

NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL (NAG's)

- NAG 1000 – NORMAS GERAIS
- NAG 2000 – RELATIVAS AOS TRIBUNAIS DE CONTAS (TC'S)
- NAG 3000 – RELATIVAS AOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL
- NAG 4000 – RELATIVAS AOS TRABALHOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

NAG 1000 – NORMAS GERAIS

Na NAG 1000 estão definidos os conceitos básicos de termos e expressões relacionados à auditoria governamental e são apresentados os objetivos gerais e específicos destas normas, a aplicabilidade, a amplitude e a atualização de suas políticas e diretrizes.

1100 – Conceitos Básicos

Para fins de aplicação destas normas, são adotados os seguintes conceitos básicos:

1101 – ACCOUNTABILITY: obrigação que têm as pessoas ou entidades, as quais foram confiados recursos públicos, de prestar contas, responder por uma responsabilidade assumida e informar a quem lhes delegou essa responsabilidade.

1102 – AUDITORIA: exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários.

1102.1 – AUDITORIA GOVERNAMENTAL: exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno (SCI). É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente substanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

1102.1.1 – AUDITORIA DE REGULARIDADE: exame e avaliação dos registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; das operações e dos sistemas financeiros; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; dos sistemas de controle interno; da probidade e da correção das decisões administrativas adotadas pelo ente auditado, com o objetivo de expressar uma opinião.

1102.1.1.1 – AUDITORIA CONTÁBIL: exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião – materializada em um documento denominado relatório de auditoria – sobre a adequação dessas demonstrações em relação a estas NAGs, aos Princípios de Contabilidade (PCs), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente. Em uma auditoria contábil o profissional de auditoria governamental deverá verificar se as demonstrações contábeis e outros informes representam uma visão fiel e justa do patrimônio envolvendo questões

orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais, além dos aspectos de legalidade.

1102.1.1.2 – AUDITORIA DE CUMPRIMENTO LEGAL: exame da observância das disposições legais e regulamentares aplicáveis.

1102.1.2 – AUDITORIA OPERACIONAL: exame de funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades, operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais com o objetivo de se emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e das entidades da Administração Pública e o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade.

1103 – CONTAS: conjunto de informações orçamentárias, financeiras, econômicas, patrimoniais, de custos, operacionais, sociais e de outra natureza, registradas de forma sistematizada, ética, responsável e transparente com o objetivo de evidenciar os atos e fatos da gestão pública em determinado período, possibilitando o controle, a aferição de resultados e responsabilidades e o atendimento dos princípios e das normas.

1104 – CONTROLE EXTERNO: nos termos da Constituição Federal, é o controle exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio técnico dos Tribunais de Contas, sobre as atividades orçamentária, contábil, financeira, econômica, operacional e patrimonial dos Poderes Executivo, Judiciário, do próprio Poder Legislativo e do Ministério Público, e de suas entidades da administração direta e indireta, incluídas as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade dos atos praticados pelos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

1105 – DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA: documentos e anotações preparados em qualquer meio com informações e provas elaborados diretamente pelo profissional de auditoria governamental ou por sua solicitação e supervisão, ou por ele obtido, que registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam sua opinião e comentários. Também denominada papéis de trabalho.

1106 – ECONOMICIDADE: refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade.

1107 – EFETIVIDADE: refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental.

1108 – EFICÁCIA: diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas.

1109 – EFICIÊNCIA: racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis.

1110 – ENTE AUDITADO: entidade da administração direta e indireta, funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e demais responsáveis pela guarda e aplicação de recursos públicos, que seja objeto de auditoria governamental.

1111 – EQUIDADE: princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela

própria comunidade, a fim de garantir da melhor maneira a justiça social, satisfazendo ao interesse público.

1112 – **ERRO**: ato não voluntário, não intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Existe apenas culpa, pois não há intenção de causar dano.

1113 – **EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA**: são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria governamental, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões.

1114 – **FRAUDE**: ato voluntário intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, informações, registros e demonstrações. Existe dolo, pois há intenção de causar algum tipo de dano.

1115 – **GESTÃO PÚBLICA**: administração de pessoas e de recursos públicos, tendo como objetivo o interesse coletivo, pautada nos princípios constitucionais que regem a Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, entre outros.

1116 – **MATERIALIDADE**: critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados das auditorias.

1117 – **PLANEJAMENTO DE AUDITORIA**: etapa na qual é definida a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, determinando os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, e realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.

1118 – **PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**: ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos, indicando ao profissional de auditoria governamental o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião.

1119 – **PROFISSIONAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL**: servidor público do quadro permanente do TC, devidamente capacitado para a realização de auditorias governamentais, nas suas áreas de atuação. Exerce função típica de Estado.

1120 – **PROGRAMA DE AUDITORIA**: plano detalhado de ação, voltado para orientar e controlar a execução dos procedimentos da auditoria. Descreve uma série de procedimentos de exames a serem aplicados, com a finalidade de permitir a obtenção de evidências adequadas que possibilitem formar uma opinião. Deve ser considerado pelo profissional de auditoria governamental apenas como um guia mínimo, a ser utilizado no transcurso dos exames, não devendo, em qualquer hipótese, limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários nas circunstâncias.

1121 – **RELATÓRIO DE AUDITORIA**: documento técnico obrigatório de que se serve o profissional de auditoria governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria, e que deve obedecer a normas específicas quanto à forma de apresentação e objetivos.

1122 – **RELEVÂNCIA**: critério de avaliação que busca revelar a importância qualitativa das ações em estudo, quanto à sua natureza, contexto de inserção, fidelidade, integridade e integralidade das informações, independentemente de sua materialidade.

1123 – RISCO DE AUDITORIA: é a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretas pelo efeito de ausência ou fragilidades de controles internos e de erros ou fraudes existentes, mas não detectados pelo seu exame, em face da carência ou deficiência dos elementos comprobatórios ou pela ocorrência de eventos futuros incertos que possuam potencial para influenciar os objetos da auditoria.

1124 – TRIBUNAL DE CONTAS (TC): órgão constitucional que auxilia o Poder Legislativo no exercício do controle externo, objetivando assegurar e promover o cumprimento da accountability no setor público, incluindo-se o apoio e estímulo às boas práticas de gestão. Ao realizar auditorias governamentais o TC tem os seguintes objetivos específicos: (a) Verificar o cumprimento da legislação pelos órgãos e pelas entidades da Administração Pública. (b) Verificar se as demonstrações contábeis, demais relatórios financeiros e outros informes, representam uma visão fiel e justa das questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais. (c) Analisar os objetivos, a natureza e a forma de operação dos entes auditados. (d) Avaliar o desempenho da gestão dos recursos públicos sob os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia. (e) Avaliar os resultados dos programas de governo ou, ainda, de atividades, projetos e ações específicas, sob os aspectos de efetividade e de equidade. (f) Recomendar, em decorrência de procedimentos de auditoria, quando necessário, ações de caráter gerencial visando à promoção da melhoria nas operações.

1200 – Objetivos Gerais

1201 – Estabelecer os princípios para a definição de procedimentos e práticas de auditoria governamental, nas suas diversas áreas de atuação, modalidades e enfoques técnicos, e que possam ser adaptados em função das características institucionais, legais e circunstanciais de cada TC.

1202 – Criar diretrizes de auditoria governamental que representem a base a ser adotada por todos os TC's, servindo de referência de qualidade para os trabalhos de auditoria governamental.

1203 – Classificar e caracterizar os tipos de auditoria governamental, estabelecer seus objetivos, orientar sua metodologia e definir os requisitos essenciais às suas diversas etapas.

1204 – Orientar o profissional de auditoria governamental no exercício de suas funções e responsabilidades.

1205 – Fomentar a melhoria dos processos e operações dos TCs, ajudando-os no desempenho das suas responsabilidades de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva.

1206 – Oferecer subsídios para o processo de avaliação de desempenho institucional dos TCs, bem como o de avaliação das equipes de trabalho e de cada profissional de auditoria governamental, individualmente.

1207 – Garantir padrão de qualidade e a comparabilidade de auditorias governamentais.

1300 – Objetivos Específicos

1301 – Disseminar nos TCs, nos diversos órgãos e entidades da Administração Pública, assim como na sociedade, a missão dos órgãos de controle externo brasileiros, suas funções, competências, forma de atuação, finalidade e atribuições dos profissionais de auditoria governamental.

1302 – Subsidiar os projetos de modernização dos TCs brasileiros e de alterações na legislação pertinente ao controle externo.

1303 – Padronizar a metodologia e esclarecer a terminologia utilizada pelos TC's, nas várias áreas de atuação, modalidades e enfoques técnicos.

1304 – Estabelecer os requisitos de qualidade do trabalho de auditoria governamental.

1305 – Contribuir para a elaboração de manuais e guias de trabalho de auditoria governamental.

1306 – Servir de instrumento de ensino, desenvolvimento, aperfeiçoamento e capacitação do profissional de auditoria governamental.

1307 – Melhorar a comunicação entre os profissionais de auditoria governamental e destes com auditores internos e externos, consultores, especialistas, gestores e servidores dos entes auditados, com o Poder Legislativo e sociedade.

1308 – Estimular a qualidade dos trabalhos de auditoria governamental produzidos pelos TC's e a produtividade dos seus profissionais.

1309 – Oferecer referências para fixação de critérios objetivos, claros e precisos de avaliação da qualidade do trabalho de auditoria governamental, assim como dos profissionais que a realizam e dos próprios TC's.

1400 – Aplicabilidade

1401 – As disposições e as orientações contidas nestas normas são aplicáveis à auditoria governamental, nas suas várias áreas de atuação, modalidades e enfoques técnicos, inclusive aos exames de caráter limitado, especial e sigiloso.

1402 – Nos trabalhos de auditoria governamental deve ser feita menção explícita à aplicação destas normas pelos profissionais de auditoria governamental.

1500 – Amplitude e Atualização

1501 – Estas NAG's incorporam os preceitos já existentes em outros países e de uso comum em vários TC's no Brasil, preservando ao máximo os textos e a ordenação. Em particular, a estrutura e os tópicos essenciais das normas publicadas pela INTOSAI, IFAC, GAO, AUDIBRA, TCCE e às normas técnicas e profissionais editadas pelo CFC, que, sob vários aspectos, serviram como fonte de referência para este trabalho.

1502 – Manutenções periódicas e interpretações das NAG's poderão ocorrer, dando a amplitude e a atualidade necessárias e deverão ser publicadas, inclusive em meio eletrônico, sempre que necessárias, depois de devidamente aprovadas pelos TC's brasileiros.

NAG 2000 – RELATIVAS AOS TRIBUNAIS DE CONTAS (TC's)

Esta norma trata dos requisitos para que os Tribunais de Contas possam desempenhar com economicidade, eficiência, eficácia e efetividade as suas competências constitucionais e as demais disposições contidas na legislação infraconstitucional nestas Normas de Auditoria Governamental.

A NAG 2000, relacionada aos TC's, contém disposições sobre: 2100 – Objetivos; 2200 – Responsabilidade e Zelo; 2300 – Competências; 2400 – Independência e Autonomia; 2500 – Estrutura, Organização e Funcionamento; 2600 – Administração e Desenvolvimento de Pessoal; e 2700 – Avaliação de Desempenho Institucional e Profissional.

2100 – Objetivos

Para o cumprimento da sua competência constitucional, os TC's realizarão, entre outros procedimentos, o da auditoria governamental nos entes auditados, acompanhando as ações empreendidas por todos os responsáveis pela gestão de bens e recursos públicos.

2101 – A função essencial do TC é auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle externo, assegurando e promovendo o cumprimento da accountability no setor público, incluindo-se o apoio e o estímulo às boas práticas de gestão.

2102 – Ao efetuar as suas auditorias governamentais, o TC tem os seguintes objetivos específicos:

2102.1 – Verificar o cumprimento da legislação pelos órgãos e entidades da Administração Pública.

2102.2 – Verificar se as demonstrações contábeis, demais relatórios financeiros e outros informes, representam uma visão fiel e justa das questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais.

2102.3 – Analisar objetivos, natureza e forma de operação dos entes auditados.

2102.4 – Avaliar o desempenho da gestão dos recursos públicos sob os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

2102.5 – Avaliar os resultados dos programas de governo ou, ainda, de atividades, projetos e ações específicas, sob os aspectos de efetividade e de equidade.

2102.6 – Recomendar, em decorrência de procedimentos de auditoria, quando necessário, ações de caráter gerencial visando à promoção da melhoria nas operações.

2200 – Responsabilidades e Zelo

O TC deve agir com o devido zelo profissional e interesse ao observar a legislação pertinente, estas NAG's, as normas da INTOSAI e as demais normas internacionais de auditoria governamental geralmente aceitas. Isso inclui o devido cuidado ao planejar e executar, reunir e avaliar informações probatórias e ao relatar suas constatações, conclusões e recomendações.

2201 – O TC deve proceder com objetividade nas auditorias governamentais.

2202 – O TC deve ser imparcial em suas avaliações e nos seus relatórios de auditoria.

2203 – O TC tem a responsabilidade de assegurar que:

2203.1 – Seja cumprido o dever de prestar contas por parte de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a Administração responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária.

2203.2 – O trabalho de auditoria governamental atinja os objetivos gerais e cumpra as responsabilidades estabelecidas pela Constituição e demais normas pertinentes.

2203.3 – Se mantenham a independência e a objetividade em todas as fases do trabalho de auditoria governamental.

2203.4 – Se utilize julgamento profissional ao se planejar, executar e apresentar os resultados dos trabalhos.

2203.5 – Os trabalhos sejam realizados por pessoal profissionalmente competente e em quantidade adequada e que a equipe de trabalho disponha da qualificação e dos conhecimentos necessários.

2203.6 – Sejam respeitadas as obrigações contidas na legislação e demais normas pertinentes, quanto a:

2203.6.1 – Seu ajustamento às diretrizes estabelecidas pelas normas constitucionais e pelos atos regulamentares federais, estaduais e municipais.

2203.6.2 – Seu ajustamento às demandas sociais e às diretrizes e prioridades governamentais.

2203.6.3 – Seu ajustamento às normas que regem, inclusive, as atividades técnicas e científicas com vistas a evitar danos ao patrimônio e serviços públicos.

2203.6.4 – Conduta funcional do agente público no cumprimento dos seus deveres, no respeito às normas legais e técnicas e na observância dos padrões éticos compatíveis.

2203.7 – O trabalho de auditoria governamental seja feito em conformidade com estas NAGs, com as normas da INTOSAI e demais normas técnicas e profissionais aplicáveis.

2203.8 – Sejam estabelecidas as normas específicas, manuais ou guias, segundo os quais as diversas tarefas de auditoria governamental ou outras atividades devem ser desempenhadas, a fim de garantir que o trabalho e seus resultados sejam de alta qualidade.

2203.9 – Se realize, periodicamente, uma avaliação do sistema de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria governamental, com vistas a avaliar sua aderência às normas profissionais e técnicas.

2203.10 – Os seus recursos financeiros, materiais e tecnológicos, assim como seu pessoal sejam eficientemente empregados.

2204 – Quando entidades autorizadas ou reconhecidas estabelecerem normas ou critérios para as finanças, as transações e para os relatórios dos entes públicos, o TC deve usá-los, no que couber, em seus exames.

2205 – Sempre que necessário, caso não disponha em seus quadros profissionais, e, observados os limites da objetividade, da neutralidade e da independência, o TC poderá utilizar-se nos seus trabalhos de auditoria governamental dos serviços de consultores e especialistas externos pertencentes a organizações públicas ou privadas, profissionais ou acadêmicas.

2205.1 – Quando o TC valer-se de consultores ou especialistas de procedência externa para prestar-lhe assessoramento, deve fazê-lo com o devido zelo profissional, verificando se eles têm competência e capacidade para realizar o respectivo trabalho.

2205.2 – A definição do planejamento, do escopo, da execução e do relatório da respectiva auditoria caberá ao TC.

2205.3 – As normas que recomendam agir com o devido zelo profissional também têm aplicação, nessas situações, para a manutenção da qualidade do trabalho.

2205.4 – O trabalho dos consultores e especialistas será limitado ao escopo delineado pelo profissional do quadro do TC responsável pelos trabalhos de auditoria governamental, e suas conclusões serão reproduzidas no relatório de auditoria, com o seu parecer e os comentários dos profissionais de auditoria governamental.

2205.5 – O auxílio dos consultores ou especialistas externos não exime o TC da responsabilidade pelas opiniões formadas ou conclusões emitidas no trabalho de auditoria governamental.

2206 – Quando o TC usar o trabalho de outros profissionais de auditoria, públicos ou privados, deve aplicar os procedimentos adequados para ter certeza de que eles agiram com o devido zelo profissional e observaram as normas de auditoria pertinentes, podendo revisar seu trabalho para comprovação da qualidade.

2207 – As informações obtidas em função do trabalho de auditoria governamental não devem ser usadas para fins que extrapolem o respectivo relatório de auditoria.

2208 – O TC deve manter sigilo sobre as informações obtidas durante a realização da auditoria.

2208.1 – Os relatórios de auditoria governamental, após apreciados, deverão ter ampla divulgação, inclusive em meio eletrônico.

2208.2 – A edição e a distribuição dos relatórios de auditoria governamental, em linguagem acessível e simplificada ao cidadão, deverão ser incentivadas.

2209 – O TC, ao constatar a ocorrência de grave irregularidade ou dano ao patrimônio público, deve promover de imediato as medidas necessárias à sustação do ato irregular ou danoso, à responsabilização do autor e à reparação do prejuízo, se houver.

2209.1 – O TC tem o dever de comunicar ao Ministério Público, ao Poder Legislativo e às autoridades judiciais competentes quaisquer ilegalidades ou irregularidades que apontem a existência de indícios de crime contra a Administração Pública e de crime de responsabilidade.

