INTOSAI IDI DEVELOPMENT INITIATIVE

Manual de Implementação das ISSAIs de

Auditoria de Conformidade

Versão 1 – Janeiro de 2022

Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI)

www.idi.no

Apresentação

Com muita satisfação, temos a honra de apresentar as traduções para a língua portuguesa dos Manuais de Implementação das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issais) de Auditoria de Conformidade, Auditoria Financeira e Auditoria Operacional, que foram elaboradas, sob a supervisão do Banco Mundial, como resultado do convênio celebrado entre a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e o Instituto Rui Barbosa (IRB), com a revisão dos textos realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Os ajustes finais de redação e a diagramação ficaram a cargo do IRB, com o apoio do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA).

Os Manuais de Implementação das Issais certamente se consolidarão como um instrumento de trabalho essencial para os auditores públicos brasileiros. O apurado uso da técnica e o emprego de condutas e procedimentos padronizados pressupõem a normatização das atividades profissionais mais complexas, o que não seria diferente no ramo da auditoria. No âmbito das atividades de controle, os Manuais de Auditoria asseguram a boa aplicação das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (Nbasp), que são aderentes às Issais da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Louve-se, de início, a elevada qualidade dos documentos originais, produzidos pela Intosai Development Initiative (IDI) da International Organization of Supreme Audit Institutions (significado de Intosai na língua inglesa), que desempenha um papel crucial no fortalecimento das capacidades das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) em todo o mundo. A IDI visa apoiar o desenvolvimento dessas instituições de controle, proporcionando recursos, treinamentos e, mais especificamente, manuais elaborados por especialistas internacionais.

Os trabalhos de tradução buscaram assegurar a fidelidade aos documentos originais, de forma a garantir a credibilidade dos instrumentos perante a comunidade de língua portuguesa em todo o mundo. Pela qualidade do resultado e pelo esforço empregado, deve-se ressaltar a dedicação do Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público do IRB, capitaneado pelo Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo do TCE/BA.

Temos a confiança de que a relevância do conteúdo dos manuais e a chancela da IDI/Intosai certamente induzirão a uma virtuosa disseminação do seu uso pelos auditores públicos brasileiros, com a promoção de boas práticas e com o reconhecimento da confiabilidade dos trabalhos de auditoria perante os gestores públicos e a sociedade em geral.

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima
Presidente do Instituto Rui Barbosa

Ministro Bruno Dantas
Presidente do Tribunal de Contas da União

Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade

Versão 1 — Janeiro de 2022

Sumário

O manual 9

PARTE A Fundamentos da Auditoria de Conformidade

Capítulo 1: Valor e benefícios das auditorias de conformidade

1.1 Quais são o valor e os benefícios das auditorias de conformidade? 16
1.2 Quais são os principais facilitadores para a geração de valor por meio de auditorias de conformidade? 19
1.3 Auditorias de conformidade de alta qualidade e o IFPP 21

Capítulo 2: Conceitos gerais da auditoria de conformidade

2.1 As três partes da auditoria de conformidade 26
2.2 Objeto e informações sobre o objeto da auditoria de conformidade 27
2.3 Normas e critérios numa auditoria de conformidade 29
2.4 Auditoria de conformidade como um trabalho de asseguração 32
2.5 Diferentes maneiras de conduzir uma auditoria de conformidade 34
2.6 Etapas da auditoria de conformidade 38

PARTE B Gestão de Auditorias de Conformidade em Nível de ISC

Capítulo 3: Requisitos organizacionais da ISC para conduzir auditorias de conformidade

3.1 Objetividade e ética do auditor 44
3.2 Competências da equipe de auditoria 45
3.3 Riscos e materialidade da auditoria 46
3.4 Ceticismo e julgamento profissionais do auditor 46
3.5 Documentação da auditoria 48
3.6 Comunicação 48
3.7 Asseguração da qualidade da auditoria 50

Capítulo 4: Plano de trabalho anual da ISC para cobertura de auditorias de conformidade

4.1 Definição das prioridades estratégicas da ISC 54
4.2 Identificação e priorização de possíveis tarefas de auditoria 56
4.3 Plano de trabalho anual ou plurianual da ISC 58
4.4 Considerações antes de iniciar uma auditoria de conformidade individual 59

PARTE C Condução da Auditoria de Conformidade

Capítulo 5: Planejamento da auditoria de conformidade

5.1 Desenvolvimento da estratégia da auditoria 68
5.2 Desenvolvimento do plano de auditoria 71
5.3 Documentação e asseguração da qualidade da estratégia e do plano de auditoria 89

Capítulo 6: Execução de procedimentos de auditoria e coleta e avaliação de evidências

6.1 Evidências de auditoria 92
6.2 Evidências de auditoria apropriadas e suficientes 93
6.3 Técnicas de coleta de evidências 96
6.4 Determinação do tamanho da amostra 102
6.5 Avaliação de evidências de auditoria e formação de conclusões 105
6.6 Asseguração de qualidade na fase de trabalho de campo da auditoria 111

Capítulo 7: Relatórios e monitoramento de auditorias de conformidade

7.1 Princípios de relatórios 114
7.2 Elementos de um relatório de auditoria de conformidade 115
7.3 Relatórios de ISCs com poderes jurisdicionais 122
7.4 Relatos de suspeitas de fraude e atos ilícitos 123
7.5 Asseguração da qualidade do relatório de auditoria 124
7.6 Comunicação do relatório às partes interessadas 124
7.7 Monitoramento da auditoria 126

PARTE D Documentação da Auditoria de Conformidade

Capítulo 8: Documentação da auditoria

8.1 Requisitos de documentação das ISSAIs 132
8.2 Propósito da documentação 133
8.3 Elementos da documentação 134
8.4 Componentes da documentação 135
8.5 Organização da documentação 136
8.6 Retenção de documentos 140
8.7 Questões de confidencialidade e transparência 140

Lista de figuras

Figura 1.1: Valor e benefícios para todos 17
Figura 2.1: As três partes da auditoria de conformidade 26
Figura 3.1: Princípios Fundamentais de Auditorias de Conformidade 44
Figura 5.1: Processo de planejamento de auditoria 67
Figura 5.2: Marco de controles internos 74
Figura 5.3: Triângulo da fraude 80
Figura 5.4: Processo de avaliação de riscos para trabalhos de relatório direto 82
Figura 6.1: Árvore de decisão: determinação do método de seleção de amostras mais apropriado 104
Figura 7.1: Usuários de relatórios de auditoria de ISCs 114

Lista de exemplos ilustrativos

Exemplo ilustrativo 1.1: Cadeia de valor das auditorias de conformidade 19
Exemplo ilustrativo 1.2: Jornada rumo a auditorias de conformidade de alta qualidade 22
Exemplo ilustrativo 2.1: Cenário de auditoria de conformidade 35
Exemplo ilustrativo 2.2: Combinação de níveis de asseguração e tipos de auditoria de conformidade 36
Exemplo ilustrativo 2.3: Etapas da auditoria de conformidade 38
Exemplo ilustrativo 4.1: Revisão de políticas e riscos 55
Exemplo ilustrativo 4.2: Identificação de possíveis tarefas de auditoria 56
Exemplo ilustrativo 4.3: Determinação da importância dos riscos 57
Exemplo ilustrativo 4.4: Classificação de prioridade de uma tarefa 58
Exemplo ilustrativo 5.1: Relação entre objeto, escopo e critérios 70
Exemplo ilustrativo 5.2: Questionário sobre controles internos para pequenas entidades ou objetos 75
Exemplo ilustrativo 5.3: Determinação de materialidade quantitativa 85
Exemplo ilustrativo 5.4: Matriz de planejamento de auditoria 89
Exemplo ilustrativo 5.5: Documentação do plano de auditoria 90
Exemplo ilustrativo 6.1: Procedimentos substantivos 100
Exemplo ilustrativo 6.2: Formulário de matriz de achados 107
Exemplo ilustrativo 7.1: Princípios de relatórios 114

Lista de anexos

Anexo 4.1: Documentação de possível tarefa de auditoria 146
Anexo 4.2: Elaboração de um plano de trabalho anual ou plurianual 148
Anexo 5.1: Estratégia de auditoria 156
Anexo 5.2: Entendimento da entidade e seu ambiente 158
Anexo 5.3: Entendimento dos controles internos e do ambiente de controle 161
Anexo 5.4: Avaliação de riscos de fraude 164
Anexo 5.5: Definição da materialidade na fase de planejamento 166
Anexo 5.6: Registro de riscos 168
Anexo 5.7: Plano de auditoria 170
Anexo 6.1: Teste da eficácia operacional dos controles 176
Anexo 6.2: Execução de procedimentos substantivos de auditoria 178
Anexo 6.3: Matriz de achados de auditoria 180

Lista de apêndices

Apêndice 4-A: Categorização de entidades com base no valor dos riscos 150
Apêndice 4-B: Diferentes tarefas do auditor em diferentes tipos de auditoria de conformidade 153
Apêndice 5-A: Revisão de qualidade do planejamento de auditoria 174
Apêndice 6-A: Revisão de qualidade do trabalho de campo de auditoria 182
Apêndice 7-A: Revisão de qualidade do relatório de auditoria 184

Referências bibliográficas

1. ISSAIs, disponíveis em www.issai.org .
2. Plano de Desenvolvimento Estratégico do IFPP 2017–2019

Lista de siglas e abreviaturas

AC	Auditoria de conformidade
BPG	Bem público global
IDI	Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI
IFPP	Marco de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI
INCOSAI	Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
GQ	Garantia de qualidade
RNCR	Risco de não conformidade relevante
ISC	Instituição Superior de Controle

Declaração de Qualidade do Manual de Implementação de ISSAIs de Auditoria de Conformidade, versão 1 (janeiro de 2022)

O documento conjunto dos presidentes de Metas da INTOSAI e da IDI para a Garantia de Qualidade dos Bens Públicos da INTOSAI Desenvolvidos e Publicados Fora do Devido Processo identifica três níveis de garantia de qualidade, a saber:

GARANTIA DA QUALIDADE DOS BENS PÚBLICOS DA INTOSAI DESENVOLVIDOS E PUBLICADOS FORA DO DEVIDO PROCESSO — Níveis de Garantia de Qualidade

Nível 1: Produtos submetidos a processos de garantia de qualidade equivalentes ao devido processo da INTOSAI, incluindo um período estendido de exposição transparente ao público (90 dias).

Nível 2: Produtos submetidos a processos de garantia de qualidade mais limitados envolvendo partes interessadas externas ao órgão ou grupo de trabalho responsável pelo desenvolvimento inicial dos produtos. Os processos de garantia de qualidade podem, por exemplo, incluir programas-piloto, testes e comentários das principais partes interessadas, embora não prevejam uma exposição ao público por um período completo de 90 dias.

Nível 3: Produtos submetidos a rigorosos controles de qualidade no organismo ou grupo de trabalho responsável pelo seu desenvolvimento.

Diferentes níveis de garantia de qualidade podem ser apropriados para diferentes Bens Públicos Globais (BPGs). Este BPG foi desenvolvido conforme o nível 1 de garantia de qualidade.

Protocolo de Garantia de Qualidade, versão 2.0

O Protocolo de Garantia de Qualidade (GQ) de bens públicos globais da IDI define medidas para garantir a qualidade com base nos três níveis de garantia de qualidade acima. Para o nível 1 de garantia de qualidade, essas medidas incluem:

- aprovação do Conselho da IDI para a criação do BPG;
- formação de uma equipe competente de desenvolvimento de produtos;
- revisão por especialistas externos à equipe de desenvolvimento;
- modificações baseadas nessa revisão;
- edição e tradução do documento por pessoas competentes;
- exposição ao público por um período de 90 dias e consultas com partes interessadas relevantes que representem os pontos de vista da maioria das regiões; da maioria dos modelos de auditoria; de países desenvolvidos e em desenvolvimento; e de órgãos globais;
- modificações do documento com base nos comentários recebidos durante a exposição ao público; e
- devidas aprovações para a versão 1 do BPG.

Atualizações deste BPG

Para garantir que este BPG permaneça relevante, a IDI realizará uma revisão ampla deste Manual de Auditoria de Conformidade sempre que houver mudanças nas ISSAIs de auditoria de conformidade. As revisões amplas obedecerão ao Protocolo de Garantia de Qualidade da IDI. Além disso, poderão ser feitas revisões menores conforme a necessidade. Tais revisões menores não estarão sujeitas ao protocolo.

Este BPG é de propriedade da linha de trabalho de ISCs Profissionais da IDI, que é responsável por sua manutenção.

Processo de revisão de garantia de qualidade

O senhor Shourjo Chatterjee (Unidade de Apoio Estratégico da IDI) realizou uma revisão de GQ do processo de elaboração deste BPG, em conformidade com o Protocolo de Garantia de Qualidade, versão 2.0. O revisor de GQ está familiarizado com o protocolo de GQ da IDI para BPGs e não participou da elaboração deste BPG. O processo de revisão de GQ foi formulado para fornecer a todas as partes interessadas a garantia de que a IDI executou as medidas de controle de qualidade indicadas acima, elaboradas para atender ao nível 1 de garantia de qualidade.

Resultados da revisão de garantia de qualidade

A revisão de GQ do processo de elaboração deste BPG concluiu que o protocolo foi seguido, em todos os seus aspectos, conforme os requisitos do nível 1 de garantia de qualidade.

Conclusão

Com base na revisão de GQ, a IDI garante aos usuários deste BPG que este documento foi submetido a um processo de garantia de qualidade equivalente ao devido processo do Marco de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), inclusive com um período estendido de exposição transparente ao público.

Einar Gørrissen
Diretor-geral
Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI
Janeiro de 2022

O manual

Contexto

A IDI elaborou seu primeiro Manual de Implementação de ISSAIs[1] de Auditoria de Conformidade (AC) em 2014, no âmbito da Iniciativa de Implementação de ISSAIs (Programa 3i). Naquela época, o manual se baseava nas antigas ISSAIs de auditoria de conformidade de nível 4 (ISSAI 4100 e 4200) e nas ISSAIs de nível 3 (ISSAI 400 e ISSAI 100). Essas normas forneceram a base para a metodologia de auditoria descrita no primeiro manual de auditoria de conformidade.

A INTOSAI aprovou a nova ISSAI 4000 — *Normas para Auditorias de Conformidade*[2] durante o INCOSAI 2016. A ISSAI 4000, a norma oficial para auditorias de conformidade, passou por mudanças significativas em relação à versão anterior de ISSAIs de AC. Posteriormente, para refletir as mudanças nas ISSAIs, a IDI iniciou a revisão do Manual de Implementação de ISSAIs de AC e desenvolveu este manual como um bem público global (BPG). Os BPGs são produtos e ferramentas criados pela IDI para contribuir para a criação de conhecimentos globais, o desenvolvimento de capacidades e a melhora do desempenho das ISCs.

Objetivo do manual

O objetivo deste manual é fornecer orientações práticas para os processos de auditorias de conformidade baseados na ISSAI 4000, a fim de apoiar as ISCs e seus auditores na condução de auditorias de conformidade condizentes com as ISSAIs. O manual incorpora uma metodologia de auditorias baseada

1 Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs). Conjunto completo e atualizado de normas profissionais e diretrizes de boas práticas para auditores do setor público.
2 https://www.issai.org/pronouncements/issai-4000-compliance-audit-standard. N. do T.: A norma equivalente em português é a NBASP 4000, acessível em https://nbasp.irbcontas.org.br.

na ISSAI 4000, que contém explicações sobre o processo de auditoria, bem como sugestões de formulários de documentação de auditoria.

Processo de elaboração do manual

O IDI seguiu o *Protocolo de Garantia de Qualidade de seus Bens Públicos Globais V2.0*[3] para a elaboração deste manual. A seção 6 do protocolo, que trata da conversão de produtos existentes em bens públicos globais, determina o devido processo para garantir a qualidade desta versão do manual. Primeiramente, o processo prevê a elaboração da versão 0 do manual e sua divulgação para comentários. Com base nos comentários e feedback recebidos, a versão 0 é atualizada, passando a ser denominada versão 1 do manual.

As equipes de desenvolvimento de produtos das ISCs de diferentes regiões da INTOSAI e a equipe da IDI produziram a primeira versão deste manual. Um grupo de especialistas em auditoria de conformidade revisou independentemente o texto preliminar da versão 0 do manual. Depois de finalizada a versão 0, a IDI a disponibilizou ao público em seu site por um período de 90 dias.

Durante a exposição, a IDI informou as partes interessadas relevantes sobre a disponibilidade da versão 0 em seu site e solicitou comentários e feedback sobre o manual. Entre essas partes interessadas, estavam, entre outros, as ISCs, os facilitadores de ISSAIs e os auditores envolvidos na iniciativa de implementação de ISSAIs da IDI. O grupo de partes interessadas também incluía a Secretaria-Geral da INTOSAI, as regiões da INTOSAI, o Comitê de Normas Profissionais da INTOSAI, os membros do Subcomitê de Auditorias de Conformidade da INTOSAI, o Comitê de Compartilhamento de Conhecimentos da INTOSAI, especialistas da IDI e a comunidade de doadores.

Ao mesmo tempo, a IDI traduziu a versão 0 do manual para o espanhol, o árabe e o francês e disponibilizou as traduções em seu site. A IDI enviou o manual às seguintes organizações: OLACEFS (Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores), ARABOSAI (Organização Árabe das Entidades Fiscalizadoras Superiores) e CREFIAF (Conselho Regional para a Formação de Instituições Superiores de Auditoria da África Francófona Subsaariana) para que fosse divulgado entre as ISCs dessas regiões para comentários.

A IDI reconhece os comentários valiosos que recebeu das partes interessadas sobre a exposição da versão 0. Esses comentários foram devidamente incorporados ao texto, o que ajudou imensamente a aprimorar o manual e a desenvolver a versão 1. Como a versão 1 do manual substitui a versão 0, a IDI retirou a versão 0 do manual na data de divulgação da versão 1.

Conteúdo do manual

O manual tem oito capítulos divididos em quatro partes. A Parte A aborda os fundamentos das auditorias de conformidade e explica os conceitos fundamentais das auditorias de conformidade com base nas ISSAIs. A Parte B destina-se à Administração das ISCs, fornecendo orientações sobre a gestão de auditorias de conformidade por uma ISC.

3 http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods

A Parte C trata da condução de auditorias de conformidade e descreve a metodologia de auditoria abrangendo as fases de planejamento, coleta e avaliação de evidências e relatórios. A Parte C também inclui a documentação relevante (conforme os anexos encontrados na parte final deste manual), elaborada paralelamente ao processo de auditoria para facilitar a aplicação das ISSAIs na prática. As ISCs podem ter de modificar a documentação conforme o mandato de cada entidade, a documentação existente e as práticas de auditoria. A Parte D explica o processo de documentação da auditoria de conformidade.

Quem pode usar este manual?

Este manual é mais útil para os auditores e as ISCs que já tiverem adotado a ISSAI 4000 como norma de auditoria de referência, ou para os que planejarem adotar a ISSAI 4000 como norma de auditoria de referência para conduzir auditorias de conformidade. A autoridade deste manual não é final e abrangente. Recomendamos que as ISCs adaptem a metodologia sugerida neste manual, considerando seus mandatos e seus requisitos de relatórios. As ISCs também devem personalizá-lo para adequá-lo a suas práticas de auditoria conforme o contexto e o ambiente em que atuar cada ISC.

Como a ISC pode usar e se beneficiar deste manual?

As ISCs podem usar este manual na íntegra; ou apenas as partes que, conforme a necessidade de cada entidade, tratarem de diferentes aspectos das práticas de auditoria de conformidade. Em geral, as ISCs encontram-se em níveis distintos de desenvolvimento de auditorias de conformidade, tanto no que diz respeito aos requisitos organizacionais quanto às práticas de auditoria. As ISCs podem usar este manual com base no que tiver sido identificado como necessário para que atendam às ISSAIs.

A Parte B explica os requisitos organizacionais das ISCs (conforme a ISSAI 4000) para a condução de auditorias de conformidade. A Administração da ISC e seus funcionários responsáveis por questões de metodologia podem analisar essa parte e determinar as medidas que a ISC precisa adotar para atender aos requisitos organizacionais da ISSAI 4000. Os requisitos organizacionais relativos à documentação são detalhados na Parte D para auxiliar as ISCs a realizar auditorias, em conformidade com a ISSAI.

As ISCs que já tiverem sua própria metodologia de auditoria de conformidade e quiserem conduzir a auditoria seguindo a metodologia baseada na ISSAI 4000 podem considerar a Parte C, juntamente com as Partes B e D. A Parte C ajudará cada ISC a analisar como suas práticas atuais de auditoria de conformidade correspondem à metodologia baseada na ISSAI 4000 sugerida no manual. Por meio dessa análise, a ISC pode determinar em quais pontos do processo de auditoria sua metodologia é deficiente nos aspectos exigidos pela ISSAI 4000, conforme o conteúdo do manual.

As ISCs podem usar a *Ferramenta de Avaliação de Conformidade com ISSAIs* para auditorias de conformidade (CA iCAT)[4] para identificar eventuais lacunas entre as práticas de AC da ISC e os requisitos da ISSAI 4000. Os resultados da iCAT revelarão as áreas nas quais a ISC precisa se concentrar para tornar suas práticas de auditoria compatíveis com a ISSAI.

4 CA iCAT tool (Version 1) is available on the IDI website: Compliance Audit iCAT V1 (idi.no)

PARTE A Fundamentos da Auditoria de Conformidade

Capítulo 1: Valor e benefícios das auditorias de conformidade
Capítulo 2: Conceitos gerais da auditoria de conformidade

Capítulo 1

Valor e benefícios das auditorias de conformidade

1.1 Quais são o valor e os benefícios das auditorias de conformidade?
1.2 Quais são os principais facilitadores para a geração de valor por meio de auditorias de conformidade?
1.3 Auditorias de conformidade de alta qualidade e o IFPP

Este capítulo propõe uma reflexão sobre as auditorias de conformidade no âmbito do marco mais amplo das auditorias de ISCs, das ISSAIs e do valor gerado por meio de auditorias de conformidade. O capítulo identifica as diferentes maneiras pelas quais uma ISC pode adotar ISSAIs em suas auditorias de conformidade e quando a ISC pode fazer referência às ISSAIs em seus relatórios de auditoria de conformidade.

Indo além dos requisitos das normas, o capítulo também reflete sobre o impacto das auditorias de conformidade; a integração de considerações de gênero e inclusão nas auditorias de conformidade; e a agilidade das auditorias de conformidade para responder a questões emergentes, como, por exemplo, a pandemia de Covid-19.

1.1 Quais são o valor e os benefícios das auditorias de conformidade?

As entidades fiscalizadoras superiores (ISCs) geram valor e benefícios para todos, exercendo supervisão externa independente para garantir responsabilidade, transparência, inclusão, comportamento ético e efetividade da governança pública. As ISCs oferecem asseguração sobre as demonstrações financeiras de governos e órgãos públicos, examinam a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e oferecem recomendações para melhorar a economicidade, a eficiência e a efetividade da prestação de serviços, a governança ou os resultados que impactam as pessoas e o planeta.

A realização de auditorias de entidades governamentais e do setor público por parte de ISCs tem um impacto positivo nos níveis de confiança da sociedade, porque ajuda os guardiões de recursos públicos a se concentrarem em quão bem eles usam esses recursos. Esse tipo de conscientização promove valores desejáveis e sustenta mecanismos de *accountability*, o que, por sua vez, leva a melhores decisões. Uma vez divulgados os resultados das auditorias de ISCs, os cidadãos podem responsabilizar os guardiões de recursos públicos. Dessa forma, as ISCs promovem a eficiência, a *accountability*, a efetividade, a transparência e a inclusão das instituições públicas.

A auditoria do setor público é essencial na medida em que fornece aos órgãos legislativos e de supervisão, aos responsáveis pela governança e ao público em geral informações e avaliações independentes e objetivas sobre a gestão e o desempenho das políticas, programas ou operações do governo. A auditoria do setor público é descrita como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências para determinar se as informações ou condições reais estão de acordo com os critérios estabelecidos[5].

Embora os mandatos e os marcos jurídicos das ISCs sejam bastante diversos quando se considera toda a comunidade da INTOSAI, a ISSAI 100 reconhece três tipos de auditorias geralmente realizadas por ISCs: auditorias financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. Os três tipos de auditoria são diferentes, considerando que cada um tem sua área focal e sua abordagem.

