



**Instituto
Rui Barbosa**
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

NORMA PARA AUDITORIA
DE CONFORMIDADE

NBASP 4000

Categoria da NBASP:

- Classificação até 2019: NBASP- Nível 3. Requisitos Mandatórios para Auditorias 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 “Orientações para auditoria de conformidade- Introdução geral” em 2010.
- Revisada e aprovada como “Norma para auditoria de conformidade” em 2016.
- Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), mudanças editoriais foram feitas em 2019.

Evolução IRB

- Incorporado mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2019. Tradução para o português do texto da ISSAI 4000 em inglês sem alterações de conteúdo.
- As mudanças editoriais da ISSAI 4000 de 2019 foram incorporadas à presente versão da NBASP 4000 em 2021.



NBASP 4000 – NORMA PARA AUDITORIA OPERACIONAL

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 internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 4000 – Standard for Compliance Audit*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2019, seguindo o devido processo estabelecido na Portaria IRB nº. 16/2019
- 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 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade*, situa-se no **grupo 3, subgrupo 4000-4899 (normas de auditoria de conformidade)**. Deste modo, ela traz os **requisitos que devem ser observados para a realização de auditorias de conformidade**. Estes requisitos devem ser entendidos em conjunto com os princípios da *NBASP 400 – Princípios de Auditoria de Conformidade* e da *NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*.
- 4) A **definição de auditoria operacional** é dada no parágrafo 12 da *NBASP 400*, no qual se lê que “*avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis como critérios*”. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa nesta definição, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da *NBASP 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* e da *NBASP 400 - Princípios de Auditoria de Conformidade*, bem como os requisitos mandatórios da *NBASP 4000*.
- 5) As **formas de observação dos princípios das normas** acima mencionadas variam de acordo com as características do objeto que será analisado e os recursos (físicos, de força de trabalho e de tempo) disponíveis. A sua observância pode ser explicitada nos relatórios das ações de controle nos termos do parágrafo 14 da *NBASP 4000*.
- 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.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
A APLICABILIDADE DESTA ISSAI	10
AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	13
O OBJETIVO DE UMA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	15
CARACTERÍSTICAS DE UM TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO	16
ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL	17
ASSEGURAÇÃO LIMITADA	17
TRABALHO DE RELATÓRIO DIRETO	17
TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO	18
IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO E ESCOPO	18
REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	20
OBJETIVIDADE E ÉTICA	20
RISCO DE AUDITORIA	21
RISCO DE FRAUDE	23
SELEÇÃO DE ÁREAS SIGNIFICATIVAS PARA O(S) USUÁRIO(S) PREVISTO(S)	24
JULGAMENTO E Ceticismo Profissionais	25
CONTROLE DE QUALIDADE	27
HABILIDADES	27
DOCUMENTAÇÃO	28
COMUNICAÇÃO	30
REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	32
IDENTIFICANDO O(S) USUÁRIO(S) PREVISTO(S) E A PARTE RESPONSÁVEL	32
DEFININDO O OBJETO E OS CRITÉRIOS DE AUDITORIA CORRESPONDENTES	33
DETERMINANDO O NÍVEL DE ASSEGURAÇÃO	37

DETERMINANDO A MATERIALIDADE	37
ENTENDENDO A ENTIDADE E O SEU AMBIENTE, INCLUINDO O CONTROLE INTERNO	39
ESTRATÉGIA DE AUDITORIA E PLANO DE AUDITORIA	40
REQUISITOS RELACIONADOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTER EVIDÊNCIA DE AUDITORIA	42
EVIDÊNCIA DE AUDITORIA SUFICIENTE E APROPRIADA	42
AMOSTRAGEM DE AUDITORIA	48
REQUISITOS RELACIONADOS A AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA E A FORMAÇÃO DE CONCLUSÕES	50
REQUISITOS RELACIONADOS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS	52
ESTRUTURA DO RELATÓRIO - TRABALHO DE RELATÓRIO DIRETO	55
ESTRUTURA DO RELATÓRIO – TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO	57
ESTRUTURA ADICIONAL DO RELATÓRIO – ISC COM PODERES JURISDICIONAIS	58
CONSIDERAÇÕES RELACIONADAS COM A EMISSÃO DE RELATÓRIOS DE SUPOSTOS ATOS ILÍCITOS	59
REQUISITOS RELACIONADOS AO MONITORAMENTO	62

INTRODUÇÃO

- 1) Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a transparência, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. A *Norma para a Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000)*, desenvolvida pela Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI), visa promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.
- 2) Normas profissionais têm uma dupla finalidade: fornecer uma referência para a auditoria do setor público e aumentar a confiança das partes interessadas¹ nas conclusões dos relatórios.
- 3) Os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) definem a finalidade e a aplicabilidade das ISSAI e o marco referencial para a auditoria do setor público. Os *Princípios de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400)* baseiam-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 para adequá-los ao contexto específico da auditoria de conformidade.
- 4) A ISSAI 4000 é baseada nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e nos princípios de auditoria de conformidade da ISSAI 400.
- 5) A auditoria de conformidade é um tipo de auditoria separado. No entanto, alguns dos princípios são, em certa medida, influenciados ou compartilhados pelas auditorias financeira e

1 Nota da INTOSAI: O termo “parte interessada” (“*stakeholder*”) é definido neste documento como na “*INTOSAI-P 12 - O Valor e os Benefícios das ISC - Fazendo a diferença na vida dos cidadãos*”, parágrafo 3: uma pessoa, grupo, organização, membro ou sistema que pode afetar ou ser afetado pelas ações, objetivos e políticas das entidades do governo e do setor público.

operacional. A ISSAI 4000 refere-se à série ISSAI 2000 e à *ISSAI 3000- Norma para Auditoria Operacional*, conforme o caso.

- 6) A ISSAI 4000 contém requisitos mandatórios e explicações. Os requisitos contêm o mínimo necessário para um trabalho de auditoria de alta qualidade. Os requisitos são declarados com o termo “deve” e apresentados em negrito, enquanto as explicações detalham o requisito.
- 7) A ISSAI 4000 usa o termo ‘o auditor’ com o mesmo significado da ISSAI 100². Quando relevante – por exemplo, quando questões institucionais estiverem envolvidas – faz-se também referência à Instituição Superior de Controle (‘a ISC’).
- 8) A ISSAI 4000 é estruturada, em grande parte, na mesma ordem que a ISSAI 400 e é composta por quatro seções:
 - a) a primeira seção estabelece a aplicabilidade das *Normas de Auditoria de Conformidade* e como as Instituições Superiores de Controle (ISC) podem fazer referência a ela em seus relatórios de auditoria;
 - b) a segunda seção define a auditoria de conformidade e os seus objetivos, bem como os princípios subjacentes ao conceito de conformidade;
 - c) a terceira seção consiste nos requisitos gerais para a auditoria de conformidade. Esses requisitos devem ser considerados antes do início e ao longo do processo de auditoria;
 - d) a quarta seção contém os requisitos relacionados às principais etapas do processo de auditoria em si.

2 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/25.

A APLICABILIDADE DESTA ISSAI

- 9) A ISSAI 4000 de maneira nenhuma se sobrepõe às leis, aos regulamentos ou aos mandatos nacionais, nem impede as ISC de realizar investigações ou outros trabalhos que não estejam especificamente cobertos por ela.
- 10) O presente documento estabelece a Norma Internacional para Auditoria de Conformidade. De acordo com a ISSAI 400/2-9, as ISC que desejarem referir-se à estrutura ISSAI relacionada à auditoria de conformidade podem fazê-lo de duas maneiras:
 - a) Opção 1: desenvolvendo normas aplicáveis que sejam baseadas nos ou consistentes com os Princípios de Auditoria de Conformidade, ou
 - b) Opção 2: adotando as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle para Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000- 4899).
- 11) Em relação à opção 1, a INTOSAI reconhece que as ISC possuem mandatos diversos e trabalham sob diferentes condições. Devido à variedade de situações e arranjos estruturais das ISC, nem todas as normas ou orientações de auditoria podem ser aplicadas a todos os aspectos de seu trabalho. Normas nacionais podem atender aos princípios da ISSAI 400 de diferentes maneiras, considerando o mandato nacional, constitucional e outro ambiente jurídico, ou a estratégia da ISC.
- 12) As ISC têm a opção de desenvolver normas próprias que sejam consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) e os Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400). Caso uma ISC opte por desenvolver suas próprias normas nacionais, essas normas devem incluir o nível de detalhes necessário para dar

cumprimento às funções de auditoria relevantes da ISC e devem corresponder aos Princípios Fundamentais em todos os aspectos aplicáveis e relevantes.

- 13) As ISC devem declarar qual norma aplicam ao conduzir auditorias e esta declaração deve ser acessível ao(s) usuário(s) dos relatórios das ISC. As ISC devem fazer referência à norma que seguem em seus relatórios de auditoria; no entanto, uma forma mais geral de comunicação pode ser usada, abrangendo uma gama definida de trabalhos. O que significa que a ISC pode declarar em seus relatórios que seguem as normas internacionais sem mencionar cada norma utilizada individualmente para cada relatório. Isso serve para deixar o relatório mais amigável ao usuário.
- 14) Em relação à Opção 2, o auditor e a ISC devem cumprir cada requisito da ISSAI 4000, a menos que o requisito não seja relevante. Se não forem cumpridos todos os requisitos relevantes, a referência à ISSAI 4000 não deve ser feita sem a divulgação desse fato e de explicações adicionais sobre as suas consequências.
- 15) Quando uma ISC escolhe fazer referência direta à ISSAI 4000, a referência deve ser formulada em conformidade com os princípios definidos na ISSAI 100/10–12 e ISSAI 400/9. Auditorias de conformidade podem ser conduzidas tanto separadamente, de acordo com a ISSAI 4000, ou combinadas com auditoria financeira ou operacional.
- 16) No caso de auditorias combinadas, o auditor avalia a qual norma fazer referência. Quando uma auditoria de conformidade é combinada com uma auditoria financeira, a conclusão/opinião sobre o aspecto da conformidade deve ser claramente separada da opinião sobre as demonstrações financeiras. As leis e os regulamentos aplicáveis identificados devem conter todas as leis e todos os regulamentos que podem influenciar os resultados (=valores) das transações financeiras que são (ou deveriam ser) contabilizados nas demonstrações financeiras.
- 17) Os requisitos e as explicações da ISSAI 4000 aplicam-se às auditorias de conformidade como um trabalho separado ou um componente de um trabalho de auditoria financeira ou operacional.

- 18) De acordo com seus mandatos, as ISC também podem executar tarefas que não são consideradas trabalhos de asseguaração. Essas tarefas não são cobertas por esta ISSAI e, portanto, a ISC terá de fazer referência a outras normas ou outros requisitos para o trabalho executado.

AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 19) Auditorias do setor público envolvem três partes distintas: a parte responsável, o auditor e o(s) usuário(s) previsto(s).
- a) A **parte responsável** é o poder executivo do governo central ou local e/ou sua hierarquia subjacente de agentes públicos e entidades responsáveis pela gestão de recursos públicos e/ou pelo exercício de autoridade, sob o controle do poder legislativo. A parte responsável na auditoria de conformidade é responsável pelo objeto ou pelas informações do objeto da auditoria³.
 - b) O **auditor** tem como objetivo obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para chegar a uma conclusão que aumente o grau de confiança do(s) usuário(s) previstos(s), que não seja a parte responsável, sobre a mensuração ou avaliação de um objeto em relação aos critérios⁴.
 - c) Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório da auditoria de conformidade. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, os responsáveis pela governança, o Ministério Público ou o público em geral. Embora o relatório de auditoria não seja dirigido à parte responsável, o resultado pode ser útil na melhoria do seu desempenho⁵.

Auditorias de conformidade conduzidas por ISC com poderes jurisdicionais

- 20) ISC com poderes jurisdicionais têm autoridade para exercer julgamento e tomar decisões relativas a agentes públicos

3 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/37.

4 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/35.

5 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/38.

responsáveis por contas não conformes. Estas ISC têm a autoridade para impor sanções. Ao fazê-lo, as ISC estão em conformidade com os princípios básicos do Estado de Direito. Algumas ISC são obrigadas a encaminhar fatos passíveis de processo criminal às autoridades judiciais. Para essas ISC pode haver requisitos nacionais adicionais aos requisitos desta ISSAI.

- 21) ISC com poderes jurisdicionais também podem proferir julgamentos e aplicar sanções contra os responsáveis pela gestão de bens e recursos públicos. Essas ISC podem avaliar se os responsáveis podem ser responsabilizados pela perda, mau uso ou desperdício de recursos ou bens públicos e se eles deveriam estar sujeitos a sanções ou penalidades.
- 22) ISC com poderes jurisdicionais seguem o processo de auditoria tal como descrito nestas normas. No entanto, após as fases de planejamento, execução e coleta de evidências, pode haver questões adicionais e específicas que podem levar a procedimentos legais e a um julgamento formal final sobre as questões de não conformidade. Essas questões não são abrangidas por esta ISSAI 4000⁶.

6 Nota explicativa do IRB: Ver *NBASP 50- Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas*, bem como a legislação nacional aplicável a processos de julgamento de responsabilidades.

O OBJETIVO DE UMA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 23) O principal objetivo da auditoria de conformidade é fornecer ao(s) usuário(s) previsto(s) informações sobre se as entidades públicas auditadas seguem decisões parlamentares, leis, atos legislativos, políticas, códigos estabelecidos e termos acordados. Todos esses atos constituem normas pertinentes que regem o objeto/a entidade a ser auditado. As normas são as fontes dos critérios de auditoria. As características dos critérios de auditoria são descritas no parágrafo 118.
- 24) A auditoria de conformidade inclui os aspectos de legalidade⁷(aderência aos critérios formais, tais como leis, regulamentos e acordos pertinentes) e/ou legitimidade⁸ (observância aos princípios gerais que regem a boa gestão financeira e conduta dos funcionários públicos). Independentemente da origem dos critérios, o auditor realiza a auditoria e forma uma conclusão com o nível de asseguarção estabelecido, em conformidade com os requisitos da ISSAI 4000.
- 25) Os critérios de auditoria podem já estar definidos na legislação nacional e/ou no estatuto da entidade auditada. Nestes casos, uma ISC nem sempre terá capacidade de influenciar o escopo do trabalho de auditoria.
- 26) A ISC promove a boa governança ao identificar e reportar desvios em relação aos critérios, para que ações corretivas possam ser tomadas e os responsáveis sejam responsabilizados por suas ações. Auditorias de conformidade são realizadas avaliando se

7 Nota de tradução do IRB: tradução adotada para “regularity”.

8 Nota de tradução do IRB: tradução adotada para o termo “propriety”, no sentido do que é apropriado com base em princípios superiores do direito, da boa gestão e da ética, não necessariamente codificados em lei, e que atende ao interesse público, o bem comum.

as atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Fraude é um ato intencional de distorção e é um elemento que vai contra a transparência, a *accountability* e a boa gestão.

- 27) A auditoria de conformidade geralmente é conduzida tanto:
- a) como uma auditoria de conformidade separada, ou
 - b) relacionada à auditoria das demonstrações financeiras, ou
 - c) em combinação com a auditoria operacional.
- 28) A ISSAI 4000 não fornece explicações detalhadas sobre como fazer auditorias combinadas.
- 29) Um relatório de auditoria fornece informações importantes como base para tomada de decisão no setor público. As auditorias fornecem essas informações com base em evidências de auditoria suficientes e apropriadas. Para cada auditoria, as necessidades dos usuários previstos são consideradas ao decidir o nível de asseguarção e, assim, o nível de evidências suficientes e apropriadas. O auditor planeja a auditoria para fornecer um nível de asseguarção limitado ou razoável.

CARACTERÍSTICAS DE UM TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO

- 30) Toda auditoria de conformidade é um trabalho de asseguarção. O auditor determina o nível de asseguarção com base nas necessidades do(s) usuário(s) previsto(s). O relatório de auditoria fornece asseguarção limitada ou razoável.
- 31) Cada trabalho de asseguarção é um trabalho de certificação ou um trabalho de relatório direto. O trabalho de relatório direto e o trabalho de certificação são diferentes com base em quem mensura ou avalia o objeto e prepara a informação do objeto. O objeto pode ser estabelecido no mandato ou selecionado pela ISC.
- 32) Independentemente das características do trabalho, os critérios de auditoria podem incluir legalidade e legitimidade.

ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL

- 33) A asseguração razoável é alta, mas não absoluta. A conclusão de auditoria é expressa positivamente, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação do objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis⁹.
- 34) Normalmente a asseguração razoável exigirá mais evidências de auditoria do que uma asseguração limitada, o que muitas vezes significa procedimentos de auditoria mais extensos, por exemplo, em termos das avaliações de risco, de um melhor entendimento do ambiente da entidade, da avaliação do desenho do sistema de controle interno etc.

ASSEGURAÇÃO LIMITADA

- 35) Ao fornecer asseguração limitada, a conclusão de auditoria afirma que, com base nos procedimentos realizados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. No entanto, se o auditor acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios, ele deve realizar procedimentos limitados para concluir se o objeto está ou não em conformidade com os critérios.
- 36) Os procedimentos realizados em uma auditoria de asseguração limitada são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável, mas é esperado que o nível de asseguração, baseado no julgamento *profissional* do auditor, seja significativo para os usuários previstos. Um relatório de asseguração limitada transmite a natureza limitada da asseguração fornecida¹⁰.

TRABALHO DE RELATÓRIO DIRETO

- 37) Em um trabalho de relatório direto, é o auditor quem mensura ou avalia o objeto com base nos critérios. O auditor é responsável por produzir a informação do objeto. O auditor determina o objeto e os critérios, levando em consideração o risco e a materialidade.

9 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/33.

10 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/33.

Ao mensurar o objeto em relação aos critérios, o auditor é capaz de formar uma conclusão. A conclusão é expressa na forma de achados, respostas a questões de auditoria específicas, recomendações ou uma opinião¹¹.

- 38) Em um trabalho de relatório direto realizado com asseguração razoável, a conclusão de auditoria expressa que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios aplicáveis.
- 39) Ao fornecer asseguração limitada, a conclusão expressa que nada chegou ao conhecimento do auditor para considerar que os achados não estão em conformidade com os critérios de auditoria. Quando o auditor tiver conhecimento de ocorrências de não conformidade, a conclusão precisa refletir isso.

TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO

- 40) Em um trabalho de certificação, a parte responsável mensura o objeto em relação aos critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para formar uma conclusão. A conclusão é expressa na forma de achados, conclusões, recomendações ou uma opinião¹².
- 41) Em um trabalho de certificação com asseguração razoável, a conclusão do auditor expressa que, na opinião do auditor, a informação do objeto está ou não está em conformidade com os critérios aplicáveis.
- 42) Em um trabalho de certificação com asseguração limitada, o auditor declara, com base nos procedimentos realizados, se algo chegou, ou não, ao seu conhecimento para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios aplicáveis. Os procedimentos realizados são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável.

IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO E ESCOPO

- 43) Algumas ISC possuem requisitos obrigatórios ou precisam realizar auditorias mediante solicitação do Parlamento, enquanto

11 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/29.

12 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/29.

outras ISC têm discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade. A forma pela qual o objeto é selecionado tem um impacto na abordagem de auditoria no que se refere a evidências e recursos.

- 44) O escopo delimita o objeto e o que será auditado. O escopo depende das necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), do nível da asseguração decidido, do risco que foi avaliado, da competência e dos recursos disponíveis na ISC.

REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

OBJETIVIDADE E ÉTICA

Requisito

- 45) **O auditor deve cumprir os procedimentos relevantes relacionados à objetividade e à ética, os quais, por sua vez, devem cumprir as ISSAI relacionadas sobre objetividade e ética.**

Explicação

- 46) O auditor deve demonstrar comportamento profissional e integridade, ser objetivo, possuir a competência profissional requerida e exercer o devido zelo. Também deve manter a independência de fato e na aparência e a confidencialidade sobre todos os assuntos de auditoria.
- 47) O auditor pode encontrar orientação adicional na *INTOSAI-P 10- Declaração do México Sobre a Independência das ISC*, bem como na *GUID 9030- Boas Práticas relacionadas à Independência das ISC*¹³ e na *ISSAI 30 Código de Ética*¹⁴.

13 Nota explicativa do IRB: a INTOSAI-P 10 corresponde à *NBASP 10- Independência dos Tribunais de Contas* (que passou por um processo de “convergência” ao marco normativo nacional em 2015), por sua vez, a GUID 9030 ainda não foi incorporada às NBASP, ainda assim serve como um documento de referência para os Tribunais de Contas.

14 Nota explicativa do IRB: a ISSAI 130 corresponde à *NBASP 130- Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas* (que passou por um processo de “convergência” ao marco normativo nacional em 2015).