2300 – Competências

O TC, órgão constitucional, autônomo e independente, possui competência para o exercício da auditoria governamental, abrangendo todos os entes da Administração Pública, e os que dela participem indiretamente, ou que sejam submetidos a seu controle, inclusive os de natureza privada.

2301 – O TC, no exercício de suas competências constitucionais, legais e regimentais, não está sujeito a qualquer tipo de sigilo, quanto ao acesso, à obtenção e ao manuseio de informações, documentos ou locais, independentemente da natureza das transações e das operações examinadas.

2302 – O TC tem competência para aplicar seus próprios critérios de julgamento às diversas situações que surjam no curso da auditoria governamental.

2303 – A competência legal do TC está acima de quaisquer convenções ou normas geralmente aceitas de auditoria governamental com as quais possa conflitar. As NAGs representam um consenso de opiniões de profissionais de auditoria governamental, e o TC aplicará quando forem compatíveis com suas atribuições.

2304 – As normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), assim como aquelas emitidas por outros órgãos normativos oficiais, podem ser aplicáveis ao setor público cabendo ao TC avaliar sobre sua aplicabilidade.

2305 – A extensão da competência legal do TC determinará a extensão das normas de auditoria governamental a serem aplicadas.

2306 – O TC deve assegurar a aplicação de metodologias e práticas de qualidade no desenvolvimento de suas atividades de auditoria governamental.

2307 – O TC deve possuir capacidade técnica para desenvolver com qualidade, isenção e independência os trabalhos de auditoria governamental, além de corpo técnico com conhecimentos multidisciplinares para cumprir sua missão institucional.

2308 – O TC deve adotar diretrizes e procedimentos adequados para obter maior eficiência na utilização dos recursos materiais, financeiros, técnicos e tecnológicos.

2308.1 – O TC deve contar com métodos atualizados de auditoria, inclusive técnicas de análise de sistemas, métodos analíticos de exame e de amostragem estatística e de auditoria de sistemas informatizados.

2309 – O TC deve estar capacitado para realizar, em um prazo determinado, as auditorias governamentais.

2309.1 – O TC deve estabelecer critérios para determinar quais atividades de auditoria governamental serão realizadas em cada ciclo ou período de tempo, com vistas a oferecer a maior garantia possível de que cada ente auditado está cumprindo a accountability.

2400 – Independência e Autonomia

O TC deverá exercer suas atividades de auditoria governamental de forma autônoma e independente dos entes auditados, livre de interferências política, financeira ou administrativa.

2401 – Para efeito destas normas entende-se por independência e autonomia:

2401.1 – Independência: postura imparcial, isenta, livre de interferências que o TC deve exercer no desenvolvimento de seus trabalhos de auditoria governamental e na comunicação de suas opiniões e conclusões. O pressuposto de independência não deve dizer respeito apenas à postura de direito ou sob regulamentação legal, mas, à prática factual.

2401.2 – Autonomia: capacidade própria que o TC dispõe para programar, executar e comunicar o resultado dos seus trabalhos de auditoria governamental.

2402 – O TC deve manter independência, tanto em relação aos três poderes e ao Ministério Público, como aos demais entes da Administração Pública e outros responsáveis pela guarda e aplicação dos recursos públicos, em todos os níveis e esferas de governo.

2403 – O TC ao realizar parcerias e atuar em rede de controle não deve comprometer a sua autonomia e nem se submete a comando dos três poderes e do Ministério Público e demais entes da Administração Pública

2403.1 – A Administração Pública não deve ter nenhum poder de ingerência sobre o desempenho das funções do TC, excetuando a possibilidade de se solicitar a realização de auditorias, na forma preconizada na legislação aplicável.

2403.1.1 – O TC não deve ser obrigado a executar, modificar ou se abster de realizar determinados trabalhos de auditoria, nem tampouco retirar ou alterar constatações, conclusões, determinações e recomendações.

2403.2 – O TC deve possuir liberdade para estabelecer prioridades e programar seu trabalho de acordo com sua competência

legal e também para adotar metodologias apropriadas às auditorias governamentais a serem realizadas.

2403.3 – Ao atender as solicitações dos entes públicos para realizar trabalhos específicos, o TC deve manter sua liberdade para conduzir todas as suas atividades, não permitindo interferências na escolha da equipe, das técnicas e ferramentas a serem aplicadas na execução dos exames, na contratação de consultores e especialistas, na extensão dos procedimentos e na forma de comunicar os resultados.

2403.3.1 – As decisões relativas à programação das auditorias solicitadas devem caber, exclusivamente, ao próprio TC.

2403.3.2 – No exercício de sua independência, o TC recusará a realização de auditorias em assuntos que julgue incompatíveis com as suas atribuições e responsabilidades legais ou, ainda, com a sua programação de trabalho.

2404 – O TC deve possuir autonomia para estabelecer seus próprios serviços, métodos, organização, orçamento, estrutura e funcionamento.

2405 – O Poder Legislativo, na aprovação do orçamento, deve assegurar ao TC recursos orçamentários suficientes para o exercício de sua competência. Por sua vez,

o Poder Executivo deve disponibilizá-los em tempo hábil, cabendo ao TC o dever de responder pelo uso desses recursos.

2405.1 – O TC deve comunicar ao Poder Legislativo qualquer restrição em matéria de recursos ou quaisquer outras restrições, por parte do Poder Executivo, que possam cercear o exercício de sua competência.

2405.2 – O TC deve adotar medidas cabíveis, junto ao Ministério Público e ao Poder Judiciário, quando cerceada nas suas prerrogativas constitucionais para o exercício pleno da auditoria governamental.

2406 – O TC deve, sem prejuízo de sua independência e autonomia, cooperar com outros órgãos e entidades que tenham competência ou o interesse em promover a accountability na gestão pública.

2407 – Os membros do TC não devem participar de conselhos diretores, administrativos ou fiscais, ou, ainda, não devem integrar comissões internas na Administração Pública ou exercer qualquer outra atribuição que possa configurar perda de independência.

2408 – O TC deve promover, junto aos entes auditados, a compreensão de sua função, objetivando a obtenção de informações espontâneas e fidedignas, bem como a condução de discussões em uma atmosfera de respeito e compreensão mútuas.

2409 – A independência funcional do TC não impede que ele compartilhe, com os demais órgãos e entidades da Administração Pública, certos aspectos de sua administração, tais como relações trabalhistas, administração de pessoal, de patrimônio ou aquisições de equipamentos e materiais.

2410 – O TC, no âmbito de sua competência, deve possuir livre acesso a todas as instalações, as informações, os documentos e os registros, inclusive confidenciais, referentes aos entes e às operações auditados.

2411 – O TC deve levar em consideração as opiniões dos administradores e de outros responsáveis públicos ao formular seus pareceres, comentários, relatórios, conclusões e recomendações de auditoria governamental.

2412 – O TC pode cooperar com instituições acadêmicas, públicas ou privadas, e manter relações formais com associações profissionais, desde que não comprometam a sua independência, autonomia e objetividade.

2413 – O TC deve promover trabalho educativo no sentido de desenvolver, junto à sociedade, a compreensão sobre sua autonomia funcional e independência na execução das auditorias governamentais.

2414 – O TC deve dar ampla divulgação do resultado de suas ações, inclusive em meio eletrônico, ressalvadas as situações em que o sigilo se faça necessário.

2500 – Estrutura, Organização e Funcionamento

O TC deve possuir uma estrutura organizacional que possa satisfazer, com qualidade e competência técnica, suas atribuições, responsabilidades e objetivos, instituídos pela legislação, para o auxílio do controle externo.

2501 – A estrutura do TC, para o exercício da auditoria governamental, deve levar em conta, além dos preceitos legais, aspectos de relevância para o desenvolvimento de seus trabalhos.

2502 – O TC deve ser estruturado, sempre que possível, em função da natureza, peculiaridade e/ou especialização das atividades dos entes auditados.

2503 – O TC deve criar condições para que os profissionais de auditoria governamental estejam instruídos com competência técnica essencial ao exercício da auditoria governamental.

2503.1 – Os profissionais de auditoria governamental integrantes do quadro do TC devem possuir conhecimentos suficientes acerca da legislação, normas, diretrizes, métodos, técnicas, ferramentas e procedimentos de auditoria governamental, bem como as habilidades necessárias à sua aplicação prática.

2504 – O TC deve dar amplo conhecimento ao seu corpo funcional sobre as atividades desenvolvidas pela Administração Pública, inclusive dos aspectos que envolvem o papel do Poder Legislativo, as normas legais e institucionais, estatutos e regulamentos que normatizam o funcionamento dos entes dos três Poderes e demais agentes públicos.

2505 – O TC deve designar, para executar trabalhos de auditoria governamental, os profissionais que possuam, em conjunto, a formação, a experiência, as habilidades e os conhecimentos técnicos necessários para realizar as tarefas com eficiência e eficácia.

2505.1 – Ao designar a equipe para executar trabalhos de auditoria governamental, o TC deve procurar distribuir os profissionais de acordo com a natureza do trabalho e com a formação, as habilidades e a experiência de cada profissional.

2505.2 – O TC deve dispor de quadro multi-interdisciplinar nas mais diversas áreas do conhecimento, como: Administração, Atuariais, Contabilidade, Direito, Economia, Engenharia, Estatística, Pedagogia, Saúde, Sociologia, entre outras, conforme as exigências dos trabalhos efetuados.

2505.3 – As qualificações que devem ser exigidas dos profissionais de auditoria governamental pertencentes aos quadros do TC são: formação adequada e experiência compatíveis com o exercício da função.

2506 – As unidades executoras das auditorias governamentais, no âmbito do TC, deverão sofrer periodicamente rodízio em suas áreas de atuação, a fim de serem mantidas a independência e a objetividade do TC.

2507 – O TC deve possuir unidades para atender às atividades de apoio técnico, tecnológico, administrativo e logístico, necessárias ao exercício pleno da auditoria governamental.

2600 – Administração e Desenvolvimento de Pessoal

A administração do TC deve adotar como premissa no planejamento estratégico da instituição que a eficiência da auditoria governamental decorre da qualificação e da experiência do seu corpo técnico. Portanto, deverá assegurar que o pessoal especializado seja apropriado, suficiente e efetivamente utilizado para o cumprimento das suas atribuições e responsabilidades constitucionais. Deve estabelecer, para tanto, políticas e procedimentos que orientem a gestão e o desenvolvimento de pessoas envolvidas na auditoria governamental.

2601 – O TC deve adotar diretrizes e procedimentos próprios, consoante às normas legais, para recrutar, selecionar, capacitar, desenvolver e administrar pessoas com a adequada qualificação e eficiência para desempenhar as atividades de auditoria governamental.

2602 – O pessoal do TC deve possuir formação apropriada, e ter acesso a programas de capacitação e aperfeiçoamento.

2603 – O pessoal do TC deve possuir perfil adequado para o exercício da auditoria governamental, envolvendo maturidade, objetividade, capacidade de relacionamento e comunicação, julgamento profissional, cuidado, zelo e liderança.

2604 – O TC deve estabelecer e revisar regularmente os requisitos mínimos de qualificação profissional exigidos para a realização de auditoria governamental.

2605 – O TC deve adotar diretrizes e procedimentos para aperfeiçoar e capacitar seu pessoal, de forma permanente e contínua, visando à eficiência no desempenho de suas tarefas.

2605.1 – O aperfeiçoamento profissional deve ser oferecido na própria instituição ou em atividades externas, em todos os níveis de qualificação, ou ainda por meio de capacitação e orientação em serviço.

2605.2 – A capacitação deve ser planejada e desenvolvida de modo a aplicar técnicas e metodologias adequadas ao aprimoramento dos envolvidos na execução da auditoria governamental.

2605.3 – Devem ser desenvolvidos ou aperfeiçoados a legislação, os sistemas ou ferramentas que contribuam para o crescimento profissional das pessoas.

2606 – O TC deve definir, fixar e revisar periodicamente critérios para promoção dos profissionais de auditoria governamental.

2607 – O TC deve manter cadastro das qualificações profissionais de seu pessoal, com a finalidade de identificar as suas necessidades de recursos humanos qualificados para a realização da auditoria governamental.

2608 – O TC deve adotar diretrizes e procedimentos para a elaboração de manuais, guias e instruções normativas referentes aos trabalhos de auditorias governamentais.

2608.1 – O manual de auditoria governamental deve ser mantido em contínuo processo de atualização.

2608.2 – A equipe técnica deve ser orientada por meio de circulares, instruções, notas técnicas e resoluções.

2609 – O TC deve adotar diretrizes e procedimentos para designar e distribuir o número de pessoas para cada auditoria.

2700 – Avaliação de Desempenho Institucional e Profissional

O TC deverá desenvolver e regulamentar sistematicamente para a avaliação do seu desempenho institucional, bem como o desempenho de seus profissionais de auditoria governamental, estabelecendo critérios justos, objetivos e claros.

2701 – O TC deverá regulamentar o processo de avaliação de desempenho institucional e do profissional de auditoria governamental, quanto ao seu desempenho no exercício da auditoria governamental.

2702 – O processo de avaliação de desempenho dos profissionais de auditoria governamental deverá estar associado à garantia de realização dos objetivos da auditoria governamental, considerando metas quantitativas e temporais, bem como aspectos qualitativos e identificáveis.

2703 – A avaliação de desempenho do profissional de auditoria governamental deverá estar ligada à definição dos perfis funcionais dos cargos, das competências, das qualificações associadas e da complexidade dos exames.

2704 – O desempenho individual do profissional de auditoria governamental deve ser mensurado por meio de métodos, sistemas ou mecanismos objetivos, claros e transparentes.

2705 – A avaliação de desempenho do profissional de auditoria governamental deverá ser de competência do responsável pela coordenação ou supervisão de cada trabalho executado.

2706 – A avaliação de desempenho dos profissionais de auditoria governamental deve servir de suporte à tomada de decisões sobre remunerações, gratificações, formação, capacitação, aperfeiçoamento, promoção e rodízio de pessoal, na forma regulamentada pelo TC e recomendada pela INTOSAI.

2706.1 – As promoções por merecimento dos profissionais de auditoria governamental serão necessariamente baseadas nas avaliações periódicas de desempenho, na forma estabelecida pelo TC.

NAG 3000 – RELATIVAS AOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O exercício da auditoria governamental está sujeito a princípios básicos que o profissional de auditoria governamental tem o dever de observar, cumprir e executar fielmente nas suas relações com o TC, o Poder Legislativo, os órgãos e as autoridades governamentais jurisdicionadas, os colegas de profissão, o público em geral e consigo próprio.

A NAG 3000 diz respeito às qualificações e às obrigações inerentes ao próprio profissional de auditoria governamental, dispondo sobre: 3100 – Competência Técnico-Profissional; 3200 – Zelo e Responsabilidade Profissional; 3300 – Independência Profissional; 3400 – Ética Profissional; 3500 – Sigilo Profissional; 3600 – Relações Humanas e Comunicação; e 3700 – Educação Continuada.

3100 – Competência Técnico- Profissional

Os trabalhos de auditoria governamental, em face da sua amplitude, devem ser desenvolvidos por equipes multi-interdisciplinares nas mais diversas áreas do conhecimento, como: Administração, Atuariais, Contabilidade, Direito, Economia, Engenharia, Estatística, Pedagogia, Saúde, e Sociologia.

O profissional de auditoria governamental deve possuir as competências necessárias ao desempenho das suas atividades, o que implica o domínio do conhecimento técnico específico de sua formação e especialização, das normas de auditoria, bem como das habilidades e atitudes necessárias à realização de suas tarefas.

Entende-se por competência o conjunto das experiências, dos conhecimentos técnicos, das habilidades e das atitudes necessários para que o profissional de auditoria governamental possa cumprir com suas responsabilidades com eficiência e eficácia.

3101 – Qualquer que seja a natureza da auditoria governamental, ela deve ser executada por profissionais cuja formação e experiência correspondam à natureza, escopo e complexidade dos trabalhos a serem realizados.

3102 – Todo profissional de auditoria governamental deve possuir competências para cumprir suas funções. São requisitos mínimos as seguintes capacidades:

3102.1 – Conhecer e aplicar as normas, procedimentos e técnicas de auditoria governamental.

3102.2 – Avaliar o âmbito, a extensão e os recursos necessários para a execução da tarefa em face dos objetivos propostos.

3102.3 – Avaliar os riscos identificados na pré-análise das transações e das operações a serem auditadas, e do impacto potencial desses riscos para o próprio trabalho de auditoria governamental.

3102.4 – Conhecer e utilizar os fundamentos, princípios, normas e técnicas da Administração Pública.

3102.5 – Identificar boas práticas da Administração Pública.

3102.6 – Reconhecer e avaliar a relevância e o significação dos eventuais desvios em relação às boas práticas da Administração Pública, efetuando as pesquisas necessárias para chegar a soluções viáveis.

3102.7 – Interpretar os fundamentos de Direito, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Gestão Pública e Métodos Quantitativos, possibilitando identificar a existência de riscos e problemas, ou a possibilidade desses ocorrerem; e recomendar soluções ou métodos corretivos necessários.

3102.8 – Utilizar ferramentas e tecnologias que tornem os exames mais ágeis e seguros.

3102.9 – Efetuar análise profissional, imparcial e isenta.

3102.10 – Relacionar-se, participando de equipes inter-multidisciplinares.

3102.11 – Elaborar seus relatórios de forma analítica, descritiva e fidedigna ao objeto da auditoria governamental.

3102.12 – Identificar e compreender as transações e as operações a serem auditadas bem como as práticas e as normas relevantes aplicáveis para o alcance dos objetivos da auditoria.

3103 – Antes de iniciar o trabalho, o profissional de auditoria governamental deverá obter conhecimento preliminar das atividades a serem auditadas, mediante avaliação da complexidade das operações e das exigências para a sua realização, de modo a avaliar se está capacitado para assumir a responsabilidade pelos exames a serem realizados.

3103.1 – O profissional de auditoria governamental poderá, motivadamente, recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a possibilidade da utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos da auditoria.

3104 – Para assumir funções diretivas ou gerenciais no âmbito da auditoria governamental, recomenda-se, preferencialmente, que o profissional possua no mínimo cinco anos de exercício efetivo na atividade de auditoria, sendo pelo menos três anos no exercício da auditoria governamental, além de comprovadamente possuir os conhecimentos, as habilidades e as atitudes pertinentes ao exercício da função gerencial.

3105 – Além da capacitação em auditoria governamental, esse profissional deve ser capacitado nas áreas específicas que sejam objeto de seus exames.

3106 – O profissional de auditoria governamental poderá relacionar-se tecnicamente com os demais TCs locais, nacionais e estrangeiros; com órgãos governamentais que compõem o sistema de controle; entidades de classes; instituições acadêmicas; organismos internacionais; e entidades privadas de auditoria.

3200 – Zelo e Responsabilidade Profissional

Zelo

O profissional de auditoria governamental deve atuar com o máximo de zelo no exercício de sua atividade.

Zelo é a precaução e o nível de cuidado que uma pessoa prudente emprega na execução de seu trabalho e o seu comprometimento com as qualificações e as obrigações necessárias para a execução desse trabalho.

É o devido cuidado, a prudência, o bom senso e a técnica com que o profissional de auditoria governamental executa seus trabalhos, seja no planejamento, seja na

elaboração dos documentos de auditoria, nos quais deve registrar os elementos informativos suficientes para amparar sua opinião, fazendo prova de que os exames foram efetuados conforme as normas e os procedimentos usuais de auditoria governamental, na apresentação dos resultados dos seus trabalhos.

3201 – O zelo exige a aplicação dos mesmos conhecimentos e atitudes pelo profissional de auditoria governamental prudente, de bom senso e competente, em circunstâncias iguais ou semelhantes.

3202 – Ao conduzir os seus trabalhos, o profissional de auditoria governamental deve executá-los de forma independente, observando as normas e os procedimentos profissionais em vigor.

3203 – Quando o profissional de auditoria governamental detectar indício de irregularidades, fora do escopo da auditoria, deve informar ao superior hierárquico para que tome as providências cabíveis.

3204 – O profissional de auditoria governamental não deve considerar seus trabalhos terminados até que os recursos e os conhecimentos técnicos requeridos tenham sido aplicados no decorrer dos exames.

3204.1 – O profissional de auditoria governamental objetivará sempre uma extensão razoável da sua amostra, exceto quando exigido por determinação legal, normativa, regimental ou similar, exames da totalidade dos universos sob seu controle.

3204.2 – O zelo profissional não implica eliminação da margem de erro própria dos trabalhos realizados por amostragem ou outros sistemas de testes equivalentes.

3204.3 – A avaliação de riscos deve ser levada em conta na análise do profissional de auditoria governamental.

3205 – O profissional de auditoria governamental deve ter o devido cuidado ao especificar, reunir e avaliar informações probatórias e ao relatar suas constatações, conclusões e recomendações, bem como na avaliação e na interpretação das normas aplicáveis ao objeto auditado, considerando as diretrizes e os entendimentos do TC.

Responsabilidade

3206 – O profissional de auditoria governamental terá sempre presente que os atos da Administração Pública devem pautar-se pelos princípios da legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e respeito ao meio ambiente, compatíveis com a lisura das transações e das operações e a proteção da coisa pública.

3207 – Ao relatar sobre os exames e as avaliações realizados, o profissional de auditoria governamental deve ser imparcial.

3208 – O profissional de auditoria governamental tem a responsabilidade de observar as normas de conduta estabelecidas em Código de Ética Profissional.

3209 – O profissional de auditoria governamental tem a responsabilidade de manter sempre presente a necessidade de preservar sua credibilidade como pessoa e profissional.

3210 – A atribuição de responsabilidade ao profissional de auditoria governamental pode variar de acordo com o campo profissional que ele exerce, com o nível de qualificação técnica e a experiência para executar os trabalhos de auditoria, conforme os objetivos dela, a complexidade das operações a serem examinadas e o volume e a relevância dos recursos envolvidos.

3211 – No caso de descoberta de irregularidade, cabe ao profissional de auditoria governamental estudar sua materialidade ou relevância e os possíveis efeitos em

relação aos resultados das transações e das operações auditadas, para a adequada fundamentação das suas conclusões.

3212 – 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.

3213 – O profissional de auditoria governamental, no exercício das atividades auditoriais, assume responsabilidades éticas e legais para com usuários internos e externos de seus trabalhos.

3214 – 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.

3215 – A responsabilidade do profissional de auditoria governamental está relacionada com a constatação da legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos praticados pelos administradores de recursos públicos, observando-se o ordenamento jurídico vigente, bem como com a avaliação da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e proteção ambiental na aplicação desses recursos, por ocasião da sua gestão orçamentária, financeira, econômica, patrimonial e operacional.

3216 – Ao efetuar seus trabalhos, o profissional de auditoria governamental deve levar em consideração as responsabilidades e as obrigações dos gestores, administradores, funcionários, servidores, empregados e dos demais agentes públicos definidos pela legislação, bem como quaisquer orientações adicionais adotadas pelo TC relativas ao cumprimento dessas obrigações no âmbito da auditoria governamental.

3217 – O profissional de auditoria governamental não tem quaisquer responsabilidades sobre o conteúdo das informações ou dos documentos fornecidos pelos órgãos e entidades auditados e que sejam comprobatórios das conclusões da auditoria. A preparação de tais elementos é de responsabilidade exclusiva dos entes auditados.

3218 – O profissional de auditoria governamental é responsável por verificar a adequação das informações e dos documentos fornecidos pelo ente auditado.

3219 – Cabe ao profissional de auditoria governamental observar as normas e os procedimentos de auditoria governamental na condução dos exames, bem como atender para os princípios gerais que norteiam a Administração Pública, sob pena de responder administrativa, civil e penalmente por seus atos.

3220 – O profissional de auditoria governamental deve emendar esforços para que as auditorias sejam realizadas de forma a garantir a independência, a integridade, a objetividade e a ética profissional do TC, protegendo a confidencialidade da informação obtida durante o processo de auditoria governamental.

3221 – A responsabilidade do profissional de auditoria governamental não será modificada, mesmo quando outros profissionais contribuírem para a realização dos trabalhos.

3222 – Quando for contratado pelo ente auditado especialista legalmente habilitado, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas suas demonstrações contábeis, transações e operações, a responsabilidade do profissional de auditoria governamental fica restrita à sua competência, devendo o profissional de auditoria governamental mencionar tal fato em seu relatório.

3300 – Independência Profissional

O profissional de auditoria governamental deve ser e demonstrar que é independente em relação aos seus trabalhos e atividades, conforme determinam estas NAGs.

A independência profissional se caracteriza por uma atitude autônoma, sem preconceitos e interesses de qualquer natureza, isenta e imparcial, a ser mantida pelos profissionais de auditoria governamental, durante a realização do seu trabalho e toda a permanência nos quadros do TC. Isso é necessário, em função dele desempenhar uma profissão, que atua na defesa do interesse público.

3301 – Os profissionais de auditoria governamental são independentes quando podem exercer suas funções livre e objetivamente. A independência situa-se não apenas no livre e irrestrito acesso a informações, documentos e dependências dos entes, mas, principalmente, na liberdade de programar seus trabalhos, executá-los e comunicar os resultados, sem quaisquer tipos de interferências.

3302 – O profissional de auditoria governamental deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais, econômicos, financeiros ou afetivos que resultem em perda, efetiva ou aparente, de sua independência. A independência permite aos profissionais de auditoria governamental exercerem análise imparcial, isenta e sem tendenciosidade.

3303 – O profissional de auditoria governamental deve proceder, com independência e objetividade, no exercício da auditoria governamental, qualquer que seja a forma de governo. Independência, tanto em relação ao Poder Legislativo, quanto ao Executivo, ao Judiciário e ao Ministério Público, é essencial para a execução da auditoria e para a credibilidade dos seus resultados.

3304 – A independência dos profissionais de auditoria governamental em relação aos demais servidores e empregados públicos deve ser claramente mencionada nas normas legais, nas regimentais e nos manuais de auditoria de cada TC, bem como formalizada mediante resoluções ou instruções normativas junto a todas as organizações, as áreas e as funções da Administração Pública.

3305 – Os profissionais de auditoria governamental devem ter apoio irrestrito dos membros do colegiado e do corpo diretivo do TC, de modo que possam executar seus trabalhos livres de interferências e com a colaboração dos entes auditados.

3306 – O profissional de auditoria governamental responsável pelo gerenciamento dos trabalhos de auditoria deve reportar-se diretamente a um profissional que ocupe função diretiva superior no TC ou aos membros do colegiado, com autoridade suficiente para propiciar independência e assegurar ampla e irrestrita cobertura à auditoria e atenção e considerações adequadas aos relatórios e às providências necessárias para implementação das recomendações neles contempladas.

3307 – O profissional de auditoria governamental que ocupe função diretiva ou gerencial da auditoria deve ter acesso direto aos membros do colegiado do TC e aos gestores da Administração Pública, pois a comunicação regular ajuda a assegurar a independência e fornece ao profissional de auditoria governamental e aos gestores meios para se manterem informados sobre questões de interesse mútuo.

3308 – O profissional de auditoria governamental, para levar a bom termo o seu trabalho e obter um desempenho adequado, mantendo a sua independência, deve:

3308.1 – Ter acesso livre, direto e irrestrito ao corpo diretivo e gerencial dos entes auditados.

3308.2 – Atuar com a necessária liberdade junto às gerências e às chefias intermediárias de qualquer ente auditado.

3308.3 – Ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todos os conselhos, comitês, comissões, auditorias e grupos de trabalho operacionais e estratégicos vinculados à Administração Pública.

3308.4 – Ter acesso livre, direto e irrestrito a todo e quaisquer entes jurisdicionados, organismos, locais, normas, atas, documentos, sistemas, registros, informações, demonstrativos e relatórios relativo ao desempenho de suas funções.

3308.5 – Definir o objetivo, o escopo e a metodologia da auditoria governamental, assim como realizar todos os trabalhos que julgar necessários para suportar sua opinião e dar ao exame a devida abrangência.

3308.5.1 – Planejar e organizar o seu trabalho e elaborar o programa de auditoria com a devida autonomia e abrangência.

3308.5.2 – Executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, o escopo e a exatidão dos exames ou impedir a sua realização.

3308.5.3 – Aplicar todos os procedimentos de auditoria governamental recomendados para cada tipo de auditoria especificamente e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas e/ou externas.

3309 – Está impedido de executar trabalho de auditoria o profissional de auditoria governamental que tenha tido, em relação ao ente auditado:

3309.1 – Vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 4º grau por afinidade até o 3º grau, com administradores, gestores, membros de conselho, assessores, consultores, procuradores, acionistas, diretores, sócios ou com empregados que tenham ingerência na administração ou sejam responsáveis pela contabilidade, finanças ou demais áreas de decisão.

3309.2 – Relação de trabalho como servidor estatutário, contratado, empregado, administrador, diretor, membro de conselho, comissionado, função temporária, consultor ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos cinco últimos anos.

3309.3 – Participação direta ou indireta como acionista ou sócio, inclusive como investidor em fundos cujo ente público seja majoritário na composição da respectiva carteira.

3309.4 – Interesse financeiro ou operacional direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro ou operacional indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos, inclusive gestão de coisa pública.

3309.5 – Litígio contra a entidade auditada.

3309.6 – Função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria governamental.

3309.7 – Qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria governamental, na forma definida pelos TCS.

3310 – O profissional de auditoria governamental não pode aceitar presentes, brindes ou outros benefícios.

3311 – Não configura perda de independência a realização de operações com o ente auditado em condições normais de mercado, tais como contratos de prestação de utilidades públicas, operações de crédito para aquisição de veículos ou imóveis e saldos em cartão de crédito.

3312 – O profissional de auditoria governamental deve recusar o trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de impedimento ou conflitos de interesse previstos na NAG 3309.

3313 – O profissional de auditoria governamental não pode ser colocado em situação que o impeça de exercer uma análise profissional objetiva, imparcial e independente.

3314 – Na execução dos trabalhos, o profissional de auditoria governamental deve atuar com honradez, urbanidade, imparcialidade, objetividade, competência e zelo, não permitindo que preconceitos ou prevenções influenciem a sua independência profissional. Deve manter e demonstrar sua imparcialidade em relação a qualquer interesse que possa ser interpretado ou considerado incompatível com a honestidade e a independência que se exige de sua função.

3315 – A independência do profissional de auditoria governamental ficará, entretanto, prejudicada quando for confrontado em seu trabalho com conflitos de interesse e impedimentos reais ou potenciais, ou em situações que comprometam sua imparcialidade e isenção. É responsabilidade dos dirigentes e gerentes dos TCs examinar pessoalmente a situação para se certificar da existência de tais casos, em relação aos trabalhos das suas respectivas equipes de auditoria ou individualmente de cada profissional de auditoria governamental subordinado, cabendo-lhes analisar a situação e avaliar a conveniência ou não de mudar o pessoal designado para o trabalho.

3316 – Deve ser adotada a prática de rodízio periódico dos profissionais de auditoria em relação aos órgãos, áreas, fluxos operacionais, sistemas, programas, projetos, ações, atividades e metas a serem examinados, de modo a assegurar a sua independência.

3400 – Ética Profissional

O profissional de auditoria governamental, no exercício da auditoria, está sujeito aos princípios do Código de Ética Profissional, e tem o dever de observar, cumprir e fazer cumprir fielmente, nas suas relações com o TC, o público em geral, os órgãos jurisdicionados e demais autoridades governamentais, as entidades de classe e seus colegas de profissão. Qualquer

deficiência em sua conduta profissional ou qualquer comportamento inadequado em sua vida pessoal prejudicam a imagem da integridade desses profissionais, da qualidade e da validade de seu trabalho de auditoria governamental e podem ocasionar dúvidas acerca da confiabilidade e da própria competência profissional.

3401 – São princípios éticos básicos que devem ser observados pelos profissionais de controle externo:

3401.1 – O profissional de auditoria governamental, no exercício da auditoria, não poderá, direta ou indiretamente, receber remunerações, proventos ou recompensas de qualquer natureza de pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, direta ou indiretamente interessadas em seu trabalho, exceto seus vencimentos e demais vantagens legais concedidas pelo TC, relativos ao quadro de provimento permanente ao qual pertença.

3401.2 – No exercício da auditoria governamental, o profissional de auditoria agirá em seu nome pessoal, assumindo inteira responsabilidade técnica pelos serviços de auditoria por ele executados e, em nenhuma hipótese, permitirá que outra pessoa o faça em seu próprio nome, salvo prepostos de sua oficial indicação, quando então responderá solidariamente com eles pelos respectivos atos.

3401.3 – Tendo em vista o escopo estabelecido para o trabalho de auditoria, o profissional de auditoria governamental deverá, previamente, mediante adequada avaliação, julgar a viabilidade técnica da sua execução, em termos de prazos, disponibilidade de elementos comprobatórios e da extensão e da complexidade dos exames auditoriais, assegurando-se de que seu trabalho reúne condições de satisfatório desempenho técnico.

3401.4 – O profissional de auditoria governamental se posiciona tecnicamente quando elabora relatórios sobre prestações de contas, demonstrações, transações, fluxos, sistemas e ações ou quando relata sobre o desempenho operacional. Essa função lhe impõe absoluta imparcialidade e isenção na execução da auditoria governamental, na interpretação dos fatos e nos seus pronunciamentos conclusivos, sendo-lhe vedado, sob qualquer pretexto, condições e vantagens, tomar partido na interpretação dos fatos, na disputa de interesses, nos conflitos de partes ou em qualquer outro evento.

3401.5 – O profissional de auditoria governamental deve balizar sua opinião e comentários à evidência da verdade quando, no seu melhor juízo, convenientemente apurada.

3401.6 – O exercício da auditoria governamental não deve ser utilizado para promoção pessoal ou comercial, em desacordo com estas NAG's, as normas constitucionais, legais e regimentais e a conduta ética inerente aos agentes públicos.

3401.7 – Não se inclui no impedimento destas NAG's a prestação de serviços em caráter eventual de capacitação e aperfeiçoamento, bem como a participação em comissões de concurso, no âmbito da Administração Pública.

3402 – Praticar ato de descrédito o profissional de auditoria governamental que no desempenho de suas atribuições:

3402.1 – Omitir fato importante, dele conhecido mas não evidenciado nas demonstrações, registros, documentos e relatórios.

3402.2 – Deixar de relatar ou dissimular irregularidade, informações ou dados incorretos que estejam contidos nos registros, documentos, demonstrações e relatórios, e que sejam do seu conhecimento.

3402.3 – Negligenciar efeitos graves na execução de qualquer trabalho profissional e seu respectivo relato.

3402.4 – Desprezar ou negligenciar a coleta de informações suficientes para elaborar e sustentar seus relatos de forma a invalidar ou enfraquecer as proposições neles contidas.

3402.5 – Omitir-se sobre desvios, omissões ou desvirtuamentos dos preceitos legais ou normativos, regimentais ou procedimentais.

3402.6 – Produzir relatórios, informações ou documentos que não traduzam adequadamente a expressão do seu melhor juízo e que, de qualquer forma, ocultem ou desvirtuem os fatos, induzindo a interpretações errôneas.

3402.7 – Utilizar direta ou indiretamente informações, documentos, demonstrações e relatórios obtidos na execução dos trabalhos de auditoria governamental, em proveito de interesses pessoais, seus ou de terceiros.

3500 – Sigilo Profissional

O profissional de auditoria governamental deve manter, respeitar e assegurar o sigilo relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, não divulgando para terceiros, salvo quando houver obrigação legal ou judicial de fazê-lo.

3501 – O sigilo profissional é regra mandatória no exercício da auditoria governamental, devendo ser mantido ainda que terminados os trabalhos.

3502 – O profissional de auditoria governamental é obrigado a utilizar os dados e as informações do seu conhecimento exclusivamente na execução dos serviços que lhe foram confiados, salvo determinação legal ou judicial.

3503 – O sigilo profissional deve ser observado nas seguintes relações:

3503.1 – Entre o profissional de auditoria governamental e o ente público auditado.

3503.2 – Entre os próprios profissionais de auditoria governamental e os demais profissionais de auditoria pública ou privada.

3503.3 – Entre os profissionais de auditoria governamental, os demais TCs e outros organismos reguladores e fiscalizadores.

3503.4 – Entre o profissional de auditoria governamental e representantes de outras instituições públicas ou privadas, ou qualquer outro indivíduo ou representante de segmento da sociedade.

3504 – O profissional de auditoria governamental somente deverá divulgar a terceiros informações sobre o ente auditado ou sobre o trabalho por ele realizado, mediante autorização escrita do TC responsável pelo trabalho que contemple de forma clara e objetiva os limites das informações a serem divulgadas, sob pena de infringir o sigilo profissional.

3504.1 – O profissional de auditoria governamental, quando previamente autorizado pelo TC, por escrito, deverá fornecer as informações que forem julgadas necessárias aos trabalhos de outros profissionais do setor público relativas aos relatórios de auditoria emitidos.

3504.2 – O profissional de auditoria governamental, devidamente autorizado pelo TC, quando solicitado por outros TC's, por escrito e devidamente fundamentado, assim como por outros órgãos públicos reguladores e fiscalizadores, quando o trabalho for realizado em entidades sujeitas também ao controle daqueles organismos, deve exibir as informações obtidas durante seu trabalho, incluindo a documentação de auditoria, relatórios e pareceres, demonstrando inclusive que o trabalho foi realizado de acordo com estas NAG's, as normas da INTOSAI e demais normas legais aplicáveis.

3504.3 – Quando do encaminhamento de trabalhos, relatórios e informações revestidas do caráter de confidencialidade, sua entrega deverá ser feita aos níveis hierárquicos determinados na legislação pertinente.

3505 – O dever de todo profissional de auditoria governamental de manter o sigilo prevalece, sob pena de responsabilização, nos termos da legislação aplicável:

3505.1 – Após terminados a execução dos trabalhos, a apreciação, o julgamento e a publicação dos resultados pelo TC.

3505.2 – Após o término do vínculo empregatício estatutário ou funcional, seja por aposentadoria, desligamento voluntário, exoneração ou demissão.

3600 – Relações Humanas e Comunicação

A cooperação recíproca e as habilidades e as atitudes apropriadas no trato com as pessoas e em se comunicar de maneira eficaz constituem atributos essenciais do profissional de auditoria governamental. A confiança e o respeito público que suscita um profissional de auditoria governamental são conseqüências, basicamente, da soma dos resultados obtidos pela conduta de todos os profissionais de auditoria anteriores e atuais. Por conseguinte, tanto para os profissionais de auditoria governamental, quanto para o público em geral, é importante que esse trate seus colegas de profissão de forma polida e equilibrada.

3601 – Os profissionais de auditoria governamental devem desenvolver atitudes que propiciem convivência de respeito com os jurisdicionados e demais usuários internos e externos dos seus serviços.

3602 – Para o bom relacionamento profissional com os jurisdicionados, é necessário que o profissional de auditoria governamental mantenha sempre presente no seu trabalho:

3602.1 – Princípios da boa educação.

3602.2 – Respeito ao auditado na sua condição de pessoa, funcionário, servidor ou empregado e do cargo, posto ou função que ocupa ou representa.

3602.3 – Transparência para com o auditado, comunicando-lhe, quando necessário, e levando em seu conhecimento constatações efetuadas no desenvolvimento da auditoria, de modo que ele possa compreender a função do controle externo da auditoria governamental, seus objetivos e a forma como contribui para a melhoria da qualidade da gestão dos recursos públicos.

3603 – O bom relacionamento almejado com o jurisdicionado deve ser alcançado por meio do comportamento e do exemplo pessoal, os quais devem ser aperfeiçoados ao longo da carreira, por intermédio de palestras e seminários periódicos, no sentido de esclarecer ao profissional de auditoria governamental a função, os objetivos, a forma de atuação e o desejo de cooperação com os auditados, bem como pode contribuir para a melhoria do trabalho destes e como o jurisdicionado pode servir ao trabalho do profissional de auditoria governamental.

3604 – Os profissionais de auditoria governamental também devem conduzir-se de modo que promovam cooperação e bom relacionamento com os demais profissionais de auditoria.

3605 – Os profissionais de auditoria governamental devem ser capazes de se comunicar de forma objetiva, clara, isenta e imparcial, verbalmente e por escrito, de modo que possam transmitir eficazmente assuntos relacionados aos objetivos, às avaliações, às conclusões e às recomendações da auditoria governamental.

3700 – Educação Continuada

Os profissionais de auditoria governamental devem aprimorar seu conhecimento e sua capacidade técnica mediante adequado programa de educação continuada.

3701 – Os profissionais de auditoria governamental têm responsabilidade primária de continuar seu desenvolvimento técnico, a fim de se manterem devidamente atualizados e capacitados.

3702 – Os profissionais de auditoria governamental devem estar sempre informados sobre novos eventos, métodos, técnicas, procedimentos, leis, normas e ferramentas voltados para o adequado exercício das suas atividades auditoriais.

3703 – Os profissionais de auditoria governamental devem também estar informados e atualizados sobre todas as mudanças na legislação e nas normas que tenham implicação em sua atividade de auditoria governamental.

3704 – Os profissionais de auditoria governamental devem manter sua capacitação profissional participando periodicamente e regularmente de programas de capacitação continuada.

3704.1 – O profissional de auditoria governamental, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser promovida pelo TC, que abarque, no mínimo, 80 horas anuais de capacitação.

3705 – O profissional de auditoria governamental também deve manter seu aperfeiçoamento técnico participando de atividades de associações de classe, congressos, conferências, seminários, workshops, palestras, leituras e estudos dirigidos e projetos de pesquisa, entre outros.

3706 – Independentemente do plano anual de capacitação preparado pelo TC, o profissional de auditoria governamental deve ter atitude individual de contínuo auto-desenvolvimento profissional e de ampliação de conhecimentos, habilidades e experiência, em particular quanto às novas metodologias, técnicas e ferramentas que surgem na sua área de atuação.

3707 – O profissional de auditoria governamental também deve enviaar esforços para participar de programas de capacitação em serviço.

NAG 4000 – RELATIVAS AOS TRABALHOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A auditoria governamental é uma atividade de controle e avaliação que deve ser executada de forma independente e autônoma nos entes que compõem a Administração Pública brasileira, ou junto àqueles que de alguma forma sejam responsáveis por arrecadação, guarda ou aplicação de recursos públicos. Seu objetivo é distinto ao de todos os demais órgãos e entidades da Administração Pública, na medida em que se dedica ao controle externo da legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos por eles praticados, bem como à avaliação dos seus sistemas de controles internos e da gestão dos recursos públicos e dos resultados das políticas governamentais, quanto aos critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e preservação ambiental.

O trabalho de auditoria governamental é realizado em quatro etapas principais – planejamento, execução, relatório e monitoramento. Em cada uma dessas etapas, o profissional de auditoria governamental, assim como aqueles que exercem funções de gerência e direção nos TCs, têm responsabilidades e atribuições específicas a cumprir. O objetivo dessa norma é estabelecer os critérios gerais que o profissional de auditoria governamental deve seguir na busca de informações probatórias, visando a alcançar o objetivo específico de cada auditoria governamental.

Além de definir as formas de realização da auditoria governamental em todas as suas etapas, esta norma traça diretrizes quanto à metodologia e ao escopo dos diversos tipos de auditoria, e trata, também, da supervisão e do controle de qualidade das atividades de auditoria e dos requisitos para a elaboração dos relatórios.

A NAG 4000 compreende disposições acerca de: 4100 – Metodologia; 4200 – Escopo; 4300 – Planejamento; 4400 – Execução; 4500 – Supervisão e Revisão; 4600 – Controle de Qualidade; 4700 – Comunicação de Resultados e Relatório; e 4800 – Monitoramento das Recomendações.

4100 – Metodologia

O TC deve adotar metodologia de auditoria governamental de abordagem ampla, integrada e sistêmica, que contemple todo o escopo definido pela Constituição Federal e legislação pertinente, englobando a fiscalização de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

4101 – O objetivo de um exame de auditoria governamental é expressar opinião ou emitir comentários sobre a adequação da matéria examinada e, portanto, não é destinado especificamente a detectar erros, fraudes e outras irregularidades. Entretanto, ao efetuar seus exames e ao expressar sua opinião ou comentários, o profissional de auditoria governamental deve estar alerta à possibilidade da existência de erros, fraudes e outras irregularidades, que em alguns casos podem ser de tal grandeza que afetem a posição patrimonial, econômica e financeira, assim como as questões operacionais do ente auditado.

4102 – A metodologia deve abranger o exame da legalidade, legitimidade, razoabilidade, impessoalidade, publicidade e moralidade dos atos administrativos quanto aos aspectos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais, assim como a avaliação do sistema de controles internos (SCI) e dos aspectos operacionais de desempenho da gestão e de resultados das políticas públicas, sob os critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção do meio ambiente.

4103 – A metodologia deve possibilitar o controle vertical ou transversal da Administração Pública, permitindo avaliar tanto o desempenho dos órgãos, entidades

ou programas sistêmicos, quanto o resultado de funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas, que podem envolver diversos entes auditados de uma ou mais esferas de Governo, assim como o controle sobre a guarda e aplicação de recursos públicos.

4104 – Ao definir a distribuição de seus recursos entre as diferentes atividades de auditoria, o TC deve dar prioridade àquelas tarefas que, por lei ou por acordo, precisam ser realizadas dentro de um prazo específico. Deve-se dar especial atenção ao planejamento estratégico, a fim de identificar a ordem adequada de prioridade das auditorias que, a seu juízo, o TC pretend realizar.

4105 – O TC deve ser criterioso com as informações disponíveis ao determinar suas prioridades, em especial quanto à confiabilidade das informações, para que seja mantida a qualidade do trabalho no exercício de sua competência legal. A manutenção de um arquivo completo de dados sobre a estrutura, funções, metas, orçamentos e operações das entidades auditadas e dos programas de governo auxiliará o TC a identificar áreas significativas ou vulneráveis ou, ainda, que precisem ter sua administração melhorada.

4106 – A metodologia deve dispor de mecanismos para a seleção do objeto da auditoria, segundo critérios de relevância, risco e materialidade.

4106.1 – A relevância refere-se à importância relativa para o interesse público ou para o segmento da sociedade beneficiada.

4106.2 – O risco é a possibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, tais como erros, falhas, fraudes, desperdícios ou descumprimento de metas ou de objetivos estabelecidos. O risco é classificado na forma descrita na NAG 4311.1.

4106.3 – A materialidade refere-se à representatividade dos valores ou do volume de recursos envolvidos.

4107 – A metodologia deve, sempre que possível, dispor de critérios de amostragem, baseados na avaliação do sistema de controles internos (SCI) e na materialidade das operações.

4108 – A metodologia deve possibilitar a otimização dos profissionais de auditoria governamental e dos recursos materiais, financeiros e tecnológicos disponíveis no TC.

4109 – A proposta para realização dos trabalhos deve indicar claramente os objetivos da auditoria e seu escopo, os recursos aplicáveis, tanto em qualidade quanto em quantidade, os procedimentos de revisão do seu andamento em ocasiões oportunas e as datas para a conclusão dos trabalhos e para a entrega do respectivo relatório.

4110 – Os trabalhos de auditoria governamental devem ser devidamente autorizados, observando-se o estabelecido na programação anual de auditoria do TC.

4110.1 – A programação anual de auditoria governamental deve ser realizada de forma abrangente, compreendendo as atividades da equipe de auditoria – planejamento, execução, relatório – assim como as atividades de supervisão, revisão e posterior monitoramento das decisões e recomendações.

4110.2 – Cada unidade do TC deve, na programação anual dos trabalhos de auditoria governamental, alocar horas para que os integrantes da sua equipe participem do programa de capacitação continuada.

4111 – A metodologia deve permitir a identificação das informações importantes para fundamentar a conclusão do relatório de auditoria e a decisão dos órgãos deliberativos dos TCs bem como para o convencimento dos gestores e demais funcionários do ente auditado, permitindo que a fiscalização realizada contribua com os auditados para a otimização do seu desempenho e dos resultados das políticas públicas.

4111.1 – A metodologia deve estabelecer um fluxo de informações mediante o qual sejam contemplados no relatório de auditoria, com clareza e precisão, a condição encontrada e o critério normativo ou padrão operacional de desempenho ou resultado adotado pela auditoria, demonstrando o desvio existente.

4111.2 – A metodologia deve estabelecer procedimentos para identificação das causas e efeitos dos achados, caracterizando se o impacto gerado é financeiro ou não financeiro e mensurando, inclusive, os impactos financeiros quando estes existirem, de modo a possibilitar o julgamento baseado em informações precisas e critérios objetivos. A identificação dos impactos gerados pelas deficiências ou irregularidades também contribui para o convencimento do gestor quanto à necessidade de adotar as medidas corretivas para modificar a situação apontada no relatório de auditoria governamental.

4111.2.1 – Os impactos financeiros quantificáveis são os relativos à economicidade e eficiência, a custos, despesas e receitas. Os impactos financeiros não quantificáveis são aqueles não mensuráveis, como a redução ou aumento do tempo de espera, o prazo de recolhimento do débito, do número de pessoas atendidas etc. A correção de práticas e procedimentos inadequados também pode ser considerada como impacto financeiro não quantificável.

4111.2.2 – Os impactos não financeiros são os classificados como impactos qualitativos e se referem a procedimentos gerenciais, com reflexo na qualidade dos bens ou serviços prestados pela Administração, ou que em nome dela sejam realizados por entidade privada ou organização não governamental.

4111.3 – A metodologia, ao estabelecer o fluxo de informações para orientar as etapas da auditoria governamental, deve fazê-lo de acordo com a definição dos seguintes elementos:

4111.3.1 – Critério: consiste na situação ideal ou esperada, conforme normas legais e regulamentares aplicáveis e boas práticas ou planos da Administração, constituindo-se em padrões normativos ou operacionais usados para determinar se o ente auditado atende aos objetivos fixados.

4111.3.2 – Condição: entende-se como condição a situação encontrada pelo profissional de auditoria governamental e documentada, constituindo-se no fato ocorrido ou na própria existência do achado. Os achados ocorrem quando a condição verificada não se encontra aderente ao critério preestabelecido.

4111.3.3 – Causa: consiste nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal ou à ocorrência da condição de desempenho, representando a origem da divergência entre a condição e o critério. A identificação das causas com precisão permite a elaboração de recomendações adequadas e construtivas.

4111.3.4 – Efeito: os efeitos são as reais consequências da diferença entre o critério preestabelecido e a condição constatada pelo profissional de auditoria governamental, representados por fatos que evidenciam os erros ou prejuízos identificados e expressos, sempre que possível, em unidades monetárias ou em outras unidades de medida que demonstrem a necessidade de ações corretivas.

4111.3.5 – Opinião do auditado: o profissional de auditoria governamental deve considerar, também, na análise das informações obtidas, a opinião do auditado acerca dos achados constatados e das recomendações propostas pela auditoria, para, então, proceder à conclusão sobre o assunto. A prática de discussão dos achados, durante a auditoria, proporcionará a revelação dos pontos de vista e opiniões do auditado, para confronto pela equipe de auditoria, do qual resultará a conclusão.

4111.3.6 – Conclusão: corresponde ao desfecho do relatório, quando os profissionais de auditoria governamental emitirão suas opiniões finais, de forma resumida, sobre o objeto auditado, com base no conteúdo exposto ao longo do relatório.

4111.3.7 – Recomendação: sugestão proposta pelo profissional de auditoria governamental para a regularização da situação encontrada, se aplicável.

4112 – O TC deve manter arquivo das recomendações contidas nos relatórios de auditoria e nas decisões dos órgãos colegiados dos TC's, bem como promover o monitoramento sistemático daquelas decisões, registrando o estágio de implementação e as principais ocorrências e notificando os gestores.

4113 – A metodologia deve possibilitar a sistematização de informações que permita ao TC a mensuração dos resultados das ações de controle externo, classificando e quantificando os benefícios gerados para a Administração Pública e para a sociedade.

4114 – A metodologia deve possibilitar o uso de sistemas que auxiliem o profissional de auditoria governamental e armazenem o máximo de informações acerca dos trabalhos de auditoria governamental realizados.

4115 – As equipes de auditoria governamental devem estar preparadas para esclarecer aos gestores e demais funcionários do auditado acerca da metodologia de trabalho adotada.

4116 – A nomenclatura, definições e escopos de cada tipo de auditoria devem guardar homogeneidade entre os diversos TC's brasileiros.

4200 – Escopo

O escopo do trabalho de auditoria governamental envolve a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados. Reconhece-se, contudo, que as normas constitucionais, legais e regimentais devem fornecer orientação geral quanto ao escopo desses trabalhos.

4201 – O escopo da auditoria governamental abrange as auditorias de regularidade e as operacionais.

4201.1 – A auditoria de regularidade tem como objetivos principais:

4201.1.1 – Certificar que as entidades responsáveis cumpriram sua obrigação de prestar contas, o que inclui o exame e avaliação dos registros orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais e a emissão de relatório sobre as demonstrações contábeis.

4201.1.2 – Emitir parecer sobre as contas do governo.

4201.1.3 – Auditar os sistemas e as operações financeiras, incluindo o exame da observância às disposições legais e regulamentares aplicáveis.

4201.1.4 – Auditar o sistema de controle interno (SCI) e as funções da auditoria interna.

4201.1.5 – Verificar a probidade e a adequação das decisões administrativas adotadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública, assim como pelos demais responsáveis por bens, valores e dinheiros públicos.

4201.1.6 – Informar sobre quaisquer outros assuntos, decorrentes ou relacionados com a auditoria, que o TC considere necessário revelar.

4201.1.7 – Foram adotadas pelos entes auditados as providências para sanar as deficiências detectadas em auditorias anteriores, nos termos da decisão dos órgãos colegiados.

4201.2 – A auditoria operacional preocupa-se em verificar a eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, equidade e questões ambientais de organizações, políticas, programas e projetos públicos, e tem como principais objetivos avaliar se:

4201.2.1 – A Administração desempenhou suas atividades com economicidade, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas.

4201.2.2 – O pessoal e os recursos materiais, financeiros, tecnológicos e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, inclusive os sistemas de informação.

4201.2.3 – Os procedimentos de mensuração, controle e avaliação de desempenho e de resultados são adequados e aplicados de forma sistemática pelos órgãos e entidades da Administração.

4201.2.4 – Foram adotadas pelos entes auditados as providências para sanar as deficiências detectadas em auditorias anteriores, nos termos das decisões e recomendações dos TCs.

4201.2.5 – Os programas, projetos, atividades, operações e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos.

4201.2.6 – Foram alcançados os objetivos e os resultados pretendidos.

4202 – Pode haver, na prática, uma auditoria governamental em que haja uma superposição entre os procedimentos de auditorias de regularidade e operacional.

4202.1 – Os dois tipos de auditoria – a de regularidade ou a operacional – podem, na prática, ser realizados concomitantemente, porquanto são mutuamente reforçadoras: a auditoria de regularidade sendo preparatória para a operacional, e esta última levando à correção de situações causadoras de não conformidades.

4203 – A competência legal do TC com relação à auditoria operacional não inclui a revisão da orientação política dos programas de governo. Entretanto, se detectadas inconsistências ou falhas na estruturação de programas e ações (projetos, atividades, operações especiais) governamentais, que possam causar prejuízos e desperdícios ou mesmo comprometer os benefícios esperados para o público-alvo, cabe à equipe de auditoria identificar suas causas e efeitos e recomendar as medidas corretivas necessárias.

4204 – As equipes que realizam as auditorias visando subsidiar a apreciação das Contas de Governo apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo devem estar capacitadas para realizar uma avaliação coordenada dos sistemas contábeis dos diferentes órgãos, assim como das formas de coordenação e dos mecanismos de controle do órgão central. Essas equipes devem conhecer os respectivos sistemas de contabilidade e de controle do Governo, bem como ter suficiente domínio das técnicas usadas pelo TC nesse tipo de auditoria.

4205 – O TC priorizará as auditorias governamentais de acordo com análise de risco que considere, no mínimo, os critérios de materialidade e relevância, de modo a realizar o exame das contas governamentais de forma mais efetiva.

4206 – A competência constitucional do TC orientará a natureza e a extensão de cada tipo de auditoria a ser realizada.

4207 – No âmbito da auditoria governamental devem estar considerados os trabalhos de avaliação do sistema de controles internos (SCI) dos entes e responsáveis pela coisa pública.

4207.1 – O sistema de controles internos (SCI) compreende o conjunto de subsistemas de controles contábeis, financeiros, administrativos e outros — que abrangem a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria

interna —estabelecido pela direção como parte de seus objetivos corporativos para: ajudar a realizar as operações da entidade auditada

de forma regular, econômica, eficiente, eficaz e efetiva; permitir a observância às políticas administrativas; salvaguardar os bens e recursos públicos; assegurar a exatidão e a completude dos registros contábeis; e produzir informação financeira gerencial oportuna e confiável.

4207.2 – Os controles internos compreendem todas as atividades da organização estruturadas e implantadas com a finalidade de demonstrar e documentar que uma determinada obrigação legal ou um objetivo, uma meta ou um indicador específico foram cumpridos de acordo com os requisitos legais ou operacionais previamente estabelecidos.

4207.3 – Os controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada internamente pela Administração Pública para aumentar a probabilidade de que não vão ocorrer falhas ou deficiências nas suas atividades, irregularidades, prejuízos ou desvios de recursos, nem vão ser comprometidos indicadores ou metas de desempenho ou resultados estabelecidos no planejamento.

4207.4 – Os administradores públicos são responsáveis pela implantação, manutenção, atualização, aperfeiçoamento, gerenciamento e monitoramento dos sistemas de controles internos no âmbito de todos os Poderes, de todas as esferas de Governo.

4207.5 – A responsabilidade primária pela identificação de erros, fragilidades, desvios, irregularidades e ilegalidades, ou mesmo fraudes, compete aos administradores públicos.

4207.6 – Os profissionais de auditoria governamental são responsáveis pela avaliação da adequação dos controles internos, apontando as deficiências, falhas e inconsistências existentes, identificando suas causas e seus efeitos potenciais ou reais, e apresentando as recomendações para o seu aprimoramento.

4207.7 – Qualquer indício da existência de erros, fragilidades, desvios, irregularidades, ilegalidades, ou mesmo fraude, que possa ocasionar efeitos relevantes sobre o trabalho deve motivar o profissional de auditoria governamental a aprofundar seus procedimentos auditoriais, com vistas a verificar ou dissipar esse tipo de incerteza.

4208 – Para a determinação do escopo da auditoria, o profissional de auditoria governamental tem a responsabilidade de examinar fluxos operacionais, políticas, objetivos, indicadores e metas adotados pela Administração Pública, e examinar e avaliar a confiabilidade do sistema de controles internos (SCI).

4209 – Ao planejar e executar os exames, a equipe técnica deve ter em conta que a informação obtida durante a auditoria governamental pode ser enganosa ou incorreta.

4300 – Planejamento

Entende-se por planejamento de auditoria governamental a etapa na qual são definidas a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, determinando os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.

Todos os trabalhos de auditoria governamental devem ser devidamente planejados, com o objetivo de garantir que a sua execução seja de alta qualidade e que sejam realizados de forma econômica, eficiente, eficaz, efetiva e oportuna.

4301 – Para cumprir suas funções de modo eficiente e eficaz, e em conformidade com a legislação, com os objetivos definidos e os requisitos técnico-profissionais exigidos, o TC deve contar com adequada estrutura de apoio aos seus profissionais de auditoria governamental. Essa estrutura deve viabilizar, pelo menos:

4301.1 – A elaboração da programação anual de auditoria, contemplando prazos de execução dos trabalhos, época de realização, datas previstas e simultaneidade das ações de controle.

4301.1.1 – A programação das equipes de auditoria deve contemplar profissionais de diferentes experiências e competências a serem designados para a execução dos trabalhos, levando em conta a capacitação necessária em relação à complexidade, materialidade, relevância e criticidade do ente público, suas operações e transações, bem como das técnicas e procedimentos a serem aplicados, inclusive os relacionados à tecnologia da informação.

4301.2 – A definição das prioridades que devem ser observadas em função:

4301.2.1 – Da programação anual de atividades de auditoria governamental.

4301.2.2 – Do nível de risco e seu potencial de influência nos resultados.

4301.2.3 – Da ocorrência de alterações relevantes na legislação, nos sistemas, nas estruturas organizacionais, na natureza do ente, no volume dos recursos envolvidos ou na complexidade das operações e transações a serem examinadas.

4301.2.4 – Da ocorrência de fatos que possam expor os auditados a relevantes riscos, perdas de oportunidade ou danos ao erário.

4301.3 – A definição do tipo, natureza, formato e periodicidade dos relatórios a serem emitidos pelas unidades responsáveis pelos trabalhos no âmbito de cada TC.

4301.4 – A elaboração do manual de auditoria governamental e dos respectivos guias com capacitação que assegure, de forma inequívoca, o seu entendimento e observância.

4301.5 – A estrutura de supervisão dos trabalhos, durante sua execução, com monitoramento periódico do seu andamento e da solução de dificuldades surgidas nos aspectos técnico, financeiro, material, pessoal ou institucional.

4302 – Os trabalhos de auditoria governamental devem ser planejados consoante a competência legal do TC e de acordo com estas NAG's.

4302.1 – O TC deve estabelecer os critérios de seleção de prioridades para as atividades a serem realizadas, de acordo com sua competência legal.

4303 – O planejamento dos trabalhos de auditoria governamental deve sempre levar em conta a dinâmica organizacional dos órgãos e entidades da Administração Pública, a legislação pertinente, o ambiente no qual serão desenvolvidos e as possibilidades de alterações potenciais nas condições de obtenção dos resultados planejados.

4304 – No planejamento da auditoria governamental devem ser definidas as prioridades na execução dos trabalhos. Isso significa priorizar o exame de determinados atos ou a avaliação de determinadas atividades da Administração sobre os quais os profissionais de auditoria governamental já têm conhecimento de problemas relevantes, seja por meio das constatações de auditorias anteriores, por informações obtidas na mídia, seja por denúncias formalizadas junto ao TC.

4305 – O planejamento da auditoria governamental deve ser aprovado e supervisionado pelos gerentes ou supervisores de auditoria.

4305.1 – O planejamento da auditoria governamental, obrigatoriamente, deve incluir a designação de equipe técnica, constituída por profissionais de auditoria governamental, sob a coordenação, orientação e supervisão de um de seus membros.

4305.2 – As equipes técnicas devem ser constituídas por profissionais com formação, capacitação, experiência e independência requeridas em cada trabalho.

4306 – O planejamento da auditoria governamental deve ser dinâmico, contínuo e flexível.

4306.1 – O planejamento da auditoria governamental e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos recomendarem, antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos.

4307 – O planejamento da auditoria governamental pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos e ambientes internos e externos, legislação aplicável, indicadores financeiros, estrutura organizacional, práticas orçamentárias, contábeis e operacionais do ente público, e o nível geral de competência de seus gestores ou administradores.

4308 – O planejamento da auditoria governamental envolve a análise preliminar das operações do auditado, com o objetivo de levantar as seguintes informações:

4308.1 – aspectos importantes no campo de atuação do ente auditado, seus principais objetivos e metas;

4308.2 – as relações de responsabilidade que o cumprimento da accountability pública envolve;

4308.3 – principais normas, planos e programas;

4308.4 – os principais sistemas, processos, fluxos e controles do auditado, avaliando a confiabilidade e identificando seus pontos fortes e fracos.

4308.5 – as práticas contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais, administrativas e operacionais adotadas pelo auditado e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;

4308.6 – a existência de unidades orçamentárias, gestoras e administrativas, departamentos, autarquias, fundações, fundos, estatais dependentes ou não dependentes, vinculadas e demais entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

4308.7 – a existência de outros trabalhos de auditoria do setor público, de profissionais de auditoria independente privada, especialistas e consultores;

4308.8 – o programa de trabalho da auditoria interna; e

4308.9 – as recomendações e demais decisões decorrentes das auditorias anteriores.

4309 – O planejamento da auditoria governamental deve buscar a identificação de operações que envolvam maior relevância, risco e materialidade.

4309.1 – O planejamento deve envolver avaliações acerca da confiança que pode ser depositada no sistema de controle

interno (SCI), incluindo o resultado dos trabalhos dos auditores internos, a fim de avaliar os riscos e determinar a relevância e a materialidade dos assuntos a serem auditados.

4310 – No planejamento de uma auditoria, geralmente devem ser realizados os seguintes procedimentos, no que couber:

4310.1 – especificar os objetivos da auditoria, sua natureza e escopo;

4310.2 – determinar o método de auditoria mais eficiente e eficaz;

4310.3 – definir os procedimentos de verificação necessários;

4310.4 – compilar as informações obtidas sobre o ente auditado e sua organização, realizando análise preliminar acerca dos problemas detectados;

4310.5 – elaborar orçamento e cronograma para a auditoria;

4310.6 – identificar as necessidades adicionais de pessoal;

4310.7 – informar aos responsáveis do auditado o âmbito, os objetivos e os critérios de avaliação da auditoria;

4310.8 – indicar como, quando e a quem os resultados dos trabalhos serão comunicados.

4311 – O planejamento da auditoria governamental deve considerar os riscos da auditoria, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade das atividades, quer pela estratégia da política pública.

4311.1 – Risco de auditoria é classificado em:

4311.1.1 – Risco Inerente: é a possibilidade de o erro acontecer em face da não existência de controle.

4311.1.2 – Risco de Controle: é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelos controles existentes, em face das limitações desses controles.

4311.1.3 – Risco de Detecção: é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelo profissional de auditoria governamental.

4312 – O planejamento da auditoria governamental deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

4312.1 – A natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria governamental a serem aplicados.

4312.2 – A natureza, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues ao TC e aos demais agentes interessados.

4312.3 – A necessidade de atender a prazos estabelecidos pelo TC, demais entidades reguladoras ou fiscalizadoras e de prestar informações aos demais usuários externos.

4313 – Os profissionais de auditoria governamental devem documentar o planejamento geral e preparar, por escrito, programas de trabalho específicos para cada área a ser auditada, detalhando o que for necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão, de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

4313.1 – Programas de auditoria são planos detalhados de ação, voltados para orientar e controlar a execução dos procedimentos da auditoria. Descrevem uma série de procedimentos de exames a serem aplicados, com a finalidade de permitir a obtenção de evidências adequadas que possibilitem formar uma opinião. Devem ser considerados pelo profissional de auditoria governamental apenas como um guia mínimo, a ser utilizado no transcurso dos exames, não devendo, em qualquer hipótese, limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários nas circunstâncias.

4313.2 – A elaboração de programas de auditoria deve se basear na realidade do fluxo das operações a serem auditadas, em que sejam definidos os enfoques, os pontos de controle e procedimentos profissionais a serem aplicados, caso a caso, assim como a extensão, a profundidade e os parâmetros a serem observados.

4314 – Na elaboração do programa de auditoria, o diretor, coordenador, gerente ou supervisor de auditoria governamental aplicará sua experiência e julgamento

profissional de maneira a assegurar que cada programa possibilite ao profissional de auditoria governamental atingir, de forma eficiente e eficaz, os objetivos nele estabelecidos.

4314.1 – O responsável pelos trabalhos, a seu critério e conforme a capacitação de sua equipe de auditoria, poderá delegar a alguns de seus integrantes, no todo ou em parte, a execução das medidas preparatórias ou mesmo a elaboração do programa de auditoria; nesse caso, deverá adotar as medidas necessárias para se certificar da qualidade e completude desse programa em relação aos objetivos predeterminados.

4314.2 - Essas medidas compreenderão, também, a forma de testar, capacitar e introduzir definitivamente o programa de auditoria na rotina dos trabalhos do TC.

4400 – Execução

A execução é a fase do processo de auditoria governamental na qual as evidências são coletadas e examinadas, de modo a fundamentar os comentários e opiniões. Essa fase envolve o exame de registros e documentos, assim como a avaliação de processos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais, com vistas a informar sobre a confiabilidade do sistema de controles internos (SCI), a legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos, a regularidade das contas, o desempenho da gestão e os resultados das políticas, programas e projetos públicos.

4401 – A execução dos trabalhos de auditoria governamental deve ser um processo contínuo de obtenção, reunião, análise, interpretação, avaliação e registro de informações, determinando as causas e identificando os efeitos das deficiências, falhas e irregularidades detectadas, com o objetivo de fundamentar os resultados da auditoria governamental, para emissão de opinião, desenvolvendo recomendações, quando cabíveis.

4401.1 – A informação ou o conjunto de informações utilizadas para fundamentar os resultados da auditoria governamental devem ser suficientes, fidedignas, relevantes, materiais e úteis para fornecerem uma base sólida para as conclusões e recomendações. Para efeito destas normas, entende-se por:

4401.1.1 – Informação suficiente: diz respeito à existência de dados completos para o convencimento do usuário da informação, conduzindo-o às mesmas conclusões do profissional de auditoria governamental.

4401.1.2 – Informação fidedigna: está relacionada com a confiabilidade, integridade e procedência de fonte competente e adequada, constituindo-se na melhor informação que se pode obter usando os métodos legais e as técnicas de auditoria governamental.

4401.1.3 – Informação relevante: diz respeito à importância qualitativa das informações em relação ao contexto do assunto em estudo, alcançando diretamente o objeto sob exame, entre as quais destacam-se aquelas que comprovem a situação encontrada e que ofereçam subsídios para as decisões dos órgãos deliberativos do TC, sem as quais a decisão pode se dar de forma equivocada, assim como aquelas importantes para o convencimento do gestor, sem as quais o gestor põe em dúvida a questão apontada pelo profissional de auditoria governamental.

4401.1.4 – Informação material: está relacionada com elementos quantitativos significativos ou com a representatividade do valor ou do volume de recursos envolvidos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados dos exames.

4401.1.5 – Informação útil: é aquela obtida para auxiliar o profissional de auditoria governamental no alcance de suas conclusões e também colabora com os gestores, administradores e responsáveis públicos no atingimento de suas metas e objetivos.

4401.2 – Deve-se coletar os elementos necessários sobre todas as questões relacionadas com os objetivos da auditoria governamental e com o escopo do trabalho, de maneira a assegurar que todos os achados de auditoria tenham, na sua descrição, informações definidas na NAG 4111.

4401.3 – Para o profissional de auditoria governamental, a validade da evidência está em função do elemento que lhe dá origem. Com base nisso, a evidência obtida diretamente de fonte externa proporciona maior confiança do que aquela obtida internamente, assim como o conhecimento obtido por verificação direta e pessoal do profissional de auditoria governamental – inspeção física – apresenta maior validade do que aquele obtido indiretamente.

4402 – Procedimentos de auditoria governamental padronizados ou específicos, assim como as técnicas e ferramentas empregadas, que foram antecipadamente selecionados e detalhados devem ter suas aplicações controladas pela equipe de trabalho.

4402.1 – Para fins destas normas, entende-se por procedimentos de auditoria governamental, além do conceito estabelecido na NAG 1118, as tarefas que serão desempenhadas pelo profissional de auditoria governamental para examinar registros e documentos, assim como para avaliar processos e sistemas contábeis, administrativos e operacionais do ente auditado; reunir

a evidência de auditoria para respaldar sua opinião; e apresentar o resultado dos trabalhos à Administração Pública.

