

NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO (NBASP)

**Nível 2 - Princípios
Fundamentais
de Auditoria do
Setor Público**

Instituto Rui Barbosa - IRB

**NORMAS BRASILEIRAS
DE AUDITORIA DO SETOR
PÚBLICO (NBASP)**

**Nível 2 - Princípios Fundamentais
de Auditoria do Setor Público**

**Belo Horizonte
IRB
2017**

Instituto Rui Barbosa
COPYRIGHT© 2011 IRB
PEDIDOS E CORRESPONDÊNCIAS:
Instituto Rui Barbosa
Av. Raja Gabaglia, 1315, Luxemburgo
Belo Horizonte - MG
Cep: 30380-435
Telefone: (31) 3348-2679
Email: irb@irbcontas.org.br

FICHA CATALOGRÁFICA

I59n

Instituto Rui Barbosa (IRB)

Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP):
nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público.
- Belo Horizonte, 2017.

190 p.

Norma aprovada pela INTOSAI, em 2013, e traduzida pelo
TCU, em 2017.

ISBN 978-85-65283-06-9

1. Auditoria pública 2. Normas de auditoria 3. INTOSAI

I. Título

CDU 657.6C

Ao apresentar à nossa comunidade o volume II das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), lembro-me de uma passagem descrita por *Amartya Sen* em sua obra *A Idéia de Justiça*¹ na qual o prestigiado professor da Universidade de Harvard, com doutorado em economia pelo Trinity College, em Cambridge, Reino Unido, e prêmio Nobel, em 1998, por seu trabalho sobre a economia do bem-estar social, apresenta uma antiga distinção da literatura sânscrita sobre ética e teoria do direito. A dicção do renomado mestre destaca que: “considere duas palavras diferentes, *niti* e *nyaya*; no sânscrito clássico, ambas significam Justiça. Entre os principais usos do termo *niti*, estão a adequação de um arranjo institucional e a correção de um comportamento. Contrastando com *niti*, o termo *nyaya* representa um conceito abrangente de justiça realizada. Nessa linha de visão, os papéis das instituições, regras e organizações, importantes como são, tem de ser avaliados da perspectiva mais ampla e inclusiva de *nyaya*, que está inevitavelmente ligada ao mundo que de fato emerge e não apenas às instituições ou regras que por acaso temos”.

O conteúdo das NBASP Nível II foi aprovado na Assembleia Geral do Instituto Rui Barbosa, em 03 de agosto de 2017, após tradução pelo Tribunal de Contas da União, revisão pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do IRB, e submetidas à audiência pública. Constata-se que a ISSAI 100 “Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” fornece informações detalhadas sobre o propósito e a aplicabilidade da ISSAI, o contexto da auditoria no setor público, os respectivos elementos e princípios aplicáveis. Observa-se que a ISSAI 200 “Princípios Fundamentais de Auditoria

¹Sen, Amartya. *A idéia de Justiça*; tradução de Denise Bottman, Ricardo Donimelli Mendes. – São Paulo: Companhia das Letras, 2011 p. 50-52

Financeira” aborda os princípios-chaves relacionados à auditoria de demonstrações financeiras no setor público. Verifica-se que a ISSAI 300 “Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional” está organizada em três seções: a primeira estabelece o marco referencial, a segunda elenca os princípios gerais que devem ser considerados pelo auditor antes e durante o processo de auditoria, e a terceira exhibe os princípios relevantes aos principais estágios do processo de auditoria em si. Por último, a ISSAI 400, que sempre deve ser lida em conjunto com a ISSAI 100, apresenta informações detalhadas sobre o propósito e razoabilidade das ISSAIs em auditorias de conformidade, além de apresentar o marco referencial, elementos e princípios da auditoria de conformidade.

Agradeço aos Presidentes dos Tribunais de Contas do Brasil, especialmente ao Vice-Presidente de Auditoria do IRB Conselheiro Inaldo da Paixão, aos integrantes do Subcomitê de Normas de Auditoria do IRB: Jacqueline Soares Gervásio Vianna de Paula, Selva de Souza Cavalcanti, Luiz Genélio Mendes Jorge, José Raimundo Bastos de Aguiar, Dagomar Henriques Lima, Antônio Alves de Carvalho Neto, Eliane Meira Barros de Oliveira e a todos que apresentaram sugestões ao longo da tramitação do processo de harmonização.

Em derradeiro, o objetivo do IRB ao se empenhar na elaboração do Livro Azul dos auditores públicos é praticar *nyaya* em cada auditoria que se realiza no Brasil, oferecendo o encantamento da possibilidade da melhoria da administração pública no enleamento da técnica e das políticas públicas a favor das pessoas no sentido românico de República.

Sebastião Helvecio

Presidente do Instituto Rui Barbosa

SUMÁRIO

NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO (NBASP)

NÍVEL 2

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

APRESENTAÇÃO.....	8
NBASP 100 (ISSAI 100) PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	11
NBASP 200 (ISSAI 200) PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA FINANCEIRA	43
NBASP 300 (ISSAI 300) PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL	123
NBASP 400 (ISSAI 400) PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE	159

Apresentação

Os Tribunais de Contas brasileiros reunidos em Assembleia convocada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e realizada em 3 de agosto de 2017 na sede do Instituto Serzedello Corrêa (ISC), em Brasília-DF, aprovaram a adoção das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) do nível 3, emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) – Nível 2.

Distintamente das NBASP de nível 1, que passaram por um processo de convergência ao marco normativa brasileiro, no nível 2, optou-se pela adoção das normas tais como aprovadas pela INTOSAI, utilizando-se para tanto de tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e revisão realizada pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do IRB. Assim, nas NBASP de nível 2 as referências a Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) referem-se aos Tribunais de Contas.

O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI possui quatro níveis. No Brasil, optou-se por apenas três níveis, condensando os níveis 1 e 2 daquelas normas em apenas um (NBASP – nível 1). Por conseguinte, as NBASP – nível 2 correspondem ao nível 3 das ISSAI.

A NBASP 100 – correspondente à ISSAI 100 - estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou do seu contexto. A NBASP 200 – ISSAI 200 - fornece os princípios fundamentais para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. A NBASP 300 – ISSAI 300 - baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve visando

adequá-los para o contexto específico da auditoria operacional. A NBASP 400 – ISSAI 400 - objetiva fornecer um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes para a auditoria de conformidade de um objeto de auditoria, tanto qualitativo como quantitativo.

Neste sentido, considerando que os princípios fundamentais definidos nas ISSAI do nível 3 são aplicáveis aos processos de trabalho de cada tipo de auditoria, independentemente da estrutura de controle do país, e considerando que os princípios não se sobrepõem à Constituição, às leis e aos regulamentos nacionais, nem impedem os Tribunais de Contas de realizarem investigações, revisões ou outros trabalhos que não sejam especificamente cobertos pelas ISSAI, a adoção dessas normas, tal como traduzidas e revisadas, é medida necessária de alinhamento dos processos de trabalho das auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas a princípios internacionalmente aceitos.

A utilização de padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente fortalece institucionalmente os Tribunais de Contas e constitui importante instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira.

ISSAI 100

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite www.issai.org



Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
PROPÓSITO E APLICABILIDADE DAS ISSAI	15
MARCO REFERENCIAL PARA A	
AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	18
Mandato	18
A auditoria do setor público e seus objetivos	19
Tipos de auditoria do setor público	21
ELEMENTOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	22
As três partes	23
Objeto, critérios e informação do objeto	24
Tipos de trabalho	25
Confiança e assegurar na auditoria do setor público	26
A necessidade de confiança e assegurar	26
Formas de fornecer assegurar	26
Níveis de assegurar	27
PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	28
Requisitos organizacionais	29
Princípios gerais	29
Ética e independência	29
Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais	30
Controle de qualidade	30
Gestão de equipes de auditoria e habilidades	31
Risco de auditoria	33
Materialidade	33
Documentação	34
Comunicação	35
Princípios relacionados ao processo de auditoria	35
Planejando uma auditoria	35
Executando uma auditoria	38
Relatando e monitorando	39

INTOSAI



INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013, traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017 e revisada pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do Instituto Rui Barbosa

INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).
2. As ISSAI abrangem os requisitos da auditoria do setor público no nível organizacional (EFS), enquanto no nível dos trabalhos de auditoria, visam apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.
3. O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI tem quatro níveis. O nível 1 contém os princípios fundamentais da estrutura. O nível 2 (ISSAI 10-99) estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS, como independência, transparência e *accountability*, ética e controle de qualidade, que são relevantes para todas as auditorias das EFS. Os níveis 3 e 4 tratam da realização de cada tipo de auditoria e incluem princípios profissionais geralmente reconhecidos que dão suporte à auditoria eficaz e independente das entidades do setor público.
4. Os Princípios Fundamentais de Auditoria no nível 3 (ISSAI 100-999) decorrem e foram elaborados a partir da *ISSAI 1 – A Declaração de Lima* e das ISSAI de nível 2, e fornecem uma estrutura normativa de referência internacional definindo a auditoria do setor público.

5. O nível 4 traduz os Princípios Fundamentais de Auditoria em diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas que podem ser usadas diariamente na realização de auditorias e também como normas de auditoria, quando normas nacionais de auditoria não tenham sido desenvolvidas. Este nível engloba as Diretrizes Gerais de Auditoria (ISSAI 1000-4999), que estabelecem os requisitos para auditorias financeiras, operacionais e de conformidade.
6. A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” fornece informações detalhadas sobre:
 - o propósito e a aplicabilidade das ISSAI;
 - o contexto da auditoria no setor público;
 - os elementos de auditoria do setor público;
 - os princípios aplicáveis à auditoria do setor público.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DAS ISSAI

7. A ISSAI 100 estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou do seu contexto. As ISSAI 200, 300 e 400 baseiam-se nesses princípios e adicionalmente os desenvolvem para serem aplicados no contexto das auditorias financeiras, operacionais e de conformidade, respectivamente. Assim, devem ser aplicados em conjunto com os princípios estabelecidos na ISSAI 100. Os princípios de maneira nenhuma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais, nem impedem as EFS de realizarem investigações, revisões ou outros trabalhos que não sejam especificamente cobertos pelas ISSAI existentes.
8. Os Princípios Fundamentais de Auditoria formam o núcleo das Diretrizes Gerais de Auditoria no nível 4 do marco referencial

das ISSAI. Os princípios podem ser usados para estabelecer normas oficiais de três formas:

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

As EFS podem optar por compilar um único documento normativo, uma série de tais documentos ou uma combinação de documentos normativos e outros documentos oficiais.

As EFS devem declarar quais normas elas aplicam na execução de suas auditorias, e essa declaração deve ser acessível para os usuários dos seus relatórios. Quando as normas forem baseadas em várias fontes em conjunto, isso também deve ser declarado. As EFS são encorajadas a tornar essas declarações parte de seus relatórios de auditoria, entretanto, formas mais gerais de comunicação podem ser usadas.

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

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

“Conduzimos nossa auditoria em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou são consistentes

com] os Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100-999) das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores. ”

Para adotar ou desenvolver apropriadamente normas de auditoria baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria é necessária uma compreensão de todo o texto desses princípios. Para alcançar isso, pode ser útil consultar as orientações pertinentes nas Diretrizes Gerais de Auditoria.

10. As EFS podem decidir adotar as Diretrizes Gerais de Auditoria como suas normas oficiais. Em tais casos, o auditor deve cumprir com todas as ISSAI relevantes para a auditoria. A referência às ISSAI aplicadas pode ser feita declarando-se:

“Conduzimos nossa(s) auditoria(s) em conformidade com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.”

Para maior transparência, a declaração pode adicionalmente especificar qual ISSAI ou conjunto de ISSAI o auditor considerou relevante e aplicou. Isso pode ser feito acrescentando-se a seguinte frase:

“A(s) auditoria(s) foi(foram) baseada(s) na(s) ISSAI xxx [número e nome da ISSAI ou conjunto de ISSAI].”

11. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA), elaboradas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), estão incorporadas nas diretrizes de auditoria financeira (ISSAI 1000-2999). Portanto, em auditorias financeiras, a referência pode ser feita tanto às ISSAI como às ISA. As ISSAI fornecem orientação adicional para o setor público (“Notas Práticas”),

mas os requisitos do auditor em auditorias financeiras são os mesmos. As ISA constituem um conjunto indivisível de normas e as ISSAI em que elas estão incorporadas não podem ser referenciadas individualmente. Se as ISSAI ou as ISA tiverem sido adotados como normas da EFS para auditorias financeiras, o relatório do auditor deve incluir referência a essas normas. Isso se aplica igualmente a auditorias financeiras realizadas em combinação com outros tipos de auditoria.

12. As auditorias podem ser realizadas em conformidade tanto com as Diretrizes Gerais de Auditoria como com normas provenientes de outras fontes, desde que não haja contradições. Nesses casos, deve ser feita referência tanto a tais normas como às ISSAI.

MARCO REFERENCIAL PARA A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

Mandato

13. Uma EFS exercerá sua função de auditoria do setor público dentro de um ordenamento constitucional específico e em virtude de sua missão e mandato, que lhe garantem suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições. O mandato de uma EFS pode definir suas responsabilidades gerais no campo da auditoria do setor público e fazer disposições adicionais relativamente a auditorias e outros trabalhos a realizar.
14. As EFS podem ter mandatos para realizar muitos tipos de trabalho sobre qualquer tema de relevância que diga respeito às responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança e ao uso apropriado de recursos e bens públicos. A abrangência ou forma desses trabalhos e dos

relatórios deles decorrentes variará segundo o mandato conferido por lei à EFS.

15. Em certos países, a EFS é um tribunal, composto por juízes, com autoridade sobre os contabilistas do Estado e outros agentes públicos que lhe devem prestar contas. Nesses casos, existe uma importante relação entre essa função jurisdicional e as características da auditoria do setor público. A função jurisdicional requer que a EFS assegure que seja responsabilizado quem quer que esteja encarregado de lidar com recursos públicos, e, nesse sentido, esteja sujeito à sua jurisdição.
16. Uma EFS pode tomar decisões estratégicas para cumprir as exigências de seu mandato e outras exigências legais. Tais decisões podem incluir a definição das normas de auditoria aplicáveis, os trabalhos a serem realizados e como eles serão priorizados.

A auditoria do setor público e seus objetivos

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

18. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.
19. As EFS estão a serviço desse objetivo como importantes pilares dos sistemas democráticos e como mecanismos de governança nacionais, e desempenham um importante papel no aperfeiçoamento da administração pública ao enfatizar os princípios de transparência, *accountability*, governança e desempenho. A “ISSAI 20 – Princípios de Transparência e *Accountability*” contém orientações a esse respeito.
20. As auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança:
- fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas;
 - aperfeiçoando a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias contínuas e a confiança sustentada no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
 - fortalecendo a efetividade¹ dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de

¹ Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado aos resultados) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

- controle e correção sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
 - criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.
21. Em geral, as auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos principais: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. Os objetivos de cada auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis.

Tipos de auditoria do setor público

22. Os três tipos principais de auditoria do setor público são definidos como segue:

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

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

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

23. As EFS podem realizar auditorias ou outros trabalhos sobre qualquer tema de relevância que diga respeito às responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança e ao uso apropriado de recursos e bens públicos. Esses trabalhos podem incluir relatórios sobre os produtos e resultados quantitativos das atividades de prestação de serviços da entidade, relatórios de sustentabilidade, necessidades futuras de recursos, aderência a padrões de controle interno, auditorias concomitantes em projetos ou em outros assuntos. As EFS podem também realizar auditorias combinadas, incorporando aspectos financeiros, operacionais e/ou de conformidade.

ELEMENTOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

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

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

As três partes

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

- O auditor: na auditoria do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo Titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias. A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da EFS.
- A parte responsável: na auditoria do setor público, as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal. As partes responsáveis podem ser responsáveis pela elaboração da informação do objeto, pela gestão do objeto ou por atender recomendações acerca do objeto, e podem ser pessoas ou organizações.
- Os usuários previstos: as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.

Objeto, critérios e informação do objeto

26. O objeto de auditoria refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria. Um objeto de auditoria apropriado é identificável e passível de avaliação ou mensuração consistente baseada em critérios, de modo que possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a opinião ou conclusão de auditoria.
27. Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Na determinação da adequação dos critérios, o auditor deve considerar a sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos, assim como a sua completude, confiabilidade e objetividade (neutralidade, aceitabilidade geral e comparabilidade com os critérios utilizados em auditorias similares). Os critérios utilizados podem depender de uma série de fatores, incluindo os objetivos e o tipo de auditoria. Critérios podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas. Os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos para lhes permitir entender como o objeto foi avaliado ou mensurado.
28. A informação do objeto refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria.

Tipos de trabalho

29. Existem dois tipos de trabalho:

- Nos trabalhos de certificação, a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.
- Nos trabalhos de relatório direto, é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto, de acordo com os critérios, é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.

30. As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo. Constituem o objeto ou a informação do objeto nos três tipos de auditoria cobertos pelas ISSAI os seguintes:

- Auditoria financeira: o objeto de uma auditoria financeira é a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras. A informação do objeto são as demonstrações financeiras.
- Auditoria operacional: o objeto de uma auditoria operacional é delimitado pelos objetivos e questões de auditoria.

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

- Auditoria de conformidade: o objeto de uma auditoria de conformidade é delimitado pelo escopo da auditoria. Podem ser atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, o auditor foca na informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.

Confiança e asseguração na auditoria do setor público

A necessidade de confiança e asseguração

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

Formas de fornecer asseguração

32. Dependendo da auditoria e das necessidades dos usuários previstos, a asseguração pode ser comunicada de duas maneiras:

- Por meio de opiniões e conclusões que transmitam explicitamente o nível de asseguração. Isso se aplica a todos os trabalhos de certificação e a certos trabalhos de relatório direto.
- De outras formas. Em alguns trabalhos de relatório direto, o auditor não dá uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto. Em tais casos, o auditor fornece aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo explicitamente, 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 recomendação.

Níveis de asseguração

33. A asseguração pode ser razoável ou limitada.

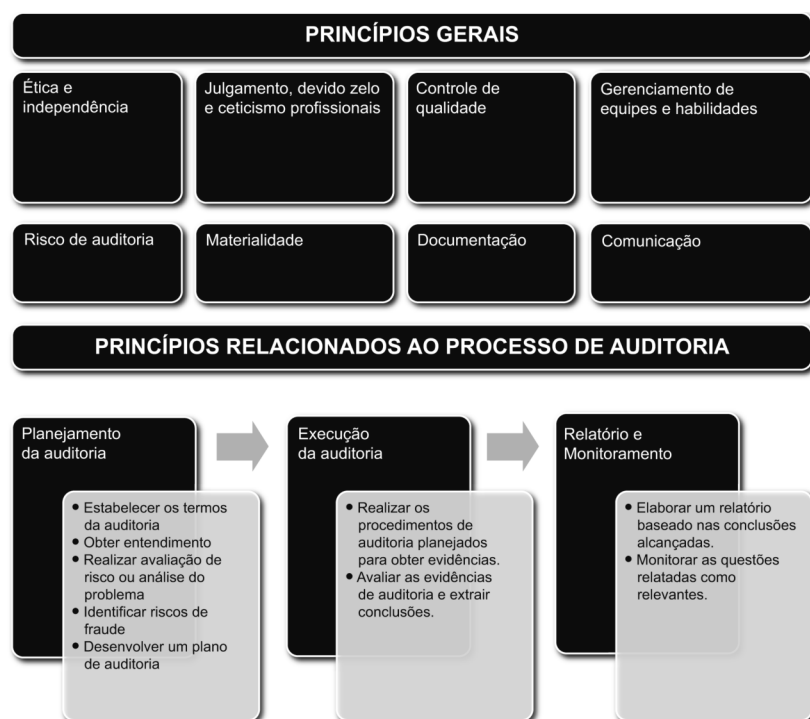
A asseguração razoável é alta, mas não absoluta. A conclusão da auditoria é expressa de forma positiva, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação do objeto fornece uma visão verdadeira e justa,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

Ao fornecer uma asseguração limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. Os procedimentos executados 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 fornecida.

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

34. Os princípios detalhados a seguir são fundamentais para a condução de uma auditoria. A auditoria é um processo cumulativo e iterativo. No entanto, para fins de apresentação, os princípios fundamentais são agrupados por princípios relacionados aos requisitos organizacionais das EFS, princípios gerais que o auditor deve considerar antes do início e em mais de um momento durante a auditoria e princípios relacionados com as etapas específicas do processo de auditoria.

Áreas cobertas pelos princípios de auditoria do setor público



Requisitos organizacionais

35. **As EFS devem estabelecer e manter procedimentos apropriados para a ética e o controle de qualidade.**

Cada EFS deve estabelecer e manter procedimentos para a ética e o controle de qualidade no nível organizacional, a fim de proporcionar um nível de segurança razoável de que a EFS e seu pessoal cumpram as normas profissionais e as exigências éticas, legais e regulamentares aplicáveis. A “ISSAI 30 – Código de Ética e a ISSAI 40 – Controle de Qualidade para EFS” contém orientações a esse respeito. A existência desses procedimentos no nível da EFS é um pré-requisito para a aplicação ou o desenvolvimento de normas nacionais baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria.

Princípios gerais

Ética e independência

36. **Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes.**

Princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor. As EFS devem ter políticas abordando exigências éticas e enfatizando a necessidade de seu cumprimento por cada auditor. Os auditores devem manter-se independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos.

Os auditores podem encontrar orientação sobre independência profissional na “ISSAI 10 – Declaração do México sobre a Independência das EFS”. Orientações sobre os princípios éticos fundamentais de integridade, objetividade, competência

peçoal, devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional são definidos na “ISSAI 30 – Código de Ética”.

Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais

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

A atitude do auditor deve ser caracterizada pelo ceticismo profissional e pelo julgamento profissional, que devem ser aplicados quando tomam decisões sobre o curso de ação apropriado. Os auditores devem exercer o devido zelo para assegurar que seu comportamento profissional seja apropriado.

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia se evidência obtida ao longo da auditoria é suficiente e apropriada. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos. O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho.

Controle de qualidade

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

As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com normas

profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado. Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos. Os auditores podem encontrar orientação adicional na “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as EFS”.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

39. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias.

Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes para a auditoria. Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo.

Quando for relevante ou necessário e alinhado com o mandato da EFS e com a legislação aplicável, o auditor pode usar o trabalho de auditores internos, de outros auditores ou de

especialistas. Os procedimentos do auditor devem fornecer uma base suficiente para usar o trabalho de outros e, em todos os casos, ele deve obter evidência da competência e independência dos outros auditores ou especialistas e da qualidade do trabalho que realizaram. De qualquer maneira, a EFS é a única responsável por qualquer opinião ou relatório de auditoria que possa ser produzido sobre o objeto e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso do trabalho realizado por outras partes.

Os objetivos da auditoria interna são diferentes daqueles da auditoria externa. Não obstante, tanto a auditoria interna quanto a externa promovem boa governança ao contribuírem para a transparência e *accountability* pelo uso de recursos públicos, assim como para a economia, eficiência e efetividade na administração pública. Isso oferece oportunidades para a coordenação e a cooperação, assim como para a possibilidade de eliminar a duplicação de esforços.

Algumas EFS utilizam o trabalho de outros auditores em nível estadual, provincial, regional, distrital ou local, ou de firmas de auditoria que tenham concluído trabalhos de auditoria relacionados ao objetivo da auditoria. Devem ser tomadas medidas para assegurar que qualquer um desses trabalhos tenha sido realizado em conformidade com as normas de auditoria do setor público.