5 ISSAI 100.18

A *auditoria financeira* busca determinar se as informações financeiras de determinada entidade são apresentadas com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis. Isso é realizado por meio da obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas para permitir que o auditor expresse uma opinião sobre as informações financeiras estarem livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro[6].

A *auditoria operacional* é um exame independente, objetivo e confiável dos empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo para verificar se estão de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para melhorias[7].

A *auditoria de conformidade* é uma avaliação independente sobre a conformidade de determinado objeto às normas identificadas como critérios. Para tal, as atividades, transações financeiras e informações são avaliadas para saber se cumprem, em todos os aspectos relevantes, com as normas que regem a entidade auditada[8].

A geração de valor e benefícios por meio de auditorias de conformidade é um processo complexo, que exige que diversos atores, em diferentes funções, trabalhem juntos de maneira coerente e coordenada. Conforme demonstra a Figura 1.1, há atores estatais e não estatais. Para contribuir e agregar valor, os auditores de conformidade precisam examinar o ecossistema em que operam e determinar os atores e processos com os quais precisam interagir durante a auditoria.

Figura 1.1: Valor e benefícios para todos

As auditorias de conformidade podem agregar valor de diversas formas, por meio de sua abrangência; de relatórios de auditoria de alta qualidade de domínio público; e de recomendações que resultem em mais transparência, *accountability* e inclusão nos marcos de conformidade e nos processos decisórios, além de maior conformidade com as normas por parte dos responsáveis pela governança.

As auditorias de conformidade promovem a transparência.

A transparência pode ser definida como o princípio básico e amplamente aceito de divulgação que permite que as políticas, os marcos jurídicos e institucionais e as informações relacionadas a decisões sejam disponibilizadas ao público de maneira ampla, acessível e oportuna. Por meio de auditorias de conformidade, as ISCs podem verificar se as entidades auditadas cumprem os requisitos de transparência. A divulgação dos relatórios de auditoria de conformidade de determinada ISC leva a uma maior transparência, e as ações executivas relacionadas às recomendações feitas pela ISC promovem sistemas de conformidade mais transparentes no longo prazo.

6 ISSAI 100.22
7 ISSAI 300.9
8 ISSAI 400.12

As auditorias de conformidade ajudam os cidadãos a responsabilizarem os encarregados pela governança e melhoram os mecanismos de accountability no setor público.

A accountability diz respeito à relação entre o Estado e seus cidadãos: define a medida pela qual o Estado é responsável por suas ações. O conceito de accountability refere-se ao marco jurídico e de relatórios; à estrutura organizacional; à estratégia; e aos procedimentos e ações que ajudam a garantir que toda organização que use dinheiro público e tome decisões que afetem a vida das pessoas possa ser responsabilizada por suas ações. Os princípios e conceitos necessários para a accountability do setor público incluem transparência, justiça, integridade e confiança. As auditorias de conformidade são capazes de garantir a accountability graças a seu efeito de dissuasão, resultante da supervisão adequada e regular da conformidade com as normas. Os relatórios de auditoria de conformidade podem ajudar os cidadãos a cobrarem os encarregados da governança pelo cumprimento de suas responsabilidades. Agir com base nas conclusões e recomendações das auditorias de conformidade levará a sistemas e ações que promovam maior accountability no futuro.

As auditorias de conformidade promovem a inclusão.

Além de contribuírem para a transparência e a accountability, as auditorias de conformidade também podem contribuir para a inclusão. Os auditores de conformidade podem verificar se as normas, regras e regulamentos que preveem a inclusão em diferentes áreas são cumpridos pelos responsáveis pela governança. Por exemplo, os auditores de conformidade podem verificar se os programas socioeconômicos para grupos vulneráveis estão sendo implementados de acordo com os requisitos e se os beneficiários desses programas são genuínos. As auditorias de conformidade também podem comentar até que ponto as considerações de inclusão encontram lugar nos marcos de conformidade do governo.

As auditorias de conformidade ajudam a promover comportamentos éticos.

Comportar-se com ética em todas as situações é um valor fundamental para todos, especialmente para os responsáveis pela governança. As auditorias de conformidade contribuem para melhorar o comportamento ético no setor público, oferecendo supervisão sobre até que ponto as decisões são tomadas em conformidade com os requisitos dos códigos de ética aplicáveis e fazendo recomendações para melhorar os marcos de conformidade em relação à ética.

As auditorias de conformidade ajudam a combater a fraude e a corrupção.

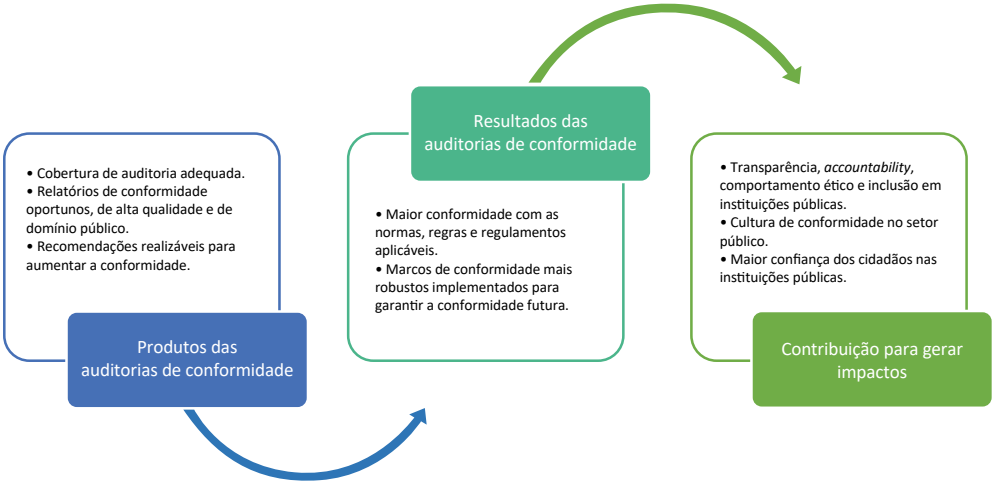
As auditorias de conformidade têm valor preventivo e de detecção em casos de fraude e corrupção em instituições públicas. As ISCs podem instituir sistemas de alerta, avaliar a vulnerabilidade dos sistemas de conformidade e testar sua conformidade real para detectar casos de fraude e corrupção. Dependendo de seus mandatos e capacidades, as ISCs podem trabalhar em conjunto com órgãos anticorrupção, compartilhar suas descobertas com outros órgãos públicos para investigações adicionais ou conduzir tais investigações por conta própria.

As auditorias de conformidade contribuem para a criação de uma cultura de conformidade.

Conforme mencionado anteriormente, a cobertura adequada e a alta qualidade das auditorias de conformidade, aliadas a ações executivas e de monitoramento para os casos de não conformidade podem, no longo prazo, contribuir para aumentar a conscientização sobre a importância da conformidade; servir de elemento de dissuasão para a não conformidade; e propiciar uma cultura mais compatível nas instituições governamentais.

Ao considerarem a transparência, a *accountability*, a inclusão e o comportamento ético em diferentes setores — saúde pública, educação, infraestrutura, tecnologia, meio ambiente e assim por diante — as auditorias de conformidade ajudam a gerar valor e benefícios para as pessoas e para o planeta.

Também podemos examinar o valor e os benefícios das auditorias de conformidade do ponto de vista de uma cadeia de valor de produtos, resultados e contribuições para a geração de impacto. O exemplo Ilustrativo 1.1 abaixo demonstra isso.



Exemplo Ilustrativo 1.1: Cadeia de valor das auditorias de conformidade

Essa cadeia de valor gera valor e benefícios para todos, com base nas seguintes premissas: independência e mandato da ISC; recursos e capacidades adequados da ISC; uma metodologia de auditoria robusta; partes interessadas solidárias; a capacidade da ISC de fazer o monitoramento; e entidades auditadas que ajam de acordo com as recomendações da ISC. A geração de valor será comprometida se houver falhas em algum dos elos da cadeia ou se as premissas não se verificarem. Além disso, a cadeia de valor pode ser afetada pelo ambiente político, social, econômico e cultural do país.

1.2 Quais são os principais facilitadores para a geração de valor por meio de auditorias de conformidade?

Esta seção reflete sobre alguns dos principais facilitadores que agregam valor ou contribuem para a geração de impactos por meio de auditorias de conformidade.

1. **Função habilitadora do mandato e do marco jurídico da ISC:** A ISC precisa de um mandato que seja habilitador. Também precisa de independência para poder determinar as auditorias de

conformidade que realizará; definir sua metodologia; emitir e publicar relatórios; e monitorar as ações tomadas.

2. **Liderança da ISC**: Os líderes da ISC desempenham um papel fundamental na definição de estratégias para agregar valor, mobilizar recursos, tomar decisões e, o mais importante, definir o tom e uma cultura que se concentre na geração de valor.
3. **Auditorias de alta qualidade**: A ISC precisa de um produto confiável e de alta qualidade para agregar valor. Logo, a conformidade com as normas aplicáveis e a capacidade da ISC de demonstrar tal conformidade por meio de sistemas de qualidade robustos são cruciais.
4. **Auditorias de conformidade voltadas ao impacto**: Para que as auditorias de conformidade contribuam para a geração de impactos, a ISC precisa dispor de processos e práticas que integrem considerações sobre os impactos ao longo do processo de auditoria. Isso inclui fazer um bom planejamento e manter o foco nos impactos ao conduzir e relatar a auditoria. Também é fundamental garantir a publicação de relatórios oportunos que cheguem a um amplo conjunto de partes interessadas.
5. **Engajamento das partes interessadas ao longo do processo de auditoria**: As ISCs não podem agregar valor sozinhas. É necessária uma coalizão de partes interessadas e todo um ecossistema de atores trabalhando em conjunto para gerar impacto e agregar valor às auditorias de conformidade. Tendo isso em mente, é importante que a ISC determine as principais partes interessadas e seu envolvimento desde o início do processo de auditoria. Isso pode ser feito estrategicamente para as auditorias de conformidade como um todo, ou para auditorias de conformidade individuais.
6. **Monitoramento robusto das auditorias de conformidade**: O papel do auditor não se encerra com a publicação do relatório. Para que as auditorias de conformidade conduzidas pela ISC gerem valor, a ISC precisa dispor de um mecanismo robusto de monitoramento que esclareça as ações corretivas esperadas, acompanhe os responsáveis e monitore e meça as ações tomadas a partir das conclusões e recomendações da auditoria de conformidade.
7. **Auditorias de conformidade ágeis e flexíveis**: Dado o ritmo acelerado do mundo de hoje, é importante que as ISCs incorporem recursos ágeis a suas práticas de auditorias de conformidade. Para mais informações sobre uma abordagem ágil para auditorias de conformidade, ver o Capítulo 4 do guia prático da IDI sobre Auditorias de Transparência, Accountability e Inclusão (Auditorias TAI) em relação ao uso de recursos emergenciais para a Covid-19 (Guia TAI [idi.no]).
8. **Foco em considerações de gênero e inclusão**: Uma vez que os segmentos mais vulneráveis e marginalizados da população são os mais adversamente afetadas pela não conformidade com as normas, pela falta de integridade e pela corrupção nas instituições públicas, acreditamos que seja importante que as ISCs reflitam sobre considerações de gênero e inclusão em suas auditorias de conformidade. As ISCs podem fazer isso integrando tais considerações a auditorias de conformidade em todos os setores e/ou concentrando-se em áreas específicas de marginalização e vulnerabilidade como objeto de auditorias de conformidade (por exemplo, auditorias de medidas de apoio socioeconômico para mães solteiras durante a pandemia de Covid-19). Para exemplos de perguntas sobre inclusão que podem ser feitas em auditorias de conformidade, ver o banco de perguntas para Auditorias TAI (Banco de Questões de auditoria TAI [idi.no]).

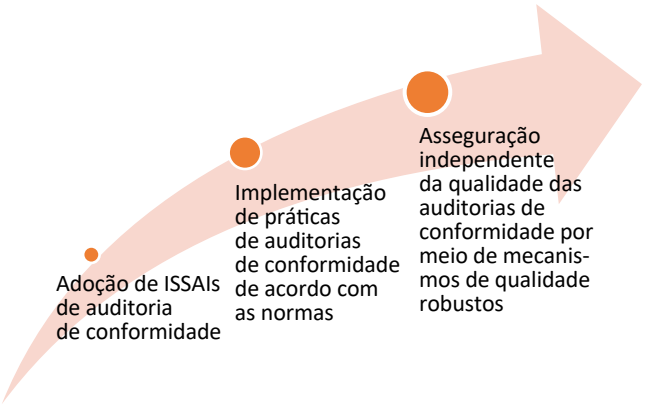
1.3 Auditorias de conformidade de alta qualidade e o IFPP

Na seção anterior, analisamos como as auditorias de conformidade de alta qualidade são essenciais para a geração de valor e benefícios. Nesta seção, exploramos os elos entre auditorias de conformidade de alta qualidade e a Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP). Como parte dessa análise, também debateremos o que significa para uma ISC adotar normas para auditorias de conformidade, como se referir às ISSAIs e como adotar práticas de auditorias de conformidade compatíveis com as ISSAIs.

A IFPP consiste nos Princípios da INTOSAI (INTOSAI-P), nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) e nas Orientações da INTOSAI (GUIDs):

NÚMERO DA CATEGORIA	CATEGORIA	CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO
INTOSAI P1–9	Princípios fundadores da INTOSAI	Princípios fundadores e históricos que especificam os papéis e funções a que as ISCs devem aspirar. Esses princípios podem ser informativos para governos e parlamentos, bem como para ISCs e para o público em geral; ademais, podem ser usados como referência para a definição de mandatos nacionais para as ISCs.
INTOSAIP10–99	Princípios basilares da INTOSAI	Princípios basilares que sustentam os princípios fundadores de uma ISC, esclarecendo seu papel na sociedade, bem como suas aspirações mais amplas para seu bom funcionamento e conduta profissional.
ISSAI 100–129	Princípios fundamentais das auditorias do setor público	Estabelecem o conjunto básico de conceitos e princípios que definem as auditorias do setor público e os diferentes tipos de auditorias apoiadas por ISSAIs.
ISSAI 130–199	Requisitos organizacionais da ISC (em nível de ISC)	Requisitos para funções organizacionais da ISC projetados para melhorar o desempenho das auditorias de qualidade.
ISSAI 200–299	Princípios de auditorias financeiras	Definem os elementos e princípios das auditorias financeiras, fazendo referência aos princípios fundamentais das auditorias do setor público.
ISSAI 300–399	Princípios de auditorias operacionais	Definem os elementos e princípios das auditorias operacionais, fazendo referência aos princípios fundamentais das auditorias do setor público.
ISSAI 400–499	Princípios de auditorias de conformidade	Definem os elementos e princípios das auditorias de conformidade, fazendo referência aos princípios fundamentais das auditorias do setor público.
ISSAI 2000–2899	Normas para auditorias financeiras	Normas para auditorias financeiras em sintonia com os princípios de auditorias financeiras.
ISSAI 3000–3899	Normas para auditorias operacionais	Normas para auditorias operacionais em sintonia com os princípios de auditorias operacionais.
ISSAI 4000–4899	Normas para auditorias de conformidade	Normas para auditorias de conformidade, em sintonia com os princípios de auditorias de conformidade.
GUID 1900–1999	Orientações organizacionais para ISCs	Orientações que apoiam as ISCs na melhoria, em termos práticos, do desempenho organizacional relacionado aos requisitos organizacionais e à implementação das ISSAIs.
GUID 2900–2999	Orientações adicionais para auditorias financeiras	Orientações que apoiam os auditores em processos de auditorias financeiras em relação a como aplicar as ISSAIs na prática.
GUID 3900–3999	Orientações adicionais para auditorias operacionais	Orientações que apoiam os auditores em processos de auditorias operacionais em relação a como aplicar as ISSAIs na prática.
GUID 4900–4999	Orientações adicionais para auditorias de conformidade	Orientações que apoiam os auditores em processos de auditorias de conformidade em relação a como aplicar as ISSAIs na prática.
GUID 5000–5999	Orientações sobre objetos específicos	Orientações que apoiam os auditores no entendimento de objetos específicos e na aplicação das ISSAIs relevantes.
GUID 9000–9999	Outras orientações	Outras orientações que apoiam os auditores.
Reservado para desenvolvimentos futuros baseados na ISSAI 100		
ISSAI 600–699	Princípios para outras auditorias	Definem os elementos e princípios de outras auditorias, fazendo referência aos princípios fundamentais das auditorias do setor público.
ISSAI 6000–6499	Normas para outras auditorias	Normas para outras auditorias, em conformidade com os princípios fundamentais das auditorias do setor público, podendo incluir outros tipos de auditorias da INTOSAI ou normas desenvolvidas por outras entidades normatizadoras reconhecidas e adotadas pela INTOSAI.
GUID 6500–6999	Orientações adicionais sobre outras auditorias	Orientações que apoiam os auditores em outras auditorias em relação a como aplicar as ISSAIs na prática.
7000–8999		Disponível para quaisquer necessidades futuras.

Progresso rumo a auditorias de conformidade de alta qualidade por meio da conformidade total com as ISSAIs



Exemplo Ilustrativo 1.2: Jornada rumo a auditorias de conformidade de alta qualidade

A jornada de uma ISC rumo a práticas de auditorias de conformidade de alta qualidade inclui os seguintes elementos-chave (conforme o exemplo Ilustrativo 1.2):

Adoção de ISSAIs de auditoria de conformidade
A adoção de ISSAIs de auditoria de conformidade tem a ver com os processos decisórios da ISC, por meio dos quais ela decide como se referirá às ISSAIs em suas práticas de auditorias de conformidade. Conforme explica a ISSAI 100.8, as ISCs podem adotar as ISSAIs de diversas formas.

Os Princípios Fundamentais de Auditorias de Conformidade (ISSAI 400) fornecem às ISCs uma base para a adoção ou elaboração de normas e diretrizes em auditorias de conformidade.

Os princípios da ISSAI 400 podem ser usados de três maneiras:

- Como base para a adoção das normas para auditorias de conformidade (ISSAI 4000) como referência;
- Como base sobre a qual as ISCs podem desenvolver suas próprias normas de auditoria; ou
- Como base para a adoção de normas nacionais compatíveis.

Como base para a adoção da ISSAI 4000 como a norma de auditoria de conformidade de referência: As ISCs podem considerar a adoção direta da ISSAI 4000, as normas para auditorias de conformidade, como sua norma de auditoria de conformidade de referência. Como a ISSAI 4000 foi desenvolvida para refletir boas práticas, as ISCs são incentivadas a se esforçar para adotá-la integralmente como sua norma de referência[9].

Em alguns ambientes, isso pode não ser possível devido à ausência de estruturas administrativas básicas, ou porque não há leis ou regulamentos que estabeleçam as premissas para a realização de auditorias com base na ISSAI 4000. Nesses casos, as ISCs têm a opção de adotar normas nacionais compatíveis com os Princípios Fundamentais de Auditorias de Conformidade — ISSAI 400[10] (ou elaborar suas próprias normas baseadas nessas normas nacionais).

Como base sobre a qual as ISCs podem desenvolver suas próprias normas: Algumas ISCs podem estar conduzindo auditorias de conformidade de acordo com seus mandatos, mas podem não dispor de nenhum marco de auditoria governamental para apoiar seu trabalho. Essas ISCs podem desenvolver suas normas de auditoria de conformidade considerando os Princípios Fundamentais de Auditorias de Conformidade — ISSAI 400. As ISSAIs enfatizam a necessidade de as ISCs revisarem seus respectivos

9 ISSAI 400.7
10 ISSAI 400.7

mandatos, leis e regulamentos ao adotarem as ISSAIs. Logo, esses princípios não se sobrepõem aos mandatos, regras e regulamentos em vigor que regem as práticas de auditoria da ISC.

Como base para a adoção de normas nacionais compatíveis: Algumas ISCs podem já dispor de normas nacionais para conduzir auditorias de conformidade. A ISSAI 400 contém um marco de referência como princípio fundamental para essas ISCs. As ISCs podem analisar suas práticas e normas atuais em relação às ISSAIs, identificar lacunas e modificar suas normas de auditoria vigentes para garantir que estejam alinhadas aos princípios da ISSAI 400.

Implementação de práticas de auditorias de conformidade de acordo com as normas

Após tomar uma decisão sobre a adoção, a ISC precisaria introduzir mecanismos para implementar práticas de auditorias de conformidade que atendam aos requisitos das normas adotadas. Para tanto, é necessário que a ISC tenha:

- Uma metodologia de auditoria de conformidade alinhada às normas: a metodologia definiria os processos de auditorias de conformidade e os mecanismos de qualidade.
- Auditores de conformidade competentes: é necessário que haja um número adequado de auditores de conformidade que demonstrem as competências necessárias para realizar auditorias de conformidade e exercer julgamento profissional. Ver o Marco de Competências para Auditores do Setor Público para mais informações sobre as competências dos auditores de conformidade profissionais.
- Recursos e processos de apoio para realizar as auditorias de conformidade: inclui recursos financeiros, infraestrutura, serviços de apoio etc.

Asseguração da qualidade das auditorias de conformidade

Para garantir auditorias de conformidade de alta qualidade, a ISC precisa implementar mecanismos de controle e asseguração de qualidade. Os controles de qualidade estão embutidos no processo de auditoria de conformidade, ao passo que os mecanismos de asseguração de qualidade fornecem garantias independentes sobre a eficácia dos controles de qualidade.

As ISCs podem declarar sua conformidade com as normas de AC somente se seus mecanismos de **asseguração** de qualidade fornecerem garantias independentes de que as práticas de auditorias de conformidade cumprem integralmente todos os requisitos aplicáveis das normas de AC.

Referência às ISSAIs no relatório de auditoria de conformidade de uma ISC

As ISCs devem declarar quais normas elas aplicam ao realizar suas auditorias, e essa declaração deve estar acessível aos usuários de seus relatórios. As ISCs são incentivadas a incluir tais declarações em seus relatórios de auditorias[11].

11 ISSAI 100.8

Os usuários dos relatórios de auditoria precisam saber como as ISCs conduziram a auditoria e qual metodologia seguiram. É por meio dessa declaração que os usuários podem ter confiança nas informações prestadas nos relatórios de auditoria. Eles reconhecem que, conforme as ISSAIs, as ISCs precisam planejar e executar auditorias para obter segurança razoável sobre a conformidade (ou não) do objeto com as normas. O usuário também entende, por meio da declaração, que a auditoria inclui o exame, com base em testes, das evidências que sustentam os achados e conclusões da auditoria. Se a ISC não incluir tal declaração em seu relatório de auditoria, os usuários não saberão qual processo a ISC seguiu. Além disso, os usuários não poderão determinar a qualidade das auditorias realizadas, o que pode afetar a credibilidade dos relatórios de auditoria entre as partes interessadas.

Quando a ISC cumpre as ISSAIs e faz referência às ISSAIs em seu relatório de auditoria de conformidade, ela tem duas opções:

1. A ISC pode cumprir integralmente suas normas nacionais, o que é condizente com os princípios fundamentais de auditorias — a ISSAI 400, no caso de auditorias de conformidade. Nesse caso, a ISC pode fazer referência a isso em seu relatório de auditoria de conformidade, declarando (ISSAI 400.8):

   "Conduzimos nossa auditoria de acordo com [normas nacionais], que são baseadas em [ou consistentes com] os princípios fundamentais para auditorias de conformidade (ISSAI 400) das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores."

2. No caso de auditorias de conformidade, as ISCs podem cumprir integralmente a ISSAI 4000 — Normas para Auditorias de Conformidade. Nesse caso, a ISC pode fazer referência a isso, declarando (ISSAI 400.9):

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

A ISSAI 4000.14 determina que, se não tiverem sido cumpridos todos os requisitos relevantes da ISSAI 4000, não deve ser feita referência à ISSAI 4000 sem a divulgação desse fato e de maiores explicações sobre as consequências disso. A conformidade com a ISSAI 4000 refere-se à conformidade da ISC com todos os requisitos[12] da ISSAI 4000 em determinada auditoria, ou em suas práticas gerais de auditorias de conformidade[13]. Isso significa que, para se referir a uma ISSAI em seu relatório de auditoria, a ISC deve adotar práticas de auditorias compatíveis com tal ISSAI, ou estar se referindo a uma auditoria específica compatível com tal ISSAI.

12 As ISCs podem demonstrar tal cumprimento tanto no âmbito de uma auditoria de conformidade individual quanto em todas as suas práticas de auditorias de conformidade.

13 As práticas de auditoria referem-se a um conjunto de auditorias conduzidas sob o mesmo arranjo organizacional que siga as mesmas normas, metodologias, requisitos de competências para as equipes de auditoria, controle de qualidade e arranjos para asseguração de qualidade.

Capítulo 2

Conceitos gerais da auditoria de conformidade

2.1 As três partes da auditoria de conformidade
2.2 Objeto e informações sobre o objeto da auditoria de conformidade
2.3 Normas e critérios numa auditoria de conformidade
2.4 Auditoria de conformidade como um trabalho de asseguração
2.5 Diferentes maneiras de conduzir uma auditoria de conformidade
2.6 Etapas da auditoria de conformidade

Este capítulo começa explicando as três partes, o objeto e os critérios da auditoria de conformidade. Apresenta diferentes abordagens para a realização de auditorias de conformidade e destaca dois tipos de auditorias: trabalhos de relatório direto e trabalhos de certificação. Também explica os níveis de asseguração que podem ser fornecidos no relatório de auditoria — razoável ou limitada. Explora as opções disponíveis para um auditor ao decidir sobre o tipo apropriado de auditoria de conformidade a ser conduzido. Por fim, conclui com um exemplo ilustrativo do processo de auditoria de conformidade.

2.1 As três partes da auditoria de conformidade

Numa auditoria de conformidade, as atividades, transações financeiras e informações são avaliadas para saber se cumprem, em todos os aspectos relevantes, com as normas que regem a entidade auditada[14]. As ISSAIs sobre auditorias de conformidade identificam as três partes relacionadas envolvidas na auditoria e explicam as relações entre elas. A ISSAI 400.35 afirma que "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".

Numa auditoria de conformidade:

- O *auditor* refere-se à ISC.
- Os *usuários previstos* são os indivíduos, organizações ou classes para os quais o auditor elabora um relatório de auditoria. Na auditoria de conformidade, o Poder Legislativo, como representante do povo, é o usuário final dos relatórios de auditoria. No entanto, de acordo com as normas, os usuários também podem ser órgãos fiscalizadores, entidades responsáveis pela governança ou o público em geral[15].
- A *parte responsável* é o Poder Executivo e/ou sua hierarquia subjacente de agentes públicos e entidades responsáveis pela gestão de recursos públicos e pelo exercício da autoridade, sob o controle do Legislativo. A parte responsável na auditoria de conformidade é responsável pelo objeto da auditoria[16].

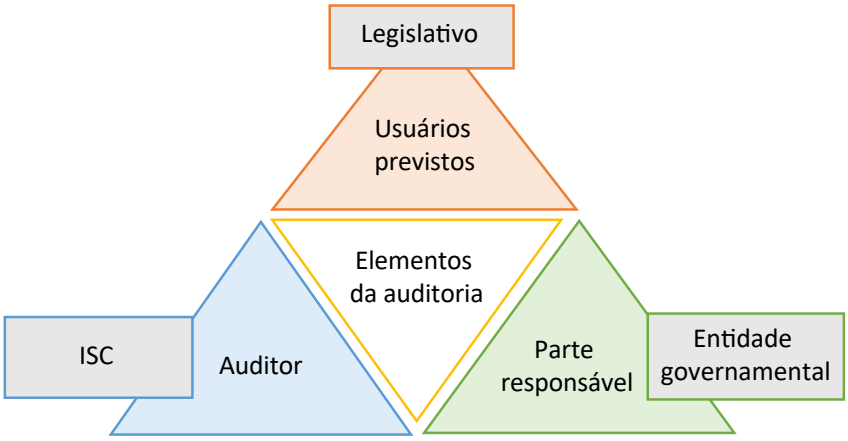


Figura 2.1: As três partes da auditoria de conformidade

14 ISSAI 400.12
15 ISSAI 100.25
16 ISSAI 400.37

É essencial considerar a relação entre essas três partes, as responsabilidades de cada uma, as expectativas das outras e como atender a essas expectativas. Embora existam diferentes modelos, geralmente o Legislativo confere poderes a entes governamentais para desempenhar funções específicas, fornecendo recursos orçamentários e estabelecendo um marco jurídico para reger os gastos orçamentários em diferentes atividades e serviços. O Poder Executivo (por exemplo, entidades e servidores públicos) é responsável pela gestão dos recursos públicos. O exercício da autoridade dos servidores públicos está sob o *controle* do Legislativo. No entanto, esse controle depende do recebimento de informações precisas e tempestivas sobre como as entidades estão cumprindo suas responsabilidades. O Legislativo precisa de *informações* sobre as entidades e suas atividades para poder decidir sobre políticas públicas. A ISC é responsável por fornecer essas informações ao Legislativo. Como tal, a ISC deve ter um entendimento adequado das necessidades e expectativas de seus usuários previstos. A ISC deve estar ciente das constantes mudanças no âmbito do governo, inclusive em relação à necessidade de informações dos usuários, e deve saber como prestar informações apropriadas aos usuários por meio de seus relatórios de auditoria.

2.2 Objeto e informações sobre o objeto da auditoria de conformidade

As responsabilidades do auditor no âmbito de uma auditoria de conformidade incluem determinar se as informações relacionadas a determinado *objeto* (ou assunto), em todos os aspectos relevantes, está em conformidade com os critérios relevantes, tais como leis aplicáveis, regulamentos, diretrizes, termos de contratos e acordos, entre outros.

O objeto da auditoria é decidido com base no mandato de cada ISC, nas normas relevantes e no escopo da auditoria. O conteúdo e o escopo do objeto podem variar amplamente numa auditoria de conformidade[17]. Para as ISCs que têm requisitos obrigatórios para auditorias de conformidade, a seleção do objeto deve ser baseada em suas tarefas obrigatórias. Quando a ISC tem o poder de selecionar a cobertura das auditorias de conformidade, ela executa os procedimentos necessários para identificar áreas significativas e relevantes e/ou áreas com risco potencial de não conformidade. A partir da área identificada, o auditor define o objeto da auditoria. Os objetos das auditorias de conformidade podem ser entidades, atividades, operações, transações financeiras ou informações.

Uma vez definido o objeto, os auditores podem identificar as *normas* e os *critérios* para a auditoria de conformidade. O objetivo de uma auditoria de conformidade é fornecer ao(s) usuário(s) previsto(s) informações sobre o cumprimento de leis, decisões ou atos legislativos, regulamentos, políticas, códigos estabelecidos e termos acordados por parte das entidades públicas auditadas e dos objetos. Esses são os elementos das *normas* relevantes que regem o objeto ou a entidade[18].

As *informações sobre o objeto* referem-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto em relação a determinados critérios. Nas auditorias de conformidade, o objeto e as informações sobre o objeto estão associados aos conceitos de *trabalho de relatório direto e trabalho de certificação* (explicados na Seção 2.5).

17 ISSAI 100.28, ISSAI 400.33
18 ISSAI 4000.23

Identificação do objeto da auditoria de conformidade

Para algumas ISCs, a respectiva lei ou mandato de auditoria determina o objeto da auditoria. Em outros casos, a seleção do objeto é uma escolha estratégica operacionalizada no plano anual da ISC com base na avaliação de riscos e no julgamento profissional. O objeto deve ser de tal natureza que permita ao auditor reunir evidências de auditoria suficientes e apropriadas para apoiar uma conclusão ou opinião de auditoria com o nível necessário de asseguração. A forma como o objeto é selecionado tem impacto na abordagem de auditoria quando se trata de evidências e recursos de auditoria[19].

Isso se aplica, por exemplo, quando o objeto de uma auditoria de conformidade for uma "entidade" e as informações do objeto puderem ser consideradas como as "contas da entidade", sem definir um escopo mais específico. No entanto, ao analisar tal definição, também é possível considerar a "entidade" como o objeto, e as informações do objeto podem ser as atividades e transações da entidade e todas as normas que as regem. Uma conclusão sobre um escopo de auditoria tão amplo exigiria mais tempo e recursos da ISC.

Por esse motivo, as ISSAIs reconhecem a relação entre o objeto e o escopo das auditorias de conformidade a fim de restringir o problema, o que seria administrável para auditar. Quando os auditores planejam uma auditoria de conformidade, eles geralmente começam com um objeto mais amplo, como uma entidade. À medida que se obtêm mais conhecimentos durante o processo de auditoria, podem modificar o objeto e definir um escopo mais concentrado para a auditoria, o que tornará os resultados mais significativos para os usuários.

O escopo da auditoria define o objeto e o que o auditor vai auditar. O escopo depende da(s) necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), do nível de asseguração definido, dos riscos avaliados e das competências e recursos (humanos e financeiros) disponíveis na ISC[20].

Em alguns países, o objeto da auditoria de conformidade pode ser indicado nas leis relevantes, ao passo que, em outros, pode ser determinado por meio de avaliações de riscos e julgamento profissional. Em algumas ISCs, as entidades auditáveis podem ter sido classificadas como entidades de risco alto, médio ou baixo. Essas ISCs podem optar por realizar auditorias de conformidade de entidades de risco alto todos os anos, ao passo que as entidades de risco médio ou baixo serão auditadas uma vez a cada dois ou três anos.

Para alguns objetos, pode ser relevante incluir mais de uma parte responsável, especialmente no caso de objetos em que mais de uma entidade estiver envolvida na operação ou execução do orçamento. Nesses casos, o número de usuários previstos também pode aumentar[21]. As ISCs devem, considerando suas circunstâncias e mandatos, estabelecer um processo para determinar sistematicamente o objeto da auditoria de conformidade de acordo com as ISSAIs.

19 ISSAI 4000.43
20 ISSAI 4000.44
21 ISSAI 4000.106

O auditor pode considerar a seguinte lista de possíveis objetos como referência:

- Desempenho financeiro:
  - uso de recursos financeiros alocados (execução orçamentária)
  - uso de doações e empréstimos
- Contratações/aquisições
- Arrecadação de receitas (por exemplo, tributos, taxas alfandegárias, impostos)
- Despesas
- Prestação de serviços (médicos, educacionais etc.)
- Reclamações do público
- Proteção do patrimônio
- Legitimidade dos servidores auditados e tomada de decisões
- Saúde e segurança
- Proteção ambiental
- Marco de controles internos
- Pagamento de benefícios sociais e pensões
- Características físicas, densidade de zoneamento, acesso a prédios públicos

2.3 Normas e critérios numa auditoria de conformidade

Definição de normas

As normas são o elemento mais fundamental da auditoria de conformidade. A estrutura e o conteúdo das normas determinam os critérios de auditoria e, portanto, formam a base de como a auditoria deve proceder no âmbito de um ordenamento constitucional específico. Em geral, as normas incluem 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[22].

O trabalho do auditor para desenvolver um entendimento suficiente do marco jurídico e regulatório dependerá da natureza e complexidade das leis e regulamentos. No entanto, o auditor precisa entender quais disposições legais são relevantes para a auditoria. Em todos os casos, a entidade auditada permanece responsável por garantir a conformidade com os critérios aplicáveis.

Hierarquia de normas

Devido à variedade de normas possíveis, elas podem incluir disposições mutuamente conflitantes e estar sujeitas a diferentes interpretações. Além disso, as normas subordinadas podem não estar alinhadas aos requisitos ou limites da legislação habilitante, e pode haver lacunas na legislação. Para avaliar a conformidade com as normas, o auditor precisa ter conhecimento suficiente da estrutura e do conteúdo dessas normas[23].

22 ISSAI 400.28–29
23 ISSAI 400.30

Quando o auditor identifica normas conflitantes, é fundamental considerar sua hierarquia: as normas de nível mais alto prevalecerão sobre as normas subordinadas. Por exemplo, se os procedimentos operacionais ou as atividades de um objeto ou entidade tiverem sido definidos na lei, o regulamento interno do objeto ou entidade deve estar em conformidade com tal lei. Caso contrário, os auditores devem apontar a contradição e, se o seu mandato permitir, recomendar alterações na norma subordinada. Isso também pode constituir uma evidência de auditoria se o cumprimento do regulamento interno tiver causado uma não conformidade com a norma superior.

Da mesma forma, quando os auditores estiverem em dúvida sobre a interpretação correta da norma, eles devem revisar os antecedentes e o contexto da lei para entender a intenção e as premissas antes de usar a norma como referência. Ao se depararem com tal situação, os auditores podem levá-la ao conhecimento de seus superiores para que possam tomar as medidas adequadas durante a auditoria.

Critérios

Os critérios são as referências (ou benchmarks) derivadas das normas usadas para avaliar o objeto. Os critérios podem ser específicos ou gerais e podem ser extraídos de várias fontes, tais como leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas.

Nas auditorias de conformidade, os critérios podem diferir significativamente de uma auditoria para outra. Os critérios devem ser incluídos no próprio relatório, ou o relatório pode fazer referência aos critérios se esses estiverem contidos numa afirmação da Administração, ou se estiverem disponíveis numa fonte facilmente acessível e confiável.

Qualquer que seja a opção escolhida, o auditor deve identificar os critérios no relatório de auditoria de conformidade para que os usuários do relatório possam entender a base do trabalho e das conclusões dos auditores. Os critérios devem ser disponibilizados aos usuários previstos para que eles possam entender como o objeto foi avaliado ou medido. Na ausência de um marco de referência embasado em critérios adequados, qualquer conclusão estará sujeita a interpretações individuais e mal-entendidos. A parte responsável deve ser capaz de comentar sobre os critérios de auditoria antes do início da auditoria para garantir que o processo atinja os efeitos desejados. Uma boa comunicação com a parte responsável ajuda a evitar que os resultados da auditoria sejam ignorados durante o debate sobre os critérios, quando as conclusões forem relatadas.

Se os critérios não tiverem sido definidos a partir das normas, é essencial identificar critérios compatíveis com as qualidades descritas nas ISSAIs. Os critérios devem ser relevantes, completos, confiáveis, neutros, compreensíveis, úteis, comparáveis, aceitáveis e disponíveis[24].

24 ISSAI 4000.118

Tipos de critérios

A auditoria de conformidade pode estar relacionada a aspectos de regularidade (adesão a critérios formais, como leis, regulamentos e acordos relevantes) ou de legitimidade (observância dos princípios gerais que regem a boa gestão financeira e a conduta de servidores públicos) do objeto em questão. Os critérios de regularidade e legitimidade são diferentes.

Regularidade: Os critérios de regularidade podem derivar de normas e regulamentos, tratados internacionais e outros acordos, e códigos de conduta[25]. Esses critérios também derivam da Constituição, de instrumentos legais, ordens, diretrizes governamentais ou ministeriais, orientações e termos e condições acordados.

Legitimidade: Dependendo do mandato da ISC e da natureza das leis e regulamentos no contexto do setor público da ISC, o escopo da auditoria pode incluir aspectos de legitimidade. A legitimidade é definida como "a observância dos princípios gerais que regem a boa gestão financeira e a conduta dos servidores públicos"[26]. O uso da legitimidade como base para a auditoria pode ser uma prática comum em algumas ISCs, mas outras podem não ter o mandato relevante para avaliar essa questão. Algumas ISCs usam essa abordagem em "auditorias de gestão" realizadas a pedido de um ente legislativo.

Os critérios de legitimidade são princípios geralmente aceitos, ou boas práticas nacionais/internacionais (caso o Legislativo do país não os tiver ratificado). Quando o Legislativo aprova os critérios, eles passam a fazer parte dos regulamentos. Em alguns casos, eles podem ser não codificados, implícitos ou baseados em princípios jurídicos primordiais, que fornecem flexibilidade suficiente para as ISCs adotarem critérios de legitimidade para a auditoria conforme cada contexto. No entanto, a conformidade com boas práticas pode não ser percebida como obrigatória em algumas jurisdições, ou pode não ser adequada de acordo com o mandato de algumas ISCs.

O auditor pode ter dificuldade em vislumbrar aspectos de legitimidade na gestão das finanças públicas. Em geral, as regras financeiras, as regras de gestão de gastos públicos, as regras de aquisições ou outros regulamentos nacionais, além dos rígidos códigos de conduta e ética, contêm disposições complexas sobre o tema.

Os exemplos abaixo, extraídos de debates do comitê de contas públicas de um país, destacam o aspecto de legitimidade da auditoria:

> *"Os auditores estimaram que o senhor... autorizou a cobrança (à empresa) de $ xxxx de suas despesas privadas e $ xxxx de despesas privadas de outros funcionários. O comitê considera que a conduta do senhor..., na qualidade de diretor-presidente, não atendeu aos padrões esperados daqueles encarregados do uso de recursos públicos, principalmente no que diz respeito à gestão de despesas pessoais e de viagem"*[27].

25 ISSAI 4000.114
26 ISSAI 400.13
27 https://www.public-audit-forum.org.uk/wp-content/uploads/2015/04/Propriety-and-conduct-in-the-public-sector.pdf, pp. 13–14

"O ex-diretor do instituto tinha o poder de elaborar suas próprias regras para o tratamento de queixas ou reclamações, inclusive para reclamações envolvendo a ele próprio. Como resultado, algumas pessoas tiveram de usar canais externos, como a imprensa... Essa foi uma maneira inaceitável de lidar com as preocupações legítimas do pessoal sobre a gestão do instituto e sua governança. Consideramos inapropriado que os acordos de indenização prevejam benefícios mais altos conforme as circunstâncias pessoais dos indivíduos."

"Para evitar qualquer questão de ilegitimidade, devem ser registradas as razões específicas sempre que um contrato não for adjudicado a um proponente que apresente a proposta mais baixa e que seja considerado capaz de atender aos principais critérios de desempenho. Isso também forneceria uma base para informar às outras empresas pré-selecionadas por que suas propostas não foram selecionadas."

".. os exemplos de má administração da Training Shop, inclusive o que parece ser um desrespeito aos princípios básicos de controle financeiro e exposição a potenciais conflitos de interesse. Por exemplo, um montante superior a $ xxxx foi pago ao filho do chefe por serviços de motorista, mas não havia nenhuma evidência de que o trabalho tivesse sido realizado."

Uma vez identificados pelo auditor os critérios adequados de regularidade ou legitimidade, esses são operacionalizados para as circunstâncias específicas de cada auditoria de forma a permitir conclusões significativas[28]. A qualidade da opinião ou conclusão do auditor numa auditoria de conformidade depende, em grande parte, de como o auditor estabelece e aplica os critérios de auditoria.

2.4 Auditoria de conformidade como um trabalho de asseguração

Os servidores públicos são responsáveis por administrar os órgãos governamentais em conformidade com as normas que regem as atividades do órgão e por demonstrar o nível de desempenho esperado deles. Se, por algum motivo, a entidade descumprir as normas, os responsáveis são responsabilizados.

O auditor examina determinada questão ou objeto para oferecer aos usuários previstos certo nível de confiança sobre o cumprimento das normas por parte da entidade. Para que o auditor possa tirar suas conclusões sobre o *status* de conformidade da entidade ou objeto, em todos seus aspectos relevantes, ele deve ter evidências de auditoria suficientes para apoiar suas conclusões. Quando os usuários (um órgão do Legislativo, como, por exemplo, o Parlamento ou Congresso) necessitam de informações sobre as operações da parte responsável (a entidade), eles podem solicitar à ISC uma avaliação independente das reais condições dessa parte responsável. A ISC realiza, então, uma auditoria e fornece uma "asseguração" sobre a situação aos usuários.

Como tal, a auditoria realizada pela ISC é um trabalho de asseguração. Uma auditoria de conformidade que fornece asseguração aumenta a credibilidade das informações fornecidas pela parte responsável. O auditor pode fornecer essa asseguração por meio de opiniões e conclusões que expressem, de maneira explícita, o nível de confiança, ou de outras formas[29]. O auditor verificará se as informações fornecidas pelas entidades governamentais ou as condições reais nessas entidades estão de acordo com

28 ISSAI 4000.119
29 ISSAI 100.32

as normas (leis e regulamentos relevantes etc.). Após a auditoria, a ISC deve elaborar um relatório para os usuários que contenha uma conclusão sobre o objeto. Assim, o auditor fornece uma "asseguração" que reduz o risco para os usuários quando eles fazem uso de informações específicas e que os ajuda a tomar decisões bem-embasadas.

A ISSAI 4000.19(b) faz referência a isso da seguinte maneira: "... que aumente o grau de confiança do(s) usuário(s) previsto(s)". Logo, a asseguração está ligada à forma como o auditor pode coletar evidências de auditoria e quanto trabalho ele deve realizar para ter certeza das conclusões. Quando o auditor chega a conclusões com um nível razoável de asseguração, ele deve decidir quais técnicas de auditoria usar, combiná-las e, então, ser capaz de concluir que "as informações fornecidas são, em todos os aspectos relevantes, corretas".

Os usuários previstos buscam segurança sobre a confiabilidade e relevância das informações que recebem e usam tais informações como base para suas decisões sobre políticas. As auditorias, portanto, fornecem informações baseadas em evidências suficientes e apropriadas e, para tal, os auditores devem executar procedimentos para reduzir ou gerenciar o risco de conclusões inadequadas[30].

O auditor executa procedimentos para reduzir ou gerenciar o risco de emitir conclusões incorretas, reconhecendo que, devido às limitações inerentes a todas as auditorias, nenhuma auditoria pode fornecer segurança absoluta sobre a condição do objeto. O auditor deve comunicar essa limitação de forma transparente. Na maioria dos casos, a auditoria de conformidade não cobrirá todos os elementos do objeto, mas se baseará num grau de amostragem qualitativa ou quantitativa[31].

Asseguração razoável e asseguração limitada

A ISSAI 4000.30 afirma que o relatório de auditoria de conformidade pode fornecer *asseguração razoável* ou *asseguração limitada* aos usuários. Esses dois níveis de asseguração são diferentes no que diz respeito aos tipos de critérios, amostragem, procedimentos de coleta de evidências e formatos de relatório.

Os dois níveis de asseguração na auditoria de conformidade transmitem a mensagem de maneira diferente aos usuários. Uma auditoria com asseguração razoável expressa que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos. Uma auditoria com asseguração limitada informa que nada chegou ao conhecimento do auditor que o levasse a acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios.

O auditor usa os termos *razoável* ou *limitada* porque, mesmo que a auditoria seja bastante meticulosa, sempre há uma chance de que não sejam identificados todos os casos de não conformidade e, portanto, que a conclusão final esteja errada. Não é possível fornecer asseguração absoluta (100%). Os níveis de asseguração serão examinados posteriormente durante o planejamento da auditoria, uma vez que a decisão de oferecer uma asseguração limitada ou razoável terá impactos no desenho da auditoria.

30 ISSAI 100.31
31 ISSAI 400.40

A asseguração razoável ou limitada pode ser fornecida tanto nos trabalhos de relatório direto quanto nos de certificação[32].

2.5 Diferentes maneiras de conduzir uma auditoria de conformidade

Há dois tipos diferentes de auditorias de conformidade: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto[33]. Trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto diferem com base em quem elabora e quem mensura ou avalia o objeto.

- Nos *trabalhos de certificação*, a parte responsável, ou seja, a entidade, mensura o objeto em relação aos critérios e fornece as informações relativas ao objeto para as quais o auditor buscará evidências de auditoria suficientes e apropriadas que constituam uma base razoável para expressar sua conclusão. Os trabalhos de certificação podem fornecer uma asseguração razoável ou limitada.
- Nos *trabalhos de relatório direto*, é o auditor quem mensura ou avalia o objeto em relação aos critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração os riscos e a materialidade. O auditor apresenta, no relatório de auditoria, o resultado da medição do objeto em relação aos critérios na forma de achados, conclusões, recomendações ou opinião. A auditoria do objeto também pode fornecer novas informações, análises ou perspectivas[34]. O auditor também pode expressar o resultado como uma resposta elaborada a perguntas específicas de auditoria[35].

Toda auditoria de asseguração (razoável ou limitada) resulta de trabalhos de certificação ou trabalhos de relatório direto. O objeto pode ser definido no mandato da ISC ou selecionado pela ISC[36]. A diferença entre os dois tipos de auditoria está ligada ao objeto e às informações sobre o objeto.

Nos trabalhos de certificação, o auditor atesta as informações que recebeu sobre o objeto, que podem tomar a forma, por exemplo, de uma declaração de conformidade conforme um marco de relatórios preestabelecido e padronizado[37]. Os critérios de auditoria são fornecidos implicitamente pela apresentação das informações do objeto. Nesses casos, o auditor precisa identificar critérios de auditoria relevantes para confirmar a correção dos critérios fornecidos nas informações sobre o objeto pela parte responsável[38].

O exemplo Ilustrativo 2.1 abaixo apresenta um cenário de auditoria de conformidade de dois países, com trabalhos de relatório direto e de certificação. Ambos os países têm uma parte responsável semelhante como entidade, bem como o mesmo objeto e escopo de auditoria, mas diferem no que diz respeito às informações sobre o objeto.

32 ISSAI 400.41
33 ISSAI 100.24
34 ISSAI 100.29
35 ISSAI 400.59
36 ISSAI 4000.31
37 ISSAI 100.30
38 ISSAI 4000.113

A consideração sobre quem elabora as informações sobre o objeto influencia as decisões de auditoria; nos dois cenários abaixo, tal consideração pode resultar na escolha de uma auditoria com relatório direto ou de uma auditoria de certificação.

	País X	País Y
Parte responsável	Serviço Tributário Nacional (STN) do país X	Serviço Tributário Nacional (STN) do país Y
Objeto da auditoria	Receitas tributárias do imposto sobre valor agregado (IVA)	Receitas tributárias do imposto sobre valor agregado (IVA)
Informações sobre o objeto	-	Informações financeiras relacionadas a receitas de IVA
Critérios de auditoria	Lei do IVA e outras leis e regulamentos que regem a arrecadação tributária	Lei do IVA e outras leis e regulamentos que regem a arrecadação tributária
Usuário	Legislativo	Legislativo

Exemplo Ilustrativo 2.1: Cenário de auditoria de conformidade

Cenário do país X:

Trabalho de relatório direto

O Serviço Tributário Nacional (STN) do país X não publica relatórios sobre a arrecadação tributária. O site contém algumas estatísticas, mas elas costumam estar desatualizadas e carecem de detalhes. O STN faz parte do sistema orçamentário do governo e, devido a seu marco de gestão financeira, não produz um conjunto separado de demonstrações financeiras. Devido à forma como as contas são elaboradas, não é possível isolar as receitas tributárias arrecadadas pelo STN das receitas tributárias de outras fontes. Recentemente, o Legislativo do país X vem debatendo uma proposta de reforma que visa a melhorar a arrecadação do IVA. A Administração da ISC decidiu realizar uma auditoria sobre as receitas tributárias do IVA e submetê-la ao Legislativo.

No cenário acima, nenhuma informação sobre o objeto foi disponibilizada pelo STN (parte responsável), apesar da necessidade dessas informações. Portanto, a ISC, por meio de sua auditoria, decidiu fornecer tais informações aos usuários. A auditoria avaliará diretamente as receitas tributárias do IVA (objeto) com base nos critérios aplicáveis e emitirá uma conclusão. Com base na avaliação do objeto pelo auditor, a ISC elabora o relatório de auditoria e o apresenta ao Legislativo.

Esse modelo de auditoria é chamado de *trabalho de relatório direto*. Numa auditoria com relatório direto, a atividade é conduzida diretamente: o auditor mensura ou avalia o objeto, em vez de se basear nas informações sobre o objeto.

Cenário do país Y:

Trabalho de certificação

O Serviço Tributário Nacional (STN) do país Y apresentou um relatório ao Legislativo sobre a arrecadação tributária. As informações sobre o objeto foram elaboradas pelo STN (parte responsável) e apresentadas ao Legislativo (usuário) na forma de um relatório. As informações também podem ser apresentadas na forma de declarações, estatísticas etc. Durante a elaboração das informações sobre o objeto, os servidores tiveram de seguir a legislação relevante e outras leis e regulamentos que regem as receitas tributárias do IVA.

As normas referem-se à produção de informações sobre o objeto como "avaliação do objeto em relação a critérios". No cenário apresentado, o STN forneceu informações sobre o objeto (avaliação) na forma de um relatório. Com o relatório, os funcionários da parte responsável fazem reivindicações explícitas ou implícitas (afirmações) de que as informações (avaliação) sobre as receitas tributárias do IVA (objeto) são verdadeiras e justas à luz das leis e regulamentos (critérios).

O papel do auditor nesse cenário é atestar a afirmação — em forma de conclusão ou opinião — sobre a veracidade da alegação feita pelo STN (parte responsável) relativa à avaliação por ele prestada; e sobre a efetiva aplicação da lei e dos regulamentos por parte dos servidores, conforme alegado explícita ou implicitamente. A conclusão aumenta a confiança do Legislativo sobre o relatório (informações sobre o objeto) que recebeu.

Para apreciar o amplo escopo das auditorias de conformidade, o auditor deve entender a ligação entre os níveis de asseguração e os tipos de auditoria. A tabela no exemplo Ilustrativo 2.2 demonstra como o auditor pode realizar esses níveis e tipos de auditoria na prática. Cada auditoria de conformidade realizada pela ISC pode se enquadrar numa das quatro células de combinações ilustradas na tabela.

Nível de asseguração	**Tipo de auditoria**	
	Relatório direto (RD)	Certificação (C)
Asseguração razoável (AR)	AR-RD	AR-C
Asseguração limitada (AL)	AL-RD	AL-C

Exemplo Ilustrativo 2.2: Combinação de níveis de asseguração e tipos de auditoria de conformidade

Auditoria de conformidade: autônoma ou combinada a outros tipos de auditorias

A ISSAI 4000.15 afirma que as auditorias de conformidade podem ser conduzidas como uma atividade autônoma, seguindo a ISSAI 4000, ou combinadas a auditorias financeiras ou operacionais[39]. Diferentes ISCs podem adotar abordagens diferentes para a condução de auditorias de conformidade em combinação com outros tipos de auditoria. Em geral, a auditoria de conformidade é conduzida de forma autônoma; combinada a uma auditoria de demonstrações financeiras; ou combinada a uma auditoria operacional[40]. A ISSAI 4000 não fornece explicações detalhadas sobre como conduzir auditorias combinadas[41].

A auditoria de conformidade autônoma é realizada separadamente, não em conjunto com auditorias financeiras (que existem em algumas ISCs) ou auditorias operacionais. As ISSAIs preveem que a auditoria de conformidade realizada de forma autônoma pode ser planejada, executada e relatada separadamente de auditorias de demonstrações financeiras e auditorias operacionais. Pode ser conduzida regularmente ou de forma pontual, na forma de uma série de auditorias distintas e claramente definidas, cada uma relacionada a um objeto específico[42]. A ISSAI 4000 detalha o processo aplicável aos casos em que as ISCs realizam auditorias de conformidade autônomas. Portanto, este manual explica a metodologia para conduzir auditorias de conformidade autônomas de acordo com a ISSAI 4000.

39 ISSAI 4000.15
40 ISSAI 4000.27
41 ISSAI 4000.28
42 ISSAI 400.25

2.6 Etapas da auditoria de conformidade

O exemplo Ilustrativo 2.3 abaixo apresenta o processo de auditoria de conformidade.

Plano de trabalho anual da ISC *(Capítulo 4)*

- Selecionar tópicos da auditoria de conformidade
- Elaborar plano anual de auditoria de conformidade
- Determinar formato: certificação ou relatório direto
- Determinar nível de asseguração
- Considerar princípios com relevância ética
- Garantir procedimentos de controle de qualidade

Planejamento de auditoria individual
(Capítulo 5)

- Identificar objeto, escopo e critérios
- Determinar objetivo da auditoria
- Compreender entidade e ambiente
- Entender controles internos
- Avaliar riscos e materialidade
- Desenvolver estratégia e plano de auditoria

→

Execução de procedimentos de auditoria e coleta de evidências
(Capítulo 6)

- Coletar evidências executando procedimentos de auditoria
- Atualizar planejamento e avaliação de riscos
- Verificar documentação, comunicação e controle de qualidade contínuos

↓

Avaliação de evidências e formação de conclusões
(Capítulo 6)

- Avaliar se foram obtidas evidências apropriadas suficientes
- Considerar a materialidade para fins de relatório
- Formar conclusões
- Abordar eventos subsequentes, conforme necessário

→

Relatórios e monitoramento
(Capítulo 7)

- Elaborar relatórios
- Incluir recomendações e respostas da entidade, conforme apropriado
- Monitorar relatórios anteriores, conforme necessário

Documentação da auditoria *(Capítulo 8)*

Exemplo Ilustrativo 2.3: Etapas da auditoria de conformidade

Plano de trabalho anual da ISC para auditorias de conformidade

Nesta fase, a ISC seleciona os tópicos e objetos e elabora planos anuais ou plurianuais para auditorias de conformidade. A ISC decide se fará trabalhos de certificação ou de relatório direto e se fornecerá asseguração razoável ou limitada em seu relatório. A ISC considera os princípios de relevância ética (independência e objetividade do auditor) e a competência da equipe; e garante a existência de procedi-

mentos de controle de qualidade. A ISC também garante que a equipe é capaz de conduzir a auditoria com a documentação e comunicação necessárias ao longo do processo.

Planejamento de auditoria individual

Na fase de planejamento, o auditor analisa a relação entre o objeto, os critérios e o escopo da auditoria de conformidade. Ao planejar a auditoria, os auditores devem exercer julgamento profissional e considerar as necessidades dos usuários previstos do relatório de auditoria. Após decidirem sobre o objeto, os critérios e o escopo da auditoria de conformidade individual, os auditores definem a estratégia e o plano de auditoria. Eles precisam entender a entidade e seus controles internos, estabelecer a materialidade, avaliar os riscos para a entidade e planejar os procedimentos de auditoria como parte do planejamento da auditoria.

Coleta de evidências de auditoria

Nesta fase, os auditores coletam e documentam evidências para formar uma conclusão ou opinião sobre a conformidade (ou não) do objeto com os critérios preestabelecidos, em todos os aspectos relevantes. Em alguns casos, os auditores podem ter de alterar o escopo da auditoria de conformidade se encontrarem evidências de auditoria que indiquem a necessidade dessa alteração. Por exemplo, se os auditores encontrarem indícios de fraude durante a coleta de evidências, eles podem ter de modificar seus procedimentos.

Avaliação de evidências e formação de conclusões

Ao final da fase de execução, os auditores examinam as evidências quanto a sua suficiência e adequação para formar uma conclusão ou opinião sobre a conformidade do objeto com os critérios estabelecidos. Nesta fase, os auditores consideram a materialidade para a elaboração do relatório.

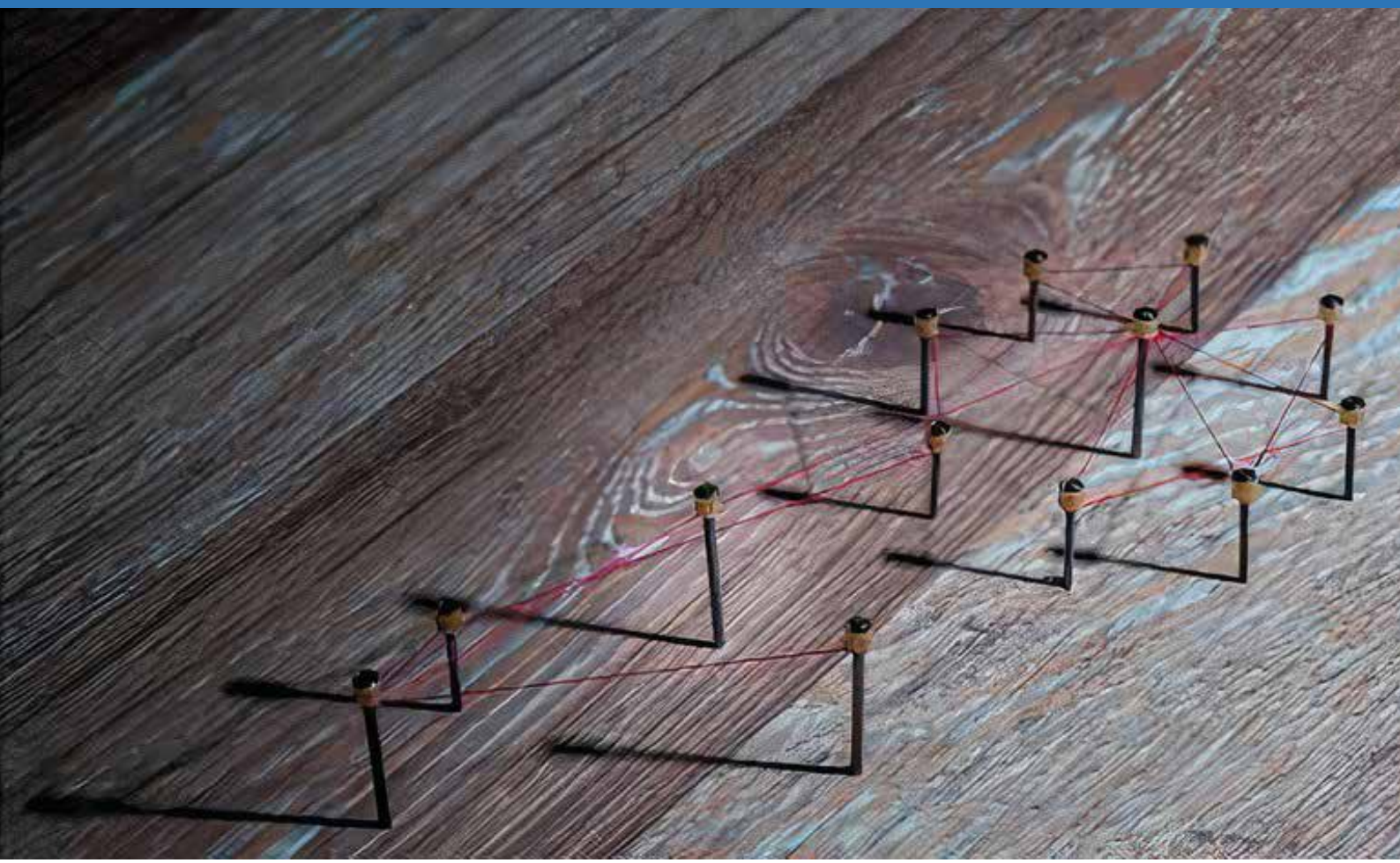
Relatórios e monitoramento

A conclusão ou opinião se apresenta na forma de um relatório aos usuários previstos. O auditor inclui as recomendações e as respostas da entidade, conforme o caso.

O exemplo Ilustrativo 2.2 na página 36 apresenta as combinações possíveis de níveis de asseguração e tipos de auditoria para a condução de uma auditoria de conformidade. As ISCs podem não necessariamente realizar todas essas combinações na prática. O processo de auditoria mais comum é o relatório direto com asseguração razoável, explicado neste manual. Ao explicar esse processo, quando relevante, o manual também inclui o processo para trabalhos de certificação e asseguração razoável.

PARTE B Gestão de Auditorias de Conformidade em Nível de ISC

Chapter 3: Requisitos organizacionais da ISC para conduzir auditorias de conformidade
Chapter 4: Plano de trabalho anual da ISC para cobertura de auditoria de conformidade



Capítulo 3

Requisitos organizacionais da ISC para conduzir auditorias de conformidade

3.1 Objetividade e ética do auditor
3.2 Competências da equipe de auditoria
3.3 Riscos e materialidade da auditoria
3.4 Ceticismo e julgamento profissionais do auditor
3.5 Documentação da auditoria
3.6 Comunicação
3.7 Asseguração da qualidade da auditoria

Este capítulo descreve os princípios fundamentais para a condução de uma auditoria. Como a natureza da auditoria é iterativa e cumulativa, os princípios fundamentais estão relacionados aos requisitos organizacionais de cada ISC. A ISC e o auditor devem considerar esses princípios antes do início e em mais de um momento durante a auditoria[43]. A ISC precisa se certificar de que dispõe dos sistemas e mecanismos necessários e de pessoal competente para conduzir a auditoria, considerando esses elementos.

A ISSAI 100 (Princípios Fundamentais de Auditorias do Setor Público) e a ISSAI 400 (Princípios de Auditorias de Conformidade) destacam oito princípios de auditorias de conformidade, conforme ilustra a Figura 3.1. A ISSAI 4000 refere-se a esses princípios como "os requisitos gerais para auditorias de conformidade".

Figura 3.1: Princípios Fundamentais de Auditorias de Conformidade

A implementação desses princípios gerais de auditorias de conformidade ajudará os auditores da ISC a cumprir os requisitos das ISSAIs relacionados a auditorias de conformidade individuais. Este capítulo explica como a ISC e seus auditores podem considerar esses princípios a partir de uma perspectiva organizacional. Os capítulos relevantes deste manual tratarão desses princípios nos diferentes pontos de aplicação do processo de auditoria.

3.1 Objetividade e ética do auditor

A ISSAI 4000.45 declara: "O auditor deve cumprir os procedimentos relevantes relacionados à objetividade e à ética, os quais, por sua vez, devem cumprir com as ISSAIs relacionadas sobre objetividade e ética." A ISSAI 4000.48 afirma: "O auditor deve ter o cuidado de manter-se objetivo para que os achados e conclusões sejam imparciais e sejam vistos como tal por terceiros."[44]

O auditor deve demonstrar postura profissional e integridade, ser objetivo, possuir a competência profissional exigida e exercer suas funções com o devido zelo. O auditor também deve manter independência de fato e aparência, além de tratar com confidencialidade todas as questões da auditoria.

43 ISSAI 100.34
44 ISSAI 4000.48

Os auditores devem demonstrar objetividade na seleção de seus objetivos de auditoria e na identificação dos critérios. Os auditores precisam garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a objetividade da ISC. Os auditores também precisam evitar influências indevidas de quaisquer partes interessadas na formulação de relatórios equilibrados e manter a objetividade para que seu trabalho e relatório sejam vistos como imparciais por terceiros.

A ISC deve estabelecer medidas apropriadas para garantir que seu pessoal siga e cumpra os requisitos éticos. O *Código de Ética* da ISC pode ajudar o auditor nesse sentido. A ISC pode consultar os documentos INTOSAI-P 10 (Declaração do México sobre Independência das ISCs), INTOSAI GUID 9030 (Boas Práticas Relacionadas à Independência das ISCs) e ISSAI 130 (Código de Ética). Para garantir a objetividade dos membros da equipe de auditoria, as ISCs podem usar formulários predefinidos para declarações de ausência/presença de conflitos de interesses e conformidade com o código de ética. Com base nas exigências da ISC, os auditores podem assinar essas declarações uma vez antes do início do ciclo de auditoria (ou, se necessário, para cada auditoria individual, caso a caso).

3.2 Competências da equipe de auditoria

A ISSAI 4000.85 determina que a ISC deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, as competências profissionais necessárias para realizar a auditoria. A ISC forma a equipe de auditoria de modo a possuir coletivamente as devidas capacidades, conhecimentos, habilidades e experiências para realizar a auditoria de acordo com normas profissionais. Ademais, a ISSAI 4000.87 afirma que, dependendo do objeto, isso pode incluir:

- Habilidades de auditoria e competências para a coleta e análise de dados
- Competência jurídica
- Compreensão e experiência prática com o tipo de auditoria realizada
- Conhecimento dos padrões e das normas aplicáveis
- Compreensão e experiência com vários tipos de entidades e suas operações
- Capacidade e experiência para exercer julgamento profissional
- Capacidade de elaborar um relatório de auditoria apropriado às circunstâncias

A ISC deve alocar funcionários adequadamente qualificados que estejam disponíveis, sempre que necessário, para as diferentes fases do processo de auditoria. A ISC precisa recrutar pessoal com qualificações adequadas, oferecer capacitação e desenvolvimento profissional, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas sobre a realização de auditorias e nomear recursos humanos de auditoria suficientes e apropriados. A ISC deve tomar as devidas providências para que os auditores mantenham sua competência profissional por meio de formação profissional continuada[45].

Nos casos em que a equipe não dispuser dos conhecimentos especializados, técnicas ou habilidades necessárias para a auditoria, a ISC pode usar especialistas externos de diferentes maneiras, como, por exemplo, para transmitir conhecimentos ou realizar tarefas específicas. Quando for necessário contratar especialistas externos, a ISC deve avaliar se eles demonstram a independência, competência, capacidade e objetividade necessárias. A ISC também determinará se o trabalho dos especialistas é

45 ISSAI 400.45

adequado para a auditoria. A ISC é responsável pelas conclusões dos especialistas externos que realizarem trabalhos de auditoria em nome da ISC.

3.3 Riscos e materialidade da auditoria

A ISSAI 4000.52 afirma: "O auditor deve realizar procedimentos para reduzir o risco de produzir conclusões incorretas a um nível aceitavelmente baixo." Além disso, a ISSAI 4000.58 afirma: "O auditor deve considerar o risco de fraude durante todo o processo de auditoria e documentar o resultado da avaliação."

Os riscos de auditoria são os riscos de que o relatório, a conclusão ou a opinião do auditor sejam inapropriados. Uma auditoria de conformidade deve ser realizada de forma a reduzir os riscos de auditoria a um nível mínimo aceitável, conforme as circunstâncias da auditoria.

A redução dos riscos de auditoria inclui a previsão dos riscos possíveis ou conhecidos das atividades previstas e suas consequências; a definição de procedimentos para lidar com esses riscos durante a auditoria; e a documentação de quais são esses riscos e como serão tratados. Os auditores precisam avaliar se o escopo do trabalho executado é suficiente. Além disso, na fase conclusiva, os auditores precisam avaliar se dispõem de evidências de auditoria suficientes e apropriadas para avaliar o objeto em relação aos critérios e formar sua(s) conclusão(ões), com base nos riscos envolvidos.

Num trabalho de certificação, os três componentes (riscos inerentes, riscos de controles e riscos de detecção) são considerados conjuntamente durante a avaliação dos riscos de auditoria. Num trabalho de relatório direto, o auditor participa diretamente da produção das informações sobre o objeto. O auditor pode aplicar o modelo de riscos de auditoria para formar uma conclusão sobre o objeto.

A ISSAI 400.47 afirma que os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria. A determinação da materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários. Os riscos e a materialidade da auditoria são explicados com mais detalhes na Parte C: Capítulo 5.

3.4 Ceticismo e julgamento profissionais do auditor

A ISSAI 4000.71 afirma: "O auditor deve exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria." Além disso, de acordo com a ISSAI 4000.77: "O auditor deve exercer ceticismo profissional e manter uma mente aberta e objetiva."

Durante a auditoria, a atitude do auditor deve ser caracterizada por ceticismo e julgamento profissionais, que devem ser aplicados à tomada de decisões sobre as medidas apropriadas. Os auditores devem exercer o devido zelo para garantir que seu comportamento profissional seja apropriado[46].

O ceticismo e o julgamento profissionais são dois requisitos separados, diferentes em seu significado e em sua aplicação. No entanto, um complementa o outro no trabalho do auditor.

46 ISSAI 100.37

O exercício de ceticismo e julgamento profissionais durante uma auditoria de conformidade requer a capacidade de analisar a estrutura e o conteúdo das normas como base para identificar critérios adequados ou lacunas na legislação, no caso de uma ausência total ou parcial de leis e regulamentos. Também requer a capacidade de aplicar os conceitos de auditoria ao tratamento de um objeto conhecido ou desconhecido.

Julgamento profissional

O auditor usa julgamento profissional ao decidir o nível de asseguração, avaliar os riscos e a materialidade e definir o objeto, o escopo e os critérios de auditoria correspondentes. Ademais, o auditor usa seu julgamento profissional para avaliar os procedimentos necessários para reunir evidências de auditoria suficientes e apropriadas e avaliar tais evidências. O uso de julgamento profissional é crucial ao analisar as evidências de auditoria e formar conclusões com base nos achados[47].

O julgamento profissional é uma habilidade que os auditores adquirem ao longo do tempo, por meio de treinamento e experiência relevantes. É por isso que a aplicação de julgamento profissional também está relacionada à formação, à qualificação e à experiência do auditor. Além disso, espera-se que apenas um auditor com conhecimentos e experiência específicos para determinada circunstância exerça julgamento profissional razoável nessas circunstâncias. Resumindo, o julgamento profissional é baseado nas circunstâncias, e não se espera que todo auditor seja competente para todas as atribuições.

Pessoas bem-informadas, experientes e objetivas podem chegar a conclusões diferentes na aplicação de normas profissionais, apesar de se basearem em fatos e circunstâncias semelhantes. Isso não significa necessariamente que uma conclusão esteja certa, e a outra, errada. A expectativa é que sejam feitos questionamentos apropriados para entender os procedimentos executados e a base para as conclusões alcançadas.

A documentação das decisões, com base no julgamento profissional do auditor em diferentes estágios da auditoria, é essencial para demonstrar que um processo sólido foi seguido e para ajudar a desenvolver uma conclusão bem-fundamentada. Quando um julgamento profissional é questionado, a documentação ajuda a demonstrar a análise dos fatos, as circunstâncias e as alternativas consideradas, bem como a base para as conclusões alcançadas.

Ceticismo profissional

O ceticismo profissional é uma atitude em que se mantém uma mente aberta e objetiva, prestando atenção às condições, circunstâncias e informações que possam indicar possíveis não conformidades devido a erro ou fraude. O ceticismo profissional é essencial para a avaliação de evidências de auditoria que contradigam outras evidências de auditoria obtidas anteriormente e informações que questionem a confiabilidade das evidências de auditoria, tais como documentos e respostas a indagações[48].

47 ISSAI 4000.73
48 ISSAI 4000.78

Exercer ceticismo profissional é necessário para garantir que o auditor evite preconceitos pessoais e para garantir que suas conclusões não sejam demasiadamente generalizantes. Além disso, o auditor deve atuar racionalmente com base em avaliações críticas de todas as evidências coletadas.

Ao exercer seu ceticismo profissional, o auditor deve manter uma mente aberta e razoavelmente questionadora, sem demonstrar uma atitude excessivamente suspeitosa. Os auditores não devem presumir que a administração seja desonesta, nem acreditar que seja honesta. Os auditores devem sempre estar cientes de que fraudes podem ocorrer e não devem se satisfazer com evidências que não sejam convincentes simplesmente por acreditarem que a administração seja honesta.

Manter o ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessário se o auditor quiser reduzir os riscos de:

- Não perceber circunstâncias incomuns;
- Generalizar demais ao tomar conclusões a partir de observações de auditoria; e
- Usar premissas inadequadas para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e avaliar seus resultados.

3.5 Documentação da auditoria

A ISSAI 4000.89 declara: "O auditor deve preparar documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, das evidências obtidas e das conclusões alcançadas."

Uma documentação de auditoria suficiente é essencial em todas as etapas da auditoria de conformidade. O objetivo de documentar o trabalho de auditoria realizado é aumentar a transparência sobre esse trabalho. Além disso, permite que um auditor experiente sem conexão anterior com a auditoria entenda as questões significativas observadas durante a auditoria, a(s) conclusão(ões) ou opinião(ões) dos auditores e os julgamentos profissionais exercidos para a formação dessa(s) conclusão(ões) ou opinião(ões).

A documentação precisa ser suficiente para demonstrar como o auditor definiu o objetivo, o objeto, os critérios e o escopo da auditoria, bem como as razões por trás da escolha de um método específico de análise. Para esse fim, o auditor organiza a documentação para estabelecer vínculos claros e diretos entre os achados e as evidências que os sustentam. A documentação adequada da auditoria é essencial para revisões de supervisão e outras tarefas de controle e asseguração de qualidade. A Parte D: Capítulo 8 contém mais explicações sobre a documentação.

3.6 Comunicação

A ISSAI 4000.96 afirma: "O auditor deve se comunicar de forma eficaz com a entidade auditada e com os responsáveis pela governança durante todo o processo de auditoria."

Etapas da comunicação

A comunicação ocorre em todas as etapas da auditoria: antes do início da auditoria, durante o planejamento, durante a execução e na fase de elaboração do relatório. Quaisquer dificuldades significativas encontradas durante a auditoria, bem como casos de não conformidade relevante, devem ser comunicadas ao nível apropriado da Administração ou aos responsáveis pela governança. O auditor também deve manter a parte responsável (ou seja, a entidade) informada sobre os critérios de auditoria.

A ISSAI 4000.99 declara: "Casos de não conformidade relevante devem ser comunicados ao nível de gerência adequado e (se aplicável) aos responsáveis pela governança. Outros assuntos significativos decorrentes da auditoria que sejam diretamente relevantes para a entidade também devem ser comunicados."

Uma excelente comunicação com a entidade auditada ao longo de toda a auditoria pode ajudar a tornar o processo mais eficaz e construtivo. A comunicação bidirecional eficaz é vital para:

- Auxiliar o auditor e os responsáveis pela governança a entender os assuntos relacionados à auditoria com base em seu contexto e a desenvolver uma relação de trabalho construtiva. O auditor desenvolve esse relacionamento mantendo sua independência e objetividade.
- Aumentar a sensibilidade do auditor às necessidades e expectativas do Legislativo sobre assuntos comunicados a terceiros, principalmente quando esses assuntos venham a ser de amplo interesse público.
- Envolver o auditor com os responsáveis pela governança para adquirir informações relevantes para a auditoria. Por exemplo, os responsáveis pela governança podem auxiliar o auditor a entender melhor a entidade e seu ambiente, a identificar fontes apropriadas de evidência de auditoria e a fornecer informações sobre transações ou eventos específicos.

Processos de comunicação

As ISCs precisam ter um sistema em vigor que exija que o auditor assegure uma comunicação bidirecional entre o auditor e os responsáveis pela governança, e que tal comunicação seja adequada para a auditoria. Se a comunicação bidirecional não for suficiente, o auditor deve tomar as medidas apropriadas. Tais medidas podem incluir a comunicação com o Legislativo ou os órgãos reguladores relevantes.

Os assuntos comunicados por escrito à entidade auditada podem incluir:

- O objeto da auditoria;
- Os critérios de auditoria;
- O nível de asseguração;
- O período da auditoria; e
- Os empreendimentos, organizações e programas governamentais a serem incluídos na auditoria, confirmando os termos da auditoria.

A comunicação desses assuntos pode ajudar a promover um entendimento mútuo sobre o processo de auditoria e as operações dos auditados.

O formato da comunicação com os responsáveis pela governança ao longo do processo de auditoria precisa ser adaptado às condições. O auditor deve considerar o cronograma das comunicações e se elas são conduzidas oralmente, por escrito, ou de ambas as formas.

3.7 Asseguração da qualidade da auditoria

A ISSAI 4000.80 afirma: "A ISC deve se responsabilizar pela qualidade global da auditoria para garantir que as auditorias sejam realizadas de acordo com as normas profissionais, as leis e os regulamentos pertinentes e que os relatórios sejam apropriados às circunstâncias."

Um desafio significativo enfrentado por todas as ISCs é a realização de auditorias de alta qualidade de forma consistente. A qualidade das auditorias de uma ISC afeta sua reputação e credibilidade e, em última análise, sua capacidade de cumprir seu mandato. Para que um sistema de controle de qualidade seja eficaz, ele precisa fazer parte da estratégia, da cultura, das políticas e dos procedimentos de qualidade da ISC[49].

Controle de qualidade

Refere-se aos processos em andamento na ISC para revisão da qualidade em cada etapa da auditoria. O controle de qualidade visa a garantir que a auditoria esteja em conformidade com as normas aplicáveis e que o relatório, a conclusão ou a opinião de auditoria sejam adequados às circunstâncias. A ISC deve estabelecer mecanismos de controle de qualidade como função específica para esse fim, e o relatório de auditoria da ISC só deve ser divulgado após ter passado pelo processo de controle de qualidade.

Os procedimentos de controle de qualidade podem consistir em supervisão, revisão e consulta; e podem abranger as etapas de planejamento, execução e relatório da auditoria. O controle de qualidade inclui verificar se a equipe de auditoria tem competência suficiente e apropriada para conduzir a auditoria e se é capaz de selecionar critérios imparciais. Ao mesmo tempo, inclui determinar se a equipe tem acesso a informações precisas, se considerou os dados disponíveis e se teve tempo suficiente para concluir a auditoria.

Asseguração de qualidade

No âmbito dos procedimentos de controle de qualidade, a ISC pode ter um sistema de asseguração de qualidade em vigor. A asseguração de qualidade é o processo estabelecido pela ISC para garantir que os controles de qualidade exigidos estejam em vigor e sejam implementados adequadamente.

49 ISSAI 140

A ISC deve comunicar suas políticas e procedimentos gerais de controle de qualidade a seu pessoal de forma a fornecer asseguração razoável de que eles tenham entendido e estejam implementando as políticas. O controle de qualidade requer uma compreensão clara de quem é responsável pelas decisões específicas tomadas durante a auditoria. Todas as pessoas envolvidas na auditoria devem identificar e compreender suas responsabilidades. Os processos de controle de qualidade devem ser executados e documentados da maneira prevista. A ISC pode apoiar esses processos com formulários específicos, questionários e listas de verificação.

Este manual cobre os processos de controle de qualidade para a condução de auditorias de conformidade com a revisão da documentação relevante. Ele fornece listas de verificação de controle de qualidade para as fases de planejamento, condução e relatório da auditoria.

Com o lançamento das Normas Internacionais de Gestão da Qualidade (ISQM) 1 e 2[50], a comunidade internacional de auditoria está migrando de sistemas de controle e asseguração de qualidade baseados em processos para uma abordagem baseada em riscos para a gestão da qualidade das auditorias.

A INTOSAI está trabalhando na atualização da ISSAI 140. Ao mesmo tempo, a IDI planeja elaborar um marco para a adoção de uma abordagem baseada em riscos para garantir a qualidade das auditorias. O marco refletirá os princípios-chave de gestão da qualidade da auditoria e fornecerá opções para que ISCs com diversas capacidades e contextos possam garantir a qualidade de suas auditorias.

50 Getting Started on the New IAASB Quality Management Standards: An Overview | IFAC

Capítulo 4

Plano de trabalho anual da ISC para cobertura de auditorias de conformidade

4.1 Definição das prioridades estratégicas da ISC
4.2 Identificação e priorização de possíveis tarefas de auditoria
4.3 Plano de trabalho anual ou plurianual da ISC
4.4 Considerações antes de iniciar uma auditoria de conformidade individual

Geralmente, as ISCs planejam suas auditorias de forma anual ou plurianual. Com base no marco jurídico da ISC, o planejamento especifica os tipos de auditoria que podem ser realizados: financeira, de conformidade ou operacional. A ISC considera os recursos de que dispõe ao realizar as auditorias de determinado período. Inicialmente, reserva os recursos necessários para realizar as tarefas obrigatórias de auditoria. Os recursos restantes disponíveis determinam até que ponto a ISC pode incluir tarefas adicionais de auditoria em seu plano de trabalho anual ou plurianual. Este capítulo descreve o processo que uma ISC pode seguir para determinar as tarefas de auditoria e elaborar um plano anual ou plurianual para auditorias de conformidade. Embora o capítulo se restrinja a auditorias de conformidade, um processo semelhante também pode ser usado para outros tipos de auditoria.

A ISSAI 4000.64 inclui a definição da cobertura da auditoria como parte dos requisitos gerais para as auditorias de conformidade. Ela afirma: "Quando a ISC tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, ela deve identificar as áreas que são importantes para o(s) usuário(s) previsto(s)."

Algumas ISCs realizam auditorias a pedido do Legislativo (por exemplo, o Parlamento ou o Congresso), ao passo que outras têm a opção de selecionar a cobertura de suas auditorias de conformidade (e algumas podem seguir ambos os processos). Nos casos em que a ISC tem o poder de escolher a cobertura, ela pode implantar um sistema para reconhecer as questões de auditoria significativas e as áreas com risco potencial de não conformidade. As etapas para identificar as possíveis tarefas das auditorias de conformidade (ou seja, os objetos) e, portanto, elaborar um plano anual costumam ser:

- Definição das prioridades estratégicas da ISC;
- Identificação e priorização das possíveis tarefas de auditoria; e
- Elaboração de um plano de trabalho anual ou plurianual.

4.1 Definição das prioridades estratégicas da ISC

Geralmente, a ISC determina as prioridades estratégicas a partir da revisão das políticas e dos riscos. A revisão ajuda a garantir que a ISC selecione as tarefas de auditoria que melhor reflitam seus riscos, seus interesses públicos e seu potencial de agregação de valor e que contribuam para o marco de *accountability* do país. As prioridades estratégicas oferecem orientações de alto nível para o plano de trabalho anual ou plurianual. As prioridades da ISC podem incluir, entre outras, áreas de políticas públicas que requeiram atenção especial, como previdência social e habitação, e riscos emergentes da área de atuação da ISC, como *big data* e novas tecnologias. As prioridades também podem incluir tópicos de auditoria transversais, como gênero, mudanças climáticas e aquisições.

A revisão de políticas e riscos leva em consideração as prioridades e metas de desenvolvimento estratégico do país, os interesses das partes interessadas e as auditorias realizadas em outros países que a ISC considerar pertinentes, bem como os acontecimentos e mudanças nas práticas profissionais de auditoria. A revisão de políticas e riscos deve considerar, em particular, o processo pré-legislativo para determinar o tempo ideal de apresentação dos relatórios de auditoria para garantir o melhor impacto possível. Ao realizar a revisão de políticas e riscos, o auditor pode considerar, entre outros, os seguintes aspectos[51]:

51 ISSAI 4000.67

Revisão de:	Nas áreas de:	Produto:
Prioridades e interesses das partes interessadas	• Interesses ou expectativas públicas ou legislativas • Objetivos estratégicos do país (por exemplo, cumprimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável) • Interesses dos cidadãos (a ISC pode fornecer opções em seu site para solicitar opiniões e comentários dos cidadãos) • Interesses ou expectativas de doadores ou entidades financiadoras • Interesses dos beneficiários de recursos públicos • Cobertura da mídia sobre assuntos de interesse público • Não conformidade sinalizada por terceiros	O produto é uma lista de assuntos e áreas de risco vinculadas às prioridades e interesses das partes interessadas.
Alterações do marco jurídico e outros eventos na área	• Desdobramentos e alterações no marco jurídico em diferentes áreas • Relevância de disposições específicas da lei e sua interpretação pelas entidades • Princípios de boa governança • Outras alterações e desdobramentos significativos em diferentes áreas • Papéis de diferentes órgãos do setor público, situações e alterações • Direitos dos cidadãos e órgãos do setor público • Possíveis violações de leis e outros regulamentos aplicáveis, bem como contratos de financiamento com doadores que regem a atividade da entidade, ou a dívida pública, o déficit público e obrigações externas • Projetos com financiamento público significativo	O produto é uma lista de assuntos e áreas de risco vinculadas a alterações e desdobramentos recentes no país.
Resultados de auditorias recentes e evoluções na auditoria	• Não conformidade com os controles internos ou ausência de um sistema de controles internos adequado • Achados identificados nas auditorias anteriores da ISC • Trabalhos de outras ISCs e entidades similares • Evoluções recentes na profissão de auditoria • Mandato e cobertura das auditorias da ISC	O produto é uma lista de assuntos e áreas de risco vinculadas identificadas em auditorias recentes.

Exemplo Ilustrativo 4.1: Revisão de políticas e riscos

A revisão de políticas e riscos mapeia os principais acontecimentos no país e identifica as questões relevantes de alto nível e as áreas de risco. Ao realizar a revisão, o auditor pode analisar propostas orçamentárias, publicações relacionadas do setor público e relatórios de avaliação. O engajamento com partes interessadas e a participação em debates em diferentes fóruns podem enriquecer o auditor com informações valiosas, que lhe fornecerão uma base para a seleção de objetos apropriados e oportunos, evitando, assim o risco de auditar áreas de baixo risco. Muitas vezes, o auditor pode se deparar com exemplos de não conformidade relacionados a outros tipos de auditoria realizados pela ISC. Pode, portanto, ser útil incluir tais achados no processo de avaliação de riscos para o ano seguinte.

Os produtos acumulados do processo de revisão de políticas e riscos constituem uma lista das prioridades estratégicas da ISC. A ISC pode alinhar essas prioridades a seu plano estratégico de forma a alcançar suas metas operacionais anuais. Além das tarefas de auditoria, a ISC pode considerar a definição de

uma abordagem estratégica para outras atividades que gostaria de realizar (em nível de organização) nos médio e longo prazos. Tais atividades podem incluir, entre outras, a capacitação de seu pessoal, o fortalecimento das auditorias de conformidade ou a garantia de que determinada porcentagem do pessoal obtenha uma qualificação profissional.

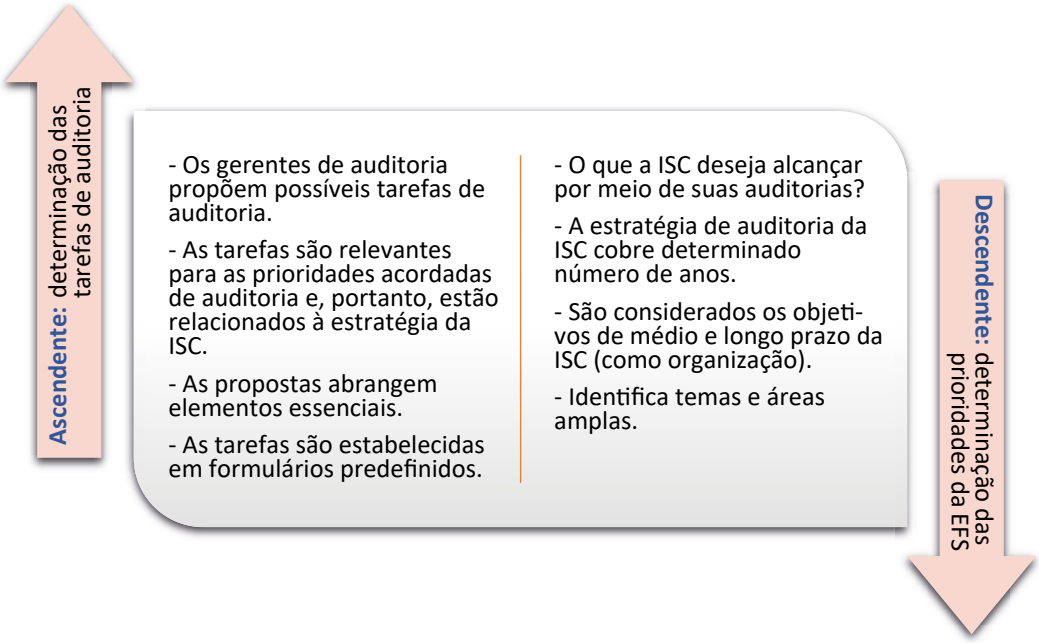
4.2 Identificação e priorização de possíveis tarefas de auditoria

As ISCs devem considerar suas prioridades estratégicas ao identificar possíveis tarefas de auditoria. As possíveis tarefas de auditoria incluem uma lista de tópicos de auditoria propostos, uma estimativa dos recursos necessários para cada um e informações sobre sua importância relativa. A abordagem adotada para a identificação das tarefas de auditoria pode ser *ascendente* ou *descendente*, e a ISC deve documentar todo o processo.

A abordagem descendente decorre do plano estratégico da ISC, que abrange determinado número de anos. O plano estratégico é operacionalizado em planos e prioridades plurianuais e anuais. Essas prioridades determinam o que a ISC deseja alcançar (como organização) por meio de suas auditorias e incluem objetivos de curto, médio e longo prazos. Nesse processo, a ISC identifica temas amplos e áreas de relevância de interesse nacional ou internacional, como, por exemplo, tecnologia da informação, Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e meio ambiente.

Na abordagem ascendente, os gerentes de auditoria propõem possíveis tarefas de auditoria. Em geral, essas tarefas são relevantes para as prioridades acordadas de auditoria e, portanto, estão relacionadas à estratégia da ISC.

O exemplo Ilustrativo 4.2 descreve as principais características das duas abordagens.



Exemplo Ilustrativo 4.2: Identificação de possíveis tarefas de auditoria

O auditor pode usar o formulário fornecido no **Anexo 4.1:** *Documentação de possível tarefa de auditoria* para viabilizar uma abordagem ascendente para a identificação de tarefas. Além disso, um exemplo do processo de categorização de entidades com base no valor dos riscos é apresentado no **Apêndice 4-A**. Os principais aspectos da identificação das tarefas de auditoria encontram-se descritos a seguir.

Avaliação de prioridades

A ISC compara todas as tarefas propostas às prioridades estratégicas para o respectivo período de planejamento e avalia em que medida elas cobrem as prioridades. A análise identifica as tarefas de auditoria mais adequadas para tratar das prioridades estratégicas e das prioridades que não foram suficientemente cobertas pelas tarefas de auditoria propostas.

Essa análise deve considerar uma série de critérios, como a relevância para as prioridades estratégicas, a importância dos riscos, os interesses políticos e públicos e o valor agregado que a auditoria poderia gerar. Esse último item pode incluir, entre outros, considerações sobre a importância econômica, a cobertura passada e a auditabilidade. A análise também deve classificar as tarefas de auditoria propostas e documentar o processo. A relevância da tarefa de auditoria para as prioridades estratégicas pode ser avaliada como baixa, média ou alta.

Avaliação de riscos

Os riscos associados a um tópico de auditoria proposto podem ser avaliados como baixos, médios ou altos, dependendo da probabilidade de ocorrência dos principais fatores identificados e de seu impacto potencial. Um auditor pode documentar a avaliação de riscos de determinado tópico conforme o exemplo Ilustrativo 4.3.

Tarefa de auditoria:		
Impacto potencial	Probabilidade de ocorrência	
	Baixa	Alta
Substancial	Risco médio	Risco alto
Mínimo	Risco baixo	Risco médio

Exemplo Ilustrativo 4.3: Determinação da importância dos riscos

Avaliação de interesses políticos e públicos

As tarefas consideradas para auditoria devem ser de interesse das principais partes interessadas da ISC, como, por exemplo, o Legislativo do país. O auditor delibera sobre as decisões tomadas pelo Legislativo, bem como os relatórios e os documentos de políticas públicas elaborados por ele, como possíveis fontes de informação. Ao mesmo tempo, o auditor leva em consideração os interesses do Executivo e da mídia e eventuais impactos na vida dos cidadãos. Para cada tarefa de auditoria proposta, o auditor deve determinar o nível de interesse público (baixo, médio ou alto).

Avaliação do potencial de valor agregado

As ISCs podem considerar o potencial de valor agregado do tópico em termos de sua importância econômica. Além disso, as ISCs precisam avaliar se o relatório de auditoria forneceria informações novas e úteis para os usuários. Para tal, as ISCs podem levar em consideração as auditorias, as revisões de controle e as avaliações realizadas ou planejadas recentemente por ISCs e por outros órgãos. A ISC pode priorizar as áreas e tópicos que nunca tiverem sido auditados, que tiverem sido auditados parcialmente ou que tiverem sido auditados muitos anos antes.

- É importante considerar o impacto potencial em termos de identificação de pontos fracos e fazer recomendações.
- A tempestividade é um elemento crucial. A seleção dos tópicos deve corresponder ao cronograma para contribuir para eventuais mudanças, tais como reformas significativas ou a introdução de novas iniciativas. Um relatório atrasado não será capaz de influenciar tais eventos e, portanto, perderá sua relevância.
- A auditabilidade ou viabilidade também deve ser considerada e avaliada; ou seja, se é possível (do ponto de vista técnico ou prático) realizar a auditoria; e se a ISC possui a capacidade e as habilidades necessárias. Pode ser necessário, por exemplo, buscar *expertise* externa.

Para cada tarefa, a ISC deve traduzir o resultado da avaliação desses quatro critérios preestabelecidos num *ranking* de prioridades. A ISC pode atribuir o grau de prioridade às tarefas de auditoria em função da pontuação total alcançada. Os tópicos são classificados de acordo com seu nível de relevância com base na pontuação geral. O exemplo Ilustrativo 4.4 sugere como o auditor pode alocar um grau de prioridade para determinada tarefa de auditoria usando a pontuação total.

Tarefa de auditoria:.....											
a. Prioridade			b. Risco			c. Interesse público			d. Valor agregado		
		Pontuação			Pontuação			Pontuação			Pontuação
Baixa		1	Baixa		1	Baixa		1	Baixa		1
Média		2	Média		2	Média		2	Média		2
Alta		3	Alta		3	Alta		3	Alta		3
Pontuação total:											

Exemplo Ilustrativo 4.4: Classificação de prioridade de uma tarefa

4.3 Plano de trabalho anual ou plurianual da ISC

O plano de trabalho anual ou plurianual inclui informações sobre as tarefas de auditoria a serem realizadas; uma breve descrição de cada função; os recursos humanos e outros recursos (por exemplo, custos de viagem ou a experiência necessária) a serem alocados para cada tarefa; e a implementação pretendida e o calendário de relatórios.

A definição de um plano de trabalho anual ou plurianual é pautada nos processos internos de cada ISC. As ISCs podem considerar os seguintes passos:

- Determinar o total de recursos humanos disponíveis e estabelecer um número-padrão de dias (excluindo os dias não úteis anuais, conforme regulamentado pela ISC) para os funcionários em tempo integral.
- Do total de recursos humanos disponíveis, deduzir os recursos necessários para tarefas obrigatórias e outras tarefas recorrentes, inclusive atividades não relacionadas à auditoria. Alocar outros recursos para essas tarefas.
- Após determinar todos os recursos humanos e outros, identificar o número de tarefas de auditoria em potencial, classificadas com a prioridade mais alta, que a ISC poderia realizar no período de planejamento determinado.

A ISC pode aplicar essas considerações e documentar o processo conforme prevê o **Anexo 4.2**: Elaboração de um plano de trabalho anual ou plurianual.

A ISC pode considerar a definição de cronogramas realistas e a distribuição da carga de trabalho ao longo do período de planejamento. Para tanto, deve se certificar de que os recursos alocados para cada tarefa sejam suficientes em termos de quantidade e qualidade. A ISC pode levar em consideração uma margem para contingências e imprevistos que possam afetar o plano durante a execução das tarefas.

A implementação do plano de trabalho anual ou plurianual deve ser acompanhada regularmente pela ISC para que a Administração se mantenha informada do andamento da implementação do plano, da utilização de recursos, das metas alcançadas, dos objetivos cumpridos e das ações pendentes. A ISC pode instituir um sistema de relatórios semestrais sobre a implementação do plano de trabalho anual. Com base nos resultados do monitoramento, o plano pode ser revisado se houver alguma mudança nas suposições subjacentes, se a classificação de prioridade não for mais válida, ou se surgirem outras razões para justificar a mudança.

4.4 Considerações antes de iniciar uma auditoria de conformidade individual

Após a ISC ter estabelecido os requisitos organizacionais para conduzir suas auditorias de conformidade (explicados no Capítulo 3), ter elaborado seu plano de trabalho anual e ter alocado os recursos necessários, ela começará a realizar as auditorias. A essa altura, a ISC também já terá identificado os objetos e tópicos prioritários para as auditorias de conformidade. Antes que as equipes de auditoria de conformidade da ISC comecem a planejar e realizar as auditorias de acordo com o plano de trabalho anual, a Administração da ISC pode querer garantir que as equipes apliquem a metodologia de auditoria de forma consistente em todas as auditorias de conformidade. Para tal, a Administração precisa tomar decisões bem-fundamentadas sobre quando conduzir trabalhos de relatório direto ou trabalhos de certificação; e quando fornecer asseguração razoável ou limitada em seus relatórios de auditoria. A Administração pode comunicar essas opções aos auditores e aos respectivos chefes funcionais de auditoria de conformidade (ou conforme apropriado para cada ISC).

Trabalho de relatório direto ou de certificação

A disponibilidade ou indisponibilidade de informações sobre o objeto leva o auditor a decidir se deve realizar um trabalho de certificação ou de relatório direto. Normalmente, as ISCs optam pelo modelo

de certificação para os objetos e tópicos prioritários em que a parte ou entidade responsável elabore as informações, e o auditor as ateste. Na ausência de tais informações, as ISCs realizariam trabalhos de relatório direto. Conforme prevê a ISSAI 4000, essas duas abordagens podem variar no que diz respeito à amostragem de auditoria e ao processo de avaliação de riscos.

Em geral, a disponibilidade de informações sobre o objeto (elaboradas pela entidade) é limitada nas auditorias de conformidade. Na maioria dos casos, o auditor definirá o objeto e formará uma conclusão sobre ele. Com essa consideração, a ISC pode optar por realizar suas auditorias de conformidade planejadas como trabalhos de relatório direto, exceto quando as informações para a certificação estiverem disponíveis.

Asseguração razoável ou asseguração limitada

A ISSAI 4000.121 afirma: "Dependendo do mandato da ISC, das características do objeto e das necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), o auditor deve decidir se a auditoria deve fornecer uma asseguração razoável ou limitada."

Ao determinar o escopo e o objeto da auditoria, o auditor considera o nível de asseguração fornecido. A ISC decide se deve conduzir uma auditoria com asseguração limitada ou razoável com base no seguinte:

- Necessidades dos usuários previstos;
- Disponibilidade e acesso a informações;
- Extensão dos procedimentos de auditoria; e
- Competência dos auditores.

Necessidades dos usuários previstos

A ISC deve avaliar as necessidades dos usuários previstos do relatório de auditoria para determinar qual tipo de asseguração é mais apropriado. O processo de avaliação requer uma compreensão das decisões tomadas pelos usuários e do tipo de informação que eles usam em seus processos decisórios. Algumas ISCs têm requisitos obrigatórios que já definem o nível de asseguração que devem fornecer em seus relatórios.

Disponibilidade e acesso a informações

O fornecimento de asseguração razoável requer um trabalho de auditoria mais extenso[52]. A auditoria com asseguração razoável requer que o auditor tenha acesso aos sistemas e processos usados no objeto (por exemplo, controles internos da entidade) e, portanto, demandam mais informações que uma auditoria com asseguração limitada, que se concentra numa área mais restrita. Logo, eventuais limitações de acesso a certos dados provavelmente resultariam em auditorias com asseguração limitada.

52 ISSAI 4000.34

Extensão dos procedimentos de auditoria

Numa auditoria com asseguração razoável, é provável que o auditor execute testes de controle, bem como testes substantivos detalhados para chegar a uma conclusão geral sobre o objeto. O auditor pode identificar uma amostra de transações que seja representativa da população total e extrapolar os resultados da amostragem para o universo total de transações. É provável que o auditor avalie os sistemas e processos do objeto para chegar a uma conclusão geral numa auditoria com asseguração razoável.

Numa auditoria com asseguração limitada, o objetivo é obter um nível de asseguração significativo para os usuários previstos. O auditor reúne evidências suficientes e apropriadas para cumprir o objetivo do trabalho; entretanto, os procedimentos são limitados em comparação com o que é necessário para auditorias com asseguração razoável[53].

Competência dos auditores

Tanto as auditorias com asseguração razoável quanto aquelas com asseguração limitada exigem pessoal competente. A ISSAI 4000.85 afirma: "A ISC deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, as competências profissionais necessárias para realizar a auditoria."

As ISCs podem usar uma matriz de competências da equipe de auditoria para mapear suas competências de auditoria. Com base em julgamento profissional, a matriz pode avaliar se os membros demonstram as competências transversais e funcionais necessárias e se têm experiência na condução de auditorias de conformidade, inclusive no setor ou área sob auditoria. Algumas ISCs podem ter equipes de auditoria fixas com supervisores designados para ciclos anuais de auditoria. Nesse caso, em vez de selecionar equipes de auditoria para cada trabalho, é suficiente (e mais prático) fazer a seleção das equipes com base na matriz de competências uma vez por ano. Caso haja alguma alteração na composição da equipe, ela pode ser atualizada periodicamente, conforme necessário.

O **Apêndice 4-B** explica os quatro estágios da auditoria de conformidade e como as tarefas do auditor diferem em cada uma das etapas em diferentes tipos de auditoria de conformidade.

Considerando essas questões e o contexto da ISC, a Administração pode decidir que, em geral, as auditorias de conformidade da ISC serão trabalhos de relatório direto e asseguração razoável. Com base nessa decisão, as equipes da ISC iniciarão as auditorias individuais de relatório direto. A Parte C deste manual explica a metodologia para conduzir tais auditorias.

53 ISSAI 4000.201

PARTE C Condução da Auditoria de Conformidade

Capítulo 5: Planejamento da auditoria de conformidade
Capítulo 6: Execução de procedimentos de auditoria e coleta e avaliação de evidências
Capítulo 7: Relatórios e monitoramento de auditorias de conformidade

Capítulo 5

Planejamento da auditoria de conformidade

5.1 Desenvolvimento da estratégia de auditoria
5.2 Desenvolvimento do plano de auditoria
5.3 Documentação e asseguração da qualidade da estratégia e do plano de auditoria

Este capítulo explica o planejamento de uma auditoria de conformidade individual. Há duas etapas no planejamento de uma auditoria de conformidade. Na primeira etapa, os auditores desenvolvem a *estratégia* para o escopo, a ênfase, o cronograma e a conduta da auditoria. Na segunda etapa, com base na estratégia, os auditores elaboram um *plano de auditoria* que demonstre a abordagem detalhada e as etapas específicas para a natureza, a época e a extensão dos procedimentos a serem executados e as razões para selecioná-los. Este capítulo contém os formulários de documentação sugeridos para os auditores documentarem o processo de elaboração da estratégia e do plano de auditoria.

As atividades de planejamento podem variar conforme as circunstâncias da auditoria, a complexidade do objeto subjacente e os critérios, entre outros aspectos.

Ao planejar uma auditoria de conformidade, os auditores da ISC geralmente consideram os seguintes elementos:

Características da auditoria	Escopo, objeto e critérios	Usuários previstos	Entendimento da entidade
Ambiente de controles e controles internos da entidade	Componentes do risco de auditoria	Materialidade	Relevância do risco de fraude
Função e cobertura da auditoria interna	Recursos necessários para a auditoria	Natureza e extensão dos especialistas necessários	Momento e natureza da comunicação

Esses elementos encontram-se ilustrados na Figura 5.1 como as etapas genéricas do processo de planejamento de auditorias de conformidade.

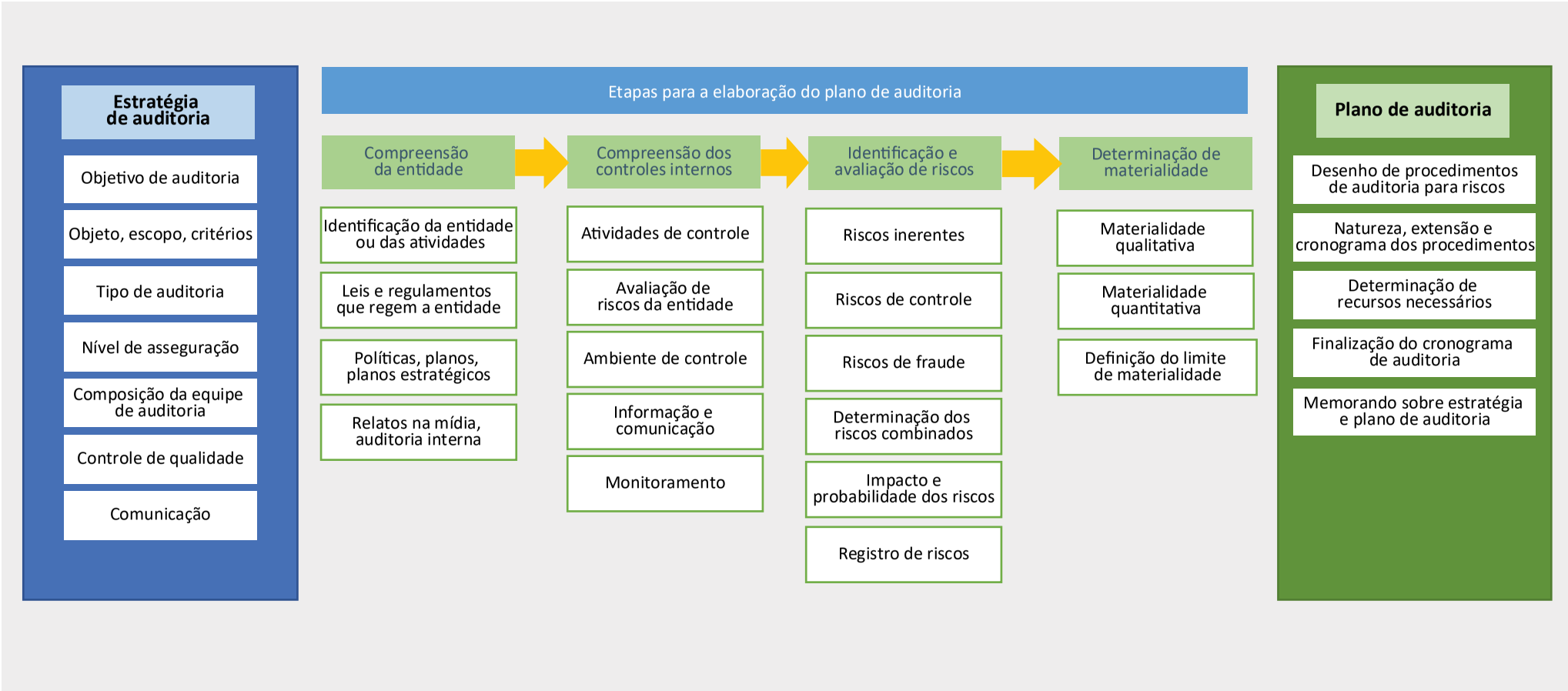


Figura 5.1: Processo de planejamento de auditoria

A ISSAI 4000.137 declara: “O auditor deve desenvolver e documentar uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria que, juntos, descrevam como a auditoria será realizada para emitir relatórios que sejam adequados às circunstâncias, os recursos necessários para fazê-lo e o cronograma da auditoria.” O processo de elaboração da estratégia e do plano de auditoria é explicado nas próximas seções.

5.1 Desenvolvimento da estratégia da auditoria

A estratégia de auditoria é a base para se decidir se é possível executar a auditoria. A estratégia de auditoria descreve o que fazer e o plano de auditoria descreve como fazê-lo. O objetivo da estratégia de auditoria é projetar e documentar as decisões gerais tomadas pelos auditores. Pode conter os seguintes elementos[54]:

Elementos da estratégia de auditoria	1. Características da auditoria de conformidade
	2. Objetivo da auditoria
	3. Objeto, escopo e critérios
	4. Entidades cobertas pela auditoria
	5. Tipo de auditoria
	6. Nível de asseguração
	7. Composição da equipe de auditoria
	8. Mecanismos de controle de qualidade
	9. Comunicação
	10. Responsabilidades de elaboração do relatório

A estratégia de auditoria facilita a coordenação entre os membros da equipe de auditoria e a ISC sobre a abordagem de auditoria. A equipe de auditoria desenvolve a estratégia de auditoria com base nos requisitos organizacionais da ISC para a condução de auditorias.

Características da auditoria de conformidade

A equipe de auditoria leva em consideração o mandato e o plano estratégico da ISC ao determinar as características da auditoria. A equipe inclui uma descrição introdutória da auditoria e informações contextuais.

Objetivo da auditoria

O objetivo da auditoria determina o que o auditor pretende responder por meio da auditoria. Os auditores devem assegurar objetividade na formulação dos objetivos da auditoria, inclusive a identificação dos critérios. Os achados da auditoria dependem inteiramente dos propósitos da auditoria, e os achados

54 ISSAI 4000.139

serão considerados completos na medida em que forem alcançados os objetivos da auditoria. O objetivo da auditoria deve ser alcançável e deve identificar o objeto, a entidade ou as atividades da auditoria.

Objeto, escopo e critérios

O objeto, o escopo e os critérios são inter-relacionados. O auditor define o escopo do objeto de forma a garantir cobertura suficiente para conduzir uma auditoria significativa e agregar valor para os usuários previstos.

Objeto

A Seção 2.2 (Capítulo 2) introduziu o conceito de objeto. O plano anual de auditorias de conformidade da ISC pode identificar e incluir objetos de auditoria. O objeto deve ser identificável e avaliável em relação a critérios de auditoria adequados. Por natureza, o objeto deve permitir que o auditor forme uma conclusão com o nível exigido de asseguração.

Escopo

O escopo da auditoria refere-se à área, extensão e período cobertos na auditoria de determinado objeto. A definição do escopo envolve a redução do objeto da auditoria a um número relativamente menor de questões relevantes que estejam relacionadas ao objetivo da auditoria e que possam ser auditadas com os recursos à disposição da equipe de auditoria. Numa auditoria de conformidade temática ou que envolva diversas entidades, o escopo inclui a identificação das entidades que farão parte da auditoria. Definir claramente o escopo da auditoria é importante para determinar o orçamento, os recursos humanos e o tempo necessários para a auditoria e para decidir o que o auditor incluirá no relatório.

A declaração de escopo deve oferecer clareza sobre todas as áreas relacionadas, mas não incluídas na auditoria. O escopo da auditoria de conformidade pode ser alterado durante a condução da auditoria se os auditores identificarem informações relevantes que tornem necessária a reconsideração do escopo. A Seção 2.2 do Capítulo 2 explica o escopo do objeto com um exemplo ilustrativo.

Critérios

A Seção 2.3 (Capítulo 2) explica as normas e os critérios. Nas auditorias com relatório direto, o auditor deve se certificar da existência de critérios de auditoria correspondentes. O objeto e os critérios de auditoria relevantes podem já estar definidos pelo mandato da ISC ou pela legislação nacional. Nos trabalhos de certificação, os critérios de auditoria são fornecidos implicitamente por meio da apresentação de informações sobre o objeto (elaboradas com base nos próprios critérios). Nesse caso, o auditor precisa apresentar sua conclusão sobre a correção dos critérios implícitos nas informações sobre o objeto.

O cenário descrito no exemplo Ilustrativo 5.1 abaixo demonstra a relação entre objeto, escopo e critérios.

Exemplo: Identificação de objeto, escopo e critérios	
Caso	
A auditoria visa a revisar a política de aquisições do Serviço Nacional de Saúde em relação aos requisitos nacionais de aquisições e verificar até que ponto as práticas adotadas cumprem as diretrizes para aquisições governamentais. A esse respeito, a auditoria abrangerá a política de aquisições, bem como as fases de planejamento e abastecimento do ciclo de vida das aquisições. Ela incluirá uma avaliação de todas as aquisições durante o período de 18 meses de 1º de julho de 2017 a 31 de dezembro de 2018. O objeto, o escopo e os critérios da auditoria são:	
Objeto	Atividade, projeto, processo ou programa que o auditor decide examinar. Neste caso, são as práticas de aquisições do Serviço Nacional de Saúde.
Escopo da auditoria	O escopo da auditoria explica a cobertura e a extensão dos exames de auditoria. Neste caso, o escopo da auditoria são as etapas de planejamento e abastecimento do ciclo de vida de aquisições, abrangendo todas as aquisições durante o período de 18 meses de 1º de julho de 2017 a 31 de dezembro de 2018.
Critérios	Os critérios de auditoria são as referências usadas para mensurar o objeto. Os critérios são derivados das normas (por exemplo, leis e regulamentos, políticas ou diretrizes). Neste caso, os critérios derivarão dos seguintes instrumentos: Seção xx das diretrizes para aquisições governamentais Seção xx das políticas nacionais de aquisições

Exemplo Ilustrativo 5.1: Relação entre objeto, escopo e critérios

Entidades cobertas pela auditoria

O objeto refere-se a um tema ou entidade. O objeto temático pode incluir várias entidades em todo o governo; por exemplo, meio ambiente e aquisições. Isso exige um planejamento e execução cuidadosos da auditoria para garantir que todas as entidades relacionadas ao objeto sejam cobertas adequadamente e permitam a formação da conclusão de auditoria.

Tipo de auditoria

Com base no objeto, a equipe decidirá se fará um trabalho de certificação ou de relatório direto. A equipe deve seguir as decisões tomadas pela Administração da ISC, conforme explica a Seção 4.4 (Capítulo 4).

Nível de asseguração

Na maioria dos casos, a equipe de auditoria decide pela realização de uma auditoria de conformidade com asseguração razoável. A equipe considera o objeto e as decisões da Administração da ISC, conforme explica a Seção 4.4 (Capítulo 4).

Composição da equipe de auditoria

A equipe deve ser composta por pessoal adequadamente qualificado para conduzir a auditoria. A equipe de auditoria determina se há necessidade de especialistas externos para fornecer as competências

não disponíveis na equipe. A equipe deve considerar como a ISC gerencia as competências da equipe de auditoria, conforme descreve a Seção 3.2 (Capítulo 3).

Mecanismos de controle de qualidade

A equipe leva em consideração os mecanismos de controle de qualidade da auditoria, conforme analisa a Seção 3.7, para garantir a alta qualidade da auditoria.

Comunicação

A equipe determina como se comunicará com a parte auditada e com os responsáveis pela governança ao longo do processo de auditoria.

Responsabilidades de elaboração do relatório

A equipe determina para quem e quando o relatório será elaborado e de que forma a equipe deverá fazer isso.

Conforme exige a ISSAI 4000.137, a equipe de auditoria pode documentar uma estratégia de auditoria que cubra todos os elementos com o formulário de documentação apresentado no Anexo 5.1.

Observação: Em situações menos complicadas, uma equipe pequena é capaz de conduzir toda a auditoria. Com uma equipe menor, a coordenação e a comunicação entre os membros da equipe e a Administração da ISC ficam mais fáceis. Nesses casos, a definição da estratégia geral de auditoria não precisa ser um exercício complexo ou demorado. Ao documentar a estratégia de auditoria, a equipe pode modificar o Anexo 5.1, considerando o contexto específico da auditoria, o objeto, a complexidade e os critérios.

5.2 Desenvolvimento do plano de auditoria

Esta seção descreve o processo de desenvolvimento do plano de auditoria, inclusive a documentação necessária para o processo com formulários de documentação O produto da fase de planejamento é um plano escrito para a realização do trabalho de campo da auditoria. O plano descreve os riscos potenciais de não conformidade para a entidade e os procedimentos de auditoria exigidos para os riscos identificados.

A estratégia de auditoria fornece informações essenciais para o plano de auditoria, definindo os objetivos, o escopo, o objeto e os critérios da auditoria. O planejamento é um processo iterativo durante toda a auditoria. Os auditores podem precisar modificar os objetivos, o escopo, a metodologia e o cronograma à medida que a auditoria avançar. O plano de auditoria deve incluir os seguintes elementos (ISSAI 4000.140):

Elementos do plano de auditoria:	Avaliação de riscos
	Avaliação dos controles internos relevantes para a auditoria
	Procedimentos de auditoria desenvolvidos em resposta aos riscos identificados
	Natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados
	Cronograma de execução dos procedimentos de auditoria
	Possíveis evidências de auditoria a serem coletadas

A avaliação dos riscos e controles internos requer o entendimento da entidade ou do objeto e de seus sistemas de controles internos, bem como a identificação de riscos inerentes, riscos de controles e riscos devido a fraude. O auditor aplica o nível de materialidade definido nos riscos identificados e projeta os procedimentos de auditoria conforme os riscos identificados. Ao conduzir a auditoria, o auditor executa os procedimentos de auditoria de acordo com o plano de auditoria e reúne evidências de auditoria suficientes e apropriadas para cumprir os objetivos da auditoria e formar uma conclusão sobre o objeto.

Entendimento da entidade ou do objeto

A ISSAI 4000.131 afirma: "O auditor deve ter um entendimento da entidade auditada e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade, para permitir o planejamento e a execução efetivos da auditoria."

O objetivo do entendimento da entidade auditada e do objeto é identificar os riscos de não conformidade na entidade que determinarão a abordagem de auditoria.

No caso de uma auditoria de conformidade temática (por exemplo, aquisições, gênero) que abranja mais de uma entidade, os auditores devem buscar compreender todas as entidades cujas atividades se enquadrem no escopo da auditoria. Algumas ISCs conduzem uma auditoria de conformidade sobre a utilização de recursos usados por mais de uma entidade. Nessas auditorias, o auditor pode precisar considerar as estratégias, operações e governança de todas as entidades relevantes que utilizarem os recursos.

O auditor deve compreender e avaliar as atividades e operações que visem ao cumprimento das metas e objetivos da entidade auditada, que, por sua vez, devem atender a todos os requisitos de conformidade da entidade. Além disso, o auditor deve avaliar se os atos jurídicos aplicados às operações da entidade e de outras instâncias, tais como políticas administrativas, procedimentos internos e instruções e ordens, contradizem ou não os atos jurídicos normativos.

Entendimento da entidade ou do objeto
• Atividades relevantes • Leis e regulamentos • Natureza das operações da entidade • Arranjos de governança • Objetivos e estratégias • Medições de desempenho

Para obter um entendimento da entidade e de seu ambiente, o auditor pode considerar as atividades relevantes, as leis e regulamentos, outros fatores externos, a natureza das operações da entidade, seus

arranjos de governança, seus objetivos e estratégias ou suas medições de desempenho[55]. O auditor pode buscar compreender o seguinte:

Marco jurídico	Base jurídica para a atividade e partes relevantes das regras financeiras, regras de execução e regulamentos.
Organização e governança	Do objeto, atividade e entidade auditada, incluindo sua estrutura operacional, recursos, seu organograma e seus regimes de gestão.
Processos e operações empresariais	Principais políticas, objetivos, estratégias, locais, tipos, volumes e valores dos programas, funções e projetos.
Análise de processos empresariais	Principais mapas de processos empresariais, fluxogramas, matrizes de riscos e controles, narrativas de processos para uma visão geral das funções e operações da entidade ou do objeto.
Riscos empresariais e operacionais	Relacionados aos objetivos e estratégias da entidade que possam resultar em não conformidades relevantes.
Medições de desempenho	Indicadores de desempenho, com análise de variância para considerar se as pressões para atingir as metas de desempenho podem resultar em ações da Administração que aumentem o risco de não conformidade.

Um entendimento abrangente da entidade auditada, conforme descrevem as leis, políticas ou normas, ajuda os auditores a reconhecerem casos de não conformidade e a obter evidências por meio da execução dos procedimentos de auditoria. A equipe de auditoria pode documentar o processo de entendimento da entidade e de seu ambiente com o formulário de documentação sugerido no Anexo 5.2.

Entendimento do sistema de controles internos

A ISSAI 4000.134 afirma: "O auditor deve obter entendimento do controle interno da entidade relevante para a auditoria." O auditor identifica os controles internos em vigor para reduzir os riscos de que o objeto apresente não conformidade com os critérios. Ao exercer seu julgamento profissional, o auditor decide se os controles são ou não relevantes para a auditoria.

Os controles internos constituem um processo necessário — uma série de ações que permeiam as atividades da entidade — que pode ser afetado pela Administração e pelo pessoal da entidade. É composto por políticas, estruturas, procedimentos, processos e tarefas que ajudam a garantir que as diretrizes da Administração sejam cumpridas e a melhorar a entidade auditada para responder adequadamente a quaisquer riscos de não conformidade. Os controles internos são projetados para tratar dos riscos e fornecer asseguração razoável de que, na tentativa de realizar sua missão, a entidade:

55 ISSAI 4000.133

- Cumpra suas obrigações de prestação de contas;
- Obedeça às leis e aos regulamentos aplicáveis;
- Proteja os recursos contra perdas, uso indevido e danos; e
- Execute operações ordenadas, éticas, econômicas, eficientes e eficazes.

O auditor faz uma avaliação preliminar do sistema de controles internos para:

- Compreender até que ponto estão sendo realizadas melhorias nos sistemas de controles internos ano após ano;
- Formar uma conclusão sobre a eficácia do sistema de controles internos e identificar eventuais riscos de controles; e
- Projetar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria.

O auditor pode obter um entendimento de cinco componentes interconectados do sistema de controles internos relevantes para a auditoria[56], descritos a seguir:

1. Ambiente de controles
2. Processo de avaliação de riscos da entidade
3. Sistemas de informação e comunicação
4. Atividades de controle
5. Monitoramento dos controles

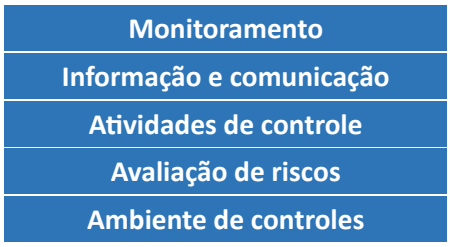


Figura 5.2: Marco de controles internos

Geralmente, os controles são definidos pela entidade para mitigar os riscos. Em outras palavras, a "avaliação de riscos" da entidade e de suas operações cria a necessidade de controles. Após a entidade identificar os riscos que enfrenta, ela deve projetar controles (atividades de controle, como, por exemplo, aprovações, autorizações, verificações, revisões, ou segregação de funções) para mitigar esses riscos; e esses controles precisam ser compartilhados por todos os funcionários da organização (sistemas de informação e comunicação). Os responsáveis pela gestão da entidade devem respeitar as regras e não intervir nos controles para garantir que o "ambiente de controles" seja eficiente e eficaz. A Administração da entidade precisa instituir um processo de "monitoramento" de controles para garantir que eles estejam funcionando conforme o planejado.

A equipe de auditoria pode documentar o entendimento do sistema de controles internos da entidade com o formulário de documentação sugerido no Anexo 5.3.

(Observação: No caso de entidades pequenas ou de entidades que não possuam um sistema de controles internos maduro que abranja os cinco elementos (com base no julgamento profissional do auditor), pode não ser apropriado aplicar o Anexo 5.3 para documentar o sistema de controles internos. Nesses casos, o auditor pode documentar seu entendimento do sistema de controles internos adotando uma abordagem diferente, conforme a explicação abaixo.)

56 ISSAI 4000.135

Controle interno para objetos ou entidades pequenas

Entidades pequenas podem não ser capazes de aplicar os cinco elementos do marco do sistema de controles internos. Elas não possuem um sistema de monitoramento nem um sistema formal de avaliação de riscos. Algumas entidades são tão pequenas (ou seus sistemas de controle são tão limitados) que muitas vezes não possuem nenhum controle formal. Entidades governamentais grandes e bem-organizadas conseguem gerenciar todo o espectro do marco de controles internos porque possuem os recursos financeiros e humanos necessários, a liderança e o receio de que as autoridades verifiquem constantemente sua conformidade (o que funciona como uma forte motivação). Esses fatores permitem aplicar o marco de controles de forma integral. Em entidades menores, ou entidades com sistemas de controle mais limitados, em vez de cobrir todos os detalhes dos cinco elementos, os auditores podem fazer as perguntas do exemplo Ilustrativo 5.2 para entender seu sistema de controles internos.

Componentes de controles internos	Perguntas a serem feitas
Atividades de controle	• Como a entidade garante o cumprimento das regras e regulamentos relevantes para suas funções? Quais mecanismos tem para isso? • Como a entidade garante que seus mecanismos atuais de controle para o cumprimento das regras e regulamentos estejam operando de forma eficaz e eficiente?
Avaliação de riscos	• Como a entidade determina quais atividade(s) de controle específica(s) é(são) essencial(is) para garantir a conformidade?
Informação e comunicação	• Como a entidade notifica os funcionários responsáveis pelas operações de que determinada atividade ou mecanismo de controle é necessário para garantir a conformidade?
Monitoramento	• Qual(is) é(são) o(s) processo(s) usado(s) pela entidade para garantir que a(s) atividade(s) de controle seja(m) executada(s) de forma correta e consistente para garantir a conformidade?
Ambiente de controles	• Qual é a atitude da Administração da entidade em relação aos mecanismos de controle? (O ambiente de controles é um resumo dos outros quatro componentes.)

Exemplo Ilustrativo 5.2: Questionário sobre controles internos para pequenas entidades ou objetos

O auditor pode documentar o sistema de controles internos usando o questionário acima, em vez de usar o Anexo 5.3, no caso das entidades ou objetos que não tiverem um sistema de controles internos em vigor.

Identificação e avaliação de riscos

A avaliação de riscos ajuda o auditor a se concentrar nas questões cruciais do objeto ou entidade sob auditoria, considerando as restrições de recursos e tempo. Os resultados das atividades de identificação de riscos são documentados usando os formulários de “entendimento da entidade” e “entendimento do sistema de controles internos da entidade”. Inclui a identificação dos riscos inerentes e riscos

de controles, bem como a determinação dos riscos de detecção. O modelo de riscos de auditoria ajuda os auditores a determinar quão abrangente deve ser o trabalho de auditoria para alcançar o nível de segurança desejado para suas conclusões sobre o objeto.

Nos trabalhos de certificação, os riscos de auditoria têm três componentes[57]:

1. Riscos inerentes (RI) ao objeto: riscos de não conformidade relevante, independentemente dos controles internos existentes;
2. Riscos de controles (RC): riscos de que os controles internos relevantes associados à entidade sejam inadequados ou não funcionem adequadamente para evitar uma não conformidade relevante; e
3. Riscos de detecção (RD): riscos de que uma não conformidade relevante não seja detectada pelo auditor, o que levaria a uma conclusão ou opinião incorreta.

As atividades de avaliação de riscos incluem, entre outras, investigação (com a Administração, funcionários-chave, auditoria interna), inspeção (das instalações da entidade, documentos e registros internos, site e mídias, auditorias anteriores), observação (das operações da entidade sendo realizadas) e análise (das informações financeiras e não financeiras com procedimentos analíticos).

Identificação de riscos inerentes (RI) ao objeto

Os auditores estimam os riscos inerentes com base em seu entendimento das atividades e operações da entidade. Os riscos inerentes são descritos como "riscos na ausência de controles". Em termos de auditoria, os riscos inerentes são relacionados à natureza das atividades, operações e estruturas de gestão. Uma não conformidade pode ocorrer se esses riscos não forem evitados ou detectados e corrigidos pelos controles internos. O auditor pode determinar os riscos inerentes considerando o seguinte:

- Riscos genéricos da entidade ou objeto
- Os riscos de "critérios opostos"
- Previsão do que "pode dar errado"
- Resultados de auditorias anteriores
- Processo de avaliação de riscos da entidade

Para identificar os riscos inerentes, a equipe de auditoria pode realizar uma sessão de geração livre de ideias [*brainstorming*] e considerar todas as condições e eventos na entidade que possam indicar riscos de não conformidade.

Riscos genéricos da entidade ou objeto: São os riscos que surgem toda vez que a entidade toma uma atitude. Durante o processo de identificação e avaliação de riscos, o auditor considera os riscos embutidos na função da entidade ou objeto como riscos genéricos.

57 ISSAI 4000.54

Riscos de critérios opostos: São os riscos originados da premissa de que a entidade pode não cumprir as normas, ou seja, os critérios de auditoria. Quando o auditor analisa os critérios aplicáveis a determinado objeto ou entidade, o oposto desses critérios pode levar à visualização de riscos potenciais de não conformidade.

Exemplo: Riscos de critérios opostos

Um auditor está avaliando se a entidade cumpre um regulamento (critérios de auditoria) que exige que todos os beneficiários de um programa governamental de assistência operado pela entidade tenham uma renda anual abaixo da linha de pobreza. O critério aqui é a linha de pobreza definida pelo regulamento. O critério oposto (ou seja, o risco inerente) é que haja beneficiários no programa que estejam acima da linha de pobreza definida e, portanto, que não sejam elegíveis para receber a assistência. O risco inerente é que aqueles que deveriam se beneficiar do programa não estejam se beneficiando e que pessoas acima da linha de pobreza definida possam estar recebendo recursos destinados a ajudar os mais pobres.

Previsão do que pode dar errado: O auditor exerce ceticismo profissional ao antecipar os riscos de não conformidade no objeto sob auditoria. A avaliação dos riscos inerentes exige que o auditor analise a entidade e preveja o que pode dar errado nela. Os auditores consideram os critérios com base nos quais estão avaliando o objeto e procuram entender o propósito dos critérios. O que os legisladores ou autoridades pretendiam alcançar com essa lei ou regulamento? O auditor pode, então, prever se o evento que os reguladores estavam tentando evitar poderia ter acontecido.

Resultados de auditorias anteriores: Os relatórios de auditoria anteriores também podem ser uma boa medida para a avaliação de riscos no momento do planejamento da auditoria. O auditor deve dar seguimento às recomendações para confirmar se eventuais incidentes anteriores de não conformidade foram corrigidos ou tratados pela entidade. O auditor pode revisar a documentação anterior para estabelecer vínculos com o processo de avaliação de riscos atual.

Processo de avaliação de riscos da entidade: O processo de avaliação de riscos da entidade, caso exista, também pode ser uma fonte de informações sobre os riscos de não conformidade. O plano anual da entidade pode conter os riscos críticos identificados para áreas específicas da entidade em questão, e seu relatório anual de atividades oferece uma visão geral dos riscos críticos identificados e seus impactos na consecução dos objetivos da entidade. No entanto, o auditor deve exercer ceticismo profissional, pois os riscos identificados pela entidade auditada podem não abordar aqueles que são importantes para fins de auditoria, e tais informações podem ser tendenciosas. O auditor também pode considerar o relatório de auditoria interna da entidade, se houver, para identificar possíveis áreas de preocupação.

Ao anotar todas as possíveis áreas identificadas, o auditor terá uma lista de riscos inerentes à não conformidade da entidade ou do objeto.

Identificação de riscos de controles (RC)

Os riscos de controles estão ligados à possibilidade de que os controles internos relevantes associados aos riscos inerentes sejam inadequados ou não funcionem adequadamente e, como resultado, a entidade não consiga evitar não conformidades relevantes, ou não consiga detectá-las e corrigi-las tempestivamente. O auditor avalia os riscos de controles com base no entendimento e avaliação do sistema de controles internos da entidade.

Os auditores fariam perguntas sobre os controles estruturadas em torno dos cinco componentes do sistema de controles internos (ou seja, atividades de controle, avaliação de riscos, informação e comunicação, monitoramento e ambiente de controles). A principal consideração do auditor é se (e como) um controle específico é capaz de prevenir ou detectar e corrigir uma não conformidade. Na ausência de um controle esperado, o auditor indaga sobre eventuais controles compensatórios em vigor que possam ter o mesmo efeito dos controles originais.

Testes passo a passo: Para determinar o bom funcionamento dos controles, o auditor realiza testes passo a passo [*walk-through tests*] de um pequeno número de transações (se o objeto da auditoria for a execução orçamentária ou as despesas) ou das operações da entidade sob auditoria. Vale notar que a mera compreensão dos controles de uma entidade não deve ser considerada um teste de sua eficácia operacional; tais testes são realizados durante a condução da auditoria.

Foco nos controles relevantes: O auditor considera apenas os controles relevantes para o objetivo da auditoria. O auditor exerce seu julgamento profissional para decidir se determinado controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para os riscos inerentes ao objeto em questão. Além disso, o auditor determina quais devem ser considerados controles-chave. O auditor seleciona um número apropriado de controles-chave e os testa para garantir que todos os riscos relevantes sejam cobertos. Ao escolher os controles, o auditor pode considerar os seguintes aspectos:

- Relevância dos riscos relacionados (materialidade)	- Requisitos legais e regulatórios aplicáveis
- Natureza das atividades da entidade, inclusive sua organização	- Circunstâncias e componente aplicável de controles internos
- Diversidade e complexidade das operações da entidade	- Natureza e complexidade dos sistemas que fazem parte dos controles internos da entidade
- Tamanho da entidade	- Se e como um controle específico evita ou detecta e corrige a não conformidade

Há uma relação direta entre os objetivos da entidade (que a entidade se esforça para cumprir) e os componentes de controles internos (que representam o que é necessário para alcançar os objetivos). Todos os componentes são relevantes para todas as categorias de objetivos da entidade. Quando se analisa uma categoria (eficácia e eficiência das operações, por exemplo), todos os cinco componentes de controles internos devem estar presentes e funcionando efetivamente para que seja possível concluir que os controles internos das operações da entidade são eficazes.

Riscos de detecção (RD)

Os riscos de detecção estão sob o controle do auditor. Referem-se aos riscos de o auditor não conseguir detectar não conformidades que não sejam corrigidas pelos controles internos da organização. A ISSAI 4000.52 afirma: "O auditor deve realizar procedimentos para reduzir, a um nível mínimo aceitável, o risco de conclusões incorretas." A redução dos riscos de auditoria inclui[58]:

- Prever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto e suas consequências; e
- Desenvolver procedimentos para lidar com esses riscos durante a auditoria e documentar quais e como esses riscos serão tratados.

O auditor pode reduzir os riscos de detecção auditando o assunto de maneira planejada e estruturada e identificando, na maior medida possível, os riscos inerentes e de controle. No modelo de auditoria de asseguração, é necessário atingir 95% de confiança por meio de procedimentos substantivos ou em combinação com testes de controles. O nível de asseguração de 95% corresponde a um risco de auditoria de 5%.

O auditor deve projetar procedimentos de auditoria apropriados para reduzir os riscos de detecção a um nível adequadamente baixo: recomenda-se manter o risco geral de auditoria em 5%. Os riscos de detecção, no entanto, só podem ser reduzidos, mas nunca eliminados; isso se deve às limitações inerentes a qualquer auditoria. Consequentemente, sempre permanecerá algum risco de detecção.

Para aumentar a eficácia de um procedimento de auditoria e sua aplicação, e para reduzir a possibilidade de o auditor selecionar um procedimento de auditoria inadequado ou interpretar mal os resultados da auditoria, é essencial assegurar:

- Avaliação de riscos adequada na fase de planejamento
- Indicação de pessoal competente para a equipe de trabalho
- Exercício de ceticismo profissional por parte do auditor
- Supervisão e revisão da auditoria

A tabela a seguir apresenta os componentes de riscos de auditoria e asseguração resultantes que podem ser derivados de testes e procedimentos substantivos de controles.

58 ISSAI 4000.53

Nível avaliado de riscos inerentes	Avaliação do sistema de controles internos da entidade	Asseguração da avaliação de riscos combinada	Confiança a partir da asseguração inerente e de controle	Testes substantivos a serem realizados
Baixo	Adequado	Asseguração de alto controle	Tanto asseguração inerente quanto asseguração de controle	Mínimos
	Não adequado	Sem asseguração de controle	Asseguração inerente, mas sem asseguração de controle	Padrão
Alto	Adequado	Asseguração de alto controle	Sem asseguração inerente, mas com asseguração de controle; os testes de controles podem ser estendidos para reduzir os testes substantivos	Padrão
	Não adequado	Sem asseguração de controle	Sem asseguração inerente e sem asseguração de controle; asseguração apenas do teste substantivo	Máximos e com foco

Os auditores usam essa tabela para determinar e desenvolver sua abordagem de auditoria. Ela demonstra que a extensão do trabalho de auditoria é baseada nos riscos percebidos e na eficácia dos controles para mitigar tais riscos. No caso de uma auditoria com riscos inerentes altos e controles internos inadequados, o auditor deve elaborar o plano considerando nenhuma asseguração inerente e de controle. O auditor realizará, com base em seu julgamento profissional, uma auditoria com foco claro e o máximo de procedimentos substantivos, conforme explica o Capítulo 6.

Identificação de riscos de fraude

A ISSAI 4000.58 afirma: "O auditor deve considerar os riscos de fraude durante todo o processo de auditoria e documentar o resultado da avaliação." Embora a detecção de eventuais atos ilícitos (como, por exemplo, fraudes) não costume ser o objetivo principal das auditorias de conformidade, os auditores incluem fatores de riscos de fraude em suas avaliações de riscos e permanecem alertas para indícios de atos ilícitos, inclusive fraude, na execução de seu trabalho.

Os auditores que buscam identificar riscos relevantes de fraude devem exercer ceticismo profissional, debater as questões com a Administração, aplicar os testes de auditoria de forma imprevisível e monitorar eventuais intervenções da Administração nos controles. Os auditores também analisam os elementos que costumam estar presentes numa fraude. Os elementos são apresentados no que é comumente chamado de triângulo da fraude

- Incentivo ou pressão para cometer fraude
- Oportunidade de cometer fraude
- Atitude ou racionalização para justificar a fraude

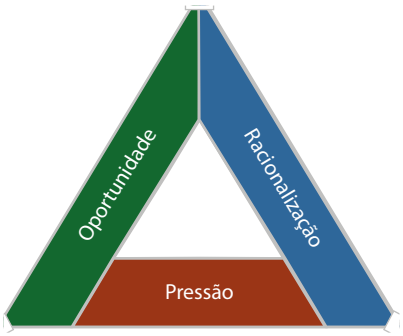


Figura 5.3: Triângulo da fraude

A oportunidade de cometer fraude geralmente resulta de controles internos inadequados, ineficazes ou ausentes. Os auditores devem usar seu julgamento profissional ao avaliar os riscos de não conformidade devido a fraude, de acordo com quatro atributos de risco:

- Tipos de riscos envolvidos
- Relevância dos riscos (materialidade)
- Probabilidade de riscos que resultem em não conformidades relevantes
- Difusão dos riscos

Os auditores devem estar atentos à possibilidade de fraude e estabelecer prioridades baseadas nos riscos para seus testes, a fim de detectar diferentes tipos de não conformidade intencional e denunciar eventuais relatórios financeiros fraudulentos, apropriação indevida de ativos e corrupção. As ISCs com recursos suficientes podem criar uma equipe de avaliação de riscos que possa fornecer informações sobre riscos de fraude para a equipe de auditoria.

Caso surjam suspeitas de atos ilícitos durante a auditoria, o auditor pode comunicá-las aos níveis apropriados da Administração e aos responsáveis pela governança. Os responsáveis pela governança provavelmente são órgãos administrativos de nível superior na hierarquia da organização. Sempre que for apropriado e razoável, o auditor pode acompanhar e verificar se a Administração ou os responsáveis pela governança tomaram as medidas adequadas em resposta às suspeitas (por exemplo, relatando o incidente às autoridades competentes). O auditor também pode relatar tais incidentes diretamente às autoridades competentes[59].

Observação: Devido aos diferentes mandatos e estruturas organizacionais existentes em vários países, cabe à ISC determinar a ação apropriada a ser tomada em casos de não conformidade relacionados a fraude ou irregularidades graves[60]. Os auditores devem adotar medidas para garantir respostas adequadas com base no mandato da ISC e nas circunstâncias específicas.

A equipe de auditoria pode documentar os riscos de fraude com o formulário de documentação sugerido no Anexo 5.4.

A ISSAI 4000.55 declara que, em trabalhos de relatório direto, “O auditor pode aplicar o modelo de risco de auditoria para formar uma conclusão sobre o objeto.” O auditor pode seguir um processo abreviado. Ao identificar e avaliar os riscos inerentes e de controle da entidade, o auditor pode definir a natureza e a extensão dos procedimentos de coleta de evidências necessários para testar a conformidade com os critérios. Quanto maior o nível de riscos, mais necessária será uma auditoria ampla para reduzir os riscos de detecção a níveis aceitáveis[61].

O processo de identificação e avaliação de riscos para planejar trabalhos de relatório direto pode consistir nos quatro passos apresentados na Figura 5.4[62].

59 ISSAI 4000.231
60 ISSAI 400
61 ISSAI 4000.56
62 https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

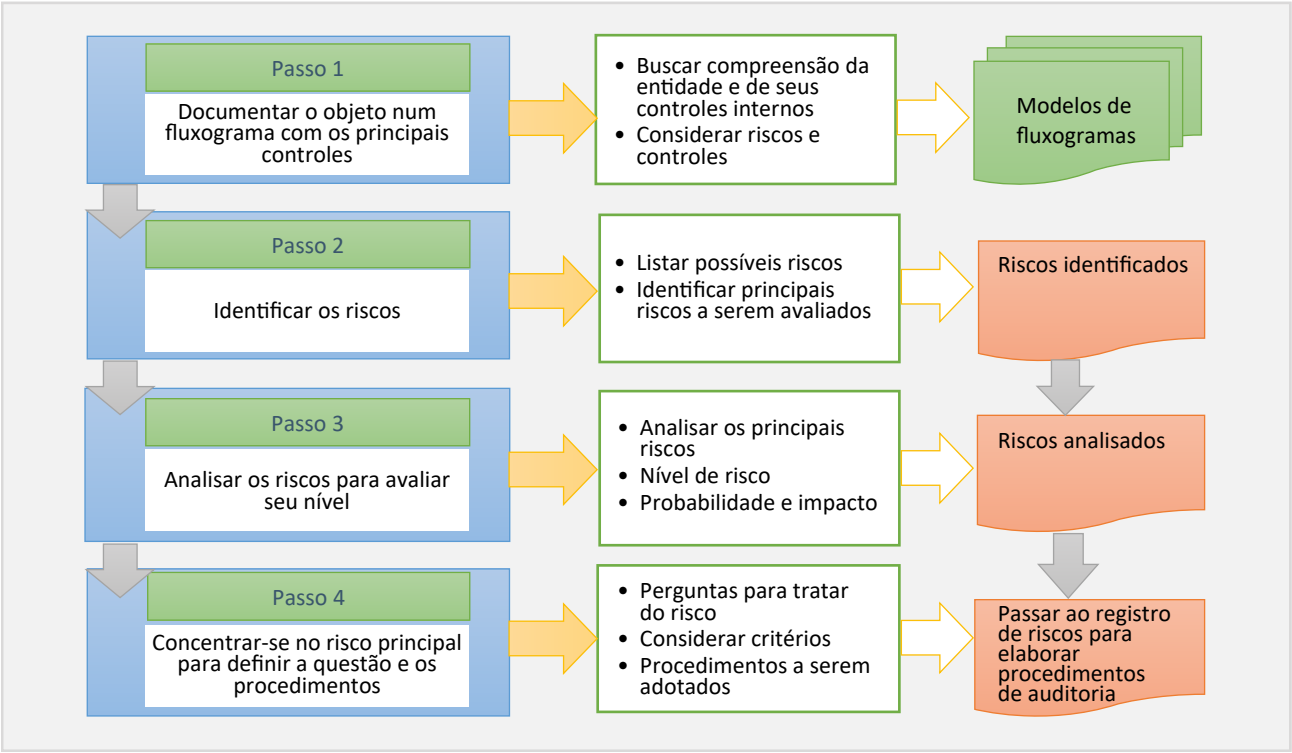


Figura 5.4: Processo de avaliação de riscos para trabalhos de relatório direto

O processo permite que o auditor inicie com os conhecimentos adquiridos sobre o objeto e, posteriormente, se concentre nos riscos críticos que levam a questões de auditoria relevantes. O auditor pode aplicar o processo de identificação de riscos inerentes e de controles no passo 1, seguindo as etapas de entendimento da entidade e dos controles internos, conforme explicado acima.