Requisito

- 48) **O auditor deve ter o cuidado de manter-se objetivo para que os achados e as conclusões sejam imparciais e sejam vistos como tais por terceiros.**

Explicação

- 49) O auditor demonstra objetividade na seleção de seus objetivos de auditoria e na identificação dos critérios. O auditor precisa garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a objetividade da ISC.
- 50) O objeto e os critérios de auditoria podem já estar definidos pela legislação nacional e/ou no estatuto da entidade auditada. Nesses casos, uma ISC nem sempre terá a capacidade de influenciar o escopo do trabalho de auditoria, mas essa restrição não afeta a objetividade do auditor.
- 51) O auditor precisa evitar influência indevida de quaisquer partes interessadas na formulação de um relatório equilibrado, e manter sua objetividade para que o seu trabalho e o relatório sejam vistos como imparciais por parte de terceiros sensatos e esclarecidos.

RISCO DE AUDITORIA

Requisito

- 52) **O auditor deve realizar procedimentos para reduzir o risco de produzir conclusões incorretas a um nível aceitavelmente baixo.**

Explicação

- 53) Reduzir o risco de auditoria inclui os seguintes aspectos: antever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto e suas consequências, desenvolver procedimentos para abordar esses riscos durante a auditoria e documentar quais e como esses riscos serão abordados. O auditor precisa avaliar se o escopo do trabalho realizado é suficiente. Além disso, ao concluir, o auditor deve avaliar se obteve evidência de auditoria suficiente e apropriada ao avaliar o objeto em relação aos critérios para formar a(s) conclusão(ões), com base no nível de risco envolvido.

54) Em um trabalho de certificação, o risco da auditoria possui três componentes:

- a) o risco inerente ao objeto (RI);
- b) o risco de controle (RC): o risco de que os controles internos relevantes associados aos riscos inerentes sejam inapropriados ou não funcionem corretamente;
- c) o risco de detecção (RD): o risco de que os procedimentos realizados pelo auditor levem a uma conclusão/opinião incorreta.

Os três componentes do risco de auditoria (RI, RC e RD) são considerados em conjunto durante a avaliação do risco da auditoria.

55) Em um trabalho de relatório direto, o auditor é envolvido na produção da informação do objeto. O auditor pode aplicar o modelo de risco da auditoria ao formar uma conclusão sobre o objeto.

56) Ao identificar e avaliar os riscos inerentes e de controle da entidade, o auditor pode definir a natureza e a extensão dos procedimentos necessários de coleta de evidências para testar a conformidade com os critérios. Quanto maior o nível de risco, maior a extensão do trabalho de auditoria que será necessário para reduzir o risco de detecção suficientemente para alcançar o nível aceitável de risco de auditoria.

57) No contexto das ISC com poderes jurisdicionais, as considerações do risco da auditoria podem incluir:

- a) identificar quem pode ser responsabilizado por atos de não conformidade;
- b) identificar o período de tempo pelo qual os agentes públicos poderão ser considerados responsáveis, levando em consideração o período de prescrição aplicável, a fim de evitar o fracasso da ação;
- c) determinar se esses atos causaram perda ou desperdício de recursos públicos.

RISCO DE FRAUDE

Requisito

- 58) **O auditor deve considerar o risco de fraude durante todo o processo de auditoria, e documentar o resultado da avaliação.**

Explicação

- 59) O auditor precisa identificar e avaliar os riscos de fraude e obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos avaliados, por meio de planejamento e implementação de respostas adequadas.
- 60) Devido às limitações inerentes de uma auditoria, há um inevitável risco de que atos ilícitos, incluindo fraude, possam ocorrer e não serem detectados pelo auditor. O risco de não detectar um ato ilícito resultante de fraude é maior que o risco de não detectar um resultante de erro. Isso ocorre porque a fraude pode envolver esquemas organizados planejados para ocultá-la, falha deliberada ao registrar transações ou falsas declarações intencionais feitas ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando acompanhadas de conluio.
- 61) O auditor é responsável por manter o ceticismo profissional durante a auditoria e reconhecer o fato de que os procedimentos de auditoria que são eficazes para a detecção de erro, podem não ser eficazes na detecção de fraude.
- 62) Quando suspeitas de fraudes forem identificadas, o auditor toma medidas para garantir que elas sejam respondidas adequadamente, de acordo com o mandato da ISC e as circunstâncias específicas.
- 63) A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraude é da gestão da entidade, mediante planejamento, implementação e manutenção de um sistema de controle interno adequado. Embora uma auditoria possa atuar como prevenção de fraude, normalmente não é desenhada para detectar fraudes.

SELEÇÃO DE ÁREAS SIGNIFICATIVAS PARA O(S) USUÁRIO(S) PREVISTO(S)

Requisito

- 64) **Quando a ISC tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, deve identificar as áreas que são significativas para o(s) usuário(s) previsto(s).**

Explicação

- 65) Algumas ISC possuem requisitos obrigatórios para auditorias de conformidade (Ref: Par. 25). Para essas ISC, este requisito não é relevante.
- 66) Ao avaliar as áreas significativas para o(s) usuário(s) previsto(s) de uma auditoria de conformidade, a ISC decide se a auditoria será conduzida como um trabalho de certificação ou um trabalho de relatório direto.
- 67) Quando a ISC tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, ela executa os procedimentos necessários para identificar áreas significativas e/ou áreas com potencial risco de não conformidade. Ao realizar estes procedimentos, o auditor pode levar em consideração qualquer dos seguintes aspectos:
- a) expectativas ou interesses públicos ou legislativos;
 - b) impacto sobre os cidadãos;
 - c) projetos com financiamento público significativo;
 - d) beneficiários de fundos públicos;
 - e) significância de certos dispositivos legais;
 - f) princípios de boa governança;
 - g) funções dos diferentes órgãos públicos;
 - h) direitos dos cidadãos e dos órgãos do setor público;
 - i) violações potenciais de leis e outros regulamentos que regem a atividade da entidade pública ou a dívida pública, o déficit público e as obrigações externas;
 - j) não conformidade com os controles internos ou a ausência de um sistema de controle interno adequado;
 - k) achados identificados em auditorias anteriores;

- l) riscos de não conformidade assinalados por terceiros.
- 68) Ao realizar esses procedimentos, o auditor pode achar valioso ler as propostas orçamentárias, publicações, relatórios de avaliação etc. Participar de conferências e fóruns de discussão pode também dar ao auditor informações valiosas para formar a base para a seleção de objetos pela ISC e reduzir o risco de auditar áreas de baixo risco.
- 69) O auditor muitas vezes pode se deparar com exemplos de não conformidade em conexão com outros tipos de trabalho de auditoria que estão sendo realizados. Pode ser importante reportar os achados para o processo de avaliação de risco da ISC para o próximo ano.
- 70) Depois de selecionar as áreas significativas de auditoria, o auditor precisa determinar a materialidade (Ref.: Par. 125).

JULGAMENTO E Ceticismo Profissionais

Requisito

- 71) **O auditor deve exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria.**

Explicação

- 72) O exercício de julgamento profissional é crucial durante todo o processo de auditoria. Para ter julgamento profissional, o auditor participa de treinamentos relevantes, usa o conhecimento e a experiência dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria e ética, de modo que decisões bem ponderadas possam ser tomadas em todas as fases do processo de auditoria.
- 73) O auditor usa o julgamento profissional ao decidir o nível de asseguuração. O julgamento profissional é usado ao avaliar o risco e a materialidade, ao definir o objeto, o escopo e os critérios de auditoria correspondentes. O julgamento profissional também é usado para avaliar os procedimentos necessários para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e na avaliação desta. O uso de julgamento profissional é crucial ao analisar a evidência de auditoria e formar conclusões baseadas nos achados.

Requisito

- 74) **Se o conhecimento especializado sobre uma questão difícil ou controversa não estiver disponível na equipe de auditoria, deve ser solicitado aconselhamento profissional.**

Explicação

- 75) Questões difíceis podem requerer competência e experiência não cobertas pela equipe de auditoria. Essas questões podem ser relacionadas a competências específicas em negócios, competência jurídica ou metodológica.
- 76) É importante esclarecer questões controversas dentro da equipe de auditoria, bem como entre a equipe de auditoria e quaisquer partes envolvidas na auditoria.

Requisito

- 77) **O auditor deve exercer ceticismo profissional e manter uma mente aberta e objetiva.**

Explicação

- 78) Ceticismo profissional é uma atitude que inclui manter uma mente aberta e objetiva, estando alerta para as condições que possam indicar possível não conformidade devido a erro ou fraude. O ceticismo profissional é importante ao avaliar evidência de auditoria que contradiga outras evidências de auditoria já obtidas e informações que coloquem em dúvida a confiabilidade de evidências de auditoria, como documentos e respostas a indagações.
- 79) O exercício de ceticismo profissional é necessário para garantir que o auditor evite viés pessoal e proporcionar segurança de que o auditor não está generalizando excessivamente ao extrair conclusões a partir de observações. Além disso, o auditor agirá de forma racional com base em uma avaliação crítica de todas as evidências coletadas.

CONTROLE DE QUALIDADE

Requisito

- 80) **A ISC deve se responsabilizar pela qualidade global da auditoria para garantir que as auditorias sejam realizadas de acordo com as normas profissionais, as leis e os regulamentos pertinentes, e que os relatórios sejam apropriados às circunstâncias.**

Explicação

- 81) No âmbito dos procedimentos de controle de qualidade, a ISC pode ter um sistema de asseguarção da qualidade implementado para garantir a qualidade global da auditoria.
- 82) Os procedimentos de controle de qualidade podem consistir em supervisão, revisões, consultas e treinamento adequado e podem abranger as fases de planejamento, execução e relatório.
- 83) A qualidade geral da ISC depende de um sistema no qual papéis e responsabilidades são claramente definidos.
- 84) A ISC precisa garantir que procedimentos apropriados sejam aplicados e que revisões sejam realizadas durante todo o processo de auditoria. Os controles de qualidade são documentados no arquivo de auditoria.

HABILIDADES

Requisito

- 85) **A ISC deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria.**

Explicação

- 86) O controle de qualidade inclui considerar se a equipe de auditoria possui competência suficiente e apropriada para realizar a auditoria, é capaz de escolher critérios livres de vies, tem acesso geral a informações precisas, considerou a informação disponível e teve tempo suficiente para completar a atribuição de auditoria.
- 87) A equipe de auditoria é composta para coletivamente ter a competência, o conhecimento, as habilidades e a experiência

necessários para realizar a auditoria de acordo com normas profissionais. Dependendo do objeto, isso pode incluir:

- a) habilidades de auditoria e habilidades referentes a coleta/análise de dados;
 - b) competência jurídica;
 - c) experiência prática e compreensão do tipo de auditoria a ser realizada;
 - d) conhecimento dos padrões e das normas aplicáveis;
 - e) entendimento das operações da entidade auditada e experiência adequada para o tipo de entidade e operações auditadas;
 - f) capacidade e experiência para exercer julgamento profissional;
 - g) produção de um relatório de auditoria que seja apropriado às circunstâncias.
- 88) A ISC precisa designar recursos adequadamente qualificados que estejam disponíveis quando necessário nas diferentes fases do processo de auditoria. Quando técnicas, métodos ou habilidades especializados não estiverem disponíveis dentro da equipe ou na ISC, especialistas externos podem ser utilizados de diferentes maneiras, por exemplo, para fornecer conhecimento ou realizar trabalhos específicos. Quando houver necessidade de conhecimento especializado externo, a ISC avalia se os especialistas têm a independência, a competência, a capacidade e a objetividade necessárias. A ISC também determina se seu trabalho é adequado para os propósitos da auditoria. Mesmo se especialistas externos realizarem o trabalho de auditoria em nome da ISC, a ISC ainda é responsável pelas conclusões.