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

Risco de auditoria

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

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

Quando o objetivo é fornecer asseguração razoável, o auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, dadas as circunstâncias da auditoria. A auditoria pode também visar fornecer asseguração limitada, caso em que o risco aceitável de não conformidade com critérios é maior do que em uma auditoria de asseguração razoável. A auditoria de asseguração limitada fornece um nível de asseguração que, no julgamento profissional do auditor, será significativo para os usuários previstos.

Materialidade

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

A materialidade é relevante em todas as auditorias. Uma questão pode ser julgada materialmente relevante se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor acerca das necessidades dos usuários. Esse julgamento pode

se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens, tomados em conjunto. A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor, mas também tem aspectos quantitativos, bem como qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre.

As considerações sobre materialidade afetam as decisões relativas à natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, e a avaliação dos resultados da auditoria. Essas considerações podem incluir preocupações das partes interessadas², interesse público, exigências regulatórias e consequências para a sociedade.

Documentação

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

A documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência de auditoria obtida

² Nota de tradução: Tradução de stakeholder. Conceito determinado pelas ISO ABNT 31000 e ISO GUIA 73: “Parte interessada - pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade.”

para fundamentar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respectivas conclusões.

Comunicação

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

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

Princípios relacionados ao processo de auditoria

Planejando uma auditoria

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

As auditorias podem ser exigidas pela legislação, solicitadas por um órgão legislativo ou de controle, iniciadas pela EFS ou realizadas por simples acordo com a entidade auditada. Em todos os casos, o auditor, a administração da entidade auditada, os responsáveis pela governança e outros, conforme aplicável, devem chegar a um entendimento comum e formal

acerca dos termos da auditoria e dos seus respectivos papéis e responsabilidades. Informações importantes podem incluir o objeto, o escopo e os objetivos da auditoria, o acesso aos dados, o relatório que resultará da auditoria, o processo da auditoria, as pessoas de contato e os papéis e responsabilidades das diferentes partes envolvidas no trabalho.

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

Isso inclui entender os objetivos relevantes, as operações, o ambiente regulatório, os controles internos, o sistema financeiro e outros sistemas e processos de negócio, pesquisando as potenciais fontes de evidência de auditoria. O conhecimento pode ser obtido a partir de interação regular com a administração, os responsáveis pela governança e outras partes interessadas. Isso pode significar consultar especialistas e examinar documentos (incluindo estudos anteriores e outras fontes), a fim de obter um entendimento abrangente do objeto a ser auditado e do seu contexto.

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

A natureza dos riscos identificados variará de acordo com o objetivo da auditoria. O auditor deve considerar e avaliar o risco de diferentes tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto. Tanto riscos gerais como específicos devem ser considerados. Isso pode ser alcançado mediante procedimentos que servem para obter um entendimento da entidade ou do programa e seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes. O auditor deve avaliar as respostas da administração aos riscos identificados,

incluindo o desenho e a implementação de controles internos para tratá-los. Em uma análise de problemas, o auditor deve considerar as indicações atuais de problemas ou desvios em relação ao que deveria ser ou é esperado. Esse processo envolve examinar vários indicadores de problemas a fim de definir os objetivos da auditoria. A identificação de riscos e seus impactos na auditoria deve ser considerada ao longo de todo o processo de auditoria.

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

Os auditores devem fazer indagações e executar procedimentos para identificar e responder aos riscos de fraude que sejam relevantes para os objetivos da auditoria. Eles devem manter uma atitude de ceticismo profissional e estar alertas para a possibilidade de fraude, durante todo o processo de auditoria.

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

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

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

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

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

Executando uma auditoria

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

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

Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações em papel ou meio eletrônico, comunicações externas escritas ou em meio eletrônico, observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes da entidade auditada. Os métodos de obtenção de evidência de auditoria podem incluir inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e/ou outras técnicas de pesquisa. A evidência deve ser tanto suficiente (quantidade) para persuadir uma pessoa bem informada de que os achados são razoáveis, quanto apropriada

(qualidade) – isto é, relevante, válida e confiável. A avaliação de evidência pelo auditor deve ser objetiva, justa e equilibrada. Os achados preliminares devem ser comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade.

O auditor deve respeitar todos os requisitos relacionados à confidencialidade.

50. Os auditores devem avaliar a evidência de auditoria e extrair conclusões.

Após completar os procedimentos de auditoria, o auditor revisará a documentação de auditoria para determinar se objeto foi suficientemente e adequadamente auditado. Antes de extrair conclusões, o auditor reconsidera a avaliação inicial de risco e materialidade, à luz das evidências obtidas, e determina se procedimentos adicionais de auditoria precisam ser realizados.

O auditor deve avaliar as evidências de auditoria com vistas a obter os achados de auditoria. Na avaliação das evidências de auditoria e da relevância dos achados, o auditor deve levar em consideração tanto aspectos quantitativos como qualitativos.

Com base nos achados, o auditor deve exercer seu julgamento profissional para chegar a uma conclusão acerca do objeto de auditoria ou da informação do objeto.

Relatando e monitorando

51. Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas.

O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes

interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. O propósito também é facilitar o monitoramento de ações corretivas. Em algumas EFS, como tribunais de contas com função jurisdicional, isso pode incluir a emissão de relatórios juridicamente vinculantes ou decisões judiciais.

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

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

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

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

Trabalhos de certificação

Nos trabalhos de certificação, o relatório de auditoria pode expressar uma opinião quanto a estar a informação do objeto, em todos os aspectos relevantes, livre de distorções ou se o objeto está em conformidade, em todos os aspectos

relevantes, com os critérios estabelecidos. Em um trabalho de certificação, o relatório é, geralmente, chamado de Relatório do Auditor.

Trabalhos de relatório direto

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

O relatório de auditoria deve explicar como a evidência obtida foi utilizada e justificar as conclusões que foram alcançadas. Isso permitirá que o relatório de auditoria proporcione aos usuários previstos o grau de confiança necessário.

Opinião

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

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

distorções, quer individualmente ou no agregado, são relevantes e generalizados;

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

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

Monitoramento

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

ISSAI 200

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite www.issai.org



Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	47
PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA FINANCEIRA	49
MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA FINANCEIRA	52
Objetivo da auditoria financeira	52
Aplicações do setor público cobertas pela ISSAI 200	53
Condições prévias para uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISSAI	53
Auditorias de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas de propósitos especiais	58
Auditorias de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira	60
ELEMENTOS DA AUDITORIA FINANCEIRA	61
As três partes na auditoria financeira	61
Critérios adequados	62
Informações do objeto	62
Trabalhos de asseguuração razoável	63
PRINCÍPIOS DA AUDITORIA FINANCEIRA	64
Princípios gerais	64
Pré-requisitos para a condução de auditorias financeiras	64
Ética e independência	64
Controle de qualidade	64
Gestão de equipes de auditoria e habilidades	66
Princípios relacionados aos conceitos básicos de auditoria	67
Risco de auditoria	67
Julgamento e ceticismo profissionais	69
Materialidade	71
Comunicação	73
Documentação	75
Princípios relacionados ao processo de auditoria	76
Concordância com os termos do trabalho	76
Planejamento	78
Entendimento da entidade auditada	80

INTOSAI



INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013, traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017 e revisada pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do Instituto Rui Barbosa

Avaliação de risco	83
Respostas aos riscos avaliados.....	85
Considerações relacionadas à fraude em uma auditoria de demonstrações financeiras	87
Considerações sobre continuidade operacional	89
Considerações relacionadas a leis e regulamentos em uma auditoria de demonstrações financeiras	93
Evidência de auditoria	95
Consideração de eventos subsequentes.....	99
Avaliação e comunicação de distorções.....	101
Formação de opinião e emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras.....	102
Considerações relevantes para auditorias de demonstrações financeiras de grupos (incluindo demonstrações financeiras consolidadas do governo)	119

INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadas Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam 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. A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” fornece os princípios fundamentais para a auditoria do setor público em geral e define a aplicabilidade das ISSAI. A “ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira” foi desenvolvida para abordar os princípios-chave relacionados a uma auditoria de demonstrações financeiras no setor público. Ela se baseia nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve visando adequá-los para o contexto específico de auditorias de demonstrações financeiras, constituindo a base para normas de auditoria relacionadas a auditorias de demonstrações financeiras. A ISSAI 200 deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100.
3. O principal propósito das ISSAI sobre auditoria financeira é fornecer aos membros da INTOSAI um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes para a auditoria de demonstrações financeiras de entidades do setor público. Além da ISSAI 200, as ISSAI de auditoria financeira compreendem as Diretrizes de Auditoria Financeira (ISSAI 1000-2999), no nível 4 do marco referencial das ISSAI. Uma introdução geral a essas diretrizes é dada na ISSAI 1000, enquanto as ISSAI 1200 a 1810 contêm, cada uma, as Notas Práticas emitidas pela

INTOSAI para orientar a aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA 200 a 810) desenvolvidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (IAASB). Cada Nota Prática e correspondente ISA constitui, juntamente, uma diretriz no marco referencial das ISSAI.

4. A auditoria financeira tem como foco determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável. O escopo das auditorias financeiras no setor público pode ser definido pelo mandato da EFS como um misto de objetivos de auditoria para além dos objetivos de uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. Esses objetivos podem incluir a auditoria de:

- contas de governo ou de entidades públicas ou outros relatórios financeiros, não necessariamente preparados de acordo com uma estrutura de relatório financeiro de propósito geral;
- orçamentos, ações orçamentárias, dotações e outras decisões sobre a alocação de recursos e a sua execução;
- políticas, programas ou atividades definidas por suas bases legais ou fontes de financiamento;
- áreas de responsabilidade legalmente definidas, tais como as responsabilidades de ministérios; e
- categorias de receitas ou despesas ou de ativos ou passivos.

5. Quando o mandato da EFS define tais objetivos adicionais de auditoria, a EFS pode também precisar considerar o desenvolvimento ou adoção de normas baseadas nos princípios gerais fundamentais de auditoria do setor público da ISSAI 100 e nos princípios fundamentais de auditoria operacional e de conformidade. As orientações das Diretrizes de Auditoria Financeira

sobre estruturas com propósito especial¹, auditorias de quadros isolados de demonstrações financeiras e elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira², e relatórios sobre demonstrações financeiras condensadas³ podem também ser relevantes para tais propósitos.

6. Esta ISSAI fornece informações detalhadas sobre:

- o propósito e a aplicabilidade dos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira;
- o marco referencial para auditoria de demonstrações financeiras no setor público;
- os elementos da auditoria de demonstrações financeiras;
- os princípios da auditoria de demonstrações financeiras.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA FINANCEIRA

7. A ISSAI 200 fornece os princípios fundamentais para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. Os princípios também se aplicam quando uma EFS está comprometida ou é responsável por auditar quadros isolados de demonstrações financeiras e elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira, ou demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais, ou demonstrações financeiras condensadas. Quando na ISSAI 200 se faz referência a auditorias de demonstrações financeiras, isso inclui responsabilidades dessa natureza.

¹ ISSAI 1800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Elaboradas de Acordo com Estruturas de Contabilidade para Propósitos Especiais.

² ISSAI 1805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Financeiras e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira.

³ ISSAI 1810 – Trabalhos para a Emissão de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Condensadas.

8. As ISSAI 1000 a 1810 sobre auditorias financeiras podem ser aplicadas, quando apropriado, a essas responsabilidades. No entanto, auditores estão proibidos de fazer referência ao uso das ISSAI quando:

- as condições prévias para uma auditoria de acordo com as ISSAI sobre auditoria financeira não existam⁴; ou
- o auditor não seja capaz de cumprir as exigências das ISA⁵ e ISSAI.

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

10. A “ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira” representa o núcleo das normas de auditoria que é fornecido detalhadamente pelas ISSAI 1000-1810 no nível 4 do marco referencial das ISSAI. Os princípios da ISSAI 200 podem ser utilizados de três formas:

- como base para o desenvolvimento de normas próprias;
- como base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios;
- como base para a adoção das Diretrizes de Auditoria Financeira como normas oficiais.

11. A referência à ISSAI 200 em relatórios somente deve ser feita se as normas de auditoria desenvolvidas ou adotadas cumprirem integralmente todos os princípios relevantes da ISSAI 200. Um princípio é considerado relevante quando lida com o tipo de auditoria ou combinações de tipos de auditoria e as

circunstâncias ou os procedimentos são aplicáveis. Os princípios de maneira nenhuma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais.

12. Ao adotar ou desenvolver normas de auditoria baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria, as referências a estes nos relatórios podem ser feitas declarando-se:

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

13. As EFS que adotam as Diretrizes de Auditoria Financeira do nível 4 como suas normas oficiais, devem fazer referência a elas em seus relatórios. Dependendo das normas aplicadas e do mandato da EFS, isso pode ser feito de duas maneiras:

- a) De acordo com as ISSAI 1000-1810 – isso significa completa conformidade com todas as ISA relevantes e com as orientações adicionais estabelecidas nas Notas Práticas da INTOSAI;
- b) De acordo com as ISA – isso implica conformidade com todas as ISA relevantes.

A ISSAI 100 explica mais as exigências das ISSAI.

14. Quando as ISSAI nível 4 são utilizadas como normas oficiais, os auditores do setor público devem também respeitar as exigências das ISA. As EFS são encorajadas a se esforçar para a completa adoção das diretrizes do nível 4 como suas normas oficiais, pois elas foram desenvolvidas para refletir as melhores práticas. A INTOSAI reconhece que, em alguns

⁴ ISSAI 1210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

⁵ ISSAI 1000 – parágrafos 37-43.

ambientes, isso pode não ser possível devido à ausência de estruturas administrativas básicas ou porque as leis ou regulamentos não estabelecem as mesmas premissas para a realização de auditorias de demonstrações financeiras de acordo com as Diretrizes de Auditoria Financeira. Quando esse for o caso, as EFS têm a opção de desenvolver normas oficiais baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.

15. Quando as ISSAI nível 4 são utilizadas como normas oficiais para uma auditoria de demonstrações financeiras conduzida juntamente com uma auditoria de conformidade, os auditores do setor público devem respeitar as exigências tanto das Diretrizes de Auditoria Financeira como das Diretrizes de Auditoria de Conformidade⁶.

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA FINANCEIRA

Objetivo da auditoria financeira

16. O objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável, ou – no caso de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada de relatório financeiro – se as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ou dão uma visão verdadeira

⁶ISSAI 4000 – Introdução Geral às Diretrizes de Auditoria de Conformidade e ISSAI 4200 – Diretrizes de Auditoria de Conformidade Relacionadas à Auditoria de Demonstrações Financeiras.

e justa, de acordo com essa estrutura. Leis ou regulamentos que regem organizações de auditoria do setor público podem prescrever outra terminologia para essa opinião. Uma auditoria conduzida de acordo com normas baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira da INTOSAI e exigências éticas relevantes permitirá o auditor expressar essa opinião.

17. A ISSAI 200 é baseada nos seguintes objetivos, conforme definido na ISSAI 1200⁷:

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

- b) obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, seja por fraude ou erro, possibilitando, assim, o auditor expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- c) elaborar o relatório sobre as demonstrações financeiras e comunicar o resultado da auditoria, de acordo com os achados do auditor.

Aplicações do setor público cobertas pela ISSAI 200

Condições prévias para uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISSAI

18. **O auditor deve avaliar se as condições prévias para uma auditoria de demonstrações financeiras foram atendidas.**

⁷ ISSAI 1200, parágrafo 11 da ISA 200.

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

- A estrutura de relatório financeiro utilizada para a elaboração das demonstrações financeiras é considerada aceitável pelo auditor.
- A administração da entidade reconhece e entende sua responsabilidade:
 - pela elaboração das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua apresentação adequada;
 - pelo controle interno que a administração determinou como necessário para a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro; e
 - por fornecer ao auditor acesso irrestrito a todas as informações das quais tenha conhecimento e que sejam relevantes para a elaboração de demonstrações financeiras.

20. Estruturas de relatórios financeiros podem ser de propósitos gerais ou específicos. Uma estrutura desenvolvida para satisfazer as necessidades de informações de uma ampla gama de usuários é chamada de estrutura de propósitos gerais, enquanto estruturas de propósitos especiais são desenvolvidas para atender às necessidades específicas de um usuário ou grupo específico de usuários. As estruturas podem ainda ser referidas como estruturas de apresentação adequada ou estruturas de conformidade. Uma estrutura de apresentação adequada requer conformidade com ela própria, mas admite, explícita ou implicitamente, que talvez seja necessário divergir de um requisito ou fornecer informação adicional para conseguir uma apresentação adequada das demonstrações financeiras. O termo estrutura de conformidade é usado para

se referir a uma estrutura de relatório financeiro que requer conformidade com os requisitos da estrutura e não reconhece a possibilidade de tais desvios para alcançar uma apresentação razoável.

21. Sem uma estrutura de relatório financeiro aceitável, a administração não terá uma base apropriada para a elaboração de demonstrações financeiras e o auditor não terá critérios adequados para auditá-las. Critérios adequados devem ser formais. Por exemplo, na elaboração de demonstrações financeiras, os critérios podem ser as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), ou outras estruturas nacionais ou internacionais de relatórios financeiros para uso no setor público.

22. Um conjunto completo de demonstrações financeiras para uma entidade do setor público, quando preparado de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para o setor público, normalmente consiste em:

- uma demonstração da posição patrimonial e financeira;
- uma demonstração do desempenho econômico-financeiro;
- uma demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- uma demonstração do fluxo de caixa;
- uma comparação entre valores do orçamento e valores realizados – seja na forma de uma demonstração financeira adicional separada ou de uma conciliação;
- notas explicativas, compreendendo um resumo de políticas contábeis relevantes e outras informações explanatórias;
- em certos ambientes, um conjunto completo de demonstrações financeiras pode também incluir outros relatórios, tais como relatórios de desempenho e de execução orçamentária.

Se as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura para outros regimes contábeis, tais como regime de competência modificado ou regime de caixa, um conjunto completo de demonstrações financeiras pode não incluir todas as demonstrações acima mencionadas.

23. Estruturas de relatório financeiro estabelecidas por lei ou regulamento serão frequentemente consideradas aceitáveis pelo auditor. No entanto, mesmo se considerada inaceitável, uma estrutura pode ser admissível se:

- a administração concordar em fornecer a divulgação adicional necessária nas demonstrações financeiras para evitar que sejam enganosas; e
- o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras incluir um parágrafo de ênfase chamando a atenção dos usuários para tais divulgações adicionais.

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

- Relevância – a informação fornecida nas demonstrações financeiras é relevante para a natureza da entidade auditada e para o propósito das demonstrações financeiras;
- Integridade – nenhuma transação, evento, saldo de conta ou divulgação que possa afetar conclusões baseadas nas demonstrações financeiras foi omitida;
- Confiabilidade – a informação fornecida nas demonstrações financeiras:
 - (i) quando aplicável, reflete a essência econômica de eventos e transações e não meramente sua forma legal; e
 - (ii) resulta, quando utilizada em circunstâncias similares, em

avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes.

- Neutralidade e objetividade – a informação nas demonstrações financeiras é livre de viés;
- Compreensibilidade – a informação contida nas demonstrações financeiras é clara e abrangente e não dá margem a interpretações significativamente diversas.

O apêndice 2 da ISSAI 1210⁸ pode fornecer ajuda adicional para o auditor determinar se a estrutura de relatório financeiro é aceitável.

25. Em alguns ambientes de auditoria do setor público, auditorias financeiras são chamadas de auditorias de execução orçamentária, que frequentemente incluem o exame de transações no que diz respeito a questões de conformidade e legalidade com relação ao orçamento. Tais auditorias podem ser realizadas com base em riscos ou com o objetivo de cobrir todas as transações. Em tais ambientes de auditoria, geralmente não existe estrutura de relatório financeiro aceitável. Os resultados de transações financeiras podem apresentar-se como uma comparação entre despesa orçada e despesa executada. Em ambientes onde tais auditorias são realizadas e as demonstrações financeiras não são apresentadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aceitável, o auditor pode concluir que as condições prévias para realização de uma auditoria, estabelecidas pelas ISSAI que tratam de auditoria financeira, não estão presentes. Os auditores podem, então, considerar desenvolver normas utilizando os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira como orientação para atender suas necessidades específicas. Nos casos em que o mandato para realizar auditoria faz referência à auditoria financeira, mas não a vincula a demonstrações financeiras

⁸ ISSAI 1210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro, propõe-se que as ISSAI sejam consideradas as melhores práticas disponíveis e que seus preceitos sejam implementados por meio de normas elaboradas para o contexto específico. Quando o mandato referir-se a auditorias de quadros isolados de demonstrações financeiras e elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira, a ISSAI 1805⁹ pode ser aplicável.

26. O tipo de auditoria realizada em ambientes onde a conformidade com normas é o foco principal da auditoria, normalmente seria considerado uma auditoria de conformidade. A “ISSAI 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade” pode ser uma fonte de informações relevante para o desenvolvimento ou a adoção de normas para o trabalho de auditoria. Se, por outro lado, o mandato para realizar auditoria permite uma alteração nos procedimentos de auditoria e o uso de estruturas de relatório financeiro aceitáveis para a elaboração de demonstrações financeiras for introduzido, as ISSAI sobre auditoria financeira podem ser adotadas subsequentemente.

Auditorias de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas de propósitos especiais

27. Os princípios da ISSAI 200 são aplicáveis a auditorias de demonstrações financeiras elaboradas tanto de acordo com estruturas de propósitos gerais quanto com estruturas de propósitos especiais. Além de preparar demonstrações financeiras para propósitos gerais, a entidade do setor público pode preparar demonstrações financeiras para outros usuários (tais como órgãos governamentais, poder legislativo ou outras

partes que exerçam função de controle), o que pode exigir demonstrações financeiras adaptadas para atender suas necessidades de informações. Em alguns ambientes, demonstrações financeiras deste tipo são as únicas demonstrações financeiras preparadas pela entidade do setor público. Demonstrações financeiras preparadas para um propósito especial não são apropriadas para o público em geral. Auditores devem, portanto, examinar cuidadosamente se a estrutura de relatório financeiro foi desenvolvida para atender às necessidades de informações financeiras de uma ampla variedade de usuários (estrutura de propósito geral) ou de usuários específicos, ou os requisitos de um órgão regulador.

28. Estruturas de propósitos especiais aplicáveis ao setor público podem incluir:

- os ingressos e desembolsos em regime contábil de caixa para informação sobre fluxo de caixa que uma entidade possa ser requisitada a preparar para um órgão governamental;
- as disposições sobre relatórios financeiros estabelecidas por uma organização ou mecanismo de financiamento internacional;
- as disposições sobre relatórios financeiros estabelecidas por um órgão governamental, pelo poder legislativo ou por outras partes que desempenhem uma função de controle para atender os requisitos daquele órgão; ou
- as disposições sobre relatórios financeiros de um contrato, tais como um projeto subvencionado.

29. Os princípios da ISSAI 200 são aplicáveis às auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com tais estruturas. Além desses princípios, as EFS podem achar útil, no desenvolvimento ou adoção de normas neles baseadas, considerar os requisitos e orientações contidos na ISSAI 1800,

⁹ ISSAI 1805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Financeiras e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira.

que aborda considerações especiais na aplicação das ISSAI 1200 – 1700 para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de propósito especial.

Auditorias de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira

30. Os princípios da ISSAI 200 são também aplicáveis a auditorias de entidades do setor público que preparam informações financeiras, incluindo quadros isolados de demonstrações financeiras ou de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira para outras partes (tais como órgãos governamentais, o poder legislativo ou outras partes com uma função de controle). Tais informações podem estar previstas no mandato da EFS para realizar auditoria. Auditores podem também ser designados para auditar quadros isolados de demonstrações financeiras ou elementos, contas ou itens específicos – tais como projetos financiados pelo governo – mesmo que eles não sejam os responsáveis por auditar o conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade em questão.

31. As EFS podem também achar útil considerar os requisitos e orientações da ISSAI 1805 quando do desenvolvimento ou adoção de normas baseadas nos princípios da ISSAI 200. A ISSAI 1805 trata de considerações especiais na aplicação dos requisitos das ISA a uma auditoria de quadros isolados ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira. Os quadros isolados ou os elementos, contas ou itens de uma demonstração financeira podem ser elaborados de acordo com uma estrutura de propósito geral ou de propósito especial.

ELEMENTOS DA AUDITORIA FINANCEIRA

32. Auditorias de demonstrações financeiras são definidas como trabalhos de assecuração, que envolvem pelo menos três partes distintas: um auditor, uma parte responsável e os usuários previstos. Os elementos de auditoria do setor público são descritos na ISSAI 100¹⁰. A ISSAI 200 cobre aspectos adicionais dos elementos relacionados à auditoria de demonstrações financeiras.

As três partes na auditoria financeira

33. Em uma auditoria de demonstrações financeiras, parte responsável é a responsável pela informação do objeto (normalmente as próprias demonstrações financeiras) e pode também ser responsável pelo objeto (as atividades financeiras refletidas nas demonstrações financeiras). A parte responsável é normalmente o poder executivo e/ou sua hierarquia subjacente de entidades do setor público responsáveis pela gestão de recursos públicos, pelo exercício de autoridade, sob o controle do poder legislativo, e pelo conteúdo das demonstrações financeiras. Espera-se que esses órgãos administrem recursos e exerçam autoridade de acordo com as decisões e premissas do poder legislativo.

34. Os legisladores representam os cidadãos, que são os usuários finais das demonstrações financeiras no setor público. O “usuário previsto” é principalmente o parlamento, que representa os cidadãos, tomando decisões e determinando as prioridades das finanças públicas, bem como a finalidade e destinação das receitas e despesas como parte de um processo democrático público. As decisões e premissas do poder legislativo podem formar a base de uma perspectiva mais ampla da auditoria

¹⁰ ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.

financeira no setor público. Para entidades do setor público, legisladores e regulamentadores são, muitas vezes, os usuários primários de suas demonstrações financeiras.

35. A parte responsável e os usuários previstos podem ser das mesmas entidades ou de órgãos diferentes do setor público. No primeiro cenário, o conselho supervisor de uma estrutura governamental pode buscar asseguração sobre a informação fornecida pela diretoria executiva da mesma entidade do setor público. A relação entre a parte responsável e os usuários previstos precisa ser vista dentro do contexto específico do trabalho e pode diferir das linhas de responsabilidade mais tradicionalmente definidas.

Crítérios adequados

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

Informações do objeto

37. A posição financeira, o desempenho financeiro, o fluxo de caixa e as notas explicativas apresentadas nas demonstrações financeiras (informações do objeto) resultam da aplicação de uma estrutura de relatório financeiro para reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação (critérios) para os dados financeiros de uma entidade do setor público (objeto). O termo “informações do objeto” refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto. O auditor obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre as informações

do objeto (por exemplo, as demonstrações financeiras da entidade) para proporcionar uma base razoável para expressar uma opinião no relatório do auditor.

Trabalhos de asseguração razoável

38. Auditorias de demonstrações financeiras conduzidas de acordo com as ISSAI são trabalhos de asseguração razoável. Asseguração razoável significa um nível alto de asseguração, mas não absoluto, dadas as limitações inerentes a uma auditoria. O resultado disso é que a maior parte da evidência obtida pelo auditor será persuasiva e não conclusiva. Em geral, auditorias de asseguração razoável são desenvolvidas para resultar em uma conclusão expressa de uma forma positiva, tal como “em nossa opinião, as demonstrações financeiras apresentam adequadamente (ou apresentam uma visão verdadeira e justa), em todos os aspectos relevantes, a posição financeira de... e de seu desempenho financeiro e fluxo de caixa...” ou, no caso de uma estrutura de conformidade, “em nossa opinião, as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com...”.
39. Trabalhos de asseguração limitada, tais como trabalhos de revisão, não são atualmente cobertos pelas ISSAI sobre auditorias financeiras. Esses trabalhos fornecem um nível de asseguração mais baixo que os trabalhos de asseguração razoável, e são projetados para resultar em uma conclusão expressa de forma negativa, tal como “nada chegou ao nosso conhecimento para nos fazer acreditar que as demonstrações financeiras não foram adequadamente apresentadas, em todos os aspectos relevantes”. Auditores que realizam esses trabalhos podem precisar aplicar orientações complementares às ISSAI de auditoria financeira; os princípios fundamentais de auditoria da ISSAI 100 podem ser úteis a esse respeito.

PRINCÍPIOS DA AUDITORIA FINANCEIRA

Princípios gerais

Pré-requisitos para a condução de auditorias financeiras

Ética e independência

40. O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os pertinentes à independência, ao proceder às auditorias de demonstrações financeiras.

41. Auditores que realizam auditorias de acordo com as ISSAI estão sujeitos à “ISSAI 30 – Código de Ética”, conforme aplicado no contexto nacional. Aos auditores que atuam em EFS que tenham adotado as ISSAI do nível 4 como suas normas oficiais, ou que aplicam as ISA, também é exigido conformidade com o Código de Ética para Profissionais Contabilistas, emitido pelo Conselho de Normas Internacionais de Ética para Contabilistas (IESBA) (o Código IESBA), o qual estabelece princípios éticos fundamentais para profissionais contabilistas, ou devem adotar requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes quanto ele; o Código de Ética da INTOSAI, aplicado no contexto nacional pode ser relevante neste caso. As EFS devem, portanto, adotar os requisitos éticos da ISSAI 30 ou o Código IESBA em seu ambiente para que possam declarar, nos seus relatórios, que a auditoria foi conduzida de acordo com as ISSAI ou as ISA.

Controle de qualidade

42. O auditor deve implementar procedimentos de controle de qualidade no nível do trabalho que forneçam segurança razoável de que a auditoria seja conduzida em

conformidade com as normas profissionais e com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, e que o relatório do auditor seja apropriado às circunstâncias.

43. Conforme estabelecido na ISSAI 100, as EFS devem adotar procedimentos de controle de qualidade de acordo com a “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para EFS”, que fornece o contexto para as Normas Internacionais de Controle de Qualidade do IAASB (ISQC 1) no ambiente do setor público. A ISQC 1 estabelece padrões e dá orientações para o sistema de controle de qualidade de uma organização. Embora o propósito geral e os princípios-chave da ISSAI 40 sejam consistentes com a ISQC 1, os requisitos da ISSAI 40 foram adaptados para assegurar que sejam relevantes para as EFS.

44. O titular da EFS ou o órgão colegiado equivalente tem a responsabilidade geral pela introdução e manutenção de procedimentos de controle de qualidade na EFS, embora a responsabilidade operacional no dia-a-dia possa ser delegada a outros. Por exemplo, qualquer auditor líder com responsabilidade por um trabalho de auditoria responderia, em última instância, perante o titular da EFS.

45. Auditores do setor público encarregados de realizar auditorias de demonstrações financeiras de acordo com normas baseadas ou consistentes com os princípios da ISSAI 200 estão sujeitos aos requisitos de controle de qualidade no nível do trabalho. Ao desenvolver normas baseadas na ISSAI 200 ou ao adotar normas consistentes com a ISSAI 200, as EFS devem considerar formular requisitos relacionados à necessidade de o auditor líder:

- assumir a responsabilidade pela qualidade geral em cada trabalho de auditoria;

- assegurar que os membros da equipe de auditoria cumpram com as exigências éticas relevantes;
- formar uma conclusão sobre a conformidade com os requisitos de independência aplicáveis ao trabalho de auditoria e adotar medidas adequadas para eliminar ameaças à independência;
- estar convencido de que a equipe de auditoria e quaisquer especialistas externos, coletivamente, têm as competências e habilidades adequadas;
- assumir a responsabilidade pelo desempenho da auditoria, especificamente no que diz respeito à:
 - liderança, supervisão e realização da auditoria;
 - garantia de que as revisões sejam conduzidas de acordo com as políticas e procedimentos de revisão da EFS.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

46. O auditor deve estar convencido de que toda a equipe de auditoria, e quaisquer especialistas externos, coletivamente tenham a competência e as habilidades para:

- a) realizar a auditoria em conformidade com as normas pertinentes e as exigências legais e regulatórias aplicáveis; e**
- b) permitir que o auditor emita um relatório que seja apropriado nas circunstâncias.**

47. Ao apreciar a competência e as habilidades esperadas da equipe como um todo, o auditor pode considerar se a equipe tem:

- conhecimento, obtido através de treinamento adequado e experiência prática em trabalhos de auditoria de natureza e complexidade similares;

- compreensão das normas profissionais e exigências legais e regulatórias aplicáveis;
- especialização técnica, incluindo habilidades de TI necessárias e conhecimentos de áreas especializadas de contabilidade ou auditoria;
- conhecimento relevante da indústria na qual a organização auditada opera;
- capacidade para aplicar julgamento profissional;
- compreensão das políticas e procedimentos de controle de qualidade das EFS;
- capacidade de cumprir os termos do mandato para realizar auditoria no ambiente pertinente, incluindo entendimento dos regimes de relatórios aplicáveis e para relatar ao poder legislativo ou a outros órgãos governamentais ou de interesse público;
- competências no campo de auditoria operacional ou de conformidade, se aplicável.

Princípios relacionados aos conceitos básicos de auditoria

48. As ISSAI 1000-2999 oferecem as melhores práticas para a aplicação dos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira. No entanto, se uma EFS escolhe desenvolver normas baseadas nos princípios fundamentais, ou adotar normas nacionais que sejam consistentes com os princípios, os assuntos tratados nesta e nas seções seguintes devem ser abordados.

Risco de auditoria

49. O auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias da auditoria, de modo a obter segurança razoável como base para expressar uma opinião de forma positiva.

50. O risco de auditoria em uma auditoria de demonstrações financeiras é o risco de que o auditor expresse uma conclusão inadequada, quando as informações do objeto contiverem distorções relevantes. O auditor deverá reduzir o risco a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias da auditoria, de modo a obter segurança razoável como base para expressar uma opinião de forma positiva. Para ser significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve aumentar a confiança dos usuários acerca das informações do objeto a um grau que seja claramente mais do que o trivial.
51. Em geral, o risco da auditoria depende dos seguintes componentes:
- O risco de distorção relevante, que se compõe do risco inerente e do risco de controle:
 - a) Risco inerente – a suscetibilidade da informação do objeto a uma distorção relevante, pressupondo que não haja controles relacionados;
 - b) Risco de controle – o risco de que uma distorção relevante possa ocorrer e não ser prevenida ou detectada e corrigida, tempestivamente, pelos controles relacionados. Se relevante para o objeto, algum risco de controle sempre existirá em decorrência das limitações inerentes ao desenho e à operação do controle interno.
 - O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e de detecção.
 - c) Risco de detecção – o risco de que o auditor não detecte uma distorção relevante.
52. A avaliação de riscos baseia-se em procedimentos de auditoria para obter as informações necessárias para essa finalidade, bem

como na evidência obtida durante toda a auditoria. A avaliação de riscos é uma questão de julgamento profissional e não é passível de medição precisa. O grau em que o auditor considera cada um dos componentes do risco dependerá das circunstâncias da auditoria.

Julgamento e ceticismo profissionais

53. **O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Ao planejar, executar, concluir e relatar uma auditoria de demonstrações financeiras, o auditor deve exercer julgamento profissional.**
54. Os termos “ceticismo profissional” e “julgamento profissional” são relevantes quando se formulam requisitos relacionados às decisões do auditor sobre a resposta apropriada para questões relativas à auditoria. Eles expressam a atitude do auditor, que inclui uma mente questionadora. Esses conceitos estão estabelecidos nas ISSAI sobre auditoria financeira.
55. O conceito de julgamento profissional é aplicado pelo auditor em todas as fases do processo de auditoria. Abrange a aplicação de treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contabilidade e ética, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho da auditoria¹¹.
56. O julgamento profissional é necessário, em particular, nas decisões sobre:

¹¹ ISSAI 1200, parágrafo 13.

- materialidade e risco de auditoria;
 - natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria utilizados para cumprir os requisitos das ISSAI e ISA e para a coleta de evidências de auditoria;
 - avaliação sobre se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada e se algo mais precisa ser feito para alcançar os objetivos gerais do auditor;
 - avaliação dos julgamentos da administração na aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade auditada;
 - extração de conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas – por exemplo, avaliando a razoabilidade das estimativas feitas pela administração na elaboração das demonstrações financeiras.
57. O ceticismo profissional é fundamental para todos os trabalhos de auditoria. O auditor planeja e executa um trabalho de asseguarção com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causem distorção relevante nas informações do objeto. Uma atitude de ceticismo profissional significa que o auditor realiza uma avaliação crítica, com uma mente questionadora da validade da evidência obtida e está atento a evidências que contradigam ou levantam dúvidas sobre a confiabilidade dos documentos ou representações da parte responsável. Tal atitude é necessária durante todo o processo de auditoria, de modo a reduzir o risco de negligenciar circunstâncias suspeitas, de generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria, de utilização de falsas premissas ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os resultados da sua aplicação.

Materialidade

58. **O auditor deve aplicar o conceito de materialidade de uma maneira apropriada no planejamento e na execução da auditoria.**
59. Uma distorção é relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, quando for razoavelmente esperado que possa influenciar as decisões tomadas pelos usuários com base em demonstrações financeiras. A materialidade tem aspectos tanto quantitativos quanto qualitativos. No setor público, não está limitada às decisões econômicas dos usuários, uma vez que decisões quanto à continuidade de determinados programas governamentais ou concessão de subvenções podem ser baseadas em demonstrações financeiras. Os aspectos qualitativos da materialidade geralmente desempenham um papel maior no setor público do que em outros tipos de entidades. A avaliação da materialidade e a consideração da sensibilidade e outros fatores qualitativos em uma auditoria particular, são questões para o julgamento do auditor.
60. Ao determinar a estratégia de auditoria, o auditor deve avaliar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se, para uma ou mais classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo puderem influenciar as decisões dos usuários, tomadas com base nas demonstrações financeiras, o auditor deve também determinar o nível ou níveis de materialidade a serem aplicados para essas classes de transações, saldos contábeis ou divulgações.
61. O auditor também deve determinar a materialidade para a execução da auditoria com a finalidade de avaliar o risco de

distorções relevantes e determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. Planejar a auditoria somente para detectar distorções individualmente relevantes negligencia o fato de que as distorções individualmente irrelevantes, em conjunto, podem levar à distorção relevante das demonstrações financeiras e não deixa margem para possíveis distorções não detectadas. A materialidade para a execução é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detectadas exceda o limite de materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. A determinação da materialidade para a execução da auditoria envolve exercício de julgamento profissional, é afetada pelo entendimento que o auditor possui sobre a entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco, pela natureza e extensão de distorções identificadas em auditorias anteriores e, dessa maneira, pelas expectativas do auditor em relação a distorções no período corrente.

62. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, bem como na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de quaisquer distorções não corrigidas, incluindo omissões, nas demonstrações financeiras. A opinião do auditor trata das demonstrações financeiras como um todo e, portanto, o auditor não é responsável por detectar distorções que não sejam globalmente relevantes. O auditor deve ainda identificar e documentar as distorções quantitativas não relevantes, já que podem ser materiais devido a sua natureza ou quando consideradas em conjunto. Distorções abaixo do limite trivial não precisam ser consideradas.
63. A materialidade determinada no planejamento da auditoria não necessariamente estabelece um valor abaixo do qual as

distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes, mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade. Apesar de não ser praticável definir procedimentos de auditoria para detectar distorções que poderiam ser relevantes somente por sua natureza, ao avaliar seu efeito sobre as demonstrações financeiras o auditor considera não apenas a magnitude, mas, também, a natureza das distorções não corrigidas, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência. Os aspectos considerados pelo auditor incluem a natureza sensível de certas transações ou programas, o interesse público, a necessidade de supervisão legislativa e regulação eficaz, e a natureza da distorção ou desvio (por exemplo, se é um resultado de fraude ou corrupção).

Comunicação

64. **O auditor deve identificar a pessoa ou as pessoas apropriadas para contato dentro da estrutura de governança da entidade auditada e se comunicar com elas a respeito do alcance e da época planejados da auditoria e de quaisquer achados significativos.**
65. O auditor deve se comunicar com a administração e com os responsáveis pela governança. A comunicação implica obter informações relevantes para a auditoria e fornecer aos responsáveis pela governança observações tempestivas que sejam significativas e relevantes para a supervisão do processo de relatório financeiro. É importante promover uma comunicação recíproca e efetiva com os responsáveis pela governança.
66. No setor público, a identificação dos responsáveis pela governança pode ser um desafio. A entidade auditada pode ser

parte de uma estrutura maior ou mais ampla, com órgãos de governança em diversos níveis organizacionais e diferentes funções (isto é, verticalmente e horizontalmente). Assim, em alguns casos, vários grupos distintos podem ser identificados como responsáveis pela governança. Além disso, como uma auditoria no setor público pode envolver tanto objetivos relacionados às demonstrações financeiras quanto objetivos relacionados à conformidade, isso também pode envolver órgãos de governança separados.

67. A comunicação deve ser feita por escrito, caso o auditor considere que a comunicação oral não seja suficiente. O auditor pode também ser requerido a se comunicar com outras partes além da organização, como o poder legislativo, agências reguladoras ou de fomento.
68. A comunicação escrita não precisa incluir todas as questões levantadas durante o curso da auditoria. No entanto, a comunicação escrita é vital para achados de auditoria significativos, que os auditores são obrigados a comunicar aos responsáveis pela governança.
69. Auditores do setor público são, muitas vezes, auditores com mandato, para o todo ou partes principais do governo e sua administração. Nessa situação, os auditores podem ter acesso a informações de outras entidades auditadas e auditorias feitas a seu respeito, que podem ser de relevância para os responsáveis pela governança. Exemplos disso podem incluir erros materiais em transações com a entidade auditada que também afetam outras entidades auditadas ou desenho de controles relevantes que tenham proporcionado ganhos de eficiência em outras entidades auditadas. Comunicar esse tipo de informação aos responsáveis pela governança pode agregar valor à auditoria, quando as

circunstâncias permitirem. No entanto, leis, regulamentos ou requisitos éticos podem proibir a comunicação desse tipo de informação.

Documentação

- 70. O auditor deve preparar uma documentação de auditoria que seja suficiente para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir as normas pertinentes e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis, os resultados desses procedimentos e a evidência de auditoria obtida, bem como os assuntos significativos surgidos durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para obter essas conclusões. A documentação deve ser preparada no tempo apropriado.**
71. Uma adequada documentação de auditoria é importante por várias razões. Ela irá:
- confirmar e respaldar as opiniões e os relatórios do auditor;
 - servir como fonte de informação para a preparação de relatórios ou para responder a quaisquer indagações da organização auditada ou de qualquer outra parte;
 - servir como evidência de conformidade do auditor com as normas de auditoria;
 - facilitar o planejamento, a supervisão e a revisão;
 - ajudar no desenvolvimento profissional do auditor;
 - ajudar a assegurar que o trabalho delegado foi satisfatoriamente executado; e
 - fornecer evidência do trabalho realizado para futuras referências.

72. Normas de auditoria baseadas nos princípios fundamentais precisam incluir requisitos adicionais em relação à documentação nas seguintes áreas:

- a preparação tempestiva da documentação;
- a forma, o conteúdo e a extensão da documentação;
- exigências de documentação quando o auditor julgue necessário afastar-se de um requisito relevante nas normas de auditoria aplicadas;
- exigências de documentação quando o auditor realiza procedimentos adicionais novos ou desenvolva novas conclusões após a data do relatório do auditor;
- a montagem do arquivo final da auditoria.

As ISSAI do nível 4 fornecem orientação adicional sobre a adoção de requisitos e documentação de auditoria.

73. Para auditores que tem um papel judicante, como os tribunais de contas, a documentação é parte da base de decisões oficiais. Nesse ambiente, o devido processo legal pode estabelecer requisitos específicos e rigorosos a serem seguidos no que diz respeito à confidencialidade da documentação relacionada com os procedimentos de um caso. Além disso, como as decisões podem resultar em um crédito público juridicamente vinculativo, os auditores do setor público podem estar sujeitos a requisitos suplementares de retenção de documentação.

Princípios relacionados ao processo de auditoria

Concordância com os termos do trabalho

74. O auditor deve acordar ou, se os termos do trabalho forem claramente mandatários, estabelecer um entendimento comum sobre os termos do trabalho de auditoria com a administração ou com os responsáveis pela governança.

75. Os termos de um trabalho de auditoria no setor público são normalmente estabelecidos em mandatos e, portanto, não estão sujeitos a acordos com a administração ou com os responsáveis pela governança. Em vez de concordar os termos formalmente, os auditores do setor público podem, alternativamente, escolher estabelecer um entendimento formal comum dos respectivos papéis e responsabilidades da administração e do auditor. Uma vez que o auditor do setor público é normalmente vinculado e reporta ao poder legislativo, entendimentos podem precisar ser realizados tanto com o poder legislativo quanto com os responsáveis pela governança.

76. O auditor deve comunicar aos representantes apropriados dos responsáveis pela governança, as responsabilidades do auditor em relação à auditoria de demonstrações financeiras, incluindo a responsabilidade do auditor por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras elaboradas pela administração com a supervisão geral dos responsáveis pela governança.

77. Se os termos de trabalho estiverem prescritos em detalhes suficientes por lei ou regulamento, pode não ser necessário registrá-los em uma carta de compromisso de auditoria ou outra forma adequada de acordo por escrito. Uma exceção pode ser a declaração por parte da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, que eles reconhecem e entendem as responsabilidades estabelecidas nas normas específicas de auditoria, tais como as ISSAI e ISA. Como tais trabalhos são comuns no setor público, acordos escritos sobre os termos não precisam ser firmados, embora eles possam ajudar a deixar claras as responsabilidades das partes envolvidas.

78. Os responsáveis pela governança também devem receber uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria.

O auditor deve incluir a sua visão sobre os aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade auditada, incluindo políticas e estimativas contábeis, e divulgações nas demonstrações financeiras.

79. As EFS são normalmente exigidas a realizar auditorias como mandatárias e, normalmente, não têm a opção de rejeitar uma atribuição, mesmo quando as condições prévias não são atendidas. Normas desenvolvidas com base nos princípios fundamentais devem fornecer orientação sobre a ação adequada em tais circunstâncias. A ISSAI 1210¹² inclui orientação a esse respeito.

Planejamento

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

81. Uma estratégia global de auditoria orientará o auditor no desenvolvimento do plano de auditoria. Ao desenvolver a estratégia de auditoria, o auditor precisa:

- identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;
- definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas.
- considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho;
- considerar os resultados das atividades preliminares e,

¹² ISSAI 1210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo auditor é relevante para o trabalho na entidade auditada;

- determinar a natureza, época e extensão de recursos necessários para realizar o trabalho;
- considerar os resultados e conhecimentos obtidos das auditorias operacionais e outras atividades de auditoria relevantes para a entidade auditada, incluindo as implicações de recomendações anteriores;
- considerar e avaliar as expectativas do poder legislativo e de outros usuários relevantes do relatório de auditoria.

