
GAO

Escritório de Accountability Governamental

Pelo Controlador Geral dos
Estados Unidos da América

Junho de 2003

Normas de Auditoria Governamental

Revisão 2003

(Atualizada até setembro de 2005)

GAO

Pelo Controlador Geral dos
Estados Unidos da América

Junho de 2003

Normas de Auditoria Governamental

Revisão 2003

(Atualizada até setembro de 2005)

Contendo:

Emenda Técnica às exigências de Educação Profissional Continuada dos auditores, de abril de 2005.

Orientação sobre o cumprimento das normas de auditoria governamental relativas aos padrões para o relatório sobre o controle interno em auditorias de organizações subordinadas às exigências da Lei *Sarbanes-Oxley*, publicada em maio de 2005.

A presente revisão substitui a de 1994, sendo aplicável às auditorias contábeis de períodos encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 e às auditorias operacionais iniciadas a partir daquela data. É permitida a aplicação das presentes normas antes das mencionadas datas.

Tradução e Revisão: *Pedro Humberto Teixeira Barretto e Jayme Baleeiro Neto*

Revisão Técnica: *Inaldo da Paixão Santos Araújo (inaldo@tce.ba.gov.br), Jayme Baleeiro Neto (baleeiro@tce.ba.gov.br) e Pedro Humberto Teixeira Barretto (phtbarretto@tce.ba.gov.br)*

Normalização: *Denilze Alencar Sacramento (denilze@tce.ba.gov.br)*

Embora a obra original não esteja protegida pelo direito autoral, os tradutores deram conhecimento deste trabalho ao Gerente do Projeto *Yellow Book* do US GAO, bem como aos gestores do *Projecto Atlatl/USAID*, no México, os quais, aquiescendo, ressaltaram sua responsabilidade sobre o conteúdo da versão em português.

O 33 Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos - GAO

Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003./.— Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos – GAO; Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

254 p.

Tradução de: Normas de Auditoría Gubernamental – Revisión 2003. Proyecto ATLATL/USAID, México

Revisão de: Government Auditing Standards – Revision 2003. United States Government Accountability Office – GAO

1. Auditoria - Normas. 2. Auditoria Governamental – Normas. U.S. Government Accountability Office – GAO. I. Título

CDU 657.6

Apresentação da edição em português

Neste início de século, os desafios com que se deparam os Tribunais de Contas brasileiros são imensos. Ao extenso elenco de competências que lhes foram conferidas pela Constituição de 1988, vemos somarem-se constantemente novas atribuições mediante legislação infra-constitucional.

Ao mesmo tempo que essa crescente demanda pela ação do controle externo, manifestada no considerável incremento de seu campo de atuação, representa o reconhecimento da sociedade ao importante papel que os Tribunais de Contas têm desempenhado no País, implica, também, a necessidade de as Cortes de Contas estarem continuamente buscando o aperfeiçoamento de seus métodos de trabalho com a finalidade de não apenas desempenharem suas diversas tarefas, mas de o fazerem com qualidade, de forma eficiente e efetiva.

Nas últimas décadas, foram grandes as mudanças por que passou a Administração Pública. Novas formas de gestão, de tecnologias e de relações com o setor privado e com a sociedade civil surgiram, modificando seu modo de atuação. Todas essas mudanças repercutiram nas atividades do controle externo, que se tornou muito mais complexo.

O controle evoluiu da tradicional verificação de legalidade dos gastos públicos para incorporar o exame da economicidade, eficiência e efetividade dos programas de governo, deslocando-se o foco da simples conformidade com a lei para o desempenho e resultado dos serviços públicos.

A realização de fiscalizações, em suas diversas modalidades, tem se mostrado cada vez mais relevante tanto para a obtenção de informações fidedignas sobre a atu-

**Apresentação da edição
em português**

ação dos gestores, órgãos e entidades públicos, quanto para o combate a fraudes, corrupção e desvios.

Para que esses trabalhos proporcionem resultados ainda melhores, necessário se faz que sejam permanentes as ações voltadas ao desenvolvimento da competência profissional.

Nesse sentido, vejo como extremamente oportuna a publicação em língua portuguesa das normas de auditoria governamental do GAO. Essas normas, de reconhecida qualidade, compreendem princípios e práticas de auditoria que certamente contribuirão para aperfeiçoar os trabalhos de fiscalização desenvolvidos pelas Cortes de Contas.

Ministro *Adylson Motta*,
Presidente do Tribunal de Contas da União
Setembro de 2005

Prefácio da edição em português

Em setembro de 1995, quando o Tribunal de Contas do Estado da Bahia comemorava seus 80 anos de criação, foram traduzidas para nosso idioma, pela primeira vez, por iniciativa de Auditores desta Casa, as Normas de Auditoria Governamental, Revisão 1994, do *United States Government Accountability Office* – GAO, mundialmente conhecidas como *Yellow Book*, pela cor amarela de sua capa. A obra, publicada com o nº 04 da Série *Traduções* deste Tribunal de Contas, integrou o conjunto de ações institucionais estratégicas promovidas pelo Programa de Desenvolvimento da Auditoria – Escola de Auditoria Pública, na gestão do biênio 1994/1995.

Agora, exatamente 10 anos depois, quando a instituição comemora seu 90º aniversário, Auditores deste Tribunal de Contas oferecem a versão em português do “Livro Amarelo” do *US GAO*, Revisão 2003 – que alterou substancialmente a versão anterior de 1994. Esta obra está atualizada até setembro de 2005, com a *Emenda Técnica* às exigências de Educação Profissional Continuada dos auditores, de abril de 2005, e a *Orientação* sobre o cumprimento das normas de auditoria governamental relativas aos padrões para o relatório sobre o controle interno em auditorias de organizações subordinadas às exigências da *Lei Sarbanes-Oxley*, publicada em maio de 2005.

Os trabalhos de tradução para o português foram realizados pelo Auditor *Pedro Humberto Teixeira Barretto*, a partir da versão em espanhol do *Libro Amarillo*, produzida pelo *Projecto Atlatl/USAID*, México, obtida na Corte de Contas da República de El Salvador, durante a XV Assembléia Geral da OLACEFS, realizada naquele país no período de 6 a 10 de junho do corrente ano. A revisão do texto foi realizada mediante confronto com o original, em inglês, pelo Auditor *Jayme Baleeiro Neto*.

Prefácio da edição em português

Também colaborou com os mencionados Auditores, na revisão técnica deste trabalho, o Auditor *Inaldo da Paixão Santos Araújo*, principal responsável pela primeira tradução para a nossa língua do *Yellow Book*, em 1995. O texto original destas Normas, em inglês, está disponível no *site* oficial do *US GAO*, endereço eletrônico <<<http://www.gao.gov>>>.

Reconhecendo a importância – e atualidade –, do ponto de vista conceitual e metodológico, desta renomada publicação técnica para as atividades dos profissionais de controle, assim como para os estudiosos e pesquisadores do tema, é que o Tribunal de Contas do Estado da Bahia torna disponível aos integrantes do Sistema Tribunais de Contas do Brasil e das instituições equivalentes dos países de língua oficial portuguesa, dos órgãos dos sistemas de controle interno, das administrações das organizações públicas e privadas, bem como do meio acadêmico, a presente edição das Normas de Auditoria Governamental do *United States Government Accountability Office* – GAO. A partir do seu lançamento, também estará disponível no *site* do TCE-BA, endereço <<<http://www.tce.ba.gov.br>>>, a versão digital da presente publicação.

Conselheiro *Manoel Castro*,
Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia
Setembro de 2005

Apresentação da edição em espanhol

A emissão de normas profissionais de auditoria governamental constituiu-se, sem dúvida, no feito mais importante alcançado pelas Instituições Superiores de Auditoria (ISAs) do setor público, em nível mundial, no século XX.

Nas três últimas décadas do Século XX, as Normas da Controladoria Geral dos Estados Unidos da América (GAO)¹, que passaram a ser conhecidas como “Livro Amarelo” pela cor da sua capa, proporcionaram orientação profissional para todos os países e ISAs (escritórios de auditoria, controladorias gerais, órgãos superiores de controle, tribunais de contas e instituições equivalentes), que desenvolveram suas próprias normas, segundo suas necessidades e situações específicas.

As primeiras normas de auditoria governamental em inglês foram desenvolvidas e editadas pelo GAO em 1972, e sua primeira tradução para o espanhol foi feita naquele mesmo ano pela Controladoria Geral da República do Peru. Em datas posteriores, várias ISAs emitiram normas baseadas nas Normas do GAO, culminando com as Normas de Auditoria da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), editadas em 1992.

A primeira versão das Normas de Auditoria Governamental dos Estados Unidos da América foi publicada em 1º de agosto de 1972 pelo Controlador Geral daquele país, Elmer B. Staats. Poucos dias antes daquela data, no III Congresso Latino-americano de Entidades Fiscalizadoras Superiores (III CLADEFS), em Bogotá, Colômbia, a Controladoria Geral da República do Peru

¹ Nota dos tradutores: Desde 07 de julho de 2004, o GAO passou a denominar-se *U.S. Government Accountability Office*. (Cf. site oficial do GAO, endereço <<<http://www.gao.gov>>>, pesquisa realizada em 24.jul.2005).

Apresentação da edição em espanhol

foi designada como sede do Instituto Latino-americano e do Caribe de Ciências Fiscalizadoras (ILACIF)² para o período 1972-1975.

Logo depois de receber as Normas do GAO, o Controlador Geral da República do Peru e novo Presidente do ILACIF, E. P. Oscar Vargas Prieto, determinou sua tradução e distribuição a todas as controladorias gerais e tribunais de contas da América Latina, como a primeira publicação do ILACIF com sede no Peru. A tradução e impressão foram financiadas pelo programa de assistência da Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional (USAID), permitindo, dessa maneira, que as Normas do GAO, traduzidas para o espanhol, chegassem a todas as controladorias da América Latina 60 dias após sua publicação nos Estados Unidos.

A segunda versão das Normas do GAO foi publicada em inglês em 1981. Sua tradução para o espanhol foi patrocinada pelo novo Consórcio Internacional de Administração Financeira Governamental, criado em 1978. A tradução foi efetuada pela então recém instituída Controladoria Geral da Nicarágua, por orientação do seu Controlador Geral, Emilio Baltadano, membro da diretoria do Consórcio. A tradução foi revisada pelo Escritório de Auditoria da Organização dos Estados Americanos (OEA), reproduzida pelo órgão de imprensa daquele Organismo e distribuída pelo Consórcio.

² Nota dos tradutores: Em 1990, durante a Assembléia Extraordinária realizada em Buenos Aires, o ILACIF passou a ser denominado Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores – OLACEFS. Atualmente preside a entidade, pelo sistema rotativo, o Controlador Geral do Chile. (Cf. *site* oficial do Tribunal de Contas da União, endereço <<<http://www.tcu.gov.br>>>, pesquisa realizada em 02.ago.2005).

Apresentação da edição em espanhol

Em 1988, o GAO publicou a terceira edição do “Livro Amarelo”. O Contador Maior da Fazenda do México, pela primeira vez Vice-Presidente do Consórcio Internacional, Miguel Rico Ramírez, providenciou a tradução, impressão e distribuição das Normas do GAO.

Em 1994, novamente sediada no Peru, a Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS, ex-ILACIF), em colaboração com a Controladoria Geral da República do Peru – ambas conduzidas por Víctor Enrique Caso Lay, que iniciou sua carreira como auditor governamental na época de Vargas Prieto – ofereceram a tradução da quarta revisão das Normas do GAO, que foi publicada pela USAID e distribuída pelo Consórcio Internacional de Administração Financeira Governamental.

A quinta atualização do “Livro Amarelo”, cujas normas estão vigentes nos EUA para as auditorias contábeis, certificações e auditorias operacionais executadas desde o ano de 2004, constitui o primeiro guia profissional de normas de auditoria governamental do século XXI.

O presente documento constitui um referencial técnico importante para as ISAs de todo o mundo, especialmente para as instituições da América Latina. Isto motivou sua tradução para o espanhol e sua ampla difusão através do *Projeto ATL/ATL México* (www.atlatl.com.mx), executado com financiamento da USAID e administrado por Casals & Associates, Inc.

A tradução para o espanhol deste importante documento dirige-se às ISAs, aos próprios auditores, tanto internos quanto externos, assim como às universidades, às associações profissionais e organismos da sociedade civil, aos trabalhos de auditoria governamental vincula-

**Apresentação da edição
em espanhol**

dos às instituições públicas dos países, dos estados e dos municípios.

México, D.F., 31 de outubro de 2003.

Jim Wesberry, Diretor

Projeto ATLATL México

Apresentação do Controlador Geral dos Estados Unidos da América

O conceito de *accountability* é muito importante no processo de governo de nosso País e um elemento de crucial importância para uma democracia saudável. Os legisladores, os dirigentes do governo e o público em geral desejam saber se os serviços públicos estão sendo prestados de forma eficiente, efetiva e econômica e em conformidade com as leis e regulamentos oficiais. Eles também querem saber se os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados propostos e a que custo. Os administradores públicos têm a responsabilidade de responder ao legislativo e ao público em geral por suas atividades e resultados correspondentes. A auditoria governamental é um elemento chave para que o Governo cumpra seu dever de *accountability* perante o público. A auditoria permite a todos os interessados (governo e *stakeholders*) confiar na informação apresentada sobre os resultados dos programas ou operações, assim como nos correspondentes sistemas de controle interno. As normas de auditoria governamental constituem-se balizamento para que os auditores possam orientar seu trabalho com vistas a uma melhor administração pública, melhores decisões, mais abrangência e maior *accountability*.

Estas normas constituem-se em ampla descrição das responsabilidades dos auditores. Representam balizamento geral para assegurar que os auditores sejam competentes, íntegros, objetivos e independentes durante o planejamento, execução e relato do seu trabalho. Em muitas situações, os auditores servirão melhor ao público observando mais do que as exigências mínimas requeridas pelas normas. Como profissionais da avaliação do desempenho e da *accountability*, não devemos nos limitar somente ao cumprimento das normas mínimas, que representam a base de uma conduta aceitável, mas também precisamos fazer a coisa certa segun-

Apresentação do Controlador Geral dos Estados Unidos da América

do os fatos e circunstâncias de cada situação de auditoria. Encorajo os auditores a buscar oportunidades de trabalhar mais intensamente, quando e onde seja apropriado, particularmente em relação aos testes de auditoria e aos relatórios sobre os controles internos.

Esta é a quarta revisão geral das normas desde que elas foram publicadas pela primeira vez em 1972. Estas normas substituem as normas revisadas em 1994³, incluindo as emendas 1 a 3. Esta revisão modifica as mencionadas normas nas três seguintes áreas:

- redefine os tipos de auditoria e de trabalhos abrangidos pelas normas, incluindo uma ampliação da definição de auditoria operacional para incorporar análises prospectivas e outros estudos, acrescentando as certificações como outro tipo de auditoria,
- dá consistência ao trabalho de campo e às requisições de informações em todos os tipos de auditoria definidos nestas normas, e
- fortalece as normas e esclarece a linguagem em áreas que, por si mesmas, não exijam outra modificação das normas.

Estas normas exigem que os auditores informem sobre o controle interno, porém não exigem que se emita opinião sobre o controle interno. Não obstante, incentiva os auditores a avaliar as situações que relatam sobre o controle interno, a fim de determinar se o fato de emitir opinião sobre o controle interno acrescentaria valor e se isto seria benéfico em função do custo, segundo os riscos relacionados. A Lei *Sarbanes-Oxley* exi-

³ Nota dos tradutores: Traduzidas para a língua portuguesa por Inaldo da Paixão Santos Araújo, Auditor do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, e publicadas em setembro de 1995 pelo mencionado órgão (Série Traduções, nº 4).

Apresentação do Controlador Geral dos Estados Unidos da América

ge que os auditores privados certifiquem e informem sobre a avaliação que fazem da administração de cada empresa de capital aberto⁴ em relação à efetividade do controle interno nas demonstrações contábeis.

O GAO crê, firmemente, que o parecer dos auditores sobre o controle interno constitui um componente crítico para monitorar a efetividade da gestão de risco e os sistemas de *accountability* das organizações. Os auditores poderão melhor servir aos seus clientes e a outros usuários das demonstrações contábeis, protegendo melhor o interesse público, ampliando o papel que desempenham para dar garantias sobre a efetividade do controle interno e evitar demonstrações contábeis fraudulentas, proteger os recursos e alertar tempestivamente sobre o surgimento de problemas.

Cremos que o parecer dos auditores sobre o controle interno é apropriado e necessário para as companhias de capital aberto e as principais entidades públicas. Também cremos que tal parecer é apropriado em outros casos em que a avaliação da Administração e o exame e parecer dos auditores sobre a efetividade do controle interno acrescentam valor e reduzem riscos numa relação favorável de custo-benefício.

A esse respeito, o GAO procura liderar, por exemplo, ao estabelecer o nível apropriado do relatório auditorial sobre o controle interno nas instituições, programas e organizações federais que recebem consideráveis montantes de financiamento federal. De fato, já emitimos opiniões sobre o controle interno para todos os nossos principais auditados, incluindo as demonstrações contábeis consolidadas do Governo dos Estados Unidos.

⁴ Nota dos tradutores: *Publicly traded company*, no original.

Apresentação do Controlador Geral dos Estados Unidos da América

Devido à amplitude da quarta revisão das normas gerais, estas normas são aplicáveis às auditorias contábeis e às certificações de períodos encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 e às auditorias operacionais que se iniciem depois daquela data. A utilização desta norma é permitida e estimulada antes da mencionada data. Pode-se ter acesso à versão eletrônica destas normas no *site* <<www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>>. Também divulgamos, no mencionado *site*, uma lista das principais mudanças feitas desde a Revisão de 1994. Podem-se obter cópias impressas no Escritório de Imprensa do Governo dos Estados Unidos.

Esta revisão das normas incorpora o trabalho de campo e as normas dos relatórios de auditoria emitidos pelo *American Institute of Certified Public Accountants*, AICPA, (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados). A Lei *Sarbanes-Oxley* outorga à *Public Company Accounting Oversight Board*, PCAOB, (Comissão de Fiscalização da Contabilidade das Companhias Abertas) a competência para estabelecer normas de auditoria que deverão ser utilizadas pelas empresas de auditoria externa ao preparar e emitir pareceres de auditoria para empresas públicas. Já que a PCAOB promulga normas de auditoria para auditar estas organizações, o GAO continuará supervisionando estreitamente as ações das entidades emissoras de normas (AICPA e PCAOB) e emitirá as instruções que considerar adequadas sobre a incorporação de futuras normas estabelecidas pelas referidas instituições.

Esta nova versão foi submetida a um exaustivo processo de revisão que incluiu ampla consulta pública e subsídios do Conselho Consultivo de Normas de Auditoria Governamental do Controlador Geral, integrado por 21 especialistas em auditoria contábil e em auditoria operacional, assim como contribuições obtidas

**Apresentação do Controlador Geral dos
Estados Unidos da América**

de todos os níveis de governo, da academia, da iniciativa privada e da área de contabilidade pública. As opiniões de todos os envolvidos foram amplamente consideradas para a conclusão destas normas. Agradeço àqueles que comentaram e sugeriram melhorias às normas. Menciono, especialmente, o Conselho Consultivo de Normas de Auditoria e a equipe do GAO responsável pelo trabalho de revisão, por suas relevantes contribuições a este trabalho.

David M. Walker
Controlador Geral
dos Estados Unidos

Junho de 2003

Sumário

Apresentações e Prefácio	Apresentação da edição em português	03
	Prefácio da edição em português	05
	Apresentação da edição em espanhol	07
	Apresentação do Controlador Geral dos Estados Unidos da América	11
	Sumário	17
Abreviaturas	23	
<hr/>		
Capítulo 1 Introdução	Objetivo	25
	Aplicabilidade	26
	Relacionamento entre as NAGGAs e Outras Normas Profissionais	29
	<i>Accountability</i>	31
	Funções e Responsabilidades	34
	Funções da Administração	34
	Responsabilidades dos Auditores	36
	Responsabilidades das Organizações de Auditoria	39
	<hr/>	
Capítulo 2 Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações	Introdução	41
	Auditorias Contábeis	42
	Certificações	44
	Auditorias Operacionais	45
	Trabalhos não Auditoriais Realizados pelas Organizações de Auditoria	50
<hr/>		
Capítulo 3 Normas Gerais	Introdução	53
	Independência	54
	Impedimentos Pessoais	55
	Impedimentos Externos	71
	Impedimentos Institucionais da Organização de Auditoria	72
	Impedimentos da Organização de Auditoria para Emitir Relatórios Externos	73
	Avaliações dos Impedimentos Institucionais para Emitir Relatórios Internos para a Administração	76

	Julgamento Profissional	78
	Competência	80
	Conhecimento Técnico e Competência	81
	Qualificações Adicionais para as Auditorias	
	Contábeis e Certificações	82
	Educação Profissional Continuada	83
	Controle Interno de Qualidade e Segurança	85
<hr/>		
Capítulo 4	Introdução	91
Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis	Normas do AICPA para Trabalhos de Campo	92
	Normas Adicionais das NAGGAs	93
	Comunicações do Auditor	94
	Utilização dos Resultados dos Trabalhos de Auditorias e de Certificações Anteriores	98
	Deteção de Erros Materiais Resultantes de Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos	100
	Desenvolvimento dos Elementos de um Achado	104
	Documentação do Trabalho de Auditoria⁶	104
<hr/>		
Capítulo 5	Introdução	109
Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis	Normas do AICPA sobre a Apresentação de Relatórios	109
	Normas Adicionais das NAGGAs sobre a Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis	110
	Declaração dos Auditores sobre o Cumprimento das NAGGAs	111

⁶ Nota dos tradutores: No original, *audit documentation*.

	Referência à Avaliação do Controle Interno e ao Cumprimento de Leis, Regulamentos, Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção em Relatórios de Auditorias Contábeis	113
	Referência a Deficiências de Controle Interno, Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos em Relatórios de Auditorias Contábeis	115
	Referência a Deficiências de Controle Interno em Relatórios de Auditorias Contábeis	116
	Referência a Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos em Relatórios de Auditorias Contábeis	120
	Relatório em Separado sobre Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos	122
	Relatório sobre os Comentários dos Dirigentes Responsáveis	124
	Relatório sobre Informações Privilegiadas e Confidenciais	127
	Emissão e Distribuição dos Relatórios	128
<hr/>		
Capítulo 6	Introdução	131
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações	Normas Gerais e Normas de Trabalho de Campo do AICPA	132
	Normas Adicionais de Trabalho de Campo para as Certificações, segundo as NAGGAs	133
	Comunicações do Auditor	134
	Utilização dos Resultados dos Trabalhos de Auditorias e de Certificações Anteriores	136
	Controle Interno	137

	Detecção de Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos, que Poderiam ter Efeito Material sobre o Tema Objeto do Trabalho	139
	Desenvolvimento dos Elementos dos Achados nas Certificações	143
	Documentação das Certificações	144
	Normas do AICPA para a Apresentação dos Relatórios de Certificação	147
	Normas Adicionais sobre Padrões de Relatório em Certificações, segundo as NAGGAs	148
	Relato sobre a Observância das NAGGAs pelos Auditores	149
	Referência às Deficiências de Controle Interno e ao Cumprimento de Leis, Regulamentos, Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos	150
	Relatórios em Separado sobre Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos	154
	Relatórios sobre os Comentários dos Dirigentes Responsáveis	156
	Relatórios sobre Informações Privilegiadas e Confidenciais	158
	Emissão e Distribuição dos Relatórios	159
<hr/>		
Capítulo 7	Introdução	163
Normas de Trabalho de	Planejamento	163
Campo para	Relevância do Programa	166
Auditorias	Compreensão do Programa	167
Operacionais	Avaliação do Controle Interno	170
	Planejamento de Auditoria para Detecção de Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos	175

	Identificação dos Critérios de Auditoria	183
	Utilização dos Resultados dos Trabalhos de Auditorias e de Certificações Anteriores	184
	Identificação das Fontes de Evidência de Auditoria	185
	Utilização do Trabalho de Terceiros	185
	Designação de Pessoal e de Outros Recursos	186
	Comunicação com a Administração e com Terceiros	188
	Preparação do Plano de Auditoria	189
	Supervisão	190
	Evidência	191
	Testes de Evidência	193
	Achados de Auditoria	199
	Documentação do Trabalho de Auditoria	200
<hr/>		
Capítulo 8	Introdução	205
Normas de	Forma	205
Apresentação de	Conteúdo do Relatório	206
Relatórios para	Objetivos, Escopo e Metodologia	207
Auditorias	Achados	209
Operacionais	Deficiências de Controle Interno	212
	Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos	213
	Relatório em Separado sobre Fraudes, Atos Ilegais, Violações às Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos	214
	Conclusões	217
	Recomendações	217
	Declaração do Cumprimento das NAGGAs	218
	Relatório sobre os Comentários dos Dirigentes dos Organismos Auditados	219
	Relatório sobre Informações Privilegiadas e Confidenciais	220
	Elementos de Qualidade do Relatório	222

	Oportuno	222
	Completo	222
	Exato	223
	Objetivo	224
	Convincente	225
	Claro	225
	Conciso	226
	Emissão e Distribuição dos Relatórios	226
<hr/>		
Apêndice I –	Membros do Conselho Consultivo	229
Conselho	Equipe do GAO Responsável pelo	
Consultivo de	Projeto da Revisão 2003 das Normas	234
Normas de		
Auditoria		
Governamental		
<hr/>		
Apêndice II –	Emenda Técnica às Exigências de Educação	
Atualização	Profissional Continuada dos Auditores,	
das Normas	de abril de 2005	235
	Orientação sobre o Cumprimento das	
	Normas de Auditoria Governamental	
	Relativas aos Padrões para o Relatório	
	sobre o Controle Interno em Auditorias	
	de Organizações Subordinadas às	
	Exigências da Lei <i>Sarbanes-Oxley</i>,	
	Publicada em maio de 2005	237
<hr/>		
Índice Remissivo		241

Abreviaturas

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i> (Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway)
CPA	<i>Certified Public Accountant</i> (Contador Público Certificado)
CPE	<i>Continuing Professional Education</i> (Educação Profissional Continuada)
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i> ⁵ (Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos)
GAAS	<i>Generally Accepted Auditing Standards</i> (Normas de Auditoria Geralmente Aceitas)
GAGAS	<i>Generally Accepted Government Auditing Standards</i> (Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas)

⁵ Nota dos tradutores: No Brasil, são denominados Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), aprovados pela Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade.

Abreviaturas

GAO	<i>U.S. Government Accountability Office</i> (Escritório de <i>Accountability</i> Governamental dos Estados Unidos da América)
MD&A	<i>Management's Discussion and Analysis</i> (Relatório da Administração)
OMB	<i>U. S. Office of Management and Budget</i> (Escritório de Administração e Orçamento dos Estados Unidos da América)
SAS	<i>AICPA Statements on Auditing Standards</i> (Declarações sobre as Normas de Auditoria do AICPA)
SSAE	<i>AICPA Statements on Standards for Attestation Engagements</i> (Declarações sobre as Normas para Certificações do AICPA)

Esta é uma obra do Governo dos Estados Unidos da América e não está sujeita à proteção atribuída neste País ao *copyright*. Pode ser reproduzida e distribuída na íntegra independentemente de permissão do GAO. Entretanto, porque esta obra pode conter imagens ou outros materiais protegidos pelo *copyright*, a permissão do detentor do *copyright* pode ser exigida, se houver reprodução parcial do material.

Introdução

Objetivo

1.01 As normas e as orientações apresentadas neste documento, referidas com freqüência como Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (*Generally Accepted Government Auditing Standards*, GAGAS, em inglês⁷) destinam-se aos auditores governamentais,⁸ visando assegurar que eles mantenham sua competência, integridade, objetividade e independência para planejar, executar e apresentar seu trabalho, devendo ser observadas por auditores e organizações de auditoria, quando assim o exijam as leis, regulamentos, contratos, convênios e normas.⁹ Os trabalhos realizados em conformidade com as NAGGAs, descritos neste capítulo e com maior detalhamento no Capítulo 2, incluem auditorias contábeis, certificações e auditorias operacionais. Os usuários das auditorias e certificações governamentais, realizadas segundo as NAGGAs, podem confiar na objetividade e fidedignidade do trabalho.

1.02 As NAGGAs relacionam-se às qualificações profissionais dos auditores e à qualidade do seu trabalho, ao desempenho dos trabalhos de campo e às características de apresentação de pontos relevantes. A aderên-

⁷ Nota dos tradutores: Neste trabalho, a partir deste ponto, as GAGAS (*Generally Accepted Government Auditing Standards*, no original), serão referidas como NAGGAs (Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas, em português).

⁸ Este documento designa as normas que devem ser aplicadas pelas organizações de auditoria que realizam ampla gama de trabalhos descritos no Capítulo 2. Conseqüentemente, este documento não está centrado na variedade de cargos que podem ocupar as pessoas que realizam e apresentam relatórios de auditoria, mas sim na natureza do trabalho realizado. Neste documento, o termo “auditor” designa pessoas que podem ter o cargo de auditor ou de analista, avaliador, inspetor ou outro cargo similar.

⁹ As exigências das NAGGAs estão identificadas por frases que incluem as palavras “deve” ou “deverá”. Os auditores devem observar essas exigências quando realizarem esse tipo de trabalho.

Capítulo 1

Introdução

cia às NAGGAs garantirá que as auditorias e as certificações oferecem credibilidade à informação apresentada por – ou coletada de – dirigentes do organismo¹⁰ auditado através da apreciação e avaliação objetiva da evidência. Quando os auditores realizarem seu trabalho dessa forma e observarem as NAGGAs ao apresentar os resultados, seu trabalho contribuirá para a melhoria da gestão governamental decorrente de melhores decisões e melhor monitoramento da gestão. As auditorias governamentais também constituem um elemento chave para que o governo cumpra seu dever de *accountability*.¹¹

1.03 Este capítulo descreve a aplicação das NAGGAs por parte dos auditores e organizações de auditoria, assim como o conceito de *accountability* dos recursos públicos, analisando as responsabilidades dos administradores dos programas governamentais, dos auditores e das organizações de auditoria no processo de execução de suas atividades.

Aplicabilidade

1.04 As normas e orientações deste documento se aplicam às auditorias e certificações dos organismos, programas, atividades e funções governamentais, e das ações governamentais administradas por terceiros, organiza-

¹⁰ Nota dos tradutores: No original, *entity*. Preferiu-se as expressões “organismo” ou “organização”, por abrangerem os órgãos da administração pública direta e as entidades da administração pública indireta, vinculadas a tais órgãos, tanto da área pública quanto da área empresarial.

¹¹ Nota dos tradutores: Em inglês o termo 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, citada na edição em português de 1995 destas Normas, Série Traduções nº 04, Tribunal de Contas do Estado da Bahia, p. 14).

Capítulo 1 Introdução

ções sem fins lucrativos e outras instituições não governamentais. Vários estatutos e outros regulamentos exigem que os auditores sigam as NAGGAs. Quando não existir estatuto ou outro regulamento, os auditores levarão em conta a conveniência de seguir as NAGGAs nos trabalhos relacionados ao uso de recursos públicos. Se os auditores não observarem as NAGGAs, quer estejam obrigados a cumpri-las ou não, devem justificar seu afastamento das NAGGAs.

1.05 Em seguida, apresentam-se as leis, regulamentos e orientações que exigem a aplicação das NAGGAs:

a. A Lei do Inspetor Geral de 1978, modificada, 5 *U.S.C. App.* (2000), exige que os inspetores gerais federais, legalmente em exercício, cumpram as NAGGAs para as auditorias de organizações, entidades, programas,¹² atividades e funções federais. Essa lei também estabelece que os inspetores gerais tomem atitudes apropriadas para se assegurar de que quaisquer trabalhos realizados por outros auditores observem as NAGGAs.

b. A Lei dos Gestores Financeiros Federais de 1990 (Lei Pública 101-576), ampliada pela Lei de Reforma Administrativa Governamental de 1994 (Lei Pública 103-356), exige que se cumpram as NAGGAs nas auditorias das demonstrações contábeis dos órgãos e entidades do Poder Executivo.

c. As emendas à Lei Única de Auditoria de 1996 (Lei Pública 104-156) exigem que se observem as NAGGAs nas auditorias de organizações sem fins lucrativos e dos

¹² Doravante, neste documento, se utilizará o termo “programa” para designar organizações, entidades, programas, atividades e funções de governo.

Capítulo 1

Introdução

governos estaduais e locais que recebam fundos federais.¹³ A Circular A-133, *Audits of States, Local Governments, and Non-Profit Organizations*¹⁴ do Escritório de Administração e Orçamento (*Office of Management and Budget, OMB*), que estabelece as diretrizes, políticas e normas governamentais para realizar auditorias em conformidade com a Lei Única de Auditoria, também exige a observância das NAGGAs.

1.06 Os auditores devem estar atentos a outras leis, regulamentos e outras fontes competentes que exijam o uso das NAGGAs. Por exemplo, as leis e regulamentos estaduais e locais poderão exigir que os auditores do nível estadual ou local de governo observem as NAGGAs. Igualmente, os instrumentos de contratos ou convênios poderão exigir que os auditores cumpram as NAGGAs. As diretrizes federais de auditoria relativas a programas, tais como os programas de urbanismo e habitação e de assistência financeira aos estudantes, também poderão exigir a observância das NAGGAs.

1.07 Ainda que não se exija, os auditores poderão considerar conveniente seguir as NAGGAs ao realizar auditorias em programas de governos federal, estaduais e locais, assim como ao realizar auditorias de concessões públicas administradas por terceiros, organizações sem fins lucrativos e outras organizações não governamentais.

¹³ Segundo a Lei Única de Auditoria, as subvenções federais incluem assistência financeira federal (subvenções, empréstimos, garantias de empréstimos, concessão de bens, convênios de cooperação, subsídios de juros, seguros, produtos alimentícios, apropriações diretas e outros tipos de assistência) e contratos de reembolso de despesas.

¹⁴ Nota dos tradutores: Auditoria de Estados, Governos Locais e Organizações sem fins Lucrativos.

Capítulo 1 Introdução

Muitas organizações de auditoria que não têm a obrigação formal de seguir as NAGGAs, tanto nos Estados Unidos como em outros países, voluntariamente o fazem.

1.08 Além dos trabalhos de auditorias e certificações, os auditores podem realizar trabalhos profissionais que consistam, exclusivamente, em compilar, apresentar e explicar informações solicitadas pelos responsáveis pelas decisões ou proporcionar assessoramento ou assistência a dirigentes do organismo auditado. As NAGGAs não se aplicam aos trabalhos não auditoriais, os quais estão descritos, detalhadamente, no Capítulo 2. Contudo, o fornecimento de trabalhos não auditoriais poderá afetar a independência de uma organização de auditoria para conduzir seu trabalho. Esse tema será analisado no Capítulo 3.

Relacionamento entre as NAGGA e Outras Normas Profissionais

1.09 As NAGGAs podem ser aplicadas juntamente com as normas profissionais emitidas por outras entidades competentes. Por exemplo, o *American Institute of Certified Public Accountants, AICPA* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) emitiu normas aplicáveis às auditorias contábeis e certificações conduzidas por contadores públicos certificados¹⁵. As NAGGAs incorporam as normas de trabalho de campo e de apresentação de relatórios do AICPA e as declarações sobre as normas de auditoria para as auditorias contábeis, a não ser quando são, especificamente, excluídas, tal como indicado nos Capítulos 4 e 5. As NAGGAs incorporam a norma geral do AICPA sobre os critérios, as

¹⁵ Nota dos tradutores: No original, *public accountant*. No Brasil, são chamados “auditores externos”, como assinalado na edição em português de 1995 destas Normas (Série Traduções nº 04, Tribunal de Contas do Estado da Bahia, p. 13).

Capítulo 1 Introdução

normas de trabalho de campo e de relatórios e outras declarações pertinentes sobre as normas para as certificações, exceto quando são, especificamente, excluídas, tal como indicado no Capítulo 6. Para atender às necessidades dos usuários das auditorias governamentais e certificações, as NAGGAs também estabelecem exigências complementares às do AICPA para esse tipo de trabalho.

1.10 Outras normas profissionais que podem ser aplicadas pelos auditores são emitidas por entidades tais como o *Institute of Internal Auditors, Inc. (IIA)*,¹⁶ *Codification of the Standards for the Professional Practice of the Internal Auditing*,¹⁷ do IIA e a *American Evaluation Association*,¹⁸ os *Guiding Principles for Evaluators*,¹⁹ um relatório do Grupo de Trabalho da Associação Americana de Avaliação; *The Program Evaluation Standards*,²⁰ produzido pelo Comitê Conjunto sobre Padrões para Avaliação da Educação; e as *Standards for Educational and Psychological Testing*,²¹ da Associação Americana de Psicologia. Estas outras normas profissionais não estão incorporadas às NAGGAs, porém podem ser aplicadas conjuntamente. Quando houver algum grau de inconsistência entre as normas, deve prevalecer as NAGGAs como a fonte competente de controle, se as NAGGAs são citadas no relatório.

¹⁶ Nota dos tradutores: Instituto dos Auditores Internos.

¹⁷ Nota dos tradutores: Codificação das Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna.

¹⁸ Nota dos tradutores: Associação Americana de Avaliação.

¹⁹ Nota dos tradutores: Princípios Diretores para os Avaliadores

²⁰ Nota dos tradutores: Normas de Avaliação de Programas.

²¹ Nota dos tradutores: Normas para os Testes Psicológicos e Educativos.

Capítulo 1 Introdução

Accountability

1.11 O conceito de accountability dos recursos públicos é muito importante no processo de governo do nosso País. Os legisladores, outros dirigentes do governo e o público desejam saber se: (1) os recursos públicos são administrados adequadamente e utilizados segundo as leis e regulamentos oficiais; (2) os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados previstos; e (3) os programas de governo estão sendo administrados de forma eficiente, econômica e efetiva. Os administradores desses programas são responsáveis perante os órgãos do parlamento e o público. Os auditores desses programas, se observam as NAGGAs, emitem relatórios que aumentam a credibilidade e confiabilidade da informação apresentada por – ou coletada dos – dirigentes do organismo auditado.

1.12 As auditorias contábeis contribuem para que os governos sejam mais responsáveis pelo uso dos recursos públicos. Os auditores, ao apresentarem um relatório independente sobre as demonstrações contábeis e informações complementares de uma organização, opinando sobre sua conformidade com os PCGA, proporcionam aos usuários segurança quanto à confiabilidade na informação. As auditorias contábeis realizadas segundo as NAGGAs também apresentam informações sobre o controle interno, o cumprimento das leis e regulamentos oficiais, e sobre as cláusulas ou condições de contratos e de convênios de subvenções relacionados com transações contábeis, sistemas e processos.

1.13 As certificações também contribuem para a *accountability* governamental relativa ao uso dos recursos públicos e o fornecimento de serviços. Em certificações, os auditores realizam exame, revisão, ou emitem rela-

Capítulo 1

Introdução

tório sobre determinado tema ou afirmação, com base em procedimentos previamente acordados, em conformidade com os critérios de *accountability* da outra parte. As certificações podem cobrir uma ampla gama de objetivos contábeis e não contábeis, e apresentar vários níveis de segurança sobre a matéria ou a afirmação objeto do trabalho, dependendo das necessidades do usuário.

1.14 As auditorias operacionais também contribuem para a *accountability* dos governantes pelo uso dos recursos públicos e o fornecimento de serviços. Utiliza-se o termo auditorias operacionais para incluir uma variedade de objetivos que servirão para atender as necessidades dos usuários. As auditorias operacionais proporcionam avaliação independente do desempenho e da gestão dos programas de governo confrontados com critérios objetivos ou avaliações das melhores práticas e outras informações. As auditorias operacionais apresentam informações para a melhoria das operações dos programas, para facilitar o processo de decisão, melhorar o monitoramento da gestão ou iniciar ações corretivas, contribuindo para a *accountability* pública. Utiliza-se, genericamente, o termo auditorias operacionais²² para os trabalhos que algumas organizações de auditoria classificam como avaliação de programas, auditorias sobre a efetividade e resultados dos programas, auditorias de economia e de eficiência e auditorias de *value-for-money*²³.

²² Nota dos tradutores: A expressão, contida no original, *Performance Audit*, está sendo traduzida nestas normas como “auditoria operacional”, em face de sua ampla utilização no Brasil, pelos órgãos e entidades dos sistemas de controle interno e externo do setor público, especialmente a partir da Constituição Federal de 1988 (cf. CF, art. 70).

²³ Nota dos tradutores: Metodologia de auditoria instituída e difundida pelo *National Audit Office* (NAO) do Reino Unido.

Capítulo 1

Introdução

1.15 Dada a importância e complexidade dos programas de governo para proporcionar uma variedade de serviços públicos, os órgãos do parlamento e instituições do governo pedem cada vez mais aos auditores que ampliem a variedade das auditorias operacionais e incluam trabalhos que tenham focos prospectivos ou ofereçam orientações, informações sobre boas práticas ou, ainda, informações sobre temas que afetem múltiplos programas ou organizações já examinados ou em análise por parte de uma organização de auditoria. Esse trabalho também pode incluir uma avaliação de políticas alternativas, identificação de riscos e de esforços para reduzir tais riscos, e uma variedade de trabalhos analíticos que ajudem os dirigentes do governo a observar sua responsabilidade de bem gerir os recursos públicos. Esse trabalho, como outras auditorias operacionais, (1) implica nível de análise, investigação e avaliação; (2) pode apresentar conclusões e recomendações; e (3) gera como consequência um relatório.

1.16 As organizações de auditoria também podem buscar melhorias através de acordos de cooperação com as instituições governamentais envolvidas, continuando, entretanto, a manter sua independência, segundo as normas. Tais enfoques de “compromissos construtivos”, quando sejam apropriados, podem melhorar a Administração, em tempo real, sem comprometer a independência e objetividade da organização de auditoria. Os esforços para proporcionar assessoramento técnico e pericial às instituições governamentais, para que respondam aos riscos atuais, corrijam as deficiências de controle interno, ou respondam às recomendações da organização de auditoria, são exemplos de compromissos construtivos. Os compromissos construtivos não prejudicam a independência quando são realizados no balizamento de uma auditoria ou de um assessoramento

Capítulo 1

Introdução

técnico às instituições. Não obstante, as organizações de auditoria devem evitar tomar decisões administrativas e envolver-se em situações em que a organização audite seu próprio trabalho. Por exemplo, instruir instituições governamentais a realizar atividade específica, de modo específico, tal como se analisa, com maiores detalhes, no Capítulo 3 destas normas. Ao limitar a função da organização de auditoria desta forma, não se transgridem os princípios gerais da independência.

Funções e Responsabilidades

1.17 Os dirigentes do organismo auditado, encarregados de movimentar os recursos públicos, e os auditores dos programas de governo devem cumprir papéis essenciais e serem responsabilizados pela utilização dos recursos públicos de forma eficiente, econômica, efetiva e lícita. As organizações de auditoria também têm a importante responsabilidade de garantir que os auditores possam cumprir com suas responsabilidades. Estas funções únicas implicam exercício de práticas administrativas sólidas e proporcionam auditorias e certificações profissionais.

Funções da Administração

1.18 Os dirigentes do organismo auditado (por exemplo, os administradores de uma organização do governo estadual ou local, ou de uma organização sem fins lucrativos que receba subvenções federais) têm a responsabilidade de:

a. utilizar os recursos da organização de forma eficiente, econômica, efetiva e lícita para alcançar os objetivos para os quais foram alocados os recursos públicos ou se estabeleceu o programa;²⁴

²⁴ Esta responsabilidade se aplica a todos os recursos, tanto financeiros como físicos, assim como também aos recursos computacionais que foram confiados aos funcionários públicos ou a outras pessoas, seja no seu próprio nível ou em outros níveis de governo.

Capítulo 1

Introdução

b. observar as leis e regulamentos aplicáveis, incluindo a identificação das exigências que devem ser observadas pela organização e funcionários, implementando sistemas projetados para atingir esse objetivo;

c. estabelecer e manter controle interno efetivo, para garantir o cumprimento dos objetivos e metas apropriados; que se utilizem os recursos de forma econômica, eficiente e efetiva, e que esses recursos estejam protegidos; que se cumpram as leis e regulamentos; e que se obtenham, mantenham e divulguem, corretamente, informações fidedignas;

d. fornecer informações apropriadas àqueles que supervisionam suas ações e ao público, visando prestar contas dos recursos utilizados para executar os programas de governo bem como dos resultados desses programas;

e. levar em conta os achados e recomendações dos auditores, estabelecendo e mantendo um processo de acompanhamento da situação atual de tais achados e recomendações; e

f. seguir sólidas práticas de suprimento ao contratar auditorias e certificações, inclusive assegurando que existam procedimentos para supervisionar a execução dos contratos. Os objetivos e o escopo da auditoria – ou da certificação – devem ser muito claros. Além do preço, outros fatores devem ser levados em conta ao avaliar as propostas, como a capacidade de resposta do licitante, sua experiência prévia para o trabalho, a disponibilidade do pessoal do licitante com apropriadas qualificações profissionais e capacidade técnica, e o resultado da avaliação pelos pares (*peer review*) dos proponentes.

Capítulo 1

Introdução

Responsabilidades dos Auditores

1.19 Ao cumprir suas responsabilidades profissionais, os auditores devem acatar os princípios de servir ao interesse público e manter o mais alto grau de integridade, objetividade e independência. O interesse público é definido como o bem-estar coletivo da comunidade e de organizações às quais servem os auditores. Esses princípios são fundamentais para as responsabilidades dos auditores.

1.20 Os auditores devem atuar de maneira a servir ao interesse público, honrar a confiança pública, mantendo alto grau de profissionalismo. Um traço distintivo da profissão de auditor é a aceitação de sua responsabilidade perante o público. Essa responsabilidade é crítica ao se auditar um ambiente de governo. As NAGGAs incorporam o conceito de *accountability*, o qual é fundamental para se servir ao interesse público.

1.21 Os auditores devem tomar decisões consistentes com o interesse público na auditoria do programa ou atividade que executam. Ao cumprir sua responsabilidade profissional, os auditores poderão enfrentar pressões por parte da administração do organismo auditado, de vários níveis de governo e de outras pessoas que dependam da objetividade e independência dos auditores. Ao esclarecer esses conflitos, os auditores devem atuar com integridade, guiados pela regra de que quando os auditores cumprem suas responsabilidades, os interesses públicos e dessas organizações são melhor atendidos.

1.22 Para manter e aumentar a confiança do público, os auditores devem cumprir todas as suas responsabilidades profissionais com o mais alto grau de integridade. Os auditores devem ser profissionais, objetivos, imparciais, independentes e basearem-se em fatos nas suas

Capítulo 1

Introdução

relações com as organizações auditadas e com os usuários de suas informações. Os auditores devem ser honestos e sinceros com o organismo auditado e com os usuários ao realizar seu trabalho dentro dos limites das leis, regulamentos ou normas de confidencialidade do organismo auditado. Os auditores devem ser prudentes no uso das informações adquiridas no curso de seu trabalho de auditoria. Não devem utilizar tais informações em benefício pessoal ou de alguma outra maneira que prejudique os objetivos legítimos e éticos do organismo auditado.

1.23 O trabalho dos auditores e a confiança pública não devem estar subordinados aos benefícios e vantagens pessoais. A integridade pode aceitar erros inadvertidos e honestas diferenças de opiniões, não pode, entretanto, aceitar tergiversação aos princípios. A integridade exige que os auditores observem tanto a forma como o espírito das normas técnicas e éticas. O desvio dessas normas constitui tergiversação do julgamento profissional. A integridade também exige que os auditores acatem os princípios da objetividade e da independência.

1.24 Os auditores devem ser objetivos e não ter conflitos de interesse ao cumprir suas responsabilidades profissionais. Os auditores também devem ser independentes, nos fatos e na aparência, ao desenvolverem trabalhos de auditoria e de certificação. A objetividade é uma atitude que requer que os auditores sejam imparciais, intelectualmente honestos e sem conflito de interesse. A independência evita relações que podem, nos fatos ou na aparência, deteriorar a objetividade dos auditores ao realizar auditoria ou certificação. A manutenção da objetividade e independência exige uma contínua avaliação das relações com as organizações auditadas

Capítulo 1

Introdução

no contexto da responsabilidade dos auditores perante o público.

1.25 Ao aplicar as NAGGAs, os auditores são responsáveis pelo uso do seu julgamento profissional ao estabelecer o escopo e o método de trabalho, ao determinar os testes e procedimentos que se aplicarão na condução dos trabalhos e apresentação dos resultados. Os auditores precisam manter sua integridade e objetividade ao realizar seu trabalho de tomar decisões consistentes com o amplo interesse público envolvido no programa ou atividade sob revisão. Ao apresentar os resultados do seu trabalho, os auditores devem revelar todos os fatos materiais ou significativos que conheçam, os quais, se não forem revelados, poderão confundir os usuários interessados, distorcer os resultados ou ocultar práticas impróprias ou ilegais.

1.26 Os auditores têm a responsabilidade de ajudar a Administração e outros usuários dos relatórios²⁵ a entenderem a amplitude de suas responsabilidades segundo as NAGGAs e de outras auditorias ou certificações exigidas pelas leis ou regulamentos. Para que os dirigentes e outros usuários dos relatórios entendam os objetivos, prazos e necessidades de informação de um trabalho, os auditores, durante a etapa de planejamento da auditoria ou da certificação, devem informar às partes relacionadas acerca do planejamento, execução e apresentação dos resultados dos trabalhos.

²⁵ Entende-se como outros usuários dos relatórios os dirigentes do organismo auditado, o comitê de auditoria, a diretoria ou outro ente supervisor da auditoria, a Administração ou os auditores das instituições de financiamento e as pessoas que contrataram ou solicitaram os trabalhos da auditoria.

Capítulo 1 Introdução

Responsabilidades das Organizações de Auditoria

1.27 As organizações de auditoria também têm a responsabilidade de assegurar que: (1) se mantenha a independência e objetividade em todas as fases dos trabalhos; (2) se utilize julgamento profissional ao se planejar e realizar o trabalho e apresentar os resultados; (3) o trabalho seja realizado por pessoal profissionalmente competente, que coletivamente tenha a qualificação e os conhecimentos necessários; e (4) se realize, periodicamente, uma revisão independente por outros auditores (*peer review*), que emitirão opinião sobre se o sistema de controle de qualidade da organização de auditoria está projetado e proporciona segurança razoável de aderência às normas profissionais.

1.28 Ainda que a Administração seja responsável por responder aos achados e recomendações da certificação e da auditoria, e por acompanhar as soluções, as organizações de auditoria devem estabelecer normas e procedimentos de acompanhamento para determinar se os auditados observaram os achados e atenderam às recomendações anteriores e se estes estarão sendo levados em conta no planejamento de futuros trabalhos de auditoria.

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

Introdução

2.01 Este capítulo descreve os tipos de auditoria e certificações que realizam – ou coordenam – as organizações de auditoria em órgãos/entidades públicas, programas de governo, permissões ou concessões federais²⁶ administradas por terceiros, organizações sem fins lucrativos e outras organizações não governamentais. Essa descrição não tem o propósito de limitar ou exigir os tipos de auditoria ou certificações que podem ser realizadas ou coordenadas. Ao realizar os trabalhos descritos em seguida, em conformidade com as NAGGAs, os auditores devem seguir as normas aplicáveis incluídas e incorporadas aos Capítulos 3 a 8, seguintes. Este capítulo também descreve os trabalhos que não são de auditoria e que podem ser oferecidos pelas organizações de auditoria, embora esses trabalhos não estejam cobertos pelas NAGGAs.

2.02 Todos os trabalhos auditoriais²⁷ começam com objetivos, que definem o trabalho a ser executado e as normas de auditoria a serem observadas. Os tipos de trabalhos auditoriais, definidos pelos objetivos abrangidos pelas normas, estão classificados nesse documento como auditorias contábeis, certificações e auditorias operacionais.

2.03 Todos os trabalhos auditoriais podem ter uma combinação de objetivos que incluem mais de um tipo de trabalho descrito neste capítulo, ou podem ter objetivos limitados a apenas alguns aspectos de um tipo de trabalho. Os auditores devem observar as normas que sejam aplicáveis aos objetivos de uma auditoria ou certificação em particular.

²⁶ Nota dos tradutores: No original, *federal awards*.

²⁷ Nota dos tradutores: No original, *engagement*.

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

2.04 Em alguns trabalhos auditoriais, as normas aplicáveis ao objetivo de uma auditoria específica são óbvias. Por exemplo, se o objetivo da auditoria é emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, se aplicam as normas de auditoria contábil. Entretanto, em alguns trabalhos auditoriais, poderá ocorrer a sobreposição dos objetivos aplicáveis. Por exemplo, se o objetivo é determinar a confiabilidade das medições de desempenho, pode-se fazer esse trabalho em conformidade com as normas para certificações ou para auditorias operacionais. Quando houver uma opção entre normas aplicáveis, os auditores devem levar em conta as necessidades dos usuários e seus próprios conhecimentos, habilidades e experiências ao escolher as normas a observar. Os auditores devem utilizar as normas apropriadas ao tipo de trabalho auditorial realizado (as normas de auditoria contábil, as normas de certificações ou as normas de auditoria operacional).

Auditorias Contábeis

2.05 As auditorias contábeis objetivam, principalmente, assegurar se as demonstrações contábeis estão apresentadas, razoavelmente, em todos os aspectos materiais, em conformidade com os PCGA,²⁸ ou conforme outro princípio geral de contabilidade que não seja o PCGA. Outros objetivos das auditorias contábeis, com distintos níveis de segurança e distintos escopos do trabalho, podem incluir:

²⁸ [Nos Estados Unidos da América] as três entidades normativas competentes para estabelecer os princípios contábeis e as normas sobre demonstrações contábeis são o *Federal Accounting Standards Advisory Board, FASB* [Conselho Assessor para as Normas Contábeis Federais] (governo federal), o *Governmental Accounting Standards Board, GASB* [Conselho de Normas de Contabilidade Governamental] (governos estaduais e governos locais) e o *Financial Accounting Standards Board, FASB* (organizações não governamentais).

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

- a. apresentar relatórios especiais sobre elementos, contas ou lançamentos específicos de uma demonstração contábil;²⁹
- b. revisar as demonstrações contábeis interinas;
- c. emitir carta a investidores ou a outras partes interessadas;
- d. apresentar relatórios sobre o desempenho de organizações prestadoras de serviço, e
- e. auditar o cumprimento de regulamentos relativos a gastos de concessões federais e outra assistência financeira governamental em conjunção com – ou como subproduto de – uma auditoria contábil.

2.06 As auditorias contábeis realizam-se segundo as normas de auditoria geralmente aceitas do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), para os trabalhos de campo e a apresentação de relatórios, e também segundo as *AICPA Statements on Auditing Standards, SAS* (Declarações sobre as Normas de Auditoria do AICPA). Além daquelas previstas pelo AICPA, as NAGGAs estabelecem normas gerais e outras normas de trabalho de campo e apresentação de relatórios para as auditorias contábeis. (As normas e orientações dos Capítulos 3, 4 e 5 se aplicam aos auditores que realizam auditoria contábil em conformidade com as NAGGAs).

²⁹ Os relatórios especiais se aplicam a relatórios de auditoria emitidos em conexão com o seguinte: (1) demonstrações contábeis preparadas em conformidade com uma base geral de contabilidade que não sejam os PCGA; (2) elementos, contas ou lançamentos específicos de uma demonstração contábil; (3) cumprimento de aspectos de cláusulas contratuais ou de convênios ou exigências de entidades regulatórias relacionadas com as demonstrações contábeis auditadas; (4) informações contábeis para observar exigências contratuais ou de entidades regulatórias; ou (5) informações contábeis apresentadas em formatos ou datas específicos, requerendo, assim, relatórios de auditoria que observem padrões prescritos.

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

Certificações

2.07 As certificações³⁰ consistem em examinar, revisar ou realizar procedimentos acordados sobre dada matéria ou afirmação objeto do trabalho³¹ pertinente ao assunto sob exame e relatar os resultados obtidos. A matéria sob exame em uma certificação pode tomar variadas formas, inclusive análise histórica ou prospectiva de desempenho ou de características físicas, eventos históricos, análises, sistemas e processos ou comportamentos. As certificações podem alcançar ampla gama de temas contábeis ou não contábeis, e podem fazer parte de uma auditoria contábil ou de uma auditoria operacional. Nas certificações desses temas, pode-se relatar sobre o seguinte:

- a. o controle interno de órgão/entidade sobre as demonstrações contábeis;
- b. o cumprimento por órgão/entidade das exigências de leis, regulamentos, regras, contratos ou cláusulas ou condições específicas estabelecidas em convênios de subvenções;
- c. a efetividade do controle interno de órgão/entidade sobre o cumprimento de exigências específicas, tais como aquelas relativas a normas de licitação, contabilidade, prestação de contas de convênios de subvenção ou de contratos;
- d. os relatórios da administração;

³⁰ Para uniformização de conceitos segundo as NAGGAs, se utiliza a palavra “auditor” para designar os profissionais que realizam e apresentam certificações.

³¹ Uma afirmação é qualquer declaração ou conjunto de declarações feitas pela Administração sobre se a matéria objeto do trabalho está baseada em – ou em conformidade com – o critério selecionado.

Capítulo 2
Tipos de Auditorias Governamentais
e de Certificações

e. as projeções de demonstrações contábeis ou informações contábeis preliminares;

f. a confiabilidade das medições de desempenho;

g. o custo final de um contrato;

h. a factibilidade e razoabilidade dos montantes de uma proposta de contrato;

i. os procedimentos de auditoria específicos, previamente acordados, executados sobre o objeto da auditoria.

2.08 As certificações se realizam segundo as normas de certificação do AICPA, e também segundo as *AICPA Statements on Standards for Attestation Engagements, SSAE* (Declarações sobre as Normas de Certificações do AICPA). As NAGGAs prescrevem as normas gerais e outras normas para os relatórios e os trabalhos de campo, além daquelas estabelecidas pelo AICPA para as certificações. (Auditores que executam certificações segundo as NAGGAs, vejam os Capítulos 3 e 6).

Auditorias
Operacionais

2.09 As auditorias operacionais implicam exame objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, assim como avaliações que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizem informações sobre as melhores práticas ou análises de temas transversais. As auditorias operacionais proporcionam informações para melhorar o desempenho dos programas e facilitar o processo de tomada de decisões por parte dos encarregados de dirigir ou iniciar as ações corretivas e me-

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

lhorar a *accountability* perante o público. As auditorias operacionais abrangem uma ampla variedade de objetivos, inclusive os relativos à avaliação da efetividade e dos resultados de um programa; à economia e eficiência; ao controle interno;³² ao cumprimento das exigências legais ou de outra índole; e os objetivos relativos a apresentar análises prospectivas, orientações ou informações sumárias. As auditorias operacionais podem ser de amplo escopo ou de escopo restrito de trabalho e são aplicadas mediante variadas metodologias; implicam distintos níveis de análise, investigação ou avaliação; e geralmente apresentam achados, conclusões e recomendações, gerando como resultado um relatório. (Ver as normas e orientações nos Capítulos 3, 7 e 8 para os auditores que realizam auditoria operacional em conformidade com as NAGGAs).

2.10 Os objetivos das auditorias de efetividade e resultados dos programas visam, usualmente, medir o grau em que o programa está alcançando seus objetivos e metas. Os objetivos das auditorias de economia e de eficiência se direcionam a avaliar se a organização está adquirindo, protegendo e utilizando seus recursos da forma mais produtiva para alcançar os objetivos do programa. Frequentemente, os objetivos das auditorias de efetividade e resultados dos programas e os objetivos das auditorias de economia e eficiência estão interrelacionados e podem ser atendidos, concorrentemente, nas auditorias operacionais. Exemplos desses objetivos comuns incluem a emissão de opinião sobre:

³² Neste documento, o termo controle interno é sinônimo de controle administrativo e, a não ser que se indique de outra maneira, abrange todos os aspectos das operações de uma organização (programáticos, contábeis e de conformidade)

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

- a. o grau em que as metas e objetivos legais e regulamentares das organizações está sendo atingido;
- b. a capacidade da organização para avaliar ações alternativas que proporcionem melhores rendimentos para o programa ou eliminem fatores que possam limitar sua efetividade;
- c. os custos e benefícios, ou a efetividade, relativos ao desempenho do programa;³³
- d. se um programa alcançou os resultados previstos ou se gerou efeitos não esperados, segundo os objetivos do programa;
- e. o grau em que os programas duplicam, sobrepõem ou entram em conflito com outros programas correlacionados;
- f. se o organismo auditado está seguindo sólidas práticas de aquisições;
- g. a validade e a confiabilidade dos parâmetros de avaliação de desempenho relacionados à efetividade e resultado dos programas ou à sua economia e eficiência; e
- h. a confiabilidade, validade ou relevância da informação contábil relacionada ao desempenho do programa.

³³ Estes objetivos enfocam a avaliação de informações sobre custos com informações sobre os produtos (*outputs*) ou benefícios produzidos ou, ainda, sobre os resultados alcançados.

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

2.11 Os objetivos de uma auditoria de controle interno se relacionam com os planos, métodos e procedimentos utilizados pela Administração para cumprir sua missão, seus objetivos e suas metas. O controle interno inclui processos e procedimentos para planejar, organizar, dirigir e controlar as operações de um programa, assim como o sistema utilizado para medir, informar e supervisionar o desempenho de um programa. Os exemplos de objetivos de auditoria relativos ao controle interno incluem avaliar o grau em que o controle interno do programa assegura, de forma razoável, que:

- a.** a missão, os objetivos e as metas de uma organização sejam cumpridos de forma eficiente e efetiva;
- b.** os recursos sejam utilizados em conformidade com as exigências legais, regulamentares e de outras naturezas;
- c.** os recursos sejam protegidos contra aquisições, utilizações ou distribuições não autorizadas;
- d.** a informação administrativa e os relatórios públicos produzidos, assim como as medições de desempenho, sejam completos, exatos e consistentes para respaldar o desempenho e o processo de tomada de decisões;
- e.** a segurança dos sistemas de informação computadorizada evite ou detecte, oportunamente, qualquer acesso não autorizado; e
- f.** o planejamento de contingências para os sistemas de informação garanta respaldo essencial para evitar interrupções indesejáveis das suas atividades e funções.

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

2.12 Os objetivos da auditoria de conformidade se relacionam com as exigências estabelecidas por leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenções e de outra natureza³⁴ que poderão afetar a aquisição, proteção e uso dos recursos da organização, a quantidade, qualidade, oportunidade e custo dos trabalhos que a organização produz ou fornece. Os objetivos da auditoria de conformidade também alcançam o objetivo do programa, a maneira como ele é conduzido, as formas pelas quais os serviços são fornecidos e a população atendida.

2.13 As organizações de auditoria também realizam trabalhos para proporcionar um enfoque prospectivo ou que possam fornecer recomendações, bem como sobre as declarações de melhores práticas³⁵ e sobre informações transversais ao programa ou às políticas da organização, ou sobre informações resumidas³⁶ quanto a aspectos já estudados ou em estudo por parte da organização auditada. Os objetivos relativos a esse tipo de trabalho são, por exemplo:

- a.** avaliar alternativas de programas ou políticas, incluindo o prognóstico de resultados dos programas sob vários cenários;
- b.** avaliar as vantagens e desvantagens das propostas legislativas;
- c.** analisar as opiniões dos *stakeholders* sobre propostas de normas para os legisladores;

³⁴ As exigências de conformidade podem ser de natureza contábil ou não contábil.

³⁵ Nota dos tradutores: Carta da Administração.

³⁶ Nota dos tradutores: Sumário executivo.

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

d. analisar as propostas de orçamento ou de emendas do orçamento para assessorar os órgãos legislativos na elaboração das leis orçamentárias;

e. identificar as melhores práticas para os usuários avaliarem o enfoque dos programas ou os sistemas de administração, incluindo sistemas contábeis e de processamento de informações;

f. produzir um resumo de alto nível ou um relatório que abranja vários programas ou organizações sobre os aspectos estudados ou em estudo pela organização auditada.

Trabalhos não Auditoriais Realizados pelas Organizações de Auditoria

2.14 As organizações de auditoria também podem realizar trabalhos não auditoriais e que não estejam abrangidos pelas NAGGAs.³⁷ Geralmente, os trabalhos não auditoriais diferem das auditorias contábeis, certificações e auditorias operacionais. Esses trabalhos não auditoriais podem compreender: (1) a realização de tarefas solicitadas pela Administração que, diretamente, apóiem as operações da organização, por exemplo, elaborar ou implementar sistemas contábeis; apurar saldos específicos de contas contábeis; desenvolver sistemas de controle interno; estabelecer critérios de capitalização; processar folhas de pagamento; registrar transações; avaliar ativos; projetar ou implementar sistemas de informação ou outros sistemas, ou realizar estudos atuariais, ou (2) apresentar à parte solicitante informações ou dados não auditados, portanto sem se ter feito sua respectiva análise, verificação ou avaliação, hipótese em

³⁷ Se as organizações de auditoria fornecem trabalhos não auditoriais, devem levar em conta se o fato de fornecer tais trabalhos afeta, prejudicialmente, quer de forma real ou aparente, sua independência para realizar auditoria.

Capítulo 2

Tipos de Auditorias Governamentais e de Certificações

que o trabalho não dará suporte às conclusões, recomendações e opiniões sobre as informações. Esses trabalhos podem ou não proporcionar, como resultado, um relatório. No caso de auditores não governamentais que realizam auditorias segundo as NAGGAs, o termo “trabalhos não auditoriais” é sinônimo de trabalhos de consultoria.

2.15 As NAGGAs não abrangem os trabalhos não auditoriais descritos neste capítulo, já que tais trabalhos não são auditorias ou certificações. Portanto, os auditores não devem declarar que os trabalhos não auditoriais foram realizados em conformidade com as NAGGAs. Não obstante, as organizações de auditoria são estimuladas a estabelecer políticas para a manutenção da qualidade desse tipo de trabalho, podendo revelar tais políticas em qualquer produto resultante deste trabalho, assim como qualquer outra norma profissional observada e as etapas de controle de qualidade adotadas.

2.16 Deve-se considerar que, ainda que as NAGGAs não proporcionem regras para a realização de trabalhos não auditoriais, os auditores que desenvolvem tais trabalhos devem se assegurar de que sua independência para realizar trabalhos de auditoria não se veja prejudicada ao desenvolver trabalhos não auditoriais. (Ver no Capítulo 3, normas gerais sobre a independência).

Normas Gerais

Introdução

3.01 Este capítulo prescreve as normas gerais e proporciona orientações para a realização de auditorias contábeis, certificações³⁸ e auditorias operacionais. Estas normas gerais referem-se às exigências fundamentais para garantir a credibilidade dos resultados dos trabalhos apresentados pelos auditores. A credibilidade é essencial para todas as organizações de auditoria que realizam trabalhos sobre os quais se baseiam, em seu processo de tomada de decisões, os líderes do governo e outros usuários. Isso é também o que o público espera da informação apresentada pelos auditores. Estas normas gerais abrangem a independência da organização de auditoria e de seus auditores, individualmente; o exercício do julgamento profissional na execução do trabalho e preparação do correspondente relatório; a competência do pessoal de auditoria, incluindo a necessidade de sua educação profissional continuada; e a existência de sistemas de controle de qualidade e revisões externas pelos pares.

3.02 Estas normas gerais fornecem o balizamento fundamental, que é crítico, para a aplicação efetiva das normas de trabalho de campo e de apresentação de relatórios que se descrevem nos capítulos seguintes, ao realizar o trabalho detalhado das auditorias ou certificações e ao preparar relatórios e outros produtos relacionados. Portanto, estas normas gerais devem ser seguidas por todos os auditores e organizações de auditoria, tanto governamentais como não governamentais, que realizam trabalhos segundo as NAGGAs.

³⁸ Ver no Capítulo 6 outras normas gerais que devem ser observadas pelos auditores ao realizar uma certificação.

Capítulo 3

Normas Gerais

Independência

3.03 A norma geral relativa à independência é a seguinte:

Em todos os aspectos relativos ao trabalho de auditoria, a organização de auditoria e a pessoa do auditor, quer sejam governamentais ou do setor privado, tanto nos fatos como na aparência, devem ser livres de impedimentos pessoais, externos e institucionais, que prejudiquem sua independência.

3.04 Os auditores e as organizações de auditoria têm a responsabilidade de manter a independência, de modo que as opiniões, avaliações, conclusões e recomendações sejam imparciais e reconhecidas como imparciais por terceiros interessados. Os auditores devem evitar situações que possam conduzir terceiros, com conhecimentos dos fatos e circunstâncias relevantes, a concluir que os auditores não podem manter sua independência, e, portanto, não são capazes de exercer um critério objetivo e imparcial sobre todos os aspectos associados com a realização do trabalho e a apresentação do relatório.

3.05 Os auditores devem levar em conta três classes gerais de impedimentos relacionados à independência: pessoal, externo e institucional.³⁹ Se um ou mais destes impedimentos afeta a capacidade da pessoa do auditor para realizar o trabalho e apresentar os resultados de forma imparcial, esse auditor deve declinar da realização do trabalho ou, se auditor governamental, devido a exigências legais ou por outro motivo, não puder afas-

³⁹ Os auditores não governamentais também devem acatar o código de conduta profissional do AICPA e o código de conduta profissional do conselho estadual que tenha jurisdição sobre a prática do contador público e da organização de auditoria. Todos os auditores também devem estar conscientes de – e observar – todas as leis e regulamentos de ética do governo e qualquer outra exigência ética (por exemplo, os dos conselhos estatais de contabilidade) associados com suas atividades.

Capítulo 3

Normas Gerais

tar-se da realização do trabalho, deve informar o impedimento na seção do escopo do relatório de auditoria.

3.06 Ao usar o trabalho de um especialista,⁴⁰ os auditores devem considerá-lo como membro da equipe de auditoria e, em conseqüência, avaliar sua capacidade para realizar o trabalho e apresentar os resultados de forma imparcial. Ao realizar essa avaliação, os auditores devem dar ao especialista conhecimento das normas sobre a independência exigida nas NAGGAs e obter declaração do especialista a respeito de sua independência em relação à atividade ou ao programa a auditar. Se o especialista apresentar algum impedimento à sua independência, os auditores não devem utilizar o seu trabalho.

Impedimentos Pessoais

3.07 A organização de auditoria deve manter sistema de controle interno de qualidade para detectar se os auditores têm algum impedimento pessoal à sua independência que afete sua imparcialidade, ou a aparência de sua impessoalidade. A organização de auditoria deve estar alerta aos impedimentos pessoais à independência de seus dirigentes. Os impedimentos pessoais dos dirigentes decorrem de relações de parentesco e crenças religiosas passíveis de ocasionar que os auditores limitem o grau de suas investigações, limitem suas revelações, debilitem ou tergiversem, de alguma forma, seus achados de auditoria. Os auditores têm a responsabilidade de informar os dirigentes superiores de sua organização de auditoria sobre algum impedimento pessoal à sua independência. Exemplos de impedimento à pessoa do auditor incluem, porém não se limitam, ao seguinte:

⁴⁰ Os especialistas a quem se aplica esta seção incluem, porém não se limitam a: atuários, avaliadores, advogados, engenheiros, consultores ambientais, profissionais médicos, estatísticos e geólogos. Esta seção se aplica a consultores e empresas externas que trabalham para organizações de auditoria.

Capítulo 3

Normas Gerais

a. familiar imediato ou parente próximo⁴¹ que seja diretor ou funcionário do organismo auditado, ou que, como empregado do organismo auditado, esteja em cargo que lhe permita exercer influência direta e significativa sobre a organização ou o programa a auditar;

b. um investimento financeiro direto, ou que seja significativo/material, mesmo que indireto, na organização ou programa auditado;⁴²

c. responsabilidade de gerenciar uma organização ou tomar decisões que afetem suas operações ou as do programa auditado; por exemplo, como diretor, executivo ou outro cargo da hierarquia gerencial da organização, atividade ou programa auditado, ou como membro da Administração em qualquer função de decisão, supervisão ou controle da organização, atividade ou programa auditado;^{43 e 44}

⁴¹ O familiar imediato é o cônjuge, ou equivalente, ou os dependentes (quer tenha ou não relação de parentesco). Parentes próximos são os pais, irmãos e filhos não-dependentes.

⁴² Os auditores não estão impedidos de auditar planos de pensões de que participem se: (1) o auditor não tem controle sobre a estratégia de investimento, sobre os benefícios ou sobre outros aspectos gerenciais associados ao plano de pensão, e (2) o auditor pertence a tal plano de pensão em função de seu emprego na organização de auditoria, desde que o plano seja oferecido, normalmente, a todos os empregados em cargos equivalentes.

⁴³ Se o auditor realizou para um cliente trabalhos não auditoriais, que afetarão a informação sujeita à auditoria e à Administração, e não pode ou não está disposto a se responsabilizar por essa informação, o risco de que se perceba que o auditor tem um impedimento pessoal à sua independência aumenta. Ver os parágrafos 3.10 a 3.18 para outras indicações sobre impedimentos à independência associados ao escopo dos trabalhos que podem ser proporcionados pelas organizações de auditoria nos órgãos/entidades que auditam.

⁴⁴ O auditor precisa estar livre deste impedimento pessoal pelo período coberto pela atividade a auditar, incluindo qualquer demonstração contábil, durante o período em que se realize a auditoria e se apresente o respectivo relatório.

Capítulo 3

Normas Gerais

d. o desempenho concorrente ou subsequente de uma auditoria por parte da mesma pessoa que manteve os registros oficiais de contabilidade, quando tais trabalhos implicavam preparar documentos originais, ou dar origem a informações em forma eletrônica ou qualquer outra; registrar transações (codificadas ou não pela Administração); autorizar, executar ou consumir transações (por exemplo, aprovar faturas, folhas de pagamento, requisições ou outros pagamentos da organização ou do programa auditado); gerir conta bancária da organização ou ter a custódia dos fundos do organismo auditado, ou representar a organização ou ter autorização para representá-la;⁴⁵

e. possuir idéias preconcebidas sobre pessoas, grupos, organizações ou objetivos de um programa em particular, que possa tornar parcial a auditoria;

f. preconceitos, incluindo os induzidos por convicções políticas, ideológicas ou sociais, que sejam consequência de estar empregado em – ou ser leal a – um tipo particular de política, grupo, organização ou nível de governo; e

g. solicitar emprego em organização auditada durante a realização da auditoria.

3.08 As organizações de auditoria e os auditores podem se encontrar em diversas circunstâncias ou em combinações de circunstâncias que causem impedimento pessoal. Portanto, é impossível identificar todas as situações que possam resultar em impedimento pessoal.

⁴⁵ Ver Nota 44.

Capítulo 3

Normas Gerais

Conseqüentemente, as organizações de auditoria devem incluir, como parte de seu sistema de controle interno de qualidade, exigências para identificar impedimentos pessoais e garantir o cumprimento das exigências de independência estabelecidos pelas NAGGAs. No mínimo, as organizações de auditoria devem fazer o seguinte:

- a. estabelecer normas e procedimentos que permitam identificar impedimentos pessoais à independência, inclusive se a realização de trabalhos não auditoriais afetar o objeto da auditoria e aplicar salvaguardas para reduzir, apropriadamente, esse risco (ver parágrafos 3.10 a 3.18);
- b. comunicar as normas e procedimentos da organização de auditoria a todos os auditores da organização e assegurar-se de que tenham sido entendidas as exigências através de sessões de capacitação ou outros meios de modo que os auditores ratifiquem, periodicamente, sua compreensão;
- c. estabelecer procedimentos e normas internas para supervisionar o cumprimento das normas e procedimentos da organização de auditoria;
- d. estabelecer mecanismos disciplinadores para promover o cumprimento das normas e procedimentos da organização de auditoria; e
- e. enfatizar a importância da independência e a expectativa de que os auditores sempre atuem direcionados para o interesse público.

Capítulo 3

Normas Gerais

3.09 Quando a organização de auditoria identificar impedimento pessoal à independência, esse deve ser decidido de forma oportuna. Quando o impedimento pessoal se aplicar somente a um auditor, individualmente, em uma atribuição particular, a organização de auditoria poderá mitigar o impedimento pessoal solicitando ao auditor que elimine esse impedimento pessoal. Por exemplo, o auditor poderá vender um investimento financeiro que causou o impedimento pessoal, ou a organização de auditoria poderá afastar esse auditor nas situações relacionadas com aquele determinado trabalho de auditoria.⁴⁶ Se não se pode mitigar o impedimento por esses meios, a organização de auditoria deve retirar-se da auditoria. Em situações em que os auditores governamentais não possam afastar-se dos trabalhos de auditoria, devem observar a exigência estabelecida no parágrafo 3.05.

3.10 As organizações de auditoria que realizam outros trabalhos profissionais (trabalhos não auditoriais) devem levar em conta se o fato de proporcionar esses trabalhos cria algum impedimento pessoal, seja real ou aparente, que afete, negativamente, sua independência para realizar as auditorias.⁴⁷

⁴⁶ Os auditores que recebam atribuição de participar de auditoria não devem ter impedimentos pessoais. Isto inclui aqueles que revisam o trabalho ou o relatório, bem como todo o pessoal da organização de auditoria que possa influenciar, diretamente, o resultado da auditoria.

⁴⁷ O GAO tem publicado outras orientações em forma de perguntas e respostas para ajudar a implementar as normas associadas aos trabalhos não relacionados à auditoria. Este guia “Respostas a perguntas sobre as Normas de Independência” se encontra na página web das Normas de Auditoria Governamental do GAO <<<http://gao.gov/govaud/yb01.htm>>>.

Capítulo 3

Normas Gerais

3.11 Os trabalhos não auditoriais geralmente diferem das auditorias contábeis, certificações e auditorias operacionais, descritas no Capítulo 2, no sentido de que os auditores podem: (1) realizar tarefas solicitadas pela Administração que apoiem diretamente as operações da organização, por exemplo, desenvolver ou implementar sistemas de contabilidade, apurar o saldo de contas contábeis específicas;⁴⁸ desenvolver sistemas de controle interno; estabelecer critérios de capitalização; processar folhas de pagamento; registrar transações; avaliar ativos; projetar ou implementar tecnologias da informação ou outros sistemas; ou realizar estudos atuariais; ou (2) proporcionar informações ou dados a uma pessoa que o solicite, analisar ou avaliar informações ou dados não auditados. Esse tipo de trabalho, usualmente, não proporciona uma base para as conclusões, recomendações ou opiniões sobre a informação ou os dados. Esses outros trabalhos poderão proporcionar, ou não, como resultado, um relatório. No caso dos auditores não governamentais que realizam auditorias em organizações públicas segundo as NAGGAs, o termo “trabalhos não auditoriais” é sinônimo de “trabalhos de consultoria”.

3.12 As organizações de auditoria têm a capacidade de realizar uma gama de trabalhos para seus clientes. Entretanto, em certas circunstâncias, não é apropriado que elas realizem auditorias e trabalhos não auditoriais para o mesmo cliente. Nestas circunstâncias, os auditores e/ou o organismo auditado terão que escolher quais os trabalhos que serão realizados pela organização de au-

⁴⁸ A apuração dos saldos de contas contábeis específicas é utilizada pela Administração para elaborar suas demonstrações contábeis, tais como o saldo de contas a receber ou de contas a pagar ou, ainda, o valor dos estoques em uma determinada data.

Capítulo 3

Normas Gerais

ditoria. As NAGGAs reconhecem que os trabalhos não auditoriais podem ser oferecidos pelas organizações de auditoria, embora se deva evitar situações que possam impedir a independência do auditor, seja nos fatos ou na aparência, quando a realização das auditorias contábeis, certificações ou auditorias operacionais estejam em conformidade com as NAGGAs.

3.13 Antes que uma organização de auditoria aceite realizar trabalhos não auditoriais, deve levar em conta, cuidadosamente, as exigências do parágrafo 3.04 relacionadas a que os auditores evitem situações que possam conduzir terceiros, com conhecimento de fatos ou circunstâncias relevantes, a concluírem, razoavelmente, que os auditores não são capazes de manter a independência ao desenvolver as auditorias. Ao realizar tal avaliação, a organização de auditoria deve aplicar os dois princípios gerais da independência: (1) as organizações de auditoria não devem realizar trabalhos não auditoriais que impliquem em desempenhar funções administrativas ou tomar decisões gerenciais; e (2) as organizações de auditoria não devem auditar seu próprio trabalho ou realizar trabalhos não auditoriais em situações em que esses trabalhos sejam significativos/materiais relativamente ao objeto das auditorias. Se a organização de auditoria entende que o trabalho não auditorial não transgredir esses princípios, deve cumprir com todas as salvaguardas estabelecidas no parágrafo 3.17.

3.14 As organizações de auditoria não devem desenvolver funções administrativas ou tomar decisões gerenciais. O fato de ter funções administrativas ou tomar decisões gerenciais cria situações que deterioram a independência da organização de auditoria, tanto nos fatos, quanto nas aparências, para realizar auditorias desse

Capítulo 3

Normas Gerais

objeto e podem afetar a independência da organização de auditoria para conduzir trabalhos auditoriais relacionados com o objeto. Por exemplo, os auditores não devem ser membros do comitê gerencial ou da diretoria, nem tomar decisões sobre políticas para a futura direção e operação dos programas de uma organização, nem supervisionar seus empregados, elaborar normas programáticas, autorizar transações ou manter a custódia dos ativos da organização.⁴⁹

3.15 Os auditores podem participar de comitês ou equipes de trabalho com funções puramente de assessoramento para aconselhar a administração da organização sobre questões relacionadas com seus conhecimentos e habilidades como auditores, sem prejudicar sua independência. Entretanto, os auditores não devem tomar decisões administrativas ou ter funções gerenciais. Por exemplo, os auditores podem proporcionar assessoramento rotineiro ao organismo auditado e à sua Administração para auxiliá-la em atividades tais como estabelecer controles internos ou implementar recomendações de auditoria e/ou responder perguntas técnicas e/ou fornecer treinamento. Entretanto, a decisão de seguir os conselhos dos auditores permanece com a Administração do organismo auditado. Esses tipos de interações são normais entre auditores e dirigentes do organismo auditado devido à perícia técnica e conhecimentos que adquirem os auditores sobre as operações do organismo auditado. Os auditores também podem proporcionar ferramentas e metodologias tais como guias sobre melhores práticas, estudos de *benchmarking*,

⁴⁹ Os recursos de uma organização constituem-se de todos seus bens, incluindo contas bancárias, contas de investimentos, estoques, equipamentos e outros ativos imobilizados, alugados ou em posse da organização, assim como seus registros contábeis, tanto em papel como em meio eletrônico.

Capítulo 3

Normas Gerais

e avaliações sobre o controle interno que podem ser utilizadas pela Administração. Por suas próprias características, estas são atividades rotineiras que não exigem que a organização de auditoria aplique as salvaguardas descritas no parágrafo 3.17.

3.16 As organizações de auditoria não devem auditar seu próprio trabalho ou fornecer trabalhos não auditoriais se esses serviços são significativos/materiais para o objeto da auditoria. Ao avaliar se os trabalhos não auditoriais podem ter efeito significativo ou material sobre o objeto da auditoria, as organizações de auditoria devem levar em conta: (1) auditorias em curso; (2) auditorias planejadas; (3) exigências e compromissos assumidos para o fornecimento de trabalhos auditoriais, o que inclui leis, regulamentos, contratos e outros acordos; e (4) normas que responsabilizem as organizações de auditoria pelo fornecimento de trabalhos de auditoria. Auditores governamentais geralmente têm amplas responsabilidades auditoriais que podem abranger um determinado nível de governo ou alcançar somente uma organização específica no âmbito de determinado nível de governo. Dada sua ampla área de responsabilidade auditorial, os auditores governamentais precisam ser especialmente cuidadosos ao prestar trabalhos não auditoriais a uma organização para que sua independência não seja afetada de modo que não possa cumprir com todas as suas responsabilidades auditoriais. As organizações de auditoria não governamentais podem proporcionar trabalhos auditoriais e não auditoriais (comumente referidos como trabalhos de consultoria) sob os termos de um contrato com uma organização e precisam levar em conta se os trabalhos não auditoriais, que foram realizados ou contratados, tenham efeito significativo ou material sobre o objeto da auditoria.

Capítulo 3

Normas Gerais

3.17 As organizações de auditoria podem realizar trabalhos não auditoriais que não transgridam os princípios estabelecidos no parágrafo 3.13, somente se a organização de auditoria e o organismo auditado cumprirem com as seguintes salvaguardas: Estas salvaguardas não se aplicam ao tipo de atividades rotineiras descritas no parágrafo 3.15. O propósito deste parágrafo não é o de que a organização de auditoria aplique estas salvaguardas em toda interação que tenha com a Administração:

a. a organização de auditoria deve documentar seu entendimento sobre os trabalhos não auditoriais tal como está indicado no parágrafo 3.13 e deve documentar os motivos pelos quais os trabalhos não auditoriais não transgridem os outros princípios.

b. antes de realizar trabalhos não auditoriais, a organização de auditoria deve estabelecer e documentar compromisso com o organismo auditado sobre o que entende o organismo auditado em relação aos objetivos, escopo e produtos do trabalho não auditorial. A organização de auditoria também deve estabelecer e documentar compromisso com a Administração, quanto a que: (1) a Administração é responsável pelos resultados substantivos do trabalho e, portanto, tem a responsabilidade de estar em posição, real e aparente, de emitir um parecer informando sobre os resultados dos trabalhos não auditoriais, e (2) o organismo auditado cumpre com o seguinte:

1. designa uma pessoa qualificada da Administração para que se encarregue e tenha a responsabilidade de supervisionar o trabalho não relacionado à auditoria;

Capítulo 3

Normas Gerais

2. estabelece e supervisiona o desenvolvimento do trabalho não auditorial para assegurar-se de que os objetivos da Administração estão sendo cumpridos;

3. toma qualquer decisão que envolva funções gerenciais relacionadas com os trabalhos não auditoriais e aceita total responsabilidade por tais decisões;

4. avalia a adequação dos trabalhos realizados e todos os achados deles resultantes.

c. a organização de auditoria deve impedir que o funcionário que realizou trabalhos não auditoriais planeje, realize ou revise o trabalho de auditoria cujo objeto esteja relacionado ao trabalho não auditorial, segundo o princípio fundamental de que os auditores não podem auditar seu próprio trabalho;⁵⁰

d. a organização de auditoria não pode reduzir o escopo e a extensão do trabalho de auditoria abaixo do nível que seria apropriado se o trabalho não auditorial fosse realizado por terceiros;

e. para observar as exigências de independência, os sistemas de controle interno de qualidade da organização de auditoria devem incluir: (1) normas e procedimentos para garantir que se levou em conta esse aspecto de independência nas auditorias em curso, planejadas e futuras, ao decidir se realizará ou não trabalhos não auditoriais; e (2) a exigência de ter documentado entendimento com a administração do organismo auditado.

⁵⁰ Os funcionários que realizaram o trabalho não auditorial podem transmitir à equipe designada para os trabalhos de auditoria os conhecimentos obtidos sobre o organismo auditado e suas operações.

Capítulo 3

Normas Gerais

Esse termo de compromisso pode ser incluído na ordem de serviço para a realização do trabalho auditorial. Ademais, o mencionado termo de compromisso deve identificar, especificamente, a observância, pela Administração, dos elementos discutidos no parágrafo 3.17b, incluindo a identificação da autoridade da Administração responsável pela supervisão das qualificações do trabalho não auditorial, assim como a evidência de que as tarefas solicitadas à Administração foram realizadas;

f. por sua natureza, determinados trabalhos não auditoriais prejudicam o cumprimento, pela organização de auditoria, de um ou de ambos os princípios estabelecidos no parágrafo 3.13 para certos tipos de auditoria. Nestes casos, a organização de auditoria deve comunicar à administração do organismo auditado que não poderá realizar outras auditorias relativas ao objeto do trabalho não auditorial. Por isso, deve ficar claro para a Administração que a organização de auditoria estaria transgredindo a norma de independência se realizasse tal auditoria e que a Administração teria que contratar outra organização de auditoria para realizar o trabalho em obediência à norma da independência. Por exemplo, se a organização de auditoria se encarregou de projetar, desenvolver ou implantar o sistema contábil da organização ou se está operando o sistema e, ao mesmo tempo, realiza uma auditoria nas demonstrações contábeis do órgão/entidade, a organização de auditoria estaria transgredindo, claramente, os dois princípios gerais de independência das NAGGAs mencionados no parágrafo 3.13. Igualmente, se a organização de auditoria desenvolveu sistema de medição de desempenho de um órgão/entidade, a organização de auditoria não seria independente para realizar auditoria operacional e avaliar se o sistema é adequado. Nestes exemplos, a organização de auditoria pode decidir realizar o

Capítulo 3

Normas Gerais

trabalho não auditorial, entretanto, não seria independente, segundo as NAGGAs, para realizar a auditoria porque estaria transgredindo um ou ambos os princípios gerais especificados. Isto terá que ser decidido pela organização de auditoria e o organismo auditado. Porém, a organização de auditoria não pode manter sua independência, segundo as NAGGAs, enquanto realiza o trabalho não auditorial e a auditoria, se qualquer dos dois princípios gerais for violado;

g. para auditorias individuais selecionadas para serem revisadas pelos pares, todos os trabalhos não auditoriais devem ser revelados ao auditor-revisor da organização de auditoria e a documentação de trabalho da auditoria exigida nos parágrafos 3.17a até o 3.17e deve estar disponível para sua inclusão na revisão da organização de auditoria.

3.18 As organizações de auditoria e os auditores poderão enfrentar circunstâncias distintas ou combinações de circunstâncias, portanto é impossível definir cada situação que resulte em impedimento, tal como mencionado no parágrafo 3.12. A seguir, estão apresentados exemplos de trabalhos não auditoriais realizados por organização de auditoria que, normalmente, não impediriam sua independência, desde que: (1) os auditores evitem situações que conflitem com os dois princípios gerais mencionados no parágrafo 3.13 e (2) a organização de auditoria cumpra com as salvaguardas do parágrafo 3.17:

a. dar assistência básica em matéria contábil, limitada a trabalhos tais como preparar esboços de demonstrações contábeis baseados no plano de contas da organização e nos balancetes de verificação produzidos pela Administração e ajustar, corrigir e encerrar escriturações

Capítulo 3

Normas Gerais

contábeis que tenham sido aprovadas pela Administração; preparar esboços de notas explicativas às demonstrações contábeis com base em informações produzidas e aprovadas pela Administração; preparar balancetes de verificação com base no plano contábil da Administração; elaborar planilhas de depreciação para as quais a Administração tenha determinado o método, a taxa e o valor residual dos ativos.⁵¹ No entanto, a organização de auditoria não pode manter ou preparar os registros básicos de contabilidade do organismo auditado, nem manter ou se responsabilizar pelos registros contábeis básicos ou outros que ela mesma auditará.⁵² Como parte dessa proibição, os auditores não devem registrar transações (codificadas ou não) nos registros contábeis da organização ou em outros registros que, posteriormente, forneçam dados para os registros contábeis da organização;

b. realizar trabalhos de elaboração de folhas de pagamento, limitados a calcular montantes pagos aos empregados da organização com base nos controles de frequência, aprovados e mantidos pela organização,

⁵¹ Se a organização de auditoria preparou esboços de notas explicativas das demonstrações contábeis e tenha realizado a auditoria das demonstrações contábeis, o organismo auditado deve reconhecer, em sua carta de responsabilidade da Administração, a função da organização de auditoria na preparação das demonstrações contábeis e notas relacionadas e a revisão, aprovação e responsabilidade da Administração pelas demonstrações contábeis e notas pertinentes. De igual modo, se a organização de auditoria converte as demonstrações contábeis base efetiva em demonstrações contábeis base consolidada, o organismo auditado também deve reconhecer, em sua carta de responsabilidade da Administração, a função da organização de auditoria ao refletir as consolidações, assim como a revisão, aprovação e responsabilidade da Administração pelos ajustes de consolidação. As normas de auditoria geralmente aceitas (GAAS, em inglês) e as NAGGAs exigem a carta de responsabilidade da Administração.

⁵² Propor ajustes e corrigir registros identificados durante a auditoria são subprodutos rotineiros dos trabalhos de auditoria permissíveis, desde que a Administração aprove os registros.

Capítulo 3

Normas Gerais

vencimentos, vantagens e descontos dos pagamentos; preparar relações bancárias de pagamentos a serem autorizadas pela Administração; transmitir dados de folhas de pagamento aprovadas pela Administração à instituição bancária para que realize os pagamentos autorizados às pessoas previamente definidas pela Administração. Se a organização de auditoria processou toda a folha de pagamento da organização, cujo valor constitua montante material para o objeto da auditoria, essa prática seria violação a um dos princípios gerais mencionados no parágrafo 3.13, e os auditores não seriam independentes, segundo as NAGGAs;

c. realizar trabalhos de elaboração de *appraisal*⁵³ ou de avaliação, limitados a revisar o trabalho da organização ou do especialista/perito utilizado pela organização, onde a responsabilidade pelos valores registrados nas demonstrações contábeis ou em outras informações que serão auditadas seja da administração do organismo auditado; avaliar os passivos contingentes previdenciários ou obrigações similares, desde que a Administração tenha determinado e assumido a responsabilidade por todos os pressupostos e dados significativos;

d. preparar proposta de rateio de custos indiretos da organização⁵⁴ ou um plano de apropriação de custos, desde que a Administração assuma a responsabilidade por todos os dados e pressupostos significativos;

⁵³ Nota dos tradutores: Laudo de avaliação.

⁵⁴ O Escritório de Administração e Orçamento dos Estados Unidos proíbe ao auditor, que preparou o plano de custos indiretos da organização, realizar a auditoria requerida quando os custos indiretos recuperados pela organização, durante o ano anterior, excedam a 1 (um) milhão de dólares, em conformidade com a Circular A-133 OMB, Auditorias de Estados, Governos Locais e Organizações sem fins lucrativos (*Audits of States Local Governments and Non-Profit Organizations*), sub-parte C.305 (b), revisada em 24.06.1997.

Capítulo 3

Normas Gerais

e. dar assessoramento sobre tecnologia da informação, limitado a trabalhos tais como: assessoramento sobre o projeto; instalação e segurança do sistema, desde que a Administração, além das salvaguardas indicadas no parágrafo 3.17, reconheça sua responsabilidade pelo projeto; instalação e controle interno sobre o sistema da organização e informação que não dependa do trabalho dos auditores, como base primária para determinar: (1) se implementará um novo sistema, (2) a adequação do novo projeto do sistema, (3) a adequação das maiores modificações no projeto de um sistema existente, e (4) a adequação do sistema para cumprir as exigências regulamentares ou outras. Entretanto, a organização de auditoria não deve operar – ou supervisionar a operação – do sistema de tecnologia da informação da organização;

f. realizar trabalhos na área de recursos humanos para que a Administração avalie potenciais candidatos quando os trabalhos se limitem a atividades tais como: trabalhar em painel de avaliação para revisar os pedidos de emprego ou entrevistar candidatos para dar sua opinião à Administração e listar os candidatos mais qualificados para a consideração da Administração. Os auditores não devem recomendar um candidato único para um determinado cargo, nem proceder a seleção ou ao recrutamento de pessoal para o organismo auditado;

g. preparar formulários de recolhimento de impostos de rotina em conformidade com as leis tributárias federais⁵⁵, regulamentos da receita dos impostos federais e dos governos estaduais e locais, sempre em conformidade com a legislação aplicável;

⁵⁵ No original, *Internal Revenue Service (IRS)*.

Capítulo 3

Normas Gerais

h. recolher e apresentar relatório sobre dados externos não verificados ou de terceiros para apoiar a tomada de decisão por parte do Poder Legislativo ou da administração do organismo auditado;

i. aconselhar organizações sobre seu desempenho no processo de auto-avaliação do controle interno;

j. apoiar o Órgão Legislativo no desenvolvimento de questões a serem utilizadas em audiências públicas.

Impedimentos Externos

3.19 Fatores externos à organização de auditoria poderão limitar o trabalho ou interferir na capacidade dos auditores formarem opiniões e conclusões independentes e objetivas. Os impedimentos externos à independência ocorrem quando os auditores não podem atuar objetivamente e exercer seu ceticismo profissional devido a pressões, reais ou insinuadas, dos dirigentes do organismo auditado ou de organizações de supervisão governamental. Por exemplo, sob as seguintes condições, os auditores poderiam não ter liberdade completa para emitir um parecer independente e objetivo, afetando, negativamente, a auditoria:

a. interferência ou influência externa que limite, inapropriada ou imprudentemente, modifique ou ameace modificar o escopo de uma auditoria, incluindo a pressão por reduzir, indevidamente, o escopo do trabalho a realizar visando a redução de custos ou de tarifas;

b. interferência externa na seleção ou aplicação de procedimentos de auditoria ou na seleção das transações a serem examinadas;

c. restrições não razoáveis do tempo programado para completar a auditoria ou emitir o relatório;

Capítulo 3

Normas Gerais

d. interferência externa à organização de auditoria na seleção, designação e promoção do pessoal de auditoria;

e. restrições de recursos financeiros e não-financeiros oferecidos à organização de auditoria que poderão afetar, negativamente, sua capacidade para cumprir suas responsabilidades;

f. autorização para invalidar ou influir, inapropriadamente, no julgamento dos auditores em relação ao conteúdo adequado do relatório;

g. ameaças de substituição, por discordância relativa ao conteúdo do relatório de auditoria, às conclusões dos auditores, ou à aplicação de princípio de contabilidade ou de outros critérios; e

h. influências que ponham em risco o emprego dos auditores por motivos que não sejam incompetência, má conduta ou a necessidade dos trabalhos de auditoria.

3.20 Para que o sistema interno de controle interno de qualidade de uma organização de auditoria cumpra com as exigências de independência das NAGGAs, segundo estabelece o parágrafo 3.08, deve-se incluir normas e procedimentos internos para informar – e esclarecer – os impedimentos externos.

Impedimentos
Institucionais da
Organização
de Auditoria

3.21 Além dos parágrafos anteriores que tratam dos impedimentos pessoais e dos impedimentos externos, a capacidade de uma organização de auditoria governamental realizar o trabalho e apresentar os resultados de forma imparcial poderá ser afetada por seu posicionamento no governo ou em função da estrutura do organismo governamental a que a organização de auditoria deva auditar. Quer seja para realizar o trabalho de informar externamente a terceiros ao organismo audi-

Capítulo 3

Normas Gerais

Impedimentos da Organização de Auditoria para Emitir Relatórios Externos

tado, ou, internamente, à Administração superior do organismo auditado, as organizações de auditoria devem estar livres de impedimentos institucionais à independência.

3.22 Pode-se presumir que os auditores governamentais não têm impedimentos institucionais à independência ao informar a terceiros externos se a sua organização de auditoria é, institucionalmente, independente do organismo auditado. As organizações de auditoria governamental podem observar a exigência de independência institucional de várias maneiras.

3.23 Primeiro, pode-se presumir que uma instituição governamental não tem impedimentos institucionais à independência em relação ao organismo auditado para informar, externamente, se a organização de auditoria é:

a. pertencente a um nível de governo ao qual não faça parte o organismo auditado (federal, estadual ou local); por exemplo, um auditor federal que audite um programa de governo estadual, ou

b. pertencente a um Poder distinto do organismo auditado, embora no mesmo nível de governo; por exemplo, um auditor legislativo que audite um programa do Poder Executivo.

3.24 Segundo, também se pode presumir que uma organização de auditoria governamental esteja livre de impedimentos institucionais, para informar, externamente, se a escolha do dirigente máximo da organização de auditoria cumpre algum dos seguintes critérios:

a. escolhido diretamente pelos eleitores da jurisdição auditada;

Capítulo 3

Normas Gerais

b. eleito ou designado por autoridade legislativa, podendo ser deposto por esse ente legislativo, ao qual apresenta relatórios e presta contas;

c. designado por alguém que não seja autoridade legislativa, desde que a designação seja confirmada por órgão legislativo, sendo sua deposição do cargo sujeita a supervisão ou autorização desse órgão legislativo,⁵⁶ ao qual apresenta relatórios e presta contas; ou

d. designado por; responsável perante; informa a; e somente pode ser destituído por um conselho diretor criado legalmente, cuja maioria dos membros seja eleita ou designada de forma independente e não seja originária da própria organização auditada.

3.25 Além dos critérios estabelecidos nos parágrafos 3.23 e 3.24, as NAGGAs reconhecem que podem haver outras estruturas organizacionais que permitam considerar que uma organização de auditoria governamental não tem impedimentos institucionais e, portanto, é institucionalmente independente para relatar externamente. Estas outras estruturas devem proporcionar suficientes salvaguardas para evitar que o organismo auditado interfira na capacidade da organização de auditoria realizar o trabalho e apresentar os resultados de forma imparcial. Para que se considere uma organização de auditoria livre de impedimentos institucionais para relatar externamente, se sua estrutura é distinta das menci-

⁵⁶ As autoridades legislativas podem exercer suas atribuições de confirmação através de vários meios, desde que participem da aprovação do nome da pessoa indicada para chefiar a organização de auditoria. Pode-se demonstrar esta participação aprovando o nome da pessoa depois de sua designação, ou indicando ou nomeando, inicialmente, uma ou mais pessoas a serem escolhidas pela autoridade apropriada.

Capítulo 3

Normas Gerais

onadas nos parágrafos 3.23 e 3.24, a organização de auditoria deve ter todas as seguintes proteções legais que:

- a. evitem a supressão da organização de auditoria por parte do organismo auditado;
- b. exijam que, se se destituir o dirigente máximo da organização de auditoria do seu cargo, o dirigente máximo do organismo auditado deve comunicar o fato e as razões da destituição ao órgão legislativo;
- c. impeçam a interferência do organismo auditado quanto ao início, escopo, tempo e encerramento de qualquer auditoria;
- d. impeçam a interferência do organismo auditado na apresentação do relatório de qualquer trabalho auditorial, incluindo os achados, conclusões e recomendações, ou a maneira, os meios, a oportunidade e periodicidade dos relatórios da organização de auditoria;
- e. exijam que a organização de auditoria se reporte ao órgão legislativo ou a outro órgão dirigente independente em grau de recurso;
- f. dêem à organização de auditoria exclusiva competência sobre a seleção, admissão, promoção e afastamento do seu pessoal; e
- g. garantam o acesso aos registros e documentos relativos à instituição, programa ou função sob exame auditorial.⁵⁷

⁵⁷ A competência legal para emitir intimações para obtenção de documentos e registros necessários é um modo de se observar a exigência de acesso legal à informação.

Capítulo 3

Normas Gerais

Avaliações dos
Impedimentos
Institucionais
para Emitir
Relatórios
Internos para
a Administração

3.26 Se o dirigente máximo da organização de auditoria conclui que a organização cumpre todas as salvaguardas mencionadas no parágrafo 3.25, a organização de auditoria deve se considerar livre de impedimentos institucionais relativos à independência para apresentar, externamente, a terceiros, os resultados de suas auditorias. A organização de auditoria deve documentar as previsões legais existentes que lhe permitem observar essas salvaguardas. Deve-se rever estas previsões durante a revisão externa realizada pelos pares, para se garantir o cumprimento de todas as salvaguardas adequadas.

3.27 Algumas organizações federais, estaduais ou locais de auditoria governamental ou outras organizações de auditoria de outras instituições governamentais, tais como universidades públicas e hospitais, empregam auditores para que trabalhem para sua Administração. Esses auditores poderão estar sujeitos à subordinação administrativa de pessoas envolvidas no processo de administração governamental. Tais organizações de auditoria são unidades de auditoria interna. Pode-se presumir que uma organização de auditoria interna governamental não tem impedimentos institucionais quanto à sua independência para relatar, internamente, à Administração se o dirigente máximo dessa organização de auditoria interna cumpre todos os seguintes critérios:

- a.** é responsável⁵⁸ perante o dirigente máximo, ou seu substituto, da organização governamental;
- b.** deve informar os resultados do trabalho da organização de auditoria ao dirigente máximo, ou ao seu substituto, da organização governamental; e

⁵⁸ Nota dos tradutores: *Accountable*, no original.

Capítulo 3

Normas Gerais

c. na hierarquia organizacional está localizado fora da função de *staff* ou de linha administrativa do organismo auditado.

3.28 Se são cumpridas as condições do parágrafo 3.27, a organização de auditoria deverá ser considerada livre de impedimentos institucionais à independência para realizar auditoria interna e emitir relatórios objetivos para a administração da organização. A distribuição dos relatórios de auditoria fora da organização somente se fará em conformidade com as leis, regulamentos, regras ou normas aplicáveis. Nestas situações, o fato de que os auditores estão auditando as organizações que os empregam deve estar, claramente, registrado nos relatórios dos auditores.

3.29 Os auditores dos órgãos de auditoria interna precisam estar suficientemente afastados das pressões políticas para assegurar que eles possam conduzir suas auditorias e relatar seus achados, opiniões e conclusões objetivamente, sem temer repercussões políticas. Sempre que possível, esses auditores devem ter um regime de pessoal em que a retribuição, treinamento, estabilidade na carreira e promoções sejam baseados no mérito.

3.30 A independência da organização de auditoria interna aumenta quando relata, regularmente, ao comitê de auditoria independente da organização ou ao órgão apropriado de supervisão governamental.

3.31 Quando os órgãos de auditoria interna, que estão livres de impedimentos institucionais à independência, segundo os critérios do parágrafo 3.27, realizam auditorias externas para as organizações governamentais às quais estão diretamente vinculadas, como por exemplo, contratos de empreitada ou convênios

Capítulo 3

Normas Gerais

com terceiros, em que não existam impedimentos pessoais ou externos, eles podem ser considerados independentes dos organismos auditados e livres para informar, objetivamente, aos dirigentes das organizações governamentais, aos quais estejam vinculados e às partes externas das organizações, em conformidade com as leis, regras, regulamentos ou normas aplicáveis.

3.32 A organização de auditoria deve documentar as condições que lhe permitam considerar-se livre de impedimentos institucionais à sua independência para apresentar relatórios internamente. Essas condições devem ser levadas em conta durante a revisão pelos pares para garantir que se tenha cumprido todas as salvaguardas adequadas.

Julgamento Profissional

3.33 A norma geral relativa ao julgamento profissional é a seguinte:

Deve-se utilizar julgamento profissional ao planejar e realizar auditorias e certificações e ao apresentar os resultados do trabalho.

3.34 Esta norma exige que os auditores tenham o devido cuidado e diligência e acatem os princípios de servir ao interesse público e manter o mais alto grau de integridade, objetividade e independência ao aplicar julgamento profissional em todos os aspectos de seu trabalho. Esta norma também impõe responsabilidade sobre cada auditor que realize trabalhos segundo as NAGGAs e que as acate. Se os auditores declaram que estão realizando seu trabalho em conformidade com as NAGGAs, devem justificar qualquer desvio das NAGGAs.

Capítulo 3

Normas Gerais

3.35 Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional ao determinar o tipo de trabalho a ser realizado e as normas aplicáveis; ao definir o escopo do trabalho; ao escolher o método; ao determinar o tipo e a quantidade de evidências a coletar; e ao escolher os testes e procedimentos para seu trabalho. Também devem aplicar o julgamento profissional ao realizar os testes e procedimentos e ao avaliar e apresentar os resultados dos trabalhos.

3.36 O julgamento profissional exige que os auditores tenham ceticismo profissional, o que é uma atitude que inclui mente questionadora e avaliação crítica da evidência. Os auditores utilizam os conhecimentos, habilidades e experiências próprias de sua profissão para realizar, diligentemente, de boa fé e com integridade, a coleta de evidências e a avaliação objetiva da suficiência, propriedade e relevância das mesmas. Tendo em vista que se coleta e se avalia evidências durante todo o trabalho, o ceticismo profissional deve ser exercido durante toda a auditoria.

3.37 Os auditores não assumem que a Administração é desonesta, porém tampouco que ela é inquestionavelmente honesta. Ao exercer o ceticismo profissional, os auditores não devem ficar satisfeitos apenas com a crença de que a Administração é honesta.

3.38 O exercício do julgamento profissional permite aos auditores obter segurança razoável de que poderão detectar erros materiais ou inexatidões significativas nas informações, se é que existiram. Não se pode alcançar segurança absoluta devido à natureza da evidência e às características da fraude. Portanto, uma auditoria ou uma certificação realizada em conformidade com as NAGGAs, pode não detectar erro material ou inexati-

Capítulo 3

Normas Gerais

dão significativa, seja por fraude ou erro, por atos ilegais ou por violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Conseqüentemente, ainda que esta norma responsabilize cada auditor e a organização de auditoria para que observem o julgamento profissional ao planejar e realizar uma auditoria, não implica responsabilidade ilimitada, nem tampouco implica infalibilidade por parte dos próprios auditores ou da organização de auditoria.

Competência

3.39 A norma geral relativa à competência é a seguinte:

O pessoal designado para realizar a auditoria ou certificação deve ter, coletivamente, competência profissional suficiente para desempenhar as tarefas requeridas.

3.40 Esta norma responsabiliza as organizações de auditoria para garantir que cada auditoria ou certificação seja realizada por pessoal que tenha, coletivamente, os conhecimentos, habilidades e experiências necessários para o trabalho. Em conseqüência, as organizações de auditoria devem ter sistema adequado para recrutar, contratar, desenvolver continuamente e avaliar o pessoal, mantendo a equipe de trabalho com competência suficiente. A natureza, extensão e formalidade desse processo dependerão de vários fatores, tais como o tamanho da organização de auditoria, seu trabalho e sua estrutura.

3.41 As competências analisadas em seguida se aplicam aos conhecimentos, habilidades e experiência das organizações de auditoria e não, necessariamente, a cada auditor de forma individual. Uma organização de auditoria necessita empregar pessoal ou contratar especialistas conhecedores, habilitados e experientes nas áreas

Capítulo 3

Normas Gerais

de contabilidade, estatística, direito, engenharia, projetos e métodos para a auditoria, tecnologia da informação, administração pública, economia, ciências sociais ou ciências atuariais.

Conhecimento
Técnico e
Competência

3.42 As organizações de auditoria devem assegurar-se de que os membros da equipe designada para realizar a auditoria ou certificação, segundo as NAGGAs, tenham, coletivamente, os conhecimentos técnicos, as habilidades e experiência adequadas para serem competentes para o tipo de trabalho a realizar, antes do início das atividades. Os membros da equipe devem ter, coletivamente, o seguinte:

a. conhecimento das NAGGAs aplicáveis ao tipo de trabalho e treinamento, habilidade e experiência para aplicar tais conhecimentos no trabalho a realizar;

b. conhecimentos gerais do ambiente em que o organismo auditado opera e o objeto sujeito a revisão;

c. habilidades para se comunicar de forma clara e efetiva, tanto na forma oral como escrita; e

d. habilidades apropriadas para o trabalho a realizar. Por exemplo:

(1) se o trabalho requer o uso de amostragem estatística, entre o pessoal da equipe ou entre os especialistas devem haver pessoas com habilidades em amostragem estatística;

(2) se o trabalho requer a revisão exaustiva de sistemas de informação, o pessoal da equipe ou os especialistas devem incluir pessoas que tenham habilidades em tecnologia da informação;

Capítulo 3

Normas Gerais

(3) se o trabalho implica revisão de complexos dados de engenharia, o pessoal da equipe ou os especialistas devem incluir pessoas que tenham habilidades em engenharia; ou

(4) se o trabalho envolve a utilização de metodologias especializadas de auditoria ou técnicas analíticas, tais como as que usam instrumentos completos de sondagens, cálculos de bases atuariais, ou testes de análise estatística, o pessoal da equipe ou os especialistas devem incluir pessoas que tenham habilidades em tais métodos ou técnicas.

Qualificações
Adicionais para
as Auditorias
Contábeis e
Certificações

3.43 Os auditores que realizam auditorias contábeis devem conhecer os PCGA⁵⁹ e as normas de auditoria geralmente aceitas para os trabalhos de campo e apresentação dos relatórios, assim como as SAS/AICPA, devendo ser competentes para aplicar essas normas e as SAS/AICPA ao trabalho que lhes será atribuído. De igual modo, ao realizar uma certificação, os auditores devem conhecer a norma geral de certificações do AICPA relativa aos critérios e às normas de certificações do AICPA para os trabalhos de campo, os relatórios e as SSAE/AICPA, devendo ser competentes na aplicação destas normas para o trabalho de auditoria.

3.44 Os auditores designados para realizar auditorias contábeis ou certificações devem ser contadores públicos certificados, com registro profissional, ou pessoas que trabalhem em empresas de contabilidade certificada e regularmente registrada, ou numa organização de

⁵⁹ Se os PCGA não forem a base contábil utilizada em determinado trabalho, então os auditores deverão conhecer os princípios contábeis apropriados que serão utilizados.

Capítulo 3

Normas Gerais

auditoria governamental.⁶⁰ Os contadores públicos certificados e as empresas de contabilidade que cumprem as exigências de registro também devem observar as cláusulas ou condições aplicáveis das leis e regulamentos de contabilidade pública das jurisdições em que realizam as auditorias e das jurisdições onde tem registro os contadores públicos certificados e suas empresas.

Educação
Profissional
Continuada

3.45 Auditores que executam trabalhos em conformidade com as NAGGAs, incluindo planejamento, supervisão, execução de trabalhos de campo e elaboração de relatórios, em trabalhos de auditoria ou de certificação, precisam manter sua competência profissional, através de Educação Profissional Continuada (EPC). Portanto, cada auditor que executa trabalho em conformidade com as NAGGAs deve completar, a cada 2 anos, pelo menos 80 horas de EPC que, diretamente, amplie sua proficiência profissional para executar auditorias e/ou certificações. Pelo menos 24 destas 80 horas devem ser em matérias diretamente relacionadas com auditoria governamental, ambiente governamental, ou sobre o ambiente específico ou singular em que o organismo auditado opera.⁶¹ No mínimo 20 destas 80 horas devem ser completadas em qualquer ano compreendido

⁶⁰ Considera-se que os contadores públicos certificados, com registro profissional até o dia 31 de dezembro de 1970, ou as pessoas que trabalhavam em empresas de contabilidade pública registradas até o dia 31 de dezembro de 1970, estão qualificados segundo esta norma.

⁶¹ Dos auditores – que apenas estejam envolvidos na execução de trabalho de campo, sem envolvimento com planejamento, direção ou apresentação de relatórios de auditoria ou de certificações e que dediquem, anualmente, menos de 20% de seu tempo a auditorias e certificações executadas sob as NAGGAs – se exige que freqüentem 24 horas de treinamento a cada período de 2 anos em matérias e tópicos diretamente relacionados com auditoria governamental, ambiente governamental, ou sobre o ambiente específico ou singular em que o organismo auditado opera, sendo dispensados de cumprir com o restante para completar a exigência de 80 horas, estabelecida pela norma sobre EPC.

Capítulo 3

Normas Gerais

no período de 2 anos. (Redação dada pela Emenda Técnica, de abril de 2005).

Texto original revogado: **3.45** *Os auditores que realizam trabalhos em conformidade com as NAGGAs, incluindo planejar, dirigir e realizar trabalhos de campo, ou emitir relatório sobre auditoria ou certificação, devem manter sua competência profissional através de Educação Profissional Continuada (EPC). Portanto, todo auditor que realizar trabalhos segundo as NAGGAs deve completar, a cada dois anos, pelo menos 80 horas de treinamento que enriqueça, diretamente, a capacidade profissional do auditor realizar auditorias ou certificações.⁶² Pelo menos 24 das 80 horas de treinamento devem versar sobre matérias diretamente relacionadas à auditoria governamental, ao ambiente governamental ou ao ambiente específico ou exclusivo em que opera o organismo auditado⁶³. Pelo menos 20 das 80 horas devem ser cumpridas em qualquer ano deste período de 2 anos.*

3.46 O treinamento (EPC) pode incluir uma variedade de temas que contribuam para capacitar os auditores a realizar auditorias ou certificações, por exemplo, desenvolvimento em normas e métodos de auditoria, princípios de contabilidade, avaliação de controle interno, princípios de administração, utilização de sistemas

⁶² Nota dos tradutores: A Emenda Técnica de abril de 2005 cancelou o texto desta Nota de Rodapé. Texto original revogado: *Ainda que os membros da equipe devam ter, coletivamente, os conhecimentos técnicos, habilidades e experiência adequadas para serem competentes para o tipo de trabalho a realizar, antes de começar a realizar trabalho de auditoria, segundo as NAGGAs, tal como indica o parágrafo 3.42, os auditores individuais têm 2 (dois) anos, a partir da data em que comece a auditoria ou certificação realizada, para observar as exigências da norma de EPC.*

⁶³ Nota dos tradutores: A Emenda Técnica de abril de 2005 modificou esta Nota de Rodapé. Texto original alterado: *Os funcionários que não participem do planejamento, execução ou apresentação do relatório de auditoria ou certificação e que destinem menos de 20%, anualmente, de seu tempo às auditorias e certificações segundo as NAGGAs, não tem a obrigação de observar a exigência de treinamento de 24 horas anuais.*

Capítulo 3

Normas Gerais

de informação, amostras estatísticas, análise de demonstrações contábeis, projetos de avaliação e análise de dados. Também se poderão incluir temas relacionados com áreas específicas de trabalho, por exemplo, administração pública, políticas públicas e estrutura do Estado, engenharia industrial, finanças, economia, ciências sociais e tecnologia da informação.

3.47 A organização de auditoria tem a responsabilidade de garantir que os auditores cumpram as exigências de capacitação continuada (EPC) e devem manter completa documentação do treinamento. O GAO tem elaborado orientações sobre as exigências de treinamento para que os auditores e as organizações de auditoria, ao exercerem seu julgamento profissional, possam observar as exigências normativas de treinamento.⁶⁴

3.48 Os especialistas externos e internos que participam de trabalhos de auditoria realizados segundo as NAGGAs, devem estar qualificados e ter competência profissional em suas áreas de especialização, embora não estejam obrigados a observar as exigências de treinamento aqui descritas. Entretanto, os auditores que utilizam o trabalho de especialistas externos ou internos devem assegurar-se de que tais especialistas estão qualificados em suas áreas de especialização, documentando essa segurança.

Controle Interno de Qualidade e Segurança

3.49 A norma geral relativa ao controle interno de qualidade e segurança é a seguinte:

⁶⁴ Este guia, *Interpretation of Continuing Education and Training Requirements* (Interpretação das Exigências de Educação Continuada e Treinamento), encontra-se na página da rede *web* das Normas de Auditoria Governamental do GAO <<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>>.

Capítulo 3

Normas Gerais

Cada organização de auditoria que realiza auditorias ou certificações em conformidade com as NAGGAs deve ter apropriado sistema de controle interno de qualidade e submeter-se a revisão externa pelos pares.

3.50 O sistema de controle interno de qualidade de uma organização de auditoria compreende a sua estrutura organizacional, as normas adotadas e os procedimentos estabelecidos para dar à organização segurança razoável de estar observando as normas aplicáveis que regem as auditorias e certificações. O sistema de controle interno de qualidade de uma organização de auditoria deve incluir procedimentos para verificar, continuamente, se as normas e procedimentos relativos às práticas adotadas estão projetados adequadamente e se estão sendo, efetivamente, aplicados.

3.51 A natureza e extensão do sistema de controle interno de qualidade de uma organização de auditoria dependem de vários fatores, tais como seu tamanho, o grau de autonomia operacional permitida ao seu pessoal e a seus escritórios de auditoria, a natureza do seu trabalho, sua estrutura organizacional e as considerações apropriadas de custo e benefício. Portanto, os sistemas de controle interno de qualidade adotados nas organizações de auditoria, variarão em função da necessidade e da extensão dos seus sistemas de documentação. Entretanto, cada organização de auditoria deve preparar documentação adequada para seu sistema de controle interno de qualidade com a finalidade de demonstrar o cumprimento dessas normas e procedimentos. A forma e conteúdo de tal documentação é questão de julgamento. Deve-se reter a documentação durante o tempo suficiente para que os procedimentos de supervisão

Capítulo 3

Normas Gerais

do desempenho e as revisões pelos pares avaliem o grau de adesão da organização de auditoria em relação às normas e procedimentos de controle interno de qualidade.

3.52 As organizações de auditoria que realizam auditorias e certificações em conformidade com as NAGGAs devem submeter-se a revisão externa pelos pares em relação às suas práticas de auditoria e certificação, pelo menos uma vez a cada 3 anos, os quais deverão ser independentes da organização de auditoria a ser revisada.⁶⁵ A revisão externa pelos pares deve determinar se durante o período sob revisão o sistema de controle interno de qualidade da organização de auditoria foi adequado e se estão sendo cumpridas as normas e procedimentos de controle para dar à organização de auditoria segurança razoável de aderência às normas profissionais aplicáveis. As organizações de auditoria devem adotar ações corretivas que sejam consideradas adequadas em função do resultado da revisão dos pares.

3.53 Os membros da equipe de revisão externa pelos pares devem observar as seguintes exigências:

a. todos os membros da equipe de revisão pelos pares devem ter conhecimentos atualizados das NAGGAs e do ambiente governamental relativo ao trabalho a revisar;

⁶⁵ As organizações de auditoria devem submeter-se a revisão externa pelos pares a cada 3 anos desde a data em que se inicie seu primeiro trabalho (isto é, desde que começou o trabalho de campo) em conformidade com as NAGGAs. As posteriores revisões externas pelos pares deverão ser realizadas a cada 3 anos. Somente o GAO pode ampliar o prazo para o cumprimento da exigência de revisão externa pelos pares para além dos 3 anos. Variações desse prazo superiores a 3 meses somente podem ocorrer se autorizadas pelo GAO e apenas em circunstâncias extraordinárias devem ser solicitadas.

Capítulo 3

Normas Gerais

b. cada membro da equipe de revisão deve ser independente (segundo a definição das NAGGAs) da organização de auditoria a ser revisada, do seu pessoal e das auditorias e certificações escolhidas para a revisão externa pelos pares. A equipe de revisão e seus integrantes estão proibidos de revisar a organização de auditoria que realizou a última revisão externa de sua própria organização de auditoria.

c. todos os membros da equipe de revisão devem ter conhecimentos sobre como realizar uma revisão externa pelos pares. Tais conhecimentos podem ser adquiridos durante os treinamentos em serviço, em cursos de capacitação ou através da combinação de ambos.

3.54 A revisão pelos pares deve observar as seguintes exigências:

a. a revisão pelos pares deve incluir a revisão das normas e procedimentos de controle interno de qualidade da organização de auditoria, incluindo procedimentos de supervisão, relatórios de certificações e auditorias, documentações das auditorias e das certificações e outros documentos necessários (por exemplo, documentação sobre sua independência, registros de treinamentos e arquivos de administração de pessoal relativos às regras de admissão, avaliação de desempenho e normas de atribuição de trabalhos). A revisão também deve incluir entrevistas com vários níveis do pessoal profissional da organização de auditoria sob revisão, para avaliar sua compreensão e cumprimento das normas e procedimentos relevantes de controle interno de qualidade;

b. a equipe de revisão deve utilizar um dos seguintes enfoques para selecionar as auditorias e certificações a revisar: (1) selecionar auditorias e certificações que cons-

Capítulo 3

Normas Gerais

tituam amostra representativa e razoável dos trabalhos realizados pela organização de auditoria sob revisão, em conformidade com as NAGGAs ou (2) selecionar auditorias e certificações que constituam amostra representativa e razoável das atribuições da organização de auditoria sob revisão sujeitas a exigências de controle interno de qualidade, incluindo um ou mais trabalhos auditoriais realizados em conformidade com as NAGGAs;

c. a revisão pelos pares deve ser suficientemente abrangente para oferecer base razoável para conclusão sobre se o sistema de controle interno de qualidade da organização de auditoria revisada lhe proporciona segurança razoável de que estão sendo cumpridas as normas profissionais no desempenho do seu trabalho. A equipe de revisão deve levar em conta a adequação do resultado dos esforços de supervisão da organização de auditoria sob revisão em planejar, eficientemente, seus procedimentos de revisão pelos pares;

d. a equipe de revisão externa deve preparar relatórios escritos comunicando seus resultados. O relatório deve indicar o escopo da revisão, incluindo qualquer limitação ao mesmo e deve expressar opinião sobre se o sistema de controle interno de qualidade das práticas de auditoria e de certificação da organização de auditoria sob revisão foi adequado e se durante o ano revisado lhe proporcionou segurança razoável de haver cumprido as normas profissionais de auditoria e certificação. O relatório deve explicitar quais as normas profissionais⁶⁶ observadas pela organização de auditoria sob revisão. O relatório também deve fundamentar as razões

⁶⁶ As “normas profissionais” se referem tanto às normas de auditoria como às normas de controle de qualidade observadas pela organização de auditoria sob revisão.

Capítulo 3

Normas Gerais

para qualquer modificação de opinião. Quando existam aspectos que ensejem como consequência modificação de opinião, os revisores devem apresentar descrição detalhada dos achados e recomendações, seja no relatório de revisão pelos pares, em carta separada de comentários ou na carta gerencial para possibilitar que a organização de auditoria sob revisão adote as ações que forem apropriadas. Esse relatório escrito deve se referir à carta de comentários ou à carta à administração se esta for emitida juntamente com o relatório modificado.

3.55 As organizações de auditoria que buscam celebrar acordos para realizar trabalho de auditoria em conformidade com as NAGGAs, devem oferecer seu último relatório de revisão feito pelos pares e todas as cartas de comentários, e qualquer relatório subsequente de revisão pelos pares e cartas de comentários recebidas durante o período do contrato à parte que contratou a auditoria ou a certificação. Frequentemente, a informação contida no relatório de revisão externa dos pares e na carta de comentários é relevante para a decisão de contratar trabalhos de auditoria ou certificação. Os auditores que se apoiarem no trabalho de outra organização de auditoria devem solicitar cópia do relatório de revisão externa e de qualquer outra carta de comentários relativos àquela organização de auditoria, devendo esta lhes fornecer os mencionados documentos, tão logo seja solicitado.

3.56 As organizações de auditoria governamental também devem encaminhar seus relatórios de revisão externa pelos pares aos órgãos supervisores apropriados. Também se recomenda que, se solicitado, o relatório de revisão externa dos pares e a carta de comentários estejam prontamente disponíveis ao público.

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

Introdução

4.01 Este capítulo prescreve as normas de trabalho de campo e apresenta orientação para as auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs. As auditorias contábeis consistem no trabalho realizado segundo as normas de auditoria geralmente aceitas do AICPA, disciplinadas pelas SAS/AICPA. As NAGGAs incorporam as normas de trabalho de campo do AICPA, constantes nas SAS/AICPA, para as auditorias, a não ser que o Controlador Geral dos Estados Unidos as exclua, emitindo um aviso prévio e formal neste sentido.⁶⁷ Este capítulo identifica as normas de trabalho de campo do AICPA e prescreve outras normas para as auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs.

4.02 As auditorias contábeis realizadas em ambiente governamental referem-se, basicamente, a auditoria das demonstrações contábeis.⁶⁸ As SAS/AICPA também regem e orientam outros tipos de auditoria contábil que podem ser realizadas num ambiente governamental, por exemplo, auditorias de cumprimento, emissão de relatórios especiais,⁶⁹ auditorias de organizações de servi-

⁶⁷ Até esta data, o Controlador Geral não emitiu qualquer aviso de exclusão de norma de trabalho de campo das SAS/AICPA.

⁶⁸ O termo “demonstrações contábeis” se refere à apresentação de informações contábeis, incluindo suas notas explicativas pertinentes, derivadas dos registros contábeis, com o propósito de divulgar os recursos econômicos e as obrigações de uma organização em um dado momento, as mudanças em um período de tempo, em conformidade com o marco identificável, por exemplo, os PCGA ou outra base contábil abrangente. As auditorias das demonstrações contábeis incluem todos os trabalhos disciplinados pelas SAS/AICPA, pela qual os auditores devem oferecer nível de segurança razoável sobre a apresentação das demonstrações contábeis em conformidade com os critérios estabelecidos.

⁶⁹ O termo “relatório especial” se aplica aos relatórios do auditor emitidos em conexão com o seguinte: (1) demonstrações contábeis preparadas em conformidade com outros princípios contábeis que não sejam os PCGA; (2) elementos, contas ou lançamentos específicos de uma

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

ços, revisões de demonstrações contábeis interinas e emissão de cartas a investidores e a outras partes solicitantes. Esses outros trabalhos também podem ser executados em conjunto com auditorias de demonstrações contábeis.

Normas do AICPA para Trabalhos de Campo

4.03 As três normas de auditoria geralmente aceitas para os trabalhos de campo, preconizadas pelo AICPA, são as seguintes:

a. deve-se planejar adequadamente o trabalho e os assistentes, se houver, devem ser supervisionados adequadamente;

b. deve-se adquirir suficiente compreensão do controle interno⁷⁰ para planejar a auditoria e determinar a natureza, oportunidade, duração e extensão dos testes a serem executados;

demonstração contábil; (3) conformidade com as exigências contratuais ou regulamentares dos convênios relativas às demonstrações contábeis auditadas; (4) apresentações contábeis para atender às condições contratuais ou regulamentares de convênios; ou (5) informação contábil apresentada em formato ou esquemas preestabelecidos que exijam uma opinião específica do auditor. Segundo as NAGGAs, uma auditoria de demonstrações contábeis preparada em conformidade com outros princípios de contabilidade que não sejam os PCGA (ver nota anterior) estará sujeita às mesmas exigências das NAGGAs aplicáveis às auditorias das demonstrações contábeis, preparadas em conformidade com os PCGA.

⁷⁰ As normas do AICPA incorporam os conceitos contidos na publicação *Internal Control: Integrated Framework* (Balizamento Integrado de Controle Interno), emitida pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* (COSO). O controle interno tem cinco componentes interrelacionados, que são: (1) Ambiente de controle; (2) avaliação de riscos; (3) atividades de controle; (4) informações e comunicações; e (5) supervisões. Os objetivos do controle interno se relacionam com: (1) as demonstrações contábeis; (2) as operações; e (3) o cumprimento. A salvaguarda dos recursos é um subconjunto destes objetivos. A esse respeito, deve-se projetar o controle interno de maneira que apresente segurança razoável de que evitará ou detectará, de forma tempestiva, as aquisições, utilizações e distribuições não autorizadas de ativos.

Capítulo 4
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Contábeis

c. deve-se obter evidência suficiente e apropriada através de inspeções, observações, indagações e confirmações para sustentar, razoavelmente, uma opinião sobre as demonstrações contábeis sob exame.

4.04 Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional e levar em conta as necessidades dos usuários ao aplicar as normas do AICPA e outras orientações nas auditorias de organizações governamentais ou de organizações que recebam transferências de recursos do Governo. Por exemplo, os auditores poderão estabelecer níveis de materialidade mais baixos do que os aplicados nas auditorias do setor privado, devido a responsabilidade pública do organismo auditado, às várias exigências legais e regulamentares, e à visibilidade e sensibilidade dos programas de governo. Da mesma forma, os auditores devem ser sensíveis às inquietações dos dirigentes do organismo auditado a respeito das deficiências de controle interno anteriormente informadas e, conseqüentemente, podem necessitar examinar a efetividade dos controles internos que tenham sido modificados em resposta às deficiências informadas, ainda que os auditores não planejem apoiar-se na efetividade desses controles internos.

**Normas
Adicionais
das NAGGAs**

4.05 Além das exigências estabelecidas pelas SAS AICPA, NAGGAs prescrevem outras normas para as auditorias contábeis. Os auditores devem atender a estas normas adicionais ao declarar observância às NAGGAs em seus relatórios de auditoria. Estas outras NAGGAs se relacionam ao seguinte:

a. as comunicações dos auditores (ver os parágrafos 4.06 a 4.13);

Capítulo 4
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Contábeis

- b. levar em conta os resultados de auditorias e certificações anteriores (ver os parágrafos 4.14 a 4.16);
- c. detectar erros materiais como consequência da violação de cláusulas ou de condições de contratos ou de convênios de subvenção de recursos, ou abusos (ver parágrafos 4.17 a 4.20);
- d. desenvolver os elementos de um achado para as auditorias contábeis (ver o parágrafo 4.21); e
- e. documentar o trabalho da auditoria (ver os parágrafos 4.22 a 4.26).

Comunicações
do Auditor

4.06 A norma relativa às comunicações dos auditores, nas auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

Os auditores devem comunicar aos dirigentes do organismo auditado e às pessoas que contratarem ou solicitarem a auditoria, sobre a natureza, oportunidade, duração e extensão dos testes planejados, incluindo nesta comunicação informações sobre o nível de segurança proporcionado.

4.07 As normas do AICPA e as NAGGAs exigem que os auditores estabeleçam termo de compromisso com o cliente e que se comuniquem com os comitês de auditoria. As NAGGAs ampliam o leque de partes com as quais os auditores devem se comunicar, exigindo que eles forneçam informações específicas durante as etapas de planejamento da auditoria contábil, incluindo qualquer limitação potencial aos relatórios dos auditores, para reduzir o risco de que se interpretem mal as necessidades ou expectativas das partes envolvidas. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional para

Capítulo 4
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Contábeis

escolher a forma, o conteúdo e a frequência das comunicações, sendo preferível emitirem comunicações escritas. Os auditores podem utilizar carta de compromisso, se apropriado, para se comunicar, devendo reunir essas comunicações em sua documentação de trabalho da auditoria.

4.08 Os auditores devem comunicar suas responsabilidades sobre o trabalho auditorial aos dirigentes responsáveis do organismo auditado, incluindo:

a. o dirigente máximo do organismo auditado;

b. o comitê de auditoria ou a diretoria ou outro órgão de supervisão equivalente, na inexistência do comitê de auditoria; e

c. a pessoa que tem o nível de autoridade e responsabilidade mais ampla sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, por exemplo, o diretor da área financeira.

4.09 Quando os auditores realizarem auditoria sob contrato com uma parte que não seja a direção do organismo auditado, ou por solicitação de terceiros, os auditores também devem se comunicar com os contratantes e/ou solicitantes da auditoria, por exemplo, os dirigentes contratantes, ou os membros, ou assessores de comissões legislativas. Quando os auditores estiverem realizando auditoria em conformidade com lei ou regulamento, devem se comunicar com os membros ou os assessores das comissões legislativas que possuem poder de supervisão sobre o auditado. Os auditores devem coordenar as comunicações com a organização de auditoria governamental responsável ou com a administração do organismo auditado, e podem utilizar a carta de compromisso para manter informadas as par-

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

tes interessadas. Se uma auditoria for suspensa antes de seu término, os auditores devem elaborar *memorandum* que registre o resumo dos resultados do trabalho e explique os motivos pelos quais se suspendeu a auditoria. Ademais, devem comunicar à administração do organismo auditado, à organização que solicitou a auditoria, e a outros dirigentes, preferivelmente de forma escrita, os motivos pelos quais se suspendeu a auditoria. Essa comunicação deve ser documentada.

4.10 Ao comunicar a natureza dos trabalhos e o nível de segurança proporcionado, os auditores devem registrar, especificamente, seu plano de trabalho, assim como sobre os testes e avaliações dos controles internos relacionados às demonstrações contábeis e ao cumprimento das leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Durante as etapas de planejamento da auditoria, os auditores devem comunicar sua responsabilidade pelos testes dos controles internos relacionados às demonstrações contábeis e ao cumprimento das leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Essa comunicação deve incluir a natureza de qualquer teste adicional do controle interno e do cumprimento das exigências legais e regulamentares, bem como das cláusulas ou condições estabelecidas nos contratos ou convênios de subvenção, ou outras exigências, e se os auditores estão planejando ou emitindo opiniões sobre o controle interno relacionado às demonstrações contábeis e ao cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção.

4.11 Para auxiliar no entendimento sobre as limitações das responsabilidades dos auditores sobre os testes e informar sobre o controle interno relacionado às demonstrações contábeis e ao cumprimento das leis, re-

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

gulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, os auditores podem desejar confrontar essas responsabilidades com outras auditorias de controle interno e de cumprimento. A análise dos parágrafos 4.12 e 4.13 pode servir para que os auditores expliquem aos dirigentes do organismo auditado, ou às partes interessadas, sobre suas responsabilidades pelos testes e relatórios de controle interno relacionados às demonstrações contábeis e ao cumprimento das leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção.

4.12 Os testes de controle interno relacionados às demonstrações contábeis e ao cumprimento das leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção numa auditoria de demonstrações contábeis contribuem para evidenciar o respaldo à opinião dos auditores sobre as demonstrações contábeis ou outras conclusões referentes aos dados contábeis. Entretanto, geralmente tais testes não têm escopo suficiente para a emissão de opinião sobre o controle interno relacionado às demonstrações contábeis ou sobre o cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Para atender a certas necessidades dos usuários do relatório de auditoria, as leis e regulamentos algumas vezes prescrevem testes e relatórios sobre os controles internos relacionados a demonstrações contábeis e ao cumprimento das leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção para complementar a cobertura dessas áreas.⁷¹

⁷¹ Por exemplo, quando os auditores estão comprometidos em realizar auditorias sob o *Single Audit Act Amendments of 1996* para organizações dos governos estaduais e locais e para organizações sem fins lucrativos que recebam subvenções públicas federais, os auditores devem estar familiarizados com o *Office of Management and Budget (OMB)*, Circular A-133

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

4.13 Mesmo após os auditores terem realizado e apresentado os resultados de testes adicionais de controle interno relativos às demonstrações contábeis e ao cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, algumas necessidades razoáveis dos dirigentes do organismo auditado, dos contratantes, ou solicitantes dos trabalhos de auditoria, podem ainda não estar satisfeitas. Os auditores podem atender essas necessidades realizando testes adicionais de controle interno e de cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, aplicando as SSAE/AICPA e exigências adicionais das NAGGAs (ver o Capítulo 6), ou as normas de auditoria operacional (ver os Capítulos 7 e 8) para alcançar esses objetivos.

Utilização dos Resultados dos Trabalhos de Auditorias e de Certificações Anteriores

4.14 A norma relativa à utilização dos resultados dos trabalhos das auditorias e certificações anteriores, nas auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

Os auditores devem levar em conta os resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores e fazer o acompanhamento dos achados significativos conhecidos e das recomendações que, diretamente, se relacionem com os objetivos da auditoria em curso.

sobre auditorias isoladas. Estas normas incluem exigências específicas de auditoria, principalmente nas áreas de controle interno e de cumprimento de leis e regulamentos, que superam as exigências mínimas contidas nos Capítulos 4 e 5 deste documento. As auditorias realizadas sob as normas da Lei dos Gestores Financeiros Federais de 1990 (Lei Pública 101-576), ampliada pela Lei de Reforma Administrativa Governamental de 1994 (Lei Pública 103-356), também possui exigências específicas de auditoria prescritas pelo OMB, em áreas de controle interno e cumprimento. Alguns estados ou governos locais podem possuir exigências auditoriais suplementares, relativas ao controle interno, que devem ser levadas em conta pelos auditores ao planejarem o trabalho.

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

4.15 Os auditores devem questionar os dirigentes do organismo auditado para identificar trabalhos anteriores de auditorias contábeis, certificações, auditorias operacionais ou outros trabalhos relacionados aos objetivos da auditoria a ser realizada e identificar as ações corretivas adotadas para atender aos achados significativos e às recomendações,⁷² inclusive daqueles relacionados com condições merecedoras de serem incluídas no relatório.⁷³ Por exemplo, um relatório de auditoria dos sistemas de informação computadorizada de uma organização poderia conter achados significativos relacionados com a auditoria contábil, se a organização utiliza tais sistemas para processar sua informação contábil. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional para estabelecer: (1) os períodos anteriores a considerar; (2) o nível de trabalho necessário para fazer o acompanhamento dos achados significativos e recomendações que afetem a auditoria; e (3) o efeito sobre a avaliação dos riscos e os procedimentos de auditoria ao planejar a auditoria atual.

4.16 É importante prestar permanente atenção aos achados significativos e recomendações para garantir que o trabalho dos auditores seja útil. Afinal, os benefícios do trabalho de auditoria se dão quando a administração do organismo auditado adota ações corretivas adequadas e efetivas em resposta aos achados e recomendações dos auditores. A administração do organismo auditado tem a responsabilidade de solucionar os achados e recomendações e de estabelecer

⁷² Achados significativos e recomendações são aquelas matérias que, se não corrigidas, podem afetar os resultados do trabalho auditorial e as conclusões e recomendações dos auditores sobre estes resultados.

⁷³ Nota dos tradutores: No original, *reportable conditions*.

Capítulo 4
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Contábeis

sistemática adequada para acompanhar as providências saneadoras. Se a administração do organismo auditado não possui tal mecanismo, os auditores podem desejar criar seus próprios procedimentos de acompanhamento.

Detecção de Erros Materiais Resultantes de Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos

4.17 A norma relativa a violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, para as auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

a. os auditores devem planejar a auditoria para que haja razoável segurança de que serão detectados erros materiais causados por violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção que tenham efeito direto e material na determinação dos montantes financeiros das demonstrações contábeis, ou de outra informação contábil significativa para os objetivos de auditoria. Se determinada informação chamar a atenção dos auditores por proporcionar evidência relativa à existência de possíveis violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção que possam ter efeito material indireto na determinação dos montantes financeiros das demonstrações contábeis, ou de outra informação contábil significativa para os objetivos da auditoria, os auditores devem aplicar procedimentos de auditoria direcionados, especificamente, a averiguar se ocorreram, ou poderiam ter ocorrido, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção;

b. os auditores devem estar alertas a situações ou transações que possam indicar a ocorrência de abusos, e se existem indícios de abusos que pode-

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

riam afetar, significativamente, os saldos das demonstrações contábeis, ou de outra informação contábil, os auditores devem aplicar procedimentos de auditoria dirigidos, especificamente, para averiguar se ocorreu abusos e o efeito sobre os saldos das demonstrações contábeis, ou sobre outra informação contábil.

4.18 As normas do AICPA e as NAGGAs exigem que os auditores avaliem o risco de erros materiais nos saldos das demonstrações contábeis ou em outra informação contábil significativa⁷⁴ para os objetivos de auditoria, decorrentes de fraudes e a levar em conta essa avaliação no planejamento dos procedimentos de auditoria a serem executados.⁷⁵ Também se exige dos auditores que planejem a auditoria para proporcionar segurança razoável que detectará erros materiais causados por atos ilegais diretos e materiais (violações a leis e regulamentos), e devem estar conscientes da possibilidade de que hajam ocorrido⁷⁶ atos ilegais indiretos.⁷⁷ Em conformidade com as NAGGAs, os auditores têm

⁷⁴ Os termos “material” e “significativo” são considerados sinônimos no âmbito das NAGGAs. “Material” é o termo utilizado nas normas do AICPA em relação a auditorias contábeis. “Significativo” é o termo utilizado em relação a outros tipos de auditoria disciplinados pelas NAGGAs, tais como auditoria operacional, nas quais o termo “material” geralmente não é utilizado.

⁷⁵ Dois tipos de erros materiais são relevantes na apreciação da ocorrência de fraude pelos auditores em uma auditoria contábil – erros materiais decorrentes de relatórios contábeis fraudulentos e erros materiais decorrentes de erros de avaliação de ativos. O fator primordial para a distinção entre fraude e erro material é determinar se a ação que deu causa ao erro material nas demonstrações contábeis foi ou não intencional.

⁷⁶ Como o julgamento sobre a ilegalidade de um ato depende da apreciação final pela autoridade judicial competente, os auditores, ao revelarem assuntos que os conduziram a concluir que um ato ilegal pode ter ocorrido, não devem inferir que fizeram o julgamento de ilegalidade deste ato.

⁷⁷ Atos ilegais indiretos são transgressões a leis e regulamentos que produzam efeitos materiais, embora indiretos, sobre as demonstrações contábeis.

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

a mesma responsabilidade pela detecção de erros materiais que surjam por violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, assim como são responsáveis pela detecção de atos ilegais decorrentes de fraudes. Os auditores devem planejar a auditoria para que proporcione segurança razoável que detectará erros materiais resultantes da violação direta e material a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Se a informação específica chamar a atenção dos auditores sobre a apresentação de evidências da existência de uma possível violação das cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, que possam ter efeito material indireto sobre as demonstrações contábeis, ou efeito significativo indireto sobre outra informação contábil adequada para alcançar os objetivos da auditoria, os auditores devem aplicar procedimentos de auditoria orientados, especificamente, para averiguar se ocorreu ou poderia ter ocorrido alguma violação.

4.19 O abuso é distinto de fraude, de atos ilegais e de violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Quando ocorre abuso, não se transgride nenhuma lei, regulamento ou condição de contrato ou de convênio de subvenção. Ao contrário, o abuso envolve comportamento que é deficiente ou inadequado quando comparado com o comportamento que uma pessoa prudente considere razoável e adequado às práticas empresariais diante dos mesmos fatos e circunstâncias.⁷⁸ Os auditores devem estar atentos a si-

⁷⁸ Por exemplo, numa auditoria de demonstrações contábeis, os auditores podem encontrar abusos ao examinarem “despesas sensíveis” (*sensitive payments*), tais como gastos de viagem e hospedagem em destinos escolhidos por estes dirigentes por motivos pessoais quando outras opções menos custosas poderiam atender, adequadamente, aos objetivos da viagem. Apesar dos auditores geralmente não entenderem como quantitativamente materiais, para as demonstrações contábeis, essas despesas de viagem dos dirigentes máximos, esses gastos, geralmente, poderiam ser considerados como, qualitativamente, materiais para aquelas demonstrações contábeis.

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

tuações ou transações que possam indicar abusos. Quando a informação chama a atenção dos auditores (através de procedimentos de auditoria, informações recebidas através de linhas de disque-denúncia⁷⁹ ou outros meios), indicando que os abusos podem ter ocorrido, os auditores devem levar em conta se esse possível abuso poderá afetar os saldos das demonstrações contábeis ou de outra informação contábil significativa. Se existem indícios de possível abuso que afetem, significativamente, os valores das demonstrações contábeis ou de outra informação contábil, os auditores devem estender os passos e procedimentos de exame auditorial, o quanto seja necessário, visando: (1) identificar se ocorreu o abuso e, em tal hipótese, (2) quantificar seu efeito sobre os saldos das demonstrações contábeis ou de outra informação contábil. Os auditores devem levar em conta tanto os fatores quantitativos quanto os qualitativos ao julgarem a materialidade do possível abuso e também avaliar a necessidade de estender os passos e procedimentos de exame auditorial. Não obstante, porque a identificação de abuso é subjetiva, não se espera dos auditores que proporcionem segurança razoável de haver detectado todos os abusos.

4.20 Os auditores devem exercer seu julgamento profissional ao examinar os indícios de possíveis fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, para não interferir nas eventuais investigações, nos procedimentos legais, ou em ambos. Em certas circunstâncias, as leis, regulamentos ou normas exigem que os auditores informem a outras instituições sobre os indícios de certos tipos de fraude, atos ilegais, violações a cláusulas

⁷⁹ *Fraude hotline*, no original.

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, antes de estender os passos e procedimentos de exame auditorial. Para não se interferir nas investigações, também se poderá exigir dos auditores que se retirem ou adiem os trabalhos daquela auditoria ou de parte dela.

Desenvolvimento dos Elementos de um Achado

4.21 Frequentemente, achados de auditoria, tais como deficiências de controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, têm sido considerados como possuidores dos seguintes elementos: critérios, condição, efeito e causa, quando se encontram problemas. Entretanto, os elementos necessários de um achado de auditoria dependem, completamente, dos objetivos do trabalho. Assim, um achado de auditoria, ou um conjunto de achados de auditoria, é completo na medida em que sejam atendidos os objetivos da auditoria. Quando forem identificados problemas, os auditores devem planejar, na medida do possível, seus procedimentos de auditoria para desenvolver os elementos do achado, visando facilitar a elaboração do relatório de auditoria. (Ver o parágrafo 5.15 para a descrição dos elementos de um achado).

Documentação do Trabalho de Auditoria

4.22 A norma relativa à documentação de trabalho da auditoria⁸⁰, para as auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

A documentação de trabalho da auditoria relativa ao planejamento, execução e apresentação dos resultados da auditoria deve conter informação su-

⁸⁰ Nota dos Tradutores: Também conhecida como “papéis de trabalho”.

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

ficiente para permitir que auditores experientes, que não tenham tido nenhuma conexão anterior com a auditoria, reconheçam, a partir da documentação de trabalho da auditoria, a evidência que respalda os julgamentos significativos e as conclusões dos auditores. A documentação de trabalho da auditoria deve respaldar os achados, conclusões e recomendações, antes que os auditores emitam seu relatório.

4.23 As normas do AICPA e as NAGGAs exigem que os auditores preparem e mantenham a documentação de trabalho da auditoria. Deve-se planejar a forma e o conteúdo da documentação de trabalho da auditoria, adaptando-os às circunstâncias de cada auditoria específica. A informação que documenta a auditoria constitui o principal registro do trabalho realizado pelos auditores em conformidade com as normas profissionais e as conclusões que tenham obtido. A quantidade, tipo e conteúdo da documentação de trabalho da auditoria dependerão do julgamento profissional dos auditores.

4.24 Os documentos da auditoria servem para: (1) dar o principal respaldo ao relatório de auditoria; (2) ajudar os auditores a realizar e supervisionar a auditoria; e (3) permitir a revisão da qualidade da auditoria. Deve-se preparar, detalhadamente, essa documentação de maneira que se possa entender, claramente, seu propósito, fontes e as conclusões alcançadas pelos auditores, organizando-os de forma apropriada para que se entenda, claramente, o nexos com os achados, conclusões e recomendações do relatório de auditoria. A documentação para as auditorias contábeis realizadas segundo as NAGGAs deve ter as seguintes exigências adicionais, não mencionadas, explicitamente, nas normas do AICPA ou em outra parte das NAGGAs:

Capítulo 4

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Contábeis

a. os objetivos, o escopo e o método utilizado na auditoria;

b. a declaração dos auditores de que algumas normas adicionais de auditoria governamental não são aplicáveis, ou que uma norma aplicável não foi observada (e seus motivos), e o efeito conhecido que teve, ou que pode ter tido, o fato de não se observar a norma aplicável na auditoria;

c. quando as evidências obtidas dependam, fortemente, dos sistemas computadorizados de informações e estas informações sejam materiais ao objetivo da auditoria, e, adicionalmente, quando os auditores não confiam na efetividade do controle interno relativo às informações produzidas por tais sistemas, a documentação de auditoria deve, então, registrar a avaliação dos auditores sobre se os procedimentos de auditoria planejados foram projetados para atingir os objetivos da auditoria. A documentação da auditoria deve levar em conta, especificamente: (1) o motivo fundamental para determinar a natureza, oportunidade, duração e extensão dos procedimentos de auditoria planejados; (2) o tipo e suficiência da evidência disponível produzida fora do sistema computadorizado de informação e/ou os planos para testar as comprovações de dados produzidos pelo sistema computadorizado de informação; e (3) o efeito sobre o relatório de auditoria se a evidência a ser recolhida não apresenta base razoável para se atingir os objetivos da auditoria;⁸¹

⁸¹ Essa exigência de documentação não aumenta a responsabilidade dos auditores pelos testes dos controles internos, porém pretende auxiliar os auditores, assegurando que os objetivos da auditoria foram atingidos e que o risco da auditoria foi reduzido a nível aceitável.

Capítulo 4
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Contábeis

d. evidência de que a revisão, por superiores, do trabalho realizado, antes da apresentação do relatório de auditoria, respalda os achados, conclusões e recomendações apresentados no relatório de auditoria.

4.25 A base fundamental das auditorias, segundo as NAGGAs, é que os governos federal, estaduais e locais e outras organizações cooperem entre si com os programas de auditoria de interesse comum, de modo que os auditores possam utilizar os trabalhos de seus pares, evitando a duplicação de esforços de auditoria. Os auditores devem fazer acordos para que a documentação de trabalho da auditoria esteja disponível, quando solicitada, de forma oportuna para outros auditores ou revisores. Os acordos contratuais das auditorias, segundo as NAGGAs, devem prever o acesso total e oportuno à documentação da auditoria para ampliar a credibilidade do trabalho dos auditores.

4.26 As organizações de auditoria devem proteger, adequadamente, a documentação de trabalho relativa a qualquer trabalho auditorial específico. As organizações de auditoria devem desenvolver normas e critérios claramente definidos para enfrentar situações em que terceiros solicitem acesso aos documentos da auditoria, especialmente quando estes tentem obter, indiretamente, através dos auditores, o que não podem obter, diretamente, através do organismo auditado. Ao desenvolver estas normas, as organizações de auditoria devem levar em conta as leis e regulamentos que lhes forem aplicáveis e às organizações auditadas.

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis

Introdução

5.01 Este capítulo prescreve as normas para apresentação de relatórios e oferece orientações para as auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs. As auditorias contábeis constituem-se em todos os trabalhos realizados segundo as normas de auditoria geralmente aceitas do AICPA e as SAS/AICPA. As NAGGAs incorporam as normas de apresentação de relatórios do AICPA e as SAS/AICPA, a não ser que o Controlador Geral dos Estados Unidos as exclua através de declaração formal.⁸² Este capítulo identifica as normas para apresentação de relatórios do AICPA e prescreve normas adicionais para auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs.

5.02 As auditorias contábeis realizadas em ambiente governamental compreendem, basicamente, auditorias de demonstrações contábeis. As SAS/AICPA também regem e orientam outros tipos de auditorias contábeis que podem ser realizadas em ambientes governamentais, tais como as auditorias de cumprimento, as emissões de relatórios especiais, as auditorias de organizações prestadoras de serviços, as revisões de demonstrações contábeis interinas, e as emissões de cartas a investidores e a outras partes solicitantes. Esses outros tipos de auditoria podem ser realizados, conjuntamente, com auditorias de demonstrações contábeis.

Normas do AICPA sobre a Apresentação de Relatórios

5.03 As quatro normas geralmente aceitas do AICPA para apresentação de relatórios são as seguintes:

⁸² Até esta data, o Controlador Geral não excluiu nenhuma norma para apresentação de relatórios das SAS/AICPA

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

a. o relatório deve conter declaração sobre se as demonstrações contábeis estão apresentadas em conformidade com os PCGA;

b. o relatório deve identificar as circunstâncias em que não se tenha observado, consistentemente, tais princípios no período atual em relação ao período anterior;

c. deve-se levar em conta se as notas explicativas às demonstrações contábeis são razoavelmente adequadas, a não ser que se afirme de outro modo no relatório;

d. o relatório conterá opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto, ou uma afirmação de que não se pode expressar uma opinião. Quando não se puder emitir opinião sobre o conjunto das demonstrações contábeis, devem-se declarar os motivos. Em todos os casos em que o nome do auditor estiver associado às demonstrações contábeis, o relatório deve conter indicação clara da natureza do trabalho do auditor, se for o caso, e o grau de responsabilidade assumida pelo mencionado profissional.

**Normas
Adicionais das
NAGGAs sobre a
Apresentação
de Relatórios
para Auditorias
Contábeis**

5.04 As NAGGAs prescrevem normas adicionais sobre a apresentação de relatórios para auditorias contábeis que excedem as exigências das SAS/AICPA. Os auditores devem observar estas outras normas ao citar as NAGGAs em seus relatórios de auditoria. As NAGGAs adicionais se relacionam com o seguinte:

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

- a. o cumprimento das NAGGAs, pelos auditores, com relação à apresentação de seus relatórios em conformidade com essas normas (ver os parágrafos 5.05 a 5.07);
- b. relatórios sobre o controle interno e o cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção (ver os parágrafos 5.08 a 5.11);
- c. relatórios sobre deficiências de controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos (ver os parágrafos 5.12 a 5.25);
- d. relatórios sobre os comentários dos dirigentes em relação aos achados de auditoria (ver os parágrafos 5.26 a 5.30);
- e. relatórios sobre informação privilegiada e confidencial (ver os parágrafos 5.31 a 5.33);
- f. emissão e distribuição dos relatórios (ver os parágrafos 5.34 a 5.38).

Declaração dos
Auditores sobre
o Cumprimento
das NAGGAs

5.05 A norma relativa à declaração de cumprimento das NAGGAs, pelos auditores, na apresentação de relatórios de auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

Os relatórios de auditoria devem conter declaração dos auditores de que os trabalhos foram realizados em conformidade com as NAGGAs.

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

5.06 Quando se apresentar o relatório de auditoria contábil em conformidade com exigência legal, regulamentar ou contratual para uma auditoria segundo as NAGGAs, ou quando se observar, voluntariamente, as NAGGAs, o relatório deve indicar, especificamente, as NAGGAs, e também pode indicar as normas do AICPA. “NAGGAs” se referem a todas as normas aplicáveis que devem ser observadas pelos auditores durante a auditoria, e a declaração de cumprimento deve conter ressalvas se os auditores não seguiram a norma aplicável. Nessas situações, os auditores devem revelar, na seção de escopo do relatório, a norma aplicável que não foi observada, os motivos para isso e o modo em que afetou, ou poderia ter afetado os resultados da auditoria esse descumprimento. Ao avaliar o impacto sobre os resultados da auditoria pelo descumprimento de norma aplicável, os auditores podem necessitar qualificar as garantias proporcionadas, abster-se de oferecer garantias ou retirar-se da auditoria.

5.07 O organismo auditado que receba um relatório de auditoria segundo as NAGGAs também pode solicitar aos auditores que emitam um relatório de auditoria contábil para fins que não sejam o cumprimento das exigências de uma auditoria segundo as NAGGAs. Por exemplo, o organismo auditado poderia necessitar ter auditadas suas demonstrações contábeis para emitir títulos mobiliários ou para outros fins de financiamento. As NAGGAs não proíbem aos auditores emitir relatório separado que esteja em conformidade somente com as exigências das normas do AICPA. Quando uma auditoria, segundo as NAGGAs, seja a base para o relatório subsequente dos auditores, emitido em conformidade com as normas do AICPA, seria vantajoso para os usuários do relatório subsequente que inclua informação sobre o controle interno, o cumprimento de leis,

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, fraudes, ou abusos, tal como o exigem as NAGGAs, embora não previsto nas normas do AICPA.

Referência à Avaliação do Controle Interno e ao Cumprimento de Leis, Regulamentos, Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção em Relatórios de Auditorias Contábeis

5.08 A norma relativa a relatório sobre o controle interno e o cumprimento, em auditorias de demonstrações contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

Ao emitir uma opinião, ou abstenção de opinião, sobre as demonstrações contábeis, os auditores devem incluir em seu relatório sobre as demonstrações contábeis, alternativamente: (1) uma descrição do escopo dos testes de controle interno realizados pelos auditores na apresentação dos relatórios de auditoria contábil e de cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção e os resultados de tais comprovações, ou uma opinião, se é que se realizou trabalho suficiente; ou (2) uma referência a relatório separado que apresenta tal informação. Se os auditores emitem relatórios separados, a opinião ou a abstenção de opinião deve fazer referência ao relatório separado que apresenta essa informação e indicar que o relatório separado é parte integrante da auditoria, devendo ser levado em conta ao se avaliar os resultados da auditoria.

5.09 Para auditorias de demonstrações contábeis, onde os auditores emitam opinião ou abstenção de opinião, os auditores devem informar sobre o escopo de seus testes de controle interno em relação aos relatórios contábeis e ao cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, e também se os testes realizados apresen-

Capítulo 5

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis

tam suficiente evidência para respaldar opinião sobre a efetividade do controle interno com relação aos relatórios contábeis e ao cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção.

5.10 Os auditores podem relatar sobre o controle interno para a elaboração das demonstrações contábeis e do cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos e de convênios de subvenção na parte da opinião ou da abstenção de opinião nas demonstrações contábeis, ou em relatório, ou em relatórios separados. Quando os auditores apresentam relatório sobre o controle interno das demonstrações contábeis e do cumprimento, como parte da opinião ou da abstenção de opinião, nas demonstrações contábeis, devem incluir uma introdução que resuma os principais achados de auditoria das demonstrações contábeis e os aspectos relativos ao trabalho sobre o controle interno e o cumprimento pertinentes. Os auditores não devem apresentar essa introdução como um relatório separado.

5.11 Quando os auditores apresentarem relatórios de forma separada (inclusive relatórios encartados no mesmo documento) sobre o controle interno para a elaboração das demonstrações contábeis e do cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, a opinião ou abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis devem indicar que os auditores estão emitindo esses relatórios adicionais. A opinião ou abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis também deve indicar que os relatórios sobre o controle interno para a elaboração das demonstrações contábeis e do cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

contratos ou de convênios de subvenção são parte integrante de uma auditoria realizada segundo as NAGGAs, e devem ser levados em conta ao se avaliar os resultados da auditoria.

Referência a Deficiências de Controle Interno, Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos em Relatórios de Auditorias Contábeis

5.12 A norma relativa à apresentação de relatórios sobre deficiências de controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, para as auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

Para as auditorias contábeis, inclusive auditorias de demonstrações contábeis em que os auditores emitam opinião ou abstenção de opinião, os auditores devem informar, segundo seja aplicável aos objetivos da auditoria, sobre: (1) deficiências de controle interno que se considerem condições merecedoras de relato,⁸³ segundo o definido nas normas do AICPA; (2) todas as ocorrências de fraude e atos ilegais, a menos que, claramente, não tenham conseqüências;⁸⁴ e (3) violações consideráveis a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos. Em determinadas circunstâncias, os auditores devem informar sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente a terceiros de fora do organismo auditado.

⁸³ Nota dos tradutores: No original, *reportable conditions*.

⁸⁴ Se o auditor está realizando auditoria em conformidade com a Circular A-133 da OMB (*Audits of States, Local Governments, and Non-Profit Organizations*), os limites dos relatórios estarão definidos na Circular. Esses limites de informação são suficientes para se observar as exigências das NAGGAs.

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

Referência a
Deficiências de
Controle Interno
em Relatórios
de Auditorias
Contábeis

5.13 Em todas as auditorias contábeis, os auditores devem apresentar relatório sobre as deficiências de controle interno que se considerem condições merecedoras de relato, segundo o definido nas normas do AICPA.⁸⁵ São exemplos de matérias, que podem ser consideradas como condições merecedoras de relato, as seguintes:

- a.** ausência de segregação de funções consistente com os objetivos de controle adequados;
- b.** ausência de adequadas revisões e aprovações de transações, de registros contábeis ou de relatórios produzidos em sistemas informatizados;
- c.** medidas inadequadas para proteger os ativos;
- d.** evidência de falhas na proteção dos ativos contra perdas, danos ou apropriações indevidas;
- e.** evidência de que o sistema não proporciona resultados completos e exatos, consistentes com os objetivos de controle do organismo auditado, devido à inadequada aplicação das atividades de controle;
- f.** evidência de que os dirigentes da organização ignoraram, intencionalmente, o controle interno em prejuízo dos objetivos gerais do sistema;
- g.** evidência de não haver cumprido as tarefas que constituem parte considerável do controle interno, tais como

⁸⁵ As normas do AICPA definem as condições merecedoras de relato como deficiências significativas no planejamento ou operação do controle interno que possam afetar, negativamente, a capacidade da organização registrar, processar, resumir e apresentar informação contábil consistente com as informações da Administração nas demonstrações contábeis.

Capítulo 5

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis

conciliações não preparadas ou não preparadas oportunamente;

h. debilidade no ambiente de controle da organização, por exemplo, ausência de atitude positiva e de respaldo aos controles internos por parte da administração da organização;

i. deficiências no projeto ou operação do controle interno que pode ter gerado, como conseqüência, violações a leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, fraude; ou abusos, que tenham efeito direto e material sobre as demonstrações contábeis ou sobre os objetivos da auditoria; e

j. falta de acompanhamento e correção das deficiências de controle interno que tenham sido identificadas anteriormente.

5.14 Quando apresentarem relatórios sobre deficiências de controle interno, os auditores devem identificar as condições a serem informadas, quer em forma individual ou coletiva, que permitiram concluir sobre a existência de debilidades materiais.⁸⁶ Os auditores devem colocar seus achados em perspectiva adequada, dando uma descrição do trabalho realizado que ocasionou o achado. Para que o leitor tenha base para julgar a prevalência e as conseqüências desses achados, as ocorrências

⁸⁶ As normas do AICPA definem debilidade material como uma condição merecedora de relato na qual o planejamento ou a operação de um ou mais componentes do controle interno não diminui o risco de que possam ocorrer informações equivocadas, causadas por erro ou fraude, em montantes que sejam materiais para as demonstrações contábeis a auditar, passíveis de não serem detectadas, oportunamente, pelos funcionários no desenvolvimento normal de suas funções.

Capítulo 5

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis

identificadas devem relacionar-se com o universo de casos examinados, e devem estar quantificadas em termos monetários, se for o caso.

5.15 Na extensão possível, ao apresentar achados de auditoria, tais como deficiências de controle interno, os auditores devem desenvolver os elementos denominados: critérios, condição, causa e efeito, para que a Administração ou os dirigentes encarregados da fiscalização do organismo auditado compreendam a necessidade de tomar decisões corretivas. Assim, se os auditores puderem desenvolver, suficientemente, os achados, devem apresentar recomendações para ações corretivas. Em seguida, apresenta-se um guia com informações sobre os elementos do achado de auditoria:

a. Critérios: um relatório de auditoria melhora quando apresenta informação de maneira que o usuário do relatório possa determinar qual é a situação adequada ou desejada, ou o que se espera do programa ou operação. É mais fácil entender os critérios quando eles são apresentados de forma imparcial, explícita e completa, com as fontes de critério identificadas no relatório de auditoria;⁸⁷

⁸⁷ As fontes usuais dos critérios incluem leis, regulamentos, normas, procedimentos e práticas padrões ou as melhores práticas. As Normas de Controle Interno no Governo Federal (*Standards for Internal Control in the Federal Government*), GAO/AIMD-00-21.3.1 (Washington, D.C., Novembro de 1999) e “Controle Interno: Um Marco Integrado” (*Internal Control: Integrated Framework*), publicadas pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* (COSO), são duas fontes de critério estabelecidas que podem ser utilizadas pelos auditores para respaldar seus pareceres e conclusões sobre o controle interno. A publicação “Administração do Controle Interno e Ferramenta de Avaliação” (*Internal Control Management and Evaluation Tool*), (GAO-01-1008G, Washington, D.C., Agosto de 2001), baseada nas normas federais de controle interno, apresenta enfoque sistemático, organizado e estruturado para avaliar o controle interno.

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

b. Condição: O relatório de auditoria melhora quando proporciona evidência da situação atual encontrada pelos auditores. O fato de relatar o escopo ou a extensão da condição permite que o usuário do relatório obtenha perspectiva precisa;

c. Causa: o relatório de auditoria melhora quando apresenta evidência persuasiva sobre o fator ou os fatores que causaram a diferença entre a condição e os critérios. Ao informar a causa, os auditores podem considerar e avaliar se a evidência representa argumento razoável e convincente do motivo pelo qual a causa estabelecida é o fator-chave que contribuiu para a diferença, em confronto com outras possíveis causas, tais como, critérios mal projetados ou fatores que não possam ser controlados pela administração do programa. Os auditores também podem considerar se a causa identificada poderá servir de base para as recomendações;

d. Efeito: o relatório de auditoria melhora quando apresenta nexos claros e lógicos para estabelecer o impacto da diferença entre o que os auditores encontraram (condição) e o que deveria haver (critérios). O efeito é mais fácil de ser entendido quando é descrito de forma clara, concisa, e, se possível, em termos quantificáveis. Pode-se demonstrar a importância do efeito relatado através de evidência fidedigna.

5.16 Quando os auditores detectarem deficiências de controle interno que não constituam condições merecedoras de relato, devem comunicar tais deficiências, de forma separada, em carta à Administração do organismo auditado, a não ser que as deficiências não tenham, claramente, conseqüências, considerando-se os fatores tanto quantitativos como qualitativos. Os auditores devem mencionar tal carta à Administração no

Capítulo 5

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis

relatório definitivo sobre o controle interno. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional ao decidir se – e como – transmitirão aos dirigentes do organismo auditado as deficiências de controle interno que, claramente, não tenham conseqüências. Os auditores devem incluir, em sua documentação de trabalho da auditoria, evidência de todas as comunicações aos dirigentes do organismo auditado sobre as deficiências de controle interno que encontraram durante a auditoria.

Referência a
Fraudes, Atos
Ilegais, Violações
a Cláusulas ou
Condições de
Contratos ou
de Convênios
de Subvenção,
ou Abusos em
Relatórios de
Auditorias
Contábeis

5.17 As normas do AICPA e as NAGGAs exigem que os auditores considerem o efeito que as fraudes ou atos ilegais poderão gerar sobre o relatório de auditoria, avaliando se o comitê de auditoria, ou outros órgãos com autoridade e responsabilidade equivalentes, são informados, adequadamente, sobre as fraudes ou atos ilegais. As NAGGAs também exigem que essa informação seja apresentada por escrito e que também inclua relato sobre violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos significativos.⁸⁸ Portanto, quando os auditores concluírem, com base na evidência obtida, que ocorreu, ou, provavelmente, tenha ocorrido, alguma fraude, ato ilegal, violação significativa a um contrato ou convênio de subvenção, ou abusos significativos,⁸⁹ devem incluir em seu relatório de auditoria a informação relevante.⁹⁰

⁸⁸ Para análise de abusos, ver parágrafo 4.19.

⁸⁹ Deve-se esperar a julgamento final de um tribunal ou órgão equivalente sobre se um ato em particular é ilegal. Assim, quando os auditores revelarem matérias que lhes levaram a concluir que é provável que tenha ocorrido um ato ilegal, não devem inferir, de maneira nenhuma, que tenha ocorrido um julgamento final de ilegalidade.

⁹⁰ Os auditores devem incluir informações sobre fraudes ou abusos nos relatórios de auditoria, segundo se exige no parágrafo 5.08, aplicável ao controle interno e ao cumprimento de leis, regulamentos e condições de contratos e de convênios de subvenção.

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

5.18 Ao informar sobre ocorrência de fraude, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, os auditores devem expor seus achados numa perspectiva apropriada, descrevendo o trabalho realizado que gerou como consequência o achado. Para que o leitor tenha base para julgar a prevalência e consequências destes achados, as ocorrências identificadas devem estar relacionadas com a população ou a quantidade de casos examinados, e devem estar quantificadas em termos monetários, se for o caso. Se não se podem projetar os resultados, os auditores devem limitar sua conclusão aos itens examinados.

5.19 Sempre que seja possível, os auditores devem desenvolver em seu relatório os elementos do achado: critérios, condição, efeito e causa, quando encontrarem situações de fraude, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos. Os auditores devem desenvolver seus achados segundo a orientação para apresentação de relatórios sobre deficiências do controle interno, assinalada no parágrafo 5.15.

5.20 Quando os auditores detectarem violações imateriais a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, devem comunicar tais achados, em carta à Administração do organismo auditado, a não ser que os achados sejam, claramente, inconseqüentes, considerando os fatores tanto qualitativos como quantitativos. Os auditores devem se referir à mencionada carta à Administração em seu relatório de auditoria sobre o cumprimento. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional ao determinar se – e como – comunicarão aos dirigentes do organismo auditado sobre as fraudes, atos ilegais, violações a

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que, claramente, não tenham conseqüências. Os auditores devem incluir em sua documentação de trabalho da auditoria evidência de todas as comunicações a dirigentes do organismo auditado sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos.

Relatório em Separado sobre Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos

5.21 Nas duas circunstâncias explicadas a seguir, as NAGGAs exigem que os auditores informem sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente à autoridades externas ao organismo auditado.⁹¹ Estas exigências são complementares a qualquer exigência legal de comunicação direta sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos. Os auditores devem observar estas exigências, ainda que tenham renunciado ou tenham sido excluídos da auditoria antes de sua finalização.

5.22 O organismo auditado, em obediência a alguma lei ou regulamento, poderia ter que informar sobre determinadas fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, a terceiros específicos, tais como um inspetor geral federal ou o procurador geral da justiça estadual. Se os auditores comunicaram tais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, ao organis-

⁹¹ Os órgãos de auditoria interna não têm o dever de informar à autoridades externas à organização, a não ser que isto seja exigido por leis, regulamentos, regras ou normas. Ver o parágrafo 3.28 sobre as exigências de relatórios para os auditores internos quando relatam para fora da organização.

Capítulo 5

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis

mo auditado, e esse não informa às autoridades competentes, então os auditores devem comunicar sua preocupação aos dirigentes máximos do organismo auditado. Se o organismo auditado não fizer a comunicação devida, tão prontamente quanto possível, depois de cientificado pelos auditores, então estes devem informar sobre tais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente à autoridade indicada em lei ou regulamento.

5.23 A administração do organismo auditado tem a responsabilidade de adotar ações apropriadas e oportunas para corrigir as fraudes, os atos ilegais, as violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que os auditores tenham informado. Quando estas envolvem transferências diretas ou indiretas de recursos de alguma instituição pública, os auditores poderão ter o dever de relatar tais fraudes diretamente à organização governamental, se a administração do organismo auditado deixar de adotar as ações corretivas. Se os auditores concluem que essa omissão poderá exigir que eles se desviem do relatório-padrão sobre demonstrações contábeis ou renunciem ao trabalho auditorial, estes devem comunicar essa conclusão aos dirigentes responsáveis do organismo auditado. Então, se o organismo auditado não comunicar a fraude, ato ilegal, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, tão prontamente quanto possível, à instituição governamental que forneceu tal subvenção, os auditores devem relatar a ocorrência da fraude, ato ilegal, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente à organização que forneceu os recursos.

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

5.24 Nestas situações, os auditores devem obter evidência suficiente, adequada e relevante, tal como a confirmação de terceiros externos à organização, para corroborar as afirmações da Administração de que ela informou sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos. Se os auditores não puderem fazê-lo, então devem informar sobre tais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, de forma direta, tal como mencionado anteriormente.

5.25 As leis, regulamentos ou normas administrativas poderão exigir que os auditores relatem, imediatamente, sobre indícios de determinados tipos de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, às autoridades policiais ou fiscalizadoras. Em tais circunstâncias, quando os auditores concluírem que esses tipos de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, ocorreram – ou podem ter ocorrido –, eles devem indagar às autoridades e/ou assessores jurídicos se a divulgação do relatório sobre tais fatos poderá comprometer os procedimentos investigativos ou legais. Os auditores devem limitar seus relatórios públicos a matérias que não comprometam esses procedimentos, tais como aquelas informações que já fazem parte de um processo judicial.

Relatório sobre
os Comentários
dos Dirigentes
Responsáveis

5.26 A norma relativa ao relatório sobre os comentários dos dirigentes responsáveis em auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

Se o relatório de auditoria revela deficiências no controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, os auditores devem obter e relatar os comentários dos dirigentes responsáveis a respeito dos achados, conclusões e recomendações, assim como relatar as ações corretivas planejadas.

5.27 Um dos modos mais efetivos de se garantir que um relatório é imparcial, completo e objetivo, é submetê-lo, previamente, à revisão e comentários dos dirigentes do organismo auditado e de outros interessados, se cabível. A inclusão destes comentários no relatório produz como resultado um documento que apresenta não somente as deficiências no controle interno, as fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, identificados pelos auditores, como, também, aquilo que os dirigentes do organismo auditado pensam sobre as deficiências no controle interno, as fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, e quais são as ações corretivas que esses dirigentes planejam adotar. Os auditores devem incluir em seu relatório uma cópia dos comentários escritos dos dirigentes ou um sumário dos comentários recebidos.

5.28 Normalmente, os auditores devem requerer aos dirigentes que apresentem por escrito seus comentários sobre os achados, conclusões e recomendações apresentados pelos auditores, assim como as ações corretivas planejadas pela Administração. Também são aceitáveis comentários verbais, e, em alguns casos, esse pode ser o único ou o mais rápido modo de se obter co-

Capítulo 5

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis

mentários. As hipóteses em que a obtenção de comentários verbais podem ser efetivas incluem: quando exista uma exigência com prazo restrito para satisfazer as necessidades dos usuários; quando os auditores tenham desenvolvido seu trabalho em presença próxima dos dirigentes, durante todo o processo, e as partes estão muito familiarizadas com os achados e assuntos abordados no relatório preliminar; ou quando os auditores não esperam divergências maiores quanto aos achados, conclusões e recomendações constantes do relatório preliminar, ou quando percebam que não existe qualquer controvérsia em relação aos assuntos discutidos no relatório preliminar. Os auditores devem preparar sumário dos comentários verbais feitos pelos dirigentes e fornecer cópia desse sumário aos dirigentes do organismo auditado para confirmar se os comentários foram registrados com precisão antes da conclusão do relatório.

5.29 Os comentários devem ser avaliados de forma imparcial e objetiva e, se cabível, considerados como pertinentes no relatório final. Os comentários, tais como promessa ou plano de ação corretiva, devem ser anotados, porém não serão aceitos como justificativa para a exclusão de um achado significativo ou de uma recomendação de auditoria pertinente.

5.30 Quando os comentários do organismo auditado se opuserem aos achados, conclusões ou recomendações do relatório e, na opinião dos auditores, não sejam válidos, ou quando as ações corretivas planejadas não atenderem adequadamente às recomendações dos auditores, estes devem indicar as razões pelas quais discordam dos comentários ou das ações corretivas recomendadas. A discordância dos auditores deve ser ex-

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

pressa de forma imparcial e objetiva. Por outro lado, os auditores devem modificar seu relatório, o quanto necessário, se considerarem que os comentários são válidos.

**Relatório sobre
Informações
Privilegiadas e
Confidenciais**

5.31 A norma relativa ao relato de informações privilegiadas e confidenciais nas auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

Se a revelação pública de determinada informação estiver proibida, o relatório de auditoria deverá indicar a natureza da informação omitida e a norma legal que impõe a omissão.

5.32 A revelação pública de determinada informação poderá estar proibida por leis ou regulamentos federais, estaduais ou locais. Nestas circunstâncias, os auditores podem emitir relatório em separado, de uso restrito, contendo tal informação e distribuí-lo apenas às pessoas autorizadas a recebê-lo segundo as leis ou regulamentos. Outras circunstâncias associadas à segurança pública e à defesa nacional, também poderão justificar a exclusão de determinada informação do relatório. Por exemplo, informações detalhadas sobre a segurança de computadores para um programa específico, podem ser excluídas de relatório divulgado publicamente em razão do dano potencial que poderia ocorrer pelo uso indevido dessa informação. Nestas circunstâncias, os auditores podem emitir relatório de uso oficial restrito, contendo tal informação e distribuí-lo apenas às partes com poderes para atuar sobre as recomendações dos auditores. Quando for o caso, os auditores devem obter assessoramento jurídico concernente a qualquer norma ou outra circunstância que imponha a omissão de determinada informação.

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

5.33 O julgamento dos auditores sobre a exclusão de determinada informação dos relatórios disponíveis para o público deve ser feito levando em conta, de modo consistente, o mais amplo interesse público sobre o programa ou atividade sob revisão. Quando as circunstâncias impõem a omissão de determinada informação, os auditores devem ponderar se tal omissão pode distorcer os resultados do trabalho auditorial ou acobertar práticas ilegais ou inadequadas. Se os auditores julgarem que determinada informação deva ser excluída de relatório disponível para o público, eles devem indicar a natureza geral da informação omitida, e os motivos pelos quais se impõe a omissão no relatório.

Emissão e
Distribuição
dos Relatórios

5.34 A norma relativa à emissão e distribuição de relatórios das auditorias contábeis realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

Os auditores governamentais devem apresentar relatórios de auditoria aos dirigentes responsáveis do organismo auditado e da organização que tenha solicitado ou contratado a auditoria, inclusive as organizações externas que transferem recursos, tais como órgãos legislativos, a menos que restrições legais o impeçam. Os auditores também devem enviar cópias dos relatórios a outros dirigentes que tenham poder de fiscalização ou que possam ter responsabilidade de atuação sobre os achados e recomendações da auditoria, e a outras partes autorizadas a receber tais relatórios. A menos que o relatório seja restrito por força de lei ou regulamento, ou contenha informação privilegiada ou confidencial, os auditores devem deixar claro que foram feitas cópias para conhecimento público. Os auditores não governamentais devem esclarecer, com a parte contratante da auditoria, as

Capítulo 5
Normas de Apresentação
de Relatórios para Auditorias Contábeis

responsabilidades pela distribuição do relatório e observar o que for estabelecido neste sentido.

5.35 Devem-se distribuir, oportunamente, os relatórios de auditoria aos dirigentes interessados nos resultados.⁹² Dentre esses dirigentes incluem-se as pessoas designadas por lei ou regulamento como destinatárias desses relatórios; aqueles responsáveis por tomar decisões a partir dos achados e recomendações do relatório; e aqueles dirigentes e legisladores, de outros níveis de governo, que tenham contribuído com recursos para o organismo auditado. Entretanto, se o tema da auditoria envolve assuntos classificados por motivos de segurança como confidenciais para determinadas partes ou para o público, por outros motivos válidos, os auditores devem limitar a distribuição do seu relatório. Ver os parágrafos 5.31 a 5.33 para orientação adicional sobre distribuição limitada do relatório quando esse contém informação privilegiada ou confidencial. A disponibilidade do relatório para conhecimento público deve estar registrada em documentos de trabalho da auditoria.

5.36 Quando forem contratados contadores públicos certificados para que realizem auditoria segundo as NAGGAs, eles devem definir com a organização contratante as responsabilidades pela distribuição do relatório. Se a responsabilidade de distribuição ficar com os contadores públicos certificados, o instrumento de contratação da auditoria deve identificar quais os diri-

⁹² Ver as emendas à Lei Única de Auditoria de 1996 e a Circular A-133 do *U. S. Office of Management and Budget* (Escritório de Administração e Orçamento dos Estados Unidos da América) para a distribuição dos relatórios sobre auditorias de organizações governamentais estaduais e locais e organizações sem fins lucrativos que recebam subvenções de recursos federais.

Capítulo 5

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Contábeis

gentes ou organizações que devem receber o relatório, e os procedimentos a serem adotados para garantir que o relatório estará disponível para conhecimento público. Tal disponibilidade do relatório para conhecimento público deve estar registrada em documentos de trabalho da auditoria.

5.37 Os auditores internos devem observar as disposições legais e regulamentares da organização a qual são vinculados com relação à distribuição de relatórios. Usualmente, os auditores internos apresentam seus relatórios ao dirigente máximo da organização, ou a seu substituto, que é o responsável pela distribuição do relatório. A distribuição posterior de cópias do relatório para o público externo à organização deve ser feita em conformidade com as leis, regulamentos ou políticas institucionais aplicáveis.

5.38 Se uma auditoria é suspensa antes de sua conclusão e, por isso, os auditores não emitem o relatório de auditoria, eles devem elaborar um *memorandum* que registre e sumarie os resultados do trabalho realizado até a data da suspensão e que explique as razões pelas quais a auditoria foi interrompida. Adicionalmente, os auditores devem comunicar à Administração do organismo auditado os motivos para a suspensão dos trabalhos auditoriais, assim como informar à organização que solicitou a auditoria e a outros dirigentes interessados, preferivelmente por escrito. Deve-se documentar essa comunicação.

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

Introdução

6.01 Este capítulo prescreve normas e oferece orientação para as certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs. As certificações são trabalhos regidos pelas normas para certificações do AICPA. As NAGGAs incorporam as normas gerais do AICPA sobre critérios, suas normas de trabalho de campo e suas normas de apresentação de relatórios para as certificações, assim como as SSAE/AICPA, a menos que o Controlador Geral dos Estados Unidos as exclua através de um anúncio formal.⁹³ Este capítulo identifica as normas gerais sobre critérios do AICPA,⁹⁴ as normas de trabalho de campo e as normas para apresentação de relatórios das certificações, e prescreve normas complementares para as certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs. Adicionalmente à norma geral do AICPA sobre os critérios, os auditores também devem observar todas as normas gerais para trabalhos realizados segundo as NAGGAs, como indicado no Capítulo 3.

6.02 Em trabalhos de certificação, os auditores emitem relatório sobre “exame”, “revisão” ou “procedimentos acordados” sobre dada matéria objeto do trabalho, ou opinião sobre tema definido, sob responsabilidade de terceiros. As certificações podem cobrir uma ampla gama de objetivos contábeis e não contábeis⁹⁵ e podem ser parte de uma auditoria ou de um trabalho específico de certificação. Os três níveis de trabalho de certificação são os seguintes:

⁹³ Até esta data, o Controlador Geral não excluiu nenhuma norma de trabalho de campo, de apresentação de relatórios ou SSAE/AICPA.

⁹⁴ As NAGGAs incorporam somente uma das normas gerais do AICPA para as certificações.

⁹⁵ Para exemplos de temas de certificações, ver o Capítulo 2.

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

a. Exame: os auditores realizam testes suficientes para expressar opinião sobre se a matéria-objeto do trabalho se baseia nos – ou está em conformidade com os – critérios em todos os aspectos materiais, ou se a afirmação objeto do trabalho é apresentada – ou indicada razoavelmente – em todos os aspectos materiais, com base em tais critérios;

b. Revisão: os auditores realizam testes suficientes para emitir uma conclusão sobre se alguma informação que chamou sua atenção durante seu trabalho indica que a matéria objeto do trabalho não se baseia nos – ou não está em conformidade com os – critérios, ou que a afirmação objeto do trabalho não está apresentada – ou indicada razoavelmente – em todos os aspectos materiais, com base nos critérios;⁹⁶

c. Procedimentos acordados: os auditores realizam testes para emitir relatório de achados com base em procedimentos específicos implementados sobre a matéria objeto do trabalho.

Normas Gerais e
Normas de
Trabalhos de
Campo do
AICPA para as
Certificações

6.03 A norma geral do AICPA, relativa aos critérios, estabelece o seguinte:

O profissional [auditor] realizará certificação somente se tiver motivos para acreditar que a matéria objeto do trabalho pode ser avaliada com base em critérios adequados e disponíveis para os usuários.

⁹⁶ Como indicado nas SSAE/AICPA, os auditores não devem realizar revisões para apresentar relatórios sobre o controle interno ou o cumprimento de leis e regulamentos.

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

6.04 As duas normas de trabalho de campo do AICPA para as certificações são as seguintes:

a. o trabalho será planejado adequadamente e os assistentes, se houver, serão supervisionados apropriadamente;

b. obter-se-á evidência suficiente para fornecer base razoável para a conclusão que é expressa no relatório.

Normas
Adicionais de
Trabalho de
Campo para as
Certificações,
segundo as
NAGGAs

6.05 As NAGGAs prescrevem critérios de trabalho de campo adicionais para certificações, além das exigências estabelecidas pelas SSAE/AICPA. Os auditores devem observar estas normas adicionais ao citar as NAGGAs em seus relatórios de certificação. As normas adicionais de trabalho de campo se relacionam com:

a. as comunicações dos auditores (ver os parágrafos 6.06 a 6.09);

b. levar em conta os resultados de auditorias e certificações anteriores (ver os parágrafos 6.10 a 6.12);

c. o controle interno (ver os parágrafos 6.13 e 6.14);

d. a detecção de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que possam ter efeito material sobre o tema objeto do trabalho (ver os parágrafos 6.15 a 6.20);

e. desenvolvimento dos elementos do achado para as certificações (parágrafo 6.21); e

f. certificação de documentos (ver os parágrafos 6.22 a 6.26).

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

**Comunicações
do Auditor**

6.06 A norma relativa às comunicações dos auditores nas certificações realizadas, segundo as NAGGAs é a seguinte:

Os auditores devem fornecer informações relativas à natureza, oportunidade, duração e extensão planejadas para recolhimento das provas e para a elaboração dos relatórios sobre a matéria objeto do trabalho, ou a afirmação sobre a matéria objeto do trabalho, que inclua o nível de segurança proporcionado aos dirigentes do organismo auditado e a terceiros que contratarem ou solicitarem os trabalhos da certificação.

6.07 Durante a etapa de planejamento da certificação, os auditores devem comunicar aos dirigentes do organismo auditado e àqueles que contrataram ou solicitaram seus trabalhos, informação relacionada à natureza, oportunidade, duração e extensão dos testes e relatórios, que inclua o nível de segurança proporcionado e qualquer restrição potencial dos relatórios, associada com distintos níveis de segurança, para diminuir o risco de que as necessidades ou expectativas dos envolvidos sejam mal-interpretadas (ver o parágrafo 6.02 para uma análise dos níveis de certificação). Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional para determinar a forma e o conteúdo da comunicação, embora se prefira a comunicação escrita. Os auditores podem utilizar carta de compromisso,⁹⁷ se for apropriado, para comunicar a informação. Se a certificação é parte de uma auditoria maior, deve-se transmitir essa informação como parte dessa auditoria. Os auditores devem registrar a comunicação em sua documentação de trabalho da certificação.

⁹⁷ Nota dos tradutores: *Engagement letter*, no original.

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

6.08 Os auditores devem comunicar suas responsabilidades de trabalho aos dirigentes responsáveis do organismo auditado, inclusive às seguintes pessoas:

- a. o dirigente máximo do organismo auditado;
- b. o comitê de auditoria ou a diretoria ou outro ente fiscalizador equivalente, na ausência de um comitê de auditoria; e
- c. a pessoa que tem suficiente nível de competência e responsabilidade sobre a matéria, ou a afirmação sobre a matéria objeto do trabalho.

6.09 Quando os auditores realizam trabalho auditorial mediante contrato com uma parte que não seja dirigente do organismo auditado, ou segundo solicitação de terceiros, devem também se comunicar com os contratantes ou solicitantes do trabalho, tais como os dirigentes das organizações contratantes, ou os membros do legislativo ou os seus assessores. Quando os auditores realizam o trabalho por força de lei ou regulamento, devem se comunicar com os membros do legislativo, ou seus assessores que tenham poder de fiscalização sobre o organismo auditado⁹⁸. Os auditores devem coordenar as comunicações com a organização de auditoria governamental responsável e/ou com a administração do organismo auditado, e podem utilizar a carta de compromisso para manter informadas as partes interessadas. Se um trabalho é suspenso antes de sua

⁹⁸ Esta exigência somente se aplica às situações em que a lei ou regulamento identifica, especificamente, a organização sujeita à certificação. Excluem-se situações em que não se identifica, especificamente, a delegação para se fazer uma certificação, por exemplo, as certificações exigidas pelo Departamento de Educação dos Estados Unidos.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

finalização, os auditores devem elaborar um *memorandum* que sumarie os resultados do trabalho e explique por que ele foi suspenso. Ademais, os auditores devem comunicar o motivo pelo qual se suspendeu o trabalho à administração do organismo auditado, à organização que solicitou o trabalho, e a outros dirigentes apropriados, preferencialmente por escrito. Essa comunicação deve ser documentada.

Utilização dos Resultados dos Trabalhos de Auditorias e de Certificações Anteriores

6.10 A norma relativa a levar em conta os resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores, para as certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

Os auditores devem levar em conta os resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores e fazer o acompanhamento dos achados significativos conhecidos e das recomendações que, diretamente, se relacionem com a matéria objeto do trabalho ou a afirmação sobre a matéria objeto da certificação em curso.

6.11 Os auditores devem solicitar aos dirigentes do organismo auditado que identifiquem as auditorias contábeis, certificações, auditorias operacionais ou outros trabalhos anteriores que se relacionem com a matéria ou a afirmação objeto do trabalho de certificação em curso para identificar as ações corretivas tomadas, tendo em conta os achados significativos e as recomendações.⁹⁹ Por exemplo, um relatório de auditoria sobre os sistemas computadorizados de informação de uma

⁹⁹ Os achados significativos e as recomendações são aquelas matérias que, se não forem corrigidas, poderão afetar o resultado do trabalho dos auditores e as suas conclusões e recomendações em relação a estes resultados.

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

organização poderá apresentar achados significativos que se relacionem com a certificação, se a organização utiliza tais sistemas para processar as operações sobre a matéria objeto do trabalho, ou se essa informação está contida numa afirmação sobre matéria objeto do trabalho. O acompanhamento dos achados significativos conhecidos ou das recomendações identificadas nas auditorias, certificações ou trabalhos anteriores, pode ajudar os auditores a avaliar a matéria ou a afirmação objeto do trabalho associada à certificação. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional ao determinar: (1) os períodos anteriores a levar em conta, (2) o nível de trabalho necessário para fazer o acompanhamento dos achados significativos e das recomendações que afetam a certificação, e (3) o efeito sobre a avaliação de riscos e sobre os procedimentos para planejar a certificação atual.

6.12 É importante dar contínua atenção aos achados significativos e às recomendações para garantir que os benefícios do trabalho dos auditores se concretizem. Afinal, esses benefícios ocorrem quando a administração do organismo auditado adota ações corretivas apropriadas e efetivas em resposta aos achados e recomendações dos auditores. A administração do organismo auditado tem a responsabilidade de solucionar os achados e recomendações e deve possuir mecanismo para monitorar a situação. Se a administração do organismo auditado não possui tal mecanismo, os auditores poderão estabelecer seus próprios procedimentos.

Controle
Interno

6.13 A norma relativa ao controle interno para as certificações do tipo “exame”, realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

Ao planejar as atividades de certificações do tipo “exame”, os auditores devem obter compreensão suficiente dos controles internos que sejam materiais para o assunto ou a afirmação objeto do trabalho para planejar os trabalhos e os procedimentos para atingir os objetivos da certificação.

6.14 Ao planejar as atividades de certificações do tipo “exame”, os auditores devem compreender o controle interno¹⁰⁰ relativo à matéria ou à afirmação objeto do trabalho que será certificada pelos auditores. A matéria ou a afirmação objeto do trabalho pode ser de caráter contábil ou não contábil, e de controle interno significativo sobre a matéria, ou a afirmação objeto do trabalho que o auditor examinará, podendo relacionar-se com:

- a.** a efetividade e eficiência das operações, incluindo o uso dos recursos da organização;
- b.** a confiabilidade dos relatórios contábeis, incluindo relatórios sobre execuções orçamentárias e outros relatórios de uso interno e externo;

¹⁰⁰ Embora ainda não se apliquem às certificações, as SAS/AICPA podem fornecer orientação útil sobre o controle interno aos auditores que realizam certificações segundo as NAGGAs. Ademais, os auditores que realizam certificações podem se referir aos guias de controle interno publicados pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO). As Normas de Controle Interno do Governo Federal Americano (*Standards for Internal Control in the Federal Government*), GAO/AIMD-00-21.3.1 (Washington, D.C.: Nov. 1999), que incorporam a orientação elaborada pelo COSO, proporcionam definições e conceitos fundamentais relativos ao controle interno no nível federal, e poderão ser úteis para os auditores de qualquer nível de governo. A publicação *Administração do Controle Interno e Ferramenta de Avaliação* (*Internal Control Management and Evaluation Tool*), GAO-01-1008G (Washington, D.C.: Ago. 2001), baseada nas normas federais de controle interno, oferece enfoque sistemático, organizado e estruturado para emitir opinião sobre o controle interno.

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

c. o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção; e

d. a salvaguarda dos ativos.

Detecção de Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos, que poderiam ter Efeito Material sobre o Tema Objeto do Trabalho

6.15 A norma relativa a fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, para as certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

a. ao planejar as atividades de certificações do tipo “exame”, os auditores devem projetá-las de modo que dêem segurança razoável de que se detectarão fraudes, atos ilegais ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção que poderiam ter efeito material sobre a matéria ou sobre a afirmação da certificação objeto do trabalho, e devem estar atentos a situações e transações que possam revelar indícios de abusos;

b. ao planejar as atividades de certificações do tipo “revisão” ou de certificações do tipo “procedimentos acordados”, os auditores devem estar atentos às situações ou transações que revelem indícios de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, e se existem indícios de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção que possam afetar, significativamente, a matéria ou a afirmação objeto do trabalho, os auditores devem aplicar procedimentos dirigidos, especificamente, a averiguar se foram transgredidas as cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou se há indícios de que ocorreram frau-

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

des, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, e seu efeito sobre a matéria ou sobre a afirmação objeto do trabalho;

c. os auditores devem estar atentos a situações ou transações que revelem indícios de abusos, e se existem indícios de abusos que possam afetar, significativamente, os resultados da certificação, os auditores devem aplicar procedimentos de auditoria orientados, especificamente, a averiguar se ocorreu abusos e seu efeito sobre os resultados da certificação.

6.16 Os auditores devem aplicar seu julgamento profissional ao planejar uma certificação do tipo “exame” obtendo conhecimentos sobre os possíveis efeitos de fraude,¹⁰¹ atos ilegais ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção sobre a matéria ou sobre a afirmação da certificação, identificando e avaliando os riscos associados que possam ter efeito material sobre a certificação. Os auditores devem incluir documentação comprobatória da avaliação do risco quando verifiquem que existem fatores de risco, a documentação da auditoria deverá incluir o seguinte:

a. esses fatores de risco identificados; e

b. a proposta de solução formulada pelos auditores sobre tais fatores de risco, individualmente ou combinados.

¹⁰¹ A fraude é um tipo de ato ilegal que implica obtenção de algo de valor através de uma falsificação intencional. Embora não sejam aplicáveis às certificações, as SAS/AICPA pode fornecer orientação útil relativa à fraude aos auditores que realizam certificações em conformidade com as NAGGAs.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

6.17 Ademais, se durante a certificação são identificados fatores de risco ou outras condições que conduzam os auditores a acreditar que é adequada outra resposta, deve-se documentar tais fatores ou outras condições, assim como qualquer resposta futura que os auditores considerem apropriada.

6.18 Nas certificações que impliquem apresentar um relatório do tipo “revisão” ou do tipo “procedimento acordado”, os auditores devem estar atentos a situações ou transações que possam indicar fraude, atos ilegais ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Quando alguma informação chamar a atenção dos auditores (através de procedimentos de auditoria, informações recebidas através de linhas de disque-denúncia ou outros meios) indicando que poderiam ter ocorrido fraudes, atos ilegais ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, os auditores devem levar em conta se a possível fraude, ato ilegal ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção podem afetar, materialmente, os resultados da certificação. Se tais atos podem afetar, materialmente, os resultados da certificação, os auditores devem estender os procedimentos de auditoria, tanto quanto seja necessário, para: (1) determinar se existe a probabilidade de que tenha ocorrido a fraude, ato ilegal ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção e, em caso positivo, (2) determinar seu efeito sobre os resultados da certificação. Porque o escopo das certificações do tipo “revisão” e do tipo “procedimentos acordados” é limitado, não se espera que os auditores proporcionem segurança razoável de haver detectado fraudes, atos ilegais ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção nestes tipos de trabalhos.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

6.19 O abuso é distinto da fraude, do ato ilegal ou da violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Quando ocorre abuso, não se transgredir nenhuma lei, regulamento ou condição de contrato ou de convênio de subvenção. Ao contrário, abusos envolvem conduta que é deficiente ou imprópria quando comparada com a conduta que uma pessoa prudente consideraria razoável às práticas empresariais diante dos mesmos fatos e circunstâncias.¹⁰² Em todos os tipos de certificação, os auditores devem estar atentos para situações ou transações que possam indicar a ocorrência de abusos. Se alguma informação chama a atenção dos auditores (através de procedimentos de auditoria, acusações recebidas através de uma linha de disquete-denúncia, ou outros meios) indicando que poderia ter ocorrido abuso, os auditores devem levar em conta se o possível abuso poderia afetar, consideravelmente, a opinião. Os auditores devem levar em conta tanto os fatores quantitativos como os qualitativos ao emitir juízos sobre a importância do possível abuso, e se se verifica que os abusos podem afetar, significativamente, os resultados da certificação, os auditores devem estender seus procedimentos de auditoria segundo seja necessário, para: (1) determinar se ocorreu abuso e, em caso positivo, (2) determinar seu efeito sobre os resultados da certificação. Entretanto, já que a determinação do abuso é subjetiva, não se deve esperar que

¹⁰² Por exemplo, numa certificação cujo tema seja informar sobre os controles internos de uma organização em relação ao cumprimento de exigências específicas que regem a aquisição de veículos motorizados, os auditores poderiam encontrar abusos ao considerar as compras de automóveis para passageiros para uso oficial da administração superior se foram comprados automóveis de luxo, quando modelos menos caros teriam sido mais apropriados. Ainda que os auditores geralmente não considerem que a aquisição de caros automóveis de luxo seja, quantitativamente, significativa para a matéria ou afirmação objeto do estudo, esta ação seria considerada qualitativamente significativa para o tema ou a opinião.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

os auditores proporcionem segurança razoável de detectarem abusos.

6.20 Os auditores devem exercer seu julgamento profissional ao examinar indícios de possíveis fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, para não interferir nas eventuais investigações, nos procedimentos legais, ou em ambos. Em determinadas circunstâncias, as leis, regulamentos ou normas exigem que os auditores informem sobre indícios de certos tipos de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, à polícia ou às autoridades investigadoras, antes de estender seus procedimentos de auditoria. Também se pode exigir que os auditores se retirem do trabalho ou adiem novas etapas de trabalho da certificação, ou de uma parte desta, visando não interferir nas investigações.

Desenvolvimento dos Elementos dos Achados nas Certificações

6.21 Achados relacionados às certificações, tais como deficiências no controle interno, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, freqüentemente têm sido considerados como integrados pelos elementos critério, condição e efeito, além de causa, quando são encontrados problemas. Entretanto, os elementos necessários para um achado dependem, totalmente, dos objetivos da certificação. Assim, um achado ou um conjunto de achados é completo desde que os objetivos da certificação estejam satisfeitos. Se se identificam problemas, os auditores devem planejar os procedimentos de certificação, tão extensos quanto possível, para desenvolver os elementos de um achado e facilitar o relatório de auditoria. (Ver o parágrafo 6.34 para uma descrição dos elementos de um achado).

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

Documentação das Certificações

6.22 A norma relativa à documentação das certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

A documentação de trabalho das certificações relativa ao planejamento, execução e apresentação de relatórios deve conter informação suficiente para permitir que auditores experientes que não tenham tido relação anterior com a certificação, reconheçam, a partir da documentação do trabalho, a evidência que respalda os pareceres e conclusões significativas dos auditores. A documentação de trabalho das certificações deve respaldar os achados, conclusões e recomendações antes que os auditores emitam seu relatório.

6.23 As normas do AICPA e as NAGGAs exigem que os auditores preparem e mantenham a documentação das certificações. A forma e o conteúdo dessa documentação devem estar projetados conforme as circunstâncias da certificação em particular. A informação contida na documentação da certificação constitui o registro principal do trabalho que tenham realizado os auditores, em conformidade com as normas profissionais e as conclusões por eles alcançadas. A quantidade, tipo e conteúdo da documentação de trabalho da certificação dependerão do julgamento profissional dos auditores.

6.24 A documentação de trabalho das certificações serve para: (1) dar o principal respaldo ao relatório de auditoria, (2) ajudar os auditores a realizar e supervisionar a certificação, e (3) permitir a revisão de qualidade da certificação. A preparação da documentação das certificações deve ser apropriadamente detalhada, para permitir o entendimento claro do objetivo da certi-

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

ficação, da fonte e das conclusões a que chegaram os auditores e deve estar apropriadamente organizada para fornecer nexos claros entre os achados, as conclusões e as recomendações contidas no relatório de auditoria. A documentação das certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs deve observar as seguintes exigências adicionais que não estão mencionadas, explicitamente, nas SSAE/AICPA, ou em outra parte das NAGGAs:

- a. os objetivos, o escopo e o método seguidos para a certificação, inclusive amostragens e outros critérios de seleção utilizados;
- b. a avaliação dos auditores de que não se aplicam determinadas normas complementares de auditoria governamental ou não se observou uma norma aplicável, os motivos e os efeitos que tiveram ou poderiam ter tido sobre a certificação o não cumprimento de determinada norma específica;
- c. o trabalho realizado para respaldar os pareceres e conclusões significativas, incluindo a descrição das transações e registros examinados;¹⁰³
- d. a avaliação dos auditores sobre como os procedimentos planejados da certificação estão projetados para alcançar os objetivos da certificação, quando a evidência obtida dependa, essencialmente, de sistemas de in-

¹⁰³ Os auditores podem observar esta exigência, listando números de *vouchers* e de cheques ou usando outros meios para identificar os documentos específicos que examinaram. Não se exige dos auditores que incluam cópias dos documentos examinados como parte da documentação de trabalho da auditoria, nem que relacionem, detalhadamente, informações sobre esses documentos.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

formação computadorizada e seja importante para o objetivo do trabalho, e os auditores não confiem na efetividade do controle interno sobre os sistemas computadorizados que produziram a informação. A documentação da certificação deve focar especificamente: (1) o motivo fundamental para determinar a natureza, duração, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria planejados; (2) a natureza e competência da evidência produzida fora do sistema informatizado, e/ou os planos para comprovar, diretamente, os dados produzidos pelo sistema informatizado; e (3) o efeito sobre o relatório de certificação se a evidência a recolher não propiciar base razoável de sustentação para alcançar os objetivos do trabalho, e

e. antes de emitir o relatório de certificação, evidência das revisões de supervisão do trabalho realizado que respalde os achados, conclusões e recomendações do relatório.

6.25 A premissa fundamental das certificações, segundo as NAGGAs, é de que os governos federal, estaduais e locais, e outras organizações, cooperam com os programas de auditoria de interesse comum, de modo que os auditores possam utilizar o trabalho de outros profissionais e evitar duplicação de esforços. Os auditores devem negociar acordos de cooperação para que a documentação de trabalho das certificações esteja disponível, oportunamente, quando outros auditores ou revisores a solicitarem. As disposições contratuais para as certificações, segundo as NAGGAs, devem estabelecer mecanismos de acesso pleno e oportuno à documentação de trabalho da certificação, para facilitar a confiança de terceiros no trabalho dos auditores.

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

6.26 As organizações de auditoria devem proteger, adequadamente, a documentação de trabalho relativa a qualquer atividade auditorial. Também devem desenvolver normas e critérios claramente definidos, para administrar situações em que pessoas alheias ao trabalho solicitem acesso à documentação de trabalho da certificação, especialmente quando terceiros tentarem obter, indiretamente, através dos auditores, o que não podem obter de modo direto do organismo auditado. Estas normas devem levar em conta as leis e regulamentos aplicáveis às organizações de auditoria ou ao organismo auditado.

Normas
do AICPA para a
Apresentação dos
Relatórios de
Certificação

6.27 Como foi mencionado no parágrafo 6.02, as SSAE/AICPA proporcionam distintos níveis de relatórios segundo o nível de segurança fornecido pelos auditores. As quatro normas para apresentação de relatórios do AICPA, em todos os níveis, para apresentação de relatórios de certificação são as seguintes:

- a. o relatório identificará a matéria ou a afirmação objeto do trabalho e especificará o tipo de certificação realizada;**
- b. o relatório deverá revelar as conclusões do profissional (auditor) sobre a matéria ou a afirmação objeto do trabalho, confrontando-as com os critérios com os quais o tema foi avaliado;**
- c. o relatório revelará todas as reservas significativas do profissional (auditor) sobre o trabalho ou sobre a matéria objeto do trabalho, e, se cabível, a afirmação examinada;**
- d. o relatório também revelará que seu uso se limita a circulação restrita nas seguintes circunstâncias:**

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

as:¹⁰⁴ (1) quando o praticante julgue que os critérios utilizados para avaliar a matéria são apropriados somente para um número limitado de partes que tenham participado de seu desenvolvimento, ou que se presuma que entendem, adequadamente, os critérios, (2) quando os critérios utilizados para avaliar a matéria estejam à disposição apenas de pessoas específicas, (3) quando relatar sobre determinada matéria e não tiver recebido da parte responsável declaração por escrito sobre essa matéria objeto do trabalho, e (4) quando o relatório versar sobre uma certificação em que se aplica procedimentos acordados sobre a matéria objeto do trabalho.

Normas Adicionais sobre Padrões de Relatório em Certificações, segundo as NAGGAs

6.28 As NAGGAs prescrevem normas adicionais para apresentação de relatórios de certificação, além das exigências das SSAE/AICPA. Os auditores devem observar estas normas complementares ao citar, em seus relatórios de certificação, as NAGGAs. Estas normas complementares se relacionam com o seguinte:

- a. relatórios sobre a observância, pelos auditores, das NAGGAs (ver os parágrafos 6.29 a 6.31);
- b. relatórios sobre as deficiências do controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos (ver os parágrafos 6.32 a 6.40);
- c. relatórios sobre os comentários dos dirigentes (ver os parágrafos 6.41 a 6.45);

¹⁰⁴ Entretanto, os auditores devem seguir a norma para a distribuição dos relatórios. (Ver os parágrafos 6.49 a 6.54).

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

d. relatórios sobre informação privilegiada e confidencial (ver os parágrafos 6.46 a 6.48); e

e. relatórios sobre emissão e distribuição (ver os parágrafos 6.49 a 6.54).

Relato sobre a
Observância das
NAGGAs pelos
Audidores

6.29 A norma relativa ao relato sobre a observância das NAGGAs, pelos auditores, para as certificações realizadas em conformidade com as mesmas é a seguinte:

Os relatórios sobre as certificações devem revelar que se realizou o trabalho em conformidade com as NAGGAs.

6.30 Quando se apresente o relatório de certificação em decorrência de exigência legal, regulamentar ou contratual, ou quando se apliquem, voluntariamente, as NAGGAs, o relatório deve citá-las especificamente e também poderá citar as normas do AICPA. A declaração sobre o cumprimento das NAGGAs se refere a todas as normas aplicáveis que tenham sido observadas pelos auditores durante o trabalho de certificação, e essa declaração deve ser qualificada em situações em que os auditores não observem uma determinada norma aplicável. Nesses casos, os auditores devem revelar, na seção do escopo, que não foi seguida a norma aplicável, os motivos e como esse fato de não se observar a norma afetou ou pode afetar os resultados da certificação. Ao avaliar o impacto de não se observar uma norma aplicável nos resultados da certificação, os auditores podem precisar qualificar as garantias ou apresentar salvaguardas às autoridades, ou abster-se de dar garantias ou retirar-se do compromisso.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

6.31 Organismo auditado que receba um relatório de certificação, segundo as NAGGAs, também poderia necessitar um relatório de certificação para fins que não sejam o de cumprir as exigências da certificação. As NAGGAs não proibem que os auditores emitam relatório em separado que esteja em conformidade somente com as normas do AICPA. Quando uma certificação, segundo as NAGGAs, for a base para outros relatórios posteriores, em conformidade com as normas do AICPA, os usuários podem considerar útil que o relatório posterior inclua a informação sobre o controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, exigidas pelas NAGGAs, porém dispensadas pelas normas do AICPA.

Referência às Deficiências de Controle Interno e ao Cumprimento de Leis, Regulamentos, Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos

6.32 A norma relativa ao relato de deficiências no controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, para as certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

O relatório de certificação deve revelar: (1) as deficiências no controle interno, inclusive sobre o cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção que sejam materiais para o assunto ou a afirmação objeto do trabalho, (2) todas as ocorrências de fraude e atos ilegais, a não ser que, claramente, não tenham conseqüências, e (3) violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que sejam importantes para a matéria objeto do trabalho ou a afirmação examinada relativa à certificação. Em alguns casos, os auditores devem informar sobre

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente a pessoas externas ao organismo auditado.

6.33 Ao relatar as deficiências no controle interno ou as ocorrências de fraudes, atos ilegais,¹⁰⁵ violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, os auditores devem colocar seus achados numa perspectiva apropriada, descrevendo o trabalho realizado que resultou no achado. Para que o leitor tenha base para julgar a prevalência e conseqüências destes achados, devem-se relacionar as deficiências ou ocorrências identificadas com a população ou quantidade de casos examinados e quantificá-las em termos monetários, se cabível. Se não se podem projetar os resultados, os auditores devem limitar sua conclusão aos lançamentos examinados.

6.34 Na extensão possível, ao apresentar os achados, os auditores devem desenvolver os elementos: critério, condição, causa e efeito para auxiliar a Administração ou os dirigentes do organismo auditado a entenderem a necessidade de adotar ações corretivas. Ademais, se os auditores puderem desenvolver, suficientemente, os achados, devem então recomendar ações corretivas. A relação abaixo serve como orientação para o relato dos elementos dos achados:

a. Critérios: um relatório de certificação melhora quando apresenta informação de maneira que o usuário do

¹⁰⁵ O fato de um determinado ato ser ou não ilegal terá que esperar a decisão final de um tribunal. Portanto, quando os auditores revelarem aspectos que lhes conduziram a concluir que, provavelmente, ocorreu um ato ilegal, não devem inferir que se tenha tomado uma decisão final sobre ilegalidade.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

relatório possa determinar qual é a situação adequada ou desejada, ou o que se espera do programa ou operação. É mais fácil entender os critérios quando eles são apresentados de forma imparcial, explícita e completa, com as fontes de critério identificadas no relatório de certificação;¹⁰⁶

b. Condição: O relatório de certificação melhora quando proporciona evidência da situação atual encontrada pelos auditores. O fato de relatar o escopo ou a extensão da condição permite que o usuário do relatório obtenha perspectiva precisa;

c. Causa: o relatório de certificação melhora quando apresenta evidência persuasiva sobre o fator ou os fatores que causaram a diferença entre a condição e os critérios. Ao informar a causa, os auditores podem considerar e avaliar se a evidência representa argumento razoável e convincente do motivo pelo qual a causa estabelecida é o fator-chave que contribuiu para a diferença, em confronto com outras possíveis causas, tais como, critérios mal projetados ou fatores que não possam ser controlados pela administração do programa. Os auditores também podem considerar se a causa identificada poderá servir de base para as recomendações;

¹⁰⁶ As fontes usuais dos critérios incluem leis, regulamentos, normas, procedimentos e práticas padrões ou as melhores práticas. As Normas de Controle Interno no Governo Federal (*Standards for Internal Control in the Federal Government*), GAO/AIMD-00-21.3.1 (Washington, D.C., nov. de 1999) e “Controle Interno: Um Marco Integrado” (*Internal Control: Integrated Framework*), publicadas pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* (COSO), são duas fontes de critério estabelecidas que podem ser utilizadas pelos auditores para respaldar seus pareceres e conclusões sobre o controle interno. A publicação “Administração do Controle Interno e Ferramenta de Avaliação” (*Internal Control Management and Evaluation Tool*), (GAO-01-1008G, Washington, D.C., agosto de 2001), baseada nas normas federais de controle interno, apresenta enfoque sistemático, organizado e estruturado para avaliar o controle interno.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

d. Efeito: o relatório de certificação melhora quando apresenta nexos claros e lógicos para estabelecer o impacto da diferença entre o que os auditores encontraram (condição) e o que deveria haver (critérios). O efeito é mais fácil de ser entendido quando é descrito de forma clara, concisa, e, se possível, em termos quantificáveis. Pode-se demonstrar a importância do efeito relatado através de evidência fidedigna.

6.35 Quando os auditores detectarem deficiências no controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que não sejam significativas para a matéria ou a afirmação objeto do trabalho, devem comunicar esses achados ao organismo auditado por carta, a menos que, claramente, não tenham consequências, considerando-se ambos os fatores qualitativos e quantitativos. Os auditores devem se referir a carta à Administração em seu relatório de certificação. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional ao avaliar se – e como – comunicarão aos dirigentes do organismo auditado sobre as deficiências de controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que, claramente, não tenham consequências. Os auditores devem incluir, em sua documentação de trabalho, evidências de que estão registradas todas as comunicações mantidas com os dirigentes do organismo auditado sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

Relatórios em Separado sobre Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos

6.36 As NAGGAs exigem que os auditores informem as condições sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente a pessoas externas ao organismo auditado em duas circunstâncias, tal como se explica a seguir.¹⁰⁷ Estas exigências são complementares a qualquer exigência legal de relatar, diretamente, sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos. Os auditores devem observar estas exigências ainda que tenham se retirado ou interrompido os trabalhos da certificação, antes de tê-los finalizado.

6.37 O organismo auditado pode ter a obrigação, por lei ou regulamento, de informar determinadas fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, a partes externas específicas, tais como o inspetor geral federal ou um procurador da justiça estadual. Se os auditores comunicarem tais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou convênios de subvenção, ou abusos, ao organismo auditado e este não os informa, então os auditores devem relatar essa preocupação ao respectivo órgão de fiscalização. Se o organismo auditado não fizer, prontamente, a comunicação exigida, após o recebimento da comunicação dos auditores, ao respectivo órgão de fiscalização, então os auditores devem informar sobre tais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente à autoridade indicada em lei ou regulamento.

¹⁰⁷ Os órgãos de auditoria interna não têm o dever de relatar, externamente, a não ser que seja exigido por lei, regulamento, regras ou normas (ver o parágrafo 3.28 sobre as exigências para a apresentação dos relatórios dos órgãos de auditoria interna ao informar a pessoas externas).

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

6.38 Os dirigentes do organismo auditado têm a responsabilidade de adotar ações oportunas e apropriadas para solucionar as fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que os auditores lhes tenham informado. Quando a fraude, os atos ilegais, as violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, envolvem recursos recebidos, direta ou indiretamente, por uma instituição governamental, os auditores têm o dever de informar, diretamente, se a Administração não adota ações corretivas. Se os auditores concluem que esse descumprimento lhes poderia fazer desviar-se do relatório padrão de certificação ou retirar-se do trabalho, devem comunicar essa conclusão ao órgão diretor do organismo auditado. Então, se o organismo auditado não informa, prontamente, sobre as fraudes, os atos ilegais, as violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, à organização que repassou os recursos públicos, os auditores devem informar sobre as fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente àquela instituição repassadora dos recursos.

6.39 Nestas situações, os auditores devem obter evidência suficiente, adequada e relevante, tal como a confirmação de terceiros para corroborar as declarações da Administração de que ela informou sobre as fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos. Se os auditores não podem obter evidências da comunicação, devem relatar, diretamente, sobre as fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, tal como indicado acima.

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

6.40 As leis, regulamentos ou normas poderão exigir aos auditores relato imediato sobre indícios de determinados tipos de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou convênios de subvenção, ou abusos, às autoridades legais ou órgãos fiscalizadores. Em tais circunstâncias, quando os auditores concluírem que esses tipos de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, tenham ocorrido ou possam haver ocorrido, também devem perguntar a tais autoridades e/ou assessores jurídicos se o fato de relatar ao público sobre as potenciais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, comprometeria os processos investigativos ou legais. Os auditores devem limitar a divulgação pública de seus informes a matérias que não comprometam esses processos, por exemplo, aquela informação que já integra um processo judicial.

Relatórios sobre
os Comentários
dos Dirigentes
Responsáveis

6.41 A norma relativa a relatar sobre os comentários dos dirigentes nas certificações, segundo as NAGGAs, é a seguinte:

Se o relatório de certificação dos auditores revela deficiências no controle interno, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, os auditores devem obter e relatar os comentários dos dirigentes a respeito dos achados, conclusões e recomendações, assim como as ações corretivas que planejam adotar.

6.42 Um dos modos mais efetivos de garantir que um relatório está correto, completo e objetivo, é obtendo revisões e comentários antecipados dos responsáveis

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

do organismo auditado e de outros, quando cabível. O fato de incluir as opiniões dos responsáveis proporciona, como resultado, um relatório que apresenta não somente as deficiências no controle interno, as fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, mas também o comentário do organismo auditado sobre as deficiências no controle interno, as fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, mas, também, as ações corretivas que planejam adotar. Os auditores devem incluir em seu relatório cópia dos comentários escritos dos dirigentes ou sumários dos comentários recebidos.

6.43 Normalmente, os auditores devem solicitar aos dirigentes que apresentem por escrito seus comentários sobre os achados, conclusões e recomendações apresentadas pelos auditores, assim como as ações corretivas planejadas pela Administração. Também são aceitáveis os comentários verbais, e, em alguns casos, talvez esse seja o único ou o mais rápido modo de se obter comentários. As hipóteses em que a obtenção de comentários verbais podem ser efetivas incluem: quando exista uma exigência com prazo restrito para satisfazer as necessidades dos usuários; quando os auditores tenham desenvolvido seu trabalho em presença próxima dos dirigentes, durante todo o processo, e as partes estão muito familiarizadas com os achados e assuntos abordados no relatório preliminar; ou quando os auditores não esperam divergências maiores quanto aos achados, conclusões e recomendações constantes do relatório preliminar, ou quando percebam que não existe qualquer controvérsia em relação aos assuntos apontados no relatório preliminar. Antes da conclusão do relatório, os auditores devem preparar um sumário dos

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

comentários verbais feitos pelos dirigentes e fornecer uma cópia desse sumário aos dirigentes do organismo auditado para confirmar se os comentários foram registrados com precisão.

6.44 No relatório final deve-se avaliar os comentários de forma razoável e objetiva, e, se cabível, reconhecê-los. Devem-se levar em conta comentários tais como promessa ou plano de ação corretiva, porém não serão aceitos como justificativa para a exclusão de um achado significativo ou de uma recomendação pertinente.

6.45 Quando os comentários do organismo auditado se opuserem aos achados, conclusões ou recomendações do relatório e, na opinião dos auditores, não sejam válidos, ou quando as ações corretivas planejadas não atenderem, adequadamente, às recomendações dos auditores, estes devem indicar as razões pelas quais discordam dos comentários ou das ações corretivas planejadas. A discordância dos auditores deve ser expressa de forma imparcial e objetiva. Por outro lado, os auditores devem modificar seu relatório, quando necessário, se considerarem que os comentários são válidos.

Relatórios sobre Informações Privilegiadas e Confidenciais

6.46 A norma relativa a informações privilegiadas e confidenciais, nas certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs, é a seguinte:

Se a divulgação pública de determinada informação estiver proibida, o relatório de certificação deve especificar a natureza da informação omitida e a norma legal que impõe tal omissão.

6.47 A divulgação geral de determinada informação poderá estar proibida por leis ou regulamentos federais, estaduais ou locais. Nestas circunstâncias, os audi-

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

tores podem emitir relatório em separado de uso restrito contendo tal informação, e distribuí-lo apenas às pessoas autorizadas a recebê-lo segundo as leis ou regulamentos. Outras circunstâncias, associadas à segurança pública e à defesa nacional, também poderão justificar a exclusão de determinada informação de relatório. Por exemplo, informações detalhadas sobre a segurança de computadores para um programa específico, podem ser excluídas de um relatório divulgado publicamente em razão do dano potencial que poderia ocorrer pelo uso indevido dessa informação. Nestas circunstâncias, os auditores podem emitir relatório de uso oficial restrito, contendo tal informação e distribuí-lo apenas às partes com poderes para atuar sobre as recomendações dos auditores. Quando for o caso, os auditores devem obter assessoramento jurídico sobre qualquer norma ou outra circunstância que imponha a omissão de determinada informação.

6.48 O julgamento do auditor sobre a exclusão de determinada informação dos relatórios divulgados publicamente deve ser feito levando em conta, de modo consistente, o mais amplo interesse público sobre o programa ou atividade sob revisão. Quando as circunstâncias impõem a omissão de determinada informação, os auditores devem ponderar se tal omissão pode distorcer os resultados do trabalho ou acobertar práticas ilegais ou inadequadas. Se os auditores julgarem que determinada informação deva ser excluída de um relatório divulgado publicamente, eles devem indicar a natureza geral dessa informação omitida, e os motivos pelos quais se impõe a omissão no relatório.

Emissão e Distribuição dos Relatórios

6.49 A norma relativa a emissão e distribuição de relatório das certificações realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

Os auditores governamentais devem submeter seus relatórios de certificação aos dirigentes responsáveis do organismo auditado e da organização que tenha solicitado ou contratado a certificação, inclusive organizações de financiamento externo, tais como os órgãos legislativos, a menos que restrições o impeçam. Os auditores também devem enviar cópias de seus relatórios a outros dirigentes que tenham poder de fiscalização, ou que tenham a responsabilidade de atuar sobre os achados e recomendações, e a terceiros autorizados a receber tais relatórios. A menos que o relatório seja de uso restrito em decorrência de lei ou regulamento, ou que contenha informação privilegiada ou confidencial, os auditores devem explicitar que cópias estão disponíveis para conhecimento público. Os auditores não governamentais devem esclarecer, com a parte contratante, as responsabilidades de distribuição do relatório e observar o que for estabelecido neste sentido.

6.50 Devem-se distribuir, oportunamente, os relatórios de certificação aos dirigentes interessados nos resultados. Dentre esses dirigentes, incluem-se as pessoas designadas por lei ou regulamento como destinatárias destes relatórios: aqueles responsáveis por tomar decisões a partir dos achados e recomendações do relatório; aqueles dirigentes e legisladores, de outros níveis de governo, que tenham contribuído com recursos para o organismo auditado. Entretanto, se a matéria ou afirmação objeto do trabalho da certificação envolver assuntos classificados, por motivos de segurança, como confidenciais para determinadas partes ou para o público, por outros motivos válidos, os auditores devem limitar a distribuição do seu relatório. A disponibilidade do relatório para conhecimento público deve ser registrada na documentação de trabalho da certificação.

Capítulo 6

Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Apresentação de Relatórios para as Certificações

6.51 Embora as normas do AICPA exijam que o relatório de certificação, para avaliar uma afirmação baseada em critérios acordados, ou uma certificação para aplicar procedimentos acordados, contenha a indicação limitando seu uso às partes que definiram tais critérios ou procedimentos, essa indicação não exige que a distribuição seja limitada. (Ver os parágrafos 6.46 a 6.48 para orientação adicional sobre a distribuição limitada do relatório). A disponibilização do relatório para inspeção pública deve estar registrada na documentação da certificação.

6.52 Quando auditores não governamentais são contratados para realizar certificação em conformidade com as NAGGAs, eles devem definir, com a parte contratante, as responsabilidades de distribuição do relatório. Se a responsabilidade recair sobre os contadores públicos certificados, o contrato de certificação deve indicar quais os dirigentes ou organizações que devem receber o relatório e os passos adotados para assegurar a disponibilização do relatório para conhecimento público. A disponibilização do relatório para conhecimento público deverá estar registrada na documentação da certificação.

6.53 Os auditores internos devem observar as disposições de sua própria organização e as exigências legais para a distribuição. Usualmente informam ao dirigente máximo, ou ao seu substituto, que é o responsável pela distribuição do relatório. Distribuições adicionais para fora da organização devem ser feitas de acordo com as leis, regulamentos, regras ou normas aplicáveis.

6.54. Se uma certificação é suspensa antes de sua conclusão e, por isso, os auditores não emitirem o relatório sobre a certificação, eles devem elaborar *memorandum*

Capítulo 6
Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo
e Normas de Apresentação de Relatórios para as
Certificações

que registre e sumarise os resultados do trabalho realizado até a data da suspensão, e que explique as razões pelas quais a certificação foi interrompida. Adicionalmente, os auditores devem comunicar à administração do organismo auditado os motivos para a suspensão dos trabalhos de certificação, assim como informar à organização que solicitou a certificação, e a outros dirigentes interessados, preferivelmente por escrito. Deve-se documentar essa comunicação.

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

Introdução

7.01 Este capítulo prescreve as normas de trabalho de campo e fornece orientações para os auditores que realizam auditorias operacionais em conformidade com as NAGGAs. As normas de trabalho de campo para as auditorias operacionais se relacionam com o planejamento da auditoria, a supervisão do pessoal, a obtenção de evidência suficiente, adequada e relevante, e o preparo da documentação de trabalho da auditoria.

Planejamento

7.02 A norma de trabalho de campo relativa ao planejamento das auditorias operacionais realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

Deve-se planejar o trabalho adequadamente.

7.03 Ao planejar a auditoria, os auditores devem definir os objetivos de auditoria, assim como o escopo e a metodologia para alcançar esses objetivos. Os objetivos, o escopo e a metodologia da auditoria não são determinados de forma isolada, sendo determinados pelos auditores de forma conjunta, já que, freqüentemente, esses três elementos se sobrepõem. Planejar é um processo contínuo durante toda a auditoria, portanto, os auditores devem verificar a necessidade de fazer ajustes aos objetivos, escopo e metodologia, na medida em que o trabalho de auditoria avança.

7.04 Os objetivos são o que a auditoria pretende alcançar. Identificam os temas de auditoria e os aspectos operacionais a serem incluídos, assim como os potenciais elementos e achados para o relatório que os auditores esperam desenvolver.¹⁰⁸ Os objetivos de auditoria

¹⁰⁸ Ver a análise dos elementos de um achado nos parágrafos 7.28 e 7.62 a 7.65.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

podem ser entendidos como perguntas sobre um programa¹⁰⁹ que os auditores buscam responder (ver os parágrafos 2.09 a 2.13).

7.05 O escopo é o limite da auditoria e deve estar diretamente enlaçado com os objetivos de auditoria. Por exemplo, o escopo define os parâmetros da auditoria, isto é, o período de tempo revisado, a disponibilidade da documentação de trabalho da auditoria ou registros necessários, e os lugares onde se realizarão os trabalhos de campo.

7.06 A metodologia envolve o trabalho de coletar e analisar a informação para alcançar os objetivos. Os procedimentos de auditoria são os passos e os testes específicos, levados a cabo pelos auditores para atender aos objetivos. Os auditores devem projetar a metodologia para obter evidência suficiente, adequada e relevante visando alcançar os objetivos. A metodologia inclui tanto o tipo como a extensão dos procedimentos aplicados para alcançar os objetivos da auditoria.

7.07 Deve-se documentar o planejamento, o qual deverá incluir o seguinte:

- a. levar em conta a importância dos vários programas e as necessidades dos potenciais usuários do relatório de auditoria (ver os parágrafos 7.08 e 7.09);
- b. obter compreensão sobre o programa a auditar (ver o parágrafo 7.10);

¹⁰⁹ Este capítulo somente utiliza o termo “programa”, porém os conceitos apresentados também se aplicam às auditorias de órgãos, entidades, atividades e serviços.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

c. compreender o controle interno em relação aos objetivos e ao escopo específicos da auditoria (ver os parágrafos 7.11 a 7.16);

d. projetar métodos e procedimentos para detectar violações a exigências regulamentares e a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção (ver os parágrafos 7.17 a 7.27);

e. identificar o critério necessário para avaliar as matérias objeto da auditoria (ver o parágrafo 7.28);

f. levar em conta os resultados de auditorias e certificações anteriores que possam afetar aos objetivos da auditoria em curso (ver os parágrafos 7.29 e 7.30);

g. identificar fontes potenciais de informação que possam ser utilizadas como evidência de auditoria (ver o parágrafo 7.31);

h. levar em conta se se pode utilizar o trabalho de outros auditores e especialistas para atingir alguns objetivos da auditoria (ver os parágrafos 7.32 a 7.34);

i. fornecer pessoal suficiente e apropriado e outros recursos para realizar a auditoria (ver os parágrafos 7.35 a 7.38);

j. comunicar a informação geral relacionada ao planejamento e execução da auditoria aos dirigentes responsáveis pelo programa auditado e a terceiros, se for o caso (ver os parágrafos 7.39 e 7.40); e

k. preparar o plano de auditoria (ver os parágrafos 7.41 a 7.43).

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

Relevância do Programa

7.08 A relevância de uma matéria está relacionada à sua importância para os objetivos de auditoria e para os potenciais usuários do relatório respectivo. Ao planejar uma auditoria operacional, os auditores devem levar em conta a relevância do programa ou de um de seus componentes e o potencial uso que será feito dos resultados do trabalho ou do relatório. Os indicadores de relevância e/ou de uso do relatório a serem levados em conta, incluem:

- a. a visibilidade e sensibilidade do programa auditado;
- b. a recentidade do programa ou as mudanças em sua condição;
- c. o papel da auditoria para proporcionar informação que possa melhorar a *accountability* perante o público e o processo de tomada de decisão; e
- d. o nível e a extensão da revisão ou outras formas de fiscalização independente.

7.09 São usuários do relatório dos auditores os dirigentes do governo que tenham requisitado ou autorizado a auditoria. Outros grupos importantes de interessados são os organismos auditados e os órgãos legislativos, os quais são responsáveis pela adoção de ações a partir das recomendações dos auditores. Outros potenciais interessados são os legisladores e outros dirigentes do governo (que não tenham autorizado ou solicitado a auditoria), os meios de comunicação, grupos interessados e cidadãos individualmente. Além do interesse no programa, os potenciais interessados poderão ter a capacidade de influenciar na condução do programa. A avaliação dos interesses destes potenciais usuários pode ajudar aos auditores a entender por que

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

– e como – o programa funciona. Essa avaliação também lhes poderia ajudar a determinar se os possíveis achados serão importantes para os diversos possíveis interessados.

Compreensão do Programa

7.10 Os auditores devem obter compreensão do programa a auditar para avaliar, entre outras coisas, a relevância dos possíveis objetivos da auditoria e a possibilidade de alcançá-los. A compreensão dos auditores pode originar-se a partir dos conhecimentos que adquiriram ou que já possuem sobre o programa, a partir de indagações e observações que realizaram ao planejar a auditoria. A extensão e amplitude destas indagações e observações variarão, segundo os objetivos da auditoria, e segundo a necessidade de se entender aspectos individuais do programa, como os seguintes:

a. Leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção: usualmente os programas governamentais são criados por lei e estão sujeitos a leis e regulamentos específicos. Por exemplo, usualmente, as leis e regulamentos estabelecem o que, quem, para que se deve fazer, a população atendida e quanto se está autorizado a gastar e em que gastar. Os programas de governo também podem estar sujeitos a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Portanto, para compreender o programa é essencial compreender as leis e os antecedentes legislativos, assim como as cláusulas ou condições de contrato ou de convênio de subvenção que deram origem ao programa. A obtenção da compreensão do programa também é um passo necessário à identificação das normas previstas em leis e regulamentos, e das cláusulas ou condições estabelecidas em contratos ou convênios de subvenção que têm relevância para os objetivos da auditoria.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

b. Objetivos¹¹⁰ e metas: o objetivo é o resultado ou o efeito pretendido ou desejado decorrente da operacionalização de um programa. Usualmente, o parlamento estabelece o objetivo do programa quando o autoriza. Os dirigentes da organização podem fornecer orientações mais detalhadas sobre o objetivo do programa para complementar a legislação que o autorizou. Pedese, às vezes, aos dirigentes da organização, que estabeleçam metas para o desempenho e operacionalização do programa, incluindo tanto metas de produtos como de resultados. Os auditores podem utilizar o objetivo e as metas declaradas do programa como critérios para avaliar o desempenho do programa, ou podem desenvolver outros critérios ou melhores práticas para confrontá-los com o programa.

c. Controle interno: o controle interno, referido com frequência como controles administrativos em sentido amplo, inclui o plano da organização, os métodos e procedimentos adotados pela Administração para cumprir suas finalidades, objetivos e metas. O controle interno inclui o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar as operações do programa, assim como os sistemas para medir, informar e monitorar o desempenho do programa. O controle interno também serve como a primeira linha de defesa para salvaguardar os ativos e prevenir e detectar erros, fraudes e violações a leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos e de convênios de subvenção. (Os parágrafos 7.11 a 7.16 apresentam orientações sobre o controle interno).

¹¹⁰ Nota dos tradutores: No original, *purpose*.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

d. Recursos:¹¹¹ os recursos são a quantidade de insumos (em termos monetários, materiais, de pessoal, etc.) que são aplicados em um programa, e podem provir de dentro ou de fora da organização que opera o programa. A medição de recursos pode ter várias dimensões tais como o custo, o tempo e a qualidade. Exemplos de medidas de recursos são: dinheiro aplicado, homens/horas utilizados e metros quadrados de área construída.

e. Operações do programa: as operações do programa são as estratégias, processos e atividades que a Administração utiliza para converter os recursos em produtos. As operações do programa estão sujeitas ao controle interno.

f. Produtos:¹¹² os produtos representam a quantidade de bens ou serviços produzidos por um programa. Por exemplo, a medição de produtos para um programa de capacitação para empregados seria a quantidade de pessoas que completaram o treinamento, e uma medição de produtos para um programa de inspeção de segurança em aviação seria a quantidade de inspeções de segurança realizadas.

g. Resultados:¹¹³ os resultados são os sucessos alcançados por um programa. Por exemplo, uma medida de resultados num programa de capacitação para emprego seria o percentual de pessoas capacitadas que obtêm emprego e o mantêm durante um determinado período.

¹¹¹ Nota dos tradutores: No original, *efforts*.

¹¹² Nota dos tradutores: No original, *outputs*.

¹¹³ Nota dos tradutores: No original, *outcomes*.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

do de tempo. Exemplo de uma medição de resultados de um programa de inspeção de segurança de aviação seria a redução do percentual de problemas consideráveis de segurança encontrados em inspeções posteriores, e/ou o percentual de problemas significativos que as inspeções de acompanhamento apontaram como corrigidos. Estas medições de resultados mostram o progresso em se alcançar os objetivos estabelecidos nos programas para que cidadãos desempregados obtenham e mantenham seus empregos e para melhorar a segurança das operações de aviação. Os auditores devem estar atentos, pois os resultados poderão ser influenciados por fatores culturais, econômicos, físicos ou tecnológicos externos ao programa. Os auditores podem utilizar-se de enfoques extraídos de outras disciplinas tais como a avaliação de programas para tentar separar os efeitos do programa destas outras influências externas.

Avaliação do
Controle Interno

7.11 A falta de continuidade administrativa em órgãos e entidades governamentais, decorrente de modificações dos membros eleitos dos órgãos legislativos e de outros dirigentes do governo, aumenta a necessidade de um controle interno efetivo. Os auditores devem obter compreensão do controle interno que seja significativa para os objetivos da auditoria e levar em consideração se procedimentos específicos de controle interno foram apropriadamente projetados e implementados. Os auditores também necessitam considerar se pretendem modificar a natureza, oportunidade, duração e extensão de seus procedimentos de auditoria baseados na efetividade dos controles internos. Em caso afirmativo, os auditores devem incluir testes específicos da efetividade do controle interno e avaliar os resultados destes testes ao programar os procedimentos de

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

auditoria.¹¹⁴ Os dirigentes do organismo auditado têm a responsabilidade de estabelecer controle interno efetivo.

7.12 A seguinte análise dos objetivos do controle interno tem a finalidade de ajudar os auditores a entenderem melhor os controles internos e a determinarem sua importância para os objetivos de auditoria:

a. Efetividade e eficiência das operações do programa: os controles das operações do programa incluem normas e procedimentos que os dirigentes do organismo auditado implementam para garantir, razoavelmente, que o programa cumpra seus objetivos e não produza ações indesejadas. Entender esses controles pode ajudar os auditores a compreenderem as operações do programa que convertem os recursos em produtos ou resultados.

¹¹⁴ Ver o guia de controle interno do documento “Controle Interno: Marco Integrado” (Internal Control Integrated Framework), publicado pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO). Como se indica no estudo do COSO, o controle interno tem cinco componentes interrelacionados, que são: (1) o ambiente de controle; (2) a avaliação de riscos, (3) as atividades de controle, (4) a informação e comunicação; e (5) a supervisão. Os objetivos do controle interno correspondem a: (1) os relatórios contábeis; (2) as operações; e (3) a conformidade. A salvaguarda dos recursos é um subconjunto destes objetivos. A esse respeito, o controle interno deve ser planejado para proporcionar segurança razoável de prevenção ou de detecção oportuna da aquisição, uso ou distribuição dos ativos sem autorização. Além do documento do COSO, a publicação “Normas de Controle Interno no Governo Federal (Standards for Internal Control in the Federal Government), GAO/AIMD-00-21.3.1 (Washington, D.C.: nov. 1999), que incorpora orientação relevante desenvolvida pelo COSO, apresenta definições e conceitos fundamentais relativos ao controle interno do nível federal e poderá ser útil a outros auditores de qualquer nível de governo. O outro documento “Administração do Controle Interno e Ferramenta de Avaliação” (*Internal Control Management and Evaluation Tool*), GAO-01-1008G (Washington, D.C.: ago. 2001), baseado nas normas federais de controle interno, apresenta um enfoque sistemático, organizado e estruturado para avaliar o controle interno.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

b. Validade e confiabilidade da informação: os controles da validade e confiabilidade da informação incluem normas e procedimentos que os dirigentes do organismo auditado implementaram para garantir, razoavelmente, que se obtenha, mantenha e revele, corretamente, informações válidas e confiáveis nos relatórios. Esses controles ajudam a que a Administração possa assegurar que está obtendo informação válida e confiável sobre se os programas estão funcionando apropriada e continuamente. Entender esses controles pode ajudar os auditores a: (1) avaliar o risco de que os dados recolhidos pela organização possam não ser válidos ou confiáveis, e (2) projetar testes apropriados dos dados.

c. Cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção aplicáveis: os controles sobre o cumprimento incluem normas e procedimentos que são implementados pelos dirigentes do organismo auditado para garantir razoavelmente que a implementação do programa seja consistente com as leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Entender os controles sobre o cumprimento de tais leis e regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção que os auditores tenham identificado como significativo pode ajudar aos auditores a avaliar o risco de atos ilegais¹¹⁵ e violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção.

7.13 Um subconjunto destas categorias de objetivos de controle interno é a salvaguarda dos recursos. Os controles sobre a salvaguarda de recursos incluem normas

¹¹⁵ A violação a leis e regulamentos constitui um ato ilegal.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

e procedimentos que os dirigentes do organismo auditado implementam para, razoavelmente, evitar ou detectar, oportunamente, qualquer aquisição, uso ou distribuição não autorizada de ativos.

7.14 Os auditores podem compreender o controle interno através de questionamentos, observações, inspeções de documentos e registros, ou da revisão dos relatórios de outros auditores. Os procedimentos que os auditores realizam para compreender o controle interno variam conforme as auditorias. Um fator que influi na extensão desses procedimentos é o conhecimento sobre o controle interno que os auditores adquiriram em auditorias anteriores. Igualmente, a necessidade de entender o controle interno dependerá dos aspectos particulares do programa que os auditores levaram em conta e consideraram ao estabelecer os objetivos, o escopo e a metodologia do trabalho. A seguir, estão apresentados exemplos do modo em que a compreensão do controle interno pode influenciar o planejamento da auditoria.

a. Objetivos da auditoria: os aspectos pouco controlados¹¹⁶ de um programa tem maior risco de falhar, de modo que poderão ser mais significativos que outros em termos de escolha de onde os auditores desejam concentrar seus recursos.

b. Escopo da auditoria: o conhecimento de que os controles internos não estão projetados ou implementados, apropriadamente, em determinado lugar poderá conduzir os auditores a concentrar seus recursos naquele lugar.

¹¹⁶ Nota dos tradutores: No original, *poorly controlled*.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

c. Metodologia da auditoria: a efetividade dos controles do organismo auditado sobre a compilação, resumo e apresentação da informação poderão permitir que os auditores limitem a extensão de seus testes sobre a validade e confiabilidade da informação. Ao contrário, o surgimento de evidências de que os controles não são efetivos poderá conduzir os auditores a realizar testes mais diretos das informações, buscar dados externos à organização ou desenvolver sua própria informação.

7.15 Quando os controles internos são significativos para os objetivos da auditoria, os auditores devem planejar obter evidência suficiente para respaldar seus pareceres sobre tais controles. A seguir, apresentam-se exemplos de circunstâncias em que os controles internos podem ser significativos para os objetivos da auditoria.

a. Ao identificar a causa de um desempenho insatisfatório, os auditores podem levar em conta que esse desempenho poderia ser resultado de deficiências nos controles internos.

b. Ao avaliar a validade e confiabilidade das medidas de desempenho desenvolvidas pelo organismo auditado, um controle interno efetivo por parte do organismo auditado sobre a compilação, resumo e apresentação da informação, ajudará a garantir que as medições de desempenho são válidas e confiáveis.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

7.16 A auditoria interna é uma parte importante do controle interno.¹¹⁷ Quando se necessita de uma avaliação do controle interno, pode-se utilizar o trabalho dos auditores internos para dar segurança razoável de que os controles internos estão, efetivamente, projetados e funcionam, apropriadamente, de modo a evitar duplicação de recursos.

Planejamento de Auditoria para Detecção de Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos

7.17 Quando as leis, regulamentos ou as cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção forem significativos para os objetivos da auditoria, os auditores devem planejar a metodologia e os procedimentos da auditoria para dar segurança razoável de que se detectarão violações que poderão ter efeito significativo sobre os resultados da auditoria. Os auditores devem identificar quais leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção são significativos para os objetivos da auditoria e avaliar o risco de que ocorram atos ilegais ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Baseados nesta avaliação de riscos, os auditores projetam e executam procedimentos para dar segurança razoável de que detectaram ocorrências significativas de atos ilegais ou violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Os auditores devem incluir na documentação de trabalho da auditoria sua avaliação desses riscos.

7.18 Não é conveniente estabelecer normas precisas para determinar se as leis, regulamentos, cláusulas ou condi-

¹¹⁷ Muitas organizações do governo têm outras denominações para estas atividades, tais como inspeção, avaliação, investigação, organização e métodos, ou análise de gestão. Essas atividades ajudam a Administração pela revisão que fazem de funções selecionadas.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

ções de contratos ou de convênios de subvenção são significativos para os objetivos da auditoria, porque os programas de governo estão sujeitos a muitas leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, e os objetivos de auditoria variam, amplamente. Entretanto, os auditores podem considerar úteis os seguintes enfoques para tomar essa decisão:

a. reduzir cada objetivo da auditoria a perguntas sobre aspectos específicos do programa auditado (isto é, o objetivo e as metas, o controle interno, os recursos, as operações do programa, os produtos e os resultados, tal como se menciona no parágrafo 7.10);

b. identificar leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção que se relacionem, diretamente, com aspectos específicos do programa, incluindo-os nas perguntas que reflitam os objetivos da auditoria;

c. avaliar se a violação dessas leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção afetaria, significativamente, as respostas dos auditores às perguntas relativas aos objetivos de auditoria. Se afetarem, então essas leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção poderão ser significativos para os objetivos de auditoria.

7.19 Os auditores podem considerar necessário utilizar os trabalhos de um assessor jurídico para: (1) identificar quais são as leis e regulamentos significativos para os objetivos de auditoria; (2) projetar testes de conformidade com as leis e regulamentos; ou (3) avaliar os resultados de tais testes.¹¹⁸ Os auditores também poderão

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

considerar necessário apoiar-se no trabalho de assessores jurídicos quando os objetivos de auditoria exigirem a realização de testes de conformidade do cumprimento de cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Dependendo das circunstâncias da auditoria, os auditores podem considerar necessário obter informação sobre matérias de conformidade através de terceiros, tais como investigadores, outras organizações de auditoria, ou organizações do governo que proporcionaram transferências de recursos financeiros ao organismo auditado ou às autoridades fiscalizadoras competentes.

7.20 Ao planejar os testes do cumprimento de leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, os auditores devem avaliar o risco de que possam ocorrer violações. Esse risco poderá ser afetado por fatores tais como a complexidade ou a recentidade das leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. A avaliação do risco dos auditores inclui analisar se a organização possui controles efetivos para impedir ou detectar a violação a leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Se os auditores obtiverem suficiente evidência da efetividade destes controles, podem reduzir a extensão de seus testes de conformidade.

7.21 Ao planejar a auditoria, os auditores devem levar em conta os riscos causados por fraudes¹¹⁹ que possam afetar, significativamente,¹²⁰ os objetivos de auditoria e

¹¹⁸ Os parágrafos 7.32 a 7.34 analisam a utilização dos trabalhos de terceiros.

¹¹⁹ A fraude é um tipo de ato ilegal que implica obtenção de algo de valor através de uma falsificação intencional.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

os resultados do trabalho. A equipe de auditoria deve analisar os possíveis riscos de fraude, levando em conta os fatores para o cometimento de fraude, tais como incentivos individuais ou pressões para cometer fraudes, as oportunidades para a ocorrência das fraudes e as racionalizações ou atitudes individuais que possam permitir sua ocorrência. Os auditores devem compilar e avaliar as informações adequadas para identificar riscos de fraude que possam ser relevantes para os objetivos da auditoria ou afetar os resultados dos trabalhos. Por exemplo, os auditores podem necessitar obter informações através de discussões com os dirigentes do organismo auditado ou através de outros meios para avaliar a susceptibilidade do programa a fraudes, o *status* dos controles internos estabelecidos pela organização para detectar e impedir fraudes ou o risco de que os dirigentes do organismo auditado possam burlar os controles internos. Os auditores devem exercer ceticismo profissional ao avaliar esses riscos e determinar que fatores ou riscos podem afetar, significativamente, os resultados de seu trabalho, se é que a fraude ocorreu ou haja a possibilidade dela ter ocorrido.

7.22 Quando os auditores identificam os fatores ou riscos de fraude que possam afetar, significativamente, os objetivos ou o resultado da auditoria, devem reagir, programando procedimentos para dar segurança razoável de que se detectarão fraudes significativas para os objetivos de auditoria. Os auditores devem preparar documentação de trabalho da auditoria relacionada à identificação e avaliação dos – e reação aos – riscos

¹²⁰ Os termos “material” e “significativo” são sinônimos nas NAGGAs. Nas normas do AICPA se utiliza “material” nas auditorias de demonstrações contábeis. Utiliza-se “significativo” em outros tipos de auditorias regidas pelas NAGGAs, por exemplo, nas auditorias operacionais, onde, geralmente, não se utiliza o termo “material”.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

de fraude. Também devem estar conscientes de que avaliar o risco de fraude é um processo permanente durante toda a auditoria e se relaciona não somente ao planejamento da auditoria, mas, também, à avaliação da evidência obtida durante o trabalho.

7.23 Os auditores também devem estar alertas a situações ou transações que sejam indicativas de fraude. Quando alguma informação chamar sua atenção (através de procedimentos de auditoria, informações recebidas através de disque-denúncia ou outros meios), indicando que poderia ter ocorrido fraude, os auditores devem considerar se a possível fraude poderá afetar, significativamente, os resultados da auditoria. Se a fraude puder afetar, significativamente, os resultados da auditoria, os auditores devem estender os passos e procedimentos de auditoria, tanto quanto necessário, para: (1) determinar se há probabilidade de que tenha ocorrido fraude e (2) em caso positivo, determinar o seu efeito sobre os resultados da auditoria.

7.24 A capacitação, experiência e compreensão dos auditores em relação ao programa auditado podem dar sustentação para o reconhecimento de que alguns atos que chamaram a atenção dos auditores poderão ser indicativos de fraude. Somente o sistema judicial ou outro sistema judicante¹²¹ pode julgar se um ato, realmente, se constitui em fraude, estando fora da competência¹²² e da responsabilidade profissional dos auditores

¹²¹ Nota dos tradutores: No Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabelece que “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: (...) II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; (Art. 71, II, da CF).

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

essa avaliação. Entretanto, os auditores têm a responsabilidade de estarem atentos às vulnerabilidades associadas à fraude na área auditada de modo a poder identificar indícios de que possa ter ocorrido fraudes. Em algumas circunstâncias, condições como as seguintes, podem indicar elevado risco de fraude:

- a. uma administração débil que não observe os controles internos existentes ou não supervisione, adequadamente, o processo de controle;
- b. segregações de funções inadequadas, especialmente aquelas relacionadas com o controle e a salvaguarda dos ativos;
- c. transações extraordinárias ou não explicadas satisfatoriamente, por exemplo, ajustes inexplicáveis nos estoques ou em outros ativos;
- d. casos de empregados do organismo auditado que se neguem a tomar férias ou aceitar promoções;
- e. documentos extraviados ou adulterados, ou atrasos inexplicáveis no fornecimento de informações;
- f. informação falsa ou confusa; ou
- g. antecedentes de improbidade, por exemplo, auditorias ou investigações anteriores com achados de atividade questionável ou criminosa.

¹²² Nota dos tradutores: No original, *expertise*.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

7.25 Abuso é distinto de fraude, de atos ilegais e de violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Quando ocorre abuso, não se transgride nenhuma lei, regulamento ou condição de contrato ou de convênio de subvenção. Ao contrário, o abuso envolve um comportamento que é deficiente ou inadequado quando comparado com o comportamento que uma pessoa prudente considere razoável e adequado às práticas empresariais diante dos mesmos fatos e circunstâncias.¹²³ Os auditores devem estar atentos a situações ou transações que possam indicar abusos. Quando a informação chama a atenção dos auditores (através de procedimentos de auditoria, informações recebidas através de linhas de disque-denúncia¹²⁴ ou outros meios) indicando que o abuso pode ter ocorrido, os auditores devem levar em conta se esse possível abuso poderá afetar, significativamente, os resultados da auditoria. Se existem indícios de abusos que afetem, significativamente, os resultados da auditoria, os auditores devem estender os passos e procedimentos de exame auditorial, o quanto seja necessário, visando (1) identificar se ocorreu o abuso e, em tal hipótese, (2) quantificar seu efeito sobre os resultados da auditoria. Não obstante, porque a identificação do abuso é subjetiva, não se espera dos auditores que proporcionem segurança razoável de tê-lo detectado. Os auditores devem levar em

¹²³ Por exemplo, numa auditoria de demonstrações contábeis os auditores podem encontrar abusos ao examinarem “despesas sensíveis” (*sensitive payments*), tais como gastos de viagem e hospedagem em destinos escolhidos por estes dirigentes por motivos pessoais quando outras opções menos custosas poderiam atender, adequadamente, aos objetivos da viagem. Apesar dos auditores, geralmente, não entenderem como quantitativamente materiais, para as demonstrações contábeis, essas despesas de viagem dos dirigentes máximos, esses gastos, geralmente, poderiam ser considerados como, qualitativamente, materiais para aquelas demonstrações contábeis.

¹²⁴ Nota dos tradutores: No original, *fraud hotline*.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

conta os fatores tanto quantitativos como qualitativos ao determinar a importância do possível abuso e se necessitam estender os passos e procedimentos da auditoria.

7.26 Os auditores devem exercer seu julgamento profissional ao examinar indícios de possíveis fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, para não interferir nas eventuais investigações, nos processos legais, ou em ambos. Em determinadas circunstâncias, as leis, regulamentos ou outras normas exigem que os auditores informem aos órgãos policiais ou de investigação sobre os indícios de determinados tipos de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, antes de estender os passos e procedimentos de auditoria. Também se pode exigir dos auditores que se retirem dos trabalhos de auditoria – ou de uma parte deles – ou mesmo os adiem, de modo a não interferir com a investigação.

7.27 Auditorias realizadas em conformidade com estas normas oferecem segurança razoável de detectarem fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, que possam afetar, significativamente, os resultados da auditoria; entretanto, isto não garante o descobrimento de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção. Tampouco o descobrimento posterior de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, cometidos durante o período da auditoria, significa, necessariamente, que o desempenho dos auditores foi inadequado, desde que se tenha realizado a auditoria em conformidade com estas normas.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

Identificação dos
Critérios de
Auditoria

7.28 Os critérios são os padrões, medidas e expectativas do que deve existir, as melhores práticas e *benchmarks* contra os quais o desempenho é comparado ou avaliado. Os critérios, um dos elementos de um achado de auditoria, dão o contexto para se compreender os resultados da auditoria. (Ver os parágrafos 7.62 a 7.65 para análise dos outros elementos de um achado). Quando possível, o plano de auditoria deve estabelecer os critérios a serem utilizados. Ao selecionar os critérios, os auditores tem a responsabilidade de utilizar critérios que sejam razoáveis, exequíveis e relevantes para os objetivos da auditoria operacional. A seguir estão apresentados alguns exemplos de possíveis critérios:

- a. objetivos ou metas prescritos por lei ou regulamento ou estabelecidos pelos dirigentes do organismo auditado;
- b. normas e procedimentos estabelecidos pelos dirigentes do organismo auditado;
- c. padrões ou normas desenvolvidas tecnicamente;
- d. opiniões de especialistas;
- e. desempenho de períodos anteriores;
- f. desempenho de organizações similares;
- g. desempenho no setor privado; ou
- h. melhores práticas das organizações líderes.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

Utilização dos
Resultados dos
Trabalhos de
Auditorias e de
Certificações
Anteriores

7.29 Os auditores devem levar em conta os resultados de auditorias e certificações anteriores e fazer o acompanhamento dos achados significativos e recomendações¹²⁵ conhecidas e identificadas em relatórios de auditoria anteriores que, diretamente, se relacionem com os objetivos da auditoria a ser realizada. Os auditores devem solicitar aos dirigentes do organismo auditado a identificação dos trabalhos de auditorias contábeis, certificações, auditorias operacionais ou outros trabalhos anteriores relacionados com os objetivos da auditoria a ser realizada e identificar as ações corretivas que foram adotadas pelo organismo auditado para atender aos achados significativos e às recomendações. Por exemplo, um relatório de auditoria sobre os sistemas de informação computadorizada de uma organização poderia ter achados significativos relacionados com a auditoria operacional. Se a organização utiliza tais sistemas para processar sua contabilidade ou outra informação que os auditores pretendem utilizar, estes devem utilizar seu julgamento profissional para determinar: (1) os períodos anteriores que serão levados em conta, (2) o nível de trabalho necessário para fazer o acompanhamento dos achados significativos e recomendações que afetarão a auditoria, e (3) a avaliação de riscos utilizada ao planejar a atual auditoria e programar os procedimentos que serão realizados.

7.30 É importante levar em conta, continuamente, os achados significativos e as recomendações para garantir que os benefícios do trabalho de auditoria sejam reais. Afinal, eles ocorrerão quando os dirigentes do or-

¹²⁵ Os achados significativos e recomendações são aqueles aspectos que, se não foram corrigidos, poderão afetar os resultados do trabalho dos auditores e as suas conclusões e recomendações em relação a esses resultados.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

ganismo auditado adotarem ações corretivas adequadas e efetivas em resposta aos achados e recomendações dos auditores. Os dirigentes do organismo auditado têm a responsabilidade de solucionar os achados e recomendações de auditoria e de adotar sistemática adequada para fazer o monitoramento da evolução desse quadro. Se o organismo auditado não possui tal mecanismo, os auditores podem desejar desenvolver seu próprio processo de monitoramento.

Identificação das Fontes de Evidência de Auditoria

7.31 Ao identificar possíveis fontes de informação que poderão ser usadas como evidência de auditoria, os auditores devem levar em conta a validade e confiabilidade dos dados, inclusive dos dados compilados pelo organismo auditado, informações geradas pelos auditores ou dados fornecidos por terceiros, assim como a suficiência e relevância da evidência. (Ver os parágrafos 7.48 a 7.65 para as normas e orientações relativas à evidência).

Utilização do Trabalho de Terceiros

7.32 Os auditores devem identificar se outros auditores, anteriormente ou de forma simultânea ao seu trabalho, auditaram ou auditam o programa ou a organização que o opera. Se outros auditores realizaram auditorias operacionais, auditorias contábeis ou certificações, esses auditores podem se constituir em fontes de informação úteis para o planejamento e execução da auditoria. Se outros auditores identificaram áreas que garantam maior estudo, seu trabalho poderá influenciar a escolha dos objetivos da auditoria operacional. A disponibilidade do trabalho de outros auditores também poderia influenciar a escolha da metodologia, já que os auditores poderão confiar nesse trabalho para limitar a extensão de seus próprios testes.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

7.33 Se os auditores pretendem se apoiar no trabalho de outros auditores, devem executar procedimentos que lhes proporcionem base para tal confiança. Os auditores devem obter evidência a respeito da capacidade profissional e independência dos outros auditores através de sua experiência anterior, indagações ou análises do relatório de revisão externa de controle de qualidade sobre o trabalho desses outros auditores. Os auditores devem determinar a suficiência, relevância e competência das evidências recolhidas por outros auditores, revisando seu relatório, seu programa ou sua documentação de trabalho da auditoria, ou realizando testes complementares ao trabalho. A natureza e extensão da evidência adequada dependerão da significância do trabalho dos outros auditores, do grau em que os auditores se apoiem nesse trabalho e se os auditores irão se referir a esse trabalho em seu próprio trabalho.

7.34 Os auditores deverão fazer avaliações similares ao utilizar o trabalho de outros profissionais que não sejam auditores (por exemplo, especialistas). Mesmo assim, devem obter compreensão dos métodos e pressupostos significativos utilizados por esses outros profissionais. (Ver o parágrafo 3.06 para as considerações sobre independência ao se apoiar no trabalho de terceiros).

Designação de
Pessoal e de
Outros Recursos

7.35 O planejamento do pessoal deve incluir, entre outros, o seguinte:

- a.** designar pessoal que tenha, coletivamente, os conhecimentos, habilidades e experiência apropriados para o trabalho;
- b.** designar, para a auditoria, pessoal técnico e supervisores em quantidade adequada;

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

- c. proporcionar treinamento em serviço ao pessoal;¹²⁶ e
- d. contratar especialistas quando for necessário.

7.36 A disponibilidade de pessoal e de outros recursos, e a necessidade de contar com habilidades especializadas, são considerações importantes para se estabelecer os objetivos, o escopo e a metodologia da auditoria. Por exemplo, limitações em recursos para viagens poderá impedir que os auditores visitem certos lugares importantes, ou a falta de perícia em uma metodologia em particular ou em sistemas de informação computadorizada, poderá impedir que os auditores estabeleçam determinados objetivos. Os auditores devem ter a capacidade de resolver tais limitações contratando especialistas que tenham perícia adequada.

7.37 Se está previsto o uso de especialista, os auditores devem ter suficientes conhecimentos para:

- a. articular os objetivos solicitados ao especialista;
- b. avaliar se os procedimentos especificados cumprem os objetivos dos auditores; e
- c. avaliar os resultados dos procedimentos aplicados em relação a outros procedimentos de auditoria previstos.

7.38 Os auditores sem suficientes conhecimentos para desempenhar as funções já descritas devem levar em conta medidas alternativas para garantir a qualidade da auditoria relativamente ao trabalho do especialista, por

¹²⁶ Nota dos tradutores: No original, *on-the-job training*.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

exemplo, poder-se contratar outro profissional para revisar o trabalho do especialista.

Comunicação com a Administração e com Terceiros

7.39 Os auditores devem fornecer informações sobre a natureza específica da auditoria operacional, assim como informações gerais a respeito do planejamento e execução da auditoria e dos relatórios – por exemplo, a forma do relatório e qualquer potencial limitação – às distintas partes envolvidas na auditoria para auxiliá-las no entendimento dos objetivos, prazos e qualquer necessidade de informação. As pessoas envolvidas podem ser:

- a. o dirigente máximo do organismo auditado;
- b. o comitê de auditoria ou, na sua ausência, a diretoria ou outro organismo similar de fiscalização;
- c. a pessoa que possua nível suficiente de autoridade e responsabilidade sobre o programa ou atividade auditada; e
- d. as pessoas que contrataram ou solicitaram os trabalhos de auditoria, por exemplo, os dirigentes contratantes ou membros do poder legislativo ou seus assessores, se aplicável.

7.40 Os auditores devem aplicar seu julgamento profissional para esclarecer a forma, conteúdo e frequência das comunicações, ainda que se prefira a comunicação escrita. Os auditores podem utilizar uma carta de compromisso, se for apropriado, para comunicar a informação. Os auditores devem incluir as comunicações na documentação do trabalho. Se a auditoria não apresenta como resultado um produto, os auditores devem documentar a auditoria preparando um *memorandum*

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

para registro que sumarie os resultados do trabalho e explique o motivo pelo qual se suspendeu a auditoria. Se a auditoria for interrompida antes de ser finalizada, os auditores devem comunicar à Administração do organismo auditado, à organização que solicitou a auditoria e a outros dirigentes apropriados, o motivo da interrupção do trabalho, preferencialmente de forma escrita. Essa comunicação deve estar registrada na documentação da auditoria.

Preparação do
Plano de Auditoria

7.41 Para cada auditoria deve-se preparar um plano escrito de auditoria, cuja forma e conteúdo variarão em função de cada trabalho, porém deve incluir o programa de auditoria ou o projeto de plano, *memorandum*, ou outra documentação apropriada das decisões-chave sobre os objetivos, escopo e metodologia e as justificativas dos auditores para tomar tais decisões. O plano deve ser atualizado, tanto quanto for necessário, para que reflita todas as mudanças significativas ocorridas durante a auditoria.

7.42 Documentar o plano de auditoria proporciona oportunidade para que os auditores revisem o trabalho planejado e determinem se:

a. os objetivos de auditoria propostos podem produzir um relatório útil;

b. o escopo e a metodologia propostos são suficientes para atingir os objetivos de auditoria;

c. dispõe-se de pessoal e de recursos suficientes para realizar a auditoria e cumprir os prazos previstos para realizar o trabalho.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

7.43 Os planos escritos de auditoria podem incluir o seguinte:

- a.** informação sobre a competência legal do programa auditado, seus antecedentes e objetivos atuais, seus principais escritórios e outros antecedentes que ajudem aos auditores a entender e conduzir o plano de auditoria;
- b.** informações sobre as responsabilidades de cada membro da equipe (por exemplo, preparar os programas de auditoria, realizar os exames, supervisionar e revisar o trabalho, elaborar relatórios, analisar os comentários dos dirigentes do programa auditado e preparar o relatório final), ajudarão os auditores quando o trabalho for realizado em lugares distintos. Nestas auditorias, o uso de métodos e procedimentos comparáveis de auditoria pode ajudar a confrontar os dados obtidos nos distintos lugares;
- c.** programas de auditoria que descrevam os procedimentos para alcançar os objetivos de auditoria e proporcionar base sistemática para atribuir tarefas ao pessoal e para sumariar o trabalho realizado; e
- d.** o formato geral do relatório de auditoria e os tipos de informação que se incluirão, ajudarão os auditores a focar seu trabalho de campo na informação a ser apresentada.

Supervisão

7.44 A norma de trabalho de campo relativa à supervisão nas auditorias operacionais realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

O pessoal deve ser supervisionado adequadamente.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

7.45 A supervisão implica coordenar os esforços do pessoal designado para a auditoria e assegurar que sejam cumpridos os objetivos da auditoria. Os elementos de supervisão incluem orientar o pessoal, estar atentos aos problemas significativos encontrados, revisar o trabalho realizado e proporcionar treinamento efetivo em serviço.¹²⁷

7.46 Os supervisores devem estar convencidos de que o pessoal entende, claramente, o trabalho que estão realizando, por que o realizam e o que se espera alcançar com ele. Quando trabalham com pessoal experiente, os supervisores podem esboçar o escopo do trabalho e deixar o desenvolvimento dos detalhes para o seu pessoal. Com pessoal menos experiente, os supervisores terão que especificar os procedimentos e as técnicas de auditoria para coleta e análise da informação.

7.47 Devem-se documentar as revisões ao trabalho de auditoria. A natureza e extensão da revisão variarão, dependendo de vários fatores, tais como o tamanho da organização de auditoria, a importância do trabalho e a experiência do pessoal.

Evidência

7.48 A norma de trabalho de campo relativa à evidência nas auditorias operacionais realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

Deve-se obter evidência suficiente, competente e relevante para fornecer base razoável para os achados e conclusões dos auditores.

¹²⁷ Nota dos tradutores: No original, *effective on-the-job training*.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

7.49 Grande parte do trabalho dos auditores em uma auditoria está relacionada com a obtenção e avaliação de evidências que respaldarão seus pareceres e conclusões com relação aos objetivos da auditoria. Ao avaliar as evidências obtidas, os auditores levam em conta se elas são suficientes e necessárias para alcançar os objetivos específicos da auditoria. Quando o controle interno ou as exigências de cumprimento forem significativos para os objetivos de auditoria, os auditores também devem recolher e avaliar a evidência relativa aos controles ou a conformidade.

7.50 Pode-se classificar a evidência como física, documental, testemunhal e analítica. Obtêm-se a evidência física quando os auditores inspecionam, diretamente, ou observam pessoas, propriedades ou eventos. Pode-se documentar essa evidência em *memoranda*, fotos, desenhos, quadros, mapas ou amostras físicas. A evidência documental consiste em informação de atos praticados, por exemplo, cartas, contratos, registros contábeis, faturas e informação da Administração sobre o desempenho. Obtêm-se evidência testemunhal através de indagações, entrevistas ou questionários. A evidência analítica inclui cálculos, comparações, decomposição da informação em componentes e argumentos racionais.

7.51 A orientação dos parágrafos seguintes tem o objetivo de ajudar os auditores a julgarem a qualidade e quantidade da evidência adequada para cumprir os objetivos da auditoria. Os parágrafos 7.52 a 7.61 têm a finalidade de ajudar os auditores a determinar o que constitui evidência suficiente, competente e relevante para respaldar seus achados e conclusões. Os parágrafos 7.62 a 7.65 descrevem os elementos de um achado de auditoria.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

Testes de Evidência **7.52** A evidência deve ser suficiente, competente e relevante para respaldar, solidamente, os achados, conclusões e recomendações da auditoria:

a. a evidência deve ser suficiente para respaldar os achados dos auditores. Ao determinar a suficiência da evidência, os auditores devem se assegurar de que exista evidência suficiente para convencer uma pessoa conhecedora sobre a validade dos achados. Quando apropriado, podem-se utilizar métodos estatísticos para estabelecer a suficiência;

b. a evidência é competente se é válida, confiável e consistente com os fatos. Ao avaliar a competência da evidência, os auditores devem levar em conta fatores tais como: se a evidência é exata, autorizada, oportuna e autêntica. Quando apropriado, os auditores podem utilizar métodos estatísticos para obter evidência competente;

c. a evidência é relevante se tem relação lógica com – e importância para – a matéria sob exame.

7.53 Os seguintes pressupostos são úteis para julgar a competência da evidência. Entretanto, não se deve considerar que esses pressupostos são suficientes, em si mesmos, para determinar a competência da evidência. O julgamento profissional dos auditores deve determinar a quantidade e o tipo de evidência adequada para respaldar suas conclusões:

a. a evidência obtida quando os controles internos são efetivos é mais competente que a evidência obtida quando os controles são débeis ou inexistentes. Os auditores devem ter especial cuidado quando os controles forem débeis ou inexistentes, porque deverão planejar pro-

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

cedimentos de auditoria alternativos, para corroborar tal evidência;

b. a evidência obtida através do exame físico direto, observação, cálculo e inspeção é mais competente que a evidência obtida indiretamente;

c. o exame de documentos originais proporciona evidência mais competente do que as cópias;

d. a evidência testemunhal obtida em condições em que as pessoas possam falar, livremente, é mais competente do que a evidência testemunhal obtida em condições comprometedoras (por exemplo, onde as pessoas poderiam se sentir intimidadas);

e. a evidência testemunhal obtida de uma pessoa imparcial ou com pleno conhecimento da área é mais competente do que a evidência testemunhal obtida de uma pessoa parcial ou com conhecimentos limitados da área;

f. a evidência obtida de terceiros externos confiáveis pode, em alguns casos, ser mais competente que a conseguida da Administração ou de outros dirigentes do organismo auditado.

7.54 Os auditores podem considerar útil obter dos dirigentes do organismo auditado declarações escritas a respeito de que determinada evidência é competente e completa. Usualmente, as declarações escritas confirmam as declarações orais dadas aos auditores, indicam e documentam a contínua idoneidade de tais declarações e diminuem a possibilidade de mal-entendidos em relação aos aspectos abordados em tais declarações. As declarações escritas podem ser de distintas formas, inclusive sumários de documentos preparados pelos au-

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

ditores e firmados pela administração da organização. Se os dirigentes do organismo auditado se negam a fornecer declaração escrita solicitada pelos auditores, estes devem levar em conta os efeitos dessa recusa sobre os resultados da auditoria.

7.55 A abordagem¹²⁸ dos auditores para determinar a suficiência, competência e relevância da evidência depende da fonte de informação que constitui a evidência. As fontes de informação incluem os dados originais recolhidos pelos auditores e os dados já existentes fornecidos seja por dirigentes do organismo auditado seja por terceiros. Informações de qualquer dessas fontes podem ser obtidas através de sistemas computadorizados. (Ver o parágrafo 7.60 para exigências adicionais relativas à documentação de trabalho da auditoria quando se utiliza informação baseada em sistemas computadorizados).

7.56 Informações coletadas pelos auditores: as informações recolhidas pelos auditores incluem as observações e medidas próprias. Entre os métodos para coletar esse tipo de informação estão os questionários, entrevistas estruturadas, observações diretas e cálculos. O projeto desses métodos e a habilidade dos auditores para aplicá-los são chaves para assegurar que essa informação constitui evidência suficiente, competente e relevante. Quando esses métodos são aplicados para determinar a causa, os auditores deverão se preocupar com a eliminação de explicações conflitantes.

7.57 Informações coletadas pela Administração: os auditores podem utilizar informações coletadas pelos

¹²⁸ Nota dos tradutores: No original, *approach*.

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

dirigentes do organismo auditado como parte de sua evidência. Entretanto, os auditores devem determinar a validade e confiabilidade dos dados que sejam significativos para os objetivos da auditoria e podem fazer isto realizando testes diretos sobre as informações. Os auditores podem reduzir os testes diretos sobre as informações se eles testaram a efetividade dos controles internos da organização sobre a validade e confiabilidade dos dados, e se esses testes dão suporte à conclusão de que esses controles são efetivos. A natureza e extensão dos testes sobre as informações dependerão da significância dos dados para dar suporte aos achados de auditoria. O modo em que o uso da informação não auditada e coletada por dirigentes do organismo auditado afetará o relatório de auditoria dependerá da significância das informações para os achados dos auditores. Por exemplo, em algumas circunstâncias, os auditores podem usar informações não auditadas para obter dados sobre antecedentes, entretanto, a utilização de tais elementos não auditados geralmente não seria apropriada para dar suporte aos achados e conclusões da auditoria.

7.58 Informações coletadas por terceiros: as evidências dos auditores podem também incluir informações coletadas por terceiros. Em alguns casos, essas informações podem ter sido auditadas por outros profissionais ou pessoalmente, pelos próprios auditores. Entretanto, em outros casos, pode não ser prático obter evidência da validade e confiabilidade das informações. O modo em que o uso da informação não auditada de terceiros afete o relatório de auditoria dependerá da significância das informações para os achados auditoriais. Por exemplo, em algumas circunstâncias, os auditores podem utilizar dados não auditados para proporcionar informações sobre antecedentes, porém a utiliza-

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

ção de dados não auditados, geralmente, não seria apropriada para respaldar achados e conclusões da auditoria.

7.59 Validade e confiabilidade das informações extraídas de sistemas computadorizados: os auditores devem obter evidência suficiente, competente e relevante em relação a que as informações computadorizadas sejam válidas e confiáveis, quando essas informações forem significativas para os achados auditoriais. Esse trabalho é necessário, independente de que esses dados provenham da Administração ou sejam extraídos pelos auditores de forma independente. Os auditores devem determinar se os dirigentes do organismo auditado ou outros auditores trabalharam para confirmar a validade e confiabilidade dos dados ou a efetividade dos controles sobre o sistema que produziu as informações. Se esses resultados forem atuais, os auditores podem confiar nesse trabalho. (Ver os parágrafos 7.32 a 7.34 para as exigências sobre a utilização do trabalho de terceiros). Os auditores também podem determinar a validade e confiabilidade das informações computadorizadas realizando testes diretos sobre esses dados.

7.60 Os auditores podem reduzir os testes diretos das informações se comprovam a efetividade geral dos controles aplicados sobre as informações processadas por computador, e esses testes respaldam a conclusão de que tais controles são efetivos. Se os auditores identificam que os controles internos sobre as informações são significativamente dependentes de sistemas de informação computadorizada que não sejam efetivos e não planejam comprovar sua efetividade, os auditores devem incluir na documentação de trabalho da auditoria os fundamentos dessa conclusão, mencionando: (1) os motivos pelos quais o projeto ou a operação dos controles é inefetivo, ou (2) os motivos pelos quais é

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

ineficiente testar tais controles. Em tais circunstâncias, os auditores também devem incluir registros na documentação de trabalho da auditoria relativos aos motivos que os levaram a concluir que os procedimentos de auditoria planejados, tais como testes diretos das informações, estão efetivamente previstos para alcançar os objetivos específicos da auditoria. Essa documentação deve mencionar:

- a.** o motivo fundamental para determinar o tipo e a extensão dos procedimentos de auditoria planejados;
- b.** as naturezas e competências das evidências disponíveis produzidas fora do sistema de informação computadorizada; e
- c.** o efeito sobre o relatório de auditoria se a evidência coletada durante a auditoria não permite que os auditores alcancem os objetivos de auditoria.

7.61 Quando os testes da informação revelarem erros nos dados, ou quando os auditores não puderem obter evidência suficiente, competente e relevante sobre a validade e confiabilidade da informação, podem considerar necessário fazer o seguinte:

- a.** buscar evidência em outras fontes;
- b.** redefinir os objetivos de auditoria para eliminar a necessidade da informação; ou
- c.** utilizar a informação, porém indicar as limitações, claramente, em seu relatório, e abster-se de emitir conclusões ou recomendações sem segurança.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

Achados de Auditoria

7.62 Frequentemente, acredita-se que os achados de auditoria, quando são encontrados problemas, contêm os elementos: critérios, condição, efeito e causa. Entretanto, os elementos necessários para um achado dependem, totalmente, dos objetivos da auditoria. Portanto, um achado ou um conjunto de achados é completo na medida em que se cumprem os objetivos da auditoria e o relatório correlaciona, claramente, esses objetivos com os elementos de um achado. No parágrafo 7.28 se analisam os critérios, e nos parágrafos seguintes se mencionam os outros elementos de um achado: condição, efeito e causa.

7.63 Condição: a condição é uma situação que existe e que tenha sido identificada e documentada durante a auditoria.

7.64 Efeito: o efeito tem dois significados que dependem dos objetivos da auditoria. Quando os objetivos dos auditores forem identificar as conseqüências reais ou potenciais de uma condição que varia (positiva ou negativamente) em relação aos critérios identificados na auditoria, “efeito” é uma medida dessas conseqüências. Os auditores utilizam com freqüência a palavra “efeito” no sentido de demonstrar a necessidade de ações corretivas como reação aos problemas identificados. Quando os objetivos dos auditores incluem calcular o grau em que um programa tenha ocasionado mudanças nas condições físicas, sociais ou econômicas, “efeito” é a medida do impacto alcançado pelo programa. Aqui, efeito é o grau em que se pode identificar as mudanças positivas ou negativas nas condições atuais físicas, sociais ou econômicas e atribuí-las às operações do programa.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

7.65 Causa: assim como o efeito, a causa também tem dois significados que dependem dos objetivos da auditoria. Se um dos objetivos é explicar por que ocorreu um tipo particular de desempenho positivo ou negativo identificado na auditoria, os motivos para esse desempenho se denominam “causa”. Identificar a causa dos problemas pode ajudar os auditores a fazer recomendações construtivas para sua correção. Porque os problemas podem ser ocasionados por vários fatores plausíveis ou múltiplas causas, a recomendação pode ser mais persuasiva se os auditores puderem demonstrar e explicar, claramente, com evidência e racionalidade, o nexo entre os problemas e o fator ou os fatores que tenham sido identificados como a causa. Quando os objetivos dos auditores incluem calcular o efeito do programa sobre as mudanças nas condições físicas, sociais ou econômicas, os auditores buscam evidência do grau em que o mesmo programa seja a “causa” de tais mudanças. Os auditores poderão identificar deficiências significativas no controle interno como a causa do desempenho deficiente. Ao informar sobre esse tipo de achado, a deficiência no controle interno deve ser descrita como a “causa”.

Documentação de Trabalho da Auditoria

7.66 A norma de trabalho de campo relativa à documentação de trabalho da auditoria para as auditorias operacionais realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

Os auditores devem preparar e manter a documentação da auditoria. A documentação relativa ao planejamento, execução e apresentação do relatório de auditoria deve conter suficiente informação para que auditor experiente que não tenha tido relação prévia com a auditoria, reconheça, a partir

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

da documentação de trabalho da auditoria, a evidência que respalda as opiniões significativas e conclusões dos auditores. A documentação de trabalho da auditoria deve respaldar os achados, conclusões e recomendações antes que os auditores emitam seu relatório.

7.67 A forma e o conteúdo da documentação de trabalho da auditoria devem ser projetados de modo que se adaptem às circunstâncias de uma auditoria em particular. A informação contida nessa documentação constitui o principal registro do trabalho que tenha sido realizado pelos auditores em conformidade com as normas e as conclusões a que tenham alcançado os auditores. A quantidade, tipo e conteúdo da documentação de trabalho da auditoria dependerão do julgamento profissional dos auditores.

7.68 A documentação de trabalho da auditoria serve para: (1) proporcionar o principal respaldo do relatório do auditor, (2) ajudar os auditores a realizar e supervisionar a auditoria, e (3) permitir a revisão de qualidade da auditoria. A documentação de trabalho deve estar adequadamente detalhada para permitir uma compreensão clara de seu propósito e fonte, bem como das conclusões a que chegaram os auditores e deve estar organizada adequadamente para apresentar nexos claros com os achados, conclusões e recomendações do relatório de auditoria. A documentação de trabalho para as auditorias operacionais deve conter os seguintes itens não mencionados, explicitamente, em outras partes das NAGGAs:

a. os objetivos, escopo e metodologia da auditoria, inclusive as amostragens e outros critérios de seleção aplicados;

Capítulo 7

Normas de Trabalho de Campo para Auditorias Operacionais

b. a avaliação dos auditores em relação a que determinadas normas não se aplicam ou que não se observou uma norma aplicável, seus motivos e o efeito que teve ou poderia ter tido sobre a auditoria a não observância de uma norma aplicável;

c. o trabalho realizado para respaldar os julgamentos significativos e as conclusões, inclusive descrições das transações e registros examinados;¹²⁹ e

d. a evidência das revisões de supervisão antes de emitir o relatório de auditoria do trabalho realizado que respalda os achados e as conclusões e recomendações contidas no relatório.

7.69 As organizações de auditoria devem estabelecer normas e procedimentos razoáveis para a custódia e retenção segura da documentação de trabalho da auditoria durante tempo suficiente para observar as exigências legais e administrativas. A documentação de trabalho permite revisar a qualidade da auditoria, onde o revisor terá, em formato escrito ou eletrônico, a evidência que respalda os pareceres significativos e as conclusões dos auditores. Se apenas se pode obter, eletronicamente, a documentação de trabalho da auditoria, a organização de auditoria deve se assegurar de que essa documentação eletrônica esteja acessível durante o período de tempo estabelecido para reter a documentação e de que está protegida através de sólida segurança computadorizada.

¹²⁹ Os auditores podem observar esta exigência, listando números de *vouchers* e de cheques ou usando outros meios para identificar os documentos específicos que examinaram. Não se exige dos auditores que incluam cópias dos documentos examinados como parte da documentação de trabalho da auditoria, nem que relacionem, detalhadamente, informações sobre esses documentos.

Capítulo 7
Normas de Trabalho de Campo
para Auditorias Operacionais

7.70 A premissa fundamental das auditorias, segundo as NAGGAs, é de que os governos federal, estaduais e locais, e outras organizações cooperem com os programas de auditoria de interesse comum, de modo que os auditores possam utilizar o trabalho de outros e evitar duplicação de esforços. Os auditores devem negociar acordos de cooperação para que a documentação de trabalho da auditoria esteja disponível quando outros auditores ou revisores a solicitem de modo oportuno. As disposições contratuais para as auditorias, segundo as NAGGAs, devem estabelecer mecanismos de acesso pleno e oportuno à documentação de trabalho da auditoria para facilitar a confiança de terceiros no trabalho dos auditores.

7.71 As organizações de auditoria devem proteger, adequadamente, a documentação de trabalho da auditoria relativa a qualquer trabalho auditorial. Também devem desenvolver normas e critérios, claramente definidos, para administrar situações em que pessoas alheias ao trabalho solicitem acesso à documentação de trabalho da auditoria, especialmente quando terceiros tentem obter, indiretamente, através dos auditores, o que não possa obter de modo direto junto ao organismo auditado. Estas normas devem levar em conta as leis e regulamentos aplicáveis às organizações de auditoria ou ao organismo auditado.

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

Introdução

8.01 Este capítulo prescreve as normas para apresentação dos relatórios e oferece orientações aos auditores que apresentam relatórios de auditorias operacionais em conformidade com as NAGGAs. As normas para a apresentação de relatórios se referem à forma, conteúdo, qualidade, emissão e distribuição dos relatórios de auditoria.

Forma

8.02 A norma relativa à forma do relatório para as auditorias operacionais realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

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

8.03 A forma do relatório de auditoria deve ser apropriada para o uso pretendido, porém deve ser em forma escrita ou em outro formato recuperável. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional e levar em conta as necessidades dos usuários, a provável demanda e a distribuição ao determinar a forma do relatório de auditoria. Adicionalmente, para uma apresentação mais formal dos resultados da auditoria, tais como um relatório seqüencial ou uma carta-relatório ou o uso de slides explicativos também poderiam ser considerados como relatórios de auditoria. Podem-se apresentar os relatórios de auditoria em meios eletrônicos recuperáveis pelos usuários e pela organização de auditoria, como, por exemplo, formatos em vídeo ou discos compactos. Entretanto, qualquer que seja a forma, os relatórios de auditoria devem obedecer a todas as normas de apresentação aplicáveis.

8.04 Esta norma não tem a intenção de limitar ou impedir debates sobre os achados, pareceres, conclusões

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

e recomendações com as pessoas que tenham responsabilidades sobre a área auditada. Ao contrário, tais debates são estimulados.

8.05 Os relatórios de auditoria (1) comunicam os resultados aos dirigentes de distintos níveis de governo, (2) fazem com que os resultados sejam menos susceptíveis a mal-entendidos, (3) fazem com que os resultados estejam disponíveis para conhecimento público, e (4) facilitam o acompanhamento para avaliar se foram tomadas ações corretivas adequadas. A necessidade de se manter a *accountability* pública pelos programas de governo impõe que os relatórios de auditoria sejam recuperáveis.¹³⁰

8.06 Se se suspende uma auditoria antes de seu término e os auditores não emitem relatório, então estes devem observar os requisitos do parágrafo 7.40.

Conteúdo do Relatório

8.07 A norma relativa ao conteúdo do relatório para as auditorias operacionais realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

O relatório de auditoria deve incluir os objetivos, o escopo, a metodologia utilizada; os resultados da auditoria, inclusive os achados, conclusões e as recomendações, se cabível, uma referência ao cumprimento das Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas; os comentários dos dirigentes responsáveis; e, se aplicável, a natureza de qualquer informação privilegiada e confidencial que tenha sido omitida.

¹³⁰ Nota dos tradutores: Isto é, estejam disponíveis para o conhecimento público.

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

Objetivos, Escopo
e Metodologia

8.08 Os auditores devem incluir no relatório os objetivos de auditoria, assim como o escopo e a metodologia utilizados para alcançar os objetivos. Essa informação é adequada para que os usuários do relatório entendam o objetivo da auditoria e a natureza do trabalho realizado, de modo a proporcionar perspectiva do que foi relatado e facilitar o entendimento de qualquer limitação significativa aos objetivos, escopo e metodologia do trabalho.

8.09 Deve-se comunicar no relatório os objetivos da auditoria de forma clara, específica e neutra para evitar suposições não afirmadas. Os auditores devem explicar porque a organização de auditoria realizou o trabalho, quais os objetivos do relatório e porque a matéria objeto do trabalho é importante. Redigir o que o relatório pretende lograr, normalmente implica identificar a matéria objeto da auditoria e o aspecto do desempenho operacional examinado. Os objetivos visados proporcionam informações mais úteis aos usuários do relatório, se são mensuráveis e factíveis e evitam afirmações feitas de modo amplo e genérico. Para reduzir mal-entendidos quando os objetivos sejam particularmente limitados e outros objetivos mais amplos possam interferir, poderá ser necessário declarar quais os objetivos que não foram pretendidos.

8.10 Ao informar o escopo da auditoria, os auditores devem descrever a profundidade e a cobertura do trabalho para atingir objetivos da auditoria. Quando for aplicável, os auditores devem explicar a relação existente entre a população dos itens da amostra e o que foi auditado; identificar organizações, localizações geográficas e o período abrangido; informar sobre as naturezas e as fontes de evidência; e explicar qualquer problema com a evidência. Os auditores também devem re-

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

latar as restrições significativas impostas ao enfoque da auditoria, quer seja por uma restrição de informação ou por limitações no escopo, incluindo o não atendimento a solicitação de acesso a determinados registros ou indivíduos.

8.11 Para informar sobre a metodologia utilizada, os auditores devem explicar, claramente, o modo como alcançaram os objetivos da auditoria, inclusive quais as técnicas de coleta e análise de evidências utilizadas, com o detalhamento suficiente para permitir aos usuários conhecedores do assunto que entendam o trabalho. Essa explicação deve identificar quaisquer pressupostos significativos que se tenha assumido para realizar a auditoria; descrever qualquer técnica comparativa aplicada; descrever os critérios e, ao aplicar amostragem que respalde, significativamente, os achados, descrever o projeto da amostragem e declarar porque a amostra foi selecionada, inclusive se os resultados podem ser projetados a toda a população.

8.12 Os auditores devem tentar evitar mal-entendidos por parte do usuário do relatório em relação ao trabalho que fizeram ou não para alcançar os objetivos da auditoria, particularmente se o trabalho foi limitado devido a restrições de tempo ou de recursos. O relatório deve descrever, claramente, o escopo do trabalho realizado e qualquer limitação, qualquer norma aplicável não observada e os motivos da inobservância e como isto afetou o resultado do trabalho. Por exemplo, se os auditores não podem determinar a confiabilidade da informação da base de dados de uma instituição, e esta é crítica para se atingir os objetivos de auditoria, o relatório deve identificar, claramente, as limitações associadas à informação e abster-se de fazer conclusões ou recomendações sem respaldo. Nestas si-

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

tuações, o relatório de auditoria também deve incluir os motivos pelos quais os auditores não foram capazes de realizar seu trabalho e o potencial impacto sobre os achados decorrente de informações não confiáveis.¹³¹

Achados

8.13 Os auditores devem informar os achados proporcionando evidência fidedigna que se relacione com os objetivos da auditoria. Esses achados devem estar respaldados por evidência suficiente, competente e relevante. Também devem estar apresentados de maneira que promovam compreensão suficiente dos aspectos informados e proporcionem apresentações convincentes, porém imparciais em perspectiva apropriada. O relatório de auditoria deve fornecer informações sobre os antecedentes, selecionadas de modo a contextualizar o conteúdo geral da mensagem e auxiliar os leitores a entenderem os achados e a significância dos assuntos abordados.¹³²

8.14 Como mencionado no Capítulo 7, frequentemente se considera que os achados de auditoria contêm os elementos: critério, condição, causa e efeito. Entretanto, os elementos necessários para um achado dependem dos objetivos da auditoria. Por exemplo, um objetivo de auditoria poderia limitar-se a determinar a situação

¹³¹ Quando se inclui no relatório informações obtidas de sistemas computadorizados para fins de antecedentes ou informativos e estes dados não sejam significativos para os achados de auditoria, a citação da fonte dos dados e a declaração de que estes não foram verificados, atenderá as normas de relatório.

¹³² Informações apropriadas sobre antecedentes podem incluir dados sobre o modo como funcionam os programas e as operações; a significância dos programas e das operações (por exemplo, os montantes monetários, o impacto, o objetivo das auditorias anteriores, caso sejam relevantes); uma descrição das responsabilidades do organismo auditado; e a explicação da estrutura organizacional e da base legal dos programas e operações.

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

ou condição atual da implementação das exigências legais e não sua causa ou efeito. Portanto, um achado ou conjunto de achados estão completos no grau em que cumpram os objetivos de auditoria e em que o relatório correlacione, claramente, esses objetivos com os elementos do achado.

8.15 Na extensão possível, ao apresentar os achados, os auditores devem desenvolver os elementos: critério, condição, causa e efeito para que os dirigentes ou órgãos fiscalizadores do organismo auditado entendam a necessidade de adotar ações corretivas. Ademais, se os auditores tiverem a capacidade de desenvolver suficientemente os achados, devem recomendar ações corretivas. A seguir, se apresenta a orientação para se relatar os elementos dos achados:

a. o critério fornece informação para que o usuário do relatório possa identificar o que é exigido ou a situação desejada ou o que se espera de um programa ou operação. É mais fácil entender os critérios quando esses estão apresentados de maneira correta, explícita e completa, e quando a fonte dos critérios é identificada;¹³³

b. a condição proporciona evidência do que foi verificado pelos auditores em relação à situação atual. Relatar o

¹³³ As fontes comuns de critérios incluem leis, regulamentos, normas, procedimentos e melhores práticas ou práticas-padrão. As Normas de Controle Interno no Governo Federal (*Standards for Internal Control in the Federal Government*), GAO/AIMD-00-21.3.1 (Washington, D.C.: Nov. de 1999) e o documento “Controle Interno: Um Marco Integrado” (*Internal Control: Integrated Framework*), publicadas pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* (COSO), são duas fontes de critérios estabelecidas que podem ser utilizadas pelos auditores para respaldar seus pareceres e conclusões sobre o controle interno. Outro documento “Administração do Controle Interno e Ferramenta de Avaliação” (*Internal Control Management and Evaluation Tool*), (GAO-01-1008G, ago. de 2001), baseado nas normas federais de controle interno, dá um enfoque sistemático, organizado e estruturado para avaliar o controle interno.

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

escopo ou a extensão da condição permite que o usuário do relatório obtenha uma perspectiva apropriada;

c. a causa fornece evidência persuasiva acerca do fator ou dos fatores responsáveis pela diferença entre a condição e os critérios. Ao relatar a causa, os auditores devem avaliar se a evidência oferece argumento razoável e convincente do porque a causa identificada é fator-chave ou fatores-chave que contribuíram para a diferença, em confronto com outras possíveis causas, tais como critérios mal aplicados ou fatores que não puderam ser controlados pela administração do programa. Os auditores também devem avaliar se a causa identificada pode fundamentar recomendações;

d. o efeito indica um nexo claro e lógico para a identificação do impacto da diferença entre o que encontraram os auditores (condição) e o que deveria ter sido encontrado (critério). É mais fácil entender o critério se ele for apresentado de forma clara e concisa, e, se possível, em termos quantificáveis. Pode-se demonstrar a significância do efeito informado através de evidência confiável.

8.16 O relatório de auditoria deve incluir qualquer deficiência significativa¹³⁴ no controle interno, todas as ocorrências de fraude e atos ilegais, a menos que, claramente, não tenham conseqüências,¹³⁵ violações a cláusulas

¹³⁴ Deficiências significativas são as matérias que chamam a atenção do auditor sobre o que, a seu critério, afeta os resultados do trabalho e suas conclusões e recomendações sobre esses resultados.

¹³⁵ Como o julgamento sobre a ilegalidade de um ato depende da apreciação final pela autoridade judicial competente, os auditores, ao revelarem assuntos que os conduziram a concluir que um ato ilegal pode ter ocorrido, não devem inferir que fizeram o julgamento de ilegalidade deste ato.

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, assim como abusos significativos também devem ser relatados.

Deficiências de
Controle Interno

8.17 Os auditores devem incluir no relatório de auditoria o escopo do seu trabalho relativo ao controle interno e qualquer deficiência significativa encontrada. Quando detectarem deficiências no controle interno que não sejam significativas, devem comunicá-las em carta separada aos dirigentes do organismo auditado, salvo quando as deficiências não tenham, claramente, consequências, considerando-se ambos os fatores qualitativos e quantitativos. Se os auditores tiverem comunicado as deficiências em carta separada aos dirigentes do organismo auditado, devem fazer referência a essa carta no relatório de auditoria. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional para identificar se e como comunicarão as deficiências que não tenham consequências aos dirigentes do organismo auditado. Os auditores devem incluir em sua documentação de trabalho da auditoria evidências de todas as comunicações sobre as deficiências no controle interno encontradas durante a auditoria.

8.18 Numa auditoria operacional, os auditores podem identificar deficiências significativas no controle interno como a causa do desempenho deficiente. Ao relatar esse tipo de achado, pode-se descrever a debilidade do controle interno que seja sua causa.

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos

8.19 Quando os auditores concluem, com base em evidência obtida, que ocorreu ou poderiam ter ocorrido, fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos significativos, devem incluir no relatório de auditoria as informações pertinentes.¹³⁶ O abuso ocorre quando a condução de um programa ou de uma organização governamental está longe de ser a conduta de trabalho razoável e uma prática empresarial adequada que seria adotada por uma pessoa prudente.

8.20 Ao informar indícios de fraude, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, os auditores devem colocar seus achados numa perspectiva apropriada descrevendo o trabalho que realizaram para chegar ao achado. Para dar ao leitor base para julgamento da pertinência e das conseqüências destes achados, as ocorrências identificadas devem relacionar-se com a população ou o número de casos examinados e estar quantificados em termos monetários, se for o caso. Se não se puderem projetar os resultados, os auditores devem limitar sua conclusão aos lançamentos examinados.

8.21 Quando os auditores detectarem violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que não sejam significativos, devem comunicar esses achados em carta separada aos dirigentes do organismo auditado, a não ser que os achados, claramente, não tenham conseqüências considerando os fatores qualitativos e quantitativos. Se os auditores tiverem comunicado os indícios de fraude, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de

¹³⁶ Ver os parágrafos 8.22 a 8.26 para considerações adicionais sobre relatórios.

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

subvenção, ou abusos, em uma carta separada aos dirigentes do organismo auditado, devem fazer referência a essa carta no relatório de auditoria. Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional para avaliar se e como comunicarão aos dirigentes do organismo auditado a fraude, os atos ilegais, a violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, que, claramente, não tenham conseqüências. Também devem incluir em sua documentação de trabalho da auditoria evidência de todas as comunicações aos dirigentes do organismo auditado em relação às ocorrências de fraude, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos.

Relatório em Separado sobre Fraudes, Atos Ilegais, Violações a Cláusulas ou Condições de Contratos ou de Convênios de Subvenção, ou Abusos

8.22 As NAGGAs exigem dos auditores que informem sobre fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente a terceiros fora do organismo auditado em determinadas circunstâncias, tal como se indica a seguir.¹³⁷ Esses requisitos são complementares a todas as exigências legais relativas à emissão de relatórios diretos sobre fraude, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos. Os auditores devem observar estas exigências ainda que tenham se retirado ou tenham sido afastados da auditoria.

8.23 O organismo auditado, em obediência a alguma lei ou regulamento, poderá ter que informar sobre determinadas fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condi-

¹³⁷ Os órgãos de auditoria interna não têm o dever de informar à autoridades externas à organização, a não ser que isto seja exigido por leis, regulamentos, regras ou normas. Ver o parágrafo 3.28 sobre as exigências de relatórios para os auditores internos quando relatam para fora da organização.

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

ções de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, a terceiros específicos, tais como um inspetor geral federal ou o procurador geral da justiça estadual. Se os auditores comunicaram tais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, ao organismo auditado, e esta não informa às autoridades competentes, então os auditores devem comunicar sua preocupação aos dirigentes máximos do organismo auditado. Se o organismo auditado não faz a devida comunicação, tão prontamente quanto possível, depois de cientificado pelos auditores, então esses devem informar sobre tais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente à autoridade indicada em lei ou regulamento¹³⁸.

8.24 Os dirigentes do organismo auditado têm a responsabilidade de adotar ações apropriadas e oportunas para corrigir as fraudes, os atos ilegais, as violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subven-

¹³⁸ Nota dos Tradutores: No Brasil, a Constituição Federal de 1988, disciplinou o controle interno, como sistema, da seguinte forma:

Art. 74. – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

ção, ou abusos, que os auditores a tenham informado. Quando as fraudes, os atos ilegais, as violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, envolvem transferências de recursos diretas ou indiretas de alguma instituição pública, os auditores terão o dever de relatar tais fraudes diretamente à organização governamental se os dirigentes do organismo auditado deixarem de adotar as ações corretivas. Se os auditores concluem que essa omissão poderá exigir que eles relatem esses achados ou renunciem ao trabalho auditorial, esses devem comunicar essa conclusão aos dirigentes do organismo auditado. Então, se o organismo auditado não comunica a fraude, ato ilegal, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, tão prontamente quanto possível, à instituição que forneceu tal subvenção governamental, os auditores devem relatar a ocorrência da fraude, ato ilegal, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, diretamente à organização fornecedora dos recursos.

8.25 Nestas situações, os auditores devem obter evidência suficiente, competente e relevante, tal como a confirmação com partes externas para corroborar as afirmações dos dirigentes do organismo auditado sobre o cumprimento do dever de informar, externamente, sobre tais fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos. Se os dirigentes não puderem fazê-lo, então os auditores devem relatar, diretamente, sobre tais atos como analisado acima.

8.26 As leis, regulamentos ou normas administrativas poderão exigir que os auditores relatem, imediatamente, sobre indícios de determinados tipos de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de con-

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

vênios de subvenção, ou abusos, às autoridades policiais ou fiscalizadoras. Em tais circunstâncias, quando os auditores concluírem que esses tipos de fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, ocorreram – ou podem ter ocorrido –, eles devem indagar às autoridades e/ou assessores jurídicos se a divulgação do relatório sobre tais fatos poderá comprometer os procedimentos investigativos ou legais. Os auditores devem limitar seus relatórios públicos a matérias que não comprometam esses procedimentos, tais como aquelas informações que já fazem parte de um processo judicial.

Conclusões

8.27 Os auditores devem relatar “conclusões” quando os objetivos e os resultados da auditoria assim o exigiam. Conclusões são inferências lógicas sobre o programa revisado, baseadas nos achados dos auditores, e devem representar mais do que apenas um sumário dos achados. As conclusões devem ser, claramente, explicitadas, não devendo, portanto, estarem implícitas. A força das conclusões do auditor depende da persuasão da evidência que respalda os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões ficam robustecidas se avançam para sugerir recomendações, e convencem o usuário conhecedor do relatório sobre a necessidade de adoção dessas ações recomendadas.

Recomendações

8.28 Quando os termos da auditoria impõem, os auditores devem recomendar ações para corrigir os problemas identificados durante a auditoria e para melhorar os programas e as operações. Os auditores devem fazer recomendações quando a possibilidade de melhorar os programas, operações e desempenho estejam confirmados pelos achados e conclusões relatados. As recomendações devem fluir de forma lógica a partir dos achados e das conclusões, e devem identificar, clara-

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

mente, as ações a serem tomadas. Também se deve recomendar o cumprimento de leis e regulamentos para melhorar o controle interno quando se detectarem ocorrências significativas de possíveis fraudes, atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção, ou abusos, ou quando se encontrem deficiências no controle interno.

8.29 Recomendações construtivas podem estimular melhorias na condução dos programas e operações do governo. Para que as recomendações sejam mais construtivas, elas devem estar orientadas a solucionar a causa dos problemas identificados, a adotar ações específicas e devem ser dirigidas à partes que tenham autoridade para atuar na implementação da recomendação, devem ser práticas e, na medida do possível, devem ser quantificáveis e efetivas em função dos custos.

Declaração do
Cumprimento das
NAGGAs

8.30 Os auditores devem declarar que a auditoria foi realizada em conformidade com as NAGGAs. Essa declaração refere-se a todas as normas aplicáveis que deverão ser observadas pelos auditores durante o trabalho. A declaração que fizer referência ao cumprimento das NAGGAs deve ser qualificada quando os auditores não tenham observado uma norma aplicável. Nestas situações, os auditores devem revelar, na seção do escopo, a norma aplicável que não foi observada, seus motivos e como o fato de não ter sido observada tenha afetado ou possa afetar os resultados da auditoria. Ao avaliar o impacto da não observância de norma aplicável sobre os resultados da auditoria, os auditores podem necessitar estabelecer limites para suas seguranças, abster-se de oferecer seguranças ou afastar-se da auditoria.

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

Relatório sobre os
Comentários dos
Dirigentes dos
Organismos
Auditados

8.31 Os auditores devem relatar os comentários dos dirigentes do programa auditado a respeito dos achados, conclusões e recomendações, assim como as ações corretivas programadas. Um dos modos mais efetivos de se garantir que um relatório é imparcial, completo e objetivo, é submetê-lo, previamente, à revisão e comentários dos dirigentes do organismo auditado e de outros interessados, se cabível. A inclusão destes comentários no relatório produz, como resultado, um documento que apresenta não somente os achados, conclusões e recomendações dos auditores, mas, também, o que os dirigentes do organismo auditado pensam sobre o resultado da auditoria e quais as ações corretivas que estes planejam adotar. Os auditores devem incluir, em seu relatório, uma cópia dos comentários escritos dos dirigentes ou um sumário dos comentários recebidos.

8.32 Normalmente, os auditores devem requerer aos dirigentes que apresentem por escrito seus comentários sobre os achados, conclusões e recomendações apresentados pelos auditores, assim como as ações corretivas planejadas pela Administração. Também são aceitáveis comentários verbais, e, em alguns casos, esse pode ser o único ou o mais rápido modo de se obter comentários. As hipóteses em que a obtenção de comentários verbais podem ser efetivas incluem: quando exista uma exigência com prazo restrito para satisfazer as necessidades dos usuários; quando os auditores tenham desenvolvido seu trabalho em presença dos dirigentes, durante todo o processo, e as partes estão muito familiarizadas com os achados e assuntos abordados no relatório preliminar; ou quando os auditores não esperam divergências maiores quanto aos achados, conclusões e recomendações constantes do relatório preliminar, ou quando percebam que não existe qualquer controvérsia em rela-

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

ção aos assuntos discutidos no relatório preliminar. Os auditores devem preparar um sumário dos comentários verbais feitos pelos dirigentes e fornecer uma cópia desse sumário aos dirigentes do organismo auditado para confirmar se os comentários foram registrados com precisão antes da conclusão do relatório.

8.33 No relatório final, os comentários devem ser avaliados de forma imparcial e objetiva e, se cabível, reconhecidos como pertinentes. Devem ser anotados comentários tais como a promessa ou o plano de ação corretiva, entretanto, estes não devem ser aceitos como justificativa para eliminar um achado ou recomendação de auditoria pertinente.

8.34 Quando os comentários do organismo auditado se opuserem aos achados, conclusões ou recomendações do relatório e, na opinião dos auditores, não forem válidos, ou quando as ações corretivas planejadas não atenderem, adequadamente, as recomendações dos auditores, estes devem indicar as razões pelas quais discordam dos comentários ou das ações corretivas planejadas. A discordância dos auditores deve ser expressa de forma imparcial e objetiva. Por outro lado, os auditores devem modificar seu relatório, o quanto necessário, se considerarem que os comentários são válidos.

Relatório sobre
Informações
Privilegiadas e
Confidenciais

8.35 Se a revelação pública de determinada informação estiver proibida, o relatório de auditoria deverá indicar a natureza da informação omitida e a norma legal que impõe a omissão.

8.36 A revelação pública de determinada informação poderá estar proibida por leis ou regulamentos federais, estaduais ou locais. Nestas circunstâncias, os audi-

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

tores podem emitir relatório em separado de uso restrito contendo tal informação e distribuí-lo apenas às pessoas autorizadas a recebê-lo segundo as leis ou regulamentos. Outras circunstâncias associadas à segurança pública e à defesa nacional, também poderão justificar a exclusão de determinada informação do relatório. Por exemplo, informações detalhadas sobre a segurança de computadores para um programa específico, podem ser excluídas de um relatório divulgado publicamente em razão do dano potencial que poderia ocorrer pelo uso indevido dessa informação. Nestas circunstâncias, os auditores podem emitir relatório de uso oficial restrito, contendo tal informação e distribuí-lo apenas às partes com poderes para atuar sobre as recomendações dos auditores. Quando for o caso, os auditores devem obter assessoramento jurídico concernente a qualquer norma ou outra circunstância que imponha a omissão de determinada informação.

8.37 O julgamento dos auditores sobre a exclusão de determinada informação dos relatórios disponíveis para o público deve ser feito levando em conta, de modo consistente, o mais amplo interesse público sobre o programa ou atividade sob revisão. Quando as circunstâncias impõem a omissão de determinada informação, os auditores devem ponderar se tal omissão pode distorcer os resultados do trabalho auditorial ou acobertar práticas ilegais ou inadequadas. Se os auditores julgarem que determinada informação deva ser excluída de relatório disponível para o público, eles devem indicar a natureza geral da informação omitida, e os motivos pelos quais se impõe a omissão no relatório.

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

**Elementos de
Qualidade do
Relatório**

8.38 A norma concernente à qualidade do relatório para as auditorias operacionais realizadas em conformidade com as NAGGAs é a seguinte:

O relatório deve ser oportuno, completo, exato, objetivo, convincente, claro e conciso tanto quanto a matéria objeto do trabalho o permita.

Oportuno

8.39 Para que seja maximizado seu uso, o relatório de auditoria precisa proporcionar informação relevante a tempo de responder às necessidades legítimas dos dirigentes do organismo auditado, dos legisladores e de outros usuários. Da mesma forma, a informação apresentada no relatório deve ser atual. Portanto, os auditores devem planejar a adequada emissão do relatório e realizar a auditoria tendo esses objetivos em mente.

8.40 Durante a auditoria, os auditores devem levar em conta relatórios intermediários de matérias significativas aos dirigentes adequados da organização. Essa comunicação, que pode ser verbal ou escrita, não substitui o relatório final, porém alerta os dirigentes para assuntos que demandam atenção imediata e lhes permite a adoção de ações corretivas antes da conclusão do relatório final.

Completo

8.41 Para ser completo, o relatório deve conter toda evidência adequada à satisfação dos objetivos da auditoria e promover adequada e correta compreensão das matérias relatadas. Também significa que o relatório apresenta informação e achados completos, incluindo todos os fatos e explicações adequadas. Dar aos usuários uma compreensão suficiente e correta significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência da ocorrência relacionada com o número de casos ou transações exa-

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

minados e o relacionamento destes achados com as operações da organização auditada.

8.42 Na maioria dos casos, um único exemplo de uma deficiência não é suficiente para respaldar conclusão ampla ou a respectiva recomendação. Tudo o que essa ocorrência respalda é que existiu uma derivação, um erro ou uma debilidade. A apresentação do relatório é mais convincente se incluir dados suficientemente detalhados para suportá-lo.

Exato

8.43 A exatidão exige que a evidência apresentada seja verdadeira e que os achados estejam descritos corretamente. A exigência de exatidão surge da necessidade de se garantir aos usuários do relatório que aquilo que está relatado é fidedigno e confiável. Uma inexatidão em relatório pode lançar dúvida sobre a confiabilidade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do relatório. Igualmente, a utilização de evidência inexata pode prejudicar a credibilidade da organização de auditoria que emite o relatório e diminuir a efetividade de seus relatórios.

8.44 O relatório deve incluir apenas informações, achados e conclusões que estejam respaldados em evidências suficientes, competentes e relevantes suportadas na documentação de trabalho da auditoria. Se as informações são significativas para os achados e conclusões, mas não estão auditadas, os auditores devem indicar, claramente, em seu relatório, as limitações dessas informações e não devem apresentar, baseadas nessas informações, conclusões ou recomendações sem respaldo.

8.45 A evidência incluída no relatório de auditoria deve demonstrar a correção e razoabilidade das matérias relatadas. Expor corretamente significa descrever com exa-

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

tidão o escopo e a metodologia da auditoria e apresentar os achados e conclusões de maneira consistente com tal escopo. O relatório também não deve conter erros de lógica e de argumentação. Um modo de ajudar a assegurar que o relatório de auditoria atende a esses padrões de relatório é utilizar processo de controle de qualidade, tal como as referências.¹³⁹ As referências constituem o processo pelo qual auditores experientes, independentes da auditoria, verificam que as afirmações acerca dos fatos, cifras e datas relatadas são corretas, que os achados estão adequadamente respaldados na documentação de trabalho das auditorias, e que as conclusões e recomendações fluem, logicamente, a partir desse suporte.

Objetivo

8.46 A objetividade exige equilibrar o conteúdo e o tom em todo o relatório. A credibilidade de um relatório aumenta, consideravelmente, quando apresenta evidência de forma imparcial, de modo que os usuários sejam persuadidos pelos fatos. O relatório deve ser correto e claro, e deve colocar os resultados de auditoria em perspectiva. Isto significa apresentá-los de forma imparcial e razoável. Ao descrever as falhas de desempenho, os auditores devem colocar os achados no contexto adequado. Por exemplo, o organismo auditado poderia ter enfrentado dificuldades ou circunstâncias imprevistas.

8.47 O tom dos relatórios deve estimular os encarregados das decisões a atuar a partir dos achados e recomendações dos auditores. Esse tom deve ser equilibrado pela obrigação de apresentar evidência sólida e lógica para respaldar as conclusões e pela necessidade de se evitar adjetivos ou advérbios que impliquem em críticas ou conclusões não respaldadas.

¹³⁹ Nota dos tradutores: No original, *referencing*.

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

8.48 O relatório deve reconhecer os aspectos positivos do programa revisado, quando isso for aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão de aspectos positivos do programa pode conduzir à melhorias no desempenho de outras organizações governamentais que leiam o relatório. Tal informação proporciona apresentação mais justa da situação ao fornecer um relatório equilibrado. Ademais, a inclusão de tais realizações pode conduzir a melhoria do desempenho de outras organizações governamentais que leiam o relatório.

Convincente

8.49 Ser convincente exige que os resultados do trabalho atendam aos objetivos da auditoria, que os achados sejam apresentados de forma persuasiva e que as conclusões e recomendações decorram de forma lógica dos fatos expostos. A informação apresentada deve ser suficiente para convencer os usuários do relatório a reconhecerem a validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e o benefício de se implementar as recomendações. Relatórios, assim projetados, podem ajudar a focar a atenção dos dirigentes nas matérias que exijam atenção e pode proporcionar incentivo para adoção de ações corretivas.

Claro

8.50 A clareza exige que o relatório seja de fácil leitura e compreensão. Os relatórios devem ser preparados em linguagem tão clara e simples quanto permita o tema. A utilização de linguagem direta e não técnica é essencial para a simplicidade da apresentação. Quando se utiliza termos técnicos, abreviaturas ou siglas, estes devem estar, claramente, definidos.

8.51 Os auditores podem levar em conta a utilização de sumário inserido no relatório para capturar a atenção do usuário do relatório e destacar a mensagem geral. Se o sumário é utilizado, esse, geralmente, deve

Capítulo 8

Normas de Apresentação de Relatórios para Auditorias Operacionais

enfocar as respostas específicas às perguntas do objetivo da auditoria, resumir os achados de auditoria mais significativos, relatar as principais conclusões e preparar os usuários para que antecipem as recomendações principais.

8.52 A organização lógica do material, a exatidão e precisão ao descrever os fatos e retirar conclusões são essenciais para a clareza e compreensão. O uso efetivo de títulos e subtítulos em letras maiúsculas e frases-título tornam o relatório mais fácil de ler e de compreender. Auxílios visuais (tais como fotografias, diagramas, gráficos e mapas) podem ser utilizados quando adequados para esclarecer e resumir matérias complexas.

Conciso

8.53 Ser conciso exige que o relatório não se estenda além do necessário para transmitir e respaldar a mensagem. Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, e podem confundir ou distrair os usuários. Igualmente, deve-se evitar repetições desnecessárias. Ainda que sempre exista espaço para julgamento considerável na definição do conteúdo dos relatórios, aqueles relatórios baseados em fatos e, ao mesmo tempo, concisos, são os que podem alcançar os melhores resultados.

**Emissão e
Distribuição
dos Relatórios**

8.54 A norma de relatório para emissão e distribuição dos relatórios das auditorias operacionais realizadas em conformidade com as: NAGGAs é a seguinte:

Os auditores governamentais devem submeter seus relatórios de auditoria aos dirigentes responsáveis do organismo auditado e da organização que tenham solicitado ou contratado a auditoria, inclusive organizações de financiamento externo,

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

tais como os órgãos legislativos, a menos que restrições o impeçam. Os auditores também devem enviar cópia de seus relatórios a outros dirigentes que tenham poder de fiscalização ou que tenham a responsabilidade de atuar sobre os achados e recomendações de auditoria e a terceiros autorizados a receber tais relatórios. A menos que o relatório seja de uso restrito em decorrência de lei ou regulamento, ou que contenha informação privilegiada ou confidencial, os auditores devem explicitar que cópias estão disponíveis para conhecimento público. Os auditores não governamentais devem esclarecer, com a parte contratante, as responsabilidades de distribuição do relatório de auditoria e observar o que for estabelecido neste sentido.

8.55 Os relatórios de auditoria devem ser distribuídos de maneira oportuna aos dirigentes interessados nos seus resultados. Tais dirigentes incluem aqueles designados por lei ou regulamento para receber tais relatórios, aqueles responsáveis em atuar a partir dos achados e recomendações contidas no relatório, aqueles em níveis de governo que tenham fornecido recursos financeiros ao organismo auditado, e aos legisladores. Entretanto, se a matéria objeto do trabalho de auditoria envolve assuntos classificados por motivos de segurança ou que não possam ser liberados a partes específicas ou ao público por outros motivos válidos, os auditores devem limitar a distribuição do relatório. (Ver os parágrafos 8.35 a 8.37 para orientações adicionais sobre a distribuição limitada de relatório). A disponibilidade do relatório para conhecimento público deve ser registrada na documentação de trabalho da auditoria.

Capítulo 8
Normas de Apresentação de Relatórios
para Auditorias Operacionais

8.56 Quando auditores não governamentais estão comprometidos com a realização de auditoria em conformidade com as NAGGAs, estes devem explicitar sobre as responsabilidades pela distribuição do relatório com a organização contratante. Se os auditores não governamentais vierem a realizar a distribuição, o acordo de contratação deve indicar os dirigentes ou organizações que devem receber o relatório e outras ações que devem ser adotadas para assegurar a disponibilidade do relatório para conhecimento público. Essa disponibilidade do relatório para conhecimento público deve estar registrada na documentação de trabalho da auditoria.

8.57 Os auditores internos devem observar as disposições de sua própria organização e as exigências legais sobre distribuição de relatório. Usualmente, eles apresentam relatório ao dirigente máximo de sua organização, ou ao seu substituto, o qual é responsável pela distribuição do relatório. Distribuição adicional de relatórios, além do organismo auditado, deve ser feita observando-se as leis, regulamentos, regras ou normas aplicáveis.

Conselho Consultivo de Normas de Auditoria Governamental

**Membros do
Conselho
Consultivo**

Mr. Jack R. Miller, Chair
KPMG LLP
(member 1997-1998; chair 2001-2003)

Mr. Richard C. Tracy, Former Chair
Office of City Auditor
Portland, Oregon
(member 1997-1998; chair 1999-2000)

The Honorable James B. Thomas, Former Chair
Office of the Chief Inspector General
State of Florida
(chair 1997-1998)

The Honorable Ernest A. Almonte
Office of the Auditor General
State of Rhode Island
(member 2001-2003)

Mr. Robert H. Attmore
Office of the Comptroller
New York State
(member 1997-1999)

The Honorable Thomas R. Bloom
Defense Finance and Accounting Service
(member 1997-2000)

The Honorable June Gibbs Brown
U.S. Department of Health and Human Services
(member 1997-1999)

The Honorable Ralph Campbell, Jr.
Office of the State Auditor
State of North Carolina
(member 2000-2002)

Apêndice I
Conselho Consultivo de Normas de Auditoria
Governamental

Mr. Donald H. Chapin
Consultant
(member 1997-1998)

Ms. Patricia A. Dalton
U.S. Department of Labor
(member 1997-1999)

The Honorable Debra K. Davenport
Office of the Auditor General
State of Arizona
(member 2002-2004)

The Honorable Bert T. Edwards
Department of Interior
(member 2000-2002)

Dr. John H. Engstrom
University of Northern Illinois
(member 2002-2004)

The Honorable Richard L. Fair
Office of the State Auditor
State of New Jersey
(member 2002-2004)

Dr. Ehsan Feroz
University of Minnesota Duluth
(member 2002-2004)

The Honorable Gregory H. Friedman
Department of Energy
(member 2002-2004)

The Honorable Gaston L. Gianni, Jr.
Federal Deposit Insurance Corporation
(member 1999-2001)

Apêndice I
Conselho Consultivo de Normas de Auditoria
Governamental

Ms. Barbara J. Hinton
Office of the Legislative Post Auditor
State of Kansas
(member 1999-2001)

Mr. David G. Hitchcock
Standards & Poor's
(member 1999-2001)

Dr. Jesse W. Hughes
Consultant
(member 2000-2002)

Dr. Rhoda C. Icerman
Florida State University
(member 2001-2003)

Mr. Norwood J. Jackson, Jr.
U.S. Office of Management and Budget
(member 1997-2000)

The Honorable Auston G. Johnson
Office of the State Auditor
State of Utah
(member 2000-2002)

The Honorable Margaret B. Kelly
Office of the State Auditor
State of Missouri
(member 1997-1998)

Dr. Daniel G. Kyle
Office of the Legislative Auditor
State of Louisiana
(member 1997-1998)

Apêndice I
Conselho Consultivo de Normas de Auditoria
Governamental

Mr. Philip A. Leone
Joint Legislative Audit and Review Commission
Commonwealth of Virginia
(member 1997-2000)

Mr. George A. Lewis
Broussard, Poche, Lewis & Breaux
(member 1997-2000)

Ms. Nora J. E. Masters
Deloitte & Touche LLP
(member 1997-1999)

Mr. Sam M. McCall
Office of the City Auditor
Tallahassee, Florida
(member 1997-1998; 2000-2002)

Mr. Harold L. Monk
Davis, Monk & Company, CPAs
(member 2002-2004)

Mr. Stephen L. Morgan
Office of the City Auditor
Austin, Texas
(member 2001-2003)

The Honorable Everett L. Mosley
U.S. Agency for International Development
(member 2001-2003)

Mr. Bruce A. Myers
Office of the Legislative Auditor
State of Maryland
(member 1999-2001)

Apêndice I
Conselho Consultivo de Normas de Auditoria
Governamental

Dr. Kathryn E. Newcomer
George Washington University
(member 1999-2001)

Mr. Robert M. Reardon, Jr.
State Farm Insurance Companies
(member 2002-2004)

Ms. Roberta Reese
Office of the Controller
State of Nevada
(member 1997-1999)

Mr. George A. Scott
Deloitte & Touche LLP
(member 1999-2001)

Mr. Gerald Silva
Office of the City Auditor
City of San Jose, California
(member 2002-2004)

The Honorable Kurt R. Sjoberg
Office of the State Auditor
State of California
(member 1997-2000)

Mr. Barry R. Snyder
Federal Reserve Board
(member 2001-2003)

Dr. Daniel Stufflebeam
Western Michigan University
(member 2002-2004)

Apêndice I
Conselho Consultivo de Normas de Auditoria
Governamental

Dr. Paul M. Thompson
AMBAC Indemnity Corporation
(member 1997-1998)

Mr. Cornelius E. Tierney
George Washington University
(member 1997-1999)

The Honorable Nikki Tinsley
Environmental Protection Agency
(member 2002-2004)

Ms. Leslie E. Ward
Office of the City Auditor
Kansas City, Missouri
(member 1999-2001)

The Honorable Jacquelyn L. Williams-Bridgers
U.S. Department of State
(member 2000-2002)

Dr. Earl R. Wilson
University of Missouri-Columbia
(member 1999-2001)

Equipe do GAO
Responsável pelo
Projeto da
Revisão 2003 das
Normas

Jeffrey C. Steinhoff, Managing Director
Jeanette M. Franzel, Director
Marcia B. Buchanan, Assistant Director
Cheryl E. Clark, Assistant Director
Michael C. Hrapsky, Project Manager
Robert W. Gramling, Consultant

Atualização das Normas

Emenda Técnica às Exigências de Educação Profissional Continuada dos Auditores, de abril de 2005

O Controlador Geral dos Estados Unidos está emitindo uma Emenda Técnica ao parágrafo 3.45 e correspondentes notas de rodapé para as exigências sobre Educação Profissional Continuada (EPC) contidas na Norma sobre Competência, da Revisão de 2003 das *Normas de Auditoria Governamental*. Especificamente, conforme a Emenda, dos auditores – que apenas estejam envolvidos na execução de trabalho de campo, sem envolvimento com planejamento, supervisão e apresentação de relatórios de auditoria ou de certificações e que dediquem, anualmente, menos de 20% de seu tempo a auditorias e certificações executadas sob as Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (NAGGAs) – se exige que freqüentem 24 horas de treinamento, a cada período de 2 anos, em matérias e tópicos diretamente relacionados com auditoria governamental, ambiente governamental, ou sobre ambiente específico ou singular em que o organismo auditado opera, sendo dispensados de cumprir com o restante da carga horária para completar as 80 horas exigidas pela mencionada Norma.

A redação do parágrafo 3.45, e nota de rodapé correspondente, passam a ser a seguinte:

3.45 Auditores que executam trabalhos em conformidade com as NAGGAs, incluindo planejamento, supervisão, execução de trabalhos de campo e elaboração de relatórios em trabalhos de auditoria ou de certificação, precisam manter sua competência profissional, através de Educação Profissional Continuada (EPC). Portanto, cada auditor que executa trabalho em conformidade com as NAGGAs deve completar, a cada 2 anos, pelo menos 80 horas de EPC que, diretamente, amplie sua proficiência profissional para executar auditorias e/ou certificações. Pelo menos 24 destas 80 horas devem ser em matérias diretamente relacionadas com auditoria governamental, ambiente governamental, ou sobre o ambiente específico ou singular em que o organismo auditado opera⁶¹. No mínimo 20

Apêndice II

Atualização das Normas

destas 80 horas devem ser completadas em qualquer ano compreendido no período de 2 anos.

[A nota de rodapé 62 ao parágrafo 3.45 foi cancelada]¹⁴⁰

Nota de rodapé 61: *Dos auditores – que apenas estejam envolvidos na execução de trabalho de campo, sem participar do planejamento, supervisão ou apresentação de relatórios de auditoria ou de certificações e que dediquem, anualmente, menos de 20% de seu tempo a auditorias e certificações executadas sob as NAGGAs – se exige que frequentem 24 horas de treinamento a cada período de 2 anos em matérias e tópicos diretamente relacionados com auditoria governamental, o ambiente governamental, ou sobre o ambiente específico ou singular em que o organismo auditado opera, dispensados de cumprir com o restante para completar a exigência de 80 horas, estabelecida pela norma sobre EPC.*

Esta emenda técnica entra em vigor para os períodos de avaliação de EPC que se iniciem a partir de 30 de junho de 2005. Estimula-se a antecipação de sua aplicação. O Escritório de *Accountability* Governamental dos Estados Unidos da América (GAO) também está emitindo orientação pertinente às exigências de EPC para auxiliar auditores e organizações de auditoria a exercerem julgamento profissional sobre o cumprimento das normas de EPC. Esse documento, *Government Auditing Standards: Guidance on GAGAS Requirements for Continuing Professional Education*, pode ser encontrado na página do GAO na internet, endereço eletrônico: (<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>)

¹⁴⁰ Nota dos tradutores: No original, *deleted*.

Apêndice II

Atualização das Normas

Orientação sobre o Cumprimento das Normas de Auditoria Governamental Relativas aos Padrões para o Relatório sobre o Controle Interno em Auditorias de Organizações Subordinadas às Exigências da Lei Sarbanes-Oxley, Publicada em maio de 2005

Determinadas companhias sujeitas à disciplina contida no *Securities Exchange Act of 1934* (“emissoras”) podem requerer auditorias realizadas segundo as normas emitidas tanto pela *Public Company Accounting Oversight Board*, PCAOB (Comissão de Fiscalização da Contabilidade das Companhias Abertas), conforme exigido pela Lei *Sarbanes-Oxley*, de 2002, como pelo Controlador Geral, conforme previsão contida nas Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (NAGGAs). São exemplos as instituições financeiras que participam de programas de financiamento patrocinados pelo governo federal, tais como os programas de habitação e educação. Para auditar tais organizações, os auditores devem atender, na execução do trabalho, às exigências contidas em ambos os conjuntos de normas. As NAGGAs podem ser utilizadas em conjunto com normas profissionais emitidas por outros órgãos competentes, tais como PCAOB, ainda que tais normas não tenham sido incorporadas às NAGGAs. O GAO reconhece que a utilização de diversos padrões de normas para a avaliação das deficiências de controle pode resultar em inconsistências no relatório de auditoria sobre o controle interno, de acordo com as NAGGAs. De modo a facilitar a elaboração do relatório sobre as deficiências de controle interno identificadas durante as auditorias conduzidas segundo as normas PCAOB e NAGGAs, conjuntamente, e para assegurar a consistência da informação incluída no relatório sobre o controle interno elaborado segundo as NAGGAs, assim como, para auxiliar os auditores no cumprimento das NAGGAs, o GAO está fornecendo a orientação que segue:

- Os auditores devem preparar o relatório sobre controle interno previsto pela NAGGAs (ver parágrafos 5.12 a 5.16) baseados na definição de “fragilidade ma-

Apêndice II

Atualização das Normas

terial”¹⁴¹ contida na Norma de Auditoria nº 2 da PCAOB (*An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*), ao invés de utilizar os termos “condição merecedora de relato” e “fragilidade material” contidas nas Normas de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Esse procedimento fornecerá base consistente para o relatório sobre “fragilidade material” do controle interno exigido pela NAGGAs, assim como para a emissão do parecer do auditor sobre a avaliação da efetividade do controle interno do organismo auditado, relativo às demonstrações contábeis, comumente referido como relatório da Seção 4.04, exigido tanto pela Lei *Sarbanes-Oxley* como pelas normas da PCAOB.

- Para garantir consistência no tipo de informação que é incluído nos relatórios sobre controle interno previstos nas NAGGAs, os auditores que preparam tais relatórios sobre controle interno utilizando a definição da PCAOB sobre “fragilidade material”, devem também incluir em seu relatório qualquer outra “deficiência significativa”¹⁴², como definido na Norma de Auditoria da PCAOB nº 2, que poderia, de outro modo, ser considerada como uma “condição merecedora de relato” se as definições das normas do AICPA fossem utilizadas. A elaboração de um relatório desta forma atenderá às exigências contidas no parágrafo 5.13 das NAGGAs.

¹⁴¹ Nota dos tradutores: No original, *material weakness*.

¹⁴² Nota dos Tradutores: No original *significant deficiencies*.

Apêndice II

Atualização das Normas

- Deficiências de controle que se enquadram na definição de “deficiência significativa”, segundo a definição contida na norma de Auditoria nº 2 da PCAOB que, entretanto, não estão previstas nas exigências das NAGGAs sobre relatório do controle interno, devem ser incluídas em carta à Administração, como exigido pelo parágrafo 5.16 das NAGGAs, juntamente com qualquer outra deficiência de controle verificada, a menos que seja, claramente, inconseqüente.
- Se os auditores que preparam o relatório sobre controle interno, segundo as NAGGAs, escolhem como padrão desse relatório a definição de “fragilidade material” contida na Norma de Auditoria nº 2 da PCAOB, ao invés das definições de “fragilidade material” e “condição merecedora de relato” previstas nas normas do AICPA, o relatório sobre controle interno elaborado em conformidade com a NAGGAs deve declarar, expressamente, que as normas e definições da PCAOB foram utilizadas, descrever o escopo do trabalho executado e fornecer adequada definição da terminologia contida na norma da PCAOB.
- Os auditores que estão obrigados a cumprir as demais exigências relevantes relacionadas com a elaboração de relatório sobre deficiências de controle interno, inclusive com o desenvolvimento dos achados de auditoria na extensão possível (ver o parágrafo 5.15), com as recomendações de ações corretivas, se os achados foram suficientemente desenvolvidos (ver o parágrafo 5.15), com a preparação de carta à Administração do organismo auditado, mencionando todas as deficiências de controle interno que não constaram do relatório, a menos que sejam, claramente, inconseqüentes (ver o parágrafo 5.16), com a obten-

Apêndice II

Atualização das Normas

ção dos comentários dos dirigentes responsáveis (ver os parágrafos 5.25 a 5.30), e com a segurança da adequada distribuição do relatório (ver os parágrafos 5.34 a 5.38), etc.

A Comissão do AICPA para Normas de Auditoria conduz, no momento, um projeto de re-exame do balizamento para a avaliação das deficiências de controle e, em consequência, está preparando alterações nas normas pertinentes ao assunto. O GAO irá avaliar o impacto destas alterações sobre as NAGGAs e emitirá orientação adicional, se necessário, posteriormente.

Para informações adicionais ou indagações relativas a esta Norma, por favor, entre em contato com:

Michael C. Hrapsky: (202) 512-9535

Marcia B. Buchanan: (202) 512-9321

Jeanette M. Franzel: (202) 512-9406

Índice Remissivo

abuso

acompanhamento dos indícios de	4.20, 6.20, 7.26
auditorias contábeis	4.17, 4.19, 4.20, 5.12, 5.17-5.25
auditorias operacionais	7.25-7.26, 8.19-8.26
certificações	6.15, 6.19-6.20, 6.32-6.40
definição	4.19, 6.19, 7.25, 8.19
relatórios	5.12, 5.17-5.25, 6.32-6.40, 8.19-8.26
relatórios em separado	5.21-5.25, 6.36-6.40, 8.22-8.26
<i>accountability</i>	1.11-1.16
achados	4.21, 5.14-5.15, 5.18-5.20, 6.21, 6.33-6.35, 7.28, 7.62-7.65, 8.13-8.16

ações corretivas (ver certificações; auditorias contábeis; auditorias operacionais)

acompanhamento (ver, também, utilização dos resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores)	1.28
assessoramento legal	7.19
atos ilegais (ver fraudes e atos ilegais)	3.27-3.29, 3.31-3.32, 5.37, 6.53, 7.16, 8.57
auditoria interna	7.16, 8.57
auditorias contábeis	1.12, 2.05-2.06, 4.01-4.26, 5.01-5.38
abuso	4.17, 4.19, 4.20, 5.12, 5.17-5.25
achados	4.21, 5.14-5.15, 5.18-5.20
ações corretivas	4.15-4.16, 5.15, 5.26-5.30
comentários dos dirigentes responsáveis	5.26-5.30
comunicações dos auditores	4.06-4.13, 5.16, 5.20, 5.22-5.23, 5.38
conclusões	5.18
condições merecedoras de relato	5.12-5.16
conformidade	4.10-4.13, 4.17-4.20, 5.08-5.11, 5.12, 5.17-5.25

Índice Remissivo

controle interno	4.03b, 4.04, 4.10-4.13, 5.08-5.11, 5.12-5.16
debilidades materiais	5.14
declaração dos auditores sobre o cumprimento das NAGGAs	5.05-5.07
definição	1.12, 2.05, 4.02
detecção de erros materiais	4.17-4.18
distribuição limitada	5.32, 5.35
documentação	
acesso a	4.25-4.26
das auditorias	4.22-4.26
sobre as comunicações	4.07, 4.09, 5.16, 5.20, 5.38
salvaguardas da	4.26
emissão e distribuição de relatórios	5.31-5.33, 5.34-5.38
fraudes e atos ilegais	4.17-4.18, 4.20, 5.12, 5.17-5.25
informações privilegiadas e confidenciais	5.31-5.33
interrupção dos trabalhos	4.09, 5.38
procedimentos de auditoria	4.17-4.21
qualificações dos auditores	3.43-3.44
relatórios	5.01-5.38
relatórios em separado	5.12, 5.21-5.25
trabalhos de campo	4.01-4.26
usuários (do relatório de auditoria)	4.04, 5.07, 5.15
utilização dos resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores	4.04, 4.14-4.16
violações a cláusulas ou condições de contratos ou convênios de subvenção	4.17-4.18, 4.20, 5.12, 5.17-5.25
auditorias de programas (ver auditorias operacionais)	1.14-1.15, 2.09-2.13, 7.01-7.71,
auditorias operacionais	8.01-8.57
abuso	7.25-7.26, 8.19-8.26
achados	7.28, 7.62-7.65, 8.13-8.16, 8.20
ações corretivas	7.29-7.30, 8.05, 8.15, 8.31-8.34, 8.40, 8.49
comentários dos dirigentes responsáveis	8.31-8.34

Índice Remissivo

compreensão do programa	7.10, 7.12
comunicações dos auditores	7.39-7.40, 8.17, 8.21, 8.40
conclusões	8.20, 8.27, 8.47, 8.49
conformidade	2.12, 7.07d, 7.12c, 7.19-7.20, 7.49
controle interno	2.11, 7.10c, 7.11-7.16, 7.49, 7.65, 8.16, 8.17-8.18
declaração de cumprimento das NAGGAs	8.30
definição	2.09
distribuição limitada de relatórios	8.36, 8.55
documentação	
acesso a	7.69-7.71
das auditorias	7.22, 7.60, 7.66-7.71
das evidências	7.54, 7.60, 7.66-7.68
do planejamento	7.07
do plano de auditoria	7.41-7.43
salvaguardas da	7.69, 7.71
sobre as comunicações	7.40, 8.17, 8.21
emissão e distribuição de relatórios	8.36, 8.54- 8.57
escopo	7.03, 7.05, 7.14b, 7.36, 8.08, 8.10, 8.12, 8.17, 8.30, 8.45
fraude e atos ilegais	7.17, 7.21-7.24, 7.26-7.27, 8.16, 8.19-8.26, 8.28
informações privilegiadas e confidenciais	8.35-8.37
informações sobre aspectos positivos	8.48
interrupção dos trabalhos	7.40, 8.06
metodologia e procedimentos	7.03, 7.06, 7.14, 7.17-7.27, 7.32, 8.08, 8.12
objetivos	2.10-2.13, 7.03-7.06, 7.12-7.16, 7.18, 8.08-8.12
planejamento	7.02-7.43
preparação do plano de auditoria	7.03, 7.14, 7.28, 7.41-7.43
recomendações	8.28-8.29
referências	8.45
relatórios	8.01-8.57
claros	8.50-8.52

Índice Remissivo

completos	8.41-8.42
concisos	8.53
conteúdo	8.07-8.37
convincentes	8.49
elementos	8.38-8.53
exatos	8.43-8.45
forma	8.02-8.06
objetivos	8.46-8.48
oportunos	8.39-8.40
relatórios em separado	8.22-8.26
relatórios intermediários	8.40
relevância	4.15 (nota de rodapé), 4.18 (nota de rodapé), 7.08
relevância do programa	7.08-7.09
supervisão	7.44-7.47
trabalhos de campo	7.01-7.71
utilização de pessoal e de outros recursos	7.35-7.38
utilização dos resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores	7.29-7.30
utilização pelos auditores do trabalho de outros profissionais	7.32-7.34, 7.70
usuários (do relatório de auditoria)	2.04, 7.08-7.09, 8.03, 8.08-8.09, 8.11-8.12, 8.32, 8.39
violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção	7.17-7.20, 7.26-7.27, 8.16, 8.19-8.21, 8.22-8.26
cartas à administração	5.16, 5.20, 6.35, 8.17, 8.21
cartas de comentários	3.54-3.56
causa	5.15c, 6.34c, 7.65, 8.15c, 8.18
certificações	1.13, 2.07-2.08, 6.01-6.54
abuso	6.15, 6.19-6.20, 6.32-6.40
achados	6.21, 6.33-6.35
ações corretivas	6.34, 6.41-6.45
comentários dos dirigentes responsáveis	6.41-6.45
comunicações dos auditores	6.06-6.09, 6.35, 6.54
controle interno	2.07, 6.13-6.14, 6.32-6.35

Índice Remissivo

definição	1.13, 2.07, 6.02
distribuição limitada	6.27d, 6.47, 6.50-6.51
documentação	
acesso a	6.25-6.26
das certificações	6.07, 6.16-6.17, 6.22-6.26, 6.35, 6.54
sobre as comunicações	6.07, 6.09, 6.35, 6.54
salvaguardas da	6.26
emissão e distribuição de relatórios	6.46, 6.49-6.54
fraudes e atos ilegais	6.15-6.18, 6.20, 6.32-6.40
informações privilegiadas e confidenciais	6.46-6.48
interrupção dos trabalhos	6.54
planejamento	6.04, 6.13-6.14, 6.15-6.16
qualificações adicionais dos auditores	3.43-3.44
recomendações	6.34
relato sobre a observância das NAGGAs pelos auditores	6.29-6.31
relatórios	6.27-6.54
relatórios em separado	6.36-6.40
tipos de	6.02
exame	6.02a, 6.13-6.14, 6.15a, 6.16
procedimentos acordados	6.02c, 6.15b, 6.18, 6.27d, 6.51
revisão	6.02b, 6.15b, 6.18
utilização dos resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores	6.10-6.12
utilização pelos auditores do trabalho de outros profissionais	6.25
violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção	6.15-6.18, 6.20, 6.32-6.35, 6.36-6.40
comentários (ver cartas de comentários; comentários dos dirigentes responsáveis)	
comentários dos dirigentes responsáveis	5.26-5.30, 6.41-6.45, 8.31-8.34
competência (ver, também, educação profissional continuada)	3.39-3.48
conhecimento técnico e competência	3.42
qualificações adicionais para as auditorias contábeis e certificações	3.43-3.44

Índice Remissivo

compromissos construtivos	1.16
comunicações dos auditores (ver, também, certificações; auditorias contábeis; auditorias operacionais)	1.26, 3.17e-3.17f
conclusões	6.27b, 8.27, 8.42, 8.44, 8.47, 8.49
condição	5.15b, 6.34b, 7.63, 8.15b
condições merecedoras de relato (ver em auditorias contábeis)	
conflito de interesse (ver independência)	1.18b, 4.12-4.13, 4.17-4.18, 5.08-
conformidade	5.11, 6.15-6.20, 6.32, 6.36-6.40, 7.12c, 7.19-7.20, 7.49
testes de	4.12-4.13, 4.17-4.18, 6.15-6.20, 7.07d, 7.17-7.20
conformidade com as NAGGAs (ver NAGGAs)	
contratações de auditorias e de certificações	1.18f
controle interno	
auditoria contábil	4.03b, 4.04, 4.10-4.13, 5.08-5.11, 5.12-5.16
auditoria operacional	2.11, 7.10c, 7.11-7.16, 7.49, 7.65, 8.16, 8.17-8.18
certificações	6.13-6.14, 6.32-6.35
componentes do	4.03 (nota de rodapé)
compreensão do	7.14
deficiências	5.12-5.16, 6.32-6.35, 7.65, 8.16, 8.17-8.18
e conformidade	5.08-5.11, 6.13, 6.32
função da administração	1.18
salvaguarda dos recursos	7.13
testes de	4.12-4.13, 5.08-5.09, 7.60
controle interno de qualidade e segurança	3.49-3.56
controles da administração (ver controle interno)	
critério	5.15a, 6.03, 6.34a, 7.28, 8.15a
debilidades materiais	5.14

Índice Remissivo

detecção de erros materiais	4.17-4.18
diligência (ver julgamento profissional)	
dirigentes, relatórios sobre os comentários dos dirigentes responsáveis (ver comentários dos dirigentes responsáveis)	
distribuição limitada (ver em certificações; auditorias contábeis; auditorias operacionais)	
documentação	
acesso a	4.25-4.26, 6.25-6.26, 7.69-7.71
da evidência	7.54, 7.60, 7.66-7.68
da qualificação dos especialistas	3.48
das certificações	6.07, 6.09, 6.16-6.17, 6.22-6.26, 6.35, 6.50-6.51, 6.54
de auditorias contábeis	4.07, 4.09, 4.22-4.26, 5.16, 5.20, 5.35-5.36, 5.38
de auditorias operacionais	7.07, 7.17, 7.22, 7.40-7.43, 7.47, 7.54, 7.60, 7.66-7.71, 8.17, 8.21, 8.55-8.56
de educação profissional continuada	3.47
do plano de auditoria	7.41-7.43
de revisões de auditoria	7.47
de revisões pelos pares	3.17g, 3.54
do controle de qualidade	3.51
do planejamento	7.07
salvaguardas da	4.26, 6.26, 7.69, 7.71
sobre a independência	3.17a, 3.17e, 3.26, 3.32
sobre as comunicações	4.07, 4.09, 5.16, 5.20, 5.38, 6.07, 6.09, 6.35, 6.54, 7.40, 8.17, 8.21
economia e eficiência (ver em objetivos)	3.45-3.48
educação profissional continuada (EPC) (ver, também, documentação, educação profissional continuada)	
efeito	5.15d, 6.34d, 7.64, 8.15d
efetividade (ver em objetivos)	
elementos dos achados	5.15, 6.34, 7.28, 7.62-7.65, 8.14-8.15

Índice Remissivo

emissão e distribuição de relatórios	5.31-5.33, 5.34-5.38, 6.46-6.48, 6.49-6.54, 8.35-8.37, 8.54-8.57
emissão e distribuição de relatórios (ver distribuição, emissão de relatórios)	
evidência (ver, também, informação)	
auditorias contábeis	4.03c, 4.12, 5.15, 5.24
auditorias operacionais	7.31, 7.48-7.51, 7.52-7.65, 8.13, 8.15, 8.25, 8.41-8.47
certificações	6.04b, 6.34, 6.39
testes de	7.52-7.61
tipos de	7.50
escopo	5.08-5.09, 7.03, 7.05, 7.14b, 7.36, 8.08, 8.10, 8.12, 8.17, 8.45
fraudes e atos ilegais (ver, também, leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção)	
acompanhamento dos indícios de	4.20, 6.20, 7.26
auditoria contábil	4.17-4.18, 4.20, 5.12, 5.17-5.19, 5.21-5.25
auditoria operacional	7.17, 7.21-7.24, 7.26-7.27, 8.16, 8.19-8.26
certificações	6.15-6.18, 6.20, 6.32-6.35, 6.36-6.40
relatórios	5.12, 5.17-5.19, 5.21-5.25, 6.32-6.40, 8.19-8.26
relatórios em separado	5.21-5.25, 6.36-6.40, 8.22-8.26
funções da administração (ver, também, responsabilidades dos dirigentes)	1.17, 1.18, 1.28, 3.17b, 4.16, 6.12, 7.30
funções e responsabilidades (ver, também, responsabilidades das organizações de auditoria; responsabilidades dos auditores, funções da administração; responsabilidades dos dirigentes)	1.17-1.28
independência	3.03-3.32
impedimentos externos	3.19-3.20

Índice Remissivo

impedimentos institucionais da	
organização de auditoria	3.21-3.32
impedimentos pessoais	3.07-3.18
para emissão de relatórios	3.22-3.32
responsabilidades das organizações de auditoria	3.07-3.10, 3.12-3.14, 3.16-3.18, 3.20, 3.26, 3.28, 3.32
trabalhos não auditoriais	3.07, 3.10-3.18
uso do trabalho de especialistas	3.06
informação (ver, também, evidência)	7.31, 7.55-7.61
fontes de	7.31, 7.55-7.59
não auditada	8.44
testes de	7.60-7.61
validade e confiabilidade da	7.12b, 7.15b, 7.57, 7.59
informação em sistemas computarizados	7.59-7.61
informações confidenciais (ver informações privilegiadas e confidenciais em certificações; auditorias contábeis; auditorias operacionais)	
informações privilegiadas e confidenciais (ver em certificações; auditorias contábeis; auditorias operacionais)	
Instituto Americano de Contadores Públicos certificados / <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (ver normas do AICPA)	
juízo profissional	1.25, 3.33-3.38, 4.04
leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção (ver, também, fraudes e atos ilegais, violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção)	7.10a, 7.12c, 7.17-7.20, 8.23, 8.26
metodologia e procedimentos	7.03, 7.06, 7.14c, 7.17-7.27, 7.32, 8.08, 8.11
NAGGAs (normas de auditoria governamental geralmente aceitas; ver, também, normas individuais)	1.01-1.03

Índice Remissivo

aplicabilidade	1.04-1.08
juízo profissional	3.34
normas de auditoria contábil	1.09, 2.06, 4.01-4.26, 5.01-5.38
normas de auditoria operacional	7.01-7.71, 8.01-8.57
normas de certificações	1.09, 2.08, 6.01-6.45
leis, regulamentos e orientações segundo as NAGGAs	1.05-1.06
relação com outras normas	1.09-1.10, 4.01, 5.01, 6.01
relatórios do auditor segundo as NAGGAs	2.15, 5.05-5.07, 6.29-6.31, 8.30
trabalhos não auditoriais	2.14-2.16
normas do AICPA	
auditorias contábeis	2.06, 4.01-4.02, 4.03-4.04, 5.01-5.02, 5.03, 5.17
certificações	2.08, 6.01, 6.03-6.04, 6.23, 6.27, 6.51
relação com as NAGGAs	1.09, 4.01, 5.01, 6.01
objetividade (ver, também, responsabilidades dos auditores; responsabilidades das organizações de auditoria; independência)	8.46-8.48
objetivos	2.02-2.04, 2.09-2.13
auditoria operacional	2.09-2.13, 7.03-7.06, 7.12-7.16, 7.18a, 8.08-8.12
conformidade	2.12, 7.10a, 7.12c
controle interno	2.11, 7.12-7.16
economia e eficiência	2.10, 7.12a
efetividade e resultados	2.10, 7.10g, 7.12a
prospectivos	2.13
tipos de	2.10- 2.13
objetivos de auditoria (ver objetivos)	
papéis de trabalho (ver documentação)	
planejamento	4.03, 4.06-4.07, 4.15-4.18, 6.04, 6.06-6.16, 7.02-7.43
programa (ver, também, auditorias operacionais)	
aspectos	7.10

Índice Remissivo

relevância	7.08-7.09
qualificação dos auditores (ver competência)	
recomendações	5.15, 6.34, 8.28-8.29
referências (ver em auditorias operacionais)	
relatórios (ver, também, em certificações; auditorias contábeis; auditorias operacionais)	1.26.-5.01-5.38, 6.27-6.54, 8.01-8.57
relatórios em separado (ver em certificações; auditorias contábeis; auditorias operacionais)	
relevância	4.15, 4.18, 7.08-7.09
relevância do programa (ver em programa)	
responsabilidades das organizações de auditoria (ver, também, independência)	1.27-1.28, 3.38
responsabilidades dos auditores	1.19-1.26, 4.11, 4.18
responsabilidades dos dirigentes (ver, também, função da administração)	4.16, 5.23, 6.12, 6.38, 7.30, 8.24
revisão externa de controle de qualidade (ver revisão pelos pares)	
revisão pelos pares (ver, também, em documentação)	1.27, 3.17g, 3.26, 3.32, 3.49, 3.52-3.56
sistema de controle interno de qualidade (ver, também, controle interno de qualidade e segurança)	3.07-3.08, 3.17e, 3.20, 3.49-3.52
supervisão	4.03, 6.03, 7.44-7.47
termos de compromisso	3.17e, 4.07-4.09, 6.07-6.09, 7.40
tipos de auditorias e de certificações (ver, também, certificações; auditorias contábeis; auditorias operacionais)	2.01-2.16
trabalhos de campo	4.01-4.26, 6.03-6.26, 7.01-7.71
trabalhos de consultoria (ver trabalhos não auditoriais)	
trabalhos não auditoriais	1.08, 2.14-2.16, 3.08a, 3.10-3.18
violações a cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção (ver, também, leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos ou de convênios de subvenção)	

Índice Remissivo

acompanhamento dos indícios de	4.20, 6.20, 7.26
auditorias contábeis	4.17-4.18, 4.20, 5.12, 5.17-5.25
auditorias operacionais	7.17-7.20, 7.26-7.27, 8.16, 8.19-8.21, 8.22-8.26
certificações	6.15-6.18, 6.20, 6.32-6.35, 6.36-6.40
relatórios	5.12, 5.17-5.25, 6.32-6.40, 8.19-8.26
relatórios em separado	5.21-5.25, 6.36-6.40, 8.22-8.26
uso do trabalho de especialistas (ver, também, em documentação)	3.06, 3.48, 7.37
usuários (do relatório de auditoria) (ver, também, em auditorias contábeis; auditorias operacionais)	1.01, 1.22, 1.25-1.26, 2.04, 3.01
utilização dos resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores (ver, também, utilização pelos auditores do trabalho de outros profissionais)	4.04, 4.14-4.16, 6.10-6.12, 7.07, 7.29-7.30
utilização limitada de relatórios (ver distribuição limitada, em certificações, auditorias contábeis, auditorias operacionais)	
utilização pelos auditores do trabalho de outros profissionais (ver, também, utilização dos resultados dos trabalhos de auditorias e certificações anteriores)	4.25, 6.25, 7.32-7.34, 7.70



Cópias desta tradução podem ser obtidas, sem custo, no Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Centro Administrativo da Bahia, Plataforma 5, Salvador, Bahia, Brasil. A versão digital destas normas está disponível em <<<http://www.tce.ba.gov.br>>>.



Impresso pela EGBA, em novembro de 2005, em Salvador, Bahia, Brasil.

ISBN 858552424-3



9 788585 524241