



Instituto
Rui Barbosa
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

PRINCÍPIOS DE
AUDITORIA FINANCEIRA

NBASP 200

Categoria da NBASP:

- Classificação até 2019: NBASP-Nível 2. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.
- Classificação a partir de 2020: NBASP-Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

Evolução INTOSAI

- Aprovada como padrões gerais em auditoria governamental e padrões com significado ético em 2001
- Conteúdo reformulado e aprovado como “Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira” em 2013
- Conteúdo reformulado e aprovado como “Princípios de Auditoria Financeira em 2020”

Evolução IRB

- Incorporada mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2017. Tradução para o português do texto da ISSAI 200 em inglês sem alterações de conteúdo.
- As mudanças editoriais da ISSAI 200 de 2020 foram incorporadas à presente versão da NBASP 200 em 2023.



NBASP 200 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA

NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 1) As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão metodológico internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 200 - Princípios de Auditoria Financeira*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 200 – Financial Audit Principles*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2017.
- 2) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
 - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
 - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
 - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 3) Dentro desta organização, a *NBASP 200 - Princípios de Auditoria Financeira*, situa-se no **grupo 2, subgrupo 200-299 (princípios de auditoria financeira)**. Deste modo, ela traz os **princípios e padrões para a auditoria das demonstrações contábeis das entidades do setor público**. O detalhamento dos padrões de auditoria aplicáveis às auditorias de demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras são fornecidos pelas ISSAI 2000-2899.
- 4) A definição de auditoria financeira é dada no parágrafo 7 da NBASP 200, ao estabelecer que “envolve determinar, por meio da coleta de evidência de auditoria, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas em suas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro e regulatória aplicáveis”.
- 5) A auditoria financeira tem o objetivo de “fornecer, por meio da coleta de evidência suficiente e apropriada, uma asseguarção razoável aos usuários, na forma de uma opinião e/ou relatório de auditoria, se as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatórios aplicáveis”. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa neste escopo, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira.
- 6) O idioma original desta norma é o inglês. Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.
- 7) A norma faz menção às Instituições Superiores de Controle (ISC), denominação genérica que a INTOSAI utiliza para todas as suas organizações filiadas, que têm os mais diversos mandatos e responsabilidades atribuídas em cada contexto nacional. No entanto, a aplicabilidade dos seus pronunciamentos profissionais não é extensiva apenas às suas ISC afiliadas (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), mas sim a todas as entidades cuja missão seja o controle externo da administração pública, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.

1 INTRODUÇÃO	7
2 APLICABILIDADE DA NBASP 200	9
3 MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA FINANCEIRA	10
DEFINIÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA FINANCEIRA	10
PRECONDIÇÕES PARA UMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ACORDO COM AS NBASP	10
ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO	11
AVALIAÇÃO DA ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO	12
4 ELEMENTOS DA AUDITORIA FINANCEIRA	14
OBJETO DA AUDITORIA FINANCEIRA	14
AS TRÊS PARTES DA AUDITORIA FINANCEIRA	14
CRITÉRIOS UTILIZADOS NA AUDITORIA FINANCEIRA	15
TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL	15
5 PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA	16
ACORDO SOBRE OS TERMOS DO TRABALHO DE AUDITORIA	16
PLANEJAMENTO	17
MATERIALIDADE	17
ENTENDIMENTO DA ENTIDADE AUDITADA	18
IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS	18
RESPOSTA AOS RISCOS AVALIADOS	19
CONSIDERAÇÕES SOBRE FRAUDE	19
CONSIDERAÇÕES SOBRE CONTINUIDADE OPERACIONAL	20
CONSIDERAÇÕES DE LEIS E REGULAMENTOS NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	20
EVIDÊNCIA DE AUDITORIA	21
AVALIAÇÃO DE DISTORÇÕES	22