DOCUMENTAÇÃO

Requisito

- 89) **O auditor deve preparar documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante a auditoria e completar a documentação**

das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes do relatório de auditoria ser emitido.

Explicação

- 90) O objetivo de documentar o trabalho de auditoria realizado é tanto aumentar a transparência sobre o trabalho realizado como permitir a um auditor experiente, sem nenhuma conexão prévia com a auditoria, entender as questões significativas surgidas durante a auditoria, as conclusões/opiniões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos realizados para chegar a essas conclusões/opiniões. Essa documentação inclui, conforme apropriado:
- a) uma explicação do objeto da auditoria;
 - b) a avaliação de riscos, a estratégia e o plano de auditoria e os documentos relacionados;
 - c) os métodos aplicados, o escopo e o período coberto pela auditoria;
 - d) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria realizados;
 - e) os resultados dos procedimentos de auditoria realizados e as evidências de auditoria obtidas;
 - f) a avaliação das evidências de auditoria que fundamentam os achados, as conclusões, as opiniões e as recomendações;
 - g) os julgamentos realizados no processo de auditoria, incluindo as consultas profissionais e o raciocínio por trás deles;
 - h) a comunicação com e os comentários da entidade auditada;
 - i) as revisões da supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.
- 91) A documentação precisa ser suficiente para demonstrar como o auditor delimitou o objetivo de auditoria, o objeto, os critérios e o escopo¹⁵, bem como as razões pelas quais um método específico de análise foi escolhido. Para isso, a documentação precisa ser organizada de modo a fornecer uma ligação clara e direta entre os achados e as evidências que os suportam.

¹⁵ Nota da INTOSAI: O escopo precisa restringir as coisas para permitir que o auditor realize as auditorias adequadas.

- 92) Especificamente em relação à fase de planejamento da auditoria, a documentação mantida pelo auditor precisa conter:
- a) as informações necessárias para entender a entidade que está sendo auditada e o seu ambiente, que permitam a avaliação do risco;
 - b) a avaliação da materialidade do objeto;
 - c) a identificação de possíveis fontes de evidência.
- 93) O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a custódia segura da documentação de auditoria e mantê-la por um período de tempo suficiente para satisfazer as exigências dos requisitos legais, regulatórios, administrativos e profissionais de retenção de registros e permitir a realização das atividades de monitoramento da auditoria.
- 94) Documentar as principais decisões tomadas é importante para demonstrar a independência e a imparcialidade do auditor em sua análise. A existência de questões sensíveis demanda a documentação dos fatos relevantes considerados pelo auditor na escolha de um curso específico de ação ou na tomada de certas decisões. Dessa forma, as ações e decisões são explicadas e transparentes.
- 95) No contexto das ISC com poderes jurisdicionais, a documentação necessária para fornecer propostas de responsabilização pessoal está fora do escopo desta norma profissional.

COMUNICAÇÃO

Requisito

- 96) **O auditor deve se comunicar de forma eficaz com a entidade auditada e os responsáveis pela governança durante todo o processo de auditoria.**

Explicação

- 97) Os assuntos que são comunicados por escrito à entidade auditada podem incluir: o objeto da auditoria, os critérios da auditoria, o nível de asseguração, o período da auditoria, e os empreendimentos, organizações e/ou programas de governo a serem incluídos na auditoria, ou seja, confirmando os termos do trabalho. A comunicação desses assuntos pode ajudar na

obtenção de compreensão mútua do processo de auditoria e das operações auditadas.

- 98) A forma de comunicação com os responsáveis pela governança ao longo do processo de auditoria precisa ser adaptada às condições. O auditor considera a oportunidade das comunicações, e se estas devem ser feitas verbalmente, por escrito ou ambos.

Requisito

- 99) **Casos de não conformidade relevantes devem ser comunicados ao nível de gerência adequado e (se aplicável) aos responsáveis pela governança. Outros assuntos significativos decorrentes da auditoria que sejam diretamente relevantes para a entidade também devem ser comunicados.**

Explicação

- 100) Achados que não sejam considerados relevantes ou que não justifiquem sua inclusão no relatório do auditor também podem ser comunicados à administração durante a auditoria. A comunicação de tais achados pode ajudar a entidade auditada a sanar casos de não conformidade e a evitar ocorrências semelhantes no futuro.

6

REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

IDENTIFICANDO O(S) USUÁRIO(S) PREVISTO(S) E A PARTE RESPONSÁVEL

Requisito

- 101) O auditor deve identificar explicitamente o(s) usuário(s) previstos(s) e a parte responsável e considerar a implicação de seus papéis, a fim de conduzir a auditoria e comunicar-se apropriadamente.**

Explicação

- 102) Usuário(s) previsto(s) são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria de conformidade. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança, o Ministério Público, a mídia ou o público em geral. A parte responsável é responsável pelo objeto, e, como tal, pelo objeto da auditoria.
- 103) Ao planejar a auditoria, o auditor determina a materialidade, com base nas necessidades do(s) usuário(s) previsto(s).
- 104) A identificação da parte responsável é importante na hora de definir os critérios de auditoria. A parte responsável precisa cumprir os critérios decorrentes, por exemplo, de leis, regulamentos, leis orçamentárias e regulações financeiras. Dependendo do objeto, o auditor determina os critérios de auditoria pertinentes. O auditor também deve se comunicar com a parte responsável em várias ocasiões ao longo do processo de auditoria.

- 105) Para determinar o nível de asseguaração a ser fornecido e como esta asseguaração deve ser comunicada, o auditor precisa identificar o(s) usuário(s) previstos(s) e as suas necessidades.
- 106) Para alguns objetos, pode ser relevante incluir mais de uma parte responsável. Este poderia ser o caso, por exemplo, de quando mais de uma entidade está envolvida na execução do orçamento. Nesses casos, o número de usuário(s) previsto(s) também pode aumentar.

DEFININDO O OBJETO E OS CRITÉRIOS DE AUDITORIA CORRESPONDENTES

Requisito

- 107) **Quando a ISC tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, o auditor deve definir o objeto a ser mensurado ou avaliado com base nos critérios.**

Explicação

- 108) Com base nas áreas de auditoria identificadas (Ref: Par. 67), o auditor delimita o objeto da auditoria.
- 109) O objeto deve ser identificável e possível de ser avaliado com base em critérios de auditoria adequados. Deve ser de tal natureza que permita ao auditor concluir com o nível de asseguaração necessário. Isso significa reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião da auditoria.

Requisito

- 110) **Quando a ISC tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, o auditor deve identificar os critérios de auditoria pertinentes, previamente à auditoria, para fornecer uma base para uma conclusão ou uma opinião sobre o objeto.**

Explicação

- 111) O objeto e os critérios de auditoria são vinculados e consistentes. Portanto, identificar os critérios de auditoria correspondentes é um processo iterativo.

- 112) Ao auditar um objeto, o auditor deve se certificar de que há critérios de auditoria correspondentes.
- 113) O objeto e os critérios de auditoria pertinentes podem já estar definidos pelo mandato da ISC ou pela legislação nacional¹⁶. Em um trabalho de certificação, os critérios de auditoria são implicitamente dados pela apresentação da informação do objeto. Nesses casos, o auditor precisa identificar os critérios de auditoria pertinentes para extrair conclusões sobre a correção dos critérios implicitamente dados pela parte responsável na informação do objeto.
- 114) Critérios legais podem derivar de:
- a) normas e regulamentos;
 - b) tratados internacionais e outros acordos;
 - c) códigos de conduta.
- 115) Uma auditoria de conformidade pode ser relacionada com a legalidade ou com a legitimidade (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos). Enquanto a legalidade é o foco principal de conformidade, a legitimidade pode também ser pertinente dado o contexto do setor público, no qual existem certas expectativas relativas à gestão financeira e à conduta dos agentes públicos.

16 Nota da INTOSAI: Critérios de auditoria pertinentes derivam da legislação primária, definida como a legislação promulgada por autoridades ou órgãos legislativos, como o parlamento etc. Legislação subordinada pode ser definida como a legislação promulgada por autoridades ou órgãos delegados para promulgá-la sob a legislação primária. Critérios de auditoria também derivam da Constituição, dos tratados internacionais, incluindo, entre outros, os tratados de criação de organizações internacionais ou supranacionais, os tratados com conteúdo fiscal ou orçamentário de caráter vinculante, as regras legais emitidas pelas instituições competentes de organizações internacionais ou supranacionais com efeito direto e vinculante na ordem jurídica de cada estado membro, as leis e os regulamentos emitidos pelas instituições competentes de cada Estado, em conformidade com sua constituição, incluindo as leis orçamentárias constitucionais, as leis orçamentárias anuais, outras leis e regulamentos com efeito financeiro na gestão pública, na governança pública, no conflito de interesses na contratação pública, na salvaguarda do dinheiro e do patrimônio público, na prevenção e detecção de fraudes e corrupção e nos princípios contábeis relevantes. Eles também podem incluir decisões autorizativas tomadas por tribunais nacionais, internacionais ou supranacionais, como as decorrentes da Constituição e dos tratados internacionais que empoderam esses tribunais. Por fim, eles também podem incluir instrumentos legislativos, regras, regulamentos, qualidades e ordens, diretrizes governamentais ou ministeriais, orientações e termos e condições acordados.

Dependendo do mandato da ISC, as auditorias podem também examinar a conformidade com os princípios geralmente aceitos e as melhores práticas geralmente reconhecidas que regem a conduta dos agentes públicos (legitimidade)¹⁷. Critérios de auditoria adequados para uma auditoria de conformidade de legitimidade podem ser tanto os princípios geralmente aceitos ou as melhores práticas nacionais ou internacionais. Em alguns casos eles podem não estar codificados, ser implícitos ou baseados em princípios superiores do direito. Isso proporciona a suficiente flexibilidade para as Instituições Superiores de Controle adotarem critérios que sejam pertinentes para o seu país nas auditorias relativas à legitimidade.

