

INSTRUÇÃO NORMATIVA AGE Nº. 02/2022, DE 28 DE JULHO DE 2022
DOE Nº 35.062, DE 29 DE JULHO DE 2022

Aprova as Normas Gerais de Auditoria no âmbito da Auditoria-Geral do Estado do Pará.

O Auditor-Geral do Estado do Pará, no uso de suas atribuições previstas na Lei Estadual nº 6.176/1998, bem como a competência para estabelecer normas complementares necessárias ao aperfeiçoamento dos mecanismos de controle, nos termos do art. 11 do Decreto Estadual nº. 2.536, de 03 de novembro de 2006,

CONSIDERANDO, a necessidade de promover a normatização da atividade de auditoria interna governamental no âmbito da Auditoria-Geral do Estado do Pará;

CONSIDERANDO, que a normatização inclui o acompanhamento, a sistematização e a padronização dos procedimentos de fiscalização, auditoria e avaliação de gestão executados pelos Auditores de Finanças e Controle;

CONSIDERANDO, que os Auditores de Finanças e Controle devem orientar sua atuação com vistas ao aperfeiçoamento da administração pública e conduzir seus trabalhos consubstanciados em padrões técnicos e de comportamento irrepreensíveis, numa perspectiva de melhorar decisões e minimizar possibilidades de eventos que impactem adversamente os interesses da sociedade; e

CONSIDERANDO, que os trabalhos dos Auditores de Finanças e Controle devem conter requisitos básicos para assegurar sejam independentes, íntegros, imparciais e objetivos, de modo que alcancem a qualidade mínima necessária para que sejam considerados irretocáveis, não suscitem quaisquer suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar, na forma de anexo desta Instrução Normativa, as Normas Gerais de Auditoria da Auditoria-Geral do Estado do Pará.

Art. 2º. Compete às Gerências Técnicas adotarem as providências necessárias à implantação e utilização destas Normas Gerais e procedimentos nelas contidos junto às equipes de auditoria no âmbito do Sistema Central de Controle Interno do Estado do Pará.

Art. 3º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Belém (Pa), 28 de julho de 2022.

JOSÉ RUBENS BARREIROS DE LEÃO
Auditor-Geral do Estado

AUDITORIA-GERAL DO ESTADO DO PARÁ

NORMAS GERAIS DE AUDITORIA

PREFÁCIO

A Auditoria-Geral do Estado do Pará foi criada pela Lei Estadual nº 6.176, de 29 de dezembro de 1998 e como órgão da Administração Direta do Estado tem como missão institucional realizar, com excelência, auditoria, fiscalização e avaliação de gestão dos órgãos do Poder Executivo, visando garantir a integridade, a transparência e a efetividade na aplicação dos recursos do Estado.

São funções básicas da Auditoria-Geral do Estado, Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo: examinar e fiscalizar a regularidade dos atos que resultem em receitas e despesas em todas as suas fases, bem como promover a normatização, o acompanhamento, a sistematização e a padronização dos procedimentos de fiscalização, auditoria e avaliação de gestão, realizar auditorias em órgãos e entidades do Estado ou por ele controlados, assessorar aos órgãos e entidades com vistas à correção de irregularidades e o aprimoramento dos métodos para o cumprimento de normas; examinar a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros oriundos de quaisquer fontes, analisar a eficiência dos controles contábeis, orçamentários, financeiros, patrimoniais, operacionais, de pessoal e demais sistemas administrativos dos órgãos e entidades auditadas, pronunciar-se sobre a regularidade e exatidão das prestações ou tomadas de contas dos responsáveis por valores, dinheiros e outros bens do Estado.

A auditoria governamental realizada pela Auditoria-Geral do Estado é um elemento primordial para assegurar e promover o cumprimento do dever de accountability que os administradores públicos tem para com a sociedade, dado que a lei lhe atribuiu a missão explícita de examinar, como instituição de controle interno, os atos administrativos dos gestores e agentes estatais confrontando-os com as leis e os princípios de administração pública.

É nesse contexto que as Normas Gerais de Auditoria da AGE se revelam de fundamental importância. Elas constituem-se balizamento para que os Auditores de Finanças e Controle, como profissionais de avaliação do desempenho e da accountability pública, orientem sua atuação com vistas ao aperfeiçoamento da administração pública e conduzam seus trabalhos consubstanciados em padrões técnicos e de comportamento irrepreensíveis, numa perspectiva de melhorar decisões e minimizar possibilidades de eventos que impactem adversamente os interesses da sociedade.

A atividade de auditoria governamental se reveste de acentuado caráter preventivo, portanto, as normas que a regulam tem uma importância inegável e a sua observação interessa não só a AGE, mas aos Auditores e a todos aqueles que são destinatários dos resultados de seus trabalhos.

Elas representam os requisitos básicos para assegurar que os Auditores sejam independentes, íntegros, imparciais, objetivos e competentes no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, de modo que alcancem a qualidade mínima necessária para que sejam considerados irretocáveis, não suscitem quaisquer suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.

As entidades auditadas, a sociedade e os diferentes públicos que utilizam informações e resultados dos trabalhos produzidos pela AGE tem necessidade de que eles tenham credibilidade e deverão ter plena garantia de justiça e imparcialidade com que foram produzidos. Assim, estas normas trazem exigências mínimas para prevenir falhas na conduta profissional ou ética dos servidores, que possam prejudicar a reputação de qualidade e de validade de seu trabalho de auditoria, a imagem de integridade dos Auditores e da própria entidade que eles representam.

A AGE crê, firmemente, no empenho de seu corpo técnico a não se limitar ao cumprimento das exigências mínimas requeridas por estas normas, as quais representam apenas a base de uma postura profissional aceitável, mas que, imbuídos de seu característico desejo de melhor servir ao interesse público, os Auditores de Finanças e Controle envidarão esforços para fazer a coisa certa segundo as circunstâncias de cada fato ou situação, buscando oportunidades de trabalhar mais intensamente, quando e onde apropriado, externando competência, mantendo independência, avaliando objetivamente os fatos para conduzir a recomendações, orientações e conclusões precisas e imparciais.

Belém-PA, julho de 2022.

JOSÉ RUBENS BARREIROS DE LEÃO
Auditor-Geral do Estado do Pará

INTRODUÇÃO

A administração pública está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de direito. Para que isso aconteça, é necessário que o próprio Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o cumprimento de seus objetivos. Surge daí a noção de controle da administração pública. Função própria e prerrogativa dos Estados de direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos do Estado, no interesse do bem comum, atue de acordo com o conjunto de princípios e normas que compõem o ordenamento jurídico.

O controle da administração pública é um poder-dever dos órgãos, aos quais a Constituição e as leis atribuem essa função, tendo a Auditoria-Geral do Estado, como Órgão Central do Sistema de Controle Interno, recebido uma parcela significativa dessa responsabilidade diretamente da Lei Maior, que prevê a fiscalização como o instrumento para efetivá-lo.

Constituição da República Federativa do Brasil - 1988

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O controle interno exercido mediante as fiscalizações da AGE realiza-se, predominantemente, por meio de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme prevêem os artigos 70 e 74 da Carta Magna, impondo-se a necessidade de realizá-las segundo normas técnicas apropriadas, desenvolvidas de acordo com padrões reconhecidos internacionalmente, a exemplo das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions), e com as melhores práticas desenvolvidas por outras instituições superiores de controle de reconhecida experiência.

As Normas Gerais de Auditoria da AGE (NAGE) foram desenvolvidas tendo por base o arcabouço normativo da instituição (Constituição, Lei de criação do Órgão e suas alterações, Decretos, Resoluções e Instruções Normativas), a experiência acumulada, as normas de auditoria de fontes internacionais, especialmente as ISSAI, da INTOSAI, bem como as normas das entidades de controle governamental congêneres, filiadas ao Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI.

Estas normas justificam-se como instrumento para:

- dar credibilidade e assegurar qualidade às auditorias, segundo normas geralmente aceitas; e
- salvaguardar a responsabilidade dos auditores quando executarem seus trabalhos de acordo com elas.

Nestas normas, os termos Auditor, Auditores e equipe de auditoria são utilizados tanto para declarar um atributo profissional individualmente esperado, como para tratar de responsabilidades coletivas no âmbito de um trabalho. As referências devem ser interpretadas no contexto aplicável, de modo a não excluir deveres e responsabilidades, atitudes e comportamentos pessoais esperados dos auditores.

Embora os termos órgão e entidade sejam tradicionalmente utilizados no setor público brasileiro para diferenciar organizações pertencentes à administração direta e indireta, respectivamente, nestas normas, em muitos casos, utiliza-se apenas o termo entidade para se referir à organização auditada, seja ela um programa, uma ação ou atividade governamental da administração direta ou indireta.

BASES CONCEITUAIS ACCOUNTABILITY

As normas de auditoria da INTOSAI conceituam a accountability¹ pública como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos,

incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, como obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada, de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues.

¹O termo accountability, que não possui tradução precisa para a língua portuguesa, representa, segundo definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG), a obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, mediante o compromisso de prestar contas sobre como essa responsabilidade foi cumprida. O termo sintetiza a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública.

O conceito de accountability é fundamental para a compreensão da prática da boa governança e da auditoria governamental. Ele envolve, no contexto das relações que se estabelecem entre os administradores públicos, o Parlamento e a sociedade, pelo menos três dimensões – informação, justificação e sanção – como formas básicas pelas quais se pode prevenir o abuso de poder.

A sociedade, que delega os recursos e poderes para que o Estado execute as ações de realização do bem comum, o Parlamento, que a representa, e outros agentes públicos e privados não podem prescindir de informação, necessária para aferir se tais recursos e poderes estão sendo usados em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis, exigindo-se, pois, que a utilização desses recursos e o exercício desses poderes ocorram de forma transparente.

A delegação de recursos e poderes recebida da sociedade, por intermédio do Parlamento, implica, por parte do gestor público, a obrigação constante de prestação de contas quanto ao alinhamento de suas ações às diretrizes fixadas pelo poder público e, portanto, a obrigação de informar deve estar associada à obrigação de que os atos sejam devidamente justificados.

Além de informar e justificar, a relação de accountability envolve ainda a dimensão relativa aos elementos que obrigam ao cumprimento da lei, sujeitando o abuso de poder e a negligência no uso dos recursos públicos ao exercício das sanções legais.

A missão institucional da AGE de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, a coloca na posição de órgão de controle interno das relações de accountability que se estabelecem entre os administradores públicos e os órgãos de controle externo e a sociedade, e, para bem desincumbir-se dessa missão, a AGE atua preventivamente e corretivamente para que todos os agentes de órgãos, entidades, programas e fundos públicos contribuam para aumentar a confiança sobre a forma de como são geridos os recursos colocados à sua disposição, reduzindo a incerteza, os danos ao erário e até evitando possíveis sanções que poderão ser aplicadas pelos órgãos de controle externo.

A auditoria, no contexto da accountability, conforme o conceito desenvolvido pelo Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) é a ação independente de um terceiro sobre uma relação de accountability, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida.

As ações exercidas pela AGE, por meio de auditorias, fiscalizações e de outras ações de controle, constitui-se instrumento da governança pública cujo objetivo, ao final, é

assegurar a accountability pública, contribuindo para reduzir as incertezas sobre o que ocorre no interior da administração pública, fornecendo aos gestores uma razoável segurança de que os recursos e poderes delegados a eles estão sendo geridos mediante ações e estratégias adequadas para alcançar os objetivos estabelecidos pelo poder público, de modo transparente, em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis.

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O conceito de auditoria não tem sido unânime ou estático no decorrer do tempo, embora algumas definições conhecidas tenham uma aceitação relativamente generalizada. Esse conceito tem evoluído, refletindo não só as mutações ocorridas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses de partes envolvidas, mas também nos objetivos cada vez mais amplos que têm sido estabelecidos para os trabalhos de auditoria.

Se inicialmente era voltada para a descoberta de erros e fraudes, a auditoria evoluiu para outros domínios, assumindo formas específicas e especializadas, passando não só a focar sobre os fatos já passados, mas também a ter uma função preventiva e orientadora, mais consentânea com uma visão prospectiva de contribuir para o alcance de objetivos e para a melhoria do desempenho da administração pública.

É legítima a preocupação de dar à auditoria um conceito que tenha aceitação generalizada, e isso é especialmente relevante num documento de normas de auditoria, ainda que esse conceito esteja sujeito a mutações, e consequentemente, a revisões com o passar do tempo. Ele serve de base não apenas para expressar a natureza do trabalho desenvolvido pelos auditores, mas também para, em conjunto com o conceito de accountability pública e com os preceitos básicos do controle interno, estabelecer o contexto, as condições e a amplitude de seu campo de atuação.

Um conceito de auditoria geralmente aceito, devido à sua amplitude, é o que a define como o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.

Todavia, existem diversos conceitos formulados sob a diversidade de perspectivas da atividade de auditoria que, dada a sua importância histórica e legitimidade nos contextos em que foram formulados, devem ser registrados, antes de se sintetizar um conceito geral.

Menciona-se, primeiramente, o conceito da INTOSAI inserido no seu glossário: Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

A IFAC - The International Federation of Accountants conceituou auditoria da seguinte maneira:

Auditoria é uma verificação ou exame, feito por um auditor, dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.

Considerando a natureza geral destas normas, sintetiza-se o seguinte conceito geral de auditoria:

Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

Esse conceito traz explícita a noção de que a auditoria é um processo e, como tal, é um conjunto de atividades, funções e tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e produzem determinado resultado.

Adicionalmente, por meio das principais características gerais, descreve-se o cerne da atividade de auditoria, permitindo que suas partes possam ser exploradas para uma melhor compreensão do conceito geral, como abordado nos subitens seguintes:

Processo sistemático: a auditoria é um processo de trabalho planejado e metódico, pautado em avaliações e finalizado com a comunicação de seus resultados.

Processo documentado: o processo de auditoria deve ser fundado em documentos e padronizado por meio de procedimentos específicos, de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas. Isso implica que a entidade de auditoria deve formalizar um método para executar suas auditorias, estabelecendo os padrões que elas deverão observar, incluindo regras claras quanto à documentação.

Processo independente: a auditoria deve ser realizada por pessoas com independência em relação às organizações, aos programas, aos processos, às atividades, aos sistemas e aos objetos examinados para assegurar a objetividade e a imparcialidade dos julgamentos.

Avaliação objetiva: os fatos devem ser avaliados com a mente livre de vieses. A avaliação objetiva leva a julgamentos imparciais, estritamente adequados às circunstâncias, precisos e refletem na confiança no trabalho do auditor.

Situação ou condição: o estado ou a situação existente do objeto da auditoria, encontrado pelo Auditor durante a execução do trabalho de auditoria.

Critério: referencial a partir do qual o Auditor faz seus julgamentos em relação à situação ou condição existente. Reflete como deveria ser a gestão.

A eventual discrepância entre a situação existente e o critério originará o achado de auditoria.

Evidências: elementos de comprovação da discrepancia entre a situação ou condição encontrada e o critério de auditoria.

Relato de resultados: os resultados de uma avaliação de auditoria são relatados a um destinatário predeterminado, por meio de um relatório, instrumento formal e técnico no qual o Auditor comunica o objetivo, o escopo, a extensão e as limitações do trabalho, os achados de auditoria, as avaliações, opiniões e conclusões, conforme o caso, e encaminha suas recomendações e orientações.

CLASSIFICAÇÃO DAS AUDITORIAS

Quanto à natureza, as auditorias classificam-se em:

- Auditorias de regularidade que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

- Auditorias operacionais, que objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

O sistema de contabilidade pública brasileiro incorpora, além do próprio sistema contábil, os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, desse modo, considera-se também auditoria contábil a realizada sobre as demonstrações contábeis, orçamentárias, financeiras e patrimoniais produzidas pela administração de entidades públicas, a partir desses sistemas e dos respectivos lançamentos neles realizados, mediante técnica contábil, bem como sobre a documentação e os registros que lhes dão suporte.

A classificação das auditorias como de regularidade ou operacional dependerá do objetivo prevalecente em cada trabalho de auditoria, já que elas constituem parte de um mesmo todo da auditoria governamental e em algumas situações integram o escopo de um mesmo trabalho de auditoria.

OBJETIVO

1. As Normas Gerais de Auditoria da AGE (NAGE) têm por objetivo a obtenção de qualidade e de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor na condução dos trabalhos de auditoria. As NAGE têm por finalidades:

1.1. Estabelecer padrões técnicos e de comportamento para o alcance e a manutenção de uma situação individual e coletivamente desejável ao bom exercício do controle interno da administração pública, executado por meio de auditorias, de modo a oferecer segurança quanto à obtenção de padronização, qualidade na condução dos trabalhos e de atuação suficiente e tecnicamente consistente do Auditor no desenvolvimento de achados, avaliações, opiniões destinadas aos seus usuários, bem como das correspondentes recomendações, orientações e conclusões;

1.2. Manter consistência metodológica no exercício da atividade, incluindo o fornecimento de bases para o estabelecimento de padrões, procedimentos e práticas a serem seguidos na realização de auditorias e a padronização de termos técnicos empregados, de modo a assegurar qualidade e servir de base para a avaliação dos trabalhos;

1.3. Promover o aprimoramento profissional e auxiliar os auditores no que diz respeito à qualidade dos exames, à formação de sua opinião e à elaboração de seus relatórios, especialmente nos casos em que não existam normas específicas aplicáveis, possibilitando a realização de trabalhos com segurança e qualidade, dignos de respeito e credibilidade;

1.4. Fornecer à sociedade e aos diferentes públicos com os quais a Auditoria-Geral do Estado interaja uma visão clara dos princípios e das normas que formam a base para o desenvolvimento das atividades de auditoria da AGE.

CAPITULO 1

NORMAS GERAIS

2. Este tópico estabelece os princípios e fornece orientações fundamentais para que a AGE e o Auditor possam desempenhar sua missão com ética e competência. O enfoque

dessas normas é dirigido tanto para determinados requisitos que devem ser assegurados pela AGE, como para a atitude e os aspectos comportamentais do auditor.

PRINCÍPIOS ÉTICOS

3. Os princípios éticos apresentados neste tópico formam a base, a disciplina e a estrutura, bem como provêm o clima, que influenciam a aplicação das NAGE, incluindo as normas gerais, as relativas ao planejamento e à execução e as de comunicação de resultados.

4. Os princípios éticos que orientam o trabalho dos auditores são:

- interesse público, preservação e defesa do patrimônio público;
- integridade;
- independência, objetividade e imparcialidade;
- uso do cargo, de informações e de recursos públicos.

INTERESSE PÚBLICO, PRESERVAÇÃO E DEFESA DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

5. Uma marca distintiva de um Auditor governamental é a aceitação da responsabilidade de servir ao interesse público, definido como o bem-estar coletivo da comunidade, de pessoas e de entidades, a qual os Auditores servem. O Auditor deve honrar a confiança pública, procedendo com honestidade, probidade e tempestividade, e escolhendo sempre, quando estiver diante de mais de uma opção legal, a que melhor se coadunar com a ética e com o interesse público.

6. A preservação e a defesa do patrimônio público complementam o princípio do interesse público, logo é atribuição elementar dos Auditores, cabendo-lhes representar imediatamente à chefia competente sobre todo e qualquer ato ou fato que seja contrário ao interesse público, prejudicial à AGE ou à sua missão institucional, de que tenha tomado conhecimento em razão do cargo ou função.

7. Ademais, lhes é vedado praticar ou compactuar, por ação ou omissão, direta ou indiretamente, ato contrário à ética e ao interesse público, mesmo que tal ato observe as formalidades legais e não cometa violação expressa de lei.

INTEGRIDADE

8. A integridade dos Auditores estabelece confiança e representa a base para a confiabilidade em seu julgamento. Para sustentar a confiança pública, a conduta dos auditores deve ser irrepreensível e estar acima de qualquer suspeita, o que exige a condução dos trabalhos com uma atitude objetiva, baseada em fatos, não partidária, e não ideológica em relação às entidades auditadas e aos usuários de seus relatórios. As partes interessadas, de maneira geral, esperam dos auditores uma atitude honesta, sincera e construtiva.

9. No cumprimento de suas responsabilidades profissionais, os Auditores podem se deparar com interesses conflitantes de gestores de entidades, de autoridades governamentais e de outros possíveis interessados e, em virtude disso, sofrer pressões para violar princípios éticos e, de forma inadequada, conseguir ganho pessoal ou organizacional. Agindo com integridade, os Auditores conseguirão lidar com as pressões, priorizando suas responsabilidades para com o interesse público. Tomar decisões

consistentes com o interesse público da entidade, do programa ou da atividade auditada é uma parte importante do princípio da integridade.

10. Auditores devem resguardar, em sua conduta pessoal, a integridade, a honra e a dignidade de sua função pública, agindo em harmonia com princípios éticos e valores públicos.

INDEPENDÊNCIA, OBJETIVIDADE E IMPARCIALIDADE

11. A credibilidade da auditoria no setor público baseia-se na objetividade dos Auditores no cumprimento de suas responsabilidades profissionais. A objetividade inclui ser independente, de fato e na aparência, manter uma atitude de imparcialidade, ter honestidade intelectual e estar livre de conflitos de interesses.

12. O Auditor deve manter-se afastado de quaisquer atividades que reduzam ou denotem reduzir sua autonomia e independência profissional, que não deve ser confundida com independência e autonomia funcional, bem como manter atitude de independência em relação ao fiscalizado, evitando postura de superioridade, inferioridade ou preconceito relativo a indivíduos, entidades, projetos e programas; deve ainda adotar atitudes e procedimentos objetivos e imparciais, em particular, nos seus relatórios, que deverão ser tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizados de acordo com as normas de auditoria, evitando que interesses pessoais e interpretações tendenciosas interfiram na apresentação e tratamento dos fatos levantados, bem como abster-se de emitir opinião preconcebida ou induzida por convicções político-partidária, religiosa ou ideológica.

13. O Auditor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas funções com independência e imparcialidade.

USO DO CARGO, DE INFORMAÇÕES E DE RECURSOS PÚBLICOS

14. Na condição de Auditor, informações e recursos públicos só devem ser utilizados para fins oficiais, e não inadequadamente para ganho pessoal ou de uma forma contrária à lei ou que prejudique os legítimos interesses da entidade auditada ou da AGE. Abusar do cargo para obter ganho pessoal viola responsabilidades fundamentais do profissional de auditoria.

15. A proteção e a conservação de recursos e informações públicos e o seu adequado uso apenas em atividades autorizadas é um elemento importante nas expectativas do público para com os Auditores. O direito do público à transparência das informações de governo tem que ser equilibrado com o uso adequado de informações classificadas como sensíveis.

16. A credibilidade de uma auditoria pode ser prejudicada pela utilização inadequada de informações relevantes, obtidas no exercício profissional, em benefício de interesses financeiros pessoais, de parentes ou de organizações em que o auditor tenha qualquer tipo de interesse.

NORMAS GERAIS RELATIVAS À AUDITORIA-GERAL DO ESTADO

17. A AGE tem a responsabilidade de assegurar que estas normas sejam observadas em todas as fases de todos os trabalhos de auditoria realizados no seu âmbito.

MANUTENÇÃO DE INDEPENDÊNCIA, OBJETIVIDADE E IMPARCIALIDADE

17.1. A independência, a objetividade e a imparcialidade sejam mantidas em todas as fases dos trabalhos;

COMPROMISSO COM A COMPETÊNCIA

17.2. O trabalho seja realizado por pessoal profissionalmente competente, que coletivamente tenha a qualificação e os conhecimentos necessários, velando para que os Auditores que integram o seu quadro obtenham o necessário desenvolvimento profissional;

UTILIZAÇÃO DE JULGAMENTO PROFISSIONAL

17.3. O julgamento profissional seja utilizado ao se planejar e realizar o trabalho e ao apresentar os seus resultados;

CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE

17.4. A busca da qualidade, como elemento essencial para obter e manter credibilidade, confiança e respeito público dos trabalhos de controle interno realizados pela AGE, permeie todo o processo de realização das ações de controle, começando pela elaboração de manuais, padrões, orientações e procedimentos com vistas à obtenção da qualidade, passando pela supervisão direta e concomitante e finalizando com a revisão interna independente dos trabalhos realizados.

NORMAS GERAIS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR

18. A atividade de controle é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação prevalecer sobre posicionamentos pessoais. Os Auditores envidarão todos os esforços para que o seu talento e profissionalismo contribuam de modo efetivo para a consecução da missão institucional da AGE, observando, individualmente e em equipe, os princípios e regras estabelecidos nestas normas.

CAUTELA, ZELO E JULGAMENTO PROFISSIONAL

19. Os Auditores devem ter cuidados e habilidades esperados de um profissional prudente e competente, devendo usar julgamento profissional no planejamento, na execução e comunicação dos resultados de auditoria, agindo com atenção, habilidade e observância das normas profissionais, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros.

20. Em todos os setores da sociedade existe a necessidade de confiança e credibilidade, portanto, é essencial que os relatórios, manifestações e pareceres dos auditores sejam considerados precisos e confiáveis por terceiros especialistas na matéria, cabendo-lhes

emitir opiniões somente sobre documentos ou situações examinadas apoiando-se em fatos e evidências.

COMPETÊNCIA E DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

21. A equipe designada para realizar uma auditoria específica deve ter, em conjunto, treinamento técnico, capacidade e experiência suficientes para conduzir adequadamente o trabalho e formular conclusões e propostas de encaminhamento pertinentes. Assim, os Auditores devem buscar permanentemente seu aprimoramento profissional, mantendo-se atualizados quanto a novas técnicas e instrumentos de trabalho relativos à sua área de atuação.

22. Os Auditores têm a obrigação de atuar sempre de maneira profissional e de manter altos níveis de profissionalismo na realização de seu trabalho. Não devem realizar trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária e devem conhecer e cumprir as normas, as diretrizes, os procedimentos e as práticas aplicáveis de auditoria, bem como entender os princípios e as normas constitucionais, legais e institucionais que regem as atividades de controle interno exercidas pela Auditoria-Geral do Estado e, ainda, o funcionamento da entidade auditada.

COMPORTAMENTO PROFISSIONAL E CORTESIA

23. Esses dois princípios têm relação intrínseca entre si e com as expectativas em relação ao papel do Auditor e aos resultados de seus trabalhos. A aderência ao interesse público, à conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis e o cuidado na prevenção de qualquer conduta que possa trazer descrédito ao trabalho devem nortear o comportamento profissional e a sua atitude perante o auditado.

24. O Auditor deve manter atitude de serenidade e comportar-se de maneira compatível com a exigida pelo cargo, de modo a demonstrar servir ao interesse comum e a prestigiar o serviço público, ser cortês no trato verbal e escrito com pessoas e instituições auditadas, sem, contudo, abrir mão das prerrogativas de seu cargo.

CONFLITOS DE INTERESSES

25. Auditores devem evitar que interesses pessoais ou quaisquer situações afetem a sua objetividade, – tanto a real como a percebida – conservando sua independência em relação a quaisquer influências que possam afetar – ou parecer afetar – a sua capacidade de desempenhar suas responsabilidades profissionais com imparcialidade.

26. Ao Auditor é vedado usar do cargo ou de informação privilegiada em situações que configurem abuso de poder, práticas autoritárias ou que visem a quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas para si, para outros indivíduos, grupos de interesses ou entidades públicas ou privadas, bem como solicitar, sugerir, provocar ou receber, para si ou para outrem, mesmo em ocasiões de festividade, qualquer tipo de ajuda financeira, gratificação, comissão, doação, presentes ou vantagens de qualquer natureza, de pessoa física ou jurídica interessada na sua atividade.

27. O Auditor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas atribuições com independência e imparcialidade, especialmente participar de auditorias nas situações em que o

responsável auditado seja cônjuge, parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, ou pessoa com quem mantenha ou manteve laço afetivo ou inimigo ou que envolva entidade com o qual tenha mantido vínculo profissional nos últimos dois anos, ressalvada, neste último caso, a atuação consultiva, ou ainda quando estiver presente qualquer conflito de interesses, declarando o impedimento ou a suspeição por meio de justificativa reduzida a termo, que será avaliada e decidida pelo dirigente da unidade técnica.

SIGILO PROFISSIONAL

28. O Auditor deve guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios.

29. Auditores não devem revelar a terceiros dados e informações obtidos no processo de auditoria, seja oralmente ou por escrito, exceto para cumprir as responsabilidades legais ou de outra natureza que correspondam a atribuições legais da AGE.

CAPITULO 2

NORMAS RELATIVAS AO PLANEJAMENTO E À EXECUÇÃO

30. Este capítulo estabelece os critérios gerais e procedimentos básicos que o Auditor deve seguir para que sua atuação seja objetiva, sistemática e equilibrada na obtenção das informações e evidências que sustentarão suas avaliações, opiniões e conclusões, e que fundamentarão suas propostas de encaminhamento. O enfoque das normas relativas ao planejamento e à execução é o planejamento e a execução das atividades que visam a alcançar um determinado resultado do trabalho de auditoria, bem como o gerenciamento dessas atividades.

31. As normas relativas ao planejamento e à execução de auditorias relacionam-se com os preceitos do controle interno e com as normas gerais, que lhes fornecem os princípios e requisitos básicos, e também com as normas relativas à comunicação de resultados, uma vez que os produtos dessas fases do processo de auditoria constituem a principal fonte para o conteúdo dos relatórios e para a fundamentação das recomendações.

PLANEJAMENTO GERAL DAS AUDITORIAS DA AGE

32. O planejamento geral de curto prazo, de até um ano, e de longo prazo, mais de um ano, levará em conta a alocação da capacidade operacional, considerando todas as ações de controle interno, de maneira integrada, e as ações de capacitação necessárias para lhes dar suporte.

33. O planejamento geral deve alinhar suas atividades às expectativas do Governo do Estado, às medidas, aos gastos e objetivos do plano plurianual e de outros planos específicos de ação governamental, observando-se, na sua elaboração, o disposto em normas e diretrizes específicas e a compatibilidade com os planos estratégicos da AGE.

34. O planejamento geral deve documentar e justificar as seleções realizadas, calcando-se em modelos que incluem métodos de seleção, hierarquização e priorização fundamentados em critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade, dentre

outras técnicas de alocação da capacidade operacional, levando-se também em conta a demanda potencial por ações de controle originadas de iniciativas externas.

35. Informações sobre o planejamento geral deverão ser divulgadas para dar publicidade às ações da AGE, exceto quando comprometerem o sigilo dos trabalhos a serem realizados.

PROPOSIÇÃO DE AUDITORIAS

36. A unidade técnica ao propor auditorias deve definir o objetivo e o escopo preliminar, bem como prever uma estimativa de alocação de recursos e dos prazos de suas fases.

OBJETIVOS DA AUDITORIA

37. Devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria. Para tanto, deve-se realizar uma avaliação preliminar de objetivos e riscos relevantes relacionados à atividade objeto da auditoria, cujos resultados deverão estar refletidos nos objetivos estabelecidos.

38. No desenvolvimento dos objetivos o Auditor deve considerar, além das exposições significativas a riscos, a probabilidade de erros, irregularidades e descumprimentos a princípios, normas legais e regulamentações aplicáveis.

ALOCAÇÃO DE RECURSOS AO TRABALHO DE AUDITORIA

39. Deve-se determinar os meios apropriados para alcançar os objetivos de auditoria, levando em conta limitações de tempo e de recursos disponíveis e, especialmente, a competência necessária dos membros da equipe, que deve ser baseada na avaliação da natureza e complexidade de cada trabalho.

IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE OBJETIVOS, RISCOS E CONTROLES

40. Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade auditada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria.

41. Alternativamente, caso a auditoria seja proposta sem que as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto auditado estejam disponíveis, tais informações deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho. A necessidade e a profundidade dos procedimentos para a obtenção destas informações variarão de acordo com os objetivos e o escopo da auditoria em questão.

42. A avaliação de riscos e de controle interno visa observar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos de controle serão atendidos:

- I. Eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. Integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações accountability;
- III. Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. Adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

SUPERVISÃO, REVISÃO E COMUNICAÇÃO

SUPERVISÃO

43. Todo o trabalho realizado pela equipe de auditoria, em todas as suas fases e em todos os níveis, deve ser adequadamente supervisionado, independentemente da competência individual dos Auditores, para assegurar que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam.

44. O foco da supervisão deve ser dirigido tanto para o conteúdo como para a observância do método de auditoria, isso implica assegurar que:

- I. Os membros da equipe de auditoria tenham uma clara e consistente compreensão do programa de auditoria e alcancem os objetivos estabelecidos;
- II. A auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas da AGE;
- III. O programa de auditoria e a estratégia de ação nele prevista sejam seguidos, a menos que alguma alteração seja autorizada;
- IV. Os papéis de trabalho sejam analisados conjuntamente com a equipe ou revisados e contenham as evidências que suportem adequadamente todos os achados, opiniões, conclusões, recomendações e orientações;

V. o relatório de auditoria inclua todas as constatações refletidas nos papéis de trabalho, bem como as opiniões, conclusões e recomendações e orientações formuladas pela equipe de auditoria.

45. A supervisão deve cobrir desde o planejamento até a emissão do relatório, deve ser exercida por auditor que possua perfil e competência profissional adequados ao trabalho e abrange:

- I. O planejamento dos trabalhos;
- II. A aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas/ objetivos previstos para a execução dos trabalhos, de acordo com o programa de auditoria e seus objetivos;
- III. A documentação da auditoria e a consistência das constatações, das evidências, das conclusões, das recomendações e orientações;
- IV. O cumprimento das normas e padrões de auditoria estabelecidos pela AGE;
- V. A identificação de alterações e melhorias necessárias à realização de futuras auditorias, que deverão ser registradas e levadas em conta nos futuros planejamentos de auditoria e em atividades de desenvolvimento de pessoal.

REVISÃO

46. Todo o trabalho de auditoria deve ser revisado pelo coordenador/gerente da equipe de auditoria, que possua perfil e competência profissional adequado ao trabalho, antes de o relatório ser emitido. A revisão poderá ser feita à medida que cada parte da auditoria vai se concluindo.

47. O papel da revisão é assegurar que:

- I. Todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis evidências para fundamentar o relatório final da auditoria e suas recomendações;
- II. Todos os erros, deficiências e questões relevantes tenham sido devidamente identificados, documentados e sanados satisfatoriamente ou levados ao conhecimento de um superior hierárquico da unidade técnica.

COMUNICAÇÃO ENTRE EQUIPE DE AUDITORIA E SUPERVISOR

48. Durante toda a realização do trabalho, inclusive na fase de execução, deve ocorrer constante troca de informações entre a equipe de auditoria e o supervisor.

49. A troca de informações ao longo do trabalho destina-se a manter o supervisor informado acerca do andamento da auditoria no que se refere, principalmente, ao cumprimento dos prazos previstos para a aplicação dos procedimentos e a eventuais problemas ou dificuldades enfrentadas.

50. A equipe, ao comunicar problemas ou dificuldades enfrentadas, deve, na medida do possível, propor soluções. O supervisor deve, então, apresentar sugestões para que estes sejam superados ou adotar as medidas necessárias para resolvê-los.

51. Eventuais situações de obstrução ao livre exercício da auditoria ou de sonegação de processo, documento ou informação, bem como qualquer ocorrência de ameaça velada ou explícita, de animosidade, de indisposição ou de intimidação de Auditores no desenvolvimento dos trabalhos deverão ser comunicadas imediatamente ao supervisor do trabalho. O supervisor deverá levar o fato ao conhecimento do Auditor-Geral que adotará as providências cabíveis para solucionar o problema apontado.

52. Da mesma forma, quaisquer fatos que a equipe avalie que poderão resultar dano ao erário ou irregularidade grave deverão ser levados de imediato ao conhecimento do supervisor do trabalho, a fim de que possam ser tomadas medidas tempestivas com o intuito de eliminar ou minimizar os efeitos das constatações.

COMUNICAÇÃO COM O AUDITADO E SOLICITAÇÕES DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES

53. Os Auditores devem comunicar a natureza e suas responsabilidades sobre o trabalho de auditoria aos dirigentes e responsáveis da entidade auditada, incluindo o dirigente máximo do organismo auditado, a diretoria, o controle interno da unidade, o agente público de controle ou outro órgão de supervisão equivalente.

54. A solicitação de documentos e informações, durante a fiscalização, planejamento, execução e relatório será formalizada por meio de documento específico denominado SDI – Solicitação de Documentos e Informações, conforme modelo padronizado previsto no manual de procedimentos de auditoria, que deverá fixar prazo para seu atendimento, estabelecido, sempre que possível e desde que não comprometa o prazo de realização dos trabalhos, em comum acordo com o fiscalizado. As informações

consideradas necessárias à realização dos trabalhos poderão ser solicitadas ainda durante a fase de planejamento.

55. No início da execução dos trabalhos, a equipe realizará reunião de apresentação com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, oportunidade em que se identificará formalmente, entregará o ofício de apresentação assinado pelo Auditor-Geral, a SDI inicial e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria.

56. Ao término da fase de execução, será realizada reunião de encerramento com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, para a apresentação verbal das principais constatações do trabalho realizado.

57. Sempre que possível, as constatações observadas ao longo da execução deverão ser discutidas com o supervisor previamente à reunião de encerramento.

58. Na apresentação das constatações deve-se mencionar a situação encontrada, o critério de auditoria, e por decisão da equipe, as causas e os efeitos.

59. A apresentação das constatações na reunião de encerramento somente poderá ser dispensada nos casos em que represente risco à equipe ou à consecução dos objetivos da auditoria.

60. Deve ser informado aos dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou aos representantes designados por eles, que as constatações são preliminares, podendo ser corroboradas ou excluídas em decorrência do aprofundamento da análise. Deve ser informado, ainda, que poderá haver inclusão de novas constatações.

61. As reuniões de apresentação e de encerramento contarão, sempre que possível, com a participação do Agente Público de Controle ou representante da unidade do sistema de controle interno do órgão ou entidade auditada.

CREDENCIAMENTO E PRERROGATIVAS DO AUDITOR EM AUDITORIAS

62. O Auditor é credenciado para planejar, supervisionar, coordenar, executar e relatar auditorias mediante designação superior por meio de ofício de apresentação, sendo-lhe asseguradas as seguintes prerrogativas, a partir da expedição e durante o prazo estabelecido no documento:

63.1. Livre ingresso na entidade, para a qual foi designado para auditar, e acesso a todos os processos, documentos, sistemas informatizados e a todas as informações necessárias à realização de seu trabalho, que não podem ser sonegados sob qualquer pretexto;

63.2. Competência para requerer, por escrito, aos responsáveis pelas entidades auditadas, os documentos e informações necessários ao seu trabalho, fixando prazo razoável para atendimento.

CONSTRUÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO

63. Na fase de planejamento, e como subsídio à sua elaboração, a equipe de auditoria deve construir uma visão geral preliminar do objeto de auditoria para obtenção de conhecimento e compreensão a seu respeito, assim como do ambiente organizacional em que está inserido, incluindo, dentre outras fontes de informação e formas de obtenção de conhecimento, a legislação, as normas e as instruções específicas aplicáveis ao objeto, os organogramas, os fluxogramas, as rotinas e os manuais, os programas/

ações gerenciados, o planejamento estratégico e operacional, os resultados dos últimos trabalhos realizados, as diligências pendentes de atendimento, as contas dos últimos exercícios.

64. Trabalhos que contemplam a identificação e a avaliação de objetivos, riscos e controles devem ser utilizados para auxiliar na construção preliminar da visão geral do objeto de auditoria, sendo os seus resultados necessariamente a ela incorporados.

65. A visão geral do objeto, elaborada na fase de planejamento, será revisada após a execução para incorporação ao relatório da auditoria, contendo, geralmente, as seguintes informações:

- I. Descrição do objeto de auditoria, com as características necessárias à sua compreensão;
- II. Legislação aplicável;
- III. Objetivos institucionais, quando for o caso;
- IV. Setores responsáveis, competências e atribuições;
- V. Objetivos relacionados ao objeto de auditoria e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno.

ESCOPO DA AUDITORIA

66. O escopo da auditoria deve ser estabelecido de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho. O escopo envolve a definição das questões de auditoria, a profundidade e o detalhamento dos procedimentos, a delimitação do universo auditável (abrangência), a configuração da amostra (extensão) e a oportunidade dos exames.

67. Durante a execução, os auditores podem se deparar com fatos que não estavam previstos no escopo ou no objetivo estabelecido para o trabalho ou que sejam incompatíveis com a natureza da ação de controle, mas que, dada a sua importância, mereçam a atenção da equipe. Nestes casos, as seguintes opções devem ser consideradas:

68.1. Nas situações em que os fatos se relacionem de forma clara e lógica com os objetivos e os critérios da auditoria, o planejamento é passível de mudanças durante a realização dos trabalhos pela própria equipe de auditoria, as quais deverão ser submetidas ao supervisor e ao Auditor-Geral para aprovação.

68.2. Nas situações em que os fatos fogem ao objetivo estabelecido, mas a consistência das evidências encontradas recomende sua abordagem, a equipe, em conjunto com o supervisor e o Auditor-Geral ou Adjunto, devem avaliar a oportunidade e a conveniência de realizar exames para desenvolver as constatações no trabalho em curso, levando em conta que não haja desvirtuamento da auditoria inicial em termos de comprometimento do prazo e/ou dos exames planejados. As constatações decorrentes deverão ser relatadas contemplando os mesmos elementos das demais.

68.2.1. Prejudicada a hipótese, a equipe deve comunicar os fatos identificados ao Auditor-Geral ou Adjunto, que avaliará a conveniência e a oportunidade de propor nova ação de controle.

68.3. Nas situações em que os fatos sejam incompatíveis com a natureza da ação de controle, caberá ao Auditor-Geral ou Adjunto avaliar a conveniência e a oportunidade de aprofundar os exames acerca das constatações, a fim de que estas sejam devidamente fundamentadas no trabalho em andamento, levando em conta que não haja desvirtuamento da auditoria inicial em termos de comprometimento do prazo e/ou

dos exames planejados, ou propor a realização de outra ação de controle com vistas a concluir os exames dos fatos identificados.

68.3.1. Na hipótese de aprofundamento dos exames no trabalho em andamento, o relato e as propostas de encaminhamento deverão ser feitos em processo apartado.

PROGRAMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

68. Deve ser desenvolvido e documentado um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos. Os auditores devem desenvolver programas de trabalho que alcancem os objetivos de auditoria e tais programas, e seus eventuais ajustes, devem ser registrados e aprovados antes do início dos trabalhos.

69. Por constituir-se etapa de expressiva importância no resultado que se pretende alcançar com a auditoria é importante que se disponibilize o tempo necessário à fase planejamento, bem como que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos:

- I. Vise à consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;
- II. Considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e a eficácia de seus controles internos;
- III. Explicite a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;
- IV. Permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- V. Seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequados e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria;
- VI. Seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado, sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor.

70. Os programas de trabalho devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registrar informações durante o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e devem ser executados de modo suficiente para alcançar os objetivos da auditoria. Limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais ou de outras condições específicas necessárias para planejar e conduzir a auditoria devem ser registradas para declaração no relatório de como isso afetou ou pode ter afetado os resultados do trabalho.

71. O programa de auditoria, elaborado com base nos elementos obtidos na visão geral do objeto, objetiva estabelecer, diante da definição precisa dos objetivos do trabalho, a forma de alcançá-los e, deve evidenciar:

- I. O objetivo e o escopo da auditoria;
- II. O universo e a amostra a serem examinados;
- III. Os procedimentos e as técnicas a serem utilizados, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas;

IV. A quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

DESENVOLVIMENTO DAS CONSTATAÇÕES

72. Durante a fase de execução, a equipe de auditoria deve aplicar os procedimentos previstos na matriz de planejamento em busca de achados.

73. Constatações ou achados de auditoria são fatos significativos, dignos de relato pelo Auditor, constituídos de quatro atributos essenciais: situação encontrada (ou condição), critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências. O achado pode ser negativo, quando revela impropriedade ou irregularidade, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão.

74. Achados negativos podem envolver:

74.1. Impropriedades: falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que tem o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências no controle interno, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia.

74.2. Irregularidades: prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública.

75. O desenvolvimento dos achados é o processo mais importante de uma auditoria, pois são eles que fundamentam as conclusões e as propostas de encaminhamento e, posteriormente, comunicadas aos responsáveis e demais interessados.

76. Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida às conclusões e às propostas de encaminhamento dos auditores atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

- a) ser relevante para os objetivos da auditoria para que mereça ser relatado;
- b) ser apresentado de forma objetiva e estar devidamente fundamentado em evidências; e
- c) apresentar consistência de modo a mostrar-se convincente a quem não participou do trabalho de auditoria.

77. O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar, no mínimo, os seguintes aspectos:

I. Situação encontrada: situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência do achado.

II. Critério de auditoria: referencial que indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria, reflete como deveria ser a gestão, provendo o contexto para compreensão dos achados e avaliação das evidências. Trata-se da legislação, dos regulamentos, das cláusulas contratuais, de convênios e de outros ajustes, das normas, da jurisprudência, do entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, dos referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que o auditor compara com a situação encontrada.

III. Causa: identifica a razão ou a explicação para a situação encontrada ou o fator ou fatores responsáveis pela diferença entre essa e o critério de auditoria. A causa é o elemento sobre o qual incidirá as ações corretivas que serão propostas. Causas comuns incluem políticas, procedimentos ou critérios mal concebidos, implementações inconsistentes, incompletas ou incorretas, deficiências ou inexistência de controles internos. A causa é o mais importante dos atributos, representando a origem da divergência que se observa entre a situação encontrada e o critério. Auditores devem se empenhar na busca da causa dos desvios que produzem resultados ou consequências adversas.

IV. Efeitos reais e potenciais: identifica os resultados ou as consequências para a entidade, o erário ou para a sociedade, da discrepância entre a situação encontrada e o critério, indicando a gravidade ou os eventuais benefícios no caso de achados positivos. Subdividem-se em duas classes: os efeitos reais, ou seja, aqueles efetivamente verificados, e os efeitos potenciais (riscos), aqueles que podem ou não se concretizar. Efeito real ou efeito potencial podem ser usados para demonstrar a necessidade de ações corretivas em resposta a eventos já ocorridos ou a riscos relevantes.

V. Evidências: conforme tratado no tópico seguinte.

EVIDÊNCIAS

78. Auditores devem ter bom conhecimento das técnicas e dos procedimentos de auditoria a fim de que possam obter evidências suficientes, adequadas, relevantes e em bases razoáveis para comprovar os achados e sustentar suas opiniões e conclusões.

79. As evidências, elementos essenciais e comprobatórios do achado, devem ser suficientes e completas de modo a permitir que terceiros, que não participaram do trabalho de auditoria, cheguem às mesmas conclusões da equipe; adequadas e fidedignas, gozando de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte; pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado.

80. Somente deverão ser reunidas evidências que sejam úteis e essenciais ao cumprimento dos objetivos da auditoria. Material que porventura não tenha utilidade ou conexão clara e direta com o trabalho realizado não deverá ser considerado.

81. As evidências testemunhais devem, sempre que possível, ser reduzidas a termo e corroboradas por outras evidências.

82. São atributos das evidências:

I. VALIDADE: a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis.

II. CONFIABILIDADE: garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente.

III. RELEVÂNCIA: a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria.

IV. SUFICIÊNCIA: a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem convencer o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentadas. A quantidade de evidências não substitui a falta dos outros

atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto, o risco, e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas.

PAPÉIS DE TRABALHO

83. Todo o trabalho de auditoria deve ser documentado de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas. Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.

84. Os papéis de trabalho constituem a documentação que evidencia todo o trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características intrínsecas ou extrínsecas.

85. Auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a oportunidade, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria executados, os achados de auditoria e as suas evidências.

86. Consideram-se papéis de trabalho os preparados pelo auditor, pelo auditado ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de auditoria e registros de sua execução documentada em qualquer meio, como matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização.

87. Os documentos apresentados à equipe de auditoria serão os originais, em que constem nome do signatário, assinatura ou rubrica, devendo o responsável justificar a impossibilidade de apresentação de documentos originais. Os auditores podem requerer cópias devidamente autenticadas de documentos.

88. Os Auditores devem manter a necessária cautela no manuseio de papéis de trabalho, especialmente com documentos extraídos de sistemas informatizados e com exibição, gravação e transmissão de dados em meios eletrônicos, para evitar que pessoas não autorizadas venham a ter ciência do conteúdo neles contidos ou a sua utilização de forma danosa ao interesse público.

89. O Auditor deve ter em mente que o conteúdo e a organização dos papéis de trabalho refletem o seu grau de preparação, experiência e conhecimento. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um auditor experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, entender o trabalho que foi realizado para fundamentar as opiniões e conclusões do auditor.

90. Embora não existam padrões rígidos quanto à forma dos papéis de trabalho, já que, servindo para anotações ou memórias do planejamento e da execução, são elaborados a critério do auditor, os seguintes aspectos devem ser observados:

91.1. Ao se planejar a forma e o conteúdo, deve-se observar se o papel de trabalho irá contribuir para o atingimento do objetivo da auditoria e dos procedimentos. Consultar papéis elaborados para a realização de trabalho igual ou semelhante em época anterior é de grande valia para a elaboração do novo papel de trabalho, que pode, inclusive, ser até o resultado do aperfeiçoamento de algum existente;

91.2. Forma clara e ordenada, de modo a proporcionar a racionalização dos trabalhos de auditoria, minimizar os custos, servir de base permanente de consulta e de respaldo para as conclusões do auditor e facilitar o trabalho de revisão;

91.3. Os papéis de trabalho devem conter, quando aplicável, as seguintes informações:

a) Nome da entidade, identificação do objeto auditado, título e objetivo;

b) Unidade utilizada na apresentação dos valores e origem das informações;

c) Critério de seleção aplicado na escolha da amostra, data-base das informações ou período abrangido e seu tamanho; e

d) Comentários, se for o caso, e assinaturas de quem elaborou e revisou.

91.4. Somente devem ser elaborados papéis de trabalho que tenham uma finalidade clara de suporte às conclusões e aos resultados da auditoria, alinhada aos seus objetivos, e devem conter somente dados importantes e necessários ao alcance dessa finalidade. Um papel de trabalho informativo não é sinônimo de papel de trabalho com excesso de dados e informações.

91.5. Os papéis de trabalho devem ser revisados para assegurar que o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado e as conclusões e os resultados estão de acordo com os registros.

91.6. A primeira revisão dos papéis de trabalho deve ser realizada pelo próprio auditor e deve ser a mais detalhada, para certificar-se de que suas conclusões se coadunam com suas apurações e registros e de que não existem erros que possam comprometer os resultados.

91.7. Revisões executadas por quem não elaborou o papel devem verificar se o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado, se os registros estão adequados às conclusões e se não foram omitidos dados e informações imprescindíveis ou relevantes.

91.8. Ao final da auditoria, todos os papéis de trabalho obtidos deverão ser arquivados de forma padronizada e que a sua ordem obedeça a mesma das constatações descritas no relatório de auditoria.

91.8.1. Quando for em papel físico, as páginas do arquivo dos papéis de trabalho deverão ser numeradas sequencialmente e rubricadas pelo responsável.

91.8.2. Os papéis de trabalho devem conter todos os documentos relativos a aquele trabalho de auditoria. (cópia do relatório de auditoria, planilhas, tabelas, descrição do planejamento, ofícios, SDI, atas, termos de entrevistas, legislação, cópias de documentos e outros)

UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE TERCEIROS

91. Na realização de auditorias é possível que a equipe utilize trabalhos de outros Auditores, tipicamente os da auditoria interna de entidades governamentais ou de outras entidades de fiscalização e controle.

92. Os trabalhos de outros Auditores podem se constituir em fontes de informação úteis para o planejamento e execução de auditorias, para determinar a natureza, oportunidade ou limitar a extensão de procedimentos de auditoria, para corroborar evidências de auditoria, dentre outras possibilidades. A responsabilidade dos Auditores não é reduzida pela utilização desses trabalhos.

93. Caso as constatações apontadas nos trabalhos de outros Auditores sejam utilizadas nos trabalhos da AGE, a equipe de auditoria assume integral responsabilidade pela veracidade dos fatos, devendo se assegurar de que compartilha das conclusões

apresentadas, mediante revisão das evidências apresentadas, se necessário com aplicação de procedimentos.

94. A utilização de trabalhos de terceiros pode ocorrer, também, nas situações em que um especialista compõe a equipe de auditoria ou, ainda, quando a equipe se utiliza do trabalho de um especialista na realização de seu próprio trabalho. Em qualquer dos casos, a unidade técnica coordenadora do trabalho deverá avaliar a capacidade do especialista em realizar o trabalho e apresentar os resultados de forma imparcial, especialmente a sua competência profissional e independência em relação ao objeto da auditoria.

95. As informações contidas em trabalhos realizados por especialistas, que não componham a equipe de auditoria, integrarão o relatório como evidências para os achados levantados pelos Auditores.

96. A Gerencia Técnica coordenadora do trabalho deve obter do especialista o seu compromisso de manutenção de confidencialidade, bem como tomar as precauções necessárias para que ele atue em consonância com as NAGE.

CAPITULO 3 **NORMAS RELATIVAS À COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS**

97. Este Tópico estabelece os critérios gerais para comunicação e divulgação de resultados de auditorias, bem como os requisitos de qualidade para elaboração de recomendações e orientações que o Auditor deve seguir para que o relatório seja objetivo, convincente, construtivo e útil.

RELATÓRIO DE AUDITORIA

98. O relatório de auditoria é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores o objetivo, o escopo e as limitações de escopo, a metodologia utilizada, as informações estatísticas do órgão auditado, as constatações, as recomendações, as orientações e as conclusões.

99. Para cada auditoria, os Auditores devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes e, sobretudo, objetivo, convincente, construtivo e útil.

100. Os relatórios devem ser minuciosamente revisados pelo coordenador da equipe de auditoria, pelo Gerente Técnico e pelo Auditor-Geral ou Adjunto ou técnico designado, com vistas a assegurar o atendimento dos requisitos previstos no parágrafo anterior e, ainda, que as conclusões, as recomendações e orientações sejam aderentes e decorram logicamente dos fatos apresentados.

ESTRUTURA E CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS

101. De maneira geral, os relatórios de auditoria devem contemplar:

- a) A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;
- b) objetivo e as questões de auditoria;

- c) a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;
- d) a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;
- e) os resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos fiscalizados, as recomendações e as orientações; e
- f) a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

102. Os relatórios de auditoria serão escritos por meio de programas informatizados e terão os seguintes requisitos na sua estrutura:

- a) Tipo da fonte: times new roman;
- b) Tamanho da fonte: 12;
- c) Espaçamento entre as linhas: 1,0; e
- d) Alinhamento: justificado.

103. Sempre que houver a necessidade de transcrever trechos de legislação, o formato deverá ser itálico obedecendo todos os demais critérios relacionados no tópico anterior.

104. Quando houver necessidade de utilização de tabelas, fotografias e planilhas, estas devem ser numeradas sequencialmente e informada a origem dos dados ali relacionados. A informação da procedência dos dados deverá ser feita com letras que tenham o tamanho de fonte nº 8 (oito), em formato itálico e localizar-se na base da tabela, fotografia ou planilha.

105. Os Relatórios de Auditoria de Conformidade terão a seguinte estrutura organizacional de informações e obedecerão ao modelo anexo ao manual de procedimentos de auditoria.

I- OBJETIVO DO TRABALHO

II- ESCOPO DO TRABALHO

III- INTRODUÇÃO OU INFORMAÇÕES ESTATÍSTICAS DA ENTIDADE

IV- RESULTADOS DOS EXAMES

V- CONCLUSÃO

REQUISITOS DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS

106. Na redação do relatório de auditoria os Auditores devem orientar-se pelos seguintes requisitos de qualidade:

I. CLAREZA: produzir textos de fácil compreensão. Evitar a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade e restringir ao máximo a utilização e expressões em outros idiomas, exceto quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras, transcrevendo-as no formato itálico. Termos técnicos e siglas menos conhecidas devem ser utilizados desde que necessários e devidamente definidos em glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas.

Usar palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área. Usar frases curtas e concisas. Construir orações na ordem direta, preferencialmente na terceira pessoa, evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis. Buscar uniformidade do tempo verbal em todo o texto, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente. Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico.

II. CONVICÇÃO: expor as constatações/achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como “SMJ”, “supõe-se”, “parece que”, “deduzimos”, “achamos”, “há indícios”, “talvez”, “entendemos”, “esta equipe de auditoria entende que...”, “foi informado a esta equipe de auditoria que...”, “ouvimos dizer”, “conforme declarações verbais”, “boa parte”, “alguns”, “diversos” “a maioria”, “muitas/vários/inúmeros”, “aparenta/aparentemente”.

III. CONCISÃO: ir direto ao assunto, utilizando linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve, exata e precisa. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da idéia central. Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento pelo leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúvida ou irônico. A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério, quando utilizado deverá ser feito no formato itálico. A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. Ser conciso significa que o relatório não se estenda mais do que o necessário para respaldar a mensagem.

Detalhes excessivos detram o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair o leitor. O relatório não deve exceder trinta páginas, excluídos a folha de rosto, o resumo, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do titular da unidade técnica coordenadora da auditoria.

IV. COMPLETITUDE: apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas. Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinadas. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria. Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação.

V. EXATIDÃO: apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra-argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria.

VI. RELEVÂNCIA: expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve

discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em recomendações ou orientações.

VII. TEMPESTIVIDADE: os relatórios de auditoria devem ser emitidos tempestivamente para que sejam de maior utilidade aos leitores de destinatários, particularmente aqueles a quem cabe tomar as providências necessárias. Auditores devem cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade.

VIII. OBJETIVIDADE: apresentar o relatório de forma equilibrada em termos de conteúdo e tom. A credibilidade de um relatório é reforçada quando as evidências são apresentadas de forma imparcial. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências. Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições. O tom dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos Auditores. Um tom equilibrado é alcançado quando os relatórios apresentam evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, enquanto se abstinha de usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte. A objetividade dos relatórios de auditoria é reforçada quando esses declaram explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise.

107. O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do objeto auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do objeto poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório. Os relatórios de auditoria são mais objetivos quando demonstram que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

OBJETIVOS DA AUDITORIA, ESCOPO, METODOLOGIA E LIMITAÇÕES

108. Os Auditores devem incluir no relatório o objetivo da auditoria, o escopo, a metodologia utilizada e as limitações, estas se tiverem ocorrido, ou uma declaração de que nenhuma restrição foi imposta aos exames. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos realizados, o contexto e perspectiva sobre o que é relatado, e todas as limitações significativas ao trabalho realizado.

109. O objetivo deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. A questão fundamental que deveria ser esclarecida. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria. As questões de auditoria, que compõem o seu escopo e que foram definidas como linhas de abordagem com vistas à satisfação do objetivo, também devem constar do relatório.

110. A metodologia, que comprehende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em anexo. Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos.

111. As limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser

consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria.

DESCRIÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO

112. Os relatórios devem conter uma descrição das características do objeto de auditoria que sejam necessárias à sua compreensão, objetivando oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório. A visão geral do objeto, elaborada na fase de planejamento e revisada após a fase de execução, atende a esse objetivo.

113. Tipicamente, a visão geral do objeto inclui informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional em que ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle.

APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS

114. Os achados de auditoria devem ser desenvolvidos com base nas orientações contidas no tópico “desenvolvimento das constatações”, especialmente no tocante a seus atributos essenciais e representam o principal capítulo do relatório. Para sua elaboração, deve-se utilizar a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura o desenvolvimento dos achados.

Cada achado deve ser descrito com base nos seguintes elementos, quando aplicável:

- a) descrição ou basicamente o título da constatação;
- b) situação encontrada;
- c) objetos nos quais foi constatado;
- d) critério de auditoria adotado;
- e) evidências;
- f) causas;
- g) efeitos reais ou potenciais;
- h) responsável: qualificação, conduta, nexo de causalidade e culpabilidade;
- i) esclarecimentos prestados pelos responsáveis;
- j) conclusão da equipe de auditoria; e
- k) recomendações.

115. Manuais, padrões e normas mais específicos podem restringir ou estabelecer que outros elementos sejam relatados na apresentação dos achados, conforme a natureza das auditorias, os seus objetos e as suas finalidades mais comuns.

116. Os Auditores devem relatar seus achados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. Para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências de seus achados, os Auditores devem, conforme aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puderem mensurar, os Auditores devem limitar adequadamente suas conclusões.

117. Em auditorias operacionais, a forma de apresentação dos achados pode diferir da utilizada em auditorias de conformidade, podendo, inclusive, variar entre um e outro trabalho. Os capítulos principais do relatório compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria, que devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante. O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo, em subtítulos apresentados em ordem decrescente de relevância. Portanto, nem sempre será mantida a ordem proposta no programa de auditoria. Outra forma de organizar o texto é partir dos temas mais gerais para os mais específicos.

Essa pode ser a melhor maneira de apresentar assuntos complexos e interligados cuja compreensão seja facilitada a partir da leitura de achados que introduzem o contexto no qual os demais se inserem. Nesse tipo de auditoria, dependendo do tipo de questão de auditoria, nem sempre é possível identificar causas, mas o ponto crucial do relatório é a análise das evidências, que devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os argumentos que fundamentam a posição da equipe devem ser confrontados com os melhores argumentos contrários.

ESCLARECIMENTOS DE RESPONSÁVEIS

118. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca dos achados preliminares de auditoria, consistentes em manifestações formais apresentadas por escrito em resposta a ofícios de requisição da equipe de auditoria, deverão ser incorporados nos relatórios como um dos elementos de cada achado, individualmente.

CRITÉRIOS PARA TRATAMENTO DE CONTEÚDOS EM ANEXOS

119. Consideram-se anexos aqueles documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à sua compreensão, como, memórias de cálculo, protocolos de teste, descrições detalhadas. Consideram-se anexos, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias.

120. Para atender ao requisito de concisão dos relatórios, os conteúdos ou documentos de natureza descrita no parágrafo anterior devem ser incluídos em seus anexos, isso, entretanto, não deve causar prejuízo de entendimento para o leitor, cabendo à equipe de auditoria avaliar cada caso.

BENEFÍCIOS ESTIMADOS OU ESPERADOS E VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS

121. Os benefícios estimados ou esperados da auditoria, tais como débito, multa, economia, ganho, melhoria, apurados conforme critérios estabelecidos em norma específica, ou a expectativa de controle gerada, devem ser consignados nos relatórios de auditoria. A equipe deve quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as ações contidas nas recomendações ou orientações propostas venham a ser adotadas.

122. O montante de recursos efetivamente auditado deve ser consignado nos relatórios de auditoria, sob a denominação volume de recursos fiscalizados (VRF), conforme critérios de apuração estabelecidos em norma específica.

CONCLUSÕES

123. A conclusão constitui uma seção exclusiva do relatório, na qual, logo no início, deve-se trazer resposta à questão fundamental da auditoria, constante do enunciado do seu objetivo. Em seguida, devem-se abordar as respostas às questões formuladas para compor o escopo da auditoria com vistas à satisfação de seu objetivo.

124. A força das conclusões dos a Auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões são mais fortes quando levam a propostas de encaminhamento cujos usuários do relatório concordam com a necessidade das proposições.

125. As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Para a formulação da conclusão, devem ser considerados os efeitos dos achados, obtidos pela avaliação da diferença entre situação encontrada e o resultado que teria sido observado caso se tivesse seguido o critério de auditoria.

126. Em auditorias operacionais, as conclusões são inferências lógicas sobre a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas ou atividades governamentais, com base nos achados. A conclusão não é apenas um resumo dos achados, devendo-se destacar, de forma equilibrada, os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados quantificando-os, sempre que possível, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades.

127. Na conclusão deve ser relatado o benefício total estimado ou esperado das propostas de encaminhamento e podem ser feitas considerações sobre o trabalho realizado, breves relatos de detecção de irregularidades ou impropriedades na abordagem de questões de auditoria.

128. As conclusões devem indicar o eventual impacto dos achados nas contas das entidades auditadas. Para tanto, é necessário identificar as responsabilidades ao longo do tempo, bem como o estado das respectivas contas.

RECOMENDAÇÕES E ORIENTAÇÕES

129. As recomendações e orientações devem ser consistentes com os achados, decorrendo logicamente destes e das conclusões e focando nas causas dos achados.

130. São variados os tipos de recomendações que podem ser feitas pelas equipes de auditoria, para cada achado decorrente ou não de questões de auditoria, podem ser formuladas, conforme o caso, proposições de recomendações, determinações, medidas saneadoras, medidas cautelares, dentre outras previstas legalmente.

131. As recomendações devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não “o como”, dado à discricionariedade que cabe ao gestor e ao fato de que a equipe de auditoria não detém a única ou a melhor solução para o problema identificado. As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário,

mas não a forma de alcançá-lo, embora em determinadas circunstâncias, às vezes, se justifique uma recomendação específica como, por exemplo, alterar normativos com o intuito de melhorar a administração.

MONITORAMENTO DAS RECOMENDAÇÕES

132. As recomendações e orientações proferidas pela AGE devem ser devidamente acompanhadas quanto ao seu cumprimento ou à sua implementação.

133. Orientações e recomendações anteriores, bem como os resultados de monitoramentos devem ser levados em consideração no planejamento de futuras ações de controle.

134. Ao formular orientações e recomendações e posteriormente monitorá-las, o Auditor deve manter sua objetividade e independência e, portanto, preocupar-se em verificar mais a correção dos problemas e das deficiências identificadas do que o cumprimento formal de deliberações específicas.

DISTRIBUIÇÃO DE RELATÓRIOS

135. Os relatórios de auditoria, quando impressos, serão emitidos em 3 (três) vias e obedecerão aos critérios de segurança além de conterem marcas d'água, data e hora da impressão. As três vias serão destinadas da seguinte forma: uma para o Governador do Estado, uma para a Unidade Auditada e uma para o arquivo de segurança do Gabinete da AGE.

136. Os relatórios de auditoria, quando digitais, serão incluídos nos processos eletrônicos e disponibilizados a critério do Auditor-Geral.