FORMAÇÃO DE OPINIÃO E RELATÓRIO DO AUDITOR SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	22
MODIFICAÇÕES DE OPINIÃO NO RELATÓRIO DO AUDITOR	23
PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DO AUDITOR	24
CONSIDERAÇÃO DE EVENTOS SUBSEQUENTES	24
INFORMAÇÕES COMPARATIVAS – VALORES CORRESPONDENTES E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS	24
AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR EM RELAÇÃO A OUTRAS INFORMAÇÕES EM DOCUMENTOS QUE CONTENHAM DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS	25
CONSIDERAÇÕES RELEVANTES PARA AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS	26

INTRODUÇÃO

- 1) O auditor financeiro do setor público trabalha em prol do interesse público ao realizar serviços de auditoria financeira. Isso envolve fornecer assecuração sobre a informação financeira preparada pelas autoridades ou entidades do setor público e sobre o uso e gestão que fazem dos recursos e ativos públicos. O resultado – na forma de opiniões e/ou relatórios de auditoria – pode ser usado como base para responsabilizar os responsáveis. Como tal, a auditoria financeira constitui um elemento importante do processo de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) das finanças públicas.
- 2) Normas e orientações profissionais levam à qualidade e ao profissionalismo da auditoria do setor público e, desse modo, sustentam a credibilidade da profissão e do seu trabalho. As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), desenvolvidas pela Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI), visam promover auditorias independentes e eficazes e servir de base para os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais. Os princípios constantes dessas normas não se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais.
- 3) A NBASP 100 – *Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* estabelece os princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público. A NBASP 200 complementa os princípios fundamentais da NBASP 100 com o contexto específico para as auditorias de demonstrações contábeis. Juntas, elas constituem a base para o conjunto

completo dos pronunciamentos profissionais da INTOSAI nessa área, e ambas devem ser cumpridas.

- 4) O principal objetivo das NBASP sobre auditoria financeira é oferecer aos membros da INTOSAI um conjunto abrangente de princípios e padrões para a auditoria de demonstrações contábeis (ou de outras formas de informação financeira) das entidades do setor público. Consequentemente, os princípios estabelecidos na NBASP 200 formam a base para as normas mais específicas de auditoria financeira (NBASP 2000-2899), bem como para as orientações sobre como aplicá-las (NBASP 2900-2999). As NBASP contêm material de aplicação emitido pela INTOSAI para fornecer orientação sobre a aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) pertinentes, desenvolvidas pelo Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB). As Instituições Superiores de Controle (ISC) podem às vezes combinar auditorias financeiras com elementos de auditorias de conformidade e/ou operacionais, casos em que os princípios relacionados se aplicam aos tipos específicos de auditoria conforme aplicável.
- 5) A NBASP 200 fornece os princípios-chave para a auditoria de demonstrações contábeis individuais ou consolidadas, ou de elementos específicos destas. Esta norma abrange:
 - a aplicabilidade da NBASP 200;
 - o marco referencial para auditoria financeira;
 - os elementos de auditoria financeira; e
 - os princípios de auditoria financeira.

APLICABILIDADE DA NBASP 200

- 6) A NBASP 200 fornece os princípios para uma auditoria de demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras. Os princípios estabelecem os requisitos mínimos para as normas de auditoria pública estabelecidas em nível nacional, ou normas aplicadas por uma ISC, desenvolvidas por ela mesma ou por outros. A aplicabilidade das NBASP é tratada pela NBASP 100.

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA FINANCEIRA

DEFINIÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA FINANCEIRA

- 7) A auditoria financeira envolve determinar, por meio da coleta de evidência de auditoria, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas em suas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro e regulatória aplicáveis. No caso de estruturas de apresentação adequada, o auditor avalia se a informação é apresentada adequadamente. No caso de estruturas de conformidade, o auditor avalia a extensão na qual a conformidade é alcançada.
- 8) O objetivo da auditoria financeira é fornecer, por meio da coleta de evidência suficiente e apropriada, uma asseguuração razoável aos usuários, na forma de uma opinião e/ou relatório de auditoria, se as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis.