116) Critérios adequados de legitimidade podem derivar de:

- a) expectativas relativas à gestão das finanças públicas, tais como a conformidade com um sistema de controle interno eficaz e eficiente;
- b) expectativas dos beneficiários relativas à utilidade de bens ou à qualidade de serviços e obras;
- c) requisitos para uma alocação transparente e imparcial de fundos públicos e recursos humanos.

117) Em alguns casos, as leis e os regulamentos exigem interpretação adicional para a formulação de critérios de auditoria pertinentes. Se surgirem situações em que haja disposições conflitantes ou possa haver dúvidas sobre qual é a interpretação correta de lei, regulamento ou de outras normas pertinentes, o auditor pode achar útil considerar as intenções e as premissas estabelecidas no desenvolvimento da lei, ou consultar determinado organismo responsável pela legislação. O auditor pode também considerar as decisões anteriores relevantes feitas pelas autoridades judiciais.

118) Critérios de auditoria adequados, sejam de legalidade ou de legitimidade, apresentam as seguintes características:

- i) **relevância**: critérios relevantes resultam na informação do objeto que auxilia a tomada de decisões do(s) usuário(s) previstos(s);

¹⁷ Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/13.

- ii) *completude*: critérios são completos quando a informação do objeto preparada de acordo com eles não omite fatores relevantes que poderiam se esperar, razoavelmente, que afetem decisões do(s) usuário(s) previsto(s) tomadas com base nessa informação do objeto;
 - iii) *confiabilidade*: critérios confiáveis resultam em conclusões consistentes quando usados e examinados da mesma forma, por outro auditor, nas mesmas circunstâncias;
 - iv) *neutralidade*: critérios neutros resultam em informação do objeto livre de viés, como apropriado nas circunstâncias do trabalho;
 - v) *compreensibilidade*: critérios compreensíveis resultam em informação do objeto que pode ser compreendida pelo(s) usuário(s) previsto(s);
 - vi) *utilidade*: critérios úteis resultam em achados e conclusões que atendem as necessidades de informação do(s) usuário(s);
 - vii) *comparabilidade*: critérios comparáveis são consistentes com aqueles utilizados nas auditorias de conformidade de outras entidades ou atividades semelhantes e com aqueles utilizados nas auditorias de conformidade anteriores da entidade auditada;
 - viii) *aceitabilidade*: critérios aceitáveis são aqueles com os quais especialistas independentes na área, entidades auditadas, poder legislativo, mídia e público em geral, geralmente concordam;
 - ix) *disponibilidade*: os critérios são disponíveis para o(s) usuário(s) previsto(s) de tal forma que eles entendam a natureza do trabalho de auditoria realizado e a base para o relatório de auditoria.
- 119) Uma vez que os critérios adequados tenham sido identificados com base nas características descritas acima, eles então devem ser adequadamente operacionalizados para as circunstâncias particulares de cada auditoria, de modo a permitirem chegar a conclusões significativas.

- 120) Se, durante a execução da auditoria, o auditor identificar violações a outros critérios de auditoria pertinentes que não aqueles critérios identificados na fase de planejamento, o auditor tem a responsabilidade de relatar essas violações.

DETERMINANDO O NÍVEL DE ASSEGURAÇÃO

Requisito

- 121) **Dependendo do mandato da ISC, das características do objeto e das necessidades do(s) usuário(s) previstos(s), o auditor deve decidir se a auditoria deve fornecer asseguração razoável ou limitada.**

Explicação

- 122) Ao avaliar o nível de asseguração, o auditor considera as necessidades do(s) usuário(s) previsto(s). Isso pode ser feito por meio de comunicação com o(s) usuário(s) previsto(s) ou com os responsáveis pela governança. Também pode haver práticas geralmente aceitas na jurisdição para apoiar o auditor na decisão do nível de asseguração.
- 123) Fornecer asseguração razoável requer trabalho de auditoria mais extenso (Ref: Par. 34).
- 124) Algumas ISC possuem requisitos obrigatórios que já definem o nível de asseguração.

DETERMINANDO A MATERIALIDADE

Requisito

- 125) **O auditor deve determinar a materialidade para formar uma base para o planejamento da auditoria e reavaliá-la ao longo do processo de auditoria.**

Explicação

- 126) A materialidade reflete a avaliação das necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), (Ref: Par. 64), e essas necessidades têm que ser identificadas durante o planejamento da auditoria. Com base no objeto selecionado, a materialidade é determinada identificando-se o nível de não conformidade que provavelmente influenciará as decisões do(s) usuário(s) previsto(s). Na

identificação da materialidade, o auditor presta atenção a áreas específicas de foco do poder legislativo, o interesse público ou as expectativas, as demandas e o financiamento público significativo, bem como a fraude¹⁸.

- 127) O conceito de materialidade inclui a natureza, o contexto e o valor. A materialidade pode focar em fatores quantitativos, como o número de pessoas ou entidades afetadas pelo objeto específico ou os valores monetários envolvidos, bem como no uso indevido de recursos públicos, independentemente do montante. A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor, mas a natureza ou as características inerentes de um item ou grupo de itens também podem tornar uma questão material (fatores qualitativos).
- 128) A materialidade é aplicada pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de ocorrências de não conformidade. Na fase de planejamento, a avaliação da materialidade ajuda o auditor a identificar as questões de auditoria que são importantes para o(s) usuário(s) previsto(s). Ao realizar a auditoria, o auditor usa a materialidade na decisão sobre a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados e na avaliação das evidências de auditoria. Ao avaliar e concluir a auditoria, o auditor utiliza a materialidade para avaliar o escopo do trabalho e o nível de não conformidade para determinar o impacto na conclusão/opinião.
- 129) A materialidade quantitativa é determinada pela aplicação de uma percentagem a uma referência escolhida como ponto de partida (Ref: Par. 186). Isso envolve o exercício de julgamento profissional e reflete, no julgamento do auditor, as medidas que o(s) usuário(s) da informação são mais suscetíveis a considerar importantes. A materialidade quantitativa é usada principalmente em trabalhos de certificação. Ao realizar tais trabalhos, o auditor pode querer escolher níveis distintos de materialidade para classes de transações ou saldos que são mais importantes para o(s) usuário(s) das contas ou tenham um risco maior de não conformidade relevante pela natureza ou pelo contexto.
- 130) Em alguns casos, os fatores qualitativos são mais importantes que os fatores quantitativos. As expectativas e o interesse

¹⁸ Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/47.

público são exemplos de fatores qualitativos que podem impactar a determinação da materialidade pelo auditor. Ocorrências de excesso de despesas sobre as dotações autorizadas pelo poder legislativo ou a introdução de um novo serviço não previsto nas dotações aprovadas podem ser casos de não conformidade que não são relevantes, mas que ainda assim podem merecer comunicação ao auditado devido à sua natureza.

ENTENDENDO A ENTIDADE E O SEU AMBIENTE, INCLUINDO O CONTROLE INTERNO

Requisito

- 131) O auditor deve ter um entendimento da entidade auditada e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para permitir o planejamento e a execução efetivos da auditoria.**

Explicação

- 132) O auditor precisa entender a entidade e o seu ambiente e como isso pode influenciar o objeto e a informação do objeto.
- 133) Para obter um entendimento da entidade e do seu ambiente, o auditor pode considerar o negócio, as leis e os regulamentos pertinentes, outros fatores externos, a natureza das operações da entidade, os arranjos de governança, os objetivos e as estratégias ou as medidas de desempenho. Esse entendimento pode ser documentado na estratégia de auditoria.
- 134) O auditor deve obter um entendimento do controle interno da entidade relevante para a auditoria. Quando o objeto é determinado, o auditor identifica os controles internos que estão em vigor para reduzir o risco de não conformidade com critérios ou de distorções relevantes na informação do objeto. Usando julgamento profissional, o auditor decide se um controle é relevante ou não para a auditoria.
- 135) Um sistema de controle interno é composto de políticas, estruturas, procedimentos, processos e atividades que ajudam a entidade auditada a responder adequadamente aos riscos de não conformidade com os critérios. Um sistema eficaz pode salvaguardar os ativos da entidade auditada, facilitar a comunicação interna e externa e ajudar a entidade auditada a cumprir com as normas pertinentes. O auditor precisa obter

um entendimento de todos os componentes de um sistema de controle interno: o ambiente de controle, o processo de avaliação de risco da entidade, o sistema de informações, as atividades de controle relevantes para a auditoria e o monitoramento do controle relevante para a auditoria.

- 136) Para obter um entendimento do controle interno, pode ser relevante considerar a comunicação e o comprometimento da entidade auditada com integridade e valores éticos, seu compromisso com a competência, a participação dos responsáveis pela governança, a filosofia e o estilo operacional da administração, a estrutura organizacional, a existência e o nível de atividade da auditoria interna, a atribuição de autoridade e responsabilidade e as políticas e práticas de recursos humanos.

ESTRATÉGIA DE AUDITORIA E PLANO DE AUDITORIA

Requisito

- 137) **O auditor deve desenvolver e documentar uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria que, juntos, descrevam como a auditoria será realizada para emitir relatórios que sejam adequados às circunstâncias, os recursos necessários para fazê-lo e o cronograma para o trabalho de auditoria.**

Explicação

- 138) A estratégia de auditoria é a base para decidir se a auditoria é possível de ser executada. A estratégia de auditoria descreve o que fazer, e o plano de auditoria como fazê-lo.
- 139) O objetivo da estratégia de auditoria é delinear e documentar as decisões gerais, e pode conter o seguinte:
- a) o objetivo da auditoria, o objeto, o escopo, os critérios e outras características da auditoria de conformidade levando em consideração o mandato da ISC;
 - b) o tipo de trabalho (trabalho de certificação ou trabalho de relatório direto);
 - c) o nível de asseguração a ser fornecido;
 - d) a composição da equipe de auditoria e a alocação do trabalho, incluindo qualquer necessidade de especialistas e as datas de

- controle de qualidade;
- e) a comunicação com o auditado e/ou os responsáveis pela governança;
 - f) as responsabilidades de comunicação, bem como para quem e quando tal comunicação ocorrerá e de que forma;
 - g) as entidades abrangidas pela auditoria;
 - h) a avaliação da materialidade.
- 140) O auditor desenvolve um plano de auditoria para a auditoria de conformidade. A estratégia de auditoria é um insumo essencial para o plano de auditoria. O plano de auditoria pode incluir:
- a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados, e quando eles serão executados;
 - b) uma avaliação de riscos e controles internos relevantes para a auditoria;
 - c) os procedimentos de auditoria desenvolvidos em resposta aos riscos;
 - d) as possíveis evidências a serem coletadas durante a auditoria.
- 141) O auditor atualiza tanto a estratégia de auditoria como o plano de auditoria conforme necessário durante a auditoria.
- 142) Ao planejar e executar auditorias de conformidade, o auditor que atua em ISC com poderes jurisdicionais pode levar em consideração a necessidade de:
- a) identificar a(s) pessoa(s) que podem ser responsabilizadas por atos de não conformidade;
 - b) levar em consideração qualquer prazo de prescrição aplicável;
 - c) distinguir a responsabilidade pessoal por atos de não conformidade da responsabilidade por atos ilícitos (suspeita de fraude).
- 143) Em algumas jurisdições, as auditorias de conformidade podem ser realizadas como uma parte integrante da auditoria de demonstrações financeiras. O auditor pode achar eficiente incorporar a estratégia de auditoria, o plano de auditoria e os procedimentos de auditoria necessários para a auditoria de conformidade naqueles que são necessários para a auditoria das demonstrações financeiras.

REQUISITOS RELACIONADOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTER EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

EVIDÊNCIA DE AUDITORIA SUFICIENTE E APROPRIADA

Requisito

- 144) **O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão com o nível de asseguração estabelecido.**

Explicação

- 145) A natureza e as fontes da evidência de auditoria necessária devem ser determinadas de acordo com o nível de asseguração desejado, os critérios, a materialidade, o objeto e o escopo da auditoria.
- 146) Evidência de auditoria suficiente está relacionada com a decisão sobre o nível de asseguração. Para formar uma conclusão com asseguração razoável, o auditor precisa obter mais evidência do que em um trabalho de asseguração limitada. A natureza da evidência de auditoria também é diferente para os dois tipos de auditorias. Para trabalhos de asseguração limitada, a evidência de auditoria é obtida principalmente por meio de procedimentos analíticos e inspeções, enquanto para trabalhos de asseguração razoável, o auditor normalmente precisa executar em geral todas as técnicas de auditoria (Ref: Par. 160).
- 147) Suficiência é uma medida da quantidade de evidência necessária para fundamentar os achados e as conclusões. Ao avaliar a suficiência da evidência, o auditor precisa determinar se foi obtida

evidência suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis.

- 148) Apropriada é uma medida da qualidade da evidência, que abrange a relevância, a validade e a confiabilidade. A relevância refere-se à extensão na qual a evidência tem uma relação lógica com, e importância para, a questão abordada. A validade refere-se à extensão em que a evidência é uma base significativa ou razoável para mensurar o que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à medida em que a evidência representa o que se pretende representar. A confiabilidade refere-se à extensão em que a evidência de auditoria foi obtida e produzida por meio de um método transparente e replicável.
- 149) O auditor precisa planejar respostas adequadas aos riscos avaliados. Respostas aos riscos avaliados incluem o desenho de procedimentos de auditoria que abordam os riscos, tais como procedimentos substantivos e testes de controles. Procedimentos substantivos incluem tanto testes de detalhes como procedimentos analíticos. Se o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos, ele precisa obter evidência de que os controles estão operando de forma eficaz. O desenho e a implementação de controles-chave relevantes para o objeto podem ser avaliados, conforme adequado.
- 150) O processo de coleta de evidência continua até que o auditor esteja confiante de que existe evidência suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião do auditor com o nível de asseguuração acordado.
- 151) A quantidade de evidência requerida depende do risco da auditoria (quanto maior o risco, provavelmente mais evidência será requerida) e da qualidade de tais evidências (quanto maior a qualidade, menos evidência será requerida). Mas, ao mesmo tempo, o auditor sempre avalia que a quantidade de evidência depende das especificidades de uma determinada auditoria e não apenas da quantidade ou qualidade da evidência de auditoria. Dessa forma, a suficiência e a adequação da evidência estão inter-relacionadas.

- 152) A simples obtenção de mais evidência não compensa sua baixa qualidade. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e natureza, e depende das circunstâncias específicas nas quais foi obtida. O auditor considera tanto a relevância quanto a confiabilidade das informações a serem usadas como evidência de auditoria.

Requisito

- 153) **O auditor, em uma ISC com poderes jurisdicionais, deve realizar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada quanto à responsabilidade do agente público que pode ser responsabilizado por atos de não conformidade ou por atos ilícitos.**

Explicação

- 154) No planejamento e na realização de auditorias, o auditor em ISC com poderes jurisdicionais precisa reunir evidência suficiente e apropriada quanto à responsabilidade do agente público que pode ser responsabilizado por atos de não conformidade ou atos ilegais.
- 155) O processo de coleta de evidência continua até que o auditor em ISC com poderes jurisdicionais esteja satisfeito de que existe evidência suficiente e apropriada para fornecer uma base para a conclusão do auditor sobre se as pessoas responsáveis pela não conformidade são responsáveis por qualquer perda, uso indevido ou desperdício de recursos públicos e devem ser responsabilizadas por sua má gestão.
- 156) O auditor em ISC com poderes jurisdicionais avalia, com base no seu julgamento profissional, se existe evidência suficiente e apropriada de que o agente público pode ser pessoalmente responsabilizado por atos de não conformidade.
- 157) O julgamento profissional para determinar se o agente público é ou não pessoalmente responsável por atos de não conformidade pode incluir:
- a) uma avaliação da forma como as responsabilidades mencionadas pela lei ou incluídas na descrição do cargo do agente público foram realizadas;

- b) determinar se o ato de não conformidade ou ilegal do agente público causou perda identificada, mau uso ou desperdício de fundos ou bens públicos;
- c) uma avaliação das possíveis circunstâncias excludentes de responsabilidade (isto é, força maior, circunstâncias imprevisíveis);
- d) uma avaliação das relações entre contadores públicos e gestores públicos e os possíveis efeitos e as consequências que os atos de não conformidade podem ter.

Requisito

- 158) **O auditor deve selecionar uma combinação de técnicas de auditoria que lhe permita formar uma conclusão com o nível de asseguuração estabelecido.**

Explicação

- 159) O auditor realiza procedimentos de auditoria eficazes em consonância com o plano de auditoria para obter evidência de auditoria e cumprir os objetivos da auditoria. O auditor frequentemente precisará combinar e comparar a evidência de diferentes fontes usando diferentes técnicas/métodos a fim de atender os requisitos de suficiência e adequação. Por exemplo, ao entrevistar a administração e os funcionários, o auditor pode obter uma compreensão de como a administração compartilha suas visões sobre as práticas e o comportamento ético da entidade com o pessoal. O auditor pode então determinar se os controles relevantes foram implementados ao considerar, por exemplo, se a administração tem um código de conduta escrito e se ele é seguido na prática. Uma pesquisa com os funcionários poderia, por exemplo, indicar até que ponto a administração atua em conformidade com o código de conduta. Baseado no escopo, o auditor irá reunir evidência de auditoria quantitativa ou qualitativa, ou uma combinação de ambas.
- 160) A evidência de auditoria é obtida usando uma variedade de métodos, tais como:
- a) observação;
 - b) inspeção;
 - c) indagação;

- d) confirmação externa;
 - e) reexecução;
 - f) recálculo;
 - g) testes substantivos;
 - h) testes de controles-chaves;
 - i) procedimentos analíticos.
- 161) A observação envolve olhar para um processo ou procedimento sendo realizado por outros. A observação fornece evidência de auditoria do desempenho de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento em que ocorre a observação e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar como o processo ou procedimento é executado.
- 162) A inspeção envolve examinar livros, registros ou documentos, internos ou externos, seja em papel, forma eletrônica ou um exame físico. O auditor considera a confiabilidade de quaisquer documentos inspecionados e mantém-se consciente do risco de fraude e da possibilidade de que documentos inspecionados podem não ser autênticos.
- 163) A indagação envolve buscar informações de pessoas pertinentes, dentro e fora da entidade auditada. Dependendo do objeto e do escopo, apenas entrevistas e questionários não serão, na maioria dos casos, evidências suficientes e apropriadas. Outros métodos relevantes de coleta de evidência a serem considerados são, por exemplo, documentação escrita da entidade auditada.
- 164) A confirmação externa representa evidência de auditoria obtida como uma resposta direta por escrito de um terceiro para o auditor. Assim, o auditor está obtendo *feedback* diretamente de beneficiários ou terceiros que não são os beneficiários, de que receberam as subvenções ou outros fundos que a entidade auditada afirma terem sido pagos, ou confirmando que os fundos foram utilizados para os fins específicos previstos nos termos de uma subvenção ou acordo de financiamento.
- 165) A reexecução envolve a realização independente dos mesmos procedimentos já realizados pela entidade auditada, controles que foram originalmente executados como parte do controle interno da entidade. A reexecução pode ser feita manualmente ou por meio de técnicas de auditoria assistidas por computador.

Quando questões altamente técnicas estiverem envolvidas, especialistas externos podem ser envolvidos.

- 166) O recálculo consiste em verificar a precisão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser executado de forma manual ou eletronicamente.
- 167) Os testes substantivos envolvem o teste detalhado de transações ou atividades com base nos critérios de auditoria. Testes substantivos são usados principalmente em trabalhos de certificação e sempre devem ser incluídos como *uma técnica de auditoria em tais trabalhos. No entanto, realizar apenas testes substantivos só é eficaz em casos raros, e essa técnica de auditoria normalmente será combinada com outras técnicas de auditoria.*
- 168) Os testes de controles-chave envolvem testar os controles que a administração pôs em prática para reduzir o risco de não conformidade ou o risco de que a informação do objeto seja materialmente distorcida. Para a maioria dos objetos, testar controles-chave é uma maneira eficaz de coletar evidência de auditoria.
- 169) Os procedimentos analíticos podem ser usados como parte da análise de risco e ao obter evidência de auditoria. Evidência de auditoria pode ser obtida tanto comparando dados, investigando as flutuações ou identificando relações que parecem inconsistentes com o que era esperado, quanto com base em dados históricos ou experiências anteriores do auditor. Técnicas de análise de regressão ou outros métodos matemáticos podem ajudar os auditores do setor público na comparação dos resultados atuais com os esperados. Procedimentos analíticos nunca podem ser a única técnica utilizada. Em um trabalho de asseguuração limitada, inspeções e procedimentos analíticos são normalmente suficientes para formar uma conclusão com asseguuração limitada, enquanto uma conclusão com asseguuração razoável deve ser formada com base em uma combinação das técnicas de auditoria mencionadas no parágrafo 158.

Requisito

- 170) **Em ISC com poderes jurisdicionais, a indagação é efetuada de forma escrita quando exigida pela legislação nacional.**

Explicação

- 171) As ISC com poderes jurisdicionais podem, em particular, usar o método de indagação conforme previsto nas leis que regem os procedimentos de auditoria. Isso pode envolver a preparação e envio de uma comunicação por escrito para as pessoas responsáveis pertinentes pedindo informações específicas que a equipe de auditoria considerar necessárias para fundamentar as conclusões.

AMOSTRAGEM DE AUDITORIA

Requisito

- 172) **O auditor deve usar amostragem de auditoria, quando apropriado, para fornecer uma quantidade suficiente de itens para tirar conclusões sobre a população da qual a amostra é selecionada. Ao desenhar uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar o objetivo do procedimento de auditoria e as características da população da qual a amostra será extraída.**

Explicação

- 173) Amostragem em auditoria é definida como a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de uma população relevante para a auditoria.
- 174) Uma amostra pode ser quantitativa ou qualitativa, dependendo do escopo da auditoria e da necessidade de informação para tornar o objeto mais claro sob vários ângulos.
- 175) A amostragem quantitativa é usada quando o auditor pretende tirar conclusões sobre a população inteira testando uma amostra dos itens selecionados a partir dela. Na amostragem quantitativa, o risco de amostragem deve ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo. No entanto, a abordagem técnica para amostragem quantitativa pode exigir técnicas estatísticas. Se a equipe de auditoria não possuir as habilidades para aplicá-las, um especialista em estatística pode ser necessário.

- 176) Amostragem qualitativa¹⁹ 14 é um procedimento seletivo realizado como um processo deliberado e sistemático, para identificar os fatores de variação no objeto. O auditor pode selecionar a amostra com base nas características de indivíduos, grupos, atividades, processos ou a entidade auditada como um todo. Amostragem qualitativa sempre requer avaliação cuidadosa e suficiente entendimento do objeto.
- 177) Quando o auditor seleciona casos para estudo aprofundado, geralmente resulta em amostras relativamente pequenas que podem responder a questões mais exploratórias e fornecer novas informações, análises e perspectivas do objeto.
- 178) Pode ser apropriado usar amostragem baseada no risco em vez de uma abordagem estatística ao selecionar itens para testes, por exemplo, ao abordar um risco significativo.

19 Nota da INTOSAI: Exemplos dessas técnicas podem ser amostragem heterogênea (diferente), amostragem homogênea (similar), amostragem de caso crítico e amostragem de caso desviante.

8

REQUISITOS RELACIONADOS A AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA E A FORMAÇÃO DE CONCLUSÕES

Requisito

- 179) **O auditor deve comparar a evidência de auditoria obtida com os critérios de auditoria definidos para desenvolver os achados de auditoria para as conclusões da auditoria.**

Explicação

- 180) As evidências obtidas, bem como os pontos de vista das entidades, são avaliados usando ceticismo e julgamento profissionais.
- 181) No processo de avaliação, o auditor avalia se há evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão.
- 182) Para uma visão equilibrada e objetiva, o processo de avaliação implica considerar todas as evidências proporcionadas em relação aos achados de auditoria.
- 183) Ao avaliar o escopo do trabalho realizado, o auditor determina se é possível extrair uma conclusão. Se o escopo do trabalho for insuficiente, o auditor pode considerar a realização de procedimentos adicionais ou a modificação de sua opinião devido a limitação de escopo.

Requisito

- 184) **Baseado nos achados da auditoria e na materialidade, o auditor deve concluir se o objeto está, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com os critérios aplicáveis.**

Explicação

- 185) Com base na materialidade, o auditor avalia se os achados de auditoria são suficientemente relevantes para concluir que o objeto, em todos os aspectos relevantes, está ou não está em conformidade com os critérios de auditoria. Dependendo das características do objeto, o auditor leva em consideração o valor, a natureza e o contexto. Isto significa que casos de não conformidade que poderiam ser considerados materiais por sua natureza ou contexto pelo(s) usuário(s) previsto(s), podem também levar a uma conclusão sobre a não conformidade.
- 186) A materialidade pelo valor pode abranger os montantes envolvidos (valores monetários) ou outras medidas quantitativas tais como o número de cidadãos ou entidades afetados, os níveis de emissão de carbono, os atrasos em relação a prazos etc. (Ref: Par.129).
- 187) O auditor também pode incluir:
- a) a visibilidade e a sensibilidade do programa em questão (por exemplo, o objeto é de interesse público significativo, impacta cidadãos vulneráveis etc.);
 - b) as necessidades e expectativas do poder legislativo, do público ou de outros usuários do relatório da auditoria;
 - c) a natureza das normas pertinentes.

Requisito

- 188) **O auditor deve comunicar o nível de asseguração fornecido de forma transparente.**

Explicação

- 189) O auditor precisa dar ao(s) usuário(s) previsto(s) confiança nos resultados da auditoria. Isso é feito explicando, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e como certas conclusões ou recomendações gerais foram alcançadas com base nos achados.
- 190) Para os trabalhos de relatório direto, o auditor precisa implicitamente declarar se a conclusão é fornecida com asseguração limitada ou razoável. Para os trabalhos de certificação, o nível de asseguração será transmitido pelo uso apropriado de opiniões de auditoria padronizadas.

REQUISITOS RELACIONADOS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS

Requisito

- 191) **O auditor deve comunicar a conclusão em um relatório de auditoria. A conclusão pode ser expressa como opinião, conclusão, resposta a questões específicas de auditoria ou recomendações.**

Explicação

- 192) Uma opinião é uma declaração escrita clara do auditor, expressa em um formato padronizado, seja não modificada ou modificada. É declarado no relatório de auditoria se os casos de não conformidade são generalizados. Uma opinião é normalmente utilizada em trabalhos de certificação.
- 193) Quando não forem identificadas ocorrências relevantes de não conformidade, a opinião será não modificada. Um exemplo da forma de opinião não modificada para um trabalho de asseguaração razoável (em que a redação apropriada é inserida entre os colchetes, conforme aplicável) pode ser o seguinte: *“Em nossa opinião [o objeto da entidade auditada] está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados].”*
- 194) O auditor modifica sua opinião nos casos de:
- h) Ocorrências relevantes de não conformidade. Dependendo da extensão da não conformidade, isso pode resultar em:
 - i) uma opinião com ressalva (se os desvios de conformidade forem relevantes, mas não generalizados): *“Com base no trabalho de auditoria realizado, constatamos que, exceto por [descrever exceção], o objeto da entidade auditada*

está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados]...”, ou

- ii) uma opinião adversa (se os desvios de conformidade forem relevantes e generalizados): *“Em nossa opinião, [o objeto] não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados] e os desvios de conformidade são generalizados”* ou
 - i) Limitação de escopo. Dependendo da extensão da limitação, isso pode resultar em:
 - iii) uma opinião com ressalva (se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e os possíveis efeitos são relevantes, mas não generalizados): *“Em nossa opinião, exceto por [descrever exceção], o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e os possíveis efeitos são relevantes, mas não generalizados.”*, ou
 - iv) uma abstenção de opinião (se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre a conformidade com normas e os possíveis efeitos são relevantes e generalizados): *“Não expressamos uma opinião sobre o objeto. Não conseguimos obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fornecer uma base para uma opinião...”*.
- 195) Em um trabalho de asseguuração limitada, um exemplo de uma opinião não modificada pode ser: *“Com base no trabalho realizado descrito neste relatório, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que o objeto não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os [critérios aplicados]”*. Uma opinião modificada pode declarar que: *“Com base no trabalho realizado descrito neste relatório, exceto por [descrever exceção], nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que o objeto não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os [critérios aplicados]”*.
- 196) A redação da opinião deve refletir o mandato da ISC. O auditor pode, portanto, usar termos como “é legal e regular”, “é regular” ou “foi aplicado segundo os propósitos pretendidos pelo Parlamento”.

- 197) Em um trabalho de asseguarção razoável com uma opinião não modificada, o auditor declara que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fornecer uma base para a opinião.
- 198) Em um trabalho de certificação, o auditor fornece asseguarção fazendo uma declaração clara do nível de asseguarção, seja por meio de opiniões padronizadas ou de conclusões.
- 199) Em relatórios diretos, o auditor também pode fornecer asseguarção:
- a) fazendo uma declaração clara do nível de asseguarção, por meio de conclusões que transmitem explicitamente o nível de asseguarção, ou
 - b) explicando, de uma maneira equilibrada e fundamentada, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação²⁰.
- 200) Em um trabalho de asseguarção razoável, o auditor reúne evidência de auditoria suficiente e apropriadas para concluir se o objeto cumpre, em todos os aspectos relevantes, com os critérios adequados identificados, e fornece um relatório na forma de uma asseguarção positiva.
- 201) Em um trabalho de asseguarção limitada, o auditor reúne evidência suficiente e apropriada para abordar o objetivo do trabalho; no entanto, os procedimentos são limitados em comparação com os que são necessários em um trabalho de asseguarção razoável. O auditor então conclui, se apropriado, que nada chegou ao seu conhecimento para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis.

Requisito

- 202) **O auditor deve preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório²¹.**

²⁰ Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/32.

²¹ Nota explicativa do IRB: A obtenção de comentários e esclarecimentos durante a auditoria não representa abertura do contraditório e, portanto, não significa exercício de direito de defesa, o qual, se necessário, poderá ser exercido nas etapas processuais posteriores (Ver “NBASP 50- Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas”).

Explicação

- 203) Em um trabalho de certificação e um trabalho de relatório direto, a conclusão deve ser suficientemente clara para eliminar o risco de má interpretação.
- 204) A emissão de relatórios é uma das partes essenciais da auditoria. Os formatos de relatórios podem estar definidos em lei ou pelo mandato da ISC. Um relatório escrito, apresentando achados, opiniões, conclusões e recomendações de uma forma adequada, conforme o caso, deve ser preparado ao final de cada auditoria.
- 205) O princípio da completude requer que o auditor considere todos os achados de auditoria relevantes antes de emitir um relatório.
- 206) O princípio da objetividade requer que o auditor aplique julgamento e ceticismo profissionais para assegurar que o relatório seja factualmente correto e que os achados e as conclusões sejam apresentados de uma maneira pertinente, justa e equilibrada.
- 207) O princípio da tempestividade implica a preparação do relatório no prazo devido para ser relevante para o(s) usuário(s) previsto(s).
- 208) O princípio da precisão e consulta implica na verificação da exatidão dos fatos com a entidade auditada.
- 209) O princípio do contraditório implica incorporar os comentários da entidade responsável, conforme apropriado, e dar respostas e avaliações aos comentários.

ESTRUTURA DO RELATÓRIO - TRABALHO DE RELATÓRIO DIRETO

Requisito

- 210) **O relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem):**
- a) **título;**
 - b) **identificação das normas de auditoria;**
 - c) **sumário executivo (conforme o caso);**
 - d) **descrição do objeto e do escopo (extensão e limites da auditoria);**
 - e) **critérios de auditoria;**
 - f) **explicação e razão para os métodos utilizados;**

- g) **achados;**
- h) **conclusões com base nas respostas a questões específicas de auditoria ou opinião;**
- i) **comentários da entidade auditada (conforme apropriado);**
- j) **recomendações (conforme apropriado).**

Explicação

- 211) O sumário executivo do trabalho realizado e os métodos utilizados ajudam o(s) usuário(s) previsto(s) a entender a conclusão do auditor. Para muitas auditorias, grandes variações nos procedimentos são possíveis. Na prática, no entanto, estas variações são difíceis de comunicar de forma clara e inequívoca. Assim, o sumário executivo do trabalho realizado e os métodos utilizados precisam dar uma breve explicação para um leitor externo de como a auditoria foi executada.
- 212) A seção de critérios de auditoria pode indicar que as leis, a legislação, as regras e os regulamentos que foram usados na auditoria devem ser identificados explicitamente no relatório de auditoria.
- 213) A seção dos achados compreende a comparação, realizada pelo auditor, da evidência obtida com os critérios estabelecidos e como esta comparação levou aos achados de auditoria.
- 214) A incorporação dos comentários da entidade auditada fornece uma indicação de concordância para tomar medidas sobre o assunto relatado. A discussão dos achados do relatório preliminar com a entidade auditada ajuda a garantir que estes sejam completos, precisos e apresentados de forma justa.
- 215) Quando desvios significativos de conformidade são relatados, as recomendações são fornecidas nos casos em que há potencial para uma melhoria significativa. Pode ser útil para o(s) usuário(s) que o auditor destaque as ações corretivas em andamento.
- 216) Embora recomendações construtivas e práticas ajudem na promoção da boa gestão do setor público, o auditor é cuidadoso para não fornecer tais recomendações detalhadas, de modo a não assumir o papel da administração e, assim, ter o risco de prejudicar a sua própria objetividade.

- 217) As recomendações podem ser emitidas separadamente do relatório, pois geralmente são escritas principalmente para a administração da entidade auditada. Nesses casos, as recomendações podem ser emitidas separadamente em uma carta para a administração.

ESTRUTURA DO RELATÓRIO – TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO

Requisito

- 218) **O relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem):**

- a) **título;**
- b) **destinatário;**
- c) **descrição da informação do objeto, e, quando apropriado do objeto subjacente;**
- d) **extensão e limites da auditoria, incluindo o período de tempo coberto;**
- e) **responsabilidades da parte responsável e do auditor;**
- f) **critérios de auditoria;**
- g) **identificação das normas de auditoria e do nível de asseguaração;**
- h) **sumário do trabalho realizado e dos métodos utilizados;**
- i) **opinião/conclusão;**
- j) **comentários da entidade auditada (conforme apropriado);**
- k) **data do relatório;**
- l) **assinatura.**

Explicação

- 219) Em algumas ISC os resultados da auditoria de conformidade são relatados em conjunto com os da auditoria de demonstrações financeiras. A ISC então se assegura de que os requisitos sejam cobertos tanto por meio dos elementos de auditoria de conformidade ou como parte dos elementos de auditoria financeira.

- 220) Normalmente recomendações não são incluídas nos relatórios dos trabalhos de certificação. Recomendações podem ser emitidas separadamente em uma carta para a administração.

ESTRUTURA ADICIONAL DO RELATÓRIO – ISC COM PODERES JURISDICIONAIS

Requisito

- 221) **Nas ISC com poderes jurisdicionais, o auditor deve considerar o papel do Ministério Público ou daqueles responsáveis por lidar com questões de julgamento dentro da ISC, e deve também incluir, conforme apropriado, os seguintes elementos nos relatórios de trabalhos diretos e de certificação:**

- a) **identificação das partes responsáveis e entidade auditada;**
- b) **as pessoas responsáveis envolvidas e suas responsabilidades;**
- c) **identificação das normas de auditoria aplicadas na execução do trabalho;**
- d) **responsabilidades do auditor;**
- e) **sumário do trabalho realizado;**
- f) **operações e procedimentos etc. que são afetados por atos de não conformidade e/ou dos possíveis atos ilícitos. Isto deve incluir, conforme o caso:**
 - **a descrição do achado e sua causa;**
 - **o ato jurídico que foi infringido (os critérios de auditoria);**
 - **as consequências dos atos de não conformidade e/ ou dos possíveis atos ilícitos;**
- g) **as pessoas responsáveis e suas explicações sobre seus atos de não conformidade e/ou possíveis atos ilícitos, quando apropriado;**
- h) **o julgamento profissional do auditor que determina se há responsabilidade pessoal pelos atos de não conformidade;**
- i) **o valor da perda, do mau uso ou do desperdício gerado e o montante a ser ressarcido devido à responsabilidade pessoal;**

- j) **quaisquer medidas tomadas por pessoas responsáveis, durante a auditoria, para reparar a perda, o mau uso ou desperdício gerados;**
- k) **os argumentos da administração sobre os atos de não conformidade ou ilícitos.**

Explicação

- 222) No caso de auditorias realizadas pelas ISC com poderes jurisdicionais, o(s) usuário(s) de relatórios de auditoria de conformidade incluem o Ministério Público ou aqueles responsáveis por lidar com questões de julgamento na ISC.
- 223) As ISC com poderes jurisdicionais podem concluir sobre a isenção ou a responsabilidade pessoal por atos de não conformidade. Estas conclusões normalmente são propostas, já que decisões finais sobre a responsabilidade pessoal e as sanções são aplicadas em um processo jurisdicional. A responsabilidade pessoal pode ser medida pela extensão da participação da pessoa em uma transação não conforme (ilegal, desnecessária, excessiva, extravagante, desmedida), conforme indicado nos documentos de transações que ela assinou.
- 224) No relatório, o auditor precisa explicar os métodos aplicados para determinar se cada pessoa responsável envolvida na administração, gerenciamento, uso ou controle de recursos ou bens públicos é ou não responsável pelos atos de não conformidade.

CONSIDERAÇÕES RELACIONADAS COM A EMISSÃO DE RELATÓRIOS DE SUPOSTOS ATOS ILÍCITOS

Requisito

- 225) **Na realização de auditorias de conformidade, se o auditor se deparar com casos de não conformidade que possam ser indicativos de atos ilícitos ou fraude, ele deve exercer o devido zelo profissional e cautela e comunicar esses casos ao órgão responsável. O auditor deve exercer o devido zelo para não interferir com eventuais procedimentos legais ou investigações futuras.**

Explicação

- 226) Embora a detecção de potenciais atos ilícitos, incluindo a fraude, não seja o principal objetivo da realização de uma auditoria de conformidade, o auditor inclui fatores de risco de fraude em suas avaliações de risco e mantém-se alerta para indícios de atos ilícitos, incluindo a fraude, na realização de seu trabalho.
- 227) O auditor pode considerar consultar um advogado ou as autoridades regulatórias apropriadas. Além disso, ele pode comunicar as suas suspeitas para os níveis adequados da administração ou para os responsáveis pela governança e, então, acompanhar para verificar se medidas adequadas foram tomadas. Por causa dos diferentes mandatos e estruturas organizacionais existentes internacionalmente, cabe à ISC determinar a ação apropriada a ser tomada em relação a casos de não conformidade relacionados a fraude ou irregularidades graves.
- 228) Um tribunal de justiça pode determinar se uma determinada transação é ilegal e constitui uma infração penal. Mas as ISC com poderes jurisdicionais também podem concluir que uma determinada transação é ilegal e podem justificar a imposição de sanções à pessoa responsável e determinar o ressarcimento de recursos e bens desviados e de pagamentos indevidos ou impróprios.
- 229) Embora os auditores não determinem se um ato ilegal constitui uma infração criminal ou se uma responsabilidade civil ocorreu, eles têm a responsabilidade de avaliar se as transações em questão estão em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis e se constituem infrações que levarão o tribunal a impor *sanções* ou o ressarcimento de pagamentos indevidos ou impróprios ou de bens desviados.
- 230) As ISC com poderes jurisdicionais podem comunicar atos ilícitos ao órgão de acusação, que decide se o caso precisa ou não ser tratado em um tribunal de justiça.
- 231) Se suspeitas de atos ilícitos surgirem durante a auditoria, o auditor pode comunicar isso aos níveis apropriados da administração e aos responsáveis pela governança. Os responsáveis pela governança provavelmente serão órgãos ministeriais ou administrativos no topo da hierarquia de reporte.

Quando apropriado e razoável, o auditor pode acompanhar e verificar se a administração ou os responsáveis pela governança tomaram as medidas adequadas em resposta à suspeita, por exemplo, relatando o incidente às autoridades responsáveis pela aplicação da legislação pertinente. O auditor pode também relatar tais incidentes diretamente às autoridades responsáveis pela aplicação da legislação pertinente.

REQUISITOS RELACIONADOS AO MONITORAMENTO

Requisito

- 232) O auditor deve decidir monitorar as opiniões /conclusões/ recomendações de casos de não conformidade no relatório de auditoria, quando apropriado.

Explicação

- 233) Um papel importante para uma ISC no monitoramento das ações tomadas pela parte responsável é acompanhar as questões levantadas em um relatório de auditoria. Um plano para o monitoramento é escrito após a publicação do relatório, contendo questões sobre se a entidade auditada tratou adequadamente as questões levantadas. Ação insuficiente ou insatisfatória por parte da entidade auditada pode requerer um novo relatório da ISC.
- 234) Um processo de monitoramento facilita a implementação eficaz da ação corretiva e fornece um *feedback* útil à entidade auditada, ao(s) usuário(s) do relatório de auditoria, ao público em geral e ao auditor para o planejamento de auditorias futuras.
- 235) A necessidade de monitorar casos de não conformidade relatados anteriormente irá variar conforme a natureza do objeto, a não conformidade identificada e as circunstâncias específicas da auditoria. Em algumas ISC, incluindo ISC com poderes jurisdicionais, o monitoramento pode incluir a emissão de relatórios legalmente vinculantes ou decisões judiciais. Em auditorias realizadas regularmente, os procedimentos de monitoramento podem fazer parte da avaliação de risco do ano subsequente. Isso pode incluir relatórios formais pelo auditor ao poder legislativo, bem como para a entidade auditada ou outros órgãos competentes. Outras formas de monitoramento podem

incluir relatórios, revisões internas e avaliações elaboradas pela entidade auditada ou terceiros e uma auditoria de monitoramento.

- 236) Processos de monitoramento podem ser estabelecidos no mandato da ISC. Tais processos podem ser construtivos para a entidade auditada.



Instituto Rui Barbosa

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas