



**AULA N° 00 – AUDITORIA SEGUNDO A
INTOSAI**

Auditoria Governamental p/ TCU

Prof. Marcus Felipe

Sumário

SUMÁRIO	2
NORMAS DE AUDITORIA DA INTOSAI	6
DECLARAÇÃO DE LIMA	9
CÓDIGO DE ÉTICA DA INTOSAI	12
<i>Capítulo 1: Introdução</i>	12
<i>Capítulo 2 - Integridade</i>	13
<i>Capítulo 3 – Independência e objetividade</i>	14
<i>Capítulo 4 – Confidencialidade (sigilo)</i>	15
<i>Capítulo 5 – Competência profissional</i>	15
NORMAS DE AUDITORIA DA INTOSAI	17
INTRODUÇÃO	17
ISSAI 100 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO	18
<i>01 - Propósito e aplicabilidade das ISSAI</i>	18
<i>02 – Contexto da auditoria do setor público</i>	18
<i>03 – Elementos de auditoria do setor público</i>	20
<i>04. Princípios de auditoria do setor público</i>	24
ISSAI 200 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA FINANCEIRA	31
<i>01. Marco referencial para Auditoria financeira</i>	32
<i>02. Elementos da Auditoria Financeira</i>	34
<i>02. Princípios da Auditoria Financeira</i>	34
ISSAI 300 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA AUDITORIA OPERACIONAL	42
<i>01. Elementos e objeto da Auditoria Operacional</i>	43
<i>02. Asseguração na Auditoria Operacional</i>	43
<i>03. Princípios da Auditoria Operacional</i>	44
ISSAI 400 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	47
<i>01. Características da auditoria de conformidade</i>	48
<i>02. As diferentes perspectivas da auditoria de conformidade</i>	48
<i>03. Elementos da Auditoria de Conformidade</i>	49
<i>04. Princípios fundamentais da Auditoria de Conformidade</i>	50
QUESTÕES DE PROVA COMENTADAS	53
LISTA DE QUESTÕES	65
GABARITO	70
RESUMO DIRECIONADO	71
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	75

Olá concurseiros, tudo bem? Sejam muito bem-vindos! É com enorme prazer e satisfação que estamos aqui para iniciarmos o curso de Auditoria Governamental para o concurso do Tribunal de Contas da União.



Antes de tudo, permitam eu me apresentar: meu nome é Marcus Felipe, e atualmente ocupo o cargo de Auditor de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. Fui aprovado também no concurso para Auditor de Controle Externo e Analista de Gestão do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.

É com muita alegria que estamos aqui compartilhar um pouco do nosso conhecimento com vocês por meio dessa equipe brilhante e competente do **Direção Concursos**, do qual me sinto muito honrado em participar.

Espero poder ajudá-lo com toda a experiência que adquiri ao longo da minha jornada como "concurseiro". Sei de todas as angústias e dificuldades que surgem, por isso todas as aulas serão feitas de forma a tornar essa caminhada mais tranquila.

Deixarei registrado algumas dicas valiosas que utilizei e que podem ser úteis para alcançar a tão sonhada aprovação:

01. **Planejamento:** faça um planejamento semanal de todas as matérias que você precisa estudar. Estudar em ciclos é uma ferramenta excelente.
02. **Fazer muitas questões (muitas mesmo):** a melhor forma de ser aprovado em concurso é resolvendo bastante questões. Nosso curso possui uma bateria de questões comentadas ao final de cada aula, não deixe de resolvê-las, e se possível faça simulados. A principal forma de fixar a matéria é através da resolução de questões.
03. **Conheça a banca organizadora da sua prova:** cada banca possui sua particularidade na forma de cobrar a matéria exigida. É de extrema importância conhecer essas peculiaridades, dessa forma você se blinda de qualquer surpresa que venha a aparecer.
04. **Quando terminar todo o conteúdo comece novamente:** o aluno provavelmente sentirá dificuldades quando for estudar a matéria pela primeira vez. Quando terminar todas as aulas, a segunda leitura já será mais fácil, e o conteúdo será mais fácil de ser absorvido.
05. **Paciência:** tenha em mente que qualquer disciplina, não só a auditoria, por vezes é complexa em um primeiro momento, e o entendimento e compreensão do conteúdo demanda tempo e paciência. No começo do curso muita gente se queixa que não está entendendo o conteúdo e tende a desistir. Entenda que isso é perfeitamente normal. Estudar para concurso exige paciência, amadurecimento e dedicação.

Pessoal, deixo aqui a minha conclusão sobre concursos que tirei por experiência própria e passo a vocês: concurso público não seleciona o mais inteligente, ou o mais rico, o solteiro sem filhos, o desempregado com tempo sobrando... não amigos. Concurso seleciona os mais **preparados**, tanto intelectualmente como

emocionalmente, naquele determinado momento. É claro que alguns (um percentual mínimo, quem nunca escutou alguma tia dizendo conheceu alguém que estudou 6 meses e passou em 1º lugar em algum concurso público?) possuem mais facilidade em se preparar para as provas e conseguem o êxito bem rápido, mas saibam que são pouquíssimos mesmo, são pontos fora da curva.

Portanto, a aprovação depende essencialmente do esforço, organização e perseverança de cada um. É claro que essas e outras variáveis afetam, por exemplo, se você tiver condições de estudar 8 horas por dia com qualidade, certamente vai chegar em um nível de aprovação mais rápido do que quem tem menos tempo, mas a sua hora vai chegar, basta ter paciência e perseverança, a fila sempre estará andando.

Apresentarei a seguir como será a estrutura básica de cada aula:

- **Descrição do tema:** o início de cada aula terá uma página inicial com o título, sumário e o que será estudado.

- **Teoria:** será o corpo da aula, ou seja, a parte principal, onde será abordado todo o conteúdo conforme o sumário. Ao longo da teoria, serão apresentadas algumas questões de bancas variadas, visando à fixação do conteúdo. Serão inseridas também algumas caixas com alertas, com assuntos aos quais devem ser dados maior atenção.

- **Questões comentadas:** ao terminar o conteúdo teórico, serão apresentadas questões de concursos anteriores, com os comentários de todos os itens e o gabarito. A quantidade de questões dependerá da banca e do assunto. Serão separadas por banca examinadora, sempre começando pelas mais recentes. É de extrema importância que o aluno resolva todas as questões e leia os comentários, pois a resolução delas faz parte da aula. A banca escolhida para realizar o concurso foi o CESPE. Portanto, colocarei questões da nossa banca ao longo da teoria e após a teoria, além de questões de outras bancas que possuem mais tradição em concursos que envolvam a disciplina auditoria, como a FCC e a FGV, com o intuito de fixarmos bem o conteúdo.

- **Lista de questões:** após as questões comentadas, virão em seguida todas elas sem os comentários, com o intuito de que o aluno as resolva sem necessidade de ler a resolução.

- **Resumo teórico:** ao final de toda aula, será apresentado um resumo da teoria abordada, de forma a facilitar uma futura revisão do aluno.

ASPECTOS IMPORTANTES

- Todas as questões serão comentadas item a item, de forma completa, de maneira de não deixar dúvidas ao aluno.
- As aulas terão linguagem simples, visando a aproximação da relação entre professor e aluno.

Estamos aqui para facilitar seu estudo, reunindo tudo em um único curso. Se você nunca estudou a matéria, não se preocupe, pois não será exigido nenhum conhecimento prévio para o completo entendimento do conteúdo. Da mesma forma, para quem já estudou a matéria, o curso será totalmente adequado para você, que terá a oportunidade de revisar e aprofundar na teoria, além de se atualizar com relação aos exercícios.

Professor, como você montou esse curso? Esse curso é diferente do curso de Auditoria Governamental já existente? Por que foi separado o curso em parte geral e parte de Auditoria Governamental?

Pois bem, a coordenação do Direção Concursos achou por bem separar o conteúdo de Auditoria para o TCU em dois cursos: uma parte contendo o conteúdo geral de Auditoria, que trata da Auditoria Independente (as NBC TAs), e outra parte com o conteúdo de Auditoria Governamental.

A parte do conteúdo geral será ministrada exclusivamente pelo Prof. Arthur Leone (no curso que já está disponível, eu era responsável pelo PDF e ele era responsável pelos vídeos). Nesse curso com a parte geral, creio que haverá mudanças do PDF, pois, como falei, será o Arthur Leone que ministrará todo o curso. São os assuntos da aula 00 e 06 a 10 do curso que já está disponível que poderá haver essa mudança de abordagem no PDF.

Quanto à parte de Auditoria governamental, eu continuarei responsável pelo PDF e vídeo aula. Logo, não haverá nenhuma alteração nas aulas (nem PDF nem vídeo aula). Portanto, os assuntos das aulas 01 a 05 do curso que já está disponível serão os mesmos do curso apenas de Auditoria Governamental.

Foi uma forma melhor de o aluno identificar qual conteúdo está relacionado à Auditoria Governamental e qual está relacionado à Auditoria independente, mesmo que as bancas não façam mais essa distinção.

Você pode continuar estudando normalmente pelo curso já disponível sem problemas, mas também pode verificar a parte de geral de Auditoria com o Arthur Leone, caso queira uma abordagem diferente.

Mais uma vez ressalto que, muito embora as bancas cobrem o nome "Auditoria Governamental" no edital, o conteúdo programático de nossa disciplina mistura tópicos de Auditoria Governamental e Auditoria Independente, pois os conceitos são bastante parecidos e se misturam.

Ultimamente, principalmente o CESPE, cobram-se questões tanto da parte privada quanto da parte governamental nas provas para Tribunais de Contas. O concurso para o TCM BA/2018, por exemplo, pelo menos metade das questões relacionados à Auditoria Governamental exigiam conhecimentos das normas de Auditoria Independente, as Normas Brasileiras de Contabilidade (as NBC TAs).

Por fim, não se preocupe com a extensão de cada aula. A média do conteúdo teórico será de 30 a 40 páginas por aula. O que pode determinar a extensão de uma aula será o número de questões resolvidas e comentadas, pois não economizarei nesse quesito. Se o aluno não tiver tempo de estudo necessário para resolver todas as questões comentadas, resolva as primeiras, pois serão, como falei anteriormente, as mais recentes cobradas em concursos públicos.

Deixo a última dica: ACREDITE EM VOCÊ! E saiba que você estará se preparando com o material mais direcionado para a sua prova.

Hoje estudaremos as normas de auditoria segundo a INTOSAI. Esta norma é muito importante para concursos de Tribunais de Contas de um modo geral.

Procurei trazer para vocês o que há de mais importante nessas normas.

Vocês verão que muitos conceitos desta aula se repetem com os conceitos de Auditoria Independente.

Por exemplo, a auditoria financeira (ISSAI 200, que veremos nesta aula) é muito semelhante com o que aprendemos sobre auditoria das demonstrações contábeis (ou auditoria independente).

A ISSAI 300 (que trata da auditoria operacional) tem pontos muito semelhantes à aula em que abordaremos auditoria operacional. Entendidos?

Por fim, como as ISSAI são normas recentes, temos poucas questões.

Sem mais delongas, vamos começar!



@profmarcusfelipe

Normas de Auditoria da INTOSAI

Vamos começar falando sobre o que é a INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*.

A INTOSAI é uma entidade internacional autônoma, independente e apolítica com sede em Viena, na Áustria (no Tribunal de Contas da Áustria), responsável por emitir normas e regulamentos que orientam as atividades e procedimentos de auditoria governamental. Fornece um quadro institucional para a transferência e o aumento do conhecimento para melhorar a auditoria de governo em todo o mundo afora e, por conseguinte, reforçar a posição, a concorrência e o prestígio das diferentes Entidades Fiscalizadoras Superiores nos respectivos países. Suas atividades envolvem o intercâmbio, a disseminação e o aprimoramento de técnicas de fiscalização relacionadas ao Controle Externo governamental, com o intuito de induzir melhorias na gestão pública. Atualmente possui 189 membros de pleno direito e 4 membros associados.

Segundo a organização, a troca de experiências entre os membros são uma garantia para que a auditoria governamental continue avançando para novos objetivos.

Portanto, a INTOSAI congrega as Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS (instituições de Estado responsáveis por executar auditoria governamental de controle externo) dos países membros da ONU (Organização das Nações Unidas). O Brasil é representado pelo Tribunal de Contas da União – TCU.

Segundo a INTOSAI, a auditoria governamental é a atividade independente e objetiva que, por meio de procedimentos específicos, tem a finalidade de **emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais, assim como apresentar comentários sobre o desempenho organizacional e o resultado dos programas de governo.**

A auditoria governamental é um instrumento indispensável dentro de um sistema regulatório, cujo objetivo é revelar desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economia na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ter tomadas em

casos individuais, fazendo com que os responsáveis por esses desvios assumam a devida responsabilidade, para obtendo-se o ressarcimento ou tomando-se medidas para impedir – ou pelo menos dificultar - a ocorrência dessas violações.

Vejam que a auditoria não existe de forma isolada, e sim faz parte de um sistema de regulação (ou sistema de controle), cujo objetivo pode ser dividido em 4 partes:



O **ambiente da auditoria governamental** é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis

Em geral, a auditoria governamental pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

A auditoria **Financeira**, de **Regularidade** e **Operacional**, segundo a INTOSAI, são os tipos de Auditoria que a EFS tem a seu dispor para cumprir suas finalidades, sendo que as duas primeiras são consideradas sua tarefa tradicional. Não há uma mais importante que as outras, apenas uma importância relativa dada pela EFS no momento de sua realização.

A **auditoria Financeira** visa determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isto é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

A **auditoria de regularidade** (conformidade) é responsável por emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais quanto à **legalidade e legitimidade**, por isso mesmo ainda é chamada de auditoria de legalidade. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e

informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

Quanto à **Auditoria Operacional**, estabelece que sua finalidade é verificar o desempenho, a economia, a eficiência e a eficácia da administração pública, não se restringindo a operações financeiras específicas, abrangendo todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.



Fique atento!

As Normas Profissionais da INTOSAI são compostas por quatro níveis:

- **Nível I:** Princípios fundamentais da estrutura (ISSAI 1 – Declaração de Lima);
- **Nível II:** Normas profissionais propriamente ditas em que se estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS, como independência, transparência e *accountability*, ética e controle de qualidade (ISSAI 10 - 99);
- **Nível III:** Princípios Fundamentais de auditoria (ISSAI 100 - 999);
- **Nível IV:** Diretrizes Gerais de auditoria (ISSAI 1000 – 4999).

O estudo do INTOSAI para concursos se resume basicamente a três documentos:

- Declaração de Lima;
- Código de Ética; e
- Normas da INTOSAI: princípios fundamentais de auditoria do setor público (ISSAIs 100, 200, 300 e 400). Equivale ao nível III visto acima.

No próximo tópico, vamos nos ater à Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria, ou simplesmente Declaração de Lima, editada em 1977 na cidade de Lima, no Peru. A Declaração de Lima se

constitui num documento básico da INTOSAI, e estabelece as linhas gerais de auditoria no Setor Público. Com base nesse documento, foram editados o Código de Ética e as Normas (padrões) de auditoria.

Declaração de Lima

Trata-se de um documento produzido em 1977 pelos membros da INTOSAI que traz diretrizes gerais sobre auditoria governamental e são considerados verdadeiros princípios para as EFS.

Nos termos da norma, o conceito e o estabelecimento da auditoria são inerentes à gestão financeira pública, já que a gestão de recursos públicos envolve um voto de confiança.

Na Declaração de Lima, estão dispostos dois momentos de controle: o prévio, denominado pré-auditoria e o posterior, denominado pós auditoria, não se fazendo menção ao controle concomitante. Segundo a norma, o controle **posterior sempre deverá existir**, independentemente da existência, ou não, do controle prévio, pois este vai depender da situação jurídica de cada país.

O controle prévio tem a vantagem de poder impedir prejuízos antes de sua ocorrência, mas tem a desvantagem de gerar um volume excessivo de trabalho e de tornar indistintas as responsabilidades previstas no direito público. Já o controle posterior enfatiza a responsabilidade dos responsáveis pela gestão financeira, fiscal e patrimonial, e pode determinar o ressarcimento por prejuízos provocados, além de impedir novas ocorrências de violações às normas.

Segundo o prefácio do documento, o principal objetivo da Declaração de Lima é exigir uma auditoria governamental independente. Vamos abordar o entendimento de independência para a INTOSAI.

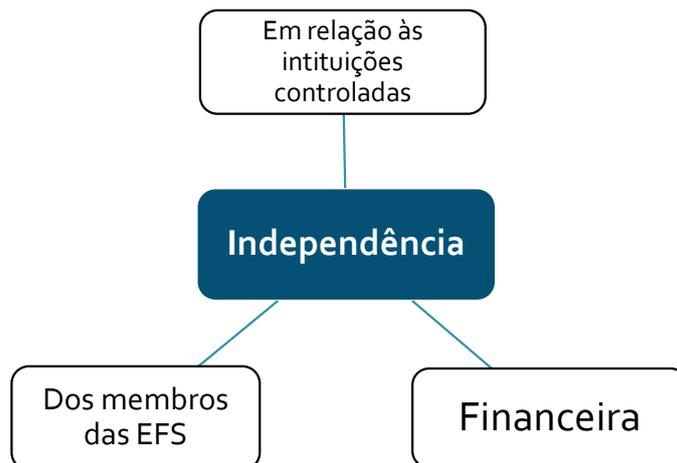
As **EFS** devem gozar de independência funcional e organizacional necessárias para desempenhar suas tarefas, preferencialmente previstas na Constituição, bem como dispor de recursos financeiros suficientes. Também devem ter poderes de fiscalização, acesso a documentos relacionados à gestão pública e informações, além de poder de sanção. Uma EFS exercerá sua função de auditoria do setor público dentro de um ordenamento constitucional específico e em virtude de sua missão e mandato, que lhe garantem suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições.

De acordo com a norma, a independência da EFS deve ser entendida sob três aspectos:

a) **independência da EFS propriamente dita**: independência da entidade auditada e proteção contra influências externas, inclusive do Poder Legislativo, conseguidas por meio de previsão constitucional;

b) **independência dos membros e diretores da EFS**: no caso do TCU, a norma defende a independência de seus Ministros, estabelecida na Constituição Federal, incluindo seus quadros, que não podem ser dependentes das entidades auditadas;

c) **independência financeira**: As EFS devem obter diretamente os recursos financeiros necessários junto ao órgão público responsável por decisões relativas ao orçamento nacional.



Outro ponto abordado na Declaração de Lima se refere aos métodos e procedimentos de Auditoria, cujos aspectos principais estão relacionados a seguir:

01 – As EFS deverão estabelecer **programas de auditoria**;

02 – Recomenda-se às EFS o uso da **amostragem** na seleção do que será auditado;

03 – As EFS devem **elaborar manuais** para orientação de seus auditores;

04 – Os auditores devem possuir qualificação e integridade moral elevada, intercambiando experiências a nível internacional.

Fique atento!

Ressalta-se algumas competências das EFS, de acordo com a Declaração de Lima, especificadas nos tipos de auditoria seguintes:

- **Auditoria da Gestão Financeira Pública:** todas as operações financeiras públicas estão sujeitas à auditoria das EFS;
- **Auditoria de Instituições no Exterior:** coadunando com a ideia de que o que dá a competência a um órgão de fiscalização não é a área geográfica, mas sim a origem dos recursos.
- **Auditorias Fiscais:** relacionadas à arrecadação de receitas, mas que não se confunde com a função específica de arrecadar tributar que é do auditor tributário.
- **Contratos e Obras públicas:** não abrangendo apenas a regularidade dos pagamentos, mas também a eficiência da gestão e a qualidade da construção.
- **Auditorias de TI** (sistemas de processamento eletrônico de dados): baseadas em sistemas e abrangendo aspectos como o planejamento de requisitos; o uso econômico de equipamentos de processamento de dados; a alocação de funcionários com a especialização necessária entre outros.
- **Auditorias de empresas comerciais com participação pública:** auditorias posteriores que abordem questões relacionadas à economia, à eficiência e à efetividade.

Questões para fixar!

(CESPE – TCE/PR – 2016) Relativamente às EFSs e às diretrizes para preceitos de auditoria definidas na Declaração de Lima, assinale a opção correta.

- a) O Poder Executivo deve estabelecer o grau necessário de independência de que deve gozar a EFS e garantir a proteção adequada contra qualquer interferência sobre a referida independência e(ou) o mandato de auditoria da EFS.
- b) As normas de auditoria, às quais as EFSs devem obediência, podem ser divididas em dois grandes grupos: as que contemplam os requisitos da auditoria do setor público no nível operacional e as normas que visam regulamentar a formatação dos trabalhos de auditoria.
- c) Qualquer que seja o normativo vigente e qualquer que seja a natureza das disposições adotadas, às EFSs cabe, fundamentalmente, fomentar e fazer respeitar a obrigação da prestação de contas no setor público.
- d) Segundo a Declaração de Lima, a EFS poderá atuar como um agente do parlamento, fazendo auditorias segundo as instruções dessa casa legislativa, em posição de entidade auxiliar ou consultora, mas, nesse caso, para assegurar sua independência e autonomia, as matérias de que ela tratar deverão ser submetidas ao seu pleno para decisão por escrutínio nominal.
- e) As EFSs devem cumprir as normas de auditoria da INTOSAI em todas as questões consideradas relevantes; como consequência, as normas de auditoria da INTOSAI, exceto qualquer outra norma de auditoria alheia à própria EFS, são de aplicação obrigatória para as EFSs, inclusive para o seu pessoal.

RESOLUÇÃO:

Item A: vimos que as EFS devem gozar de independência funcional e organizacional necessárias para desempenhar suas tarefas, preferencialmente previstas na **Constituição**, e não pelo poder executivo, pois se assim fosse traria insegurança jurídica para as EFS. INCORRETO

Item B: vimos que as Normas Profissionais da INTOSAI são compostas por quatro níveis (item B INCORRETO):

- **Nível I:** Princípios fundamentais da estrutura (ISSAI 1 – Declaração de Lima);
- **Nível II:** Normas profissionais propriamente ditas em que se estabelece pré requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS, como independência, transparência e *accountability*, ética e controle de qualidade (ISSAI 10 - 99);
- **Nível III:** Princípios Fundamentais de auditoria (ISSAI 100 - 999);
- **Nível IV:** Diretrizes Gerais de auditoria (ISSAI 1000 – 4999).

Item C: Trata de um conceito correto sobre as funções das EFS. CORRETO

Item D: vimos que, de acordo com a declaração de LIMA, a independência da EFS deve ser entendida sob três aspectos:

- a) **independência da EFS propriamente dita: independência da entidade auditada e proteção contra influências externas, inclusive do Poder Legislativo, conseguidas por meio de previsão constitucional** (item D incorreto);
- b) independência dos membros e diretores da EFS: no caso do TCU, a norma defende a independência de seus Ministros, estabelecida na Constituição Federal, incluindo seus quadros, que não podem ser dependentes das entidades auditadas;
- c) independência financeira: As EFS devem obter diretamente os recursos financeiros necessários junto ao órgão público responsável por decisões relativas ao orçamento nacional.

Item E: As normas da INTOSAI são para orientação, não existe esta obrigação compulsória, devendo ser preservado a autonomia das nações, cada uma com suas peculiaridades.

Gabarito: alternativa C.

(CESPE – TCU – 2013) Acerca das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e da Declaração de Lima, julgue o item a seguir.

Consoante a Declaração de Lima de Diretrizes para Preceitos de Auditoria, é permitido às Entidades Fiscalizadoras Superiores usar, à sua discricão, os recursos alocados a elas em uma rubrica orçamentária separada.

RESOLUÇÃO: a questão trata do aspecto da independência financeira das EFS, quando fala em usar, à sua discricão, recursos alocados a elas em uma rubrica orçamentária separada. De acordo com a norma, a independência da EFS deve ser entendida sob três aspectos:

- a) independência da EFS propriamente dita: independência da entidade auditada e proteção contra influências externas, inclusive do Poder Legislativo, conseguidas por meio de previsão constitucional;
- b) independência dos membros e diretores da EFS: no caso do TCU, a norma defende a independência de seus Ministros, estabelecida na Constituição Federal, incluindo seus quadros, que não podem ser dependentes das entidades auditadas;
- c) independência financeira: as EFS devem obter diretamente os recursos financeiros necessários junto ao órgão público responsável por decisões relativas ao orçamento nacional.

Gabarito: CORRETO.

Código de ética da INTOSAI

O Código de Ética da INTOSAI foi aprovado pelo Comitê de Normas de Auditoria, no XVI Congresso da INTOSAI (1998, Montevideu, Uruguai).

É dividido em cinco capítulos, da seguinte forma:

- Capítulo 1: Introdução;
- Capítulo 2: Integridade;
- Capítulo 3: Independência, Objetividade e Imparcialidade;
- Capítulo 4: Confidencialidade (sigilo); e
- Capítulo 5: Competência profissional.

Capítulo 1: Introdução

Código de ética da INTOSAI apresenta os valores e princípios que guiam o trabalho dos auditores. A independência e as responsabilidades do auditor no setor público ocasionam elevadas exigências éticas das EFS, do seu pessoal e dos especialistas contratados para os trabalhos. Está dirigido ao auditor e a todas as

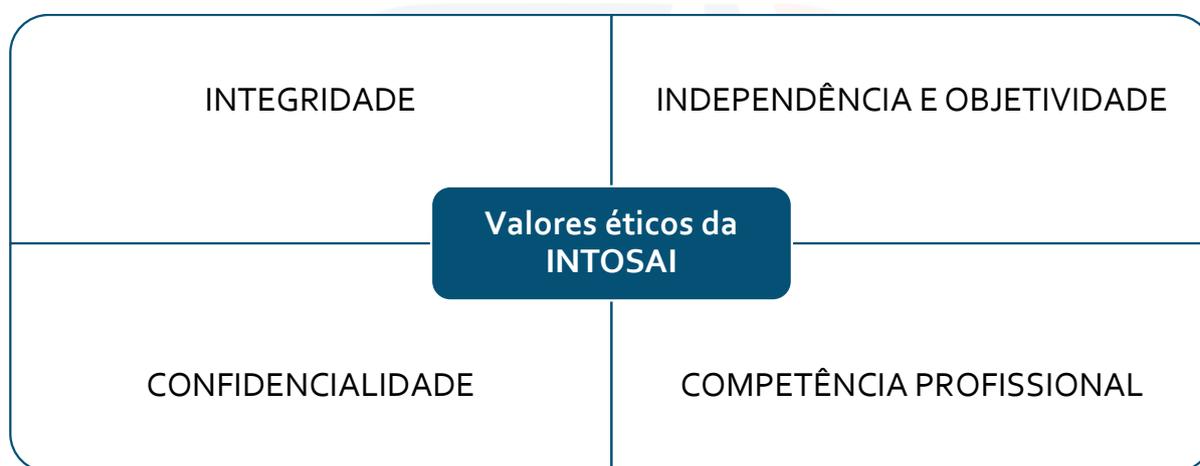
peças que trabalham a serviço da EFS ou que intervenham no trabalho de auditoria, mas não deve influenciar a estrutura organizacional da EFS.

Devido às diferenças nacionais de cultura, de idioma e de sistemas jurídicos e sociais, **cada EFS deve elaborar um Código de Ética próprio**, fundamentado no Código de Ética da INTOSAI.

Segundo a INTOSAI, o pessoal da EFS é mais propenso a seguir o código, se ele for desenvolvido de forma inclusiva e transparente.

Qualquer conduta inadequada dos auditores em sua vida profissional ou pessoal prejudica a imagem de integridade da EFS e dos próprios auditores podendo ocasionar dúvidas acerca da confiabilidade dos trabalhos e da competência profissional da EFS. Por isso essa exigência ética elevada!

De acordo com a INTOSAI, o auditor irá passar confiança nos trabalhos mediante a aplicação das exigências éticas descritas nos seguintes valores éticos: integridade, independência e objetividade, confidencialidade e competência profissional.



Capítulo 2 - Integridade

A **integridade** constitui o valor central do Código de Ética da INTOSAI. Segundo esse princípio, os auditores estão obrigados a cumprir normas elevadas de conduta relacionadas a honradez e a imparcialidade durante seu trabalho e em suas relações com o pessoal das entidades auditadas. Pode ser medida em função do que é correto e justo, do que é legal e legítimo, exigindo que os auditores se ajustem às normas de auditoria e de ética, e aos princípios de objetividade e independência, além de manterem conduta profissional exemplar, tomando decisões imparciais de acordo com o interesse público.

Integridade está relacionado à **honestidade**, pois, por mais que o auditor tenha capacidade técnica e competência, ao ser desonesto, todo o trabalho do auditor perde a credibilidade, resultando na suspeição dos seus trabalhos.

Vejamos os requisitos no nível da EFS:

- A EFS deve enfatizar, demonstrar, apoiar e promover a integridade.
- A EFS deve assegurar que o ambiente interno seja propício para o seu pessoal expor violações éticas.
- A EFS deve responder a violações de integridade de maneira tempestiva e adequada.

A nível de pessoal da EFS, o documento destaca o exemplo que deve ser cada integrante, especialmente os líderes, agindo honestamente, confiavelmente, de boa fé e sempre no interesse público, não devendo usar sua posição para obter favores ou benefícios pessoais para si ou para terceiras partes.

Portanto, são valores relacionados à integridade: honradez e imparcialidade, ser correto e justo, repúdio a favores e benefícios.

Capítulo 3 – Independência e objetividade

É indispensável para os auditores que haja independência em relação à entidade auditada. É essencial que os auditores devem não ser apenas independentes e imparciais, como também parecerem ser independentes. Não basta ser independente, é preciso parecer ser independente. Ou seja, não basta que o auditor atue com independência durante a auditoria se nesse período ele apresentou condutas de aproximação com o auditado. A partir do momento em que a independência é colocada em dúvida, a confiabilidade fica comprometida. Afinal, a independência dos auditores não deve ser afetada por interesses pessoais ou externos.

Por exemplo, a independência poderia ser afetada por:

- a) pressões e por influências externas;
- b) prejulgamentos dos auditores;
- c) haver trabalhado recentemente na entidade auditada (auditar o próprio trabalho);
- d) relações pessoais ou financeiras que provoquem conflitos de lealdade ou de interesse. Para tanto, estão obrigados a não intervir em qualquer assunto em que tenham algum interesse pessoal;
- e) envolvimento político;

Quando os auditores estão autorizados a fornecer assessoria ou serviços que não sejam de auditoria a uma entidade auditada, todos os cuidados devem ser tomados para que esses serviços não resultem em **conflitos de interesses**. Em particular, os auditores devem assegurar que essas assessorias ou serviços **não incluam responsabilidades ou poderes de gestão**, que devem permanecer firmemente com a administração da entidade auditada.

Os auditores devem dispensar regalias ou gratificações que possam vir a ser interpretadas como tentativas de influenciar sua independência e integridade. Devem evitar qualquer tipo de relação com os diretores e com o pessoal da entidade auditada ou outras pessoas que possam influenciar sua independência. Não deverão utilizar-se do seu cargo para patrocinar propósitos privados com vistas a obter benefícios pessoais para si ou para outrem.

Observem o item “e” das causas que poderiam afetar a independência: envolvimento político. Dessa forma, é importante manter uma **neutralidade política**, tanto a real quanto a percebida. Isso é essencial, pois as EFSs trabalham em estreito contato com o Poder Legislativo, com o Poder Executivo e outros órgãos.

Por fim, a objetividade e imparcialidade serão demonstradas nos relatórios de auditoria, que deverão ser exatos e objetivos. Suas conclusões devem se basear exclusivamente nas evidências adequadas e suficientes.

Capítulo 4 – Confidencialidade (sigilo)

A informação obtida no processo de auditoria não deve ser revelada a terceiros, nem verbalmente nem por escrito, salvo objetivando cumprir responsabilidades legais ou de outra classe que correspondam às EFSs, como parte dos procedimentos normais desta, ou ainda em conformidade com as leis pertinentes.

O segredo profissional se refere ao sigilo das informações obtidas no exercício de suas atividades profissionais.

Entretanto, a EFS deve equilibrar a confidencialidade das informações de auditoria e outras informações, com a necessidade de transparência e *accountability*. Na apresentação do Relatório de Auditoria Governamental, até pelo que preconiza leis como a Lei de Acesso à Informação, o sigilo é mitigado, sendo mantido apenas em casos excepcionais como os que envolvem segurança nacional, por exemplo.

O que a confidencialidade preconiza é que o pessoal da EFS não deve utilizar informações confidenciais para ganho pessoal ou de terceiros.

Capítulo 5 – Competência profissional

Os auditores têm a obrigação de atuar de maneira profissional e de aplicar elevados níveis profissionais na realização de seu trabalho, para desempenhar suas atribuições de maneira competente e imparcial.

Para isso, os auditores devem se atualizar e se capacitar constantemente, melhorando as capacidades requeridas para o desempenho de suas responsabilidades profissionais. A norma destaca a função de supervisão da auditoria que deve atentar-se aos postulados básicos e às normas de auditoria.

Fique atento!

Os auditores **não devem** realizar trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária.

Por fim, os auditores devem atuar com o profissionalismo devido na realização e supervisão da auditoria e na preparação dos relatórios correspondentes, devem ajustar-se aos postulados básicos e às normas de auditoria, e tem a obrigação de se atualizarem, melhorando as capacidades requeridas para o desempenho de suas responsabilidades profissionais.

Questões para fixar!

(CESPE – TCE/PR – 2016 - ADAPTADA) No que tange ao exercício profissional da auditoria, de acordo com a INTOSAI, assinale a opção correta.

São três as exigências éticas para o exercício profissional do auditor: integridade; independência e objetividade; e publicidade.

RESOLUÇÃO: vimos que, de acordo com a INTOSAI, o auditor irá passar confiança nos trabalhos mediante a aplicação das exigências éticas descritas nos seguintes valores éticos: **integridade, independência e objetividade, confidencialidade e competência profissional.**

Gabarito: ERRADO.

(CESPE – TCE/PR – 2016 - ADAPTADA) No que tange ao exercício profissional da auditoria, de acordo com a INTOSAI, assinale a opção correta.

A integridade constitui um dos princípios de conduta do profissional de auditoria: ele deve valer-se de honradez e imparcialidade na execução de seu trabalho.

RESOLUÇÃO: de acordo com o Código de Ética da INTOSAI, a integridade constitui o valor central de um Código de Ética, e exige que os auditores se ajustem aos princípios de objetividade e independência, mantenham normas irretocáveis de conduta profissional, tomem decisões de acordo com os interesses públicos, e apliquem um critério de honradez absoluta na realização de seu trabalho e no emprego dos recursos da EFS.

Gabarito: CORRETO.

(DIREÇÃO – Prof. Marcus Felipe – 2019) Os auditores têm a obrigação de atuar de maneira profissional e de aplicar elevados níveis profissionais na realização de seu trabalho, para desempenhar suas atribuições de maneira competente e imparcial, devendo realizar trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária.

RESOLUÇÃO: a primeira parte da questão está correta, os auditores têm a obrigação de atuar de maneira profissional e de aplicar elevados níveis profissionais na realização de seu trabalho, para desempenhar suas atribuições de maneira competente e imparcial. Para isso, os auditores devem se atualizar e se capacitar constantemente, melhorando as capacidades requeridas para o desempenho de suas responsabilidades profissionais. A norma destaca a função de supervisão da auditoria que deve atentar-se aos postulados básicos e às normas de auditoria.

Entretanto, os auditores não devem realizar trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária.

Gabarito: ERRADO.

(DIREÇÃO – Prof. Marcus Felipe – 2019) Quando os auditores estão autorizados a fornecer assessoria ou serviços que não sejam de auditoria a uma entidade auditada, todos os cuidados devem ser tomados para que esses serviços não resultem em conflitos de interesses, devendo assegurar que essas assessorias ou serviços não incluam responsabilidades ou poderes de gestão, que devem permanecer firmemente com a administração da entidade auditada.

RESOLUÇÃO: é isso mesmo! De acordo com o princípio da independência e objetividade, quando os auditores estão autorizados a fornecer assessoria ou serviços que não sejam de auditoria a uma entidade auditada, todos os cuidados devem ser tomados para que esses serviços não resultem em **conflitos de interesses**. Em particular, os auditores devem assegurar que essas assessorias ou serviços **não incluam responsabilidades ou poderes de gestão**, que devem permanecer firmemente com a administração da entidade auditada.

Gabarito: CORRETO.

Normas de Auditoria da INTOSAI

Procurei trazer para vocês o que há de mais importante nessas 4 normas. Vocês verão que elas se repetem em alguns momentos, pois há várias semelhanças entre as auditorias financeira, operacional e de conformidade.

A ISSAI 100 é a base para as demais e deverá ser observada em conjunto com cada uma das outras normas.

Quanto à ISSAI 200, tentem relacionar a auditoria financeira com o que você aprendeu sobre a auditoria independente.

Por fim, como é uma norma recente, de 2015, temos poucas questões. De qualquer forma, boa parte do que é abordado aqui, como disse, será abordado em aulas posteriores, pois os conceitos serão muito semelhantes.

Introdução

As normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. Nesse sentido, as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que no nosso país é o Tribunal de Contas da União (TCU).

As ISSAI abrangem os requisitos da auditoria do setor público no nível organizacional, ou seja, na EFS, enquanto no nível dos trabalhos de auditoria, visam apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.

O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI tem quatro níveis. O nível 1 contém os princípios fundamentais da estrutura. O nível 2 (ISSAI 10-99) estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS (ex.: independência, transparência, *accountability*, ética e controle de qualidade, que são relevantes para todas as auditorias das EFS). Já os níveis 3 e 4 tratam da realização de cada tipo de auditoria e incluem princípios profissionais geralmente reconhecidos que dão suporte a auditoria eficaz e independente das entidades do setor público.

Os Princípios Fundamentais de Auditoria no nível 3 (ISSAI 100-999) são os que iremos estudar hoje e decorrem e foram elaborados a partir da ISSAI 1 – A Declaração de Lima e das ISSAI de nível 2, fornecendo uma estrutura normativa de referência internacional definindo a auditoria do setor público.

O nível 4 traduz os Princípios Fundamentais de Auditoria em diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas que podem ser usadas diariamente na realização de auditorias e também como normas de auditoria, quando normas nacionais de auditoria não tenham sido desenvolvidas. Este nível engloba as Diretrizes Gerais de Auditoria (ISSAI 1000-4999), que estabelecem os requisitos para auditorias financeiras, operacionais e de conformidade. São normas mais detalhadas e que não serão objeto do nosso estudo.

ISSAI 100 – Princípios Fundamentais da Auditoria no Setor Público

A ISSAI 100 fornece informações detalhadas sobre:

- 1 - O propósito e a aplicabilidade das ISSAI.
- 2 - O contexto da auditoria no setor público.
- 3- Os elementos de auditoria do setor público.
- 4 - Os princípios aplicáveis à auditoria do setor público.

01 - Propósito e aplicabilidade das ISSAI.

A ISSAI 100 estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou contexto, servindo de base para as ISSAI 200, 300 e 400.

Esses princípios, de maneira alguma, se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais, nem impedem as EFS de realizar investigações, revisões ou outros trabalhos que não sejam especificamente cobertos pelas ISSAI existentes. Formam o núcleo das Diretrizes Gerais de Auditoria no nível 4 do marco referencial das ISSAI e podem ser usados para estabelecer normas oficiais de três formas:

01. Como base sobre a qual as EFS podem desenvolver normas próprias.
02. Como base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios.
03. Como base para a adoção das Diretrizes Gerais de Auditoria como normas oficiais.

Uma EFS pode declarar que as **normas por ela desenvolvidas** ou adotadas são **baseadas** ou são **consistentes** com os **Princípios Fundamentais de Auditoria**, apenas se essas normas cumprirem integralmente todos os princípios relevantes.

Ainda, os relatórios de auditoria podem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas ou são consistentes com a ISSAI ou são relevantes para o trabalho de auditoria realizado. Por exemplo, essa referência pode ser feita declarando-se:

“Conduzimos nossa auditoria em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou são consistentes com] os Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100-999) das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores”.

02 – Contexto da auditoria do setor público.

O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários.

Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos.

A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

Pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos.

Dessa forma, a auditoria do setor público é essencial, pois fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

As EFS estão a serviço desse objetivo como importantes pilares dos sistemas democráticos e como mecanismos de governança nacionais, e desempenham um importante papel no aperfeiçoamento da administração pública ao enfatizar os princípios de transparência, *accountability*, governança e desempenho.

Fique atento!

De que forma a auditoria do setor público contribui para a boa governança? Vejamos:

- ✓ Fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficientes e apropriada, relativas às entidades públicas.
- ✓ Aperfeiçoando a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública.
- ✓ Fortalecendo a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos.
- ✓ Criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.

Como dissemos no início da aula, a Norma considera três tipos de auditoria:

a) **Auditoria Financeira**: visa determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isto é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor **expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro**.

O objeto da auditoria financeira é a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras. A informação sobre o objeto são as demonstrações financeiras.

b) **Auditoria de regularidade** (conformidade): é responsável por emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais quanto à **legalidade e legitimidade**, por isso mesmo ainda é chamada de auditoria de legalidade. Foca em determinar se um particular objeto está em **conformidade** com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

O objeto da auditoria de conformidade é definido pelo escopo da auditoria. Podem ser atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, o auditor foca na

informação sobre o objeto, que pode ser uma declaração de conformidade com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.

c) **Auditoria Operacional**: sua finalidade é verificar o desempenho, a **economia**, a **eficiência** e a **efetividade** da administração pública, não se restringindo a operações financeiras específicas, abrangendo todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

O objeto da auditoria operacional é definido pelos objetivos e questões de auditoria. Os objetos podem ser programas específicos, entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações encontradas (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um desses elementos. O auditor mensura ou avalia o objeto para avaliar a extensão na qual os critérios estabelecidos foram ou não atendidos.

Vejam que os objetos de cada auditoria se referem à **informação**, **condição** ou **atividade** que é mensurada ou avaliada de acordo com certos **critérios**. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria. Um objeto de auditoria apropriado é identificável e passível de avaliação ou mensuração consistente baseada em critérios, de modo que possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a opinião ou conclusão de auditoria.

Auditoria Financeira	Auditoria Regularidade	Auditoria Operacional
<ul style="list-style-type: none">Opinião sobre as demonstrações contábeis	<ul style="list-style-type: none">Legalidade e legitimidade	<ul style="list-style-type: none">Eficácia, eficiência, efetividade e economicidade

03 – Elementos de auditoria do setor público

A auditoria do setor público é indispensável para a administração pública, uma vez que a gestão de recursos públicos é uma questão de confiança. A responsabilidade pela gestão de recursos públicos de acordo com as finalidades previstas é confiada a uma entidade ou pessoa que atua em nome do público. A auditoria do setor público aumenta a confiança dos usuários previstos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.

Todas as auditorias do setor público contam com os mesmos elementos básicos: o auditor, a parte responsável, os usuários previstos (as três partes da auditoria), os critérios para avaliar o objeto e a informação resultante da avaliação do objeto. Os trabalhos de auditoria no setor público podem ser classificados em dois tipos diferentes: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto.

Fique atento!

Observem que a norma não deixou espaço para exceções, ou seja, TODAS as auditorias do setor público possuem esses elementos. Atenção na prova!

Elementos básicos:

- **As três partes (o auditor, a parte responsável e os usuários previstos);**
- **Os critérios;**
- **Informação.**

Portanto, as auditorias do setor público envolvem pelo menos três partes distintas: o **auditor**, uma **parte responsável** e os **usuários previstos**. A relação entre as partes deve ser vista no contexto específico do ordenamento constitucional para cada tipo de auditoria.

- **O auditor:** na auditoria do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo Titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias. A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da EFS.

- **A parte responsável:** na auditoria do setor público, as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal. As partes responsáveis podem ser responsáveis pela elaboração da informação sobre o objeto, pela gestão do objeto ou por atender recomendações acerca do objeto, e podem ser pessoas ou organizações.

- **Os usuários previstos:** as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.

O objeto é a informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria.

Os **critérios** são as **referências usadas para avaliar o objeto**. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Na determinação da adequação dos critérios, o auditor deve considerar sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos, assim como sua integridade, confiabilidade e objetividade (neutralidade, aceitabilidade geral e comparabilidade com os critérios utilizados em auditorias similares).

Os critérios utilizados podem depender de uma série de fatores, incluindo os objetivos e o tipo de auditoria. Critérios podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas. Os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos para lhes permitir entender como o objeto foi avaliado ou mensurado.

A **informação** sobre o objeto refere-se ao **resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios**. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria.

Com relação aos tipos de trabalho, existem dois tipos:

01. **Trabalhos de certificação:** nos trabalhos de certificação a **parte responsável mensura o objeto** de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.

02. **Trabalhos de relatório direto:** nos trabalhos de relatório direto é o **auditor quem mensura ou avalia o objeto** de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.



Fique atento!

As **auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação**, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. As **auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto**. As **auditorias de conformidade** podem ser **trabalhos de certificação**, de **relatório direto** ou **ambos** ao mesmo tempo.

Por fim, é preciso saber que os usuários previstos desejam ter segurança sobre a confiabilidade e relevância da informação que eles utilizam como base para a tomada de decisões. Portanto, as auditorias devem fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada, e os auditores devem executar procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inadequadas. O nível de asseguarção que pode ser fornecido aos usuários previstos deve ser comunicado de forma transparente. Contudo, devido a limitações que lhes são inerentes, as auditorias nunca poderão oferecer uma asseguarção absoluta.

Dessa forma, a asseguarção pode ser de dois tipos:

- **Razoável:** a asseguarção razoável é alta, mas não absoluta. A conclusão da auditoria é expressa de forma positiva, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação sobre o objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis.

- **Limitada:** ao fornecer uma asseguarção limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis (também chamada de conclusão negativa).

Os procedimentos executados em uma auditoria de asseguarção limitada são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguarção razoável, mas é esperado que o nível de asseguarção, baseado no julgamento profissional do auditor, seja significativo para os usuários previstos.

Questões para fixar!

(DIREÇÃO – Prof. Marcus Felipe – 2019) A ISSAI 100 estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou contexto, servindo de base para as ISSAI 200, 300 e 400, podendo, em algumas circunstâncias, se sobrepor às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais.

RESOLUÇÃO: Cuidado! A ISSAI 100 estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou contexto, servindo de base para as ISSAI 200, 300 e 400.

Entretanto, **esses princípios, de maneira alguma, se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais**, nem impedem as EFS de realizar investigações, revisões ou outros trabalhos que não sejam especificamente cobertos pelas ISSAI existentes.

Gabarito: ERRADO.

(DIREÇÃO – Prof. Marcus Felipe – 2019) Uma EFS pode declarar que as normas por ela desenvolvidas ou adotadas são baseadas ou são consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria, apenas se essas normas cumprirem integralmente todos os princípios relevantes.

RESOLUÇÃO: Exatamente! Uma EFS pode declarar que as **normas por ela desenvolvidas** ou adotadas são **baseadas** ou são **consistentes** com os **Princípios Fundamentais de Auditoria**, apenas se essas normas cumprirem integralmente todos os princípios relevantes.

Ainda, os relatórios de auditoria podem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas ou são consistentes com a ISSAI ou são relevantes para o trabalho de auditoria realizado.

Gabarito: CORRETO.

(DIREÇÃO – Prof. Marcus Felipe – 2019) A Auditoria de conformidade visa determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável, onde o auditor expressa uma opinião sobre se as informações financeiras estão livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

RESOLUÇÃO: a questão trata da Auditoria Financeira e não da auditoria de conformidade. Vamos lembrar.

A **Auditoria Financeira** visa determinar se a **informação financeira** de uma entidade é apresentada em **conformidade com a estrutura de relatório financeiro** e o marco regulatório aplicável. Isto é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor **expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro**.

A **Auditoria de regularidade** (ou conformidade) é responsável por emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais quanto à **legalidade e legitimidade**, por isso mesmo ainda é chamada também de auditoria de

legalidade. Foca em determinar se um particular objeto está em **conformidade** com normas identificadas como **critérios**. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

A **Auditoria Operacional** tem por finalidade verificar o **desempenho**, a **economia**, a **eficiência** e a **efetividade** da administração pública, não se restringindo a operações financeiras específicas, abrangendo todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Atentem para as palavras chaves de cada conceito.

Gabarito: ERRADO.

(DIREÇÃO – Prof. Marcus Felipe – 2019) De acordo com a ISSAI 100, existem dois tipos de trabalho: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto. Nos Trabalhos de certificação, a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.

RESOLUÇÃO: corretíssimo! Vamos lembrar.

01. **Trabalhos de certificação:** nos trabalhos de certificação a **parte responsável mensura o objeto** de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.

02. **Trabalhos de relatório direto:** nos trabalhos de relatório direto é o **auditor quem mensura ou avalia o objeto** de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.

Lembrando que as auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo.

Gabarito: CORRETO.

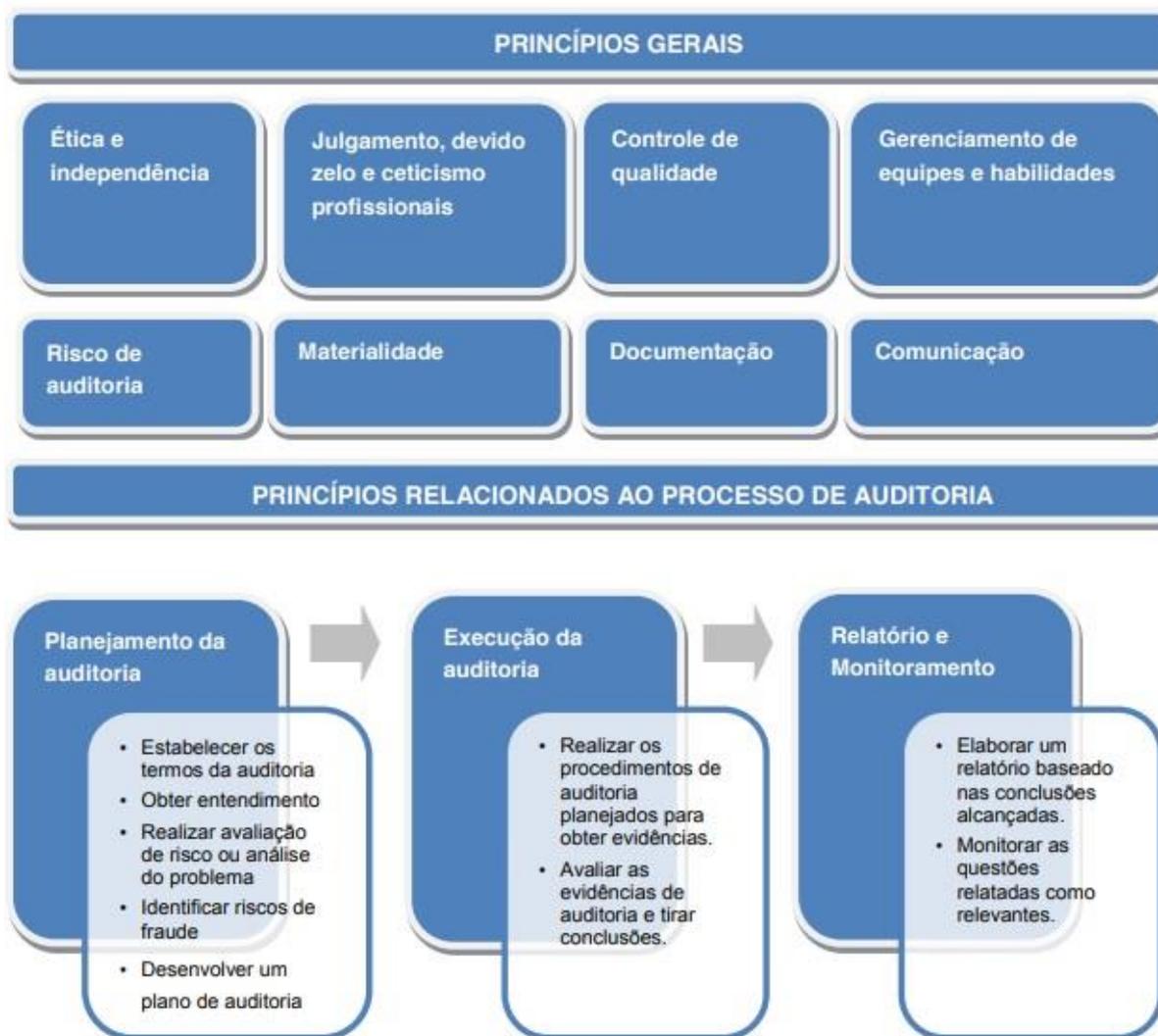
04. Princípios de auditoria do setor público

Veremos agora os princípios de auditoria do setor público. Os princípios detalhados a seguir são fundamentais para a condução de uma auditoria.

A auditoria é um processo cumulativo e iterativo. No entanto, para fins de apresentação, os princípios fundamentais são agrupados por princípios relacionados aos requisitos organizacionais das EFS, princípios

gerais que o auditor deve considerar antes do início e em mais de um momento durante a auditoria e princípios relacionados com as etapas específicas do processo de auditoria.

Vejamos esse esquema trazido pela ISSAI 100, que mostra as áreas cobertas pelos princípios de auditoria do setor público:



As EFS devem estabelecer e manter procedimentos apropriados para ética e controle de qualidade.

Vejamos os seguintes requisitos organizacionais citados pela Norma relacionados aos **Princípios Gerais**.

Ética e independência

Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes.

Princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor. As EFS devem ter políticas abordando exigências éticas e enfatizando a necessidade de seu cumprimento pelos auditores.

Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais

Os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando **ceticismo profissional** e **juízo profissional** e exercendo devido zelo ao longo de toda a auditoria.

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma **atitude alerta e questionadora** quando avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos. O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria.

Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho.

Controle de qualidade

Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade.

As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado.

Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias.

Os membros da equipe de auditoria devem possuir, **coletivamente**, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria.

Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes para a auditoria.

Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de **desenvolvimento profissional contínuo**.

As auditorias podem exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas que não estão disponíveis dentro da EFS. Em tais casos, especialistas podem ser usados para fornecer conhecimento, para realizar tarefas específicas ou para outros propósitos.

Risco de auditoria

Os auditores **devem gerenciar os riscos** de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria.

O **risco de auditoria** é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado. O auditor executa procedimentos para **reduzir** ou **administrar** o risco de chegar conclusões inadequadas, reconhecendo que as **limitações inerentes** a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto.

Materialidade

Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria.

A **materialidade é relevante em todas as auditorias**. Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos.

Determinar a materialidade é uma questão de **juízo profissional** e depende da interpretação do auditor acerca das necessidades dos usuários. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens, tomados em conjunto. A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor, mas também tem aspectos quantitativos, bem como qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre.

Documentação

Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.

A documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.

Comunicação

Os auditores devem estabelecer uma **comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria**.

É essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva. A comunicação deve incluir a obtenção de informação relevante para a auditoria e a disponibilização oportuna de observações e achados de auditoria à administração e aos responsáveis pela governança durante o trabalho. O auditor também pode ter a responsabilidade de comunicar fatos relacionados à auditoria a outras partes interessadas, tais como órgãos legislativos e de controle.

Para finalizar este item, veja os requisitos organizacionais relacionados ao **Processo** de Auditoria.

Planejando uma auditoria

Os auditores devem assegurar que os termos da auditoria sejam claramente estabelecidos.

As auditorias podem ser exigidas pela legislação, solicitadas por um órgão legislativo ou de controle, iniciadas pela EFS ou realizadas por simples acordo com a entidade auditada.

Os auditores devem obter um **entendimento** da natureza da entidade ou do programa a ser auditado.

Isso inclui entender os **objetivos relevantes**, as **operações**, o **ambiente regulatório**, os **controles internos**, o **sistema financeiro** e outros sistemas e processos de negócio, pesquisando as potenciais fontes de evidência de auditoria.

Os auditores devem realizar uma avaliação de risco ou análise de problema, e **revisá-la**, se necessário, em **resposta aos achados de auditoria**.

A natureza dos riscos identificados variará de acordo com o objetivo da auditoria. O auditor deve considerar e avaliar o risco de diferentes tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto. Tantos riscos gerais como específicos devem ser considerados.

O auditor deve avaliar as respostas da administração aos riscos identificados, incluindo o desenho e a implementação de controles internos para tratá-los.

Os auditores devem identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria.

Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz.

O planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos **estratégicos e operacionais**.

Estrategicamente, o planejamento deve definir o **escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria**. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. O escopo refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria. A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Operacionalmente, o planejamento implica **estabelecer um cronograma** para a auditoria e a definir a **natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria**. Durante o planejamento, os auditores devem designar os membros de suas equipes de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria.

O planejamento de auditoria deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições. É um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria (flexível).

Executando uma auditoria

Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam **evidência** de auditoria **suficiente e apropriada** para respaldar o relatório de auditoria.

As decisões do auditor sobre a **natureza, época e extensão** dos procedimentos de auditoria irão impactar na **evidência** de auditoria a ser obtida. A escolha dos procedimentos dependerá da avaliação de risco ou análise de problema.

Evidência de auditoria é qualquer **informação** utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações em papel ou meio eletrônico, comunicações externas escritas ou em meio eletrônico, observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes da entidade auditada.

A evidência deve ser tanto suficiente (quantidade) para persuadir uma pessoa bem informada de que os achados são razoáveis, quanto apropriada (qualidade) – isto é, relevante, válida e confiável. A avaliação de evidência pelo auditor deve ser objetiva, justa e equilibrada.

Os achados preliminares devem ser comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade.

Relatando e monitorando

Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas.

O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. O propósito também é facilitar o monitoramento de ações corretivas. Em algumas EFS, como tribunais de contas com função jurisdicional, isso pode incluir a emissão de relatórios juridicamente vinculantes ou decisões judiciais.

Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas por evidências de auditoria suficientes e apropriadas. Devem, ainda, assegurar que os achados sejam colocados em perspectiva e dentro do contexto.

A forma e o conteúdo de um relatório dependerão da natureza da auditoria, dos usuários previstos, das normas aplicáveis e dos requisitos legais. O mandato da EFS e outras leis ou regulamentos aplicáveis podem especificar o formato e a redação dos relatórios, que podem ser de forma longa ou forma curta.

Relatórios de forma longa: geralmente descrevem em detalhes o escopo, os achados e as conclusões da auditoria, incluindo os efeitos potenciais e as recomendações construtivas para possibilitar a adoção de medidas corretivas.

Relatórios de forma curta: são mais condensados e geralmente elaborados em formato mais padronizado.

Nos trabalhos de **certificação**, o relatório de auditoria pode expressar uma opinião quanto a estar a informação sobre o objeto, em todos os aspectos relevantes, livre de distorções ou se o objeto está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos. Em um trabalho de certificação, o relatório é, geralmente, chamado de Relatório do Auditor.

Nos trabalhos de **relatório direto**, o relatório precisa declarar os objetivos da auditoria e descrever como eles foram abordados na auditoria. Isso inclui os achados e as conclusões sobre o objeto e pode também incluir recomendações. Informações adicionais sobre critérios, metodologia e fontes de dados podem também ser incluídas, e quaisquer limitações ao escopo da auditoria devem ser descritas.

Opinião

Quando uma opinião de auditoria é utilizada para transmitir o nível de asseguarção, a opinião deve ser em um formato padronizado. A opinião pode ser não modificada ou modificada. Uma opinião não modificada é usada tanto para asseguarção razoável como para asseguarção limitada.

Uma opinião modificada pode ser:

- **Qualificada** (exceto por) – quando o auditor discorda com, ou é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada acerca de, certos itens do objeto que são ou podem ser relevantes mas não generalizados;

- **Adversa** – quando o auditor, após ter obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, conclui que desvios ou distorções, quer individualmente ou no agregado, são relevantes e generalizados;

- **Abstenção** – quando o auditor é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, devido a uma incerteza ou limitação de escopo que é tanto relevante quanto generalizada.

Quando a opinião é modificada, as razões devem ser colocadas em perspectiva, explicando claramente, com referência aos critérios aplicáveis, a natureza e extensão da modificação. Dependendo do tipo de auditoria, recomendações para ações corretivas e eventuais contribuições para deficiências do controle interno podem também ser incluídas no relatório.

Monitoramento

As EFS têm um papel no monitoramento das ações tomadas pela parte responsável em resposta às questões levantadas em um relatório de auditoria. O foco do monitoramento está em verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo quaisquer implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias por parte da entidade auditada podem exigir um relatório adicional por parte da EFS.

Questões para fixar!

(DIREÇÃO – Prof. Marcus Felipe – 2019) O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado, devendo o auditor executar procedimentos de auditoria para eliminar esse risco.

RESOLUÇÃO: Cuidado! Vocês aprenderão ao longo do curso que o risco de auditoria nunca é totalmente eliminado. É possível trabalhar com risco de auditoria zero? A única possibilidade de risco de auditoria zero é não executando o trabalho, já que **sempre haverá risco**. Todavia, ele pode ser mantido em nível **aceitavelmente baixo**, mas nunca eliminado. Isso porque a auditoria sofre limitações e não tem como objetivo oferecer a garantia absoluta.

Dessa forma, o auditor executa procedimentos para **reduzir** ou **administrar** o risco de chegar conclusões inadequadas, reconhecendo que as **limitações inerentes** a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto.

Gabarito: ERRADO.

(DIREÇÃO – Prof. Marcus Felipe – 2019) Estrategicamente, o planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria, enquanto que, operacionalmente, o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e a definir a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

RESOLUÇÃO: o planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos **estratégicos** e **operacionais**.

Estrategicamente, o planejamento deve definir o **escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria**. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. O escopo refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria. A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Operacionalmente, o planejamento implica **estabelecer um cronograma** para a auditoria e a definir a **natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria**. Durante o planejamento, os auditores devem designar os membros de suas equipes de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria.

Gabarito: CORRETO.

ISSAI 200 – Princípios fundamentais de Auditoria Financeira

A ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira - aborda os princípios-chave relacionados à auditoria de **demonstrações financeiras no setor público**.

Ela se baseia nos princípios fundamentais da ISSAI 100, que acabamos de ver, e adicionalmente os desenvolve para adequá-los ao contexto específico de auditorias de demonstrações financeiras, constituindo a base para normas de auditoria relacionadas a auditorias de demonstrações financeiras.

Dessa forma, a ISSAI 200 deve ser lida e entendida em conjunto com a ISSAI 100.

O objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é **aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.**

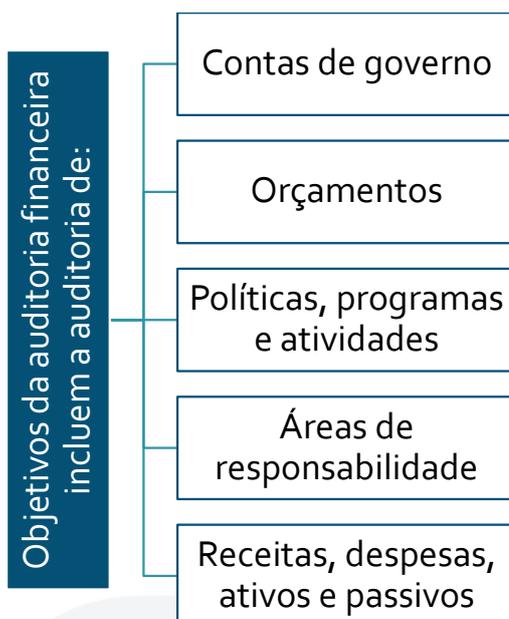
Observem a semelhança dessa definição com a definição da NBC TA 200. É praticamente a mesma (estão vendo como alguns conceitos se repetem).

Vejam que há uma influência das normas de auditoria independente elaboradas pela IFAC (sigla em inglês para Federação Internacional de Contadores) e adotada pelo Brasil (Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC).

Vimos que a auditoria financeira tem como foco determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Dessa forma, o escopo de auditorias financeiras no setor público pode ser definido pelo mandato da EFS como uma gama de objetivos de auditoria além dos objetivos de uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. Esses objetivos podem incluir a auditoria de:

- a) **Contas de governo ou de entidades** ou outros relatórios financeiros, não necessariamente preparados de acordo com uma estrutura de relatório financeiro de propósito geral;
- b) **Orçamentos, ações orçamentárias, dotações e outras decisões** sobre a alocação de recursos e sua implementação;
- c) **Políticas, programas ou atividades** definidas por suas bases legais ou fontes de financiamento;
- d) **Áreas de responsabilidade** definidas legalmente, tais como responsabilidades de ministros; e
- e) **Categorias de receitas ou despesas** ou de **ativos** ou **passivos**.



Veremos que a ISSAI 200 fornece os princípios fundamentais para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro.

Os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira aplicam-se a todas as auditorias de demonstrações financeiras do setor público, seja para todo o governo, parte dele ou entidades individuais.

A referência à ISSAI 200 em relatórios somente deve ser feita se as normas de auditoria desenvolvidas ou adotadas cumprirem integralmente todos os princípios relevantes da ISSAI 200.

Um princípio é considerado relevante quando lida com o tipo de auditoria ou combinações de tipos de auditoria e as circunstâncias ou os procedimentos são aplicáveis. **Os princípios de maneira nenhuma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais.**

01. Marco referencial para Auditoria financeira

Na condução de uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são:

a) **obter segurança razoável** se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, seja por fraude ou erro, possibilitando, assim, o auditor expressar uma opinião se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e

b) **elaborar o relatório** sobre as demonstrações financeiras e **comunicar** o resultado da auditoria, de acordo com os achados do auditor.

Como dito antes, o objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. O auditor deve avaliar se as **condições prévias** para uma auditoria de demonstrações financeiras foram atendidas.

Uma auditoria financeira conduzida de acordo com as ISSAI tem como premissas as seguintes **condições**:

a) A **estrutura de relatório financeiro** utilizada para a elaboração das demonstrações financeiras é considerada **aceitável** pelo auditor;

b) A **administração** da entidade reconhece e entende sua **responsabilidade**:

i) pela **elaboração das demonstrações financeiras** de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua apresentação adequada;

ii) pelo **controle interno** que a administração determinou como necessário para a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro;

iii) por fornecer ao auditor **acesso irrestrito** a todas as informações das quais tenha conhecimento e que sejam relevantes para a elaboração de demonstrações financeiras.

Sem uma estrutura de relatório financeiro aceitável, a administração não terá uma base apropriada para a elaboração de demonstrações financeiras e o auditor não terá critérios adequados para auditá-las. Esses critérios devem ser formais, como as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Estruturas de relatório financeiro aceitáveis normalmente exibem certos **atributos** que asseguram que a informação fornecida nas demonstrações financeiras tenha valor para os usuários previstos:

- **Relevância**: a informação fornecida nas demonstrações financeiras é relevante para a natureza da entidade auditada e para o propósito das demonstrações financeiras.

- **Integridade**: nenhuma transação, evento, saldo de conta ou divulgação que possa afetar conclusões baseadas nas demonstrações financeiras foi omitida.

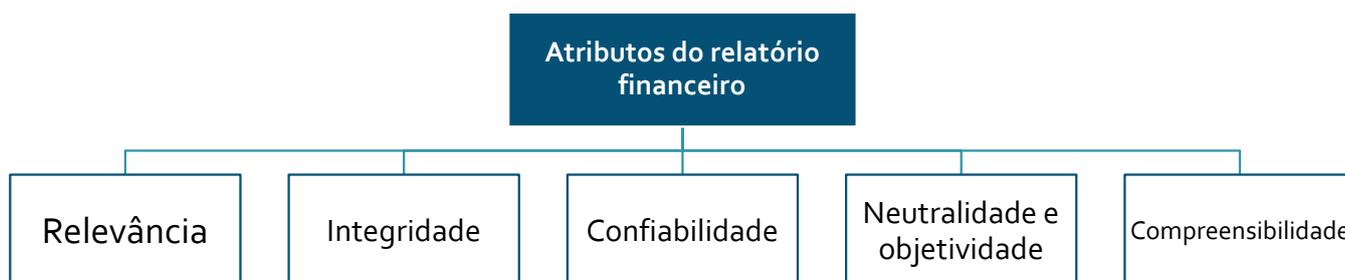
- **Confiabilidade**: a informação fornecida nas demonstrações financeiras:

i) quando aplicável, reflete a essência econômica de eventos e transações e não meramente sua forma legal. E

ii) resulta, quando utilizada em circunstâncias similares, em avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes.

- **Neutralidade e objetividade**: a informação nas demonstrações financeiras é livre de viés.

- **Compreensibilidade**: a informação contida nas demonstrações financeiras é clara e abrangente e não dá margem a interpretações significativamente diversas.



02. Elementos da Auditoria Financeira

Auditorias de demonstrações financeiras são definidas como trabalhos de asseguarção, que envolvem pelo menos **três partes distintas**: um **auditor**, uma **parte responsável** e os **usuários previstos**.

As três partes da auditoria financeira

A **parte responsável** é normalmente o poder executivo e/ou sua hierarquia subjacente de entidades do setor público responsáveis pela gestão de recursos públicos, pelo exercício de autoridade, sob o controle do legislativo, e pelo conteúdo das demonstrações financeiras.

O “**usuário previsto**” é principalmente o legislativo, que representa os cidadãos tomando decisões e determinando as prioridades das finanças públicas, bem como a finalidade e destinação das receitas e despesas como parte de um processo democrático público.

Quanto ao **auditor**, é o responsável pela auditoria.

Critérios adequados

Critérios são as **referências usadas** para avaliar ou mensurar o objeto, incluindo, quando relevante, referências para apresentação e divulgação. Os critérios usados na elaboração das demonstrações financeiras são normalmente formais e podem ser as IPSAS, as IFRS ou outras estruturas nacionais de relatório financeiro para uso no setor público.

Informações sobre o objeto

O termo “informação do objeto” **refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto**. É sobre as informações do objeto (por exemplo, nas demonstrações financeiras da entidade) que o auditor obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma opinião no relatório do auditor.

Trabalhos de asseguarção razoável

Auditorias de demonstrações financeiras conduzidas de acordo com as ISSAI são trabalhos de **asseguarção razoável**. Asseguarção razoável significa um alto nível de asseguarção, mas não absoluto, devido a limitações inerentes de uma auditoria. O resultado disso é que a maior parte da evidência obtida pelo auditor será persuasiva e não conclusiva.

Trabalhos de asseguarção limitada, tais como trabalhos de revisão, não são cobertos atualmente pelas ISSAI sobre auditorias financeiras.

02. Princípios da Auditoria Financeira

Veremos agora os princípios da auditoria financeira. São utilizados os mesmos **Princípios Gerais** da ISSAI 100 visto há pouco (vejam a figura sobre as áreas cobertas pelos princípios de auditoria do setor público na pág. 22).

Por isso vamos direto aos Princípios relacionados ao **Processo de Auditoria** que possui algumas especificidades e muito se assemelha ao que veremos em auditoria independente.

Concordância com os termos do trabalho

O auditor deve acordar ou, se os termos do trabalho forem claramente mandatários, estabelecer um entendimento comum sobre os termos do trabalho de auditoria com a administração ou com os responsáveis pela governança. **Os termos de um trabalho de auditoria no setor público são normalmente estabelecidos em mandatos** e, portanto, não estão sujeitos a acordos com a administração ou com os responsáveis pela governança.

Planejamento

O auditor deve **planejar a auditoria** apropriadamente para assegurar que ela seja conduzida de uma maneira eficaz e eficiente.

O auditor deve desenvolver uma **estratégia global** de auditoria que inclua o alcance, a época e direção da auditoria, bem como um **plano de auditoria**.

Uma **estratégia global** de auditoria orientará o auditor no desenvolvimento do **plano de auditoria**.

Ao desenvolver a **estratégia de auditoria**, o auditor precisa:

- a) identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;
- b) definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas.
- c) considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho;
- d) considerar os resultados das atividades preliminares e, quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo auditor é relevante para o trabalho na entidade auditada;
- e) determinar a **natureza, época e extensão** de **recursos** necessários para realizar o trabalho;
- f) considerar os resultados e conhecimentos obtidos das auditorias operacionais e outras atividades de auditoria relevantes para a entidade auditada, incluindo as implicações de recomendações anteriores;
- g) considerar e avaliar as expectativas do legislativo e de outros usuários relevantes do relatório de auditoria.

O auditor deve preparar um **plano de auditoria**, que deve incluir a descrição de:

- a) a **natureza, época e extensão** dos **procedimentos** de avaliação de risco planejados;
- b) a natureza, época e extensão de **procedimentos** adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;
- c) outros **procedimentos** de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis.

Tais procedimentos podem incluir ou descrever:

- Uma revisão do marco legal para a auditoria;
- Uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada;
- As razões para realizar a auditoria;

- Os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada;
- Os objetivos e o alcance da auditoria;
- A abordagem da auditoria;
- As características da evidência de auditoria a ser coletada, e os procedimentos necessários para coletar e analisar a evidência;
- Os recursos necessários;
- Um cronograma para a auditoria;
- A forma, o conteúdo e os usuários do relatório do auditor e da carta da administração.

A **estratégia global** e o **plano de auditoria** devem ser **documentados**. Eles também devem ser atualizados, conforme necessário, durante o curso da auditoria (flexível).

Entendimento da entidade auditada

O auditor deve ter um entendimento da entidade auditada e de seu ambiente, incluindo os procedimentos de controle interno que sejam relevantes para a auditoria.

Como parte do processo de entendimento, o auditor também deve considerar se a entidade auditada tem um procedimento para a identificação de riscos de negócios relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras, e se adicionalmente estima a significância desses riscos avaliando a probabilidade de sua ocorrência. Se tal procedimento foi estabelecido, o auditor precisa obter um entendimento dele e de seus resultados.

Avaliação de risco

O auditor deve avaliar os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações, para fornecer uma base para procedimentos adicionais de auditoria.

Os procedimentos de avaliação de risco podem incluir:

- **Indagações** à administração e aos funcionários da entidade auditada que, no julgamento do auditor, possam ter informações que poderiam ajudar na identificação de riscos de distorções relevantes devido a fraude ou erro;

- **Procedimentos analíticos**;

- **Observação e inspeção**.

A identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devem ser suficientemente **documentados**.

Respostas aos riscos avaliados

O auditor deve agir apropriadamente para abordar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras.

Respostas aos riscos avaliados incluem **planejar procedimentos de auditoria** que abordem os riscos, tais como **procedimentos substantivos e testes de controles**.

Procedimentos substantivos incluem tanto os testes de detalhes quanto procedimentos analíticos substantivos de classes de transações, saldos de contas e divulgações.

O exame do risco de controle requer que o auditor obtenha evidência de que os controles estão operando efetivamente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos).

O auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas e divulgações significativas, independentemente dos riscos avaliados de distorção relevante.

Considerações relacionadas à fraude

O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras decorrente de fraude, obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude e responder adequadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.

A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraudes é da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. O auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções relevantes, causadas por fraude ou erro.

Considerações sobre continuidade operacional

O auditor deve considerar se existem eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade auditada.

Demonstrações financeiras são normalmente elaboradas no pressuposto de que a entidade auditada está em operação e continuará a cumprir suas obrigações estatutárias em futuro previsível. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade operacional é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras levam em consideração todas as informações disponíveis em um futuro previsível.

Considerações relacionadas a leis e regulamentos

O auditor deve identificar os riscos de distorção relevante devido a não conformidade direta e material com leis e regulamentos. A identificação de tais riscos deve ser baseada em um entendimento geral da estrutura legal e regulamentar aplicável ao ambiente específico no qual a entidade auditada opera, incluindo a forma como a entidade está em conformidade com essa estrutura.

O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à conformidade com leis e regulamentos geralmente reconhecidos por ter um efeito direto e material na determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações financeiras.

Espera-se que o auditor obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras, consideradas como um todo, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

No entanto, o auditor não é responsável pela prevenção e pela não conformidade e não se pode esperar que detecte todas as violações de leis e regulamentos.

Evidência de auditoria

O auditor deve executar procedimentos de auditoria de maneira a obter evidência de auditoria **suficiente** e **apropriada** e assim tirar conclusões para fundamentar sua opinião.

A evidência de auditoria deve ser suficiente e apropriada. **Suficiência** é a medida da **quantidade** da evidência, enquanto a **adequação** refere-se à **qualidade** da evidência – sua relevância e confiabilidade.

O auditor deve considerar tanto a relevância como a confiabilidade da informação a ser usada como evidência de auditoria.

Consideração de eventos subsequentes

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que todos os eventos ocorridos entre a **data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor**, que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações financeiras foram identificados.

O auditor deve também responder adequadamente aos fatos que se tornaram conhecidos após a data de seu relatório e que, se fossem conhecidos naquela data, poderiam tê-lo levado a alterar o seu relatório.

Procedimentos devem ser executados para cobrir o período entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, ou o mais próximo possível.

Não se espera, contudo, que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria para assuntos para os quais os procedimentos de auditoria anteriormente aplicados fornecem conclusões satisfatórias. Normalmente, dois tipos de eventos são identificados:

- a) eventos que fornecem evidência de condições existentes na data das demonstrações financeiras; e
- b) eventos que fornecem evidência de condições que surgiram após a data das demonstrações financeiras.

O auditor **não** tem obrigação de realizar quaisquer procedimentos de auditoria em relação às demonstrações financeiras **após a data do seu relatório**. Entretanto, se, após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras, o auditor tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia ter levado o auditor a alterar seu relatório, medidas adequadas devem ser tomadas.

Tais medidas incluem:

- Discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança,
- Determinar se as demonstrações financeiras precisam ser alteradas e, caso afirmativo,
- Indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações financeiras.

Avaliação de distorções

O auditor deve manter um registro completo das distorções identificadas durante a auditoria e comunicar à administração e aos responsáveis pela governança, quando apropriado e em tempo hábil, todas as distorções registradas durante o curso da auditoria.

As distorções não corrigidas devem ser avaliadas quanto à materialidade, individualmente ou em conjunto, para determinar que efeito elas podem ter na opinião a ser dada no relatório do auditor.

Formação de opinião e emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras

O auditor deve formar uma opinião com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A opinião deve expressar claramente, por meio de um relatório escrito, que também descreve a base para a referida opinião.

Para formar uma opinião, o auditor deve primeiro concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras tomadas em conjunto estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Forma de opinião

O auditor deve expressar uma opinião **não modificada** quando concluir que as demonstrações financeiras são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, **de acordo com o marco referencial financeiro aplicável**.

O auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor se for concluído que, com base na evidência de auditoria obtida, as demonstrações financeiras como um todo não estão livres de distorção relevante, ou se o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante.

Os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada: uma **opinião com ressalva**, uma **opinião adversa** e uma **abstenção de opinião**.

O relatório do auditor deve ser em forma escrita e conter os seguintes elementos:

- a) um título que indique claramente que é o relatório de um auditor independente;
- b) um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho;

c) um parágrafo introdutório que (1) identifique a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas, (2) afirme que as demonstrações financeiras foram auditadas, (3) identifique o título de cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras, (4) faça referência ao resumo das principais políticas contábeis e demais notas explicativas, e (5) especifique a data ou período coberto por cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras.

d) uma seção com o título “Responsabilidade da administração pelas demonstrações financeiras” , declarando que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.

e) Uma seção com o título “Responsabilidade do auditor” , declarando que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião com base na auditoria de demonstrações financeiras, e descrevendo que uma auditoria envolve procedimentos para obter evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações financeiras, sendo que os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor quanto a, entre outros, os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, independentemente se causadas por fraude ou erro.

f) Uma seção com o título “Opinião”, que deve utilizar uma das seguintes frases, consideradas equivalentes, ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada:

As demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]; ou

As demonstrações financeiras apresentam uma visão correta e adequada... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

Os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada: uma **opinião com ressalva**, uma **opinião adversa** e uma **abstenção de opinião**.

A decisão sobre qual tipo de opinião modificada é apropriada depende:

a) Da natureza do assunto que deu origem à modificação - ou seja, se as demonstrações financeiras apresentam distorção relevante ou, no caso em que foi impossível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, podem apresentar distorção relevante; e

b) Do julgamento do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações financeiras.

O auditor deve expressar **uma opinião com ressalva** quando:

(1) tendo **obtido** evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, **mas não generalizadas**, nas demonstrações financeiras; ou

(2) se o auditor **não conseguiu** obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, mas conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes, **mas não generalizados**.

O auditor deve expressar uma **opinião adversa** quando, tendo **obtido** evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, **são relevantes e generalizadas** para as demonstrações financeiras.

O auditor deve **abster-se de expressar** uma opinião quando **não consegue obter** evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser **relevantes e generalizados**.

Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor

Se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que é de tal importância que é fundamental para seu entendimento dessas demonstrações, desde que tenha obtido evidência suficiente e apropriada de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações financeiras, o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase no relatório.

Parágrafos de ênfase devem referir-se somente a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras.

Informações comparativas – valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas

Informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras referentes a um ou mais períodos anteriores. O auditor deve determinar se as demonstrações financeiras

incluem as informações comparativas requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, e se essas informações estão classificadas adequadamente.

Responsabilidades do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas

O auditor deve ler as outras informações a fim de identificar quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de um fato com as demonstrações financeiras auditadas. Se, ao ler outras informações, o auditor identificar uma inconsistência relevante ou uma distorção relevante de um fato, ele deve determinar se as demonstrações financeiras auditadas ou as outras informações precisam ser retificadas.

Questão para fixar!

(CESPE - TCU - 2015) Denomina-se auditoria financeira, de acordo com as normas da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), a realização de avaliação independente com o objetivo de obter-se garantia razoável de opinião, por meio da verificação da conformidade, com os relatórios, da condição financeira, dos resultados e do uso de recursos da entidade examinada.

RESOLUÇÃO: Na condução de uma auditoria de demonstrações financeiras (auditoria financeira) os objetivos gerais do auditor são:

a) **obter segurança razoável** se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, seja por fraude ou erro, possibilitando, assim, o auditor expressar uma opinião se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e

b) **elaborar o relatório** sobre as demonstrações financeiras e comunicar o resultado da auditoria, de acordo com os achados do auditor.

O objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários.

Dessa forma, o escopo de auditorias financeiras no setor público pode ser definido pelo mandato da EFS como uma gama de objetivos de auditoria além dos objetivos de uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. Esses objetivos podem incluir a auditoria de:

a) **Contas de governo ou de entidades** ou outros relatórios financeiros, não necessariamente preparados de acordo com uma estrutura de relatório financeiro de propósito geral;

b) **Orçamentos, ações orçamentárias, dotações e outras decisões** sobre a alocação de recursos e sua implementação;

c) **Políticas, programas ou atividades** definidas por suas bases legais ou fontes de financiamento;

d) **Áreas de responsabilidade** definidas legalmente, tais como responsabilidades de ministros; e

e) **Categorias de receitas ou despesas** ou de **ativos** ou **passivos**.

Vejam que a "verificação da conformidade, com os relatórios, da condição financeira, dos resultados e do uso de recursos da entidade examinada" está de acordo com o que aprendemos acerca dos objetivos da auditoria financeira e o que incluem esses objetivos.

Gabarito: CORRETO.

ISSAI 300 – Princípios fundamentais da Auditoria Operacional

A ISSAI 300, da mesma forma que a ISSAI 200, baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e, adicionalmente, os desenvolve para adequá-los ao contexto específico da auditoria operacional.

Portanto, a ISSAI 300 deve ser lida e entendida em conjunto com a ISSAI 100, que também se aplica à auditoria operacional.

A ISSAI 300 busca estabelecer um entendimento comum da natureza da auditoria operacional, incluindo os princípios aplicáveis para se alcançar um alto padrão de auditoria.

Normas para auditoria operacional devem refletir a necessidade de flexibilidade no desenho de trabalhos individuais, para que os auditores sejam receptivos e criativos em seu trabalho e exerçam julgamento profissional em todas as fases do processo de auditoria.

Esta norma define auditoria operacional, como sendo o exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da **economicidade, eficiência e efetividade** e se há espaço para aperfeiçoamento.

O princípio da **economicidade** significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.

O princípio da **eficiência** significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.

O princípio da **efetividade** diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

As auditorias operacionais frequentemente incluem uma análise das condições que são necessárias para garantir que os princípios da economicidade, eficiência e efetividade possam ser sustentados. Essas condições podem incluir boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços. Quando apropriado, o impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada também deve ser levado em consideração.

O **principal objetivo** da auditoria operacional é promover, construtivamente, a **governança econômica**, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a **accountability** e **transparência**.

A auditoria operacional promove a **accountability** ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos.

A auditoria operacional promove a **transparência** ao proporcionar ao legislativo, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais. Desse modo, contribui diretamente para fornecer ao cidadão informações úteis e, ao mesmo tempo, serve de base para aprendizado e melhorias. Na auditoria operacional, as EFS são livres para decidir, dentro de seu mandato, o quê, quando e como auditar, e não devem ser impedidas de publicar seus achados.

Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional proporcionam a base para a adoção ou o desenvolvimento de normas pelas EFS. Eles foram formulados tendo em vista a experiência institucional das EFS, incluindo sua independência, mandatos constitucionais e obrigações éticas e os requisitos dos Pré-requisitos para o Funcionamento das EFS.

Ao lidar com **sobreposições entre tipos de auditoria** (ou auditorias combinadas), os seguintes pontos devem ser considerados:

a) Elementos da auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira. Caso ocorra uma sobreposição, **todas as normas relevantes devem ser observadas**. Talvez isso não seja viável em todos os casos, já que diferentes normas podem conter prioridades diferentes.

b) Nesses casos, o objetivo primário da auditoria deve guiar os auditores quanto a que normas eles devem aplicar. Ao determinar se considerações sobre desempenho formam o objetivo primário do trabalho de auditoria, deve-se ter em mente que a auditoria operacional tem o foco em atividades e resultados, em vez de focar em relatórios ou contas, e que o seu principal objetivo é promover economicidade, eficiência e efetividade, em vez de produzir um relatório sobre conformidade.

01. Elementos e objeto da Auditoria Operacional

Os elementos de auditoria do setor público (**auditor, parte responsável, usuários previstos, objeto e critérios**), como definidos na ISSAI 100, podem assumir distintas características na auditoria operacional.

Os auditores devem identificar explicitamente os elementos de cada auditoria e entender suas implicações, para que possam conduzir a auditoria adequadamente.

Quanto ao objeto da auditoria operacional, não precisa estar limitado a programas, entidades ou fundos, mas pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências).

O objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria.

Na auditoria operacional, o auditor é, às vezes, envolvido no desenvolvimento ou na seleção dos critérios (vimos a definição nesta aula) que são relevantes para a auditoria.

02. Asseguração na Auditoria Operacional

Como em todas as auditorias, os usuários dos relatórios de auditorias operacionais desejam ter confiança sobre a confiabilidade da informação que eles utilizam para a tomada de decisões. Logo, eles esperam relatórios confiáveis que apresentem a posição da EFS baseada em evidências sobre o assunto examinado.

Consequentemente, auditores operacionais devem, em todos os casos, fornecer achados baseados em **evidência suficiente e apropriada** e administrar de forma ativa o risco de relatórios inadequados.

Entretanto, normalmente não se espera que auditores operacionais apresentem uma opinião geral, **comparável à opinião sobre demonstrações financeiras**, sobre se a entidade auditada alcançou economicidade, eficiência e efetividade. Logo, isso não é um requisito do marco referencial das ISSAI.

03. Princípios da Auditoria Operacional

Veremos agora os princípios da Auditoria Operacional.

Os **princípios gerais** fornecem orientações sobre os aspectos da auditoria operacional que são relevantes durante todo o processo de auditoria. Algumas das áreas às quais esses princípios se aplicam não estão cobertas pela ISSAI 100. São elas: **a seleção de temas de auditoria, a identificação de objetivos de auditoria e a definição de uma abordagem de auditoria e critérios.**

Em outras áreas, tais como risco de auditoria, comunicação, habilidades, julgamento profissional, controle de qualidade, materialidade e documentação, estes princípios gerais remetem-se aos princípios da ISSAI 100 já vistos. Portanto, iremos nos ater às novidades.

Objetivo de auditoria

Os auditores devem estabelecer um objetivo de auditoria claramente definido que se relacione aos princípios de **economicidade, eficiência e efetividade**. O objetivo de auditoria determina a abordagem e o desenho do trabalho.

Poderia ser simplesmente descrever uma situação. No entanto, objetivos normativos de auditoria (as coisas são como deveriam ser?) e objetivos analíticos de auditoria (por que as coisas não são como deveriam ser?) são mais propensos a agregar valor.

Em todos os casos, os auditores precisam considerar a que a auditoria diz respeito, que organizações e órgãos estão envolvidos e para quem as recomendações finais podem ser relevantes. Objetivos de auditoria bem definidos podem se relacionar a uma única entidade ou a um grupo identificável de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais.

Abordagem de auditoria

Os auditores devem escolher uma abordagem orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação desses, para facilitar a **solidez do desenho da auditoria**.

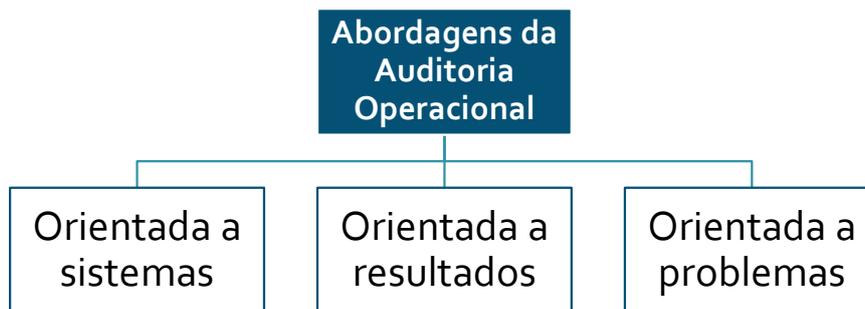
A abordagem geral de auditoria é um elemento central de qualquer auditoria. Ela determina a natureza do exame que deve ser feito. Também define o conhecimento, a informação, os dados e os procedimentos de auditoria necessários para obtê-los e analisá-los.

A auditoria operacional geralmente segue uma das **três abordagens**:

01. **Uma abordagem orientada a sistemas**, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira;

02. **Uma abordagem orientada a resultados**, que avalia se os objetivos, no tocante a resultados ou produtos, foram atingidos como pretendido ou se os programas e serviços estão operando como pretendido;

03. **Uma abordagem orientada a problemas**, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios.



Critérios

Os auditores devem estabelecer critérios adequados que correspondam às questões de auditoria e sejam relacionados aos princípios de **economicidade**, **eficiência** e **efetividade**.

Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Critérios de auditoria operacional são padrões razoáveis e especificados de auditoria relacionados a desempenho, com base nos quais a economicidade, eficiência e efetividade das operações são avaliadas e aferidas.

Os **critérios** fornecem uma base para avaliar as **evidências**, desenvolver os achados e chegar a conclusões sobre os objetivos de auditoria. Também constituem um importante elemento nas discussões internas da equipe de auditoria, com a administração da EFS e na comunicação com as entidades auditadas.

Os critérios podem ser **qualitativos** ou **quantitativos** e devem definir o que será usado para avaliar a entidade auditada. Os critérios podem ser gerais ou específicos, com foco no "dever ser" de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos; no que é "esperado" de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que "poderia ser" (dadas melhores condições).

Diversas fontes podem ser usadas para identificar critérios, inclusive referenciais de mensuração de desempenho. Os critérios devem ser transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria.

Princípios relacionados ao processo de auditoria

As fases de uma auditoria operacional compreendem:



Essas fases podem ser iterativas. Por exemplo, novas perspectivas surgidas na fase de execução podem acarretar mudanças no plano de auditoria e elementos importantes do relatório (por exemplo, a formulação de conclusões) podem ser esboçados ou até mesmo concluídos durante essa fase do processo.

Vejamos os aspectos relevantes sobre este processo.

Planejamento

Seleção de temas: os auditores devem selecionar temas de auditoria usando o processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.

Desenhando a auditoria: os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, efetiva e tempestiva e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.

Execução

Evidências, achados e conclusões: os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações.

Todos os achados e conclusões de auditoria devem estar respaldados por evidência suficiente e apropriada. Esta deve ser colocada no contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, devem ser levados em conta antes de se chegar às conclusões.

A natureza da evidência de auditoria necessária para chegar a conclusões na auditoria operacional é determinada pelo objeto, pelo objetivo e pelas questões de auditoria.

Relatório

Conteúdo do relatório: os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam abrangentes, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.

Para ser **abrangente**, um relatório deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria.

Para ser **convicente**, deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Todos os argumentos relevantes devem ser abordados.

O relatório deve ser tão claro e conciso quanto permita o objeto da auditoria e redigido em linguagem que não dê margem a ambiguidade. Como um todo, deve ser construtivo, contribuir para melhorar conhecimento e destacar quaisquer melhorias necessárias.

Recomendações

Se relevante e permitido pelo mandato da EFS, os auditores devem procurar fornecer recomendações construtivas que possam contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria.

As recomendações devem ser bem fundamentadas e **agregar valor**. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências.

Distribuição do relatório

Os auditores devem procurar tornar seus relatórios amplamente acessíveis, de acordo com o mandato da EFS. Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria.

Relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas, o executivo e/ou legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral diretamente e por meio da mídia e de outras partes interessadas.

Monitoramento

Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado.

O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao legislativo, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

Ao fazer o monitoramento de um relatório de auditoria, o auditor deve se concentrar nos achados e nas recomendações que ainda sejam relevantes por ocasião do monitoramento e fazer uma abordagem neutra e independente.

Cabe lembrar que, segundo as normas vigentes do TCU, **toda determinação deve ser monitorada**.

ISSAI 400 – Princípios fundamentais da Auditoria de Conformidade

O mesmo entendimento para as ISSAI 200 e 300 deve ser aplicado aqui. Sabemos que a ISSAI 100 apresenta os princípios fundamentais para a auditoria no setor público em geral e define a aplicabilidade das ISSAI. Dessa forma, a ISSAI 400 baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve para adequá-los ao contexto específico da auditoria de conformidade. A ISSAI 400 deve ser lida e entendida em conjunto com a ISSAI 100, que também se aplica às auditorias de conformidade.

O propósito das ISSAI sobre auditorias de conformidade é fornecer **um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes** para a auditoria de conformidade de um objeto de auditoria, tanto qualitativo como quantitativo, que varia amplamente em termos de escopo e pode ser aplicado por meio de uma série de abordagens de auditoria e formatos de relatórios.

A auditoria conformidade é a avaliação independente para determinar se um **dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios**. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.

O objetivo da auditoria de conformidade do setor público, portanto, é permitir que a EFS avalie se as atividades das entidades do setor público estão de acordo com as normas que as regem (legalidade e legitimidade).

Uma auditoria de conformidade é um processo sistemático para obter e avaliar objetivamente evidência quanto se um determinado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios.

Portanto, pode ser relacionada com a **legalidade** (aderência a critérios formais tais como leis, regulamentos e acordos aplicáveis) ou com a **propriety** (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos, ou seja, vai além dos critérios de mera legalidade).

01. Características da auditoria de conformidade

A auditoria de conformidade pode cobrir uma ampla variedade de objetos e pode ser realizada para fornecer **asseguração razoável ou limitada**, utilizando diversos tipos de critérios, procedimentos de obtenção de evidências e formatos de relatório.

As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de **certificação** ou de **relatório direto**, ou ambos ao mesmo tempo. O relatório de auditoria pode ser apresentado em formato longo ou curto e as conclusões podem ser expressas de várias formas: como uma declaração escrita, simples e clara, de opinião sobre a conformidade, ou como uma resposta mais elaborada a questões específicas de auditoria.

02. As diferentes perspectivas da auditoria de conformidade

A auditoria de conformidade pode ser parte de uma auditoria combinada que pode também incluir outros aspectos. Apesar de existirem outras possibilidades, a auditoria de conformidade geralmente é conduzida de um ou outro modo a seguir:

01. Relacionada à auditoria de demonstrações, ou
02. Separadamente da auditoria de demonstrações financeiras, ou
03. Em combinação com a auditoria operacional.



Auditoria de conformidade relacionada à auditoria de demonstrações financeiras

A auditoria de conformidade com normas pertinentes é em geral uma parte importante do mandato de uma EFS, na qual é combinada com a auditoria de demonstrações financeiras **como parte do relatório sobre a execução dos orçamentos públicos**.

Leis e regulamentos são importantes tanto na auditoria de conformidade quanto na auditoria de demonstrações financeiras.

As leis e regulamentos aplicáveis em cada campo dependerão do objetivo da auditoria. A auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios; centra-se na obtenção de evidência suficiente e apropriada relacionada à conformidade com esses critérios.

A auditoria de demonstrações financeiras busca determinar se as demonstrações financeiras da entidade em questão foram elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aceitável, bem como obter evidência de auditoria suficiente e apropriada relacionada às leis e regulamentos que têm um efeito direto e relevante sobre as demonstrações financeiras.

Enquanto nas auditorias de **demonstrações financeiras** somente aquelas leis e regulamentos que tenham um **efeito direto e relevante** sobre essas demonstrações são relevantes, na **auditoria de conformidade quaisquer leis e regulamentos** pertinentes ao objeto podem ser relevantes para a auditoria.

Auditoria de conformidade conduzida separadamente

As auditorias de conformidade podem também ser planejadas, realizadas e relatadas separadamente das auditorias de demonstrações financeiras e das auditorias operacionais. Auditorias de conformidade podem ser realizadas separadamente, de maneira regular ou ad hoc, como auditorias distintas e claramente definidas, relacionada a um objeto específico.

Auditoria de conformidade combinada com auditoria operacional

Quando a auditoria de conformidade é parte de uma auditoria operacional, a **conformidade** é vista como um dos aspectos de **economicidade, eficiência e efetividade**. A não conformidade pode ser a causa de, ou uma explicação para, ou ainda uma consequência do estado das atividades que constituem o objeto da auditoria operacional.

Nesse tipo de auditoria combinada, os auditores devem usar seu julgamento profissional para decidir se o foco principal da auditoria é o desempenho ou a conformidade, e se devem aplicar as ISSAI sobre auditoria operacional, de conformidade, ou ambas.

03. Elementos da Auditoria de Conformidade

Essa seção descreve aspectos adicionais dos elementos relacionados à auditoria de conformidade, que devem ser identificados pelo auditor, antes de iniciar a auditoria. São bem parecidas com a ISSAI 100.

Normas e critérios

Normas são os elementos mais fundamentais da auditoria de conformidade, uma vez que a estrutura e o conteúdo das normas fornecem os critérios de auditoria e, portanto, formam a base de como a auditoria deve proceder sob um ordenamento constitucional específico.

As normas podem incluir regras, leis e regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, termos acordados ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta de agentes públicos.

Os critérios são as referências usadas para avaliar ou mensurar consistentemente e razoavelmente o objeto. O auditor identifica os critérios com base nas normas pertinentes. Para serem adequados, os critérios de auditoria de conformidade devem ser relevantes, confiáveis, completos, objetivos, compreensíveis, comparáveis, aceitáveis e disponíveis. Sem um quadro de referência fornecido por critérios adequados, qualquer conclusão fica sujeita a interpretações pessoais e a mal-entendidos.

Objeto

O objeto de uma auditoria de conformidade é definido no escopo da auditoria. Pode assumir a forma de atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, é mais importante identificar a informação sobre o objeto, que pode ser uma declaração de conformidade preparada de acordo com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.

As três partes na auditoria de conformidade

A auditoria de conformidade também é baseada em uma relação de **três partes**, na qual o **auditor** tem como objetivo obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, a fim de expressar uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos **usuários previstos**, que não seja a **parte responsável**, acerca da mensuração ou avaliação de um objeto de acordo com critérios aplicáveis.

Na auditoria de conformidade, a responsabilidade do **auditor** é identificar os elementos da auditoria, avaliar se um determinado objeto está em conformidade com os critérios estabelecidos e emitir um relatório de auditoria de conformidade.

A **parte responsável** em auditoria de conformidade é **responsável pelo objeto da auditoria**.

Os **usuários previstos** são as **pessoas, organizações ou grupos destas**, para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Na auditoria de conformidade, os usuários geralmente incluem o legislativo, como representantes do povo, que são os usuários finais dos relatórios de auditorias de conformidade.

Asseguração na auditoria de conformidade

Auditoria de conformidade realizada para obtenção de **asseguração** aumenta a confiança dos usuários previstos quanto à informação fornecida pelo auditor ou por outra parte.

Na auditoria de conformidade, existem **dois níveis de asseguração**:

Asseguração razoável, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos; e

Asseguração limitada, transmitindo que nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios. Tanto a garantia razoável quanto a limitada são possíveis nos trabalhos de relatório direto e nos de certificação em auditoria de conformidade.

04. Princípios fundamentais da Auditoria de Conformidade

Os princípios gerais da auditoria de conformidade são os mesmos da ISSAI 100 (ver figura na página 22) e não merece maiores comentários.

Quanto aos princípios relacionados ao **processo** de auditoria, vejamos.

Escopo de auditoria

Os auditores devem determinar o escopo da auditoria.

Quando o mandato da EFS ou a legislação aplicável não prescrever o escopo da auditoria, este deve ser decidido pelo auditor. O escopo de auditoria é uma declaração clara do foco, da extensão e dos limites da auditoria em termos da conformidade do objeto com os critérios.

O escopo de uma auditoria é influenciado pela materialidade e pelo risco, e determina quais normas e partes delas serão cobertas. O processo de auditoria como um todo deve ser formatado para cobrir o escopo completo da auditoria.

Objeto e critério

Os auditores devem identificar o objeto e os critérios adequados.

A determinação do objeto e dos critérios é um dos primeiros passos de uma auditoria de conformidade. O objeto e os critérios podem ser definidos por lei ou no mandato da EFS. Alternativamente, pode ser identificado pelo auditor. Para trabalhos de certificação, pode também ser pertinente identificar a informação sobre o objeto, apresentada pela parte responsável, no que diz respeito à conformidade de um dado objeto com certos critérios.

Entendendo a entidade

Os auditores devem entender a entidade auditada à luz das normas relevantes.

A auditoria de conformidade pode abranger todos os níveis do executivo e pode incluir vários níveis administrativos, tipos de entidades e combinações de entidades.

Entendendo controles internos e o ambiente de controle

Os auditores devem entender o ambiente de controle e os controles internos relevantes e considerar se eles são apropriados para assegurar a conformidade.

O entendimento da entidade auditada e/ou do objeto, relevante para o escopo da auditoria, depende do conhecimento do auditor sobre ambiente de controle. O ambiente de controle é a cultura de honestidade e o comportamento ético que fornece a base para o sistema de controle interno para assegurar a conformidade com as normas. Nas auditorias de conformidade, um ambiente de controle focado no alcance da conformidade é de especial importância.

Avaliação de risco

Os auditores devem realizar uma avaliação de risco para identificar riscos de não conformidade.

À luz dos critérios de auditoria, do escopo de auditoria e das características da entidade auditada, o auditor deve realizar uma avaliação de risco para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados. Nisso, o auditor deve considerar os riscos de que o objeto não venha a cumprir com os critérios.

Risco de fraude

Os auditores devem considerar o risco de fraude.

Se o auditor se deparar com casos de não conformidade que possam ser indicativos de fraude, ele deve exercer o devido zelo profissional e cautela de modo a não interferir com eventuais procedimentos legais ou investigações futuras.

Embora a detecção de fraude não seja o principal objetivo da auditoria de conformidade, os auditores devem incluir fatores de risco de fraude em suas avaliações de risco e manterem-se alertas para indicações de fraude na realização de seus trabalhos.

Estratégia de auditoria e plano de auditoria

Os auditores devem desenvolver uma **estratégia** e um **plano de auditoria**. O planejamento da auditoria deve envolver discussão entre membros da equipe de auditoria visando desenvolver uma estratégia global de auditoria e um plano de auditoria. O propósito da estratégia de auditoria é delinear uma **resposta eficaz** para o risco de não conformidade.

Evidência de auditoria

Audidores devem reunir evidência de auditoria **suficiente** e **apropriada** para cobrir o escopo de auditoria.

O auditor deve reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para fornecer a base para a conclusão ou opinião. **Suficiência** é uma medida da **quantidade** de evidência, enquanto **adequação** se relaciona com a **qualidade** da evidência, sua relevância, validade e confiabilidade. A quantidade de evidência requerida depende do risco de auditoria (quanto maior o risco, provavelmente mais evidência será requerida) e da qualidade de tais evidências (quanto maior a qualidade, menos evidência será requerida).

Avaliando evidência e formando conclusões

Os auditores devem avaliar se a evidência de auditoria suficiente e apropriada foi obtida e formular conclusões pertinentes.

Após completar a auditoria propriamente, o auditor revisará a evidência de auditoria a fim de chegar a uma conclusão ou emitir uma opinião. O auditor deve avaliar se a evidência obtida é suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Relatando

Os auditores devem preparar um relatório baseado nos princípios de **completude**, **objetividade**, **tempestividade** e **contraditório**.

O princípio da **completude** requer que o auditor considere toda evidência de auditoria relevante antes de emitir um relatório.

O princípio da **objetividade** requer que o auditor aplique julgamento e ceticismo profissionais para assegurar que todos os fatos relatados estão corretos e que os achados ou conclusões são apresentados de uma maneira pertinente e equilibrada.

O princípio da **tempestividade** implica a preparação do relatório no prazo devido.

O princípio do **contraditório** implica verificar a precisão dos fatos junto às entidades auditadas e incorporar os esclarecimentos dos responsáveis quando apropriado.

Tanto na forma quanto no conteúdo, um relatório de auditoria de conformidade deve estar de acordo com todos esses princípios.

Monitorando

Os auditores devem monitorar os casos de não conformidade quando apropriado.

Um processo de monitoramento facilita a eficaz implementação da ação corretiva e fornece um *feedback* à entidade auditada, aos usuários do relatório de auditoria e ao auditor (para futuro planejamento de auditoria).

Pronto amigos, terminamos a parte teórica da aula. Agora vamos resolver algumas questões prova!

Questões de prova comentadas

1. (CESPE – TCE/PR – 2016) De acordo com a INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), assinale a opção correta, acerca da auditoria governamental.

- a) As vantagens do controle prévio, ou pré-auditoria, incluem a possibilidade de impedir que prejuízos ocorram e de gerar pequeno volume de trabalho.
- b) As auditorias de legitimidade, de regularidade e operacional são os tipos de auditoria que a entidade de fiscalização superior utiliza para cumprir suas finalidades.
- c) Para o sucesso de uma auditoria governamental, é suficiente que a entidade de fiscalização não sofra influências externas e que seus membros e diretores sejam independentes da entidade auditada.
- d) O objetivo específico de uma auditoria governamental consiste em encontrar e responsabilizar civil e penalmente aqueles que incorrerem em desvios.
- e) O controle prévio, também denominado pré-auditoria, e o controle posterior, ou pós-auditoria, constituem etapas de controle.

RESOLUÇÃO:

Item A: a pré-auditoria realizada por uma Entidade Fiscalizadora Superior tem a vantagem de poder impedir prejuízos antes de sua ocorrência, mas tem a desvantagem de gerar um volume excessivo de trabalho e de tornar indistintas as responsabilidades previstas no direito público. INCORRETO

Item B: em geral, as auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos principais: auditorias de demonstrações financeiras (e não de legitimidade), auditorias de conformidade e auditorias operacionais. Os objetivos de cada auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis. INCORRETO

Item C: de acordo com a Declaração de Lima, é também necessário que o grau necessário de independência esteja devidamente previsto na Constituição. É importante que um supremo tribunal garanta uma proteção jurídica adequada contra qualquer interferência na independência e mandato de auditoria de uma Entidade Fiscalizadora Superior. INCORRETO

Item D: não é objetivo da auditoria governamental responsabilizar civil e penalmente aqueles que incorrem em desvios. INCORRETO

Item E: vimos que a Declaração de Lima dispõe que a existência de um controle prévio vai depender da situação jurídica de cada país, mas que o controle posterior sempre deverá existir, independentemente da existência, ou não, do controle prévio. A pré-auditoria é um tipo de avaliação de atividades administrativas ou financeiras que é realizada antes da ocorrência do fato; a pós-auditoria é uma auditoria realizada após a ocorrência do fato. CORRETO

Gabarito: alternativa E

2. (CESPE – TCE/PR – 2016 - ADAPTADA) No que tange ao exercício profissional da auditoria, de acordo com a INTOSAI, assinale a opção correta.

O auditor deverá emitir o parecer adverso quando restrições à execução de sua atividade o impedirem de obter evidências suficientes acerca da veracidade das demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO: questão trata da auditoria financeira. Aprendemos que, com relação à auditoria financeira e à forma da opinião, os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada: uma **opinião com ressalva**, uma **opinião adversa** e uma **abstenção de opinião**.

A decisão sobre qual tipo de opinião modificada é apropriada depende:

O auditor deve expressar **uma opinião com ressalva** quando:

(1) tendo **obtido evidência** de auditoria apropriada e suficiente, o auditor conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são **relevantes**, mas **não generalizadas**, nas demonstrações financeiras; ou

(2) se o auditor **não conseguiu obter evidência** de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, mas conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser **relevantes**, mas **não generalizados**.

O auditor deve expressar uma **opinião adversa** quando, **tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente**, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são **relevantes e generalizadas** para as demonstrações financeiras.

O auditor deve **abster-se de expressar** uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser **relevantes e generalizados**.

Portanto, quando houver restrições quanto à obtenção de evidência, o auditor pode emitir uma opinião com ressalva (quando conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser **relevantes**, mas **não generalizados**) ou abstenção de opinião (quando conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser **relevantes e generalizados**).

Gabarito: ERRADO

3. (CESPE – TCE/PR – 2016 – ADAPTADA) No que tange ao exercício profissional da auditoria, de acordo com a INTOSAI, assinale a opção correta.

O auditor, a fim de chamar a atenção do leitor para determinados pontos importantes de seu relatório de auditoria, vale-se do denominado parágrafo de epíteto.

RESOLUÇÃO: questão trata da auditoria financeira. Aprendemos que, com relação à auditoria financeira. Vimos que, se o auditor considerar necessário **chamar a atenção** dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que é de tal importância que é fundamental para seu entendimento dessas demonstrações, desde que tenha obtido evidência suficiente e apropriada de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações financeiras, **o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase no relatório**.

Gabarito: ERRADO

4. (CESPE – TCE/PA - 2016) Tendo como referência os conceitos relacionados a auditoria governamental adotados por entidades internacionais, julgue o item a seguir.

No entendimento da INTOSAI, a auditoria de conformidade está focada na aderência das atividades ou operações realizadas a critérios referenciais, que podem ser tanto normas legais como políticas adotadas ou mesmo princípios que norteiam as boas práticas da administração pública.

RESOLUÇÃO: aprendemos que, de acordo com as normas de auditoria da INTOSAI, a auditoria conformidade é a avaliação independente para determinar se um **dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios**. Esses critérios **podem incluir** regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou **os princípios gerais que regem a gestão financeira** responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

Gabarito: CORRETO

5. (CESPE – TCE/PA – 2016) Tendo como referência os conceitos relacionados a auditoria governamental adotados por entidades internacionais, julgue o item a seguir.

As normas de auditoria da INTOSAI têm caráter prescritivo, o que torna compulsória sua aplicação pelas entidades de fiscalização superiores.

RESOLUÇÃO: As normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. Nesse sentido, as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que no nosso país é o Tribunal de Contas da União (TCU).

As ISSAI abrangem os requisitos da auditoria do setor público no nível organizacional, ou seja, na EFS, enquanto no nível dos trabalhos de auditoria, visam apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.

Os Princípios Fundamentais de Auditoria no nível 3 (ISSAI 100-999) decorrem e foram elaborados a partir da ISSAI 1 – A Declaração de Lima e das ISSAI de nível 2 (estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS), **e fornecem uma estrutura normativa de referência internacional definindo a auditoria do setor público**.

As EFS devem julgar quais normas são compatíveis com os trabalhos a serem desenvolvidos, a fim de garantir um alto nível de qualidade em seus trabalhos.

Portanto, tais normas não possuem caráter compulsório.

Gabarito: ERRADO

6. (CESPE – TCE/PA– 2016) Com base no disposto nas normas da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), julgue o item a seguir.

De acordo com a INTOSAI, ceticismo profissional é uma atitude de descrença e contestação que deve ser mantida, durante toda a auditoria, na avaliação da suficiência e da idoneidade da evidência obtida.

RESOLUÇÃO: segundo a ISSAI 100, o ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos.

A questão erra ao afirmar que o ceticismo profissional é uma atitude de “descrença”, pelo contrário, significa manter uma atitude alerta sobre a suficiência e adequação da evidência ao longo da auditoria, realizando uma avaliação crítica, com uma mente questionadora da validade da evidência obtida e está atento a evidências que contradigam ou levantam dúvidas sobre a confiabilidade dos documentos ou representações da parte responsável.

Gabarito: ERRADO

7. (CESPE – TCE/PA – 2016) No que se refere ao Código de Ética disposto pela INTOSAI, julgue o item seguinte.

Os auditores do setor público podem assessorar ou prestar serviços distintos de auditoria a uma entidade auditada, mas, em todos os casos, estão impedidos de assumir responsabilidade na gestão dos negócios, que é de competência dos dirigentes da entidade.

RESOLUÇÃO: De acordo com o código de ética da INTOSAI, é indispensável para os auditores que haja independência em relação à entidade auditada. É essencial que os auditores devem não ser apenas independentes e imparciais, como também parecerem ser independentes.

Quando os auditores estão autorizados a fornecer assessoria ou serviços que não sejam de auditoria a uma entidade auditada, todos os cuidados devem ser tomados para que esses serviços não resultem em conflitos de interesses. Em particular, os auditores devem assegurar que essas assessorias ou serviços **não incluam responsabilidades ou poderes de gestão**, que devem permanecer firmemente com a administração da entidade auditada.

Gabarito: CORRETO

8. (CESPE – FUB - 2015) Relativamente às normas internacionais para o exercício profissional da auditoria, julgue os itens que se seguem.

A integridade exige que os auditores mantenham normas irretocáveis de conduta profissional, ajustem-se tanto à forma quanto ao espírito das normas de auditoria e de ética e evitem tomar decisões contrárias aos interesses públicos.

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

Gabarito: CORRETO

9. (CESPE – CGE/PI – 2015) Em relação a auditoria governamental, controle interno e normas de auditoria, julgue o item a seguir.

Para que sejam atendidas as normas da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), os auditores governamentais devem compreender os princípios e as normas constitucionais, legais e institucionais que regulam a execução das atividades operacionais da entidade auditada.

RESOLUÇÃO: Segundo a ISSAI 200 (Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira da INTOSAI), o auditor deve ter um entendimento da entidade auditada e de seu ambiente, incluindo os procedimentos de controle interno que sejam relevantes para a auditoria. Para que esse entendimento seja satisfatório, é necessário que o auditor compreenda as leis e regulamentos específicos a que a entidade auditada está sujeita, e o impacto potencial do não cumprimento dessas normas.

Na mesma linha, a ISSAI 400 (Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade da INTOSAI) afirma que os membros da equipe de auditoria devem compreender, entre outras, as normas e a legislação aplicáveis às operações da entidade auditada.

Gabarito: CORRETO

10. (CESPE – CGE/PI – 2015) Com relação a evidências e achados de auditoria, comunicação de resultados e monitoramento, supervisão e controle de qualidade, julgue o item seguinte.

De acordo com as normas de auditoria da INTOSAI, a depender do nível de competência profissional da equipe de auditores, a tarefa de supervisão do pessoal encarregado da auditoria pode ser dispensada.

RESOLUÇÃO: Segundo as normas de auditoria da INTOSAI, o trabalho realizado pela equipe de auditoria, em todos os seus níveis e fases, deve ser adequadamente supervisionado durante a auditoria e a documentação obtida deve ser revisada por um membro experiente da equipe.

A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho. Uma supervisão e um controle adequados são, portanto, sempre necessários, independentemente da competência individual dos auditores.

Ainda, Segundo a ISSAI 300 (Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional da INTOSAI), é importante que os auditores trabalhem sistematicamente, com devido zelo e objetividade, e sob supervisão apropriada.

Gabarito: ERRADO

11. (CESPE – FUB – 2015) Segundo a INTOSAI, as auditorias do setor público contribuem para a boa governança e, por conseguinte, para o aperfeiçoamento da administração pública. Com relação a auditorias e governança no setor público, julgue o item subsequente.

As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que o auditor deve considerar o risco e a materialidade ao selecionar o objeto e os critérios a serem adotados no exame a ser realizado.

RESOLUÇÃO: Com relação aos tipos de trabalho, existem dois tipos:

01. **Trabalhos de certificação:** nos trabalhos de certificação a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.

- **Trabalhos de relatório direto:** nos trabalhos de relatório direto é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. **O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade.** O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.

As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo.

Entretanto, o erro da questão é que são nos trabalhos de relatório direto, e não de certificação, que o auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade.

Gabarito: ERRADO

12. (CESPE – FUB – 2015) Segundo a INTOSAI, as auditorias do setor público contribuem para a boa governança e, por conseguinte, para o aperfeiçoamento da administração pública. Com relação a auditorias e governança no setor público, julgue o item subsequente.

O objetivo da auditoria operacional é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento de procedimentos para evitar possíveis fragilidades.

RESOLUÇÃO: segundo à INTOSAI, a finalidade da **Auditoria Operacional** é verificar o desempenho, a economia, a eficiência e a eficácia da administração pública, não se restringindo a operações financeiras específicas, abrangendo todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Gabarito: CORRETO

13. (CESPE – TC/DF – 2014) A respeito das normas de auditoria governamental estabelecidas pela INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) e pelo TCDF, julgue os itens a seguir. Com a finalidade de manter a independência dos trabalhos de auditoria, as informações acerca do objeto da auditoria devem ser obtidas pelo auditor sem a colaboração da administração do órgão ou projeto a ser auditado ou daqueles encarregados de sua governança.

RESOLUÇÃO: o erro está na palavra SEM. Pois, conforme postula as Normas Gerais de Auditoria da INTOSAI, para cumprir corretamente suas funções fiscalizadoras, as EFS devem ter acesso tanto às fontes de informação e aos dados como aos funcionários e empregados da entidade fiscalizada. A promulgação de uma normativa que permita o acesso do auditor a tais informações e pessoas contribuirá para que, no futuro, haja um número reduzido de problemas neste âmbito.

Gabarito: ERRADO

14. (CESPE – TCU – 2013) As entidades fiscalizadoras superiores que compõem a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) estão obrigadas a adotar um código de ética comum, o qual se aplica tanto aos auditores governamentais e aos dirigentes de suas próprias organizações quanto aos auditores das respectivas entidades auditadas.

RESOLUÇÃO: o código de Ética da INTOSAI está dirigido ao auditor individualmente, ao diretor da EFS (Entidade Fiscalizadora Superior), aos responsáveis executivos e todas as pessoas que trabalham a serviço da EFS ou em representação desta e que intervenham no trabalho de auditoria. **Todavia, não se deve considerar que o Código influencie a estrutura organizativa da EFS.**

Devido às diferenças nacionais de cultura, idioma e sistemas jurídicos e sociais, **é responsabilidade de cada EFS a elaboração de um Código de Ética próprio** que se ajuste otimamente às suas características. Convém à EFS que esses Códigos de Ética nacionais especifiquem, com clareza, os conceitos éticos. O Código de Ética da INTOSAI se propõe a servir como fundamento aos Códigos de Ética nacionais. Cada EFS deve garantir que todos seus auditores estejam familiarizados e atuem em conformidade com os valores e princípios que figuram no Código de Ética nacional.

Gabarito: ERRADO

15. (CESPE – TCE/RO – 2013) Com relação às normas relativas aos profissionais de auditoria governamental, julgue o item a seguir.

A responsabilidade do profissional de auditoria governamental alcança as áreas administrativa, civil e penal, podendo atingi-lo mesmo em casos caracterizados apenas por negligência, imperícia ou imprudência. As responsabilidades éticas perante os usuários internos e externos devem constar no Código de Ética Profissional, sendo definidas em normas legais e regulamentares.

RESOLUÇÃO: O profissional de auditoria governamental pode ser responsabilizado administrativa, penal e civilmente pela não descoberta de fraude em consequência de negligência, imperícia e imprudência na execução dos trabalhos de auditoria governamental.

O auditor governamental, no exercício das atividades, assume responsabilidades éticas e legais para com usuários internos e externos de seus trabalhos. As responsabilidades éticas do profissional de auditoria governamental devem ser descritas em Código de Ética Profissional. Elas são definidas pelas leis orgânicas, estatutos, regimentos internos, normas, resoluções, instruções ou regulamentos dos TCs.

Gabarito: CORRETO

16. (CESPE – TCU – 2012) Julgue os itens a seguir, relativos às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e à Declaração de Lima.

O fato de órgãos e entidades governamentais serem objeto do controle exercido por uma EFS não implica subordinação de tal maneira que eles possam isentar-se de responsabilidades em relação às suas operações e decisões. Se, entretanto, em vez de recomendações, a EFS emitir resoluções ou atos similares, o seu cumprimento se tornará obrigatório.

RESOLUÇÃO: podemos dividir a questão em duas partes. Primeiro, quando afirma que não há subordinação entre as EFS e os órgãos e entidades governamentais auditados, o que está correto, pois as EFS são independentes a tais órgãos e entidades. Segundo, quando afirma que as EFS emitem resoluções e atos similares e que seu cumprimento é obrigatório, o que também está correto.

Gabarito: CORRETO

17. (CESPE - TCU – 2012) Julgue os itens a seguir, relativos às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e à Declaração de Lima.

As obras públicas, em geral, por envolverem recursos consideráveis, requerem atenção especial, cabendo às EFS exclusivamente o controle da regularidade das despesas efetuadas. A avaliação dos resultados e a qualidade da execução das obras constituem responsabilidade exclusiva dos próprios contratantes.

RESOLUÇÃO: ora, sabemos que as EFS podem realizar tanto auditorias de conformidade, como auditorias operacionais (avaliar o desempenho quanto à eficácia, eficiência e efetividade) e auditorias financeiras (avaliar se a informação financeira da entidade está de acordo com a estrutura do relatório financeiro aplicável).

Gabarito: ERRADO

18. (CESPE – TCU – 2011) Com referência às evidências, à comunicação e ao monitoramento dos resultados do trabalho de auditoria, julgue os itens que se seguem.

As normas de auditoria da INTOSAI consideram que a supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos de auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho, e deve ser orientada tanto para o conteúdo como para o método de auditoria, o que pressupõe sua realização na conformidade das normas e práticas da entidade de fiscalização superior

RESOLUÇÃO: segundo o Código de Ética da INTOSAI, a supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho. Uma supervisão e um controle adequados são, portanto, sempre necessários, independentemente da competência individual dos auditores. A supervisão deve ser orientada, tanto para o conteúdo como para o método de auditoria, e isto implica garantir que:

(a) os membros da equipe de auditoria tenham uma nítida e sólida compreensão do plano de auditoria;

(b) a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas da EFS;

(c) o plano de auditoria e a estratégia de ação nele especificada sejam seguidos, a menos que alguma alteração seja autorizada;

- (d) os papéis de trabalho contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente todas as conclusões, recomendações e pareceres;
- (e) o auditor atinja os objetivos de auditoria estabelecidos; e
- (f) o relatório de auditoria contenha todas as conclusões, recomendações e pareceres pertinentes.

Gabarito: CORRETO

19. (CESPE – TCU - 2011) Com relação às características da auditoria governamental e às instituições reguladoras de seu exercício, julgue o item a seguir.

De acordo com o Código de Ética para os auditores do setor público, da INTOSAI, o preceito do sigilo profissional, segundo o qual as informações obtidas pelos auditores em razão de suas funções não podem ser reveladas a terceiros, não se aplica aos casos de cumprimento das responsabilidades próprias da respectiva entidade de fiscalização superior.

RESOLUÇÃO: De acordo com o Código de Ética da INTOSAI, a informação obtida no processo de auditoria não deve ser revelada a terceiros, salvo aos responsáveis pelo cumprimento de determinações legais ou outra classe que correspondam às EFSs, como parte dos procedimentos normais desta, ou em conformidade com as leis pertinentes. Aqui, sigilo profissional se refere ao sigilo das informações obtidas no exercício de suas atividades profissionais.

Portanto, a questão está correta ao afirmar que as informações obtidas pode ser reveladas a terceiros para cumprir responsabilidades legais ou de outra classe que correspondam às EFSs, como parte dos procedimentos normais desta, ou ainda em conformidade com as leis pertinentes.

Gabarito: CORRETO

20. (CESPE – TCU – 2008) As normas de auditoria da INTOSAI, ao contrário das de outras procedências, em particular no âmbito interno de cada país, não podem ser prescritivas nem aplicadas compulsoriamente pelas entidades fiscalizadoras superiores ou por seu pessoal.

RESOLUÇÃO: As normas de auditoria da INTOSAI não podem ser prescritivas nem de aplicação compulsória por parte da EFS ou de seu pessoal.

Já as normas de outras procedências – como os dispositivos constitucionais e as normas de auditoria de cada país – podem ser aplicadas compulsoriamente. É uma faculdade, normalmente do legislador de cada país.

Gabarito: CORRETO

21. (CESPE – TCU - 2008) A exemplo da auditoria no setor privado, as entidades públicas auditadas devem manter uma relação de cliente com a entidade fiscalizada superior (EFS). Nesse sentido, ao levar em consideração as opiniões da administração em suas conclusões e recomendações, a EFS assume, perante essa administração, quaisquer responsabilidades quanto ao âmbito ou à natureza de sua auditoria.

RESOLUÇÃO: a questão erra ao comparar a auditoria governamental com a auditoria privada. Na auditoria do setor privado se estipula o trabalho do auditor em um contrato de prestação de serviços, ao contrário da auditoria governamental, na qual a entidade auditada não mantém uma relação de cliente para com a EFS, que deve ser livre e imparcial no desempenho de sua competência legal. Além do mais, deve levar em consideração as opiniões da administração ao formular seus pareceres, conclusões e recomendações de auditoria, sem assumir, todavia, qualquer responsabilidade perante a administração da entidade auditada quanto ao escopo ou natureza de sua auditoria.

Gabarito: ERRADO

22. (CESPE – TCU - 2007) Julgue os seguintes itens, que versam sobre auditoria governamental. A INTOSAI é um organismo internacional cujo objetivo é fomentar o intercâmbio de ideias e experiências entre entidades fiscalizadoras superiores quanto ao controle das finanças públicas. Entre os documentos elaborados pela INTOSAI, destacam-se a Declaração de Lima, o código de ética e normas de auditoria. Na Declaração de Lima, só constam o controle prévio e o controle posterior, ao passo que, no Brasil, além desses, há o controle concomitante, por expressa disposição legal.

RESOLUÇÃO: lembre-se que a INTOSAI não faz menção ao controle concomitante, apenas ao controle prévio ou pré-auditoria e o controle posterior ou pós auditoria, prevalecendo este último. Segundo a norma, o controle posterior sempre deverá existir, independentemente da existência, ou não, do controle prévio.

O controle concomitante existe no Brasil, a exemplo de realização de auditorias sobre atos ou contratos administrativos que ainda estão sendo consumados, como uma obra ainda em andamento que sofre uma auditoria do TCU.

Gabarito: CORRETO

Questões de outras bancas

23. (FCC – TCE/RS - 2018) O ISSAI 100 define auditoria operacional como o tipo de auditoria que foca em determinar se

- a) a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com o marco regulatório aplicável.
- b) um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios.
- c) intervenções, programas e instituições operam em conformidade com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade.
- d) uma determinada operação está em conformidade com normas identificadas como critérios.
- e) atividades ou transações financeiras estão em operação.

RESOLUÇÃO: Auditoria operacional foca em determinar **se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade**, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Gabarito: alternativa C

24. (FCC – TCE/RS - 2018) As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público do nível 2 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público correspondem às normas internacionais ISSAI 100 a ISSAI 400. Dentre os elementos de auditoria do setor público reconhecidos em tal documento, são consideradas envolvidas ao menos três partes distintas, quais sejam:

- a) o auditor, uma parte responsável e os usuários previstos.
- b) o Tribunal de Contas, o administrador e os administrados.
- c) o fato, o valor e a norma.
- d) o controle externo, o controle interno e o controle social.
- e) o Poder Executivo, o Poder Legislativo e o Poder Judiciário.

RESOLUÇÃO: Todas as auditorias do setor público contam com os mesmos elementos básicos: **o auditor, a parte responsável, os usuários previstos (as três partes da auditoria)**, os critérios para avaliar o objeto e a informação resultante da avaliação do objeto.

Gabarito: alternativa A

25. (FCC – TCM/GO – 2015) Na condução de auditorias, devem ser observados os princípios éticos estruturais do código de Ética do International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, recomendado às Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS, tais como os princípios de integridade, da independência, do conflito de interesse, da objetividade, da imparcialidade, da aparência, da neutralidade política, da confidencialidade e do profissionalismo. O princípio ético que requer que o auditor observe a forma e a finalidade dos padrões de auditoria e de ética, considere os princípios de independência e objetividade, seja absolutamente honesto na realização de seu trabalho e na utilização dos recursos da EFS, mantenha impecáveis padrões de conduta profissional e tome decisões de acordo com o interesse público, é o princípio

- a) da neutralidade política.
- b) da objetividade.
- c) da aparência.
- d) do conflito de interesse.
- e) de integridade.

RESOLUÇÃO: A **integridade** constitui o valor central do Código de Ética da INTOSAI. Segundo esse princípio, os auditores estão obrigados a cumprir normas elevadas de conduta relacionadas a honradez e a imparcialidade durante seu trabalho e em suas relações com o pessoal das entidades auditadas. Pode ser medida em função do que é correto e justo, do que é legal e legítimo, exigindo que os auditores ajustem-se às normas de auditoria e de ética, e aos princípios de **objetividade e independência**, além de manterem conduta profissional exemplar, tomando decisões **imparciais de acordo com o interesse público**.

Integridade está relacionado à **honestidade**, pois, por mais que o auditor tenha capacidade técnica e competência, ao ser desonesto, todo o trabalho do auditor perde a credibilidade, resultando na suspeição dos seus trabalhos.

Gabarito: alternativa E

26. (FCC – TCM/GO – 2015) As Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS do setor público, nas quais incluem-se os Tribunais de Contas, devem observar as normas emitidas pela International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, que em sua norma ISSAI 100 aponta três tipos de auditoria. A auditoria que objetiva examinar a economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e qualidade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública, segundo o manual de auditoria do TCU adaptado às normas internacionais, é a Auditoria

- a) das Demonstrações Contábeis.
- b) operacional.
- c) de Conformidade
- d) de Qualidade.
- e) dos Sistemas ou TI.

RESOLUÇÃO: a finalidade da **Auditoria Operacional** é verificar o desempenho, a economia, a eficiência e a eficácia da administração pública, não se restringindo a operações financeiras específicas, abrangendo todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Gabarito: alternativa B

27. (FGV – TCM/SP - 2015) De acordo com a Declaração de Lima, é atividade considerada típica e indispensável de uma EFS:

- a) a realização de pré-auditorias;
- b) a realização de pós-auditorias;
- c) a realização de auditorias estritamente nas operações previstas no orçamento;
- d) o estabelecimento de procedimentos operacionais para a administração pública;
- e) o estabelecimento de normas de auditoria para o setor governamental.

RESOLUÇÃO: lembre-se que a INTOSAI não faz menção ao controle concomitante, apenas ao controle prévio ou pré-auditoria e o controle posterior ou pós auditoria, prevalecendo este último. Segundo a norma, o controle **posterior sempre deverá existir**, independentemente da existência, ou não, do controle prévio.

Gabarito: alternativa B

Lista de questões

1. (CESPE – TCE/PR – 2016) De acordo com a INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), assinale a opção correta, acerca da auditoria governamental.

- a) As vantagens do controle prévio, ou pré-auditoria, incluem a possibilidade de impedir que prejuízos ocorram e de gerar pequeno volume de trabalho.
- b) As auditorias de legitimidade, de regularidade e operacional são os tipos de auditoria que a entidade de fiscalização superior utiliza para cumprir suas finalidades.
- c) Para o sucesso de uma auditoria governamental, é suficiente que a entidade de fiscalização não sofra influências externas e que seus membros e diretores sejam independentes da entidade auditada.
- d) O objetivo específico de uma auditoria governamental consiste em encontrar e responsabilizar civil e penalmente aqueles que incorrerem em desvios.
- e) O controle prévio, também denominado pré-auditoria, e o controle posterior, ou pós-auditoria, constituem etapas de controle.

2. (CESPE – TCE/PR – 2016 - ADAPTADA) No que tange ao exercício profissional da auditoria, de acordo com a INTOSAI, assinale a opção correta.

O auditor deverá emitir o parecer adverso quando restrições à execução de sua atividade o impedirem de obter evidências suficientes acerca da veracidade das demonstrações contábeis.

3. (CESPE – TCE/PR – 2016 – ADAPTADA) No que tange ao exercício profissional da auditoria, de acordo com a INTOSAI, assinale a opção correta.

O auditor, a fim de chamar a atenção do leitor para determinados pontos importantes de seu relatório de auditoria, vale-se do denominado parágrafo de epíteto.

4. (CESPE – TCE/PA - 2016) Tendo como referência os conceitos relacionados a auditoria governamental adotados por entidades internacionais, julgue o item a seguir.

No entendimento da INTOSAI, a auditoria de conformidade está focada na aderência das atividades ou operações realizadas a critérios referenciais, que podem ser tanto normas legais como políticas adotadas ou mesmo princípios que norteiam as boas práticas da administração pública.

5. (CESPE – TCE/PA – 2016) Tendo como referência os conceitos relacionados a auditoria governamental adotados por entidades internacionais, julgue o item a seguir.

As normas de auditoria da INTOSAI têm caráter prescritivo, o que torna compulsória sua aplicação pelas entidades de fiscalização superiores.

6. (CESPE – TCE/PA– 2016) Com base no disposto nas normas da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), julgue o item a seguir.

De acordo com a INTOSAI, ceticismo profissional é uma atitude de descrença e contestação que deve ser mantida, durante toda a auditoria, na avaliação da suficiência e da idoneidade da evidência obtida.

7. (CESPE – TCE/PA – 2016) No que se refere ao Código de Ética disposto pela INTOSAI, julgue o item seguinte.

Os auditores do setor público podem assessorar ou prestar serviços distintos de auditoria a uma entidade auditada, mas, em todos os casos, estão impedidos de assumir responsabilidade na gestão dos negócios, que é de competência dos dirigentes da entidade.

8. (CESPE – FUB - 2015) Relativamente às normas internacionais para o exercício profissional da auditoria, julgue os itens que se seguem.

A integridade exige que os auditores mantenham normas irretocáveis de conduta profissional, ajustem-se tanto à forma quanto ao espírito das normas de auditoria e de ética e evitem tomar decisões contrárias aos interesses públicos.

9. (CESPE – CGE/PI – 2015) Em relação a auditoria governamental, controle interno e normas de auditoria, julgue o item a seguir.

Para que sejam atendidas as normas da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), os auditores governamentais devem compreender os princípios e as normas constitucionais, legais e institucionais que regulam a execução das atividades operacionais da entidade auditada.

10. (CESPE – CGE/PI – 2015) Com relação a evidências e achados de auditoria, comunicação de resultados e monitoramento, supervisão e controle de qualidade, julgue o item seguinte.

De acordo com as normas de auditoria da INTOSAI, a depender do nível de competência profissional da equipe de auditores, a tarefa de supervisão do pessoal encarregado da auditoria pode ser dispensada.

11. (CESPE – FUB – 2015) Segundo a INTOSAI, as auditorias do setor público contribuem para a boa governança e, por conseguinte, para o aperfeiçoamento da administração pública. Com relação a auditorias e governança no setor público, julgue o item subsequente.

As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que o auditor deve considerar o risco e a materialidade ao selecionar o objeto e os critérios a serem adotados no exame a ser realizado.

12. (CESPE – FUB – 2015) Segundo a INTOSAI, as auditorias do setor público contribuem para a boa governança e, por conseguinte, para o aperfeiçoamento da administração pública. Com relação a auditorias e governança no setor público, julgue o item subsequente.

O objetivo da auditoria operacional é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento de procedimentos para evitar possíveis fragilidades.

13. (CESPE – TC/DF – 2014) A respeito das normas de auditoria governamental estabelecidas pela INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) e pelo TCDF, julgue os itens a seguir.

Com a finalidade de manter a independência dos trabalhos de auditoria, as informações acerca do objeto da auditoria devem ser obtidas pelo auditor sem a colaboração da administração do órgão ou projeto a ser auditado ou daqueles encarregados de sua governança

14. (CESPE – TCU – 2013) As entidades fiscalizadoras superiores que compõem a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) estão obrigadas a adotar um código de ética comum, o qual se aplica tanto aos auditores governamentais e aos dirigentes de suas próprias organizações quanto aos auditores das respectivas entidades auditadas.

15. (CESPE – TCE/RO – 2013) Com relação às normas relativas aos profissionais de auditoria governamental, julgue o item a seguir.

A responsabilidade do profissional de auditoria governamental alcança as áreas administrativa, civil e penal, podendo atingi-lo mesmo em casos caracterizados apenas por negligência, imperícia ou imprudência. As responsabilidades éticas perante os usuários internos e externos devem constar no Código de Ética Profissional, sendo definidas em normas legais e regulamentares.

16. (CESPE – TCU – 2012) Julgue os itens a seguir, relativos às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e à Declaração de Lima.

O fato de órgãos e entidades governamentais serem objeto do controle exercido por uma EFS não implica subordinação de tal maneira que eles possam isentar-se de responsabilidades em relação às suas operações e decisões. Se, entretanto, em vez de recomendações, a EFS emitir resoluções ou atos similares, o seu cumprimento se tornará obrigatório.

17. (CESPE - TCU – 2012) Julgue os itens a seguir, relativos às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e à Declaração de Lima.

As obras públicas, em geral, por envolverem recursos consideráveis, requerem atenção especial, cabendo às EFS exclusivamente o controle da regularidade das despesas efetuadas. A avaliação dos resultados e a qualidade da execução das obras constituem responsabilidade exclusiva dos próprios contratantes.

18. (CESPE – TCU – 2011) Com referência às evidências, à comunicação e ao monitoramento dos resultados do trabalho de auditoria, julgue os itens que se seguem.

As normas de auditoria da INTOSAI consideram que a supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos de auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho, e deve ser orientada tanto para o conteúdo como para o método de auditoria, o que pressupõe sua realização na conformidade das normas e práticas da entidade de fiscalização superior

19. (CESPE – TCU - 2011) Com relação às características da auditoria governamental e às instituições reguladoras de seu exercício, julgue o item a seguir.

De acordo com o Código de Ética para os auditores do setor público, da INTOSAI, o preceito do sigilo profissional, segundo o qual as informações obtidas pelos auditores em razão de suas funções não podem ser reveladas a terceiros, não se aplica aos casos de cumprimento das responsabilidades próprias da respectiva entidade de fiscalização superior.

20. (CESPE – TCU – 2008) As normas de auditoria da INTOSAI, ao contrário das de outras procedências, em particular no âmbito interno de cada país, não podem ser prescritivas nem aplicadas compulsoriamente pelas entidades fiscalizadoras superiores ou por seu pessoal.

21. (CESPE – TCU - 2008) A exemplo da auditoria no setor privado, as entidades públicas auditadas devem manter uma relação de cliente com a entidade fiscalizada superior (EFS). Nesse sentido, ao levar em consideração as opiniões da administração em suas conclusões e recomendações, a EFS assume, perante essa administração, quaisquer responsabilidades quanto ao âmbito ou à natureza de sua auditoria.

22. (CESPE – TCU - 2007) Julgue os seguintes itens, que versam sobre auditoria governamental. A INTOSAI é um organismo internacional cujo objetivo é fomentar o intercâmbio de ideias e experiências entre entidades fiscalizadoras superiores quanto ao controle das finanças públicas. Entre os documentos elaborados pela INTOSAI, destacam-se a Declaração de Lima, o código de ética e normas de auditoria. Na Declaração de Lima, só constam o controle prévio e o controle posterior, ao passo que, no Brasil, além desses, há o controle concomitante, por expressa disposição legal.

23. (FCC – TCE/RS - 2018) O ISSAI 100 define auditoria operacional como o tipo de auditoria que foca em determinar se

- a) a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com o marco regulatório aplicável.
- b) um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios.
- c) intervenções, programas e instituições operam em conformidade com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade.
- d) uma determinada operação está em conformidade com normas identificadas como critérios.
- e) atividades ou transações financeiras estão em operação.

24. (FCC – TCE/RS - 2018) As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público do nível 2 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público correspondem às normas internacionais ISSAI 100 a ISSAI 400. Dentre os elementos de auditoria do setor público reconhecidos em tal documento, são consideradas envolvidas ao menos três partes distintas, quais sejam:

- a) o auditor, uma parte responsável e os usuários previstos.
- b) o Tribunal de Contas, o administrador e os administrados.
- c) o fato, o valor e a norma.
- d) o controle externo, o controle interno e o controle social.
- e) o Poder Executivo, o Poder Legislativo e o Poder Judiciário.

25. (FCC – TCM/GO – 2015) Na condução de auditorias, devem ser observados os princípios éticos estruturais do código de Ética do International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, recomendado às Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS, tais como os princípios de integridade, da independência, do conflito de interesse, da objetividade, da imparcialidade, da aparência, da neutralidade política, da confidencialidade e do profissionalismo. O princípio ético que requer que o auditor observe a forma e a finalidade dos padrões de auditoria e de ética, considere os princípios de independência e objetividade, seja absolutamente honesto na realização de seu trabalho e na utilização dos recursos da EFS, mantenha impecáveis padrões de conduta profissional e tome decisões de acordo com o interesse público, é o princípio

- a) da neutralidade política.

- b) da objetividade.
- c) da aparência.
- d) do conflito de interesse.
- e) de integridade.

26. (FCC – TCM/GO – 2015) As Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS do setor público, nas quais incluem-se os Tribunais de Contas, devem observar as normas emitidas pela International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, que em sua norma ISSAI 100 aponta três tipos de auditoria. A auditoria que objetiva examinar a economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e qualidade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública, segundo o manual de auditoria do TCU adaptado às normas internacionais, é a Auditoria

- a) das Demonstrações Contábeis.
- b) operacional.
- c) de Conformidade
- d) de Qualidade.
- e) dos Sistemas ou TI.

27. (FGV – TCM/SP - 2015) De acordo com a Declaração de Lima, é atividade considerada típica e indispensável de uma EFS:

- a) a realização de pré-auditorias;
- b) a realização de pós-auditorias;
- c) a realização de auditorias estritamente nas operações previstas no orçamento;
- d) o estabelecimento de procedimentos operacionais para a administração pública;
- e) o estabelecimento de normas de auditoria para o setor governamental.

Gabarito

1. E
2. E
3. E
4. C
5. E
6. E
7. C
8. C
9. C
10. E
11. E
12. C
13. E
14. E
15. C
16. C
17. E
18. C
19. C
20. C
21. E
22. C
23. C
24. A
25. E
26. B
27. B



Resumo direcionado

- ✓ A auditoria governamental é um instrumento indispensável dentro de um sistema regulatório, cujo objetivo é revelar desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economia na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ser tomadas em casos individuais, fazendo com que os responsáveis por esses desvios assumam a devida responsabilidade, para obtendo-se o ressarcimento ou tomando-se medidas para impedir – ou pelo menos dificultar - a ocorrência dessas violações.
- ✓ A **auditoria Financeira** visa determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isto é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.
- ✓ A **auditoria de regularidade** (conformidade) é responsável por emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais quanto à **legalidade e legitimidade**, por isso mesmo ainda é chamada de auditoria de legalidade. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.
- ✓ Quanto à **Auditoria Operacional**, estabelece que sua finalidade é verificar o desempenho, a economia, a eficiência e a eficácia da administração pública, não se restringindo a operações financeiras específicas, abrangendo todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas organizacionais e administrativos. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.
- ✓ Na Declaração de Lima, estão dispostos dois momentos de controle: o prévio, denominado pré-auditoria e o posterior, denominado pós auditoria, não se fazendo menção ao controle concomitante. Segundo a norma, o controle posterior sempre deverá existir, independentemente da existência, ou não, do controle prévio, pois este vai depender da situação jurídica de cada país
- ✓ De acordo com a Declaração de Lima, a independência da EFS deve ser entendida sob três aspectos:
 - a) **independência da EFS propriamente dita**: independência da entidade auditada e proteção contra influências externas, inclusive do Poder Legislativo, conseguidas por meio de previsão constitucional;
 - b) **independência dos membros e diretores da EFS**: no caso do TCU, a norma defende a independência de seus Ministros, estabelecida na Constituição Federal, incluindo seus quadros, que não podem ser dependentes das entidades auditadas;

- c) **independência financeira:** A EFS devem obter diretamente os recursos financeiros necessários junto ao órgão público responsável por decisões relativas ao orçamento nacional.
- ✓ De acordo com a INTOSAI, o auditor irá passar confiança nos trabalhos mediante a aplicação das exigências éticas descritas nos seguintes valores éticos: integridade, independência e objetividade, confidencialidade e competência profissional.
 - ✓ A **integridade** constitui o valor central do Código de Ética da INTOSAI. Segundo esse princípio, os auditores estão obrigados a cumprir normas elevadas de conduta relacionadas a honradez e a imparcialidade durante seu trabalho e em suas relações com o pessoal das entidades auditadas. Pode ser medida em função do que é correto e justo, do que é legal e legítimo, exigindo que os auditores ajustem-se às normas de auditoria e de ética, e aos princípios de objetividade e independência, além de manterem conduta profissional exemplar, tomando decisões imparciais de acordo com o interesse público.
 - ✓ Todas as auditorias do setor público contam com os mesmos elementos básicos: o auditor, a parte responsável, os usuários previstos (as três partes da auditoria), os critérios para avaliar o objeto e a informação resultante da avaliação do objeto. Os trabalhos de auditoria no setor público podem ser classificados em dois tipos diferentes: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto.
 - ✓ Com relação aos tipos de trabalho, existem dois tipos:
 01. **Trabalhos de certificação:** nos trabalhos de certificação a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.
 02. **Trabalhos de relatório direto:** nos trabalhos de relatório direto é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.
 - ✓ As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo.
 - ✓ O objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é **aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.**
 - ✓ Vimos que a auditoria financeira tem como foco determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável. Dessa forma,

o escopo de auditorias financeiras no setor público pode ser definido pelo mandato da EFS como uma gama de objetivos de auditoria além dos objetivos de uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. Esses objetivos podem incluir a auditoria de:

- a) **Contas de governo ou de entidades** ou outros relatórios financeiros, não necessariamente preparados de acordo com uma estrutura de relatório financeiro de propósito geral;
 - b) **Orçamentos, ações orçamentárias, dotações e outras decisões** sobre a alocação de recursos e sua implementação;
 - c) **Políticas, programas ou atividades** definidas por suas bases legais ou fontes de financiamento;
 - d) **Áreas de responsabilidade** definidas legalmente, tais como responsabilidades de ministros; e
 - e) **Categorias de receitas ou despesas ou de ativos ou passivos.**
- ✓ Estruturas de relatório financeiro aceitáveis normalmente exibem certos **atributos** que asseguram que a informação fornecida nas demonstrações financeiras tenha valor para os usuários previstos:
- **Relevância:** a informação fornecida nas demonstrações financeiras é relevante para a natureza da entidade auditada e para o propósito das demonstrações financeiras.
 - **Integridade:** nenhuma transação, evento, saldo de conta ou divulgação que possa afetar conclusões baseadas nas demonstrações financeiras foi omitida.
 - **Confiabilidade:** a informação fornecida nas demonstrações financeiras:
 - i) quando aplicável, reflete a essência econômica de eventos e transações e não meramente sua forma legal; e
 - ii) resulta, quando utilizada em circunstâncias similares, em avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes.
 - **Neutralidade e objetividade:** a informação nas demonstrações financeiras é livre de viés.
 - **Compreensibilidade:** a informação contida nas demonstrações financeiras é clara e abrangente e não dá margem a interpretações significativamente diversas.
- ✓ A auditoria operacional geralmente segue uma das **três abordagens**:
- **Uma abordagem orientada a sistemas**, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira;
 - **Uma abordagem orientada a resultados**, que avalia se os objetivos, no tocante a resultados ou produtos, foram atingidos como pretendido ou se os programas e serviços estão operando como pretendido;
 - **Uma abordagem orientada a problemas**, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios.
- ✓ A auditoria de conformidade pode ser parte de uma auditoria combinada que pode também incluir outros aspectos. Apesar de existirem outras possibilidades, a auditoria de conformidade geralmente é conduzida de um ou outro modo a seguir:

- 01. Relacionada à auditoria de demonstrações, ou
- 02. Separadamente da auditoria de demonstrações financeiras, ou
- 03. Em combinação com a auditoria operacional.



REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010;

ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações. São Paulo, 5. ed: Atlas, 2010.

Código de Ética do Intosai;

Declaração de Lima (INTOSAI);

Normas de Auditoria do INTOSAI, ISSAI 100, 200, 300 e 400.