PRECONDIÇÕES PARA UMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ACORDO COM AS NBASP

- 9) Antes de iniciar uma auditoria financeira, o auditor deve:
 - avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro da entidade auditada; e
 - assegurar que a administração da entidade reconheça e compreenda sua responsabilidade:

- » pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura relatório financeiro aplicável;
- » pelo controle interno que a administração considere necessário para a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente e causada fraude ou erro; e
- » por fornecer ao auditor acesso a todas as informações e pessoas necessárias para concluir a auditoria.

ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO

- 10) Estruturas de relatório financeiro podem ser classificadas como:
 - de propósito geral: elaborados para atender às necessidades de informação de uma ampla gama de usuários; ou
 - de propósito especial: elaborados para atender às necessidades de um usuário ou grupo de usuários específico (por exemplo, disposições sobre relatório financeiro estabelecidas por uma organização internacional de financiamento, um órgão governamental, pelo Poder Legislativo ou por um contrato).
- 11) Os princípios da NBASP 200 são relevantes para auditorias de diferentes tipos de demonstrações contábeis, sejam elas elaboradas de acordo com uma estrutura de propósito geral (por exemplo, IPSAS, IFRS ou estruturas de relatório financeiro nacionais) ou de propósito especial.
- 12) Adicionalmente, as estruturas de relatórios financeiros podem ser:
 - Estrutura de conformidade: estabelece regras e requisitos a serem seguidos rigidamente em todos os casos; ou
 - Estrutura de apresentação adequada: reconhece que, para alcançar uma apresentação adequada das demonstrações contábeis da entidade, pode ser necessário que quem as elabore tenha que se desviar dos requisitos da estrutura ou fazer divulgações adicionais.
- 13) Os princípios da NBASP 200 também são aplicáveis a auditorias de entidades do setor público que preparam informações financeiras (incluindo demonstrações contábeis individuais ou de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração

contábil) para outras partes, como órgãos governamentais, do Poder Legislativo ou ainda outras partes com função fiscalizadora.

- 14) Quando o auditor é obrigado realizar auditorias da execução orçamentária, que pode incluir o exame da regularidade das transações orçamentárias e a comparação entre o real e o orçado. Isso frequentemente envolve estruturas de relatório financeiro específicas ou individuais. Para esse tipo de auditoria, as precondições estabelecidas pelas NBASP de auditoria financeira podem não ser aplicáveis, mas os princípios que elas contêm devem ser aplicados na medida do possível.

AValiação da Estrutura de Relatório Financeiro

- 15) A estrutura de relatório financeiro devem ser aplicável às circunstâncias da entidade auditada, notadamente em termos proporcionar uma apresentação adequada dos resultados e da posição financeira, quando apropriado. A estrutura de relatório financeiro aplicável normalmente é prevista em lei, regulamento ou outra norma pertinente. Se não, é uma discricionariedade da administração.
- 16) O auditor deve avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicável. Atualmente, não há uma base objetiva ou mandatória reconhecida globalmente para julgar a aceitabilidade das estruturas de propósito gerais. Na ausência de tal base, presume-se que as normas de relato financeiro estabelecidas por organizações que estão autorizadas ou são reconhecidas a promulgar normas (e.g., IPSAS, IFRS), a serem utilizadas por certos tipos de entidades, são aceitáveis para as demonstrações contábeis de propósito geral elaboradas por tais entidades, desde que as organizações sigam um processo estabelecido e transparente, que envolva a deliberação e a consideração de pontos de vista de uma ampla gama de partes interessadas. Para ser aceitável, uma estrutura de relatório financeiro deve assegurar que a informação fornecida nas demonstrações contábeis tenha valor para os usuários, ou seja, ela deve ser relevante, completa, confiável, objetiva e compreensível.
- 17) Se a estrutura não for considerada aceitável, o auditor deve avaliar o efeito sobre as demonstrações contábeis em termos de informação ausente ou o seu impacto nos resultados e na posição financeira.