4402.1.1 – Procedimentos Padrões: são aqueles que podem ser empregados para realizar trabalhos sobre assuntos, temas e processos comuns a muitos entes, programas, projetos, atividades, ações, sistemas e processos.

4402.1.2 – Procedimentos Especializados ou Específicos: são aplicados de acordo com as necessidades de cada trabalho e respaldam um objetivo de auditoria específico ou apoiam uma avaliação especializada de um ente auditado em particular.

4402.2 – Existem inúmeros procedimentos de auditoria governamental estabelecidos pela técnica e consagrados pela experiência, que são aplicados caso a caso, atendendo às circunstâncias em que são recomendáveis e à especificidade de cada trabalho. Contudo, existem procedimentos básicos e obrigatórios que podem ser usados em qualquer auditoria governamental, utilizando-se qualquer meio, manual ou eletrônico. São eles:

4402.2.1 – Avaliação do sistema de controles internos (SCI): determina a avaliação e a segurança do sistema, mediante coleta, compilação, tabulação, julgamento e análise crítica de dados e informações objeto de atenção do profissional de auditoria governamental. O exame e a avaliação do SCI devem ser realizados de acordo com o tipo de auditoria governamental.

4402.2.1.1 – Nas auditorias de regularidade, os exames e as avaliações devem recair, principalmente, sobre os controles existentes para proteger o patrimônio e os recursos públicos, para garantir a exatidão e a integridade dos registros orçamentários, financeiros e econômicos.

4402.2.1.2 – Nas auditorias operacionais os exames e as avaliações devem recair sobre os controles que ajudam o ente auditado a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente, eficaz, efetivo e equânime, assegurando a observância à orientação política da Administração Pública e fornecendo informações oportunas e confiáveis sobre desempenho e resultados.

4402.2.1.3 – Na observância do cumprimento legal, nas auditorias de regularidade e operacional, o estudo e a avaliação devem recair, principalmente, sobre os controles que auxiliam a Administração Pública a cumprir as leis, as normas e os regulamentos.

4402.2.2 – Exame e comparação de livros e registros: estabelecem o confronto, o cotejamento, a comparação de registros e documentos para a comprovação da validade e autenticidade do universo, população ou amostra examinada.

4402.2.3 – Conciliação: põe de acordo ou combina diferentes elementos, por meio de um conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de se certificar da igualdade entre ambos e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações e relatórios do ente público. As fontes-base de confirmação podem ser de ordem interna e externa.

4402.2.4 – Exame documental: consiste em apurar, demonstrar, corroborar e concorrer para provar, acima de qualquer dúvida cabível, a validade e autenticidade de uma situação, documento ou atributo, ou a responsabilidade do universo auditado, por meio de provas obtidas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do ente público no curso normal de sua atividade e dos quais o profissional de auditoria governamental se vale para evidenciar suas constatações, conclusões e recomendações.

4402.2.5 – Análise: é a decomposição de um todo em suas partes constituintes, examinando cada parte de per si para conhecer sua natureza, proporção, funções e relações.

4402.2.6 – Inspeção física: é o ato físico de verificação, atento e minucioso do objeto (ex. bens móveis e imóveis) sob exame, dentro ou fora das instalações do ente auditado, observando-o no seu aspecto estrutural, com o objetivo principal de constatar sua existência, características ou condições físicas.

4402.2.7 – Observação: é o processo de visitação e acompanhamento técnico, no qual o próprio profissional de auditoria governamental observa, in loco, atenta e minuciosamente, sistemas ou processos operacionais da Administração Pública, ou ainda atividades dos gestores, administradores, servidores, empregados ou representantes de um ente público, no ambiente interno ou externo, objetivando, principalmente, verificar o seu funcionamento.

4402.2.8 – Confirmação externa ou circularização: é o procedimento praticado visando obter de terceiros, ou de fonte interna independente, informações sobre a legitimidade, regularidade e exatidão do universo ou de amostras representativas, mediante sistema válido e relevante de comprovação, devendo ser aplicado sobre posições representativas de bens, direitos e obrigações do ente auditado.

4402.2.9 – Recálculo ou conferência de cálculos: é o procedimento técnico para verificar a concordância entre os resultados, coerência de cifras e dados no contexto de sua própria natureza, mediante verificação da exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, sequências numéricas, adequada aplicação de taxas, entre outras, mesmo quando são processados eletronicamente, refazendo-se, sempre à base de teste, os cálculos efetuados pelos entes auditados.

4402.2.10 – Entrevista ou indagação: é a ação de consultar pessoas dentro e fora da Administração Pública, utilizando ou não questões estruturadas, direcionadas à pesquisa, confronto ou obtenção de conhecimentos sobre a atividade do ente, seu pessoal, suas áreas, processos, produtos, transações, ciclos operacionais, controles, sistemas, atividades, legislação aplicável, ou sobre pessoas, áreas, atividades, transações, operações, processos, sistemas e ações relacionados direta ou indiretamente à Administração Pública, inclusive por contratação, objetivando obter, de forma pessoal e direta, informações que possam ser importantes para o profissional de auditoria governamental no processo de exame, compreensão e formação de opinião sobre o objeto da auditoria.

4402.2.11 – Reexecução: envolve a execução independente pelo profissional de auditoria governamental de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno do ente auditado.

4402.2.12 – Procedimentos de revisão analítica: são análises de informações das demonstrações contábeis e de outros relatórios financeiros por meio de comparações simples, de aplicação de técnicas estatísticas plausíveis, de exames de flutuações horizontais ou verticais e da utilização de índices de análise de balanços. Os procedimentos de revisão analítica incluem, ainda, as relações entre dados financeiros obtidos e o padrão previsto, bem como com informações relevantes de outras naturezas, como custos com folha de pagamento e número de empregados, impostos arrecadados com número e faixa de contribuintes.

4403 – A aplicação dos procedimentos de auditoria governamental deve ser realizada em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao profissional de auditoria governamental, com base na análise de riscos e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos

elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

4404 – Se os resultados dos trabalhos realizados na fase de planejamento indicarem a existência de controles essenciais, durante a fase da execução deve ser verificado se tais controles cumprem seu objetivo, se operam de forma satisfatória e em conformidade com as normas estabelecidas. Nessa fase, a equipe deve buscar, também, evidências suficientes para determinar e se certificar sobre a existência e adequação de outros controles e seus efeitos sobre as atividades da Administração Pública.

4405 – Para atingir os objetivos da auditoria governamental, os profissionais de auditoria, na fase de execução, devem utilizar testes ou análises seletivas para reunir as provas ou evidências necessárias à fundamentação dos trabalhos e para suportar os resultados apresentados, com vistas à emissão de opinião imparcial e isenta sobre os fatos constatados. Aplicam-se esses testes a todos os elementos possíveis ou a uma amostra representativa e adequada.

4406 – No processo de execução dos trabalhos de auditoria governamental, especialmente em situações em que os sistemas de informações e os controles apresentam deficiências, o profissional de auditoria governamental deve, além de aplicar os testes de controle, adotar os testes substantivos para auxiliar e determinar a extensão dos trabalhos. Nesse sentido, os testes são assim classificados:

4406.1 – Teste de controle: aquele que se destina a verificar e comprovar a regularidade na aplicação das normas e certificar a confiabilidade e a adequação dos procedimentos do sistema de controles internos (SCI).

4406.2 – Teste substantivo: o exame praticado pelo profissional de auditoria governamental com a preocupação de obter competente e razoável evidência comprobatória da validade e propriedade material do tratamento de eventos e transações pelo ente público. A ênfase é na obtenção de evidências detalhadas.

4407 – A execução dos trabalhos de auditoria governamental deve incluir:

4407.1 – A avaliação de controles, eventos, operações e transações; o exame de registro e documentos; a realização de prova e a documentação das informações em meio eletrônico ou físico.

4407.2 – O desenvolvimento das constatações ou achados de auditoria encontrados durante os exames, mediante análise de critérios, causas e efeitos.

4407.3 – A obtenção da opinião do ente auditado.

4407.4 – O desenvolvimento de conclusões e recomendações.

4408 – Os exames realizados pelos profissionais de auditoria governamental devem ser documentados, conforme conceito estabelecido na NAG 1105, preparados pelo profissional de auditoria governamental ou sob sua supervisão direta, e devidamente revisados pelo responsável pelo trabalho.

4408.1 – Essa documentação da auditoria deve obedecer às técnicas de auditoria governamental e registrar as informações obtidas e os exames, as análises e as avaliações efetuadas, evidenciando as bases das constatações do profissional de auditoria governamental, suas conclusões, opiniões e recomendações. A documentação de auditoria é a base de sustentação do relatório de auditoria.

4408.2 – Os objetivos da documentação de auditoria são:

4408.2.1 – Registrar os procedimentos de trabalho realizados pelo profissional de auditoria governamental e seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado.

4408.2.2 – Dar suporte necessário à opinião do profissional de auditoria governamental e respaldar o relatório de auditoria.

4408.2.3 – Indicar os níveis de confiança depositada no sistema de controles internos (SCI).

4408.2.4 – Assegurar a qualidade dos exames.

4408.2.5 – Facilitar a revisão e a supervisão dos trabalhos executados, registrando que os trabalhos dos profissionais de auditoria governamental menos experientes foram corretamente supervisionados pelo responsável pela execução dos trabalhos.

4408.2.6 – Servir de fonte de informações para outros profissionais de controle externo que não participaram dos trabalhos, servindo de guia para as auditorias governamentais externas subsequentes.

4408.2.7 – Servir como base para a avaliação de desempenho dos profissionais de auditoria governamental.

4408.2.8 – Servir de provas por ocasião de processos administrativos e judiciais que envolvam os profissionais de auditoria governamental.

4408.3 – A documentação de auditoria deve registrar apenas as informações úteis, relevantes, materiais, fidedignas e suficientes.

4408.4 – A documentação de cada auditoria governamental realizada deve ser elaborada, organizada e arquivada de forma sistemática, lógica e racional, seja em meio físico, seja em meio eletrônico.

4408.4.1 – Com o intensivo uso da tecnologia da informação (TI) pelos TC's e pela própria Administração Pública, a documentação física deve ser, na medida do possível, substituída por planilhas eletrônicas, editores de textos, bancos de dados, ferramentas eletrônicas e aplicativos multimídia (sons e imagens). Preferencialmente, os TCs devem possuir um sistema integrado de gerenciamento de auditorias, no qual devem ser registrados todos os trabalhos executados, formando uma grande base de dados e informações.

4408.5 – A documentação de auditoria é de propriedade exclusiva do TC, responsável por sua guarda e sigilo. Ela deve ser arquivada pelo prazo de cinco anos, contado a partir da data de julgamento ou apreciação das auditorias governamentais relacionadas. Após esse período, pode ser transferida para o arquivo permanente ou eliminada, conforme decisão do colegiado de cada TC, salvos os prazos fixados pela legislação pertinente ao ente auditado.

4408.6 – A documentação de auditoria, quando elaborada manualmente em meio físico, deve ser guardada em local seguro e de fácil acesso aos profissionais de auditoria governamental, ou, quando elaborada em meios eletrônicos, em bancos de dados de computadores servidores, todos com acesso mediante senhas privadas e de uso restrito, observados os requisitos mínimos de segurança.

4408.7 – Independentemente do meio de sua elaboração, a documentação de auditoria deve ser organizada e agrupada segundo sua finalidade. A forma mais prática é mantê-la em pastas ou arquivos magnéticos apropriados, conforme a natureza do conteúdo nela arquivado:

4408.7.1 – Conteúdo permanente: abrange importantes informações de caráter contínuo, utilizados por um longo período de tempo, superior a um exercício, sendo obtidas no passado ou no presente, para uso atual ou futuro. Normalmente seu conteúdo é composto de elementos da estrutura organizacional, legislação e negócios do ente; planos e metas de longo prazo; contratos e ajustes importantes; atas, planos de contas, normas e rotinas. As informações constantes desse conteúdo devem ser revisadas e atualizadas frequentemente para servirem de subsídios para os próximos trabalhos auditoriais.

4408.7.2 – Conteúdo corrente: envolve documentação de auditoria de uso corrente, relativa à execução de cada auditoria governamental especificamente. No caso de auditorias de regularidade, em geral, atinge apenas um exercício. Nos casos de auditorias operacionais, podem atingir mais de um exercício. No seu conteúdo encontram-se: registros do planejamento e da execução dos trabalhos; cópias de demonstrações, resumos, balancetes e fluxos de transações; programas de auditoria e documentos detalhados para cada área auditada; documentos de análises, entrevistas, questionários, fluxogramas para avaliação do sistema de controles internos (SCI); cópia do relatório; carta de confirmação; cartas de advogados ou procuradores jurídicos, entre outros documentos comprobatórios das evidências.

4408.7.3 – Correspondências: toda a correspondência enviada ou recebida, inclusive a eletrônica, relacionada com os trabalhos que foram, estão sendo ou serão executados. No seu conteúdo encontram-se: ofícios de apresentação, ofícios do auditado, carta de responsabilidade, entre outros.

4408.7.4 – Administrativos: todas as informações administrativas, inclusive as eletrônicas, relacionadas com os trabalhos que foram, estão sendo ou serão executados. No seu conteúdo encontram-se: pedidos e comprovações de diárias, pedidos de licenças e de férias, entre outras.

4408.8 – A documentação de auditoria deve ser padronizada pelos TCs de forma clara e objetiva. Todos os procedimentos aplicados devem ser evidenciados, demonstrando a profundidade dos testes em relação a cada área. Os resultados devem espelhar se o alcance dos exames foram satisfatórios.

4408.9 – Alguns atributos básicos devem ser observados na elaboração da documentação de auditoria, independentemente do meio de sua preparação. Para alcançar bons resultados, devem ser de caráter geral, nunca particular. São eles:

4408.9.1 – Escorritos, objetivos, concisos, claros, completos, exatos e conclusivos.

4408.9.1.1 – Escorritos: as evidências devem ser registradas sem rasuras ou emendas que possam prejudicar o seu correto entendimento e credibilidade.

4408.9.1.2 – Objetivos: as evidências devem ser registradas em correspondência direta ao objeto dos trabalhos, sem distorções, com imparcialidade e isenção, focando os fatos como constatados. Não devem registrar dúvidas, obscuridades ou incertezas que possam causar várias interpretações. Devem ainda ser de fácil entendimento,

permitindo que qualquer pessoaprudente seja conduzida às mesmas conclusões a que chegou o profissional de auditoria governamental.

4408.9.1.3 – Concisos: as informações devem ser registradas de forma precisa e de fácil entendimento, sem a necessidade de explicações adicionais e sem detalhes desnecessários, de forma breve, resumida, escrita em poucas palavras.

4408.9.1.4 – Claros: as evidências devem ser registradas de forma lógica, cronológica, bem ordenada e que possibilitem claroentendimento.

4408.9.1.5 – Completos: devem incluir todos os dados e informações suficientes, relevantes, materiais, fidedignos, úteis ou necessários. As evidências devem ser descritas de forma acabada, terminativa, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.

4408.9.1.6 – Exatos: as evidências devem possuir informações precisas e detalhes importantes e cálculos matemáticos corretos, sem erros ou omissões.

4408.9.1.7 – Conclusivos: as informações registradas devem permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.

4408.9.2 – Devem incluir as conclusões obtidas nos exames de cada área auditada, guardando conformidade com os procedimentos e critérios utilizados.

4408.9.3 – Devem evidenciar os procedimentos de auditoria governamental adotados, na sua extensão e profundidade.

4408.9.4 – Não devem incluir dados e informações desnecessários à emissão da opinião ou de comentários do profissional de auditoria governamental.

4408.9.5 – Devem conter todos os dados e elementos que amparem as informações apresentadas nos relatórios de auditoria governamental.

4408.9.6 – Devem incluir, obrigatoriamente, dados para fácil identificação de: logomarca do TC; data em que foram elaborados; período examinado; responsáveis pela sua elaboração; responsáveis pela revisão ou supervisão; nome do ente auditado; tipo de exame realizado; título e código ou referência que esclareçam a natureza do exame.

4408.9.7 – Quando preparados em meio físico, devem ser utilizados apenas os aversos das folhas de papel para anotações e registros das evidências, a fim de permitir melhor visualização das informações, principalmente após o seu arquivamento.

4408.9.8 – Deve-se levar em conta que as sugestões para o próximo trabalho são mais importantes que os comentários sobre as ocorrências do trabalho anterior.

4408.9.9 – Devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um profissional de auditoria governamental experiente, sem prévio envolvimento nos exames, verificar, posteriormente, por meio deles, o trabalho realizado para fundamentar as conclusões.

4408.9.9.1 – Devem ser preparados de tal forma que um outro profissional de auditoria governamental, que não teve contato anterior com o trabalho desenvolvido, possa utilizá-los no futuro, sem dúvidas quanto às conclusões alcançadas e sobre como foram executados os exames.

4408.9.10 – Devem estar prontos e em condições de serem arquivados na data do encerramento dos trabalhos de auditoria governamental.

4408.10 – O profissional de auditoria governamental deve ter em mente que o conteúdo e a organização da documentação de auditoria refletem seu nível de preparação, experiência e conhecimento.

4408.11 – Sendo a documentação de auditoria o principal meio de prova, em que são registradas todas as evidências obtidas pelos profissionais de auditoria governamental, e por existirem diversas transações e antes a serem examinados, há uma gama de modelo e tipos. Para efeito destas NAGs, ela pode, independentemente do meio de sua elaboração, ser manual ou eletrônico, ser tipificada como:

4408.11.1 – Elaborada pelo profissional de auditoria governamental: documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo próprio profissional, à medida que analisa os diversos eventos e transações do ente, programa ou sistema auditado, com o objetivo de ter um registro do serviço por ele executado.

4408.11.2 – Elaborada por terceiros: documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo ente auditado ou por outros que não sejam ligados aos trabalhos de auditoria, a qual pode ser subdividida em:

4408.11.2.1 – Elaborada por solicitação direta do profissional de auditoria governamental: é a documentação de auditoria preparada pelo ente auditado a pedido do profissional de auditoria governamental e de uso específico para atender a um determinado procedimento de auditoria governamental (ex.: cartas de confirmação de terceiros ou circularização, resumo de movimentação de bens permanentes e de dívidas de longo prazo).

4408.11.2.2 – Elaborada no exercício das atividades do ente auditado: toda a demais documentação de auditoria solicitada pelo profissional de auditoria governamental ao ente auditado, que também é utilizada para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião.

4408.12 – Para maior eficiência nos trabalhos de auditoria governamental e com a finalidade de orientar trabalhos futuros, o TC deve padronizar a documentação de auditoria e a forma de evidenciar os exames. A documentação de auditoria deve ser codificada de maneira a possibilitar que as informações nela contida sejam facilmente localizadas e entendidas.

4408.12.1 – A codificação da documentação de auditoria deverá ser feita por área de exame, de forma alfanumérica.

4408.12.2 – As informações deverão obedecer a uma sequência lógica e racional, da constatação mais sintética para a mais analítica, de modo a resumir os trabalhos realizados em um conjunto de documentos, que devem representar todo o serviço executado.

4408.12.3 – A indicação dos exames realizados pelo profissional de auditoria governamental deverá ser procedida da utilização de sinais ou símbolos peculiares que declarem, após uma descrição adequada, qual o trabalho efetuado.

4409 – Para fundamentar as opiniões e as conclusões do profissional de auditoria governamental relativas ao ente auditado, devem ser obtidas evidências relevantes, confiáveis e suficientes. Para fins destas normas, entende-se por evidência de auditoria governamental o conceito estabelecido na NAGs 1113.

4409.1 – A evidência é relevante quando pertence ao objetivo dos trabalhos realizados e tem uma relação lógica com as constatações e conclusões do profissional de auditoria governamental.

4409.2 – A evidência é confiável se for válida, objetiva, imparcial, isenta e suficientemente comprobatória do fato.

4409.2.1 – O processo de formulação de opinião do profissional de auditoria governamental dependerá da confiança e da qualidade das evidências que obtiver. As fornecidas por terceiros e as obtidas de fontes externas ao ente auditado podem ser mais confiáveis do que aquelas fornecidas por instâncias internas. Também a

evidência física é mais confiável do que as informações obtidas mediante entrevistas ou questionários.

4409.3 – A evidência deve ser sempre suficiente para corroborar as conclusões do profissional de auditoria governamental.

4409.3.1 – A quantidade de evidência comprobatória dependerá do julgamento e da experiência do profissional de auditoria governamental.

4409.3.2 – Quando o profissional de auditoria governamental concluir que não poderá juntar evidência suficiente, deverá mencionar o fato em seu relatório como limitação ao escopo do trabalho.

4409.4 – As evidências devem ser adequadamente registradas nos documentos da auditoria governamental realizada, sendo representadas pelas informações que o profissional de auditoria governamental utiliza para atingir seus objetivos de controle, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento do trabalho executado e das constatações da auditoria.

4409.5 – A natureza da evidência comprobatória é diversificada, podendo variar desde a prova física e documental, passando por meios multimídia e eletrônicos, até as análises e declarações.

4409.6 – As constatações, conclusões e recomendações da auditoria governamental devem basear-se sempre em evidências. Uma vez que os profissionais de auditoria governamental raramente têm a oportunidade de analisar todas as informações acerca do ente auditado, é essencial que as técnicas de compilação de dados e de amostragem sejam cuidadosamente selecionadas. Quando dados obtidos por meio de sistemas computadorizados constituírem parte importante dos trabalhos e sua confiabilidade for essencial para o alcance dos objetivos pretendidos, os profissionais de auditoria governamental precisam certificar-se de sua fidedignidade e pertinência.

4409.7 – Os profissionais de auditoria governamental devem ter um bom conhecimento das técnicas e dos procedimentos de auditoria governamental para obter evidências. Os TCs devem verificar se as técnicas usadas são suficientes para detectar adequadamente todos os erros e irregularidades quantitativa e qualitativamente relevantes.

4409.8 – A escolha dos métodos e procedimentos deve levar em conta a qualidade das evidências a serem obtidas.

4500 – Supervisão e Revisão

Para efeito destas NAGs, entende-se por supervisão e revisão dos trabalhos o envolvimento dos profissionais de auditoria governamental mais experientes no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe, no fornecimento das instruções adequadas aos profissionais menos experientes, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata.

O elemento final da supervisão é o trabalho de auditoria governamental revisado em todas as suas etapas, garantindo que os exames foram realizados em consonância com as NAG's.

4501 – Os trabalhos de auditoria governamental devem ser supervisionados em todas as suas fases para garantir que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam.

4502 – A supervisão deve ser orientada tanto para o conteúdo quanto para o método de auditoria governamental.

4503 – A supervisão deve ser um processo contínuo, realizado à medida que vai se cumprindo cada fase da auditoria.

4503.1 – A supervisão deve ser iniciada na fase de planejamento e finalizada após a conclusão dos exames e a emissão do relatório, devendo alcançar também o posterior monitoramento das recomendações contidas no relatório.

4504 – Com o objetivo de contribuir para o aprimoramento contínuo da qualidade das auditorias, os trabalhos devem ser revisados por profissional de auditoria governamental hierarquicamente superior ou por profissional designado para este fim.

4504.1 – Os trabalhos inicialmente conferidos pelo líder da equipe de auditoria devem ser posteriormente revistos e supervisionados. Essas revisões devem ser igualmente comprovadas nos documentos de auditoria. O supervisor ou revisor deve zelar pela aplicação das normas de controle de qualidade previstas na NAG's 4600.

4504.2 – A supervisão deve abranger os trabalhos de todos os profissionais que integram a equipe de trabalho de auditoria governamental, inclusive os de consultores e especialistas contratados pelo TC.

4504.3 – A supervisão deve assegurar que o uso e a aplicação dos diferentes conhecimentos técnicos sejam de qualidade apropriada à complexidade de cada auditoria governamental.

4505 – Os trabalhos de auditoria governamental devem ser supervisionados e revisados em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários das informações a certeza razoável de que o exame foi realizado de acordo com as normas e a legislação pertinente.

4506 – Os trabalhos de supervisão devem ser executados com a necessária competência e zelo profissional.

4507 – Nos trabalhos de auditoria governamental, o profissional responsável pela supervisão deve:

4507.1 – Orientar a etapa do planejamento da auditoria governamental, assegurando que os membros da equipe possuam nítida e sólida compreensão do objetivo da auditoria.

4507.1.1 – Definir, em conjunto com a equipe de auditoria, os métodos de trabalho, orientando a equipe na definição do programa de auditoria e dos procedimentos a serem executados.

4507.1.2 – Verificar a organização dos trabalhos e a atualização dos programas a serem aplicados, a adequação dos prazos definidos e os recursos necessários.

4507.2 – Promover esforços para que a equipe de trabalho possua todos os profissionais necessários, tanto quantitativa quanto qualitativamente, e disponha, tempestivamente, dos recursos materiais, tecnológicos ou de qualquer outra natureza, necessários ao cumprimento do programa de auditoria.

4507.3 – Avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de auditoria.

4507.3.1 – Assegurar que a auditoria governamental seja realizada de acordo com as normas legais e as práticas do TC.

4507.3.2 – Verificar se os procedimentos foram executados de acordo com o programa de auditoria aprovado.

4507.3.3 – Realizar o controle dos prazos programados e dos efetivamente utilizados e dos recursos e custos previstos e aplicados.

4507.4 – Avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica foram cumpridas com a competência exigida, conforme NAG3100.

4507.4.1 – Avaliar as dificuldades encontradas pela equipe de auditoria governamental, os procedimentos não executados ou realizados em extensão insuficiente, os atrasos incorridos e as limitações impostas.

4507.5 – Orientar a equipe de auditoria em questões relevantes quanto à aplicação da legislação e dos princípios fundamentais da Administração Pública.

4507.6 – Avaliar se os trabalhos foram adequadamente documentados, se os objetivos dos procedimentos técnicos de auditoria governamental foram alcançados e se as informações coletadas são íntegras, fidedignas e completas.

4507.6.1 – Analisar o cumprimento de objetivos programados e a consequência de eventuais desvios.

4507.6.2 – Avaliar a observância das técnicas, ferramentas e procedimentos de auditoria governamental, da extensão, da qualidade e do método dos testes de comprovação efetuados.

4507.6.3 – Avaliar se a documentação de auditoria contém as informações probatórias para fundamentação das conclusões da auditoria e se estão solidamente evidenciadas.

4507.7 – Avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e se permitem ao profissional de auditoria governamental fundamentar sua opinião sobre o objeto da auditoria governamental realizada.

4507.7.1 – Verificar a qualidade, a imparcialidade e a isenção dos relatórios elaborados, assim como a sua objetividade, clareza, concisão, oportunidade, relevância, materialidade e utilidade.

4507.7.2 – Verificar se o relatório de auditoria contém todas as conclusões, recomendações e pareceres pertinentes.

4507.7.3 – Confirmar se os objetivos da auditoria governamental programados foram alcançados.

4508 – A revisão dos trabalhos deve contribuir para a uniformidade de critérios e de avaliações entre as diversas unidades do TC e deve garantir que:

4508.1 – Todas as deficiências do sistema de controles internos (SCI), erros, impropriedades legais e administrativas, atos de improbidade, operações ou resultados incomuns, gastos impróprios ou ilegais, operações não autorizadas, desvios que possam ser indícios de fraude, desperdícios, prejuízos por aquisições e contratações antieconômicas ou por ineficiência que tenham sido convenientemente identificados sejam documentados e levados ao conhecimento superior do TC para tomada de providências.

4508.2 – As alterações e melhorias necessárias à realização de auditorias posteriores tenham sido identificadas e registradas, e sejam levadas em conta nos futuros programas de auditoria e atividades de aperfeiçoamento de pessoal.

4509 – O responsável pela supervisão da auditoria governamental deverá discutir a revisão dos trabalhos com os profissionais de auditoria governamental integrantes da equipe de trabalho, inclusive quanto à avaliação dos seus desempenhos, como determina a NAG 2700.

4510 – Os trabalhos de supervisão devem ser cumpridos de maneira formal e sistemática, devidamente evidenciados em documentos de auditoria e em formulários próprios e específicos. A respectiva documentação também deve ser mantida nos arquivos da auditoria pelo período de tempo idêntico aos demais documentos de auditoria.

4511 – A supervisão irá depender da competência da equipe designada para a realização do trabalho de auditoria governamental e da dificuldade prevista ou encontrada nos trabalhos de campo.

4512 – As etapas planejadas e não cumpridas do respectivo programa de auditoria devem ser justificadas nos documentos de auditoria relativos à supervisão dos exames.

4513 – Como regra geral, todos os trabalhos de auditoria governamental, independentemente de quem os executou, serão considerados como de responsabilidade do administrador da área de auditoria conforme as estruturas específicas de cada TC.

4600 – Controle de Qualidade

A norma de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria governamental define os objetivos e as metas a serem alcançados. Os procedimentos de controle de qualidade são os passos a serem executados de forma a cumprir as normas adotadas.

É de fundamental importância que os TCs possuam procedimentos que assegurem, às auditorias governamentais, os padrões de qualidade exigidos pelos usuários internos e externos, bem como os padrões estabelecidos pela legislação, no mais alto grau de aceitação e profissionalismo.

4601 – O TC deve estabelecer e manter programa de garantia de qualidade para as atividades de auditoria governamental, objetivando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as competências constitucionais e legais dos TCs, as normas da INTOSAI e estas NAG's.

4602 – O programa de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica do TC e a complexidade dos serviços que realizar, inclusive no caso de auditoria individual.

4603 – Os requisitos que o TC deve adotar para garantir a qualidade das auditorias governamentais são:

4603.1 – O pessoal designado deve ter o conhecimento técnico e as habilidades profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado.

4603.2 – O pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos na NAG 3000 para ter uma conduta profissional inquestionável.

4603.3 – O profissional de auditoria governamental responsável pela supervisão da auditoria deverá orientar o planejamento e a execução, e revisar o trabalho em todas as suas etapas, analisando todos os documentos de auditoria e orientando a elaboração do relatório, de modo a garantir aos usuários internos e externos a certeza razoável de que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

4604 – O controle de qualidade deve incluir a avaliação permanente da capacidade que o TC possui para auditar todos os entes jurisdicionados, quanto aos seguintes aspectos:

4604.1 – Capacidade de atendimento à demanda de serviços de auditoria governamental, em face da estrutura existente no TC, determinada, entre outros fatores, pela soma das horas disponíveis, segundo a programação para cada equipe técnica.

4604.2 – A independência existente em relação aos jurisdicionados, abrangendo toda a equipe técnica que trabalhar para cada ente auditado.

4604.2.1 – O rodízio dos profissionais de auditoria governamental responsáveis pela execução dos serviços é obrigatório e constitui um dos requisitos de garantia de qualidade.

4604.3 – Evidências de que a administração do jurisdicionado não adotou medidas administrativas que possam comprometer o trabalho do profissional de auditoria governamental e do próprio TC.

4605 – Periodicamente, o TC deve aprovar, com base em proposta de grupo de trabalho próprio, programa de garantia de qualidade a ser aplicado às auditorias concluídas, isto é, trabalhos cujos relatórios tenham sido julgados ou apreciados pelo TC, a fim de garantir o aprimoramento das novas auditorias em conformidade com a legislação, as políticas e as normas do TC.

4605.1 – Nesse programa, devem constar as seguintes fases de controle de qualidade:

4605.1.1 – Supervisão: os trabalhos dos profissionais de auditoria governamental devem ser supervisionados de forma contínua, para assegurar sua conformidade com as NAGs e os seus respectivos métodos e programas de auditoria.

4605.1.2 – Revisões internas: os trabalhos de auditoria governamental devem ser analisados periodicamente, por comissões compostas de membros escolhidos dentre o pessoal mais experiente na área de auditoria, capaz de avaliar a qualidade global das atividades de controle externo.

4605.1.3 – Revisões externas: efetuadas periodicamente, por comissões compostas de profissionais experientes em auditoria, pertencentes ao sistema de controle externo, alheios aos quadros do TC cujos trabalhos estão sendo revisados. Os revisores devem fazer relatórios formais, emitindo parecer sobre a observância das NAGs e, se necessário, apresentar recomendações para melhorias.

4606 – Os TCs devem instituir sistema próprio de auditoria interna, dotado de amplos poderes, para ajudá-los a administrar eficazmente suas atividades e a manter a qualidade do seu trabalho.

4700 – Comunicação de Resultados e Relatório

Os trabalhos de auditoria governamental, quando concluídos, devem ser comunicados e divulgados formalmente aos usuários por meio de um relatório de auditoria governamental ou, simplesmente, relatório de auditoria. O relatório é o elemento final após a execução dos trabalhos de campo e apresenta uma série de ritos formais, que vão desde o tratamento dado ao destinatário até a forma final da edição do texto.

Durante a execução de seus trabalhos, o profissional de auditoria governamental pode, também, comunicar-se oralmente ou por escrito com o auditado, para tentar solucionar pendências não significativas para a formação de sua opinião, quanto às operações e transações examinadas.

A comunicação formal dos resultados dos trabalhos de auditoria governamental é um veículo de fixação de responsabilidade do profissional de auditoria governamental pelo que ele examinou, constatou e informou ao TC e este aos demais interessados. Por isso, o relatório de auditoria deve ser um elemento integrante do processo de avaliação de desempenho do profissional de auditoria governamental, tornando-o passível de enquadramentos ético-profissionais.

4701 – Para efeito destas NAGs, entende-se por relatório de auditoria governamental o documento técnico obrigatório de que se serve o profissional de auditoria governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria, e que deve obedecer a normas específicas quanto à forma de apresentação e objetivos.

4702 – O relatório de auditoria tem duas funções básicas: comunicar as constatações do auditor governamental e subsidiar as tomadas de decisões.

4702.1 – Concluídos os trabalhos de campo, o profissional de auditoria governamental deve redigir o relatório de auditoria com a finalidade de comunicar os trabalhos realizados, indicando o escopo da auditoria, os fatos materiais, significativos, relevantes e úteis que devem ser divulgados, e expressando suas conclusões e opinião.

4702.2 – Cabe ao TC decidir, em última instância, sobre o resultado do trabalho de auditoria governamental, inclusive quanto às providências a serem tomadas com relação a práticas fraudulentas ou irregularidades graves constatadas pelos auditores.

4703 – O profissional de auditoria governamental deve tomar precauções para evitar, na redação do relatório de auditoria, enfoques inconvenientes, referências a pontos imateriais, irrelevantes e de pouca ou nenhuma utilidade, formato pouco atraente, alegações que não possam resistir a uma simples contestação e conclusões não assentadas em fatos devidamente suportados nos seus documentos de auditoria.

4703.1 – A redação do relatório de auditoria deve ser:

4703.1.1 – Clara: a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria.

4703.1.2 – Precisa: a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e pormenorizada.

4703.1.3 – Oportuna: a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos.

4703.1.4 – Imparcial: a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como verdadeiramente aconteceram, com neutralidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor.

4703.1.5 – Objetiva: a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada.

4703.1.6 – Concisa: a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais.

4703.1.7 – Completa: a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.

4703.1.8 – Conclusiva: a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.

4703.1.9 – Construtiva: a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e às providências que se fizerem necessárias. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

4703.1.10 – Simples: a informação deve ser descrita de forma natural, em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos,

técnicos ou embaraçantes. Quando for necessária a utilização de termos técnicos, esses devem ser explicados em notas de rodapé.

4703.1.11 – Impessoal: a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos.

4704 – O relatório de auditoria deve ser elaborado à medida que os trabalhos forem concluídos e deverá conter todas as informações julgadas necessárias pelo profissional de auditoria governamental.

4705 – O relatório de auditoria deve possuir uma expressão inequívoca da auditoria governamental realizada, evidenciando as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações pertinentes, e o seu conteúdo variará segundo a natureza, tamanho e complexidade de cada auditoria governamental executada.

4706 – Para atender a suas finalidades, o relatório de auditoria deve possuir estrutura formal mínima obrigatória, contendo os seguintes tópicos: título; descrição do ente auditado; objetivo dos trabalhos; escopo da auditoria; período auditado; resultados dos exames e avaliações; conclusões; recomendações; data de emissão; e assinatura dos seus responsáveis.

4706.1 – Os resultados dos exames devem ser segregados em constatações ou achados de auditoria, que devem possuir os elementos estabelecidos na NAG's.

4111.3 – critérios, descrição do fato ou condição encontrada; causas; efeitos; opinião do auditado; conclusão; recomendação – de modo a possibilitar o julgamento baseado em informações precisas e critérios objetivos, assim como o convencimento do gestor quanto à necessidade de adotar as medidas corretivas para modificar a situação apontada no relatório de auditoria governamental como deficiente ou irregular.

4706.2 – No relatório de auditoria deve constar a data de encerramento dos trabalhos de campo. A data aposta no relatório informa ao leitor que o profissional de auditoria governamental levou em consideração o efeito de atos, fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquela data.

4707 – Os relatórios de auditoria governamental podem ser classificados:

4707.1 – Quanto à forma:

4707.1.1 – Relatório curto ou parecer: relato estruturado de forma padronizada, normalmente com os seguintes principais parágrafos: introdutório, responsabilidade do profissional de auditoria governamental e da administração; descrição da auditoria incluindo o escopo, procedimentos e técnicas aplicadas e condições de trabalho; e opinião do profissional de auditoria governamental e outras responsabilidades relativas à emissão de relatório.

4707.1.2 – Relatório longo ou detalhado: relato de trabalhos que necessitam que o profissional de auditoria governamental pormenorize suas observações, incluindo nelas, além dos elementos contidos no relatório curto, análises e avaliações complementares. Deve conter, no mínimo: responsabilidade do profissional de auditoria governamental; escopo da auditoria, procedimentos, técnicas aplicadas e condições de trabalho; descrição das condições encontradas ou achados de auditoria; critérios; causas; efeitos; exemplos práticos; opiniões e comentários; conclusões; e recomendações.

4707.1.3 – Sumário Executivo: relato com o resumo dos principais tópicos, pontos mais relevantes, materiais ou críticos do relatório detalhado, devendo conter informações sobre o objetivo, o alcance e o resultado da auditoria governamental, com as principais recomendações. Tem a finalidade de informar sucintamente o leitor e motivar a continuidade da leitura das seções do relatório detalhado. A redação deve ser do tipo manchete, porém sem perder de vista a objetividade e a clareza. A ampla divulgação desses sumários contribui para a prática do princípio da transparência da Administração Pública.

4707.2 – Quanto ao escopo:

4707.2.1 – Relatório de exame da formalidade processual: relatório ou parecer preparado pelo profissional de auditoria governamental, com base no exame das peças que integram o processo sob exame. Não envolve análise de mérito.

4707.2.2 – Relatório de avaliação do sistema de controles internos (SCI): relato preparado pelo profissional de auditoriagovernamental, com base nas suas análises para avaliação do sistema de controle interno (SCI), no qual são descritos os problemas de controle e apresentadas recomendações para saná-los e para a melhoria do SCI.

4707.2.3 – Relatório de auditoria contábil: resultado de uma auditoria governamental de natureza contábil, que contém as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações do profissional de auditoria governamental acerca do exame dos registros financeiros e das demonstrações contábeis.

4707.2.4 – Relatório de auditoria de cumprimento das disposições legais e regulamentares: resultado de uma auditoriagovernamental que contém as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações do profissional de auditoriagovernamental acerca do exame do cumprimento dos dispositivos legais e regulamentares.

4707.2.5 – Relatório de auditoria operacional: resultado de uma auditoria operacional, no qual o profissional de auditoriagovernamental apresenta a sua avaliação acerca da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e questões ambientais dos entes auditados.

4707.3 – Quanto à abrangência:

4707.3.1 – Relatório progressivo ou parcial: relato normalmente utilizado quando as soluções para as ocorrências identificadas não podem esperar e precisam ser sanadas de imediato, sob pena de perder a eficácia e a efetividade da auditoriagovernamental.

4707.3.1.1 – Nos trabalhos que demandem muito tempo, devem ser emitidos relatórios progressivos ou parciais à medida que é concluída cada etapa intermediária, fornecendo uma visão ampla e oportuna sobre o andamento dos trabalhos. Contudo, a redação do relatório final deve ser considerada, para efeito de conteúdo, tempestividade e informação.

4707.3.1.2 – O profissional de auditoria governamental deve emitir relatórios intermediários sempre que julgar necessário transmitir informação que requeira tratamento e atenção tempestiva e urgente da Administração Pública ou do TC. O relatório intermediário não elimina o relatório final.

4707.3.2 – Relatório de revisão limitada: relato que descreve analiticamente os trabalhos elaborados pelo profissional de auditoria governamental, sem aplicação de todas as suas normas e procedimentos. Nesse tipo de relatório, o profissional de auditoria governamental não expressa uma opinião sobre os trabalhos efetuados, apenas os descreve, e declara se foi observado ou não algum desvio significativo na aplicação de normas e princípios fundamentais, quando da elaboração das peças e transações examinadas.

4707.3.3 – Relatório de auditoria especial: relato de trabalhos executados pelos profissionais de auditoria governamental relativos a denúncias, apuração de fraudes e desvios, reavaliações de ativos, levantamentos e avaliações patrimoniais para efeito de desestatização, fusão, incorporação, cisão ou extinção de empresas estatais, entre outros.

4707.4 – Quanto à natureza da opinião do profissional de auditoria governamental:

4707.4.1 – Relatório sem ressalvas, limpo ou pleno: relato indicando que o profissional de auditoria governamental está convencido de que os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados foram realizados consoante legislação e normas específicas, que os registros e demonstrações contábeis representam adequadamente a posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, em todos os aspectos relevantes, e que o desempenho da gestão e os

resultados produzidos pelas ações governamentais estão compatíveis com as metas e indicadores planejados. Implica ainda que, tendo havido alterações nas práticas contábeis, administrativas ou operacionais, em relação a exercícios anteriores, ou alterações em relação a outros procedimentos, estas tiveram seus efeitos adequadamente revelados e avaliados nas evidências apresentadas.

4707.4.2 – Relatório com ressalvas: relato emitido quando o profissional de auditoria governamental conclui que o efeito de qualquer discordância ou dúvida quanto a um ou mais elementos específicos que sejam relevantes, assim como a restrição na extensão ou limitação ao escopo de um trabalho, não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião. O conjunto das informações sobre o assunto objeto da ressalva deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e de seus efeitos em relação aos eventos, às transações e demais atos examinados, aos registros e demonstrações contábeis, à posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, e ao desempenho da gestão e resultados produzidos pelas ações governamentais.

4707.4.2.1 – O relatório com ressalvas deve obedecer ao modelo sem ressalva, com a utilização das expressões: “exceto por”; “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva, apresentados durante o trabalho, não sendo aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também deverá refletir tal circunstância.

4707.4.2.2 – O profissional de auditoria governamental deve relatar, de maneira clara, todas as razões que fundamentaram sua opinião, devendo revelar em parágrafo (s) intermediário (s), imediatamente anterior (es) ao parágrafo de opinião, todas as razões para a sua emissão, buscando sempre quantificar o efeito financeiro desses pontos, embora nem sempre isso seja viável ou pertinente.

4707.4.3 – Relatório adverso: relato emitido quando o profissional de auditoria governamental conclui que os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados não estão em conformidade com a legislação e as normas específicas no que for pertinente, que registros ou demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, ou que o desempenho da gestão ou os resultados produzidos pelas ações governamentais não estão compatíveis com as metas e indicadores planejados, ou, ainda, quando julgar que as informações escolhidas estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilitem a emissão do parecer com ressalva.

4707.4.3.1 – Quando o profissional de auditoria governamental emitir um relatório adverso, deve revelar, em parágrafo intermediário ou em vários, se necessário, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, todas as razões fundamentais para a sua emissão e os efeitos principais dessas razões no erário, se tais efeitos puderem ser razoavelmente determinados. Se os efeitos não puderem ser determinados, deve-se revelar o fato.

4707.4.4 – Relatório com abstenção ou negativa de opinião: relato em que o profissional de auditoria governamental deixa de emitir uma opinião sobre os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados, os registros e demonstrações contábeis, o desempenho da gestão ou os resultados produzidos pelas ações governamentais, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, havendo incertezas ou restrições ao escopo da auditoria tão fundamentais que tornem inadequada a emissão de um parecer com ressalvas.

4707.4.4.1 – A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade de o profissional de auditoria governamental mencionar, no relatório, qualquer desvio ou reserva relevante que possa influenciar a decisão do usuário das peças examinadas.

4707.4.4.2 – Quando o profissional de auditoria governamental se abster de dar sua opinião, ele deve mencionar, em parágrafo(s) intermediário(s) específico(s), todas as razões importantes para assim proceder e revelar quaisquer outras reservas que ele tenha a respeito dos princípios, métodos e normas adotados.

4707.4.5 – Relatório com parágrafo de ênfase ou incertezas: relato no qual o profissional de auditoria governamental incluiu parágrafo especial após o parágrafo da opinião, contendo:

4707.4.5.1 – Ênfase: chamada de atenção que o profissional de auditoria governamental deseja dar em seu relatório, a um item suficientemente importante, com o fim único de divulgá-lo.

4707.4.5.2 – Incertezas: são ocorrências que podem influenciar a gestão da coisa pública ou revelações nelas contidas, mas que não se prestam a estimativas razoáveis. Podem estar relacionadas a fatos específicos, cujos possíveis efeitos podem ser isolados, ou fatos complexos, com impactos no erário.

4708 – A discordância com a administração do ente auditado a respeito do conteúdo e da forma de apresentação das transações examinadas deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam sua correta interpretação.

4709 – Outros relatórios de auditoria governamental, não mencionados nesta NAGs, devem apresentar um conteúdo específico para cada tipo de trabalho realizado. Além de atender ao disposto nestas normas, tais relatórios devem apresentar claramente as questões de auditoria que o profissional de auditoria governamental se propõe a responder e a metodologia de trabalho adotada para respondê-las.

4710 – O relatório formal, devidamente assinado pelos responsáveis pela execução e revisão dos trabalhos, deve ser encaminhado aos níveis adequados da estrutura organizacional do TC.

4711 – Os relatórios sumarizados são mais recomendados para os níveis mais altos da hierarquia do TC e da Administração Pública. Devem ser emitidos também para distribuição à sociedade. Esses relatórios podem ser emitidos simultaneamente ou não ao relatório detalhado.

4712 – Na auditoria operacional, o relatório deve estar especialmente voltado para o aprimoramento da gestão governamental, contribuindo para que sejam atingidos os objetivos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e de proteção do meio ambiente.

4713 – O administrador público deve ser informado formalmente acerca do conteúdo do relatório pelos responsáveis dos trabalhos de auditoria governamental, que estabelecerão prazo para apresentação de justificativas e esclarecimentos quanto às observações relativas aos exames efetuados.

4713.1 – Durante a elaboração do relatório, desde quando possível e conveniente, a equipe técnica deve promover uma reunião com a administração do ente auditado para apresentar e discutir os achados e as recomendações.

4713.2 – O relatório deverá apresentar os comentários do administrador, bem como as considerações dos profissionais de auditoria governamental quanto à suficiência das justificativas apresentadas.

4714 – O relatório deve ser submetido à discussão e revisão final pelo profissional de auditoria governamental responsável pela supervisão dos trabalhos, em conjunto com a equipe técnica executora, objetivando corrigir qualquer deficiência porventura existente.

4715 – A elaboração do relatório de auditoria governamental não deve consumir tempo em demasia que comprometa a sua oportunidade. Deve ser emitido de forma que as informações possam ser utilizadas tempestivamente pelo TC e pela Administração Pública, assim como por outros interessados.

4800 – Monitoramento das Recomendações

Após concluída a auditoria governamental, o TC deve informar, a quem de direito, em que consistiram os exames e as avaliações realizados. A avaliação de uma situação reportada pelo profissional de auditoria governamental, por si só, é ineficaz se não for devidamente acompanhada de uma ação corretiva. Por essa razão, é necessário que o TC monitore as ações determinadas e recomendadas nos relatórios de auditoria e que podem ser descritas em um plano de ação a ser acordado com o ente auditado.

Para que os trabalhos de auditoria governamental obtenham resultados práticos, é necessário que os entes envolvidos sejam acionados e se disponham a estudar e eliminar as deficiências apontadas pelo profissional de auditoria governamental. Cabe, portanto, ao ente auditado esclarecer e justificar as falhas e irregularidades observadas e implementar as determinações e recomendações da auditoria governamental, e ao TC promover o monitoramento do cumprimento de suas decisões.

O monitoramento das recomendações e providências decorrentes do relatório de auditoria completa o ciclo dos trabalhos de uma auditoria governamental.

4801 – O profissional de auditoria governamental responsável pelos trabalhos ou um membro da equipe técnica, por ele designado, deve monitorar o andamento das ações dos jurisdicionados para se certificar de que foram tomadas todas as providências necessárias para a implementação das deliberações do TC.

4801.1 – Os profissionais de auditoria governamental e os TCs devem monitorar a implementação das recomendações e determinações pelo ente jurisdicionado, de modo a garantir a eficácia e a efetividade do seu trabalho.

4801.2 – O monitoramento pode ser realizado mediante designação específica ou no planejamento da auditoria governamental subsequente, quando o profissional de auditoria governamental coleta as informações preliminares, objetivando contribuir para o aprimoramento da Administração Pública.

4801.2.1 – Se o monitoramento decorrer de uma designação específica, deve ser elaborado um relatório de monitoramento, que informará sobre a extensão e a adequação das ações adotadas pelo ente auditado. Esse relatório deve ser elaborado a partir de informações fornecidas pelo próprio ente ou por outros organismos oficiais, devendo ser abordados aspectos quanto à confiabilidade dos dados utilizados.

4801.3 – O impacto dos trabalhos realizados será medido nessa fase, quando é verificado o nível de adoção das providências pelo ente auditado e os benefícios decorrentes das recomendações. Os impactos podem ser qualitativos ou quantitativos, com ou sem expressão financeira, conforme disposto na NAG's.4111.2.

4801.3.1 – Quando possível, deve ser indicada a quantificação financeira desses efeitos, medida pela redução de despesa ou aumento de receita, de modo a prover sua periódica consolidação e divulgação pelo TC.

4802 – Sempre que os entes auditados se recusarem a implementar as ações recomendadas ou determinadas pelo TC, ou deixarem de adotar medidas que os profissionais de auditoria governamental considerem essenciais aos interesses públicos e ao erário, o assunto será reportado ao dirigente máximo do TC, com as razões do auditado.

4803 – O TC deve se certificar de que foram adotadas as providências, no nível adequado, ou que a Administração Pública assumiu o risco de não implementar as recomendações e determinações.

4803.1 – Quando o profissional de auditoria governamental responsável pela supervisão dos trabalhos considerar que o nível de risco residual assumido pelo administrador do ente auditado pode causar prejuízos ao erário, o TC deve adotar as providências necessárias para fazer cumprir as suas recomendações e determinações.

4804 – No monitoramento das recomendações, o profissional de auditoria governamental deve adotar os seguintes procedimentos:

4804.1 – Revisão sistemática das ações administrativas, confrontando-as com as recomendações e determinações.

4804.2 – Verificação dos efeitos das ações na correção das deficiências.

4804.3 – Análise quanto à dificuldade ou facilidade de implementação das recomendações e determinações.

4804.4 – Identificação da necessidade de qualquer trabalho adicional, como monitoramento posterior ou auditorias subsequentes e específica.

4804.5 – Revisão dos aspectos que deixaram de ser relevantes.

4804.6 – Inclusão dos resultados do monitoramento nos relatórios de auditorias subsequentes, se for o caso.

4805 – A resposta do administrador responsável pelo ente auditado deverá ser reportada ao TC, quando for o caso, por intermédio de plano de ação para implementação das recomendações, por ele preparado quando notificado da decisão do colegiado do TC. O administrador pode, entretanto, ao final da fase de discussão do relatório de auditoria, a partir das recomendações nele contidas, iniciar a sua implementação, com vistas à otimização do seu desempenho. O plano de ação para implementação das recomendações deve, conforme o caso, observar os seguintes critérios:

4805.1 – Ser elaborado após cada trabalho, devendo incluir um cronograma para a implementação das medidas saneadoras a serem adotadas.

4805.1.1 – A definição das metas e prazos deve resultar de conveniência da administração, de forma a garantir a boa receptividade e a plena implantação pelo ente auditado.

4805.2 – Conter o prazo máximo para esclarecer as falhas e irregularidades apontadas no relatório de auditoria ou para implementar as ações recomendadas.

4805.3 – Indicar as providências adotadas em relação a cada achado de auditoria que mereça justificativa.

4805.4 – Indicar as pessoas designadas para tratarem da correção das falhas e irregularidades e implantação das ações recomendadas.

4805.5 – Justificar os casos em que não foi adotada nenhuma providência para sanar as falhas e irregularidades apontadas e implantar as ações recomendadas.

4806 – O ente auditado deverá ser avisado de que haverá monitoramento quanto à adoção das providências, visando à implantação das ações recomendadas nos relatórios de auditoria.

4806.1 – O monitoramento das recomendações pelos profissionais de auditoria governamental poderá se processar mediante visitas aos entes auditados, devendo as constatações ser comunicadas aos respectivos titulares.