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

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

- da natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco planejados;
- da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;
- de outros procedimentos de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis. Tais procedimentos podem incluir ou descrever: uma revisão do marco legal para a auditoria; uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada; as razões para realizar a auditoria; os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada; os objetivos e o alcance da auditoria; a abordagem da auditoria; as características da evidência de auditoria a ser obtida, e os procedimentos necessários para obter e analisar a evidência;

os recursos necessários; um cronograma para a auditoria; a forma, o conteúdo e os usuários do relatório do auditor e da carta da administração.

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

Entendimento da entidade auditada

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

86. Entender os diferentes aspectos da organização e do seu ambiente permite que o auditor planeje e realize a auditoria de forma eficaz. O entendimento necessário incluirá:

- o ambiente, os regulamentos e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- a natureza da entidade auditada, incluindo seu modo de operação, estrutura de governança, financiamento (para permitir que o auditor entenda as classes de transações, saldos contábeis e divulgações esperados nas demonstrações financeiras), e a seleção e aplicação das políticas contábeis, incluindo as razões de alterações nessas;
- mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade auditada;
- decisões iniciadas fora da entidade auditada, como resultado de processos políticos, tais como novos programas ou restrições orçamentárias;
- leis e regulamentos específicos a que a entidade auditada está sujeita, e o impacto potencial do não cumprimento dessas normas;

- estratégias e objetivos de programas, que podem incluir elementos de políticas públicas e, portanto, ter implicações na avaliação de risco;
- estruturas de governança afetadas pela estrutura legal da entidade auditada, por exemplo, se a entidade é um ministério, departamento, agência ou outro tipo de órgão do setor público.

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

88. Evidências de auditoria relevantes podem ser obtidas por meio de uma combinação de indagações e de outros procedimentos de avaliação de risco, tais como a comprovação de respostas a indagações mediante observação ou inspeção de documentos. Por exemplo, por meio de entrevistas com gestores e funcionários, o auditor pode obter um entendimento de como a administração compartilha com o pessoal a sua visão sobre práticas de negócios e comportamento ético com a equipe. O auditor pode então determinar se os controles relevantes foram implementados considerando, por exemplo, se a administração possui um código de conduta escrito e se atua de acordo com esse código.

89. Como parte do processo de entendimento, o auditor também deve considerar se a entidade auditada tem um procedimento para a identificação de riscos de negócios relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras e se, adicionalmente, estima a significância desses riscos avaliando a

probabilidade de sua ocorrência. Se tal procedimento foi estabelecido, o auditor precisa obter um entendimento dele e de seus resultados.

90. O entendimento do auditor sobre o controle interno relevante para as demonstrações financeiras pode incluir as seguintes áreas:

- as classes de transações nas operações da entidade auditada que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
- os procedimentos, tanto os manuais quanto os que usam a tecnologia da informação (TI), pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme a necessidade, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações financeiras;
- os registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações financeiras utilizadas para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui procedimentos para corrigir informações incorretas e para transferir informações para o razão geral;
- como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações financeiras, que não sejam transações;
- o processo usado para elaborar as demonstrações financeiras da entidade auditada, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas;
- controles sobre os lançamentos no livro diário, incluindo lançamentos fora do padrão usados para registrar transações ou ajustes não usuais ou não recorrentes;
- controles relevantes relacionados à conformidade com normas;
- controles relacionados ao monitoramento de desempenho em relação ao orçamento;
- controles relacionados à transferência de dotações orçamentárias para outras entidades auditadas;

- controles de dados classificados como de segurança nacional e dados pessoais sensíveis, tais como informações fiscais e de saúde; e
- supervisão e outros controles realizados por partes externas à entidade auditada em áreas como:
- conformidade com leis e regulamentos, tais como aquisições públicas;
- execução do orçamento;
- outras áreas definidas pela legislação ou pelo mandato para realizar auditoria; e
- prestação de contas da gestão.

91. Uma auditoria não requer um entendimento de todas as atividades de controle relacionadas a cada classe significativa de transações, saldo de conta e divulgação das demonstrações financeiras, ou para cada afirmação relevante nessas demonstrações. No entanto, um entendimento dos controles de uma entidade auditada e, se relevante, dos controles governamentais, não é suficiente para provar a sua efetividade operacional, a menos que certo grau de automação forneça consistência à implementação dos controles.

Avaliação de risco

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

93. Os procedimentos de avaliação de risco podem incluir:

- indagações à administração e aos funcionários da entidade auditada que, segundo julgamento do auditor, possam ter

informações que poderiam ajudar na identificação de riscos de distorção relevante devido a fraude ou erro;

- procedimentos analíticos;
- observação e inspeção.

94. Os riscos de distorção relevante devem ser identificados e avaliados tanto no nível das demonstrações financeiras quanto no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações, para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria. Para este propósito, o auditor deve:

- identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente, examinando controles relevantes relacionados com os riscos e considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras;
- avaliar os riscos identificados e determinar se eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo e podem potencialmente afetar muitas afirmações.
- relacionar os riscos identificados com o que poderia dar errado no nível da afirmação, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar; e
- considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a distorção potencial é de magnitude que possa resultar em distorção relevante.

95. Como parte da avaliação de risco, o auditor determina se quaisquer dos riscos identificados são, no julgamento do auditor, significativos. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco. Ao exercer julgamento quanto a quais riscos são significativos, o auditor deve considerar, pelo menos o seguinte:

- se o risco é um risco de fraude;
- se o risco está relacionado a desenvolvimentos significativos recentes, econômicos, contábeis ou de outro tipo e, portanto, requer atenção específica;
- a complexidade das transações;
- se o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- o grau de subjetividade na mensuração das informações financeiras relacionadas ao risco, especialmente as mensurações que envolvem uma vasta gama de incertezas de mensuração;
- se o risco envolve transações significativas que estejam fora do curso normal do negócio da entidade auditada, ou que, de outra forma, pareça ser não usual; e
- se o risco também afeta a conformidade com leis e regulamentos.

96. A identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nos níveis das demonstrações financeiras e das afirmações, e os controles relacionados sobre os quais o auditor tenha obtido entendimento, devem ser suficientemente documentados.

Respostas aos riscos avaliados

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

98. Respostas aos riscos avaliados incluem planejar procedimentos de auditoria que abordem os riscos, tais como procedimentos substantivos e testes de controles. Procedimentos substantivos incluem tanto testes de detalhes quanto procedimentos analíticos substantivos de classes de transações, saldos de contas e divulgações.

99. A natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações. Ao planejar os procedimentos de auditoria necessários, o auditor deve considerar as razões para a avaliação atribuída ao risco de distorção relevante no nível das afirmações para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações. Tais razões podem incluir o risco inerente de transações (a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares de classes de transações, saldos de contas ou divulgações) e o risco de controle (se a avaliação de risco leva em conta os controles relevantes).
100. A avaliação do risco de controle requer que o auditor obtenha evidência de que os controles estão operando efetivamente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional de controles ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos).
101. Ao planejar e executar testes dos controles relevantes para obter evidência suficiente e apropriada quanto à sua efetividade operacional, o auditor deve considerar que, quanto maior a confiança depositada na efetividade de um controle, mais persuasiva deve ser a evidência de auditoria obtida.
102. **O auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas e divulgações significativas, independentemente dos riscos avaliados de distorção relevante.**
103. O auditor deve sempre realizar alguns testes substantivos, independentemente de os controles já terem sido testados. Além disso, se o auditor determinar que um risco avaliado de distorção relevante no nível de afirmações é

significativo, procedimentos substantivos devem ser executados especificamente para responder àquele risco. Quando a abordagem de um risco significativo se der apenas por meio de procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes.

Considerações relacionadas à fraude em uma auditoria de demonstrações financeiras

104. **O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras decorrentes de fraude, obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos avaliados de distorção relevante decorrentes de fraude e responder adequadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.**
105. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraudes é da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. É importante que a administração, com a supervisão dos responsáveis pela governança, enfatize fortemente a prevenção da fraude (limitando as oportunidades para que a fraude ocorra) e a dissuasão da fraude (dissuadindo indivíduos de cometer fraudes por causa da probabilidade de detecção). O auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, causadas por fraude ou erro.
106. Distorções nas demonstrações financeiras podem surgir tanto de fraude quanto de erro. O fator que distingue as duas situações é se a ação que resultou em distorção foi intencional ou não intencional. Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, o auditor está preocupado somente com

a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações financeiras. Dois tipos de distorções intencionais são relevantes para o auditor – as que resultam em relatórios financeiros fraudulentos e as que resultam em apropriação indébita de ativos.

107. Espera-se que o auditor mantenha uma atitude de ceticismo profissional durante toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude tanto no nível das demonstrações financeiras quanto no nível de afirmações para as classes de transações, saldos de contas e divulgações, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança. Na execução dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para obter entendimento da entidade auditada e do seu ambiente, o auditor deve procurar obter informação que possa ser usada para identificar riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
108. As áreas nas quais os auditores devem estar alertas para riscos de fraude, que levam a distorções relevantes, podem incluir aquisições, subvenções, privatizações, deturpação intencional de resultados ou de informações e mau uso de autoridade ou poder. Ao desenvolver normas baseadas nesses princípios fundamentais, a orientação sobre áreas de risco de fraude contida na ISSAI 1240 pode ser útil.
109. Exigências para a comunicação de fraudes no setor público podem ser objeto de dispositivos específicos no mandato para realizar auditoria ou em leis e regulamentos relacionados, e o auditor pode ser obrigado a comunicar tais assuntos a partes externas à entidade auditada, tais como autoridades reguladoras e responsáveis pela aplicação das leis. Em

alguns ambientes, pode haver a obrigação específica de comunicar indícios de fraude a órgãos investigativos e, até mesmo, de cooperar com tais órgãos para determinar se ocorreu fraude ou abuso. Em outros ambientes, os auditores podem ser obrigados a informar circunstâncias que possam indicar a possibilidade de fraude ou abuso ao órgão jurisdicional competente ou para a parte apropriada do governo ou do poder legislativo, tais como promotores, a polícia ou (dependendo da legislação) a terceiros afetados. Auditores devem também considerar que o uso de dinheiro público tende a elevar o perfil de fraude. Como resultado, os auditores podem precisar ser responsivos a expectativas públicas em relação à detecção de fraudes. A ISSAI 1240 faz referência à possibilidade de se estender as responsabilidades de relatórios dentro do setor público, para abordar preocupações relacionados à prestação de contas públicas.

Considerações sobre continuidade operacional

110. **O auditor deve considerar se existem eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade auditada.**
111. Demonstrações financeiras são normalmente elaboradas no pressuposto de que a entidade auditada está em operação e continuará a cumprir suas obrigações estatutárias em futuro previsível. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade operacional é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras levam em consideração todas as informações disponíveis em um futuro previsível. Demonstrações financeiras para propósitos gerais são elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, a menos que o poder legislativo tenha decidido liquidar a entidade auditada ou que ela deva cessar suas operações.

112. O pressuposto de continuidade operacional pode ter pouca ou nenhuma relevância para entidades “comuns” do setor público, tais como as que são custeadas com dotações do orçamento público. Quando tais organizações são abolidas ou fundidas com outras, seus ativos e passivos são normalmente assumidos por outras entidades do setor público. Esse pode não ser o caso para alguns tipos de entidades, tais como empresas governamentais e joint ventures com outras entidades (incluindo entidades do setor privado que operam em formatos legais que preveem responsabilidade limitada ao proprietário). A responsabilidade pela implementação de programas de governo pode também ser terceirizada para organizações do setor privado, tais como ONGs e empresas privadas, mas os programas, ainda assim, podem ser auditados pelas EFS. Existe uma tendência geral de terceirização, tornando o pressuposto de continuidade operacional, bem como o julgamento do auditor a esse respeito, cada vez mais relevante para a auditoria do setor público.
113. Algumas estruturas de relatórios financeiros contêm um requisito explícito para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de a entidade continuar em operação, assim como normas sobre as questões que devem ser consideradas e as divulgações que devem ser feitas a esse respeito. Considerando que o pressuposto de continuidade operacional é um princípio fundamental na elaboração de demonstrações financeiras, a administração deve avaliar a capacidade de continuidade operacional da entidade, mesmo que a estrutura de relatório financeiro não inclua uma exigência explícita de fazê-lo.
114. O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração e

apresentação das demonstrações financeiras, e deve concluir se existe qualquer incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade. Se as demonstrações financeiras foram elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, mas, no julgamento do auditor, o uso do pressuposto é inapropriado, ele deve expressar uma opinião adversa. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado nas circunstâncias e uma adequada divulgação é feita nas demonstrações financeiras, porém existe incerteza significativa, ele deve expressar uma opinião sem ressalvas e incluir um parágrafo de ênfase. Se tal divulgação não for feita nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a ISSAI 1705¹³.

115. O grau de consideração dependerá dos fatos em cada caso e avaliações do pressuposto de continuidade operacional não se baseiam no teste de solvência usualmente aplicado às empresas. Em certas circunstâncias, embora os testes usuais de continuidade operacional de liquidez e solvência possam parecer desfavoráveis, outros fatores, no entanto, podem sugerir que a entidade auditada está em continuidade operacional. Por exemplo:
- ao avaliar se um governo tem capacidade de continuidade operacional, o poder de impor tarifas ou impostos pode permitir a algumas entidades auditadas serem consideradas como em continuidade operacional, mesmo que estejam operando por períodos extensos com patrimônio líquido negativo; e
 - a avaliação da posição patrimonial e financeira de uma entidade auditada numa demonstração individual, na data do

¹³ ISSAI 1705 – Modificações na Opinião no Relatório do Auditor Independente.

balanço, pode sugerir que o uso do pressuposto de continuidade operacional na elaboração de suas demonstrações financeiras não é apropriado. No entanto, pode haver acordos ou contratos de financiamentos plurianuais que garantirão a continuidade operacional da entidade auditada.

116. De um modo geral, determinar se o pressuposto de continuidade operacional é apropriado é mais relevante para as entidades individuais auditadas do que para o governo como um todo. No caso de entidades individuais auditadas, antes de concluir que o uso do pressuposto de continuidade operacional é adequado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras podem precisar considerar uma vasta gama de fatores ligados ao desempenho, atual e esperado, à reestruturação potencial ou anunciada de unidades organizacionais, à estimativa de receita ou a probabilidade de continuidade de financiamento governamental, e às fontes potenciais de substituição de financiamento.
117. Ao realizar procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve verificar se existem eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade auditada. Ao formar uma visão da capacidade de continuidade operacional da entidade auditada, o auditor deve examinar dois fatores separados, mas às vezes sobrepostos:
- o risco mais comum, associado com mudanças na direção política (por exemplo, quando há uma mudança de governo); e
 - o risco menos comum, operacional ou de negócios (por exemplo, quando uma entidade auditada tem capital de giro insuficiente para continuar suas operações no nível existente).

Considerações relacionadas a leis e regulamentos em uma auditoria de demonstrações financeiras

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

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

119. Espera-se que o auditor obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras, consideradas como um todo, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. No entanto, o auditor não é responsável pela prevenção e pela não conformidade e não se pode esperar que detecte todas as violações de leis e regulamentos.
120. Ao realizar uma auditoria de demonstrações financeiras em conformidade com normas baseadas na ou consistentes com a ISSAI 200, o auditor precisa ter um entendimento da estrutura legal e regulamentar aplicável à entidade.
121. O efeito de leis e regulamentos sobre as demonstrações financeiras varia consideravelmente. As leis e os regulamentos aos quais a entidade auditada está sujeita constituem a estrutura legal e regulamentar aplicável. As disposições de

algumas leis ou regulamentos têm um efeito direto nas demonstrações financeiras, no sentido de que determinam a natureza de valores e divulgações reportadas. Outras leis ou regulamentos requerem conformidade pela administração ou estabelecem as disposições sob os quais a entidade auditada tem permissão para conduzir suas operações, mas não têm um efeito direto sobre as demonstrações financeiras da entidade.

122. A não conformidade com leis e regulamentos pode resultar em multas, litígio ou outras consequências para a entidade auditada, que podem ter um efeito relevante sobre as demonstrações financeiras.
123. No setor público, a distribuição de subvenções e subsídios por uma agência pode estar sujeita a leis e regulamentos específicos que terão um impacto direto nas demonstrações financeiras. Frequentemente, a estrutura de relatório financeiro pode também incluir informações como um relatório orçamentário, de dotações ou de desempenho. Nos casos em que a estrutura de relatório financeiro inclua tais informações, o auditor pode precisar considerar leis e regulamentos específicos que possam, direta ou indiretamente, afetá-la.
124. Questões envolvendo não conformidade com leis e regulamentos, que venham ao conhecimento do auditor durante o curso da auditoria, devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança, salvo quando tais questões forem claramente sem consequências. No entanto, o mandato para realizar auditoria ou as obrigações das entidades públicas decorrentes da legislação, regulamentos, diretrizes ministeriais, requisitos de políticas governamentais ou de resoluções do poder legislativo, podem resultar em objetivos

adicionais, tais como a responsabilidade de relatar todos os casos de não conformidade com as normas, mesmo quando são claramente sem consequências.

125. Esse escopo mais amplo de relatório pode, por exemplo, incluir a obrigação de expressar uma opinião separada quanto ao cumprimento, pela entidade auditada, das leis e regulamentos, ou de relatar casos de não conformidade. Esses objetivos adicionais são abordados na ISSAI 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade e diretrizes relacionadas¹⁴. No entanto, mesmo onde não houver tais objetivos adicionais, pode haver expectativas do público em geral no que diz respeito a não conformidade com normas nos relatórios. Os auditores devem, portanto, ter em mente tais expectativas e estar alerta para os casos de não conformidade.

Evidência de auditoria

126. **O auditor deve executar procedimentos de auditoria de forma a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e assim tirar conclusões para fundamentar a sua opinião.**
127. Procedimentos de auditoria devem ser apropriados nas circunstâncias para o propósito de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, incluindo informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações financeiras e de outras fontes. O auditor deve considerar tanto a relevância como a confiabilidade da informação a ser usada como evidência de auditoria. Uma auditoria de demonstrações financeiras não envolve a autenticação de documentos

¹⁴ ISSAI 4000 – Diretrizes de Auditoria de Conformidade – Introdução Geral, e ISSAI 4200 – Diretrizes de Auditoria de Conformidade Relacionada à Auditoria de Demonstrações Financeiras.

e o auditor não está treinado para ser, nem se espera que ele seja, um especialista nesse tipo de autenticação. Contudo, o auditor deve considerar a confiabilidade da informação a ser usada como evidência, incluindo fotocópias, fac-símile, documentos filmados, digitalizados ou outros documentos eletrônicos e levar em conta, quando relevantes, os controles sobre a sua preparação e manutenção.

128. A evidência de auditoria deve ser suficiente e apropriada. Suficiência é a medida da quantidade da evidência, enquanto a adequação refere-se à qualidade da evidência – sua relevância e confiabilidade. A quantidade de evidência necessária depende do risco de distorção relevante da informação do objeto da auditoria (quanto maior o risco, maior o nível de evidência que, provavelmente, será exigido) e também pela qualidade de tal evidência (quanto mais elevada a qualidade, menor o nível de evidência que será exigido). Dessa forma, a suficiência e adequação da evidência estão inter-relacionadas. No entanto, a simples obtenção de mais evidência não compensa a sua baixa qualidade.

129. A confiabilidade da evidência é influenciada por sua fonte e natureza, e depende das circunstâncias específicas nas quais foi obtida. É possível fazer generalizações sobre a confiabilidade de vários tipos de evidência – mas com exceções importantes. Mesmo quando a evidência foi obtida de fontes externas à entidade auditada, como confirmações externas, podem existir circunstâncias que afetem a confiabilidade da informação. Reconhecendo a existência de exceções, as generalizações a seguir sobre a confiabilidade da evidência podem ser úteis:

- a evidência é mais confiável quando é obtida de fontes independentes, externas à entidade auditada.

- a evidência gerada internamente é mais confiável quando os controles relacionados são efetivos.
- a evidência obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de um controle) é mais confiável do que aquela obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação sobre a aplicação de um controle).
- a evidência é mais confiável quando existente na forma documental, seja em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo (por exemplo, uma ata de reunião elaborada simultaneamente é mais confiável do que um relato verbal subsequente do que foi discutido).
- a evidência fornecida por documentos originais é mais confiável do que a fornecida por fotocópias ou fac-símiles.

130. Maior segurança é geralmente proporcionada a partir de evidência consistente obtida de diferentes fontes ou de natureza diferente, do que a partir de itens de evidência individualmente considerados. Adicionalmente, a obtenção de evidência de fontes diferentes ou de natureza diferente pode indicar que a evidência de item individual não é confiável.

131. A evidência de auditoria pode ser obtida por meio de testes dos registros contábeis. Assim como leva em conta informações que suportam e corroboram as afirmações da administração, deve-se também ter em conta quaisquer informações que contradigam essas afirmações. No caso de demonstrações financeiras do setor público, a administração pode frequentemente afirmar que transações e eventos foram realizados de acordo com a legislação ou normas devidas, e tais afirmações podem muito bem estar dentro do escopo de uma auditoria financeira. Pode também ser necessário que os auditores do setor público considerem os requisitos e orientações contidos nos Princípios Fundamentais de Auditoria

de Conformidade e nas diretrizes relacionadas¹⁵ ao desenvolver ou adotar normas em tais casos.

132. Ao adotar ou desenvolver normas de auditoria, as EFS devem também considerar a necessidade de requisitos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada em relação:

- ao uso de confirmações externas como evidência de auditoria;
- à evidência de auditoria resultante de procedimentos analíticos e de diferentes técnicas de amostragem de auditoria;
- à evidência resultante do uso de mensuração a valor justo, se pertinente;
- à evidência de auditoria quando a entidade auditada tiver partes relacionadas;
- à evidência de auditoria quando a entidade auditada usa organizações prestadoras de serviços de contabilidade;
- à evidência de auditoria resultante do uso do trabalho da auditoria interna ou, quando permitido por lei ou regulamento e considerado relevante, a assistência direta de auditores internos;
- à evidência de auditoria de especialistas externos;
- ao uso de representações escritas para suportar a evidência de auditoria.

Maiores orientações sobre tais procedimentos e requisitos estão incluídas nas ISSAI do nível 4, que podem ajudar as EFS no desenvolvimento de requisitos adicionais nessas áreas.

133. Em certos ambientes, como tribunais de contas, os auditores podem estar sujeitos a leis e regulamentos que lhes exijam compreender e seguir procedimentos precisos relacionados a regras de evidência. Auditores do setor público devem

¹⁵ISSAI 400, 4000 e 4200.

familiarizar-se com tais políticas e procedimentos que descrevam requisitos adicionais relacionados à evidência de auditoria e são elaborados para assegurar o cumprimento das regras aplicáveis.

Consideração de eventos subsequentes

134. **O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações financeiras foram identificados. O auditor deve também responder adequadamente aos fatos que se tornaram conhecidos após a data de seu relatório e que, se fossem conhecidos naquela data, poderiam tê-lo levado a alterar o seu relatório.**

135. Procedimentos devem ser concebidos, tanto quanto possível, para cobrir o período entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, ou o mais próximo possível. Contudo, não se espera que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria sobre questões para as quais os procedimentos de auditoria anteriores fornecem conclusões satisfatórias. As demonstrações financeiras podem ser afetadas por certos tipos de eventos subsequentes (aqueles ocorridos após a data das demonstrações financeiras). Muitas estruturas de relatório financeiro referem-se especificamente a esses eventos. Normalmente, dois tipos de eventos são identificados:

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

136. Os procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada podem incluir:

- passos para obter um entendimento sobre quaisquer procedimentos estabelecidos pela administração para assegurar que eventos subsequentes sejam identificados;
- indagações à administração;
- exame minucioso de atas;
- exame minucioso das demonstrações financeiras intermediárias mais recentes da entidade, se houver.

Ao fazer indagações à administração, os auditores podem precisar considerar eventos subsequentes que sejam relevantes para a capacidade de a entidade governamental atingir os objetivos de seus programas e que, portanto, podem afetar a apresentação das informações de desempenho nas demonstrações financeiras.

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

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

138. Caso a administração não tome as providências necessárias para garantir que qualquer um que tenha recebido as demonstrações financeiras, emitidas anteriormente, seja informado sobre a situação, e não altere as demonstrações financeiras nas circunstâncias em que o auditor considere necessário, o auditor deve notificar a administração e os responsáveis pela governança de que procurará evitar que, no futuro, terceiros confiem naquele relatório do auditor. Isso pode implicar a busca de apoio jurídico e a elaboração de um relatório para o órgão estatutário apropriado. Maiores orientações estão incluídas na ISSAI 1560¹⁶.

Avaliação e comunicação de distorções

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

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

141. O auditor deve requerer que a administração corrija as distorções e, se a administração recusar-se a corrigir algumas ou todas as distorções comunicadas, o auditor deve averiguar as razões. Ao avaliar se as demonstrações financeiras como um todo estão distorcidas, o auditor deve considerar as razões dadas para as não correções. Os responsáveis pela governança devem ser notificados sobre as distorções

¹⁶ ISSAI 1560 – Eventos Subsequentes.

não corrigidas e sobre os efeitos que elas podem ter, individualmente ou em conjunto, sobre a opinião no relatório do auditor. A notificação do auditor deve identificar individualmente as distorções relevantes não corrigidas em classes de transações, saldos contábeis ou divulgações.

142. As distorções que são claramente triviais normalmente não precisam ser comunicadas, salvo se o auditor é exigido, por mandato, a reportar todas as distorções. O auditor precisa determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou de forma agregada. Para esse fim, o auditor deve considerar:

- a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações financeiras como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência; e
- o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações financeiras como um todo.

Orientações adicionais sobre a avaliação de distorções estão incluídas na ISSAI 1450¹⁷.

Formação de opinião e emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras

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

¹⁷ ISSAI 1450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.

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

144. Os objetivos de uma auditoria financeira no setor público são frequentemente mais amplos do que expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. O mandato para realizar auditoria, ou a legislação, os regulamentos, as diretrizes ministeriais, os requisitos de políticas governamentais ou de resoluções do poder legislativo, podem incluir objetivos adicionais de igual importância para a opinião sobre as demonstrações financeiras. Esses objetivos adicionais podem incluir responsabilidades de auditoria e relatório relacionadas, por exemplo, a quaisquer achados de não conformidade com normas. No entanto, mesmo quando objetivos adicionais não são estabelecidos, pode haver expectativas do público em geral no que diz respeito ao relato de não conformidade com normas ou à eficácia de controles internos.

145. Auditores com responsabilidades relacionadas a relatórios sobre a conformidade com normas podem observar os Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade e as diretrizes relacionadas¹⁸.

146. Para formar uma opinião, o auditor deve primeiro concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração:

¹⁸ ISSAI 400, 4000 e 4200.

- a) se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada;
- b) se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto; e
- c) as avaliações do auditor sobre os seguintes pontos, que são levados em consideração quando da determinação da forma de opinião:
 - se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, tais como possíveis tendenciosidades nos julgamentos da administração;
 - se as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contábeis selecionadas e aplicadas;
 - se as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
 - se as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
 - se as informações apresentadas nas demonstrações financeiras são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
 - se as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações financeiras;
 - se a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração, é apropriada;
 - se as demonstrações financeiras fazem referência ou descrevem adequadamente à estrutura de relatório financeiro aplicável.

- d) quando as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a conclusão deve também considerar se as demonstrações financeiras propiciam uma apresentação adequada:
 - em termos de apresentação geral, estrutura e conteúdo;
 - se as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, apresentam adequadamente as transações e os eventos subjacentes.

Forma de opinião

147. O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Se o auditor concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão livres de distorção relevante, ou não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, ele deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria, de acordo com a seção “Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor”.

148. Se as demonstrações financeiras preparadas de acordo com os requisitos de uma estrutura de apresentação adequada não atingem uma apresentação adequada, o auditor deve discutir o assunto com a administração e, dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e de como o assunto é resolvido, determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório de auditoria.

Elementos requeridos no relatório do auditor

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

- Um título que indique claramente que é o relatório de um auditor independente;
- Um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho;
- Um parágrafo introdutório que (1) identifique a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas, (2) afirme que as demonstrações financeiras foram auditadas, (3) identifique o título de cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras, (4) faça referência ao resumo das principais políticas contábeis e demais notas explicativas, e (5) especifique a data ou período coberto por cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras.
- Uma seção com o título “Responsabilidade da administração pelas demonstrações financeiras”, declarando que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.
- Uma seção com o título “Responsabilidade do auditor”, declarando que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião com base na auditoria de demonstrações financeiras, e descrevendo que uma auditoria envolve procedimentos para obter evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações financeiras, sendo que os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor quanto a, entre

outros, os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, independentemente se causadas por fraude ou erro. Ao realizar a avaliação de risco, o auditor deve considerar controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações financeiras pela entidade e deve planejar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias. Essa seção deve também fazer referência à avaliação da adequação das políticas contábeis utilizadas e à razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como à apresentação geral das demonstrações financeiras. Deve ser declarado se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião.

- Uma seção com o título “Opinião”, que deve utilizar uma das seguintes frases, consideradas equivalentes, ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada:
 - *As demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes,... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável];* ou
 - *As demonstrações financeiras apresentam uma visão correta e adequada... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].*

Ao expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações financeiras são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

Se a estrutura de relatório financeiro aplicável, indicada na opinião do auditor, não for as IPSAS ou as IFRS, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura.

- Se for requerido, ou conforme determinado pelo auditor, deve ser incluída uma seção com o título “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” ou de outra forma, conforme apropriado ao conteúdo da seção, para abordar outras responsabilidades que devam ser tratadas no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras, que são complementares à sua responsabilidade para emissão do relatório sobre as referidas demonstrações financeiras.
- A assinatura do auditor.
- A data em que o auditor obteve evidência suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, incluindo evidência de que:
 - todas as demonstrações que compõem as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, foram elaboradas; e
 - as pessoas com autoridade reconhecida afirmam que assumem as responsabilidades pelas demonstrações financeiras.
- O local e a jurisdição onde o auditor atuou.

150. Além da opinião, o auditor pode ser requerido, por lei ou regulamento, a relatar observações e achados que não afetaram a opinião e quaisquer recomendações feitas como resultado disso. Esses elementos devem estar claramente separados da opinião.

Modificações de opinião no relatório do auditor

151. O auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor se for concluído que, com base na evidência de auditoria

obtida, as demonstrações financeiras como um todo não estão livres de distorção relevante, ou se o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante. Os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada: opinião com ressalva, opinião adversa ou abstenção de opinião.

Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor

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

- da natureza do assunto que deu origem à modificação – ou seja, se as demonstrações financeiras apresentam distorção relevante ou, no caso em que foi impossível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, podem apresentar distorção relevante; e
- do julgamento do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações financeiras.

153. O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando: (1) tendo obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações financeiras; ou (2) se não conseguiu obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para suportar sua opinião, mas conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes, mas não generalizados.

154. O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada,

conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas nas demonstrações financeiras.

155. O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para suportar sua opinião e conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados. Se, depois de aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que a administração impôs uma limitação ao alcance da auditoria que ele considere provavelmente resultar na necessidade de expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor deve solicitar que a administração retire a limitação.

156. Quando expressar uma opinião de auditoria modificada, o auditor deve também modificar o título da seção para corresponder ao tipo de opinião emitida. A ISSAI 1705¹⁹ fornece orientações adicionais sobre a linguagem específica a ser usada ao expressar uma opinião modificada e na descrição da responsabilidade do auditor e também inclui exemplos ilustrativos de relatórios.

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

157. Se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que é de tal importância que é fundamental para seu entendimento dessas demonstrações, desde que tenha obtido evidência suficiente e apropriada de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações financeiras, o auditor deve incluir um parágrafo de

¹⁹ ISSAI 1705 – Modificações na Opinião do Relatório do Auditor Independente.

ênfase no relatório. Parágrafos de ênfase devem referir-se somente a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras.

158. Um parágrafo de ênfase deve:

- ser incluído imediatamente após a opinião;
- usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado;
- incluir uma referência clara ao assunto que está sendo enfatizado e indicar onde as informações relevantes que descrevem completamente o assunto podem ser encontradas nas demonstrações financeiras; e
- indicar que a opinião do auditor não está modificada no que diz respeito ao assunto enfatizado.

159. Se o auditor considerar necessário comunicar um assunto, além daqueles apresentados ou divulgados nas demonstrações financeiras, que, no seu julgamento, é relevante para o entendimento, pelos usuários da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do relatório, e contanto que isso não seja proibido por lei ou regulamento, ele deve fazê-lo em um parágrafo com o título “Outros Assuntos”, ou outro título apropriado. Esse parágrafo deve aparecer imediatamente após a opinião e de qualquer parágrafo de ênfase.

160. Se o auditor espera incluir um ou ambos os parágrafos no relatório, ele deve comunicar essa expectativa bem como a redação de tais parágrafos aos responsáveis pela governança. O auditor pode ser também requerido ou decidir notificar outras partes, como o poder legislativo, além dos responsáveis pela governança.

161. Os mandatos ou as expectativas da auditoria do setor público podem ampliar as circunstâncias nas quais seria

relevante incluir um parágrafo de ênfase (relativo a um assunto adequadamente divulgado nas demonstrações financeiras) ou um parágrafo de outros assuntos (relativo a informações não divulgadas nas demonstrações financeiras).

Informações comparativas – valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas

162. Informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras referentes a um ou mais períodos anteriores. O auditor deve determinar se as demonstrações financeiras incluem as informações comparativas requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, e se essas informações estão classificadas adequadamente. Para tanto, o auditor deve avaliar:

- se as informações comparativas estão de acordo com os valores e outras divulgações que foram apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, se foram retificadas; e se
- as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve mudanças nas políticas contábeis, se essas mudanças foram registradas de maneira apropriada e adequadamente apresentadas e divulgadas.

163. Se o auditor toma conhecimento, durante o período corrente, de uma possível distorção relevante nas informações comparativas, o auditor deve executar os procedimentos adicionais de auditoria necessários nas circunstâncias para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para determinar se existe uma distorção relevante.

164. Informações comparativas podem tomar a forma de valores correspondentes, que são incluídos como parte integrante das

demonstrações financeiras do período corrente, e destinam-se a serem lidas somente em relação aos valores e outras divulgações relacionadas ao período corrente. Quando valores correspondentes são apresentados, a opinião do auditor não deve se referir a eles, salvo nas seguintes circunstâncias:

- se o relatório do auditor no período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva, adversas ou uma abstenção de opinião e o assunto gerou a modificação não está resolvido, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa em seu relatório sobre as demonstrações financeiras do período corrente, modificada em relação aos valores correspondentes nelas incluídos;
- se o auditor obtiver evidência de auditoria de que existe uma distorção relevante nas demonstrações financeiras do período anterior sobre as quais foi emitida uma opinião não modificada, e se os valores correspondentes não foram adequadamente ajustados ou não foram feitas divulgações apropriadas, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou uma opinião adversa em seu relatório sobre as demonstrações financeiras do período corrente;
- se as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar, em um parágrafo de outros assuntos, que os valores correspondentes não foram auditados.

O auditor deve considerar essas circunstâncias usando o ano corrente para fins de comparação e as considerações relevantes para o ano corrente. Se demonstrações financeiras comparativas forem apresentadas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual elas são apresentadas e sobre qual a opinião de auditoria foi expressa.

165. Ao emitir relatório sobre demonstrações financeiras do período anterior em conexão com a auditoria do período corrente, se a opinião atual do auditor sobre as demonstrações financeiras do período anterior diferir da opinião expressa anteriormente, o auditor deve divulgar as razões substantivas para a diferença em um parágrafo de outros assuntos.

166. Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor, além de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor deve especificar em um parágrafo de outros assuntos:

- que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor;
- o tipo de opinião expressa pelo auditor antecessor e, se a opinião foi modificada, as razões para tal; e
- a data do relatório anterior (a menos que o relatório do auditor antecessor sobre as demonstrações financeiras do período anterior seja reemitido com as demonstrações financeiras atuais).

167. Se o auditor [atual] conclui que as demonstrações financeiras do período anterior, sobre o qual o auditor antecessor emitiu relatório sem modificação, estão afetadas por uma distorção relevante, o auditor [atual] deve comunicar a distorção para o nível apropriado da administração e aos responsáveis pela governança, bem como solicitar que o auditor antecessor seja informado a respeito. Se as demonstrações financeiras do período anterior forem alteradas e o auditor antecessor concordar em emitir um novo relatório sobre as demonstrações alteradas, o auditor [atual] deve emitir relatório somente sobre o período corrente.

168. Se as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar, em um parágrafo de outros assuntos, que as demonstrações financeiras comparativas não foram auditadas. Essa declaração, contudo, não isenta o auditor da necessidade de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos iniciais não contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente. Orientações adicionais sobre informações comparativas estão incluídas na ISSAI 1710²⁰.

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

169. O auditor deve ler as outras informações a fim de identificar quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de um fato com as demonstrações financeiras auditadas. Se, ao ler outras informações, o auditor identificar uma inconsistência relevante ou uma distorção relevante de um fato, ele deve determinar se as demonstrações financeiras auditadas ou as outras informações precisam ser retificadas. A ação que o auditor deve tomar pode incluir a modificação da opinião do auditor, a retenção do seu relatório, retirar-se do trabalho (nos raros casos em que isso é possível no setor público), notificar os responsáveis pela governança, ou incluir um parágrafo de outros assuntos no relatório.

170. Se o auditor identificar uma inconsistência relevante ou uma distorção relevante de um fato que a administração se recuse a corrigir, o auditor deve notificar os responsáveis pela

²⁰ ISSAI 1720 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas.

governança. Auditores podem também ser requeridos ou decidir notificar a terceiros, como o poder legislativo, além dos responsáveis pela governança. Orientações adicionais sobre as responsabilidades do auditor em relação a outros documentos estão incluídas na ISSAI 1720²¹.

Considerações especiais – auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas de propósitos especiais

171. O auditor deve determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro que foi aplicada na elaboração das demonstrações financeiras. Em uma auditoria de demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve obter um entendimento sobre:

- o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações financeiras;
- os usuários previstos; e
- as providências tomadas pela administração para determinar que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.

172. Ao planejar e executar uma auditoria de demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve determinar se as circunstâncias do trabalho exigem que seja dada consideração especial à aplicação das ISSAI.

173. Ao formar uma opinião e elaborar o relatório sobre demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve cumprir os mesmos requisitos das demonstrações financeiras para propósitos gerais. O relatório do

²¹ Responsabilidades do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas.

auditor sobre demonstrações financeiras para propósitos especiais deve:

- descrever o objetivo para o qual as demonstrações financeiras foram elaboradas; e
- fazer referência à responsabilidade da administração por determinar que estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias, se a administração tem a opção de estruturas para utilizar na elaboração das demonstrações financeiras.

174. O auditor deve incluir um parágrafo de ênfase alertando os usuários para o fato de que as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura de propósitos especiais e que, como resultado, elas podem não ser adequadas para outro propósito.

175. Orientações adicionais sobre as considerações especiais em relação a auditorias de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas de propósitos especiais estão incluídas na ISSAI 1800²².

Considerações especiais – auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira.

176. No caso de uma auditoria de quadros isolados de demonstrações financeiras, ou de elementos específicos de uma demonstração financeira, o auditor deve primeiro determinar se a auditoria é praticável. Os princípios fundamentais se aplicam a auditorias de quadros isolados ou de elementos específicos de uma demonstração financeira, independentemente de

²² ISSAI 1800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Elaboradas de Acordo com Estruturas para Propósitos Especiais.

o auditor também estar encarregado de auditar o conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade. Se o auditor não está também encarregado de auditar as demonstrações financeiras completas, o auditor deve determinar se a auditoria de quadros isolados de uma demonstração financeira, ou de elementos específicos dessas demonstrações financeiras, está de acordo com os princípios fundamentais estabelecidos nas normas de auditoria aplicáveis.

177. O auditor também deve determinar se a aplicação da estrutura de relatório financeiro resultará em uma apresentação que forneça divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam as informações contidas nos elementos ou quadros isolados das demonstrações financeiras, assim como o efeito de transações e eventos relevantes sobre essas informações.
178. O auditor deve considerar se a forma esperada da opinião é apropriada nas circunstâncias do trabalho, e deve adaptar os requisitos de relatório conforme necessário.
179. Se o auditor está encarregado de emitir um relatório sobre quadros isolados da demonstração financeira ou sobre elementos específicos de uma demonstração financeira, juntamente com o trabalho para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade, o auditor deve expressar uma opinião separada para cada trabalho.
180. Se a opinião no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade for modificada, ou se o relatório inclui um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, o auditor deve determinar o efeito que isso possa ter sobre o relatório que abrange quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações

financeiras. Quando apropriado, o auditor deve, também, modificar a opinião ou incluir um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor sobre quadros isolados ou elementos específicos das demonstrações financeiras.

181. Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade, o auditor não poderá emitir uma opinião não modificada sobre quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras. Isso ocorre porque uma opinião não modificada pode contradizer a opinião adversa ou abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo. Requisitos e orientações adicionais sobre emissão desses relatórios, juntamente com a opinião sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras são fornecidos na ISSAI 1805²³.

Considerações relevantes para auditorias de demonstrações financeiras de grupos (incluindo demonstrações financeiras consolidadas do governo)

182. **Auditores encarregados de examinar demonstrações financeiras de grupo devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada a respeito das informações financeiras de todos os componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras de todo o governo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.**

²³ Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Financeiras e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Financeiras.

183. Os princípios da ISSAI 200 aplicam-se a todas as auditorias de demonstrações financeiras do setor público, seja para componentes do governo ou todo o governo. Em situações em que o auditor está encarregado de auditar demonstrações financeiras de grupo, tais como contas de todo o governo, requisitos e considerações específicas podem ser aplicáveis. O auditor que está realizando uma auditoria de demonstrações financeiras de grupo é denominado auditor de grupo. O auditor de grupo deve estabelecer uma estratégia de auditoria de grupo e desenvolver um plano de auditoria de grupo. Os princípios para entender a entidade devem incluir um entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes, incluindo controles abrangentes no nível do grupo, assim como o processo de consolidação. O entendimento assim obtido deve ser suficiente para confirmar ou revisar a identificação inicial de componentes que provavelmente serão significativos para as demonstrações financeiras do grupo, e para avaliar os riscos de distorção relevante, seja por fraude ou erro, nas demonstrações financeiras do grupo.

184. Componentes de demonstrações financeiras de grupo podem incluir órgãos, ministérios, secretarias, entidades, agências, empresas, fundos, unidades gestoras, ente subnacional, consórcios, e organizações não governamentais. Os componentes podem ser considerados significativos:

- devido a sua relevância financeira individual;
- se, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo;
- se envolverem assuntos que tenham alta sensibilidade pública, tais como questões de segurança nacional, projetos financiados por doadores, ou relatórios sobre receitas fiscais.

185. No setor público, pode ser difícil decidir quais componentes devem ser incluídos nas demonstrações financeiras do grupo. A aplicação da estrutura de relatório financeiro pode resultar na exclusão de um tipo específico de órgão, ministério, secretaria, entidade, empresa, fundo, ente subnacional, consórcio ou organização não governamental. Nesses casos, se o auditor de grupo acredita que esse resultado levaria a uma apresentação enganosa das demonstrações financeiras do grupo, o auditor de grupo pode considerar, além do impacto no relatório do auditor, a necessidade de comunicar o assunto ao poder legislativo ou a outros órgãos reguladores apropriados.

186. Em determinadas situações, a estrutura de relatório financeiro pode não fornecer orientações específicas para a inclusão, ou exclusão, de um tipo específico de órgão, ministério, secretaria, entidade, empresa, fundo, ente subnacional, consórcio ou organização não governamental nas demonstrações financeiras de grupo. Nesses casos, o auditor de grupo pode participar de discussões entre a administração do grupo e a administração do componente para determinar se o tratamento dado ao componente nas demonstrações financeiras do grupo resultará em uma apresentação adequada. Essa dificuldade pode ter implicações para o uso do trabalho dos auditores de componentes. Também é possível que a administração do grupo não concorde em incluir o componente nas demonstrações financeiras do grupo, o que, por sua vez, pode limitar a habilidade do auditor de grupo para se comunicar com o auditor do componente e utilizar seu trabalho.

187. No caso de um componente que é significativo devido a sua relevância financeira individual dentro do grupo, a equipe de auditoria do grupo, ou um auditor do componente sob sua

responsabilidade, deve realizar a auditoria nas informações financeiras do componente usando o valor da materialidade do componente estabelecido pelo auditor de grupo. Para um componente que é significativo devido a sua natureza ou circunstâncias específicas e porque é provável que represente riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, a equipe de auditoria do grupo, ou auditor do componente sob sua responsabilidade, pode não precisar auditar as informações financeiras. Porém, pode aplicar procedimentos de auditoria específicos, relativamente aos riscos significativos identificados. No caso de componentes que não sejam significativos, a equipe de auditoria do grupo deve executar procedimentos analíticos em nível de grupo.

188. Ao desenvolver ou adotar normas de auditoria baseadas em ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira, pode ser útil considerar as orientações detalhadas sobre auditoria de grupo, contidas na ISSAI 1600²⁴.

²⁴ ISSAI 1600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes.

ISSAI 300

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite www.issai.org



Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional

SUMÁRIO



INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013, traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017 e revisada pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do Instituto Rui Barbosa

INTRODUÇÃO	126
PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL	127
MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA OPERACIONAL	128
Definição de auditoria operacional	128
Economicidade, eficiência e efetividade	129
Objetivos da auditoria operacional	130
Aplicabilidade da ISSAI 300	131
ELEMENTOS DA AUDITORIA OPERACIONAL	132
As três partes na auditoria operacional	132
Objeto e critérios na auditoria operacional	133
Confiança e asseguração na auditoria operacional	133
PRINCÍPIOS DA AUDITORIA OPERACIONAL	135
Princípios gerais	135
Objetivo de auditoria	135
Abordagem de auditoria	136
Crítérios	137
Risco de auditoria	139
Comunicação	140
Habilidades	142
Julgamento e ceticismo profissionais	143
Controle de qualidade	144
Materialidade	146
Documentação	147
Princípios relacionados ao processo de auditoria	149
Planejamento	149
Seleção de temas	149
Desenhando a auditoria	150
Execução	153
Evidências, achados e conclusões	153
Relatório	155
Conteúdo do relatório	155
Recomendações	156
Distribuição do relatório	157
Monitoramento	157

INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam 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. A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” fornece os princípios fundamentais para a auditoria do setor público em geral e define a aplicabilidade das ISSAI. A “ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional” baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve visando adequá-los para o contexto específico da auditoria operacional. A ISSAI 300 deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100, que também se aplica à auditoria operacional.
3. A “ISSAI 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional” está organizada em três seções.
 - A primeira seção estabelece o marco referencial da auditoria operacional e para referência às ISSAI relevantes.
 - A segunda seção consiste nos princípios gerais de auditoria operacional que devem ser considerados pelo auditor antes e durante o processo de auditoria.
 - A terceira seção contém princípios relevantes aos principais estágios do processo de auditoria em si. Cada princípio é seguido de uma breve explicação.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL

4. Este documento busca estabelecer um entendimento comum da natureza da auditoria operacional, incluindo os princípios aplicáveis para se alcançar um alto padrão de auditoria. Os membros da INTOSAI são encorajados a desenvolver ou adotar normas que sejam consistentes com as ISSAI 100 e 300 e a levar em conta as diretrizes da INTOSAI em relação à auditoria operacional. A série ISSAI 3000 estabelece um marco referencial geral para a auditoria operacional, contendo diretrizes gerais para a realização de auditorias, como base para ajudar as EFS a desenvolverem suas próprias normas nacionais.
5. Normas para auditoria operacional devem refletir a necessidade de flexibilidade no desenho de trabalhos individuais, para que os auditores sejam receptivos e criativos em seu trabalho e exerçam julgamento profissional em todas as fases do processo de auditoria.
6. A INTOSAI reconhece que as EFS têm mandatos variados e diferentes condições de trabalho. Devido a variadas situações e arranjos estruturais das EFS, nem todas as normas ou diretrizes de auditoria podem ser aplicadas a todos os aspectos de seu trabalho. Portanto, as EFS têm a opção de desenvolver normas oficiais que sejam baseadas nos ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. Se uma EFS escolher basear suas normas nos Princípios Fundamentais, tais normas devem corresponder aos Princípios em todos os aspectos aplicáveis e relevantes.
7. Quando as normas de auditoria de uma EFS forem baseadas nos ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional, estes podem ser referenciados declarando-se:

... Conduzimos nossa(s) auditoria(s) em conformidade com (normas), que são baseados em (ou são consistentes com) os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

A referência pode ser incluída no relatório de auditoria ou comunicada pela EFS de uma forma mais geral, abrangendo uma gama definida de trabalhos.

8. As EFS podem decidir adotar as Diretrizes de Auditoria Operacional (ISSAI 3000-3999) como normas oficiais para seu trabalho. Quando uma EFS escolher adotar essas diretrizes, ela deve cumpri-las em todos os aspectos relevantes. Nesse caso, pode-se fazer a referência declarando:

... Conduzimos nossa(s) auditoria(s) (operacional) de acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (sobre auditoria operacional).

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA OPERACIONAL

Definição de auditoria operacional

9. A auditoria operacional, como realizada pelas EFS, é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade¹ e se há espaço para aperfeiçoamento.

¹ Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas em termos de produtos) e efetividade (conceito relacionado aos impactos).

10. A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao:

- proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou profundas ou novas perspectivas);
- tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas²;
- proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria;
- fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria.

Economicidade, eficiência e efetividade

11. Os princípios de economicidade, eficiência e efetividade podem ser definidos como a seguir:

- O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.
- O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.
- O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

² Nota de tradução: Tradução de *stakeholder*. Conceito definido pelas ISO ABNT 31000 e ISO GUIA 73: “Parte interessada - pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade.”

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

Objetivos da auditoria operacional

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

A auditoria operacional promove a *accountability* ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo poder legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos. Não se trata de questionar as intenções e decisões do poder legislativo, mas examinar se alguma deficiência nas leis e nos regulamentos ou na sua forma de implementação esteja impedindo que os objetivos especificados sejam alcançados. A auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento. Ela proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas.

A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar ao parlamento, aos contribuintes e a outras fontes de

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

Aplicabilidade da ISSAI 300

13. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional proporcionam a base para a adoção ou o desenvolvimento de normas pelas EFS. Eles foram formulados tendo em vista a experiência institucional das EFS, incluindo sua independência, mandatos constitucionais e obrigações éticas e os requisitos dos Pré-requisitos para o Funcionamento das EFS (ISSAI 10-99).
14. Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), os seguintes pontos devem ser considerados:
- Elementos da auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira.
 - Caso ocorra uma sobreposição, todas as normas relevantes devem ser observadas. Talvez isso não seja viável em todos os casos, já que diferentes normas podem conter prioridades diferentes.
 - Nesses casos, o objetivo primário da auditoria deve guiar os auditores quanto a que normas eles devem aplicar. Ao determinar se considerações sobre desempenho formam o objetivo primário do trabalho de auditoria, deve-se ter em

mente que a auditoria operacional tem seu foco em atividades e resultados, em vez de focar relatórios ou contas, e que seu principal objetivo é promover economicidade, eficiência e efetividade, em vez de produzir um relatório sobre conformidade.

ELEMENTOS DA AUDITORIA OPERACIONAL

15. Os elementos de auditoria do setor público (auditor, parte responsável, usuários previstos, objeto e critérios), como definidos na ISSAI 100, podem assumir distintas características na auditoria operacional. Os auditores devem identificar explicitamente os elementos de cada auditoria e entender suas implicações, para que possam conduzir a auditoria adequadamente.

As três partes na auditoria operacional

16. Auditores frequentemente têm considerável discricionariedade na seleção de objetos e identificação de critérios, o que, por sua vez, influencia em quem são as partes responsáveis e os usuários previstos. Embora os auditores possam fazer recomendações, eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis. Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, oferecendo habilidades diferentes e complementares.
17. O papel de parte responsável pode ser compartilhado por uma gama de indivíduos ou entidades, cada um com responsabilidade por um diferente aspecto do objeto da auditoria. Algumas partes podem ser responsáveis por ações que tenham causado problemas. Outras podem ser capazes de iniciar mudanças para atender às recomendações resultantes de uma auditoria operacional. Outras, ainda, podem ser responsáveis por prover o auditor com informações ou evidências.

18. Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria operacional. O poder legislativo, as agências governamentais e o público podem todos ser usuários previstos. Uma parte responsável pode também ser usuário previsto, mas, raramente, será o único.

Objeto e critérios na auditoria operacional

19. O objeto da auditoria operacional não precisa estar limitado a programas, entidades ou fundos, mas pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências). Alguns exemplos são prestação de serviços pelas partes responsáveis ou os efeitos da política e regulação do governo sobre a administração, as partes interessadas, os negócios, os cidadãos e a sociedade. O objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria.
20. Na auditoria operacional, o auditor é, às vezes, envolvido no desenvolvimento ou na seleção dos critérios que são relevantes para a auditoria. O parágrafo 27 descreve quais requisitos específicos decorrem disso para o auditor.

Confiança e asseguuração na auditoria operacional

21. Como em todas as auditorias, os usuários dos relatórios de auditorias operacionais desejam ter segurança sobre a confiabilidade da informação que eles utilizam para a tomada de decisões. Logo, eles esperam relatórios confiáveis que apresentem a posição da EFS baseada em evidências sobre o assunto examinado. Consequentemente, auditores operacionais devem, em todos os casos, fornecer achados baseados em evidência suficiente e apropriada e administrar de forma ativa o risco de relatórios inadequados. Entretanto, normalmente não

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

22. O nível de asseguração proporcionado por uma auditoria operacional deve ser comunicado de uma maneira transparente. O grau de economicidade, eficiência e efetividade atingido pode ser transmitido no relatório de auditoria operacional de diferentes maneiras:

- por meio de uma visão geral sobre aspectos de economicidade, eficiência e efetividade, quando o objetivo da auditoria, o objeto, a evidência obtida e os achados alcançados permitam tal conclusão; ou
- fornecendo informação específica sobre uma série de pontos, incluindo o objetivo de auditoria, as questões formuladas, a evidência obtida, os critérios utilizados, os achados alcançados e as conclusões específicas.

23. Os relatórios de auditoria só devem incluir achados que sejam suportados por evidência suficiente e apropriada. As decisões tomadas ao elaborar um relatório equilibrado, extrair conclusões e formular recomendações, frequentemente precisam ser feitas de modo a proporcionar informação suficiente ao usuário. Os auditores operacionais devem descrever especificamente a forma como seus achados levaram a um conjunto de conclusões e – quando aplicável – a uma única conclusão geral. Isto significa explicar quais critérios foram desenvolvidos e utilizados e porque, e declarar que todos os pontos de vista relevantes foram levados em consideração para que um relatório equilibrado possa ser apresentado. Os princípios sobre elaboração de relatórios fornecem maiores orientações para esse processo.

PRINCÍPIOS DA AUDITORIA OPERACIONAL

Princípios gerais

24. Os princípios gerais enunciados a seguir fornecem orientações sobre os aspectos da auditoria operacional que são relevantes durante todo o processo de auditoria.

- Algumas das áreas às quais esses princípios se aplicam não estão cobertas pela ISSAI 100. São elas: a seleção de temas de auditoria, a identificação de objetivos de auditoria e a definição de uma abordagem de auditoria e critérios.
- Em outras áreas, tais como risco de auditoria, comunicação, habilidades, julgamento profissional, controle de qualidade, materialidade e documentação, estes princípios gerais remetem-se aos princípios da ISSAI 100 e explicam como eles se aplicam especificamente à auditoria operacional.
- Finalmente, algumas áreas, tais como ética e independência, são atualmente tratadas na ISSAI 100 e nas ISSAI de nível 2.

Objetivo de auditoria

25. Os auditores devem estabelecer um objetivo de auditoria claramente definido que se relacione aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

O objetivo de auditoria determina a abordagem e o desenho do trabalho. Poderia ser simplesmente descrever uma situação. No entanto, objetivos normativos de auditoria (as coisas são como deveriam ser?) e objetivos analíticos de auditoria (por que as coisas não são como deveriam ser?) são mais propensos a agregar valor. Em todos os casos, os auditores precisam considerar a que a auditoria diz respeito, que

organizações e órgãos estão envolvidos e para quem as recomendações finais podem ser relevantes. Objetivos de auditoria bem definidos podem se relacionar a uma única entidade ou a um grupo identificável de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais.

Muitos objetivos de auditoria podem ser enquadrados como uma questão geral de auditoria que pode ser desdobrada em subquestões mais precisas. Subquestões devem ser tematicamente relacionadas, complementares, sem sobreposição e coletivamente exaustivas ao tratar da questão geral de auditoria. Todos os termos empregados na questão devem ser claramente definidos. A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo no qual as questões são repetidamente especificadas e refinadas, levando-se em conta informações relevantes conhecidas sobre o assunto bem como a viabilidade.

Em vez de definir um único objetivo ou uma questão geral de auditoria, os auditores podem escolher desenvolver vários objetivos de auditoria, que, nem sempre, precisam ser desdobrados em subquestões.

Abordagem de auditoria

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

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

A auditoria operacional geralmente segue uma das três abordagens:

- uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira;
- uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos de impactos ou de produtos foram atingidos como planejados ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido;
- uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios em relação a critérios.

As três abordagens podem ser seguidas a partir de uma perspectiva de cima para baixo ou de baixo para cima. Auditorias com perspectiva de cima para baixo concentram-se, principalmente, em requisitos, intenções, objetivos e expectativas do poder legislativo e do governo central. Uma perspectiva de baixo para cima focaliza em problemas de importância para o povo e a comunidade.

Critérios

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

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

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

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

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

Os critérios devem ser discutidos com as entidades auditadas, mas, em última instância, a seleção de critérios adequados é responsabilidade do auditor. Embora a definição e comunicação dos critérios durante a fase de planejamento possa aumentar sua confiabilidade e aceitação geral, em auditorias que abordam assuntos complexos nem sempre é possível estabelecer critérios com antecedência; em vez disso, eles serão definidos durante o processo de auditoria.

Embora em alguns tipos de auditoria existam critérios legislativos inequívocos, esse comumente não é o caso nas auditorias operacionais. Os objetivos, as questões e a abordagem de

auditoria determinam a relevância e o tipo de critérios adequados. A confiança do usuário nos achados e nas conclusões de uma auditoria operacional depende muito dos critérios. Sendo assim, é crucial selecionar critérios confiáveis e objetivos.

Em uma auditoria operacional orientada a problemas, o ponto de partida é um desvio conhecido ou suspeitado daquilo que deveria ou poderia ser. O objetivo principal não é, portanto, apenas verificar o problema (o desvio do critério e suas consequências), mas identificar as causas. Isso torna importante a decisão sobre como examinar e verificar as causas durante a fase de planejamento da auditoria. As conclusões e recomendações baseiam-se, primariamente, no processo de análise e confirmação de causas, muito embora elas sempre sejam fundamentadas em critérios normativos.

Risco de auditoria

28. Os auditores devem gerenciar ativamente o risco de auditoria, que é o risco de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários.

Muitos temas na auditoria operacional são complexos e politicamente sensíveis. Embora simplesmente evitar tais temas possa reduzir o risco de imprecisão ou incompletude, pode também limitar a possibilidade de agregar valor.

O risco de uma auditoria deixar de agregar valor vai desde a probabilidade de não ser capaz de dar novas informações ou perspectivas até o risco de negligenciar fatores importantes e, conseqüentemente, não ser capaz de fornecer aos usuários do relatório de auditoria conhecimentos ou recomendações que seriam uma contribuição real para um melhor desempenho.

Aspectos importantes de risco podem incluir não possuir a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes.

Os auditores devem, portanto, gerenciar riscos ativamente. Lidar com riscos de auditoria é parte integrante de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional. Os documentos de planejamento de auditoria devem indicar os possíveis ou conhecidos riscos do trabalho pretendido bem como mostrar como tais riscos serão tratados.

Comunicação

29. Os auditores devem manter uma comunicação eficaz e adequada com as entidades auditadas e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria e definir o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação para cada auditoria.

Existem várias razões pelas quais o planejamento da comunicação com as entidades auditadas e as partes interessadas é de particular importância na auditoria operacional.

- Como as auditorias operacionais não são normalmente realizadas em uma base regular (por exemplo, anualmente) sobre as mesmas entidades auditadas, os canais de comunicação podem não existir ainda. Enquanto pode haver contatos com o poder legislativo e com órgãos governamentais, outros grupos (tais como comunidades acadêmicas e de negócios ou organizações da sociedade civil) podem não ter sido contatados anteriormente.

- Frequentemente, não há critérios predefinidos (como uma estrutura para relatórios financeiros) e, portanto, é necessário haver intensa troca de opiniões com a entidade auditada.
- A necessidade de relatórios equilibrados exige um esforço ativo para conhecer os pontos de vista das diversas partes interessadas.

Os auditores devem identificar os responsáveis e outras partes interessadas chave e tomar a iniciativa de estabelecer uma comunicação recíproca eficaz. Por meio de uma boa comunicação, os auditores podem melhorar o acesso a fontes de informação e a dados e opiniões provenientes da entidade auditada. Usar canais de comunicação para explicar o objetivo da auditoria operacional para as partes interessadas também aumenta a probabilidade de que as recomendações de auditoria sejam implementadas. Os auditores devem, portanto, procurar manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas relevantes, promover um fluxo de informações livre e franco, na medida em que os requisitos de confidencialidade permitam, e conduzir discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada. No entanto, deve-se tomar cuidado para garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência nem a imparcialidade da EFS.

Os auditores devem comunicar às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria. A comunicação geralmente será feita oficialmente, por meio escrito e, durante a auditoria, de forma regular. Os auditores devem se comunicar com as entidades auditadas durante todo o processo de auditoria, por meio de interações construtivas à medida que diferentes achados, argumentos e perspectivas são avaliados.

As entidades auditadas devem ter a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a EFS emita seu relatório de auditoria. Quaisquer discordâncias devem ser analisadas e os erros materiais corrigidos. A análise dos comentários deve ser registrada em papéis de trabalho de modo que as alterações no relatório preliminar de auditoria, ou as razões para não fazer alterações, fiquem documentadas.

Ao final do processo de auditoria, também se pode obter comentários das partes interessadas sobre a qualidade dos relatórios de auditoria publicados. A percepção das entidades auditadas sobre a qualidade da auditoria também pode ser solicitada.

Habilidades

- 30. Coletivamente, a equipe de auditoria deve possuir as competências profissionais necessárias para realizar a auditoria. Isso inclui conhecimento sólido de auditoria, delineamento de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação, bem como habilidades pessoais tais como capacidade analítica, de escrita e comunicação.**

Na auditoria operacional, habilidades específicas podem ser necessárias, tais como conhecimento de técnicas de avaliação e métodos de ciências sociais, e habilidades pessoais tais como capacidade de comunicação e escrita, capacidade analítica, criatividade e receptividade. Os auditores devem ter um conhecimento sólido sobre as organizações, programas e funções governamentais. Isso irá garantir que as áreas apropriadas sejam selecionadas para a auditoria e que os auditores possam, efetivamente, realizar revisões de programas e atividades do governo.

Pode também haver maneiras específicas de adquirir as habilidades necessárias. Para cada auditoria operacional os auditores precisam ter um total entendimento das medidas do governo que constituem o objeto da auditoria, bem como conhecer as causas de fundo relevantes e os possíveis impactos. Esse conhecimento, frequentemente, deve ser adquirido ou desenvolvido especificamente para o trabalho. As auditorias operacionais muitas vezes envolvem um processo de aprendizado e o desenvolvimento de uma metodologia como parte da própria auditoria. Formação e aprendizagem no trabalho, portanto, devem estar disponíveis para os auditores, que devem manter suas habilidades profissionais por meio de desenvolvimento profissional continuado. Uma atitude aberta à aprendizagem e uma cultura de gestão encorajadora são condições importantes para aprimorar as habilidades profissionais dos auditores individualmente.

Em áreas especializadas, especialistas externos podem ser utilizados para complementar o conhecimento da equipe de auditoria. Os auditores devem avaliar se e, em que áreas, especialistas externos são requeridos e tomar as providências necessárias.

Julgamento e ceticismo profissionais

- 31. Os auditores devem exercer ceticismo profissional, mas também ser receptivos e dispostos a inovar.**

É crucial que os auditores exerçam ceticismo profissional e adotem uma abordagem crítica, mantendo uma distância objetiva das informações recebidas. Espera-se que os auditores façam avaliações racionais e desconsiderem preferências pessoais, próprias ou de outros.

Ao mesmo tempo, devem ser receptivos a pontos de vista e argumentos. Isso é necessário para evitar erros de julgamento ou viés cognitivo. Respeito, flexibilidade, curiosidade e disposição para inovar são igualmente importantes. A inovação aplica-se não só ao processo de auditoria em si, mas também aos processos ou às atividades auditados.

Espera-se que os auditores analisem as questões a partir de diferentes perspectivas e tenham uma atitude aberta e objetiva em relação a vários pontos de vista e argumentos. Se não forem receptivos, podem perder argumentos importantes ou evidências-chave. Enquanto trabalham para desenvolver novos conhecimentos, os auditores precisam também ser criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos em seus esforços para coletar, interpretar e analisar dados.

Um alto padrão de comportamento profissional deve ser mantido durante todo o processo de auditoria, desde a seleção do tema e planejamento da auditoria, no decorrer da auditoria propriamente dita, até a apresentação de relatórios. É importante que os auditores trabalhem sistematicamente, com devido zelo e objetividade, e sob supervisão apropriada.

Controle de qualidade

32. Os auditores devem aplicar procedimentos para salvarguardar a qualidade, garantindo que os requisitos aplicáveis sejam atendidos e dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e justos que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.

A *ISSAI 40 – Controle de Qualidade para EFS* oferece orientações gerais sobre o sistema de controle de qualidade estabelecido no nível organizacional para cobrir todas as

auditorias. Na realização de auditorias operacionais, é necessário atentar as seguintes questões específicas:

- A auditoria operacional é um processo no qual a equipe de auditoria reúne uma grande quantidade de informações específicas da auditoria e exerce um alto grau de julgamento profissional e discricionariedade com relação a questões relevantes. Isso deve ser levado em conta no controle de qualidade. A necessidade de estabelecer um ambiente de trabalho de confiança mútua e responsabilidade e de dar apoio às equipes de auditoria deve ser vista como parte da gestão da qualidade. Isso pode implicar o uso de procedimentos de controle de qualidade que sejam relevantes e fáceis de administrar e garantir que os auditores estejam abertos a comentários recebidos do controle de qualidade. No caso de diferença de opinião entre supervisores e a equipe de auditoria, devem-se tomar medidas apropriadas para garantir que a perspectiva da equipe de auditoria receba consideração suficiente e seja consistente com a política da EFS.
- Na auditoria operacional, mesmo que o relatório seja baseado em evidências, bem documentado e preciso, ele pode ainda ser inadequado ou insuficiente se não conseguir dar uma visão equilibrada e imparcial, incluir poucos pontos de vista relevantes ou tratar de forma insatisfatória as questões de auditoria. Essas considerações devem, portanto, ser uma parte essencial das medidas para salvarguardar a qualidade.
- Como objetivos de auditoria variam muito de um trabalho para outro, é importante definir claramente o que constitui um relatório de alta qualidade no contexto específico de um trabalho de auditoria. Medidas gerais de controle de qualidade devem, portanto, ser complementadas por medidas específicas da auditoria.

Nenhum procedimento de controle de qualidade no nível da auditoria individual pode garantir relatórios de auditoria operacional de alta qualidade. É igualmente importante que os auditores sejam – e continuem sendo – competentes e motivados. Logo, mecanismos de controle devem ser complementados por outros tipos de apoio, tais como treinamento prático, no trabalho, e orientação para a equipe de auditoria.

Materialidade

33. Os auditores devem considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria. Atenção deve ser dada não somente aos aspectos financeiros, mas também aos aspectos sociais e políticos do objeto, com o objetivo de entregar tanto valor agregado quanto seja possível.

A materialidade pode ser entendida como a importância relativa de uma questão dentro do contexto no qual ela está sendo considerada. A materialidade de um tema de auditoria deve ter relação com a magnitude de seus impactos. Vai depender se a atividade é comparativamente menor e se deficiências na área em causa poderiam influenciar outras atividades dentro da entidade auditada. Uma questão será considerada material quando o tema for considerado de particular importância e onde melhorias teriam um impacto significativo. Será menos material onde a atividade for de natureza rotineira e o impacto do baixo desempenho seja mínimo ou restrito a uma área pequena.

Na auditoria operacional, a materialidade em valor monetário pode, mas não precisa ser uma preocupação primária. Na definição da materialidade, o auditor deve considerar também o que é socialmente ou politicamente significativo e ter em mente que isso varia ao longo do tempo e depende da

perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis. Uma vez que o objeto das auditorias operacionais pode variar amplamente e os critérios frequentemente não são estabelecidos pela legislação, a perspectiva pode variar de uma auditoria para a outra. Essa avaliação exige um julgamento cuidadoso por parte do auditor.

A materialidade diz respeito a todos os aspectos da auditoria operacional, tais como a seleção de temas, a definição de critérios, a avaliação de evidências, a documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.

Documentação

34. Os auditores devem documentar a auditoria de acordo com as circunstâncias particulares desta. A informação deve ser suficientemente completa e detalhada para permitir que um auditor experiente, sem nenhum contato prévio com a auditoria, possa posteriormente determinar qual trabalho foi feito a fim de chegar aos achados, às conclusões e às recomendações da auditoria.

Como em todas as auditorias, auditores operacionais devem manter um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados de cada auditoria. No entanto, o propósito e contexto da documentação são um tanto específicos em auditoria operacional.

- Frequentemente, o auditor terá adquirido conhecimento especializado sobre o tema da auditoria que não é facilmente reproduzido na EFS. Como a metodologia e os critérios de auditoria podem ter sido desenvolvidos especificamente para um único trabalho, o auditor tem

uma responsabilidade especial de justificar seu raciocínio de forma transparente.

- Na auditoria operacional, o relatório, além de conter achados e recomendações, descreve o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões. Até certo ponto, o relatório desempenha funções que, em outros tipos de auditoria, são desempenhadas por normas gerais ou pela documentação de auditoria.
- A documentação deve não apenas confirmar a exatidão dos fatos, mas também garantir que o relatório apresente um exame equilibrado, justo e completo da questão auditada ou do objeto. Assim, por exemplo, pode ser necessário que a documentação inclua referência aos argumentos não aceitos no relatório ou que descreva como diferentes pontos de vista foram tratados no relatório.
- O objetivo do relatório nas auditorias operacionais é, frequentemente, persuadir usuários razoáveis, fornecendo-lhes novas perspectivas em vez de uma declaração formal de asseguração. Do mesmo modo que os objetivos de auditoria determinam a natureza da evidência necessária, eles também determinam a natureza da documentação.
- A manutenção de documentação adequada não é apenas parte da salvaguarda da qualidade (por exemplo, ajudando a garantir que trabalhos delegados sejam realizados satisfatoriamente e que os objetivos de auditoria sejam alcançados), mas é também parte do desenvolvimento profissional da EFS e dos auditores individualmente, já que pode modelar boas práticas para auditorias similares no futuro.

Princípios relacionados ao processo de auditoria

35. A auditoria operacional compreende as seguintes fases principais:



- Planejamento, isto é, seleção de temas, pré-estudo e desenho da auditoria;
- Execução, isto é, coleta e análise de dados e informações;
- Relatório, isto é, apresentação dos resultados da auditoria: respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários;
- Monitoramento, isto é, determinar se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências subjacentes.

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

Planejamento

Seleção de temas

36. Os auditores devem selecionar temas de auditoria usando o processo de planejamento estratégico da EFS,

analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.

Determinar quais as auditorias que serão realizadas é usualmente parte do processo de planejamento estratégico da EFS. Caso apropriado, os auditores devem contribuir com esse processo em suas respectivas áreas de especialização. Eles podem compartilhar conhecimento adquirido em auditorias anteriores e informações do processo de planejamento estratégico podem ser relevantes para o trabalho subsequente do auditor.

Nesse processo, os auditores devem considerar que temas de auditoria devem ser suficientemente significativos, bem como auditáveis e de acordo com o mandato da EFS. O processo de seleção de temas deve procurar maximizar o impacto esperado da auditoria, levando em conta as capacidades de auditoria (por exemplo, recursos humanos e habilidades profissionais).

Técnicas formais de preparação para o planejamento estratégico, como análise de riscos ou avaliação de problemas podem ajudar a estruturar o processo, mas devem ser complementadas pelo julgamento profissional para evitar avaliações unilaterais.

Desenhando a auditoria

- 37. Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.**

Ao planejar uma auditoria, é importante considerar:

- o conjunto de conhecimentos e informações necessários para um entendimento das entidades auditadas, permitindo, assim, uma avaliação de problemas e riscos, possíveis fontes de evidência, auditabilidade e importância da área considerada para ser auditada;
- os objetivos, questões, critérios, objeto e metodologia da auditoria (incluindo técnicas a serem usadas para coletar evidências e conduzir análises da auditoria);
- as atividades necessárias e requisitos relativos à pessoal e habilidades (incluindo independência da equipe de auditoria, recursos humanos e possível necessidade de especialistas externos), o custo estimado da auditoria, os prazos e metas chave do projeto e os principais pontos de controle.

Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, portanto, os auditores precisam adquirir conhecimento suficiente do objeto. Uma auditoria operacional geralmente requer que o conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria sejam adquiridos antes do seu início (“pré-estudo”).

Ao planejar a auditoria, o auditor deve elaborar os procedimentos a serem utilizados para coletar evidência de auditoria suficiente e apropriada. Isso pode ser abordado em vários estágios: decidindo sobre o desenho geral da auditoria (que perguntas fazer, por exemplo, explanatória/descritiva/avaliativa); determinando o nível de observação (por exemplo, olhar um processo ou arquivos individuais); metodologia (e.g. análises completas ou amostrais); técnicas específicas de coleta de dados (por exemplo, entrevista ou grupo focal). Métodos de coleta de dados e técnicas de amostragem devem ser escolhidos com cuidado. A fase de planejamento deve também

envolver trabalho de pesquisa com o objetivo de construir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Isso torna mais fácil a escolha do método mais apropriado de auditoria.

A alta administração e a gestão operacional da EFS e a equipe de auditoria devem estar plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica. As decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências em termos de recursos frequentemente envolverá a alta administração da EFS, que pode garantir que habilidades, recursos e capacidades estejam disponíveis para abordar os objetivos e as questões da auditoria.

O planejamento deve permitir flexibilidade, de modo que os auditores possam tirar benefícios de perspectivas obtidas no curso da auditoria. Os métodos de auditoria escolhidos devem ser aqueles que melhor permitam que os dados de auditoria sejam coletados de uma maneira eficiente e eficaz. Embora os auditores devam ter como objetivo adotar as melhores práticas, considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados, podem restringir a escolha de métodos. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito. Por essa razão, procedimentos de auditoria operacional não devem ser excessivamente padronizados. Prescrição em excesso pode prejudicar a flexibilidade, o julgamento profissional e os altos níveis de habilidades analíticas que são necessários na auditoria operacional. Em certos casos – onde, por exemplo, a auditoria requer que dados sejam coletados em regiões ou áreas muito diferentes ou nos quais a auditoria seja realizada por um grande número de auditores – pode haver a necessidade de um plano de auditoria mais detalhado, no qual questões e procedimentos de auditoria são explicitamente definidos.

Ao planejar uma auditoria, os auditores devem avaliar o risco de fraude. Se isto for significativo no contexto dos objetivos de auditoria, os auditores devem obter um entendimento dos sistemas relevantes de controle interno e examinar se há sinais de irregularidades que prejudicam o desempenho. Devem também determinar se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria. Por último, os auditores devem procurar manter contato com as partes interessadas, inclusive cientistas ou especialistas na área, a fim de construir conhecimento adequado em relação, por exemplo, a boas ou melhores práticas. O objetivo geral na fase de planejamento é decidir, por meio da construção de conhecimento e considerando uma variedade de estratégias, a melhor forma de conduzir a auditoria.

Execução

Evidências, achados e conclusões

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

Todos os achados e conclusões de auditoria devem estar respaldados por evidência suficiente e apropriada. Esta deve ser colocada no contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, devem ser levados em conta antes de se chegar às conclusões. A natureza da evidência de auditoria necessária para chegar a conclusões na auditoria operacional é determinada pelo objeto, pelo objetivo e pelas questões de auditoria.

O auditor deve avaliar as evidências com vistas a obter os achados de auditoria. Com base nos achados, o auditor deve exercer julgamento profissional para chegar a uma conclusão. Achados e conclusões são resultados de análises em resposta aos objetivos de auditoria. Eles devem fornecer respostas para as questões de auditoria.

Conclusões podem ser baseadas em evidências quantitativas obtidas com o uso de métodos científicos ou técnicas de amostragem. Formular conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento e interpretação para responder às questões de auditoria, devido ao fato de que evidências podem ser persuasivas (“apontam para a conclusão...”) em vez de conclusivas (“certo/errado”). A necessidade de precisão deve ser sopesada em face ao que é razoável, econômico e relevante para atingir o propósito. O envolvimento da alta administração é recomendado.

A auditoria operacional envolve uma série de processos analíticos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, permitindo que as questões e métodos empregados se desenvolvam e fiquem mais profundos e sofisticados. Isso pode envolver combinar e comparar dados de diferentes fontes, extrair conclusões preliminares e compilar achados a fim de construir hipóteses que possam ser testadas, caso necessário, com dados adicionais. Todo o processo é estreitamente ligado à elaboração do relatório de auditoria, que pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina em respostas para as questões de auditoria. É importante que os auditores sejam orientados pelos objetivos, que trabalhem sistematicamente e com devido zelo e objetividade.

Relatório

Conteúdo do relatório

39. Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.

Para ser completo, um relatório deve incluir todas as informações necessárias para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Para ser convincente, deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Todos os argumentos relevantes devem ser abordados.

Em uma auditoria operacional, os auditores relatam seus achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados. Os relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo, avaliando se os recursos foram aplicados de uma boa maneira, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a resultar em melhorias.

O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, quaisquer limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria. Deve responder claramente as questões de auditoria ou explicar porque não foi possível respondê-las. Alternativamente, os auditores devem considerar reformular as

questões de auditoria para ajustá-las às evidências obtidas e, assim, chegar a uma posição onde as questões possam ser respondidas. Os achados de auditoria devem ser colocados em perspectiva e deve-se garantir congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria. O relatório deve explicar porque e como os problemas mencionados nos achados prejudicam o desempenho, a fim de encorajar a entidade auditada ou o usuário do relatório a iniciar as ações corretivas. Deve, quando apropriado, incluir recomendações para melhorar o desempenho.

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

Recomendações

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

As recomendações devem ser bem fundamentadas e agregar valor. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da auditoria, e não devem invadir as responsabilidades da administração. Deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as recomendações significam – isto é, como contribuirão para melhorar o desempenho.

As recomendações devem ser práticas e devem ser dirigidas às entidades que têm responsabilidade e competência para implementá-las.

As recomendações devem ser claras e apresentadas de maneira lógica e fundamentada. Devem ter conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria. Juntamente com o texto completo do relatório, as recomendações devem convencer o leitor de que provavelmente contribuirão para uma melhora significativa na condução de ações e programas do governo, por exemplo, baixando custos, simplificando a administração, melhorando a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorando a eficácia, o impacto ou os benefícios para a sociedade.

Distribuição do relatório

41. Os auditores devem procurar tornar seus relatórios amplamente acessíveis, de acordo com o mandato da EFS.

Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas, os poderes executivo e/ou legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral diretamente e através da mídia e de outras partes interessadas.

Monitoramento

42. Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado. O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao poder legislativo, se possível, juntamente

com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos de auditoria. O monitoramento também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a levar isso a sério e fornece aos auditores lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento não se restringe à implantação das recomendações; concentra-se também em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável de tempo.

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

Os resultados do monitoramento podem ser relatados individualmente ou como um relatório consolidado, o que, por sua vez, pode incluir uma análise de auditorias diferentes, possivelmente destacando tendências e temas comuns em várias áreas relatadas. O monitoramento pode contribuir para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.

ISSAI 400

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite www.issai.org



Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade

INTOSAI

INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
 (Tribunal de Contas da Áustria)
 DAMPFSCIFFSTRASSE 2
 A-1033 VIENNA
 AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
 WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013, traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017 e revisada pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do Instituto Rui Barbosa

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	162
PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE	163
MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	165
O objetivo da auditoria de conformidade.....	165
Características da auditoria de conformidade	167
As diferentes perspectivas da auditoria de conformidade.....	168
Auditoria de conformidade relacionada à auditoria de demonstrações financeiras	169
Auditoria de conformidade conduzida separadamente	170
Auditoria de conformidade combinada com auditoria operacional.....	170
ELEMENTOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	171
Normas e critérios	171
Objeto.....	173
As três partes na auditoria de conformidade	173
Asseguração na auditoria de conformidade	175
PRINCÍPIOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	175
Princípios gerais.....	176
Julgamento e ceticismo profissionais	176
Controle de qualidade	177
Gestão de equipes de auditoria e habilidades	178
Risco de auditoria	178
Materialidade	179
Documentação	180
Comunicação	181
Princípios relacionados ao processo de auditoria	181
Planejando e formatando uma auditoria de conformidade	181
Evidência de auditoria	186
Avaliando evidência e formando conclusões.....	187
Relatando	188
Monitorando.....	190

INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam 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. A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” apresenta os princípios fundamentais para a auditoria no setor público em geral e define a aplicabilidade das ISSAI. A “ISSAI 400 – Princípios fundamentais de auditoria de conformidade” baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve visando adequá-los para o contexto específico da auditoria de conformidade. A ISSAI 400 deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100, que também se aplica às auditorias de conformidade.
3. A ISSAI 400, portanto, constitui a base para normas de auditorias de conformidade de acordo com as ISSAI. Esse documento fornece informações detalhadas sobre:
 - o propósito e a aplicabilidade das ISSAI em auditorias de conformidade;
 - o marco referencial da auditoria de conformidade e as diferentes maneiras em que as auditorias são realizadas;
 - os elementos da auditoria de conformidade;
 - os princípios da auditoria de conformidade.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE

4. O propósito das ISSAI¹ sobre auditorias de conformidade é fornecer um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes para a auditoria de conformidade de um objeto de auditoria, tanto qualitativo como quantitativo, que varia amplamente em termos de escopo e pode ser aplicado mediante de uma série de abordagens de auditoria e formatos de relatórios.
5. A ISSAI 400 fornece às EFS uma base para a adoção ou o desenvolvimento de normas e diretrizes de auditoria de conformidade. Os princípios da ISSAI 400 podem ser usados de três formas:
 - como base para o desenvolvimento de normas próprias;
 - como base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios;
 - como base para a adoção das Diretrizes de Auditoria de Conformidade como normas oficiais.
6. As EFS somente devem fazer referência aos Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade nos relatórios de auditoria – seja no relatório do auditor ou em outros formatos de comunicação – se as normas que tenham desenvolvido ou adotado cumprirem integralmente todos os princípios relevantes da ISSAI 400. Esses princípios de maneira nenhuma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos.
7. Como as Diretrizes de Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000-4999) foram desenvolvidas para refletirem as melhores práticas, as EFS são encorajadas a se esforçar para adotá-las na

¹ ISSAI 400 e ISSAI 4000-4999.

íntegra como suas normas oficiais. A INTOSAI reconhece que, em alguns ambientes, isso talvez não seja possível devido à ausência de estruturas administrativas básicas ou porque leis ou regulamentos não estabelecem as premissas para a realização de auditorias de acordo com as Diretrizes de Auditoria de Conformidade. Quando esse for o caso, as EFS têm a opção de desenvolver normas baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade ou adotar normas nacionais consistentes com eles.

8. Quando as normas de auditoria de uma EFS são baseadas ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria da INTOSAI, estes podem ser referenciados nos relatórios de auditoria declarando-se:

... Conduzimos nossa auditoria em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou consistentes com] os Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100-199) das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.

9. Em algumas jurisdições, as EFS podem decidir adotar as Diretrizes de Auditoria de Conformidade como normas oficiais para seu trabalho. Nesse caso, a referência pode ser feita desta forma:

... Conduzimos nossa(s) auditoria(s) (de conformidade) em conformidade com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores [sobre auditorias de conformidade].

A referência pode ser incluída no relatório de auditoria ou comunicada pela EFS de uma forma mais geral, abrangendo uma gama definida de trabalhos.

Dependendo de seu mandato, as EFS podem conduzir auditorias combinadas incorporando aspectos financeiros, operacionais e de conformidade. Nesses casos, as normas adequadas para cada tipo de auditoria devem ser obedecidas. O texto acima pode então ser combinado com referências similares contidas nas ISSAI 200 e 300, respectivamente, para referenciar as diretrizes de auditoria financeira e operacional.

10. A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público” fornece maiores informações sobre as exigências relacionadas aos Princípios Fundamentais da INTOSAI.
11. Quando as Diretrizes Gerais de Auditoria (ISSAI 1000-4999) são usadas como normas oficiais para auditorias de conformidade conduzidas em conjunto com uma auditoria de demonstrações financeiras, os auditores do setor público devem respeitar as exigências tanto das Diretrizes de Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000-4999) como das Diretrizes de Auditoria Financeira (ISSAI 1000-2999)².

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

O objetivo da auditoria de conformidade

12. A auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas³ aplicáveis identificadas como critérios. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.

² Atualmente ISSAI 1000-1810.

³ Ver parágrafos 28-29 sobre o conceito de normas.

13. O objetivo da auditoria de conformidade do setor público, portanto, é permitir que as EFS avaliem se as atividades das entidades do setor público estão de acordo com as normas que as regem. Isso envolve relatar o grau em que a entidade auditada cumpre com os critérios estabelecidos. O relatório pode variar entre breves opiniões padronizadas e vários formatos de conclusões, apresentadas de forma curta ou de forma longa. A auditoria de conformidade pode ser relacionada com a legalidade⁴ (aderência a critérios formais tais como leis, regulamentos e acordos aplicáveis) ou com a legitimidade⁵ (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos). Enquanto a legalidade é o foco principal da auditoria de conformidade, a legitimidade pode também ser pertinente dado o contexto do setor público, no qual existem certas expectativas relacionadas à gestão financeira e à conduta dos agentes públicos. Dependendo do mandato da EFS, o escopo da auditoria pode, portanto, incluir aspectos de legitimidade⁶.
14. A auditoria de conformidade pode também levar as EFS com poderes jurisdicionais a proferir julgamentos e aplicar sanções aos responsáveis pela gestão de recursos públicos. Algumas EFS são obrigadas a encaminhar os fatos passíveis de processo criminal às autoridades judiciais. Nesse contexto, o objetivo da auditoria de conformidade pode ser estendido e o auditor deve levar em consideração os requisitos específicos relevantes ao definir a estratégia e o planejamento da auditoria, e ao longo de todo o processo de auditoria.

⁴ Nota de tradução: tradução adotada para *regularity*.

⁵ Nota de tradução: 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.

⁶ Ver parágrafo 32.

Características da auditoria de conformidade

15. A auditoria de conformidade pode cobrir uma ampla variedade de objetos e pode ser realizada para fornecer asseguração razoável ou limitada, utilizando diversos tipos de critérios, procedimentos de obtenção de evidências e formatos de relatório. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação ou de relatório direto, ou ambos ao mesmo tempo. O relatório de auditoria pode ser apresentado em forma longa ou curta e as conclusões podem ser expressas de várias formas: como uma declaração escrita, simples e clara, de opinião sobre a conformidade, ou como uma resposta mais elaborada a questões específicas de auditoria.
16. A auditoria de conformidade é frequentemente parte integrante do mandato de uma EFS para a auditoria de entidades do setor público. Isso ocorre porque a legislação e outras normas são o principal meio pelo qual o poder legislativo exerce o controle das receitas e despesas, da gestão e dos direitos dos cidadãos ao devido processo nas suas relações com o setor público. Às entidades do setor público é confiada a boa gestão dos recursos públicos. É responsabilidade dos órgãos públicos e de seus servidores nomeados ser **transparente** quanto a suas ações e **responsável** perante os cidadãos pelos recursos que lhes são confiados, e exercer a **boa governança** desses recursos.
17. A auditoria de conformidade promove a **transparência** ao fornecer relatórios confiáveis sobre se os recursos foram administrados, a gestão exercida e os direitos dos cidadãos ao devido processo atendidos, conforme exigido pelas normas aplicáveis. Promove a **accountability** ao reportar desvios e violações a normas, de modo que ações corretivas possam ser tomadas e os responsáveis possam ser responsabilizados por suas ações. Promove a **boa governança** tanto ao identificar

fragilidades e desvios de leis e regulamentos como ao avaliar a legitimidade onde há insuficiência ou inadequação de leis e regulamentos. Fraude e corrupção são, pela própria natureza, elementos que contrariam a transparência, a *accountability* e a boa gestão. Auditoria de conformidade, portanto, promove a boa governança no setor público ao considerar o risco de fraude relacionado à conformidade.

18. Dependendo da estrutura organizacional do setor público e do mandato da EFS, a auditoria de conformidade pode cobrir todos os níveis de governo: central, regional e local. Auditorias de conformidade em entidades privadas também são possíveis, focando, do lado da receita, sobre os contribuintes, e do lado das despesas, sobre aqueles que estão envolvidos na gestão de bens ou serviços públicos, por exemplo, por meio de acordos de parceria ou como beneficiários de subvenções ou subsídios públicos.
19. Em certos países, a EFS é um tribunal, composto por julgadores, com autoridade sobre os contabilistas do Estado e outros agentes públicos que lhe devem prestar contas. Essa função jurisdicional requer que a EFS garanta que quem quer que seja responsável pela governança sobre recursos públicos responda por eles e, nesse sentido, esteja sujeito à sua jurisdição. Existe uma importante relação de complementaridade entre essa autoridade jurisdicional e as características da auditoria de conformidade. Isso pode implicar requisitos adicionais para os auditores que operam em um ambiente com papel jurisdicional, como um tribunal de contas.

As diferentes perspectivas da auditoria de conformidade

20. A auditoria de conformidade pode ser parte de uma auditoria combinada que pode também incluir outros aspectos. Apesar

de existirem outras possibilidades, a auditoria de conformidade geralmente é conduzida de um ou outro modo a seguir:

- relacionada à auditoria de demonstrações financeiras (ver ISSAI 4200 para orientações adicionais a esse respeito), ou
- separadamente da auditoria de demonstrações financeiras (ver ISSAI 4100), ou
- em combinação com a auditoria operacional.

Auditoria de conformidade relacionada à auditoria de demonstrações financeiras

21. O poder legislativo, como um elemento do processo democrático público, estabelece as prioridades para receita e despesa do setor público e para o cálculo e a dotação de despesas e receitas. As premissas subjacentes dos órgãos legislativos, e as decisões que tomam, são a fonte das normas que regulam o fluxo de caixa do setor público. A conformidade com essas normas constitui uma perspectiva mais ampla, ao lado da auditoria de demonstrações financeiras da execução orçamentária.
22. A auditoria de conformidade com normas pertinentes é em geral uma parte importante do mandato de uma EFS, na qual é combinada com a auditoria de demonstrações financeiras como parte do relatório sobre a execução dos orçamentos públicos.
23. Leis e regulamentos são importantes tanto na auditoria de conformidade quanto na auditoria de demonstrações financeiras. As leis e regulamentos aplicáveis em cada campo dependerão do objetivo da auditoria. A auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como

critérios; centra-se na obtenção de evidência suficiente e apropriada relacionada à conformidade com esses critérios. A auditoria de demonstrações financeiras busca determinar se as demonstrações financeiras da entidade em questão foram elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aceitável, bem como obter evidência de auditoria suficiente e apropriada relacionada às leis e regulamentos que têm um efeito direto e relevante sobre as demonstrações financeiras⁷. Enquanto nas auditorias de demonstrações financeiras somente aquelas leis e regulamentos que tenham um efeito direto e relevante sobre essas demonstrações são relevantes, na auditoria de conformidade quaisquer leis e regulamentos pertinentes ao objeto podem ser relevantes para a auditoria.

24. A **ISSAI 4200** fornece orientação para a auditoria de conformidade em combinação com a auditoria de demonstrações financeiras. Essas diretrizes devem ser lidas juntamente com as Diretrizes de Auditoria Financeira (ISSAI 1000-2999).

Auditoria de conformidade conduzida separadamente

25. As auditorias de conformidade podem também ser planejadas, realizadas e relatadas separadamente das auditorias de demonstrações financeiras e das auditorias operacionais. A **ISSAI 4100** fornece orientação a esse respeito. Auditorias de conformidade podem ser realizadas separadamente, de maneira regular ou *ad hoc*, como auditorias distintas e claramente definidas, relacionada a um objeto específico.

Auditoria de conformidade combinada com auditoria operacional

26. Quando a auditoria de conformidade é parte de uma auditoria operacional, a conformidade é vista como um dos aspectos de

⁷ Conforme ISSAI 1250.

economicidade, eficiência e efetividade⁸. A não conformidade pode ser a causa de, ou uma explicação para, ou ainda uma consequência do estado das atividades que constituem o objeto da auditoria operacional. Nesse tipo de auditoria combinada, os auditores devem usar seu julgamento profissional para decidir se o foco principal da auditoria é o desempenho ou a conformidade, e se devem aplicar as ISSAI sobre auditoria operacional, de conformidade, ou ambas.

ELEMENTOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

27. Os elementos de auditoria do setor público são descritos na ISSAI 100. Essa seção descreve aspectos adicionais dos elementos relacionados à auditoria de conformidade, que devem ser identificados pelo auditor, antes de iniciar a auditoria.

Normas e critérios

28. Normas são os elementos mais fundamentais da auditoria de conformidade, uma vez que a estrutura e o conteúdo das normas fornecem os critérios de auditoria e, portanto, formam a base de como a auditoria deve proceder sob um ordenamento constitucional específico.
29. As normas podem incluir regras, leis e regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, termos acordados ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta de agentes públicos. A maioria das normas têm origem nas premissas básicas e decisões do poder legislativo nacional, mas podem ser emitidas em um nível inferior da estrutura organizacional do setor público.

⁸ Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas em termos de produtos) e efetividade (conceito relacionado aos impactos).

30. Por causa da variedade de possíveis normas, elas podem ter disposições mutuamente conflitantes e estar sujeitas a diferentes interpretações. Além disso, normas subordinadas podem não ser consistentes com os requisitos ou limites permitidos pela legislação, e pode haver lacunas legislativas. Como resultado, para avaliar a conformidade com normas no setor público, é necessário ter conhecimento suficiente da estrutura e do conteúdo dessas normas. Isso é de particular importância quando se trata de identificar os critérios de auditoria, pois as fontes dos critérios podem, em si, influir na auditoria, tanto na determinação do escopo, quanto no desenvolvimento dos achados de auditoria.
31. Os critérios são as referências usadas para avaliar ou mensurar consistentemente e razoavelmente o objeto. O auditor identifica os critérios com base nas normas pertinentes. Para serem adequados, os critérios de auditoria de conformidade devem ser relevantes, confiáveis, completos, objetivos, compreensíveis, comparáveis, aceitáveis e disponíveis. Sem um quadro de referência fornecido por critérios adequados, qualquer conclusão fica sujeita a interpretações pessoais e a mal-entendidos.
32. A auditoria de conformidade geralmente abrange a avaliação da conformidade com critérios formais, tais como a legislação autorizativa, os regulamentos emitidos ao abrigo desta e de outras leis, os regulamentos e acordos pertinentes, incluindo leis orçamentárias (legalidade). Quando inexistirem critérios formais ou existirem deficiências óbvias na legislação no que diz respeito à sua aplicação, as auditorias podem também examinar a conformidade com os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos (legitimidade). Critérios adequados são necessários tanto em auditorias com foco na

legalidade quanto naquelas com foco em legitimidade. Critérios adequados para uma auditoria de conformidade com foco em legitimidade podem ser tanto princípios geralmente aceitos ou melhores práticas nacionais ou internacionais. Em alguns casos eles podem não estar codificados, estar implícitos ou ser baseados em princípios superiores de direito.

Objeto

33. O objeto de uma auditoria de conformidade é definido no escopo da auditoria. Pode assumir a forma de atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, é mais importante identificar a informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade preparada de acordo com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.
34. O objeto depende do mandato da EFS, das normas pertinentes e do escopo da auditoria. Por isso, o conteúdo e o escopo do objeto da auditoria de conformidade podem variar bastante. O objeto de uma auditoria pode ser geral ou específico. Alguns tipos de objeto são quantitativos e, muitas vezes, facilmente mensuráveis (por exemplo, pagamentos que não satisfazem certas condições), enquanto outros são qualitativos e mais subjetivos por natureza (por exemplo, o comportamento ou a aderência a requisitos processuais).

As três partes na auditoria de conformidade

35. A auditoria de conformidade é baseada em uma relação de três partes, na qual **o auditor** tem como objetivo obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, a fim de expressar uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de

confiança dos **usuários previstos**, que não seja a **parte responsável**, acerca da mensuração ou avaliação de um objeto de acordo com critérios aplicáveis.

36. Na auditoria de conformidade, a responsabilidade do auditor é identificar os elementos da auditoria, avaliar se um determinado objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis e emitir um relatório de auditoria de conformidade.
37. A “parte responsável” é o poder executivo do governo e/ou sua hierarquia subjacente de agentes públicos e entidades responsáveis pela gestão de recursos públicos e pelo exercício de autoridade, sob o controle do poder legislativo. A parte responsável na auditoria de conformidade é responsável pelo objeto da auditoria.
38. Os usuários previstos são pessoas, organizações ou grupos destas, para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Na auditoria de conformidade, os usuários geralmente incluem o poder legislativo, como representantes do povo, que são os usuários finais dos relatórios de auditorias de conformidade. O poder legislativo toma decisões e estabelece prioridades relacionadas ao cálculo e propósito de despesas e receitas do setor público. O usuário primário em auditorias de conformidade é, frequentemente, a entidade que emitiu as normas identificadas como critérios de auditoria.
39. A relação entre as três partes deve ser vista no contexto de cada auditoria e pode ser diferente em trabalhos de relatório direto em comparação com trabalhos de certificação. A definição das três partes também pode variar de acordo com as entidades do setor público envolvidas.

Asseguração na auditoria de conformidade

40. Um auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de fornecer conclusões incorretas, reconhecendo que, devido a limitações inerentes a todas as auditorias, nenhuma delas pode jamais fornecer garantia absoluta quanto à condição do objeto. Isso deve ser comunicado de uma maneira transparente. Na maioria dos casos, uma auditoria de conformidade não cobrirá todos os elementos do objeto, mas se apoiará em algum grau de amostragem qualitativa ou quantitativa.
41. Auditoria de conformidade realizada para obtenção *asseguração* aumenta a confiança dos usuários previstos quanto à informação fornecida pelo auditor ou por outra parte. Na auditoria de conformidade, existem **dois níveis de asseguração**: asseguração razoável, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos; e asseguração limitada, transmitindo que nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios. Tanto *asseguração razoável* quanto *limitada* são possíveis nos trabalhos de relatório direto e nos de certificação em auditoria de conformidade.

PRINCÍPIOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

42. Uma auditoria de conformidade é um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência sobre se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios. Os princípios a seguir são fundamentais para a condução de uma auditoria de conformidade. A natureza da auditoria é iterativa e cumulativa, no entanto, para fins de apresentação, esta seção está dividida

em princípios que o auditor deve considerar antes do início e em mais de um momento durante o processo de auditoria (princípios gerais), e aqueles relacionados a etapas do processo de auditoria em si.

Princípios gerais

Julgamento e ceticismo profissionais

43. Os auditores devem planejar e conduzir a auditoria com ceticismo profissional e exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria.

Os termos “ceticismo profissional” e “julgamento profissional” são relevantes na formulação de requisitos relacionados às decisões do auditor sobre o curso de ação apropriado. Eles expressam a atitude do auditor, que deve incluir uma mente questionadora.

O auditor deve aplicar julgamento profissional em todos os estágios do processo de auditoria. O conceito refere-se à aplicação de treinamento, conhecimento e experiência aplicáveis, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, de modo que decisões informadas sobre os cursos de ação apropriados possam ser tomadas, dadas as circunstâncias da auditoria.

O conceito de ceticismo profissional é fundamental para todas as auditorias. O auditor deve planejar e conduzir a auditoria com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que certas circunstâncias podem levar o objeto a divergir dos critérios. Uma atitude de ceticismo profissional significa que o auditor fará uma avaliação crítica, com uma mente questionadora, sobre a suficiência e adequação da evidência obtida durante toda a auditoria.

Julgamento e ceticismo profissionais são usados durante todo o processo de auditoria de conformidade para avaliar os elementos da auditoria, o objeto, a adequação dos critérios, o escopo da auditoria, o risco, a materialidade e os procedimentos de auditoria a serem usados em resposta aos riscos definidos. Os dois conceitos são também utilizados na avaliação da evidência e dos casos de não conformidade, no relatório e na determinação da forma, conteúdo e frequência da comunicação durante toda a auditoria. São requisitos específicos para manter o julgamento e o ceticismo profissionais na auditoria de conformidade a habilidade para analisar a estrutura e o conteúdo de normas públicas como base para identificar critérios adequados ou lacunas na legislação, no caso de leis e regulamentos serem inteiramente ou parcialmente inexistentes, e para aplicar conceitos profissionais de auditoria na abordagem de objetos conhecidos e desconhecidos. O auditor deve ser capaz de avaliar uma variedade de tipos de evidência de auditoria de acordo com sua origem e relevância em relação ao escopo da auditoria e ao objeto, e de avaliar a suficiência e adequação de todas as evidências obtidas durante a auditoria.

Controle de qualidade

44. Os auditores devem assumir a responsabilidade pela qualidade geral da auditoria.

O auditor é responsável pela realização da auditoria e deve implementar procedimentos de controle de qualidade durante todo o processo de auditoria, visando assegurar que a auditoria seja realizada em conformidade com as normas aplicáveis e que o relatório, a conclusão ou a opinião de auditoria sejam apropriados, dadas as circunstâncias.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

45. Os auditores devem ter acesso às habilidades necessárias.

Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessárias para concluir a auditoria com êxito. Isso inclui compreensão e experiência prática do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, um entendimento das operações da entidade auditada e habilidade e experiência para exercer o julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes.

Auditorias podem exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas não disponíveis dentro da EFS. Especialistas externos podem ser utilizados de diferentes maneiras como, por exemplo, para produzir conhecimento ou conduzir trabalhos específicos. Auditores devem avaliar se os especialistas possuem a competência, a capacidade e a objetividade necessárias e determinar se seu trabalho é adequado para os propósitos da auditoria.

Risco de auditoria

46. Os auditores devem considerar o risco da auditoria durante todo o processo de auditoria.

As auditorias devem ser conduzidas de forma a administrar ou reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. O risco da auditoria é o risco de que o relatório de auditoria – ou mais

especificamente a conclusão ou opinião do auditor – possa ser inadequado às circunstâncias da auditoria. A consideração do risco da auditoria é pertinente tanto em trabalhos de certificação quanto em trabalhos de relatório direto. O auditor deve considerar três dimensões diferentes do risco de auditoria – risco inerente, risco de controle e risco de detecção – em relação ao objeto e ao formato do relatório, isto é, se o objeto é quantitativo ou qualitativo e se o relatório de auditoria deve incluir uma opinião ou uma conclusão. A importância relativa dessas três dimensões do risco de auditoria depende da natureza do objeto, de a auditoria ser para fornecer segurança razoável ou limitada e se é um trabalho de relatório direto ou de certificação.

Materialidade

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

Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários. Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens tomados em conjunto. A materialidade é frequentemente considerada em termos de valor, mas também tem outros aspectos quantitativos e qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode também ser material por causa do contexto em que ela ocorre.

Conforme dito acima, a materialidade na auditoria de conformidade possui aspectos quantitativos e qualitativos, apesar

de os aspectos qualitativos geralmente desempenharem um papel maior no setor público. A materialidade deve ser considerada para fins de planejamento, avaliação da evidência obtida e relatório. Uma parte essencial na determinação da materialidade é considerar se existe uma expectativa razoável de que os casos relatados de conformidade ou não conformidade (potencial ou confirmada) possam influenciar as decisões dos usuários previstos. Os fatores a serem considerados dentro dessa avaliação de julgamento são os requisitos obrigatórios, o interesse ou as expectativas do público, as áreas específicas de foco do poder legislativo, as demandas e os financiamentos significativos. Questões em um nível de valor ou incidência mais baixo que a determinação geral de materialidade, tais como fraude, podem também ser consideradas materiais. A avaliação da materialidade requer um amplo julgamento profissional por parte do auditor e é relacionada com o escopo de auditoria.

Documentação

48. Os auditores devem preparar documentação de auditoria suficiente.

Documentação deve ser preparada no momento apropriado e deve fornecer um claro entendimento dos critérios utilizados, do escopo da auditoria, dos julgamentos realizados, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender o seguinte: a relação entre o objeto, os critérios, o escopo de auditoria, a avaliação do risco, a estratégia e o plano de auditoria e a natureza, época, extensão e resultados dos procedimentos executados; a evidência obtida para sustentar a conclusão ou opinião do auditor; o raciocínio por trás

de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional; e as respectivas conclusões. O auditor deve preparar a documentação de auditoria relevante antes da emissão do relatório, a qual deve ser conservada por um prazo de tempo apropriado.

Comunicação

49. Os auditores devem manter uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.

A comunicação está presente em todos os estágios da auditoria; antes do início da auditoria, durante o planejamento inicial, durante a auditoria propriamente dita, e na fase de relatório. Quaisquer dificuldades significativas encontradas durante a auditoria, assim como os casos de não conformidade relevante, devem ser comunicadas ao nível de adequado da administração ou aos responsáveis pela governança. O auditor deve também informar à parte responsável dos critérios da auditoria.

Princípios relacionados ao processo de auditoria

Planejando e formatando uma auditoria de conformidade

Escopo de auditoria

50. Os auditores devem determinar o escopo da auditoria.

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

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

Objeto e critérios

51. Os auditores devem identificar o objeto e os critérios adequados.

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

O objeto pode assumir várias formas e ter uma variedade de características. Ao identificar o objeto, o auditor deve empregar julgamento e ceticismo profissionais para analisar a entidade auditada e avaliar a materialidade e o risco.

O objeto deve ser identificável e deve ser possível avaliá-lo em relação aos critérios adequados. Deve ser de tal natureza que permita que a obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar o relatório, a conclusão ou a opinião de auditoria.

O auditor deve identificar critérios adequados para fornecer uma base para a avaliação da evidência de auditoria e para desenvolver achados e conclusões de auditoria. Os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos e para outros, conforme o caso. Devem também ser comunicados à parte responsável.

Entendendo a entidade

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

A auditoria de conformidade pode abranger todos os níveis do governo e pode incluir vários níveis administrativos, tipos de entidades e combinações de entidades. O auditor deve, portanto, estar familiarizado com a estrutura e as operações da entidade auditada e com seus procedimentos para alcançar a conformidade. O auditor usará esse conhecimento para determinar a materialidade e avaliar o risco de não conformidade.

Entendendo controles internos e o ambiente de controle

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

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

Para entender a entidade auditada ou o objeto, o auditor também precisa entender o sistema de controle interno. O tipo particular de controles sobre o qual o auditor foca dependerá do objeto e da natureza específica e do escopo da auditoria. Como o objeto pode ser qualitativo ou quantitativo, o auditor irá focar em controles internos quantitativos ou qualitativos ou em uma combinação

destes, de acordo com o escopo de auditoria. Na avaliação de controles internos, o auditor avalia o risco de eles não prevenirem ou não detectarem casos relevantes de não conformidade. O auditor deve considerar se os controles internos estão em harmonia com o ambiente de controle, de modo a assegurar a conformidade com as normas em todos os aspectos relevantes.

Avaliação de risco

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

À luz dos critérios de auditoria, do escopo de auditoria e das características da entidade auditada, o auditor deve realizar uma avaliação de risco para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados. Nisso, o auditor deve considerar os riscos de que o objeto não venha a cumprir com os critérios. A não conformidade pode surgir devido a fraude, erro, a natureza inerente do objeto e/ou a circunstâncias da auditoria. A identificação dos riscos de não conformidade e seu potencial impacto nos procedimentos de auditoria devem ser considerados durante todo o processo de auditoria. Como parte da avaliação de risco, o auditor deve avaliar quaisquer casos conhecidos de não conformidade, a fim de determinar se são relevantes.

Risco de fraude

55. Os auditores devem considerar o risco de fraude.

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

Fraude em auditoria de conformidade diz respeito, principalmente, ao abuso de autoridade pública, mas também a informações fraudulentas em questões de conformidade. Casos de não conformidade com normas podem constituir abuso deliberado do poder público para benefício indevido. O exercício de funções públicas inclui decisões, não decisões, trabalhos preparatórios, conselhos, manuseio de informações e outros atos no serviço público. Benefícios indevidos são vantagens de natureza econômica ou não econômica, obtidas por meio de um ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, dos empregados ou de terceiros.

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

Estratégia de auditoria e plano de auditoria

56. Os auditores devem desenvolver uma estratégia e um plano de auditoria.

O planejamento da auditoria deve envolver discussão entre membros da equipe de auditoria visando desenvolver uma estratégia global de auditoria e um plano de auditoria. O propósito da estratégia de auditoria é delinear uma resposta eficaz para o risco de não conformidade. Ela deve incluir a consideração das respostas de auditorias planejadas para riscos específicos por meio do desenvolvimento de um plano de auditoria. Tanto a estratégia como o plano de auditoria devem ser documentados por escrito. O planejamento não é uma fase distinta da auditoria, mas um processo contínuo e iterativo.

Evidência de auditoria

57. Auditores devem reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para cobrir o escopo de auditoria.

O auditor deve reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para fornecer a base para a conclusão ou opinião. **Suficiência** é uma medida da quantidade de evidência, enquanto **adequação** se relaciona com a qualidade da evidência – sua relevância, validade e confiabilidade. A quantidade de evidência requerida depende do risco de auditoria (quanto maior o risco, provavelmente mais evidência será requerida) e da qualidade de tais evidências (quanto maior a qualidade, menos evidência será requerida). Dessa forma, a suficiência e adequação da evidência estão inter-relacionadas. No entanto, a simples obtenção de mais evidência não compensa sua baixa qualidade. A confiabilidade da evidência é influenciada por sua fonte e natureza, e depende das circunstâncias específicas nas quais foi obtida. O auditor deve considerar tanto a relevância quanto a confiabilidade da informação a ser usada como evidência de auditoria, e deve respeitar a confidencialidade de toda evidência de auditoria e informação recebida.

Os procedimentos de auditoria devem ser apropriados às circunstâncias da auditoria e adequados ao propósito de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada. A natureza e as fontes da evidência necessária são determinadas pelos critérios, pelo objeto e pelo escopo da auditoria. Como o objeto pode ser qualitativo ou quantitativo, o auditor focará na evidência qualitativa, quantitativa ou na combinação de ambas, de acordo com o escopo da auditoria. A auditoria de conformidade, desse modo, inclui uma variedade de procedimentos para a coleta de evidências tanto de natureza quantitativa quanto qualitativa.

O auditor de conformidade frequentemente necessitará combinar e comparar evidências de diferentes fontes a fim de atender os requisitos de suficiência e adequação.

Avaliando evidência e formando conclusões

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

Após completar a auditoria propriamente, o auditor revisará a evidência de auditoria a fim de chegar a uma conclusão ou emitir uma opinião. O auditor deve avaliar se a evidência obtida é suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. O processo de avaliação implica considerar tanto a evidência que respalda quanto a que parece contradizer o relatório, conclusão ou opinião de auditoria sobre conformidade ou não conformidade. Também inclui considerações de materialidade. Após avaliar se a evidência é suficiente e apropriada, dado o nível de asseguração da auditoria, o auditor deve considerar a melhor forma de concluir, à luz da evidência.

Se a evidência de auditoria obtida de uma fonte for inconsistente com a que foi obtida de outra, ou se houver quaisquer dúvidas sobre a confiabilidade da informação a ser usada como evidência, o auditor deve determinar quais modificações ou adições aos procedimentos de auditoria resolveriam a questão, e considerar as implicações, se houver, para outros aspectos da auditoria.

Após completar a auditoria, o auditor revisará a documentação de auditoria para determinar se o objeto foi suficientemente e apropriadamente examinado. O auditor deve também

determinar se a avaliação de risco e a determinação inicial da materialidade foram apropriadas à luz da evidência coletada, ou se elas necessitarão ser revisadas.

Relatando

59. Os auditores devem preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade e contraditório⁹.

O princípio da completude requer que o auditor considere toda evidência de auditoria relevante antes de emitir um relatório. O princípio da objetividade requer que o auditor aplique julgamento e ceticismo profissionais para garantir que todos os fatos relatados estão corretos e que os achados ou conclusões são apresentados de uma maneira pertinente e equilibrada. O princípio da tempestividade implica a preparação do relatório no prazo devido. O princípio do contraditório implica verificar a precisão dos fatos junto às entidades auditadas e incorporar os esclarecimentos dos responsáveis quando apropriado. Tanto na forma quanto no conteúdo, um relatório de auditoria de conformidade deve estar de acordo com todos esses princípios.

Os formatos de relatórios podem estar definidos em lei ou pelo mandato da EFS. No entanto, o relatório de auditoria normalmente contém uma conclusão baseada no trabalho de auditoria realizado. O relatório pode também fornecer recomendações construtivas e práticas para melhorias, quando apropriado. Em trabalhos de certificação, o relatório é geralmente chamado de Relatório do Auditor.

⁹ Nota de tradução: 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 (Normas de Auditoria do TCU, parágrafo 146).

O relatório pode variar entre breves opiniões padronizadas e várias formas de conclusões e pode ser apresentado de forma longa ou curta. Independentemente da apresentação, o relatório deve ser completo, preciso, objetivo, convincente e tão claro e conciso quanto o objeto permitir. Quaisquer limitações no escopo da auditoria devem ser descritas. O relatório deve claramente declarar a relevância dos critérios utilizados e o nível de asseguuração fornecido.

A conclusão pode tomar a forma de uma clara declaração escrita de opinião sobre a conformidade, frequentemente em adição à opinião sobre demonstrações financeiras. Pode também ser expressa como uma resposta mais elaborada a questões de auditoria específicas. Enquanto uma opinião é comum em trabalhos de certificação, a resposta a questões específicas de auditoria é frequentemente mais utilizada em trabalhos de relatório direto. Quando uma opinião é fornecida, o auditor deve declarar se é não modificada ou se foi modificada com base na avaliação de relevância e de abrangência. Emitir uma opinião normalmente exigirá uma estratégia e uma abordagem de auditoria mais elaboradas.

Relatórios de auditoria de conformidade devem incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem):

- 1 título;
- 2 destinatário;
- 3 escopo de auditoria, incluindo o período coberto;
- 4 identificação ou descrição do objeto;
- 5 critérios identificados;
- 6 identificação das normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho;
- 7 resumo do trabalho realizado;

- 8 achados;
- 9 conclusão/opinião;
- 10 respostas da entidade auditada (quando apropriado);
- 11 recomendações (quando apropriado);
- 12 data do relatório;
- 13 assinatura.

Monitorando

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

Um processo de monitoramento facilita a eficaz implementação da ação corretiva e fornece um *feedback* à entidade auditada, aos usuários do relatório de auditoria e ao auditor (para futuro planejamento de auditoria). A necessidade de monitorar casos de não conformidade relatados anteriormente variará conforme a natureza do objeto, a não conformidade identificada e as circunstâncias específicas da auditoria. Em algumas EFS, incluindo tribunais de contas, o monitoramento pode incluir a emissão de relatórios ou decisões judiciais legalmente vinculantes. Em auditorias realizadas em bases regulares, os procedimentos de monitoramento podem fazer parte da avaliação de risco do ano subsequente.