- quando a escolha da estrutura de relatório for uma discricionariedade da administração, o auditor deve sugerir que a estrutura seja substituída; ou
 - quando uma substituição de estrutura não for possível, como quando é o caso de ser prescrita por lei ou regulamento, o auditor deve informar ao auditado sobre as divulgações adicionais necessárias nas demonstrações contábeis, para evitar que elas se tornem enganosas.
- 18) O auditor deve, levando em conta a resposta do auditado, determinar o impacto na opinião de auditoria ou considerar a elaboração de um parágrafo de ênfase fazendo referência para a nota explicativa que divulga o impacto da estrutura de relatório financeiro sobre os resultados, ativos e passivos, ou outros aspectos. O auditor pode ainda considerar outras ações, como informar o Poder Legislativo ou se retirar da auditoria, se a ISC puder fazê-lo.

ELEMENTOS DA AUDITORIA FINANCEIRA

- 19) Em uma auditoria financeira do setor público, os elementos definidos na NBASP 100 (objeto, auditor, parte responsável, usuários e critérios) podem variar de uma entidade auditada para outra. Os auditores devem identificar explicitamente tais elementos para cada auditoria, bem como analisar suas implicações.

OBJETO DA AUDITORIA FINANCEIRA

- 20) O objeto de uma auditoria financeira são os dados contábeis relacionados a uma entidade, normalmente apresentados na forma de demonstrações contábeis (sendo estas últimas conhecidas como informação do objeto).

AS TRÊS PARTES DA AUDITORIA FINANCEIRA

- 21) A responsabilidade do auditor é planejar e executar a auditoria de acordo com as normas de auditoria aplicáveis e o mandato da ISC, e comunicar os resultados.
- 22) A parte responsável é a responsável pela elaboração da informação do objeto e pelas transações subjacentes.
- 23) O “usuário” das demonstrações contábeis no setor público é primariamente o Poder Legislativo, que é o representante dos cidadãos (os usuários finais). O Poder Legislativo responsabiliza o governo pelo uso dos recursos públicos, baseando-se amplamente na informação fornecida pelo governo. A asseguuração quanto à confiabilidade da informação, por meio da auditoria financeira é, portanto, uma parte essencial desse processo. Outros usuários podem incluir ministérios, no caso de demonstrações contábeis de entidades do setor público que trabalham em nome destes.

CRITÉRIOS UTILIZADOS NA AUDITORIA FINANCEIRA

- 24) Os critérios são as referências, medidas ou atributos com base nos quais o objeto é mensurado para se chegar a uma conclusão quanto aos objetivos da auditoria. Os critérios utilizados na auditoria de demonstrações contábeis geralmente se baseiam na estrutura de relatório financeiro usada pela parte responsável na sua elaboração.

TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL

- 25) As auditorias de demonstrações contábeis conduzidas de acordo com as NBASP são trabalhos de asseguarção, que visam fornecer asseguarção razoável. Asseguarção razoável é um alto nível de asseguarção, mas não absoluto, o que significa não é uma garantia de que a auditoria irá detectar todos os casos de distorção relevante.
- 26) Em geral, as auditorias com asseguarção razoável são planejadas para resultar numa conclusão que seja expressa de forma positiva, tal como “em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa da) a posição patrimonial e financeira de, o desempenho financeiro de suas operações e os seus fluxos de caixa” ou, no caso de uma estrutura de conformidade, “em nossa opinião, as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com”.
- 27) Trabalhos de asseguarção limitada, tais como os de revisão, não são abrangidos pelas NBASP atuais que tratam de auditoria financeira.

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA

- 28) Os princípios gerais da auditoria do setor público são estabelecidos na NBASP 100¹ e em normas sobre ética, controle de qualidade e responsabilidades gerais de um auditor em uma auditoria de demonstrações contábeis. Eles abrangem:
- ética e independência;
 - comportamento profissional, devido zelo e ceticismo;
 - controle de qualidade;
 - gestão de equipes de auditoria e habilidades;
 - risco de auditoria;
 - materialidade;
 - documentação;
 - relatório e monitoramento; e
 - comunicação.
- 29) Os parágrafos seguintes estabelecem os princípios específicos relacionados à auditoria financeira do setor público.

ACORDO SOBRE OS TERMOS DO TRABALHO DE AUDITORIA

- 30) Os termos de um trabalho de auditoria no setor público são geralmente definidos pela legislação. O auditor do setor público deve chegar a um entendimento comum com a administração ou com os responsáveis pela governança sobre seus respectivos papéis e responsabilidades para cada trabalho de auditoria, preferencialmente por escrito. Quando um trabalho surge de um pedido da administração, dos responsáveis pela governança ou

¹ NBASP 100, parágrafos 34 a 43.

do Poder Legislativo, então todas as partes devem acordar os termos desse trabalho.

PLANEJAMENTO

- 31) O auditor deve planejar a auditoria para assegurar que ela seja conduzida de maneira eficiente e eficaz, determinando o escopo, a época e a abordagem, bem como as etapas práticas a serem seguidas.
- 32) Um planejamento detalhado é essencial para uma auditoria eficiente e eficaz. A natureza e a extensão do planejamento necessário dependerão de se tratar da primeira auditoria da entidade ou de uma auditoria recorrente, do tamanho e da complexidade da entidade, bem como da experiência anterior dos membros da equipe com a entidade. O planejamento deve ser atualizado à medida em que o trabalho avança, a fim de levar em conta questões ou eventos inesperados, que afetem a avaliação de riscos ou a implementação de respostas aos riscos de auditoria.

MATERIALIDADE

- 33) O auditor deve aplicar o conceito de materialidade em termos quantitativos (pelo valor) e, quando pertinente, em termos qualitativos (pela natureza), ao planejar e executar a auditoria, e ao avaliar os achados e relatar os resultados.
- 34) Ao planejar a auditoria, o auditor deve determinar um nível de materialidade global para as demonstrações contábeis como um todo, levando em conta o nível de distorções que poderiam influenciar as decisões dos usuários dessas demonstrações. O auditor deve ainda estabelecer um nível de materialidade, inferior à materialidade global, para a execução do trabalho, a fim de reduzir a um nível aceitável o risco de que, no agregado, as distorções não detectadas e não corrigidas excedam a materialidade global.
- 35) Esse nível mais baixo de materialidade (às vezes chamado de materialidade para execução) deve ser usado para ajudar a determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria, e para avaliar os resultados da execução de tais procedimentos. O valor total das distorções não corrigidas

nas demonstrações contábeis deve ser comparado com a materialidade global, tendo em conta o seu efeito quantitativo e natureza, ao formar a opinião no relatório do auditor. A materialidade aplicada para o relatório pode precisar ser revisada e comparada com aquela estabelecida para o planejamento, dependendo dos resultados finais da entidade ou de outros fatores.

ENTENDIMENTO DA ENTIDADE AUDITADA

- 36) O auditor deve obter um entendimento suficiente da entidade auditada e do ambiente no qual ela opera, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controle interno da entidade, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante. Um sistema de controle interno de uma entidade envolve cinco componentes: o ambiente de controle, o processo de avaliação de riscos da entidade, o processo de monitoramento do sistema de controle interno, o sistema de informação da entidade e as atividades de controle (incluindo controles de TI).

IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS

- 37) A identificação e avaliação do risco de distorção relevante realizadas pelo auditor leva em conta tanto o risco inerente (o risco de que um determinado saldo de conta ou classe de transações esteja sujeito a erros ou distorções) quanto o risco de controle (o risco de que os controles internos não previnam ou detectem e corrijam erros ou distorções).
- 38) O auditor deve identificar e avaliar o risco inerente sem levar em conta o efeito de quaisquer controles relacionados, e determinar se quaisquer dos riscos inerentes é significativo. Deve, ainda, avaliar o desenho dos controles relevantes para a auditoria (especialmente em relação aos riscos inerentes significativos) e avaliar se eles estão implementados na prática.
- 39) O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis como um todo, e no nível das afirmações, a fim de determinar os procedimentos adicionais de auditoria mais apropriados para responder a esses riscos.
- 40) Procedimentos de avaliação de riscos ajudam a identificar a natureza e a extensão do trabalho de auditoria que deve

ser realizado, porém não fornecem, por si só, evidência de auditoria apropriada e suficiente, que sirva de base para uma opinião de auditoria.

RESPOSTA AOS RISCOS AVALIADOS

- 41) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativamente aos riscos avaliados de distorção relevante, concebendo e implementando respostas adequadas a esses riscos. Quanto maior for o risco, mais extensos tendem a ser os procedimentos de auditoria exigidos, e mais persuasiva deve ser a evidência.
- 42) O auditor deve definir e implementar respostas gerais para responder aos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis, bem como procedimentos adicionais de auditoria cuja natureza, época e extensão levem em conta os riscos de distorção relevante no nível das afirmações. Tais procedimentos de auditoria incluem testes de controle e procedimentos substantivos (procedimentos analíticos e/ou testes de detalhes).
- 43) Caso os controles sejam eficazes, o auditor deve considerar testá-los. Se o teste demonstrar que os controles estão operando de forma eficaz, isso poderá reduzir a quantidade de testes substantivos necessários para responder ao risco identificado. Os controles devem também ser testados em circunstâncias nas quais os procedimentos substantivos isoladamente não sejam suficientes.

CONSIDERAÇÕES SOBRE FRAUDE

- 44) Como parte da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, o auditor deve considerar se as distorções relevantes podem surgir devido a fraude e, assim, responder de forma apropriada a esses riscos.
- 45) A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraudes é da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. O auditor é responsável por fornecer assecuração razoável sobre se as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes. Distorções relevantes podem surgir de erro ou fraude. Entretanto, a natureza da fraude torna muito

difícil a sua identificação pelo auditor, portanto não há garantia de que todas as distorções relevantes causadas por fraude serão identificadas. Dessa forma, o auditor deve considerar quais procedimentos de auditoria devem ser adotados, conforme apropriado, quando o risco de fraude for relevante. O auditor deve considerar levar quaisquer casos de fraude ou suspeita de fraude identificados durante à auditoria às autoridades competentes.

CONSIDERAÇÕES SOBRE CONTINUIDADE OPERACIONAL

- 46) O auditor deve considerar e concluir se existem eventos ou condições que representam uma incerteza significativa sobre a intenção e a capacidade de a entidade auditada continuar em operação.
- 47) A continuidade operacional de uma entidade auditada é um princípio fundamental com impacto na elaboração das demonstrações contábeis, visto que afeta a base contábil que deve ser usada, principalmente o valor contábil de ativos e passivos.
- 48) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir sobre o uso, pela administração, da premissa de continuidade operacional ao elaborar as demonstrações contábeis, e relatar o quando necessário.

CONSIDERAÇÕES DE LEIS E REGULAMENTOS NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 49) O auditor deve identificar os riscos de distorção relevante devido a não conformidade com leis e regulamentos e responder apropriadamente.
- 50) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativamente à conformidade com as disposições de leis e regulamentos que tenham efeito direto na determinação de valores e divulgações relevantes das demonstrações contábeis. O auditor deve, ainda, realizar procedimentos de auditoria para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que indiretamente possam ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis.
- 51) No setor público, podem existir responsabilidades adicionais de auditoria no que diz respeito à consideração quaisquer leis e

regulamentos relacionados com a auditoria de demonstrações contábeis ou outros aspectos das operações da entidade. Nesses casos, o auditor deve distinguir entre o escopo do trabalho de auditoria executado para verificar a conformidade com leis e regulamentos, para fins de emissão de opinião das demonstrações contábeis, e o trabalho executado para verificar outras questões de conformidade, para a necessidade de emissão de opinião e/ou relatório sobre a conformidade.

- 52) O auditor deve obter adequado entendimento da estrutura legal e regulamentar aplicável ao ambiente específico no qual a entidade auditada opera, incluindo como ela mantém conformidade com essa estrutura.
- 53) As disposições de algumas leis e regulamentos têm um efeito direto nas demonstrações contábeis, pois determinam valores e divulgações a serem nelas relatados. Há outras leis e regulamentos que devem ser cumpridos pela entidade ou que estabelecem as disposições sob as quais a entidade opera, mas estes têm apenas um efeito indireto sobre as demonstrações contábeis.

EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

- 54) O auditor deve planejar e executar procedimentos de auditoria a fim de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (em termos quantitativos e qualitativos) para formar uma base para as conclusões e a sua opinião de auditoria.
- 55) A quantidade de evidência de auditoria necessária para fundamentar a conclusão depende da avaliação do auditor faz dos riscos de distorção e também da qualidade dessa evidência. A qualidade da evidência de auditoria refere-se à sua relevância e confiabilidade. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte, natureza e as circunstâncias em que é obtida.

AVALIAÇÃO DE DISTORÇÕES

- 56) O auditor deve registrar as distorções identificadas durante a auditoria, levando-as à atenção da administração ou aos responsáveis pela governança.

O auditor deve avaliar se as distorções significam que trabalho adicional de auditoria é requerido, bem como seu impacto nas demonstrações contábeis caso não sejam corrigidas.

- 57) O auditor deve avaliar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, para determinar qual efeito elas podem ter na opinião de auditoria.

FORMAÇÃO DE OPINIÃO E RELATÓRIO DO AUDITOR SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 58) Com base na evidência de auditoria, o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e se estão livres de distorções relevantes.
- 59) Para formar uma opinião, o auditor deve primeiramente concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes.
- 60) O auditor deve expressar uma opinião não modificada caso a evidência de auditoria revele que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 61) Se o auditor concluir que, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo contêm distorções relevantes, ou caso não seja possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis como um todo estão ou não livres de distorções relevantes, o auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor, de acordo com a seção “Modificação de opinião no relatório do auditor”, a seguir.
- 62) Adicionalmente à opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor pode ser obrigado por lei ou regulamento a relatar observações e achados que não afetaram a sua opinião, e quaisquer recomendações feitas como resultado deles. Esses elementos devem ser claramente diferenciados da opinião.

MODIFICAÇÕES DE OPINIÃO NO RELATÓRIO DO AUDITOR

- 63) O auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor quando concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo contêm distorções relevantes ou, ainda, se o auditor foi impossibilitado de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir.
- 64) Os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada:
- opinião com ressalvas – quando o auditor conclui que, ou foi impossibilitado de evidência de auditoria suficiente apropriada, as distorções, individualmente ou no conjunto, são ou poderiam ser, relevantes, mas não são generalizadas.
 - opinião adversa – quando o auditor, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou no conjunto, são relevantes e generalizadas; ou
 - abstenção de opinião – quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, devido a uma incerteza ou limitação de escopo, conclui que os efeitos de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados nas demonstrações contábeis.
- 65) A decisão sobre qual tipo de opinião modificada é apropriada depende:
- Da natureza do assunto que deu origem à modificação – ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes ou, no caso em que não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorções relevantes; e
 - Do julgamento do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis.

PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DO AUDITOR

- 66) Se o auditor considera necessário chamar a atenção do usuário para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que é de tal importância que é fundamental para a compreensão das demonstrações, desde que tenha obtido evidência apropriada e suficiente de que não houve distorção relevante sobre o assunto nas demonstrações contábeis, o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório.
- 67) Se o auditor considera necessário comunicar um assunto, além daqueles apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, que, no seu julgamento, é relevante para o entendimento dos usuários sobre a auditoria e as responsabilidades do auditor, bem como sobre o seu relatório, o auditor deverá fazê-lo em um parágrafo com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado, contanto que não seja proibido por lei ou regulamento.

CONSIDERAÇÃO DE EVENTOS SUBSEQUENTES

- 68) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor, e que requeiram ajustes ou divulgações nas demonstrações contábeis, foram identificados e devidamente refletidos nas demonstrações contábeis.
- 69) O auditor deve também responder apropriadamente aos fatos que se tornaram conhecidos após a data do relatório do auditor e que, se fossem conhecidos naquela data, poderiam tê-lo levado a alterar o seu relatório.

INFORMAÇÕES COMPARATIVAS – VALORES CORRESPONDENTES E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

- 70) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se qualquer informação comparativa incluída nas demonstrações contábeis foi apresentada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas da estrutura de relatório financeiro aplicável e relatar de acordo com as responsabilidades de relatório do auditor.

- 71) Informações comparativas compreendem valores e outras divulgações incluídas nas demonstrações contábeis referentes a um ou mais períodos anteriores. Valores correspondentes são valores e outras divulgações do período anterior são parte integrante das demonstrações contábeis do período corrente. Demonstrações contábeis comparativas são informações onde os valores e outras divulgações do período anterior estão incluídas para fins de comparação com as demonstrações contábeis do período corrente, com o mesmo nível da informação do período corrente.
- 72) O auditor deve avaliar se a informação comparativa corresponde aos valores e outras divulgações apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, se estes foram retificados. O auditor deve, também, avaliar se as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com aquelas aplicadas no período corrente ou, no caso de mudanças nas políticas contábeis, se tais mudanças foram devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas.
- 73) Para os valores correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis refere-se apenas ao período corrente. Para demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período para o qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR EM RELAÇÃO A OUTRAS INFORMAÇÕES EM DOCUMENTOS QUE CONTENHAM DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS

- 74) O auditor deve ler todas as outras informações constantes do relatório anual da entidade e considerar se existem quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de fatos em relação às demonstrações contábeis ou com o conhecimento obtido pelo auditor durante a auditoria. Se, ao considerar as outras informações, o auditor identificar inconsistência ou distorção relevante dos fatos, o auditor deve determinar se as demonstrações contábeis auditadas ou as outras informações precisam ser revisadas.
- 75) Outras informações referem-se a informações financeiras ou não-financeiras (que não sejam as demonstrações contábeis ou o relatório do auditor sobre elas) incluídas no relatório anual

da entidade. Geralmente essas informações correspondem a um documento, ou um conjunto de documentos, preparado tipicamente de forma anual pela administração ou pelos responsáveis pela governança, de acordo com lei, regulamento ou costume, cujo propósito é fornecer informações às partes interessadas sobre as operações da entidade, sobre os seus resultados financeiros e a sua posição financeira, conforme disposto nas demonstrações contábeis.

- 76) No caso de inconsistência relevante, a ação que o auditor pode tomar pode incluir modificar a sua opinião, reter o seu relatório, retirar-se do trabalho de auditoria (nos raros casos nos quais isso é possível no âmbito do setor público), notificar os responsáveis pela governança ou incluindo um parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor.
- 77) Caso o auditor identifique uma inconsistência relevante que a administração da entidade auditada se recuse a corrigir, o auditor deve notificar os responsáveis pela governança. Além dos responsáveis pela governança, os auditores também podem ser requisitados a notificar, ou decidirem eles mesmos fazê-lo, outras partes, como o Poder Legislativo, por exemplo.

CONSIDERAÇÕES RELEVANTES PARA AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

- 78) Os auditores incumbidos de auditar demonstrações contábeis consolidadas devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a confiabilidade da informação financeira dos componentes e do processo de consolidação, a fim de expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 79) Esses princípios aplicam-se a todas as auditorias de demonstrações contábeis consolidadas do setor público. Nas situações em que o auditor estiver incumbido de auditar demonstrações contábeis consolidadas, requisitos e considerações específicos podem ser aplicáveis, incluindo assegurar a qualidade do trabalho dos auditores de componentes.



Instituto Rui Barbosa

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas