

SUMÁRIO

1	AUDITORIA INTERNA: IMPORTÂNCIA, OBJETIVOS PRECÍPUOS, INDEPENDÊNCIA E INTER-RELACIONAMENTO COM A ADMINISTRAÇÃO.....	2
1.1	IMPORTÂNCIA	2
1.1.1	<i>Acesso irrestrito.....</i>	2
1.1.2	<i>Exames regulares</i>	2
1.1.3	<i>Reporte oportuno</i>	3
1.2	OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA.....	3
1.3	A INDEPENDÊNCIA EM AUDITORIA INTERNA.....	3
1.4	INTER-RELACIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA NA ORGANIZAÇÃO	3
2	AUDITORIA GOVERNAMENTAL	4
2.1	ESTRUTURA E COMPETÊNCIAS	4
2.2	FINALIDADES E OBJETIVOS OPERACIONAIS	5
2.2.1	<i>Finalidades</i>	5
2.2.2	<i>Objetivos operacionais.....</i>	5
2.3	ABRANGÊNCIA DE ATUAÇÃO	6
2.4	FORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL	6
2.5	TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	7
2.5.1	<i>Auditoria de Gestão.....</i>	7
2.5.2	<i>Auditoria de Programas.....</i>	7
2.5.3	<i>Auditoria Operacional.....</i>	8
2.5.4	<i>Auditoria Contábil.....</i>	8
2.5.5	<i>Auditoria de Sistema</i>	8
2.5.6	<i>Auditoria Especial.....</i>	8
3	NORMAS USUAIS DE AUDITORIA: INDEPENDÊNCIA, COMPETÊNCIA PROFISSIONAL, ÂMBITO DO TRABALHO E EXECUÇÃO DO TRABALHO.....	8
3.1	NORMAS RELATIVAS À INDEPENDÊNCIA	9
3.1.1	<i>Soberania.....</i>	9
3.1.2	<i>Imparcialidade.....</i>	9
3.1.3	<i>Objetividade</i>	9
3.2	NORMAS RELATIVAS À COMPETÊNCIA PROFISSIONAL	10
3.2.1	<i>Quanto ao órgão de auditoria interna</i>	10
3.2.2	<i>Quanto ao auditor interno.....</i>	10
3.3	NORMAS RELATIVAS AO ÂMBITO DO TRABALHO	12
3.4	NORMAS RELATIVAS À EXECUÇÃO DO TRABALHO	12
3.4.1	<i>Planejamento da auditoria.....</i>	13
3.4.2	<i>Exame e avaliação da informação</i>	13
3.4.3	<i>Comunicação de resultados.....</i>	14
3.4.4	<i>Acompanhamento</i>	14
4	ATITUDES COMPORTAMENTAIS DE AUDITORIA.....	14
4.1	EQUIPES DE TRABALHO	14
4.2	CONFIDENCIALIDADE	15
4.3	CONSTATAÇÃO DE POSSÍVEIS DESFALQUES	15
4.4	LOCALIZAÇÃO E AFASTAMENTO	16
4.5	OUTRAS ATITUDES COMPORTAMENTAIS	16
5	PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	17
5.1	PLANO DE AUDITORIA.....	17
5.1.1	<i>Planejamento a longo prazo.....</i>	17
5.1.2	<i>Plano anual de atividades de auditoria</i>	17
5.1.3	<i>Programa de auditoria.....</i>	18

5.2	ABRANGÊNCIA.....	19
5.2.1	<i>De execução:</i>	20
5.2.2	<i>De acompanhamento:</i>	20
6	PAPÉIS DE TRABALHO	20
6.1	FINALIDADE.....	20
6.2	MODELOS	21
6.3	ASPECTOS FUNDAMENTAIS	21
6.3.1	<i>Completabilidade</i>	21
6.3.2	<i>Objetividade</i>	21
6.3.3	<i>Concisão</i>	21
6.3.4	<i>Lógica</i>	21
6.3.5	<i>Limpeza</i>	21
6.4	DIVISÃO	22
6.5	INDICAÇÃO DOS EXAMES	22
7	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	22
7.1	ASPECTOS GERAIS	22
7.2	EXAME FÍSICO	23
7.3	CONFIRMAÇÃO	23
7.3.1	<i>Pedido de confirmação positivo</i>	24
7.3.2	<i>Pedido de confirmação negativo</i>	24
7.4	EXAME DOS DOCUMENTOS ORIGINAIS	24
7.5	CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS.....	25
7.6	EXAME DE ESCRITURAÇÃO	25
7.7	INVESTIGAÇÃO MINUCIOSA	25
7.8	INQUÉRITO	25
7.9	EXAME DOS REGISTROS AUXILIARES	25
7.10	CORRELAÇÃO DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS.....	25
7.11	OBSERVAÇÃO.....	26
8	INSTRUMENTAL PÓS-AUDITORIA.....	26
8.1	NOTA DE AUDITORIA	26
8.2	RELATÓRIO DE AUDITORIA	26
8.2.1	<i>Conteúdo</i>	27
8.2.1.1	<i>Objeto do exame da auditoria</i>	27
8.2.1.2	<i>Objetivos da auditoria</i>	27
8.2.1.3	<i>Limitação imposta ao trabalho</i>	27
8.2.1.4	<i>Uníverson examinado</i>	28
8.2.1.5	<i>Procedimentos de auditoria</i>	28
8.2.1.6	<i>Resumo de avaliação ou apreciação geral</i>	28
8.2.2	<i>Relatório de Tomada de Contas</i>	28
8.3	CERTIFICADO	29
8.3.1	<i>Tipos de Certificado</i>	29
8.3.2	<i>Requisitos mínimos</i>	30
8.3.3	<i>Definição do Certificado a ser emitido</i>	30
8.4	PARECER DO DIRIGENTE DE CONTROLE INTERNO.....	31
8.5	CARTA DE ACOMPANHAMENTO.....	31
8.6	ANÁLISE DAS RESPOSTAS.....	31
9	NORMAS COMPLEMENTARES.....	31



Tribunal Regional Eleitoral de Santa Catarina
Coordenadoria de Controle Interno

Normas de Auditoria Interna e Auditoria Governamental Aplicáveis no Tribunal Regional Eleitoral de Santa Catarina

Florianópolis (SC), 2001.



Tribunal Regional Eleitoral de Santa Catarina

Coordenadoria de Controle Interno

1 Auditoria interna: importância, objetivos precípuos, independência e inter-relacionamento com a administração

1.1 Importância

A auditoria interna consiste em função independente de avaliação, interna ao Tribunal Regional Eleitoral, com a finalidade de examinar e avaliar suas atividades administrativas, como um serviço prestado a essa mesma organização, concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, de controle, assessoria e administração, de forma a auxiliar os administradores a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades.

Para tanto, a auditoria interna deve fornecer à mais alta administração análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Todos quantos forem designados para atuar como auditores internos são responsáveis perante a alta administração, cumprindo-lhes fornecer dados sobre a adequação e efetividade do sistema de controle interno e a qualidade do desempenho da organização. As informações prestadas a seus integrantes podem diferir quanto à forma e aos detalhes, dependendo das exigências e solicitações da administração e da matéria em exame.

A auditoria interna é parte integrante da organização e das funções, segundo as políticas traçadas pela administração. A declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade para a auditoria interna deve ser compatível com as Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna.

1.1.1 Acesso irrestrito

A auditoria interna, como um todo, pressupõe amplo, livre e irrestrito acesso a todas as atividades, registros, propriedades e pessoal, segundo os procedimentos instituídos em cada uma das áreas.

1.1.2 Exames regulares

Todos os órgãos administrativos da Secretaria precisam ser revisados a espaços apropriados de tempo, para averiguar-se que efetivamente cumprem suas funções de planejamento, contabilização, custódia e controle, conforme as instruções recebidas e as políticas e os procedimentos instituídos, em consonância com os objetivos definidos, e de acordo com os mais altos padrões de prática administrativa.

1.1.3 *Reporte oportuno*

O resultado dos exames praticados pela auditoria, a opinião formada e as recomendações sugeridas devem ser prontamente reportados às pessoas que necessitam ser informadas, ou àquelas que precisam tomar a ação corretiva e apropriada.

1.2 Objetivos da auditoria interna

A auditoria interna, mediante suas atividades, deve servir à administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidos pela organização, assim como os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos pela administração consoante a legislação em vigor.

São objetivos precípuos da auditoria interna:

- a) examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- b) examinar os sistemas estabelecidos para certificar a observância dos planos, leis, regulamentos e políticas que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- c) examinar os meios utilizados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- d) verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
- e) examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado;
- f) comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar-se de que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

1.3 A independência em auditoria interna

A auditoria interna é, antes de tudo, uma atividade profissional que, por consequência, visa a julgamentos eminentemente profissionais, isentos e fundamentados tecnicamente. Em razão desse fato, necessita do mais alto grau possível de imparcialidade, integridade e objetividade.

1.4 Inter-relacionamento da auditoria interna na organização

A auditoria interna tem sua preocupação voltada para a organização como um todo. Como a administração necessita fazer-se presente por toda a organização e em cada um dos sistemas que a compõem, determinando que tudo funcione e flua normalmente conforme propusera, a auditoria interna deve agir com o objetivo de assegurar-se de que todas as partes integrantes da organização

funcionem adequadamente, dentro de padrões confiáveis de segurança e uniformidade.

2 Auditoria governamental

2.1 Estrutura e competências

No âmbito do Tribunal Regional Eleitoral de Santa Catarina, a atividade de auditoria é exercida pela Coordenadoria de Controle Interno, cujos servidores, quando no exercício das funções de auditoria governamental, desempenham atribuições próprias de auditores, pelo que devem observar, nesses casos, as normas profissionais que regulamentam a auditoria interna.

No que concerne às atividades de auditoria governamental, cumpre à Coordenadoria de Controle Interno:

- a) supervisionar a realização de auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de execução orçamentária, de pessoal e demais sistemas administrativos;
- b) promover a normatização, o acompanhamento, a sistematização e a padronização dos procedimentos de auditoria;
- c) supervisionar a realização de auditoria da gestão dos administradores públicos;
- d) avaliar o desempenho operacional e o resultado dos trabalhos realizados pelos seus órgãos de auditoria;
- e) examinar e manifestar-se, após determinação superior, sobre atos de gestão denunciados como ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos, promovendo a sua apuração e propondo às autoridades competentes as providências cabíveis;
- f) promover a realização de auditorias diretas, integradas, compartilhadas e/ou especiais, conforme o caso, nos órgãos da Secretaria do Tribunal;
- g) apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

No que se refere às incumbências dos órgãos de auditoria vinculados à Coordenadoria de Controle Interno, são suas atribuições precípuas, com vistas ao suporte dos objetivos citados acima:

- a) avaliar a execução orçamentária, financeira e patrimonial, objetivando verificar a legalidade dos atos, a fidelidade dos agentes e o cumprimento dos programas orçamentários;
- b) executar as atividades de auditoria nos demais órgãos da Secretaria;
- c) verificar as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e as de todo aquele que der causa a perda, subtração ou dano de valores, bens e materiais de propriedade da União, assim como opinar sobre elas;
- d) orientar normativamente, coordenar, acompanhar e avaliar as atividades dos auditores sob sua subordinação quando em auditoria interna;

- e) examinar os atos de gestão, com o propósito de certificar a adequação e a regularidade das contas, e comprovar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos;
- f) acompanhar os resultados das atividades das auditorias realizadas.

2.2 Finalidades e objetivos operacionais

2.2.1 Finalidades

São finalidades da auditoria governamental:

- a) comprovar a legalidade e a legitimidade e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da Secretaria;
- b) dar suporte ao exercício pleno do controle administrativo por meio das seguintes atividades básicas:
 - examinar a observância da legislação federal específica e das normas correlatas;
 - avaliar a execução dos programas orçamentários, contratos, convênios, acordos, ajustes e de outros instrumentos congêneres;
 - observar o cumprimento, pelos órgãos da Secretaria, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
 - avaliar o desempenho administrativo e operacional dos órgãos da Secretaria;
 - verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
 - examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros;
 - verificar e avaliar os sistemas de informação e a utilização dos recursos computacionais dos órgãos da Secretaria.

2.2.2 Objetivos operacionais

São objetivos operacionais da auditoria governamental:

- a) examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados;
- b) apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da Secretaria.

Com vistas à obtenção dos objetivos operacionais da auditoria governamental, constituem objeto do exame de auditoria:

- os sistemas administrativo e operacional de controle interno utilizados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

- a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam recursos públicos;
- a aplicação dos recursos transferidos pelo Tesouro Nacional;
- os contratos firmados por gestores públicos com entidades privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;
- os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade;
- os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade dos órgãos da Secretaria;
- os atos administrativos de que resultem direitos e obrigações para o órgão;
- a retenção e recolhimento de tributos federais;
- o processamento eletrônico de informações, objetivando constatar segurança física do ambiente e das instalações dos centros de processamento de dados, segurança lógica e a confidencialidade nos sistemas, eficácia e eficiência na sua utilização, e cumprimento da legislação pertinente.

2.3 Abrangência de atuação

A abrangência de atuação da auditoria inclui as atividades de gestão dos órgãos da Secretaria, programas de trabalho, recursos e sistemas de controles administrativo, operacional e contábil.

Estão sujeitos à auditoria:

- a) pessoas, nos diferentes níveis de responsabilidade, mediante tomada de contas:
 - o ordenador de despesas;
 - aqueles que arrecadarem, gerirem ou guardarem dinheiros, valores e bens da União, ou que por eles respondam;
 - aqueles que, estipendiados ou não pelos cofres públicos, e que, por ação ou omissão, derem causa a perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e materiais da União pelos quais sejam responsáveis.
- b) órgãos da Secretaria;
- c) recursos – todos os recursos originários da lei orçamentária anual, de créditos adicionais, e as aplicações desses recursos.

2.4 Formas de auditoria governamental

As auditorias governamentais podem ser:

- Diretas - quando realizadas com a utilização de servidores em exercício no próprio órgão de Controle Interno;
- Integradas - quando realizadas por mais de uma unidade de auditoria do Sistema de Controle Interno da Justiça Eleitoral, podendo ou não ser coordenada pelo Tribunal Superior Eleitoral com a utilização de auditores em

exercício nos órgãos de Controle Interno do sistema de Controle Interno da Justiça Eleitoral;

- Compartilhadas - quando realizadas com a utilização de auditores de outro órgão de Controle Interno para, em conjunto com auditor do órgão local, sob a coordenação do órgão local de Controle Interno, desenvolverem trabalhos específicos na própria entidade auditada ou numa terceira;
- Indiretas - quando realizadas por empresas privadas de auditoria, contratadas em caráter supletivo, devido a situações excepcionais, para, sob a supervisão do órgão local ou central do sistema de Controle Interno, efetuarem trabalhos em entidades ou projetos.

2.5 Tipos de auditoria governamental

2.5.1 Auditoria de Gestão

Objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;
- exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- verificação da existência física de bens e outros valores;
- verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
- verificação do cumprimento da legislação pertinente.

2.5.2 Auditoria de Programas

Objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;
- análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial;
- verificação da documentação instrutiva e comprobatória quanto à propriedade dos gastos realizados;
- análise da adequação dos instrumentos de gestão - contratos, convênios, acordos, ajustes e outros congêneres - para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.

2.5.3 Auditoria Operacional

Atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

2.5.4 Auditoria Contábil

Utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio do órgão ou de uma entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

2.5.5 Auditoria de Sistema

Objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

2.5.6 Auditoria Especial

Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação da Presidência do Tribunal, da Direção Geral da Secretaria ou do Tribunal de Contas da União.

3 Normas usuais de auditoria: independência, competência profissional, âmbito do trabalho e execução do trabalho

As normas usuais de auditoria representam os requisitos básicos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria, como medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados por meio dos procedimentos de auditoria.

Sua finalidade é clarificar o conhecimento do papel e responsabilidade dos auditores internos a todos os interessados, assim como estabelecer uma base para orientação e avaliação do desempenho da auditoria interna, em conformidade com as normas aplicáveis internacionalmente para o exercício profissional da auditoria¹, bem como com aquelas aplicáveis ao serviço público federal², abaixo delimitadas.

¹ De acordo com as definições do Institute of Internal Auditor (INC)

² Nos moldes das normas definidas pela Instrução Normativa MEFP/DTN/COAUD/Nº 16 de 20 de dezembro de 1991, aplicável no Poder Executivo federal.

3.1 Normas relativas à independência

A independência em auditoria interna significa o exercício das funções de auditoria de forma livre e objetiva. Permite aos auditores internos exercerem julgamento imparcial sobre os fatos auditados.

A auditoria interna deve contar com o apoio da alta administração e dos demais administradores, de modo que possa executar seu trabalho livre de interferência e com a colaboração dos setores submetidos a exame.

O responsável pela auditoria interna deve reportar-se a servidores com autoridade suficiente para propiciar independência e assegurar ampla cobertura à auditoria e providências efetivas para pôr em prática as recomendações de auditoria.

O auditor no exercício da atividade de auditoria deve manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento, nas fases de planejamento, execução e emissão de seu parecer, bem assim nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional.

3.1.1 Soberania

Durante o desenvolvimento do seu trabalho, o auditor deverá possuir o domínio do julgamento profissional, pautando-se, exclusiva e livremente a seu critério, no planejamento dos seus exames, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes de auditoria, na definição de suas conclusões e na elaboração de seus relatórios e pareceres.

3.1.2 Imparcialidade

Durante seu trabalho, o auditor está obrigado a abster-se de intervir nos casos onde há conflito de interesses que possam influenciar a absoluta imparcialidade do seu julgamento.

3.1.3 Objetividade

Na execução de suas atividades, o auditor se apoiará em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade ou a veracidade dos fatos, documentos ou situações examinadas, permitindo a emissão de opinião em bases consistentes. A objetividade como elemento da independência caracteriza-se por uma atitude mental independente, a ser mantida pelos auditores durante a realização de seu trabalho.

Em quaisquer situações em que haja tendenciosidade ou falta de independência, ou que se pressinta a possibilidade de virem a existir essas falhas, os auditores internos devem reportar-se ao dirigente do órgão de auditoria, a quem caberá avaliar a conveniência de realocar ou não os recursos humanos designados para o trabalho.

Independentemente de haver ou não comprometimento, todavia, é recomendável que haja o rodízio periódico na designação dos auditores. Da mesma forma, quaisquer pessoas eventualmente transferidas – ainda que temporariamente – para a auditoria interna não podem ser responsabilizadas pelo exame de atividades anteriormente por elas executadas, salvo se decorrido período razoável

de afastamento, com vistas a manter a objetividade necessária ao exercício da auditoria.

3.2 Normas relativas à competência profissional

A auditoria interna deve ser executada com zelo e competência profissional. Estas características constituem-se em responsabilidades tanto do órgão de auditoria interna quanto do auditor interno.

Não devem ser designadas para a execução dos trabalhos de auditoria pessoas inaptas – empírica e tecnicamente – para a atividade, desprovidas do necessário aporte de conhecimento para desincumbir-se das tarefas com eficiência.

3.2.1 *Quanto ao órgão de auditoria interna*

É preciso que este se assegure de que as pessoas que compõem o órgão de auditoria interna possuem competência e instrução compatíveis com as tarefas que executarão. Deve o órgão de auditoria interna traçar critérios apropriados de instrução formal e experiência para o preenchimento de vagas, considerando-se o âmbito do trabalho e o grau de responsabilidade.

O órgão de auditoria interna deve possuir, em seu conjunto, as necessárias disciplina e capacidade técnica para o desempenho de suas responsabilidades. Deve ser competente na aplicação de normas, procedimentos e técnicas de auditoria interna.

A auditoria interna precisa supervisionar adequadamente seus auditores. Todos os trabalhos de auditoria são de responsabilidade do dirigente do órgão de auditoria, que detém, em consequência, a responsabilidade de supervisionar todo e qualquer trabalho realizado em sua área.

A supervisão é um processo contínuo, que se inicia na fase de planejamento, estende-se durante a execução e prossegue até o encerramento. O grau de supervisão necessário depende da competência dos auditores e do grau de dificuldade do trabalho.

Um programa sintético de supervisão consiste em:

- instruir coerentemente os subordinados no início do serviço e aprovar o programa;
- cuidar para que o programa seja cumprido, a menos que os desvios eventuais possam ser justificados e autorizados;
- determinar se os papéis de trabalho de auditoria fundamentam devidamente as descobertas, as conclusões e os relatórios de auditoria;
- certificar-se de que os relatórios de auditoria são exatos, objetivos, claros, concisos, construtivos e oportunos;
- verificar se os objetivos de auditoria foram alcançados.

3.2.2 *Quanto ao auditor interno*

São normas de auditoria relativas à competência profissional do auditor interno:

- a) conhecimento técnico e capacidade profissional - o auditor no exercício das atividades de auditoria deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa; conhecimentos contábeis, econômicos e financeiros, e de outras disciplinas para o adequado cumprimento do objetivo da auditoria. Deverá, ainda, ter habilidade no trato com as pessoas e comunicar-se de maneira eficaz.
- conhecimento técnico - face a complexidade e magnitude dos objetivos da administração pública federal, o auditor necessita possuir conhecimentos técnicos das diversas áreas relacionadas com as atividades auditadas, de tal forma que o permitam comprovar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão e avaliar a economicidade, eficiência e eficácia alcançadas no desempenho dos objetivos do órgão ou entidade sob exame³.
 - capacidade profissional - a capacidade profissional é adquirida pela aplicação prática dos conhecimentos técnicos. O somatório de experiências obtidas entre diversas situações contribuem para o amadurecimento do julgamento profissional, possibilitando o discernimento entre situações gerais e particulares;
- b) atualização dos conhecimentos técnicos - o auditor governamental deve manter sua competência técnica, atualizando-se quanto ao avanço de normas, procedimentos e técnicas aplicáveis à auditoria;
- c) cautela e zelo profissional - no desempenho de suas funções, na elaboração do relatório e emissão de sua opinião, o auditor governamental deve agir com a devida precaução e zelo profissional, devendo acatar as normas de ética profissional, o bom senso em seus atos e recomendações, o cumprimento das normas gerais de auditoria governamental e o adequado emprego dos procedimentos de auditoria de aplicação geral ou específica. Do zelo profissional fazem parte os seguintes itens de exame:
- âmbito e extensão do trabalho necessário para atingir os objetivos de auditoria;
 - importância relativa ou significação de questões às quais se aplicarão os procedimentos de auditoria;
 - adequação e eficácia dos controles internos;

³ Para os fins da auditoria governamental, são os seguintes os conceitos de economicidade, eficiência e eficácia:

ECONOMICIDADE: operacionalidade ao mínimo custo possível. Administração correta dos bens; boa distribuição do tempo; economia de trabalho, tempo e dinheiro, e redução dos gastos orçados, dentre outros fatores. Em resumo, é a administração prática e sistemática das operações de uma entidade ou projeto, assegurando custos operacionais mínimos ao realizar as funções que lhe são atribuídas.

EFICIÊNCIA: rendimento efetivo sem desperdício desnecessário. A consecução das metas e outros objetivos constantes de programas de maneira sistemática, contribuindo para minimizar os custos operacionais, sem diminuir o nível, qualidade e oportunidade dos serviços a serem oferecidos pela entidade ou projeto.

EFICÁCIA: considera-se eficaz a administração, plano, projeto ou entidade que, na consecução de seus objetivos, consegue os efeitos necessários, ou seja, atinge as metas a que se propôs.

- custo da auditoria, relativamente aos benefícios que dela se espera obter;
- d) comportamento ético - no desenvolvimento de seu trabalho, o auditor governamental, independentemente de sua formação profissional, deve ter sempre presente que, como servidor público, se obriga a proteger os interesses da sociedade, respeitar as normas de conduta que regem os servidores públicos, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros, ficando, ainda, obrigado a guardar confidencialidade das informações obtidas, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder.

3.3 Normas relativas ao âmbito do trabalho

O âmbito do trabalho envolve a determinação do trabalho de auditoria a ser realizado.

O trabalho de auditoria interna deve abranger o exame e a avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno da organização (para determinar se o sistema estabelecido fornece certeza razoável de que os objetivos e metas são cumpridos de maneira eficiente e econômica) e da qualidade do desempenho na realização do trabalho (para assegurar que os objetivos e as metas da organização foram atingidos).

O âmbito do trabalho de auditoria interna precisa atingir os seguintes quesitos:

- a) assegurar a fidedignidade e integridade da informação;
- b) a observância de políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- c) a proteção do ativo;
- d) o uso econômico e eficiente dos recursos;
- e) a consecução dos objetivos e metas estabelecidos para operações ou programas.

3.4 Normas relativas à execução do trabalho

O auditor governamental, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências do órgão auditado, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação.

Quando houver limitação da ação do auditor, o fato deverá ser comunicado, de imediato, por escrito, ao dirigente da unidade auditada, solicitando as providências necessárias.

O trabalho de auditoria deve compreender o planejamento do exame, a verificação e a avaliação das informações, a comunicação dos resultados e o acompanhamento.

É responsabilidade do auditor interno o planejamento e a realização do trabalho de auditoria, sujeito à supervisão e à aprovação.

3.4.1 Planejamento da auditoria

O planejamento da auditoria deve ser completo e documentado, de forma a prever a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que nele serão empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação. Consiste nos seguintes tópicos seqüenciais:

- a) estabelecimento dos objetivos de auditoria e do âmbito do trabalho;
- b) obtenção de informações básicas sobre as atividades a serem examinadas;
- c) determinação dos recursos necessários à realização da auditoria;
- d) comunicação a todos que precisam ter conhecimento da auditoria;
- e) realização de levantamento, no local de trabalho, para que os encarregados se familiarizem com as áreas a serem ressaltadas e seja estimulada a apresentação de comentários e sugestões;
- f) elaboração do programa de auditoria;
- g) determinação de como, quando e a quem os resultados da auditoria serão comunicados;
- h) obtenção de aprovação para o plano de trabalho.

3.4.2 Exame e avaliação da informação

O auditor interno deve reunir, analisar, interpretar e documentar informação suficiente para fundamentar os resultados da auditoria.

Em atendimento aos objetivos da atividade de auditoria, o auditor deverá realizar, na extensão julgada necessária, os testes ou provas adequados às circunstâncias, para obter evidências qualitativamente aceitáveis que fundamentem, de forma objetiva, suas recomendações e conclusões.

As evidências obtidas devem ser suficientes para sustentar a emissão do parecer, permitindo ao auditor obter grau razoável de convencimento da realidade dos fatos e situações observados, da veracidade da documentação examinada, da consistência da contabilização dos fatos e fidedignidade das informações e registros gerenciais para fundamentar, solidamente, sua opinião. A validade do seu julgamento depende diretamente da qualidade das evidências.

Considera-se que a evidência é de qualidade satisfatória quando reúne as características de suficiência, competência e pertinência, conforme a definição abaixo:

- a) **suficiência** - quando, mediante a aplicação de testes que resultem na obtenção de uma ou várias provas, o auditor for levado a um grau razoável de convencimento a respeito da realidade ou veracidade dos fatos examinados;
- b) **adequação** - quando os testes ou exames realizados forem apropriados à natureza e características dos fatos examinados;
- c) **pertinência** - quando houver coerência com as observações, conclusões e recomendações da auditoria.

Os procedimentos de auditoria, bem como as técnicas e os procedimentos de amostragem empregados, devem ser escolhidos antecipadamente, e sua aplicação controlada pelo auditor interno.

O processo de reunir, analisar, interpretar e documentar informações deve ser supervisionado, de modo que forneça segurança razoável de que a objetividade do auditor é mantida e de que se cumprem os objetivos de auditoria.

Os papéis de trabalho que documentam a auditoria devem ser elaborados pelo auditor e revisados pelo dirigente do órgão de auditoria interna. Os papéis devem registrar a informação obtida e as análises feitas, especificando as bases das descobertas e recomendações a serem feitas.

3.4.3 Comunicação de resultados

A comunicação dos resultados da auditoria deve sempre ser realizada pelo dirigente do órgão de auditoria interna e mediante relatório elaborado após a conclusão do exame.

O dirigente do órgão de auditoria interna deve reunir-se com os representantes de níveis adequados da administração para discutir conclusões e recomendações, com a finalidade de reduzir ao mínimo as possibilidades de falhas na comunicação.

Os relatórios devem ser objetivos, claros, concisos, construtivos e oportunos. Devem declarar as finalidades, âmbito e resultado da auditoria e, se necessário, o parecer do auditor.

Os relatórios podem conter recomendações para melhorias potenciais e, se necessário, dar ciência de desempenho satisfatório e de providências corretivas tomadas. Os pontos de vista do setor submetido a exame, com respeito às conclusões do auditor e suas recomendações, podem ser incluídos no relatório de auditoria.

3.4.4 Acompanhamento

O acompanhamento tem por objetivo a certificação de que foram tomadas as providências necessárias com vistas à correção das falhas eventualmente detectadas no trabalho de auditoria ou de que os administradores, cientificados das recomendações efetuadas, discordaram de seu conteúdo e responsabilizaram-se pela adoção dos procedimentos criticados.

4 Atitudes comportamentais de auditoria

4.1 Equipes de trabalho

A responsabilidade de escalar servidores para a execução das tarefas cumpre ao dirigente do órgão de auditoria interna. A designação de equipes equilibradas e harmônicas proporciona, além de um serviço de alta qualidade, a integração dos componentes da equipe, além do aperfeiçoamento advindo da prática do trabalho conjunto.

Designado um dos servidores para encarregar-se do trabalho, este responde à chefia por todos os assuntos referentes àquele trabalho, inclusive quanto aos demais auditores sob sua responsabilidade, assim como estes respondem ao servidor encarregado dos trabalhos.

Sendo recomendável e conveniente que os auditores executem todos os trabalhos relacionados a um serviço na própria área auditada, enquanto lá permanecer, o servidor submete-se às normas disciplinares e ao horário vigente da área.

4.2 Confidencialidade

O auditor deve preservar a natureza confidencial de todos os assuntos ligados às atividades das diversas áreas da organização que audite. Jamais devem ser reveladas informações confidenciais, como também nunca deverá discutir na presença de terceiros assuntos pertinentes à organização – dentro ou fora dela.

A fim de preservar a natureza confidencial de todos os assuntos referentes às atividades das diversas áreas da empresa, é imprescindível que o auditor tenha a particular preocupação de evitar:

- discutir com terceiros quaisquer assuntos das áreas da organização;
- revelar informações confidenciais a servidores não autorizados a recebê-las;
- discutir assuntos das áreas auditadas em lugares públicos.

4.3 Constatação de possíveis desfalques

Não obstante não ser o objetivo primeiro da auditoria, no decorrer dos exames o auditor deverá estar consciente da probabilidade de risco de constatação de irregularidades, ou mesmo de possíveis fraudes ou desfalques, atentando para as fragilidades dos controles internos, para riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados, às peculiaridades/características de como se desenvolvem as operações, para a atitude dos recursos humanos do órgão auditado ante os controles existentes, assim como para comportamentos indevidos.

O adequado conhecimento da natureza e peculiaridade das operações devem permitir ao auditor a identificação de indicadores de irregularidades. Os indicadores podem surgir, como consequência dos controles estabelecidos, pelo resultado dos trabalhos efetuados pelos próprios auditores, ou por outras fontes de informação.

Quando se manifestarem tais indicadores, os auditores estarão obrigados a ampliar o alcance dos procedimentos necessários, a fim de evidenciar, nesses casos, a existência de irregularidades.

A aplicação dos procedimentos de auditoria não garantirá, contudo, a detecção de toda impropriedade ou irregularidade. Assim, a manifestação posterior de uma situação imprópria ou irregular ocorrida no período submetido a exame não significará que o trabalho efetuado pelo auditor tenha sido inadequado, sempre que puder demonstrar que o efetuou de acordo com o estabelecido pelas normas de auditoria aplicáveis no serviço público.

No exercício de suas atividades, o auditor, ao verificar a ocorrência de irregularidades, deverá, de imediato, levar o assunto, por escrito, ao conhecimento do dirigente da unidade/entidade auditada, solicitando os esclarecimentos e justificativas pertinentes.

A descoberta de evidência indicativa de possível desfalque precisa ser, compulsoriamente, levada ao conhecimento do superior imediato do auditor.

Cabe ao dirigente do órgão de auditoria interna instruir adequadamente os auditores com respeito às providências a serem adotadas.

4.4 Localização e afastamento

Durante o expediente, é fundamental que o dirigente de auditoria tenha conhecimento de onde os auditores podem ser encontrados. Qualquer mudança de local de auditoria precisa ser imediatamente comunicada. Todo e qualquer afastamento da atividade de auditoria deve ser comunicado ao dirigente e devidamente autorizado.

4.5 Outras atitudes comportamentais

O desempenho da função de auditor exige um padrão rígido de comportamento, de tal forma que sua fé e integridade não possam merecer reparos. A alta administração espera da auditoria interna, como um todo, que esta oriente de tal forma os administrados que eles possam se conduzir adequadamente na consecução dos objetivos propostos.

Com vistas à obtenção desses objetivos, são atitudes comportamentais importantes à função do auditor:

- a) exercer honesta, objetiva e criteriosamente seus deveres e responsabilidades;
- b) respeitar, em qualquer circunstância, os níveis hierárquicos existentes na organização;
- c) manter sigilo absoluto a respeito de informações confidenciais que, por força do trabalho, cheguem ao conhecimento da auditoria;
- d) observar os regulamentos internos;
- e) procurar, continuamente, melhorar a capacidade e a efetividade do seu trabalho;
- f) manter espírito independente, isento de influência das áreas em revisão;
- g) expressar sua opinião sempre apoiada em evidências suficientes;
- h) cultivar o senso de proporção e julgamento;
- i) ser hábil no trato com as pessoas;
- j) relatar possíveis deficiências objetivamente.

5 Planejamento de auditoria

5.1 Plano de auditoria

Em razão da diversidade e complexidade dos trabalhos que a auditoria interna executa, não pode a auditoria prescindir de planejamento e controle adequados, sob pena de perder-se a perspectiva da própria missão, ou de relevar-se aspectos essenciais ao trabalho.

A área de auditoria deve executar três espécies de planejamento:

5.1.1 *Planejamento a longo prazo*

Para períodos que variam de 1 a 3 anos, esta espécie de planejamento constitui-se em instrumento administrativo de conteúdo genérico, utilizado como orientador das áreas a serem auditadas e como suporte para elaboração de orçamento, padrões e controles.

5.1.2 *Plano anual de atividades de auditoria*

Elaborado com base no plano de longo prazo e desenvolvido com detalhes operacionais, em função do número de dias disponíveis para a realização de exames específicos. Deve abranger o total disponível de dias/auditor, dividido entre atividades planejadas e não-planejadas. Os dias não-planejados constituem uma reserva para eventualidades, como exames especiais, solicitações da alta administração, treinamento, dentre outras atividades.

Na elaboração do Plano de Atividades, é de fundamental importância que sejam considerados os diversos fatores e variáveis de significação para o estabelecimento de prioridades na execução das auditorias, dentre os quais se destacam:

- nível de risco;
- alocação de recursos e distribuição de tarefas (adequação dos meios à missão), tais como:
 - a) disponibilidade de recursos;
 - b) servidores/hora por tipo e porte da entidade ou programa;
 - c) prazos a serem respeitados;
 - d) duração da auditoria;
 - e) estimativa de custos da auditoria;
 - f) volume de recursos a serem auditados;
 - g) complexidade e porte do órgão/entidade ou programa;
 - h) formação das equipes: perfil/qualificação dos auditores; quantificação da equipe; possibilidade de supervisão técnica;
 - i) resultados desejados;
 - j) minimização de custos de deslocamentos;

l) rodízio de recursos humanos.

O Plano Anual de Atividades de Auditoria deverá conter, no mínimo, as seguintes informações:

- a) código da UG e respectiva identificação nominal dos órgãos auditados, programas, projetos/atividades, convênios etc.;
- b) definição dos tipos de auditoria:
 - Auditoria de Gestão - AG;
 - Auditoria Operacional - AO;
 - Auditoria Contábil - AC;
 - Auditoria de Sistema - AS;
 - Auditoria Especial - AE;
- c) definição das formas de auditoria:
 - Auditoria Direta - DIR;
 - Auditoria Indireta - IND;
 - Auditoria Integrada - INT;
 - Auditoria Compartilhada - COMP;
 - Auditoria Subsidiária - SUBS;
- d) localidade - mencionar o local onde será realizado o trabalho;
- e) número de dias previstos;
- f) período previsto de execução - mencionar os dias de início e término do trabalho, em cada localidade;
- g) equipes - mencionar as equipes necessárias à realização dos trabalhos.

5.1.3 Programa de auditoria

Versão analítica do plano anual desenhado por tarefa-exame. Dele devem constar todos os passos a serem seguidos, dentro de um cronograma operacional.

O programa de auditoria deve constituir-se em plano de ação detalhado, destinado a orientar adequadamente o trabalho do auditor, permitindo-lhe, ainda, complementá-lo quando circunstâncias imprevistas o recomendarem.

O programa de auditoria deverá contemplar todas as informações disponíveis e necessárias ao desenvolvimento de cada trabalho a ser realizado, com vistas a determinar a extensão e profundidade deste, considerando a legislação específica, o resultado das auditorias anteriores, normas próprias da entidade a ser auditada etc.

Deverá ser estruturado de forma a que possa ser:

- específico - preparado para cada trabalho de auditoria, quando as atividades apresentarem freqüentes alterações de objetivos, procedimentos ou controles internos;

- padronizado - destinado à aplicação em trabalhos locais ou em épocas diferentes, com pequenas alterações, prestando-se a atividades que não se alterem ao longo do tempo, ou a situações que contenham dados e informações similares. Objetiva padronizar os procedimentos da auditoria de uma mesma unidade.

O programa de auditoria deve conter:

- a) objetivo da auditoria - identificação completa sobre o que se deseja obter com a auditoria, enfatizando, dentre outros, os seguintes aspectos:
 - eficácia da atividade, segundo os seus objetivos;
 - aprimoramento da atividade, otimização dos resultados e redução de custos administrativos e operacionais;
 - exame de situações específicas, decorrentes de determinações superiores, de solicitações dos auditados ou de conclusões da própria auditoria;
- b) estudo e avaliação dos sistemas de controle interno, contábil e administrativo, considerando-se os seguintes aspectos:
 - plano de organização e divisão de responsabilidades;
 - plano de contas;
 - sistemas de autorização;
 - procedimentos de registro;
 - eficiência com que as normas e procedimentos estão sendo seguidos;
 - pessoal envolvido;
 - fragilidades detectadas;
 - riscos possíveis em decorrência de fragilidades;
 - definição dos procedimentos de auditoria e o momento de sua aplicação.

5.2 Abrangência

Para o desenvolvimento de suas atividades, o órgão de auditoria deverá planejar adequadamente todo e qualquer trabalho previsto, para garantir que os resultados das ações atinjam os objetivos.

No planejamento dos trabalhos deve-se considerar, dentre outros:

- a) o dever constitucional a ser exercido pelo órgão de Controle Interno;
- b) as características de cada órgão auditado;
- c) o estabelecimento de premissas de estudo para a determinação de prioridades de trabalho;
- d) os níveis de risco e de vulnerabilidade e os critérios de importância relativa;
- e) a determinação da frequência dos trabalhos de auditoria.

O órgão de auditoria deve avaliar a disponibilidade de dias/servidores para a execução dos seus trabalhos e, em seguida, apropriar o total de dias/servidores necessário à consecução de cada um dos trabalhos de auditoria.

Para fins de planejamento, as ações de auditoria podem ser classificadas da seguinte forma:

5.2.1 De execução:

- a) auditoria de gestão;
- b) auditoria de programas;
- c) auditoria operacional;
- d) auditoria contábil;
- e) auditoria de sistema;
- f) auditoria especial;

5.2.2 De acompanhamento:

- a) atendimento às diligências do Tribunal de Contas da União;
- b) conhecimento dos resultados dos trabalhos das auditorias interna e externa quando existentes;
- c) elaboração dos programas de auditoria;
- d) planos anuais de atividades de auditoria;
- e) sumário de atividades de auditoria;
- f) relatório de atividades de auditoria;
- g) treinamento e desenvolvimento de recursos humanos.

6 Papéis de trabalho

6.1 Finalidade

Os papéis de trabalho – conjunto de documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como provas da realização do trabalho de auditoria – constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.

Embora os papéis de trabalho tenham origem nos documentos que são propriedade da organização, constituem-se em propriedade exclusiva do auditor, em razão de neles estar fundamentada sua opinião.

Os papéis de trabalho são de natureza confidencial, uma vez que revelam afirmações obtidas que não podem ser utilizadas em benefício próprio ou de terceiros.

6.2 Modelos

A arquitetura da evidenciação dos exames praticados nos papéis de trabalho deve obedecer a um padrão de elaboração de forma a expressar, com clareza, início, meio e finalidade a que se presta.

Embora não existam regras rígidas para sua elaboração, o *layout* dos papéis de trabalho deve incluir, no mínimo, espaço para a identificação da área/processo examinado, evidência dos exames realizados, identificação do responsável pelo exame de auditoria, aprovação pela pessoa encarregada da auditoria, ciência do titular do órgão de auditoria e datas.

6.3 Aspectos fundamentais

A elaboração dos papéis de trabalho deve relatar o exame praticado pelo auditor, propiciando um registro escrito, de forma permanente, quanto às informações obtidas e o julgamento profissional por ele adotado na execução e identificação de seus objetivos.

Dentre os aspectos fundamentais dos papéis de trabalho, destacam-se:

6.3.1 *Completabilidade*

Os papéis de trabalho devem ser completos por si sós. Precisam relatar o começo, o meio e o fim do trabalho executado.

6.3.2 *Objetividade*

Apenas as informações relevantes, ou que de alguma forma fundamentem a opinião, devem ser registradas nos papéis de trabalho.

6.3.3 *Concisão*

Os papéis precisam ser concisos de forma que todos entendam, sem ser necessária a presença de quem os preparou. A concisão determina a clareza e a auto-suficiência.

As informações contidas nos papéis de trabalho precisam ser claras, com comentários fundamentados do que representam.

A preparação dos papéis de trabalho deve considerar a possibilidade de qualquer pessoa vir a revisá-los, com condição de compreender seu conteúdo sem explicações adicionais.

6.3.4 *Lógica*

Os papéis de trabalho devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico, apresentando a sequência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido.

6.3.5 *Limpeza*

Toda e qualquer imperfeição e incorreção deve ser eliminada na preparação dos papéis de trabalho.

6.4 Divisão

O produto do trabalho da auditoria deve estar evidenciado nos papéis de trabalho, que devem formar um conjunto harmônico e coeso acerca da matéria examinada.

Consoante a aplicabilidade dos papéis de trabalho, estes dividem-se em:

- pasta de papéis permanentes – contém as informações utilizáveis em bases permanentes, constantemente atualizada.
- pasta de papéis em curso – contém as informações utilizáveis somente para o trabalho em curso.

6.5 Indicação dos exames

Todos os exames praticados pelo auditor precisam ser indicados nos papéis de trabalho, evidenciando a fonte de obtenção das evidências registradas.

A indicação dos exames realizados pelo auditor pode ser realizada mediante a utilização de:

- a) tiques explicativos – sinais peculiares que o auditor utiliza para indicar um exame praticado, com vistas à economia de tempo e de espaço, descrevendo sucintamente o exame praticado e registrando rapidamente o fato. Critérios para utilização de tiques explicativos:
 - os símbolos utilizados devem ser simples, claros e inconfundíveis;
 - não devem ser utilizados em demasia;
 - devem explicar de forma precisa e imediata o exame praticado;
 - a explicação da simbologia deve estar indicada, se possível, no mesmo papel de trabalho em que foi realizado o exame;
- b) letras explicativas – correspondem aos exames praticados pelo auditor e indicam a necessidade de uma explicação adicional ao exame efetuado (como, p. ex., uma restrição ao exame ou uma falha detectada). Devem observar os mesmos critérios dos tiques explicativos;
- c) notas explicativas – correspondem aos exames praticados pelo auditor. Geralmente têm conotação de ordem geral e não podem ser indicadas por meio de tiques e letras explicativas. Prestam-se à indicação de extensão do trabalho realizado; definição de critérios utilizados para a seleção dos valores a serem praticados; procedimento de confirmação; seleção de itens para contagem física etc.

7 Procedimentos de auditoria

7.1 Aspectos gerais

O desempenho da atividade de auditoria requer a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião.

O auditor deve fundamentar seu ponto de vista em fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais. Para tanto, cumpre ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que cada caso requer, até a obtenção de provas materiais e persuasivas que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.

A aplicação dos procedimentos de auditoria deve estar vinculada ao objetivo que se pretende atingir. De igual forma, a atitude no recolhimento e avaliação das provas deve ser independente e impessoal, e o auditor deve agir com critério de forma ilibada e inquestionável.

A opinião formada pelo auditor precisa estar, inquestionavelmente, apoiada em bases sólidas, alicerçada em fatos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis.

A complexidade e o volume das operações realizadas pelas organizações fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor, com base nos elementos de juízo de que disponha, determinar o número e a profundidade de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

A natureza do item em exame, a materialidade, o risco envolvido e o tipo de material como prova disponível devem ser analisados pelo auditor para exercer seu juízo à luz dos elementos palpáveis.

7.2 Exame físico

É a verificação *in loco*, que deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. Deve conter as seguintes características:

- a) quantidade – a apuração das quantidades reais existentes fisicamente;
- b) existência física – comprovação, através da constatação visual, de que o objeto ou item examinado existe realmente;
- c) identificação – comprovação através do exame visual do item específico a ser examinado;
- d) autenticidade – poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é fidedigno;
- e) qualidade – exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

O exame físico não existe por si só: é um procedimento complementar de certificação da auditoria.

7.3 Confirmação

Implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à organização e que estejam habilitadas a confirmar.

Para ser competente, a prova deve ser tanto válida quanto relevante. A validade de elemento comprobatório, quando for reconhecida a possibilidade de restrições, pode ser amparada por fontes externas independentes da organização e proporcionar maior grau de confiança do que a informação originariamente obtida.

Considerando-se a avaliação e a efetividade dos controles internos, é fundamental determinar-se a data-base de confirmação e a amplitude do teste de confirmação.

São os seguintes os tipos de confirmação:

7.3.1 Pedido de confirmação positivo

Utilizado quando se faz necessária a resposta da pessoa de quem se quer uma confirmação formal. É a espécie que traz maiores subsídios, uma vez que há a evidência por meio de resposta formal por parte de quem se quer obter o retorno. Pode ser utilizado de duas formas:

- em branco – quando não se inserem valores nos pedidos de confirmação;
- em preto – quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data-base, nos pedidos de confirmação.

7.3.2 Pedido de confirmação negativo

Utilizado somente quando a resposta for necessária em caso de discordância da pessoa de quem se quer obter a confirmação, ou seja, na falta de confirmação, o auditor presume que o recebedor do pedido concorda com os valores inseridos no pedido de confirmação.

Normalmente utilizado como complemento do pedido de confirmação positivo, deve ser expedido de forma que permita assegurar que a pessoa de quem se quer obter a confirmação efetivamente receberá o pedido.

7.4 Exame dos documentos originais

É o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações. São atributos deste procedimento:

- a) autenticidade - poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
- b) normalidade - determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade do órgão;
- c) aprovação - verificação de que a transação e a documentação-suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas adequadas e responsáveis;
- d) registro - comprovação de que o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e está refletida contabilmente em contas apropriadas.

7.5 Conferência de cálculos

Procedimento voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas à vista das disposições legais vigentes.

7.6 Exame de escrituração

É a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. É o procedimento de auditoria utilizado para o levantamento de análises contábeis (decompondo o todo em partes minuciosas, conforme sua origem), composições de saldos (para verificar a formação ordenada de uma conta contábil em sua totalidade), conciliações (para obtenção de um saldo comum propiciado por diferenças existentes entre duas ou mais fontes de informação) etc.

7.7 Investigação minuciosa

É o exame em profundidade da matéria auditada. Esta técnica tem por objetivo certificar a fidedignidade do objeto do exame. A investigação deve ser praticada em tudo que o auditor examinar. Assim, ao analisar um documento, ou na obtenção de uma informação, o auditor coloca em exercício seu julgamento profissional, para determinar se a matéria examinada ou informação recebida é fidedigna.

7.8 Inquérito

Consiste na formulação de perguntas e na obtenção de respostas satisfatórias. É procedimento de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado. Pode ser utilizado por meio de declarações formais ou não (entrevistas orais). Quando de sua aplicação, o auditor deve ter em mente que as respostas obtidas deverão ser examinadas para a comprovação das informações recebidas.

7.9 Exame dos registros auxiliares

Os registros auxiliares consistem no suporte de autenticidade dos registros principais examinados. Assim, o uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a fidedignidade do registro principal.

7.10 Correlação das informações obtidas

É o relacionamento do sistema analisado com repercussão direta em outro sistema. Durante os trabalhos de auditoria, o auditor executará tarefas que terão relações com outras áreas da organização. À medida que for observado esse relacionamento, o auditor deverá correlacionar as informações obtidas nas diversas áreas da organização.

7.11 Observação

Técnica indispensável à auditoria, que, fundada na constatação visual do auditor, pode revelar erros, problemas ou deficiências por meio de exame. É dependente da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

8 Instrumental Pós-Auditoria

8.1 Nota de auditoria

Documento destinado a dar ciência ao gestor/administrador da área auditada, no decorrer dos exames, das irregularidades constatadas ou apuradas no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria. Objetiva obter a manifestação dos agentes, em audiência prévia, sobre fatos que resultaram em prejuízo à Fazenda Nacional, bem como dar suporte à opinião do auditor na emissão do seu Parecer de Auditoria.

8.2 Relatório de Auditoria

O relatório de auditoria constitui a forma pela qual a auditoria leva à administração pública o produto do seu trabalho. É por meio dele que a auditoria deve evidenciar o trabalho realizado, demonstrando à organização suas idéias, pontos de vista e recomendações que, uma vez implementados, devem constituir-se numa solidez de controles.

O relatório de auditoria tem por função cientificar a administração dos resultados da auditoria realizada, bem como motivar a tomada de ações corretivas, quando necessárias.

Para cada auditoria realizada, o auditor governamental deverá elaborar relatório que refletirá os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma ou tipo de auditoria.

As informações que proporcionem a abordagem da auditoria, quanto aos atos de gestão, fatos ou situações observados, devem reunir, conforme as regras anteriormente examinadas, os seguintes atributos de qualidade:

- a) concisão – utilização de linguagem clara e precisa, de forma a facilitar o seu entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais por parte de quem o elaborou, suprimindo-se o supérfluo, o irrelevante e o imaterial;
- b) objetividade – o conteúdo deve ser claro e direto, a fim de que o leitor entenda facilmente o que se pretendeu transmitir;
- c) convicção – o relato deve enfatizar as evidências, de forma a conduzir qualquer pessoa prudente às mesmas conclusões a que chegou o auditor;
- d) clareza - a estrutura do relatório e a terminologia empregada devem permitir que as informações reveladas possam ser entendidas por quaisquer pessoas, ainda que não versadas na matéria;

- e) integridade - devem ser incluídos no relatório todos os fatos relevantes observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão objetiva das impropriedades/irregularidades apontadas, recomendações efetuadas e conclusão;
- f) coerência - os resultados da auditoria devem corresponder aos objetivos determinados;
- g) oportunidade - os relatórios devem ser emitidos tempestivamente, a fim de que os assuntos neles abordados possam ser objeto de oportunas providências. O relatório final não deve ser considerado como um documento histórico, mas como um documento que responde às necessidades da administração;
- h) apresentação - o auditor governamental deve cuidar para que os assuntos sejam apresentados numa seqüência lógica, segundo os objetivos do trabalho, de forma correta, isto é, em uma linguagem perfeita, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento;
- i) conclusão - o relatório deve permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas.

Os relatórios de auditoria devem seguir os padrões usualmente adotados em auditoria governamental, admitindo-se, em determinadas circunstâncias, as adaptações necessárias por meio das quais o auditor possa se expressar de forma a não prejudicar a interpretação e a avaliação dos resultados dos trabalhos.

8.2.1 Conteúdo

O conteúdo do relatório de auditoria deve observar, precipuamente, os requisitos impostos pela legislação em vigor.

Objetivo e completo, o relatório de auditoria deve fornecer aos níveis adequados da administração todos os fatos pertinentes e significativos de que necessitam.

De acordo com as normas profissionais, referentes ao conteúdo dos relatórios, os auditores devem redigir da maneira mais concisa e inteligível possível, sem deixar, porém, de apresentar, objetiva e integralmente, o escopo da auditoria e o que houver sido descoberto, suas conclusões e recomendações.

8.2.1.1 Objeto do exame da auditoria

O objeto do exame da auditoria deve ser descrito de maneira suficientemente clara para permitir a sua identificação de forma precisa.

8.2.1.2 Objetivos da auditoria

O relatório deve conter uma exposição sucinta dos objetivos da auditoria, a fim de que o leitor possa ter uma perspectiva correta, um ponto de referência para que possa considerar os fatos comunicados.

8.2.1.3 Limitação imposta ao trabalho

O escopo da auditoria deve ser exposto em todos os relatórios, assim como devem ser clara e explicitamente identificadas quaisquer restrições a ele feitas.

8.2.1.4 Universo examinado

As informações sobre magnitude, volume e natureza das operações devem ser indicadas para fornecer uma perspectiva para o julgamento da significação dos pontos abordados e para as conclusões de auditoria.

8.2.1.5 Procedimentos de auditoria

Devem ser indicados, ainda que genericamente, os procedimentos de auditoria geralmente aceitos aplicados no exame, de forma a revelar que a execução do trabalho do auditor foi conduzida de acordo com as técnicas aplicáveis às circunstâncias examinadas.

8.2.1.6 Resumo de avaliação ou apreciação geral

O resumo deve relacionar-se diretamente às finalidades, descrição e escopo do exame, concluindo pela regularidade ou não do objeto examinado e expedindo eventuais recomendações que forem necessárias à correção das falhas detectadas.

8.2.2 Relatório de Tomada de Contas

Na emissão dos relatórios de auditorias realizadas com base no processo de Tomada de Contas da unidade gestora, é necessário que se atenda, no mínimo, sem prejuízo das disposições do Tribunal Superior Eleitoral e do Tribunal de Contas da União, aos seguintes requisitos:

- identificar o número do processo, o período examinado e a unidade gestora;
- indicar as normas que instruem o processo de Tomada ou Prestação de Contas;
- identificar o local em que foi realizado o trabalho de auditoria;
- definir o objetivo da auditoria e identificar as demonstrações financeiras examinadas, no caso de auditoria contábil;
- declarar que o exame foi efetuado por amostragem, na extensão julgada necessária e de acordo com as normas de auditoria aplicáveis ao Serviço Público;
- comentar sobre a extensão dos trabalhos;
- comentar sobre os controles internos, evidenciando, se for o caso, as deficiências e a ineficácia dos sistemas;
- relatar sobre o cumprimento, ou não, das diretrizes governamentais e normas legais vigentes;
- comentar sobre a eficiência e eficácia na gestão dos recursos, observando os planos, metas e orçamentos, bem assim a legalidade, legitimidade e oportunidade na realização das despesas;
- apresentar, caso seja necessário, recomendações visando à correção das falhas verificadas durante o exame;

- comentar sobre a implementação das recomendações de relatórios de auditoria anteriores e/ou diligências do controle externo (Tribunal de Contas da União) e interno (Coordenadoria de Controle Interno);
- concluir, opinando sobre a regularidade ou irregularidade da gestão dos recursos utilizados pelos responsáveis pela unidade gestora ou pelas entidades supervisionadas.

Nos demais tipos e formas de auditoria, o relatório será elaborado de acordo com os objetivos e características de cada trabalho realizado.

Quando o auditor não puder opinar, conclusivamente, sobre o estado das contas, em virtude de a entidade auditada não ter apresentado ou não possuir registros contábeis e demonstrações financeiras compatíveis, ou em razão da ocorrência de outros fatores determinantes, será emitido circunstanciado relatório abordando objetivamente as razões impeditivas.

O titular do órgão de Controle Interno deverá estabelecer e manter programa de supervisão e revisão dos trabalhos, a fim de aperfeiçoar e assegurar a qualidade dos relatórios de auditoria, certificando-se de que foram tomadas providências e alcançados os resultados esperados a respeito das recomendações formuladas em auditoria.

8.3 Certificado

No âmbito do serviço público, a opinião do auditor sobre a exatidão e regularidade da gestão e a adequacidade das peças examinadas – quando o auditor verificar e certificar as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele que der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedade ou responsabilidade da União – deverá ser complementada pelo Certificado de Auditoria.

8.3.1 Tipos de Certificado

- a) Certificado Pleno - será emitido quando o auditor formar a opinião de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.
- b) Certificado Restritivo - será emitido quando o auditor constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e que, pela sua irrelevância ou imaterialidade, não caracterizar irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.
- c) Certificado de Irregularidade - será emitido quando o auditor verificar a não-observância da aplicação dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável para a Fazenda Nacional e/ou comprometam substancialmente, no período ou exercício examinado, as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis.

8.3.2 Requisitos mínimos

O Certificado de auditoria requer o atendimento mínimo dos seguintes itens:

- a) indicar o número do processo e o exercício examinado;
- b) mencionar, no parágrafo inicial, o escopo do trabalho, em função do tipo de auditoria governamental realizada, unidade gestora ou órgão supervisionado e seu titular;
- c) citar, no parágrafo intermediário, as impropriedades ou irregularidades que:
 - afetem a gestão examinada;
 - comprometam a economicidade, legalidade e legitimidade da gestão;
 - caracterizem a inobservância de normas legais e regulamentares;
 - resultem ou não em prejuízo à Fazenda Nacional;
- d) observar o que contém no parágrafo intermediário e concluir, no parágrafo final, emitindo opinião quanto à regularidade da gestão examinada;
- e) conter a data do Certificado correspondente ao dia da conclusão do trabalho na unidade gestora ou entidade supervisionada;
- f) conter a assinatura do auditor e, no caso de auditoria contábil, o número do seu registro no Conselho Regional de Contabilidade.

Quando o auditor não obtiver elementos comprobatórios suficientes e adequados, de tal modo que o impeça de formar opinião quanto à regularidade da gestão, a opinião decorrente dos exames fica sobrestada, por prazo previamente fixado para o cumprimento de diligência pelo auditado, após o que, mediante novos exames, o auditor emitirá o competente Certificado. Neste caso, quando sobrestado o exame, deverá o órgão de Controle Interno dar ciência da ocorrência ao Tribunal de Contas da União.

Na hipótese da ocorrência de eventos ou transações subseqüentes, que, pela sua relevância, possam influir substancialmente na posição financeira e patrimonial da entidade, é indispensável que esses fatos sejam considerados no Certificado.

8.3.3 Definição do Certificado a ser emitido

O auditor deverá usar de toda acuidade e prudência no momento de definir o tipo de Certificado que emitirá como resultado dos seus exames.

Deverá levar em conta, principalmente, que determinados achados de auditoria relacionados com falhas, omissões e impropriedades encontradas, podem significar, ao mesmo tempo, situações simplesmente impróprias (quando caberá a emissão de Certificado Restritivo) ou até mesmo irregulares. Tudo dependerá do acurado exame de todas as circunstâncias envolvidas na situação em julgamento, quando ao auditor incumbirá avaliar, em conjunto, fatores tais como: frequência da incidência ou da reincidência do achado; descumprimento das recomendações de auditorias anteriores; evidência da intenção, ou não; efetivo prejuízo à Fazenda Nacional, e outros fatores que possam contribuir para a adequada definição do tipo de Certificado a ser emitido.

8.4 Parecer do dirigente de Controle Interno

Documento que avalia a gestão quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade na utilização dos recursos públicos, em vista das situações de normalidade, impropriedade ou irregularidade detectadas nos exames de auditoria.

8.5 Carta de Acompanhamento

Documento elaborado pelo órgão de Controle Interno e encaminhado ao gestor/dirigente da unidade auditada, solicitando a implementação das recomendações constantes do relatório, fixando prazo para atendimento e comunicação das providências adotadas, cujo resultado (Análise das Respostas) será encaminhado, quando couber, ao Tribunal de Contas da União, com vistas a subsidiar seu julgamento.

8.6 Análise das Respostas

Visa a avaliar a extensão das providências adotadas pelo órgão/entidade, podendo emergir, da análise efetuada pelo auditor, as seguintes situações:

- a) recomendações aceitas - o auditado manifesta-se favorável às recomendações expedidas e informa que adotou as providências pertinentes e adequadas. Nesta hipótese, o órgão de Controle Interno deverá programar auditoria de acompanhamento, objetivando confirmar a implementação das providências em auditoria específica ou por ocasião dos exames de auditoria da tomada de contas seguinte;
- b) recomendações em estudo e/ou implementação - o auditado informa que estão em andamento estudos ou providências para atendimento às recomendações. Nesta hipótese, o órgão de Controle Interno fixará prazo, oficiando o órgão/entidade, para informar a implementação dos pontos pendentes, após o que a unidade de auditoria elaborará programa de auditoria com vistas ao acompanhamento da implementação;
- c) recomendações não-comentadas - o auditado não se manifesta sobre as recomendações. Neste caso, será fixado novo prazo, definitivo, para que o órgão se pronuncie;
- d) recomendações contestadas - o auditado considera não-pertinente a recomendação ou inviável seu atendimento. Nesta situação, devem ser revistos os papéis de trabalho e reavaliadas as questões contestadas, com vistas a ratificar ou retificar a recomendação proposta.

9 Normas complementares

No exercício da auditoria, os servidores da Coordenadoria de Controle Interno devem observar as normas emanadas do Tribunal Superior Eleitoral, do Tribunal de Contas da União, bem como as NORMAS BRASILEIRAS PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA INTERNA do Instituto dos Auditores Internos do Brasil, bem como, quando aplicáveis, as normas de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATTIE, William. *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas, 1992.
- BRANCO, Petronio D. Castelo. *Auditoria no serviço público*. Brasília: Vest-con Editora, 1995.
- DEPARTAMENTO DO TESOURO NACIONAL. *Instrução normativa n. 16 de 20 dez. 1991*. Diário Oficial da União, Brasília, 23 dez. 1991.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas brasileiras de contabilidade. Normas de auditoria*. 3. ed. Rio de Janeiro: CFC, 1991.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna*. 2. ed. São Paulo: Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 1992.
- MOTTA, João Maurício. *Auditoria: princípios e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1988.
- SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.