Avaliação dos riscos

O auditor avalia todos os riscos identificados nas etapas anteriores. Como parte da avaliação dos riscos, o auditor determina quais dos riscos inerentes identificados, segundo seu julgamento, requerem consideração especial de auditoria (riscos significativos); esses são derivados de riscos empresariais ou operacionais que podem resultar em não conformidade. O auditor deve avaliar o desenho dos controles relacionados e determinar, por meio de testes, se esses controles foram implementados de forma eficaz e contínua durante o período sob revisão.

Por exemplo, se o objeto de uma auditoria forem os gastos da entidade, o auditor considera se os riscos:

- envolvem transações significativas;
- envolvem transações não rotineiras significativas que não façam parte das operações normais da entidade ou que pareçam incomuns;
- constituem riscos de fraude; e
- estão relacionados a quaisquer acontecimentos recentes e, portanto, requerem atenção específica.

O auditor considera a complexidade das transações e o grau de subjetividade na mensuração das informações financeiras relacionadas aos riscos.

A avaliação dos riscos, com base na determinação dos riscos significativos, é uma questão de julgamento profissional do auditor. Para determinar se os riscos exigem a consideração de uma auditoria, o auditor examina a natureza, o impacto provável de uma possível não conformidade e a probabilidade de materialização dos riscos.

Estabelecer a probabilidade de materialização dos riscos é uma dificuldade fundamental no processo de avaliação de riscos. O auditor trabalhará com base em suposições, e essas suposições devem ser razoáveis e bem-documentadas.

O auditor deve, então, determinar quais são os impactos ou consequências prováveis para a organização e para a consecução dos objetivos relevantes, caso os riscos se materializem.

Exemplo:
O auditor pode determinar um nível — alto, médio ou baixo — de ocorrência (probabilidade) e gravidade (impacto) para cada risco utilizando a matriz de riscos abaixo. A avaliação geral dos riscos resulta da conjugação de ambos os elementos[63].

Probabilidade	Impacto		
	Baixo	Médio	Alto
Baixa			
Média			
Alta			

Avaliação geral dos riscos:	Baixo	Médio	Alto
	Os riscos podem ser ignorados	Julgamento baseado na característica dos riscos	Os riscos devem ser monitorados pela auditoria

63 https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

Um exemplo ilustrativo de avaliação de riscos no planejamento é fornecido abaixo.

Exemplo: Avaliação de riscos nas atividades de uma Câmara Municipal	
Contexto	O objeto da auditoria são "as operações de uma Câmara Municipal" responsável pela governança da cidade. O município tem várias funções, como, por exemplo, gestão fundiária, gestão predial, licenciamento, arrecadação de receitas e arrecadação de tributos. Também é responsável pela execução orçamentária e pelas despesas de suas operações. O escopo da auditoria definido pelo auditor são as atividades e serviços da Câmara Municipal, especificamente a gestão fundiária e a gestão predial, além da forma como a entidade está cumprindo os critérios aplicáveis às duas funções.
Avaliação de riscos	O auditor quer identificar os riscos utilizando o processo descrito na seção 5.2 e avaliando os riscos inerentes e de controles. Os riscos serão identificados por meio da análise do fluxo de processos de cada função — gestão predial e gestão fundiária — ao mesmo tempo que se busca um entendimento da entidade e de seu ambiente de controles. A equipe de auditoria avaliou os riscos e documentou aqueles considerados significativos no registro de riscos. Apenas os riscos identificados foram incluídos no registro de riscos, e os procedimentos de auditoria foram projetados em conformidade com isso. Durante a realização da auditoria, a equipe identificou riscos adicionais tanto para a gestão fundiária quanto para a gestão predial. A equipe documentou os novos riscos e modificou o plano de auditoria em conformidade com isso. Se o objeto da auditoria forem as despesas da Câmara e sua execução orçamentária, o auditor pode realizar a avaliação de riscos considerando todas as operações relacionadas às despesas.

Determinação de materialidade

A ISSAI 4000.125 afirma: "O auditor deve determinar a materialidade para formar uma base para o planejamento da auditoria e reavaliá-la ao longo do processo de auditoria." Após selecionar as áreas de auditoria significativas, o auditor determina a materialidade[64]. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração os riscos e a materialidade[65].

Avaliação da materialidade na fase de planejamento	• Ajuda o auditor a identificar as questões de auditoria que são importantes para o(s) usuário(s). • Ajuda a avaliar os riscos relevantes e a determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria (*ISSAI 4000.70*).
Avaliação da materialidade na fase de condução	• O auditor usa a materialidade para decidir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados e para avaliar as evidências de auditoria. • Ao avaliar as evidências e concluir a auditoria, o auditor usa a materialidade para avaliar o escopo do trabalho e o nível de não conformidade e, assim, determinar os impactos na conclusão ou parecer.
Avaliação da materialidade na fase de relatório	• Em um trabalho de relatório direto e asseguração razoável, a conclusão da auditoria exprime a opinião do auditor sobre a conformidade do objeto, em todos os aspectos relevantes, com os critérios aplicáveis (ISSAI 4000.38).

64 ISSAI 4000.128
65 ISSAI 4000.37

Ao planejar a auditoria, o auditor define a materialidade com base nas necessidades do(s) usuário(s) previsto(s)[66]. A determinação da materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários. Os usuários podem considerar um objeto relevante se as informações sobre ele puderem influenciar seus processos decisórios.

A ISSAI 4000.127 afirma: "A materialidade pode se concentrar em fatores quantitativos, como o número de pessoas ou entidades afetadas pelo objeto específico ou os valores monetários envolvidos, bem como no uso indevido de recursos públicos, independentemente do montante."

Materialidade quantitativa: A ISSAI 4000.129 declara: "A materialidade quantitativa é determinada pela aplicação de uma porcentagem a uma referência escolhida como ponto de partida... Isso envolve o exercício de julgamento profissional e reflete, no julgamento do auditor, as medidas que o(s) usuário(s) da informação são mais suscetíveis a considerar importantes."

A ISSAI 4000.186 estabelece que a materialidade por valor pode envolver, com base no objeto, montantes (valores monetários) ou outras medidas quantitativas, tais como o número de cidadãos ou entidades afetados, os níveis de emissão de carbono ou atrasos nos prazos.

O auditor pode aplicar um limite percentual entre 0,5% e 5% para a materialidade quantitativa. Essa escolha é uma questão de julgamento, com base na avaliação do auditor sobre os controles internos, na avaliação de riscos, na sensibilidade do objeto em questão e nas necessidades dos usuários previstos. O auditor pode aplicar uma porcentagem diferente, conforme as necessidades dos usuários. Além do limite percentual, também pode ser definido um valor absoluto como teto.

A materialidade quantitativa é usada principalmente em trabalhos de certificação. Ao realizar tais auditorias, o auditor pode querer selecionar níveis distintos de materialidade para classes de transações ou saldos que sejam mais importantes para o(s) usuário(s) da conta, ou que apresentem um risco maior de não conformidade por natureza ou contexto. Para trabalhos de relatório direto, quando o objeto forem os gastos de uma entidade, o auditor pode aplicar a materialidade quantitativa.

Exemplo: Cálculo da materialidade quantitativa geral

A determinação da materialidade quantitativa exige que o auditor identifique a base da materialidade e o percentual a ser aplicado sobre o valor bruto. A porcentagem é determinada com base no status dos riscos e controles, na sensibilidade do objeto e nas necessidades dos usuários. Neste exemplo, o auditor adotou 1,5%, considerando que o objeto é relativamente sensível.

	Sensibilidade do objeto 0.5% ---------->5%
Base da materialidade	Limite da materialidade — 1,5%
Valor bruto das despesas	345.000.000
Nível de materialidade	345.000.000 x 1,5% = 5.175.000

O nível de materialidade quantitativa é 5.175.000. Isso significa que se o valor da não conformidade ultrapassar esse limite, ela pode ser considerada relevante e pode afetar a conclusão da auditoria. Os auditores devem considerar a abrangência da não conformidade.

Exemplo Ilustrativo 5.3: Determinação de materialidade quantitativa

66 ISSAI 4000.103

O nível de materialidade influenciará a extensão das atividades de auditoria a serem realizadas pelo auditor. As faixas percentuais a serem utilizadas são definidas pela equipe de auditoria em função da base de materialidade adotada. A escolha da porcentagem deve ser baseada no perfil de riscos e nas características do objeto auditado, ou seja, o nível de interesse público e parlamentar, especialmente se o relatório de auditoria for usado como instrumento de *accountability*.

Como os perfis de risco, a sensibilidade das transações e a eficácia dos controles internos podem variar conforme as áreas do objeto, o limite de materialidade também pode ser definido de forma diferente. O auditor pode considerar estabelecer limites de materialidade separadamente da materialidade geral. Isso pode ser feito aplicando a porcentagem usada para determinar o nível de materialidade geral à população da área específica do objeto. Alternativamente, se os perfis de riscos, a sensibilidade e a eficácia dos controles internos variarem significativamente, o auditor pode aplicar uma porcentagem apropriada para refletir isso.

Numa auditoria de conformidade, pode haver situações em que a materialidade quantitativa não se aplica a determinado objeto sob auditoria. Nesses casos, os aspectos qualitativos da materialidade tornam-se mais pertinentes.

Materialidade qualitativa: A ISSAI 4000.130 afirma: "Em alguns casos, os fatores qualitativos são mais importantes do que os fatores quantitativos. As expectativas e o interesse público são exemplos de fatores qualitativos que podem impactar a determinação de materialidade pelo auditor."

A importância relativa dos fatores qualitativos na consideração da materialidade em determinada auditoria é uma questão de julgamento profissional do auditor. Alguns fatores qualitativos são:

- A relação entre várias partes do objeto, se a não conformidade numa área do objeto afetar as outras
- A natureza da não conformidade com determinados controles, quando as informações sobre o objeto estiverem na forma de uma declaração da eficácia de tais controles
- O fato de a não conformidade resultar ou não de ato intencional
- Nos casos em que o objeto for um programa ou entidade governamental, o fato de um aspecto particular do programa ou entidade ser significativo em relação à natureza, visibilidade e sensibilidade do programa ou entidade
- Nos casos em que as informações sobre o objeto estiverem relacionadas a uma conclusão sobre sua conformidade com leis ou regulamentos, a gravidade das consequências da não conformidade

O cenário abaixo ilustra alguns aspectos de materialidade qualitativa.

Exemplo: Consideração de materialidade qualitativa

Os termos de um código de obras exigem que o inspetor realize várias inspeções anuais. O órgão governamental responsável não realizou inspeções nos últimos cinco anos. Essa não conformidade pode ser significativa devido a aspectos qualitativos, como, por exemplo, a segurança. Embora não haja montantes monetários envolvidos, a não conformidade pode ser considerada relevante devido às potenciais consequências que pode ter na segurança dos ocupantes do imóvel. Além disso, no caso de um desastre, também há o risco de que a não conformidade resulte em indenizações significativas, o que pode ter implicações financeiras relevantes para o órgão governamental.

Conforme prevê a ISSAI 4000.127, a natureza ou as características inerentes de um item ou grupo de itens também podem tornar uma questão relevante (materialidade qualitativa). A materialidade qualitativa é determinada pela natureza e contexto do objeto.

A noção de materialidade por natureza está relacionada a certas características inerentes e diz respeito a questões em que haja requisitos específicos de divulgação ou elevado interesse político ou público. Inclui qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade, irregularidade, distorção intencional ou deturpação de resultados ou informações. A materialidade por natureza pode surgir devido a casos de não conformidade:

- De altos funcionários que levantem suspeitas envolvendo conflitos de interesse
- Que possam indicar atividade fraudulenta ou corrupção
- Numa área onde haja alto grau de interesse público
- Em que a legislação ou regulamentação deixar claro que se trata de uma ofensa grave, independentemente do valor monetário

A noção de materialidade por contexto diz respeito a itens que são relevantes (ou materiais) devido a suas circunstâncias, de forma a mudar a impressão dada aos usuários. Inclui casos em que um pequeno erro ou não conformidade pode ter efeitos significativos, como, por exemplo, a classificação incorreta de despesas como receitas, de modo que um déficit real seja relatado como superávit.

Quando o valor total da não conformidade estiver abaixo do limite de materialidade, mas o auditor estiver ciente de que a parte interessada (por exemplo, o Legislativo) manifestou interesse especial nas aparentes irregularidades do objeto, o auditor considera a questão relevante, mesmo que seu valor não o seja.

A definição de um limite qualitativo é, às vezes, aconselhável quando não é possível estabelecer um limite quantitativo de materialidade, porque a não conformidade nem sempre pode ser quantificada com montantes ou valores monetários. Pode ser mais apropriado para a equipe de auditoria estabelecer uma taxa tolerável de não conformidade como um limite para o objeto como um todo ou para diferentes áreas do objeto, conforme o caso. No entanto, o auditor também deve definir o que constitui uma não conformidade relevante, pois a não conformidade com vários níveis de normas (por exemplo, legislação parlamentar, regulamentos ou diretrizes) diferirá em sua hierarquia e significado.

Se o perfil do objeto for sensível e houver grande interesse do Legislativo, do público e da mídia, uma taxa mais baixa de não conformidade tolerável implicaria em mais testes de auditoria e maior asseguração nas áreas avaliadas.

A ISSAI 4000.92 determina que, na fase de planejamento da auditoria, a documentação mantida pelo auditor deve incluir uma avaliação da materialidade do objeto. O auditor pode documentar a avaliação da materialidade na fase de planejamento usando o formulário de documentação sugerido no Anexo 5.5.

Resultado da avaliação de riscos: registro de riscos

Após o auditor identificar e avaliar todos os riscos e determinar aqueles considerados relevantes, os riscos são incluídos num registro de riscos e considerados para testes de auditoria. Essa listagem serve para documentar todos os riscos potenciais de não conformidade num processo sistemático passo a passo. A equipe de auditoria pode considerar outras formas apropriadas de documentação dos riscos. A partir do registro dos riscos, a equipe de auditoria pode aprofundar os riscos usando uma ferramenta sugerida — a matriz de planejamento de auditoria — com os procedimentos de auditoria adequados a serem executados e as evidências a serem coletadas. A equipe de auditoria pode documentar os riscos identificados usando o formulário de documentação sugerido no Anexo 5.6.

Formulação de procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados

A ISSAI 4000.149 estabelece que o auditor precisa planejar respostas adequadas aos riscos avaliados (identificados e documentados no registro de riscos). As respostas aos riscos avaliados incluem a elaboração de procedimentos de auditoria que abordem tais riscos.

A natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados podem variar de uma auditoria para outra. No entanto, os procedimentos de auditoria de conformidade envolvem, em geral, a definição de critérios relevantes, ou seja, as normas que regem a entidade e, em seguida, a mensuração do objeto relevante com base nessas normas.

O auditor pode usar uma matriz de planejamento de auditoria (apresentada no exemplo Ilustrativo 5.4) para documentar as respostas aos riscos avaliados. A matriz oferece uma estrutura para os componentes essenciais do trabalho e torna o planejamento mais sistemático e direcionado. O objetivo é facilitar a comunicação das decisões sobre a metodologia e auxiliar no trabalho de campo. A matriz descreve os requisitos e procedimentos necessários para implementar os objetivos da auditoria e fazer avaliações relacionadas aos critérios de auditoria para cada risco identificado no registro de riscos.

A matriz é flexível, e a equipe deve atualizar ou modificar seu conteúdo à medida que avançar a auditoria. Ela estabelece a relação entre os objetivos, os procedimentos e o trabalho de campo da auditoria. Também facilita a supervisão de auditoria e sua revisão para controle de qualidade.

	1	2	3	4	5
Nº	Riscos identificados (do registro de riscos no anexo 5.6)	Critérios	Evidências ou informações necessárias	Fonte das evidências ou informações	Procedimentos de auditoria a serem realizados
1.	Risco 1				
2.	Risco 2				
3.	...				

Exemplo Ilustrativo 5.4: Matriz de planejamento de auditoria

Os procedimentos de auditoria incluem procedimentos substantivos e testes de controles. Os procedimentos substantivos incluem testes de detalhes e procedimentos analíticos. Se os auditores pretendem confiar na eficácia operacional dos controles, eles precisam obter evidências de que os controles estão funcionando de forma eficaz ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos substantivos. A formulação e implementação dos principais controles relevantes para o objeto podem ser avaliadas, conforme o caso.

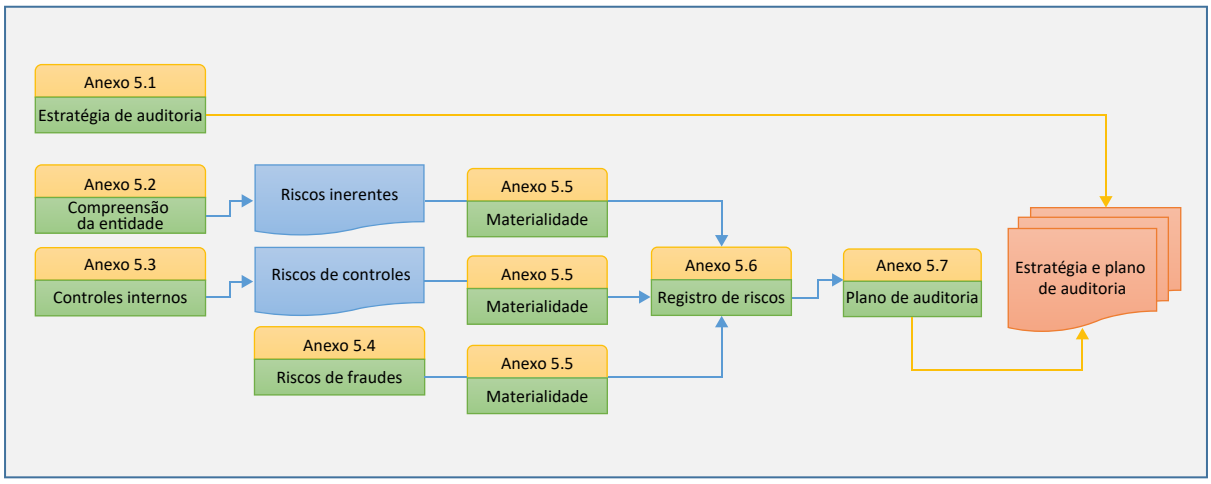
A equipe de auditoria pode documentar os procedimentos de auditoria a serem executados na matriz com o formulário de documentação sugerido no Anexo 5.7. Com base nos procedimentos de auditoria projetados para os riscos identificados e nas possíveis evidências de auditoria a serem coletadas durante a auditoria, os auditores realizam a auditoria, que é explicada no Capítulo 6.

5.3 Documentação e asseguração da qualidade da estratégia e do plano de auditoria

A documentação da estratégia e do plano de auditoria é a etapa final do processo de planejamento. A essa altura, a equipe de auditoria já deve ter examinado todos os aspectos essenciais da auditoria. Os membros da equipe chegaram a um entendimento sobre *o que farão* na auditoria (conforme documentado na estratégia de auditoria) e como farão isso (conforme documentado no plano de auditoria).

O planejamento também envolve considerações relacionadas à direção, supervisão e revisão da equipe de auditoria e seu trabalho. O auditor pode elaborar a estratégia de auditoria e o plano de auditoria em conjunto, como um único documento a ser aprovado pela Administração da ISC antes de iniciar o trabalho de campo da auditoria. No processo, o auditor deve revisar o plano e a estratégia de auditoria e abordar o(s) assunto(s) significativo(s) levantado(s) na análise, revisão, finalização e aprovação da estratégia e do plano pela Administração.

Todos os anexos fornecidos neste capítulo formarão a base para a elaboração do documento de planejamento da auditoria. Os elos entre os anexos e seus produtos encontram-se descritos no exemplo Ilustrativo 5.5.



Exemplo Ilustrativo 5.5: Documentação do plano de auditoria

Os Anexos 5.2 a 5.5 identificam os riscos relevantes para a auditoria. Os procedimentos de auditoria e as evidências de auditoria a serem coletadas estão documentados no Anexo 5.7, juntamente com a matriz. O auditor deve atualizar tanto a estratégia de auditoria quanto o plano de auditoria conforme necessário ao longo do processo de auditoria.

O plano de auditoria deve ser revisado, modificado (se necessário) e aprovado pelo funcionário apropriado com autoridade de supervisão sobre a equipe de auditoria. Se a estrutura da ISC não tiver esse nível de supervisão, o plano deve ser revisado por outro auditor com senioridade e autoridade adequadas dentro da ISC; que tenha realizado com sucesso auditorias de tipo e complexidade semelhantes; e que seja independente da equipe de auditoria. Todas as revisões e eventuais aprovações devem ser documentadas. Os responsáveis pela revisão do plano de auditoria podem considerar a lista de verificação de qualidade sugerida no Apêndice 5-A.

Capítulo 6

Execução de procedimentos de auditoria e coleta e avaliação de evidências

6.1 Evidências de auditoria
6.2 Evidências de auditoria apropriadas e suficientes
6.3 Técnicas de coleta de evidências
6.4 Determinação do tamanho da amostra
6.5 Avaliação de evidências de auditoria e formação de conclusões
6.6 Asseguração de qualidade na fase de trabalho de campo da auditoria

Na fase de trabalho de campo da auditoria, os auditores executam os procedimentos de auditoria relativos aos riscos identificados no plano de auditoria. Nesta fase, os auditores selecionam amostras do objeto, se necessário, coletam evidências de auditoria e as avaliam. Este capítulo começa com os tipos e características das evidências suficientes e apropriadas. Em seguida, descreve o método de amostragem adequado a ser usado para cada tipo específico de auditoria. Além disso, explica as várias técnicas de coleta de evidências e como o auditor pode avaliar as evidências coletadas para formar sua conclusão num trabalho de relatório direto.

6.1 Evidências de auditoria

As evidências de auditoria são as informações nas quais se baseiam a conclusão ou a opinião do auditor. Os auditores planejam e aplicam os procedimentos de auditoria necessários para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas que lhes permitam formar uma conclusão ou opinião sobre a conformidade do objeto, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos.

Para cobrir o escopo da auditoria, o auditor deve decidir quando as evidências de auditoria são suficientes e apropriadas para fundamentar sua conclusão ou opinião. Na fase de planejamento, os auditores revisam:

- Os controles internos instituídos pela entidade auditada para prevenir, detectar e corrigir casos de não conformidade; e
- A existência (ou não) de uma unidade específica dentro da entidade auditada para a gestão de controles e outros riscos.

Com base nessa revisão, os auditores identificam os riscos de controles e outros riscos e os levam em consideração quando começam a coletar evidências de auditoria. A seguir, são descritos os diferentes tipos de evidências.

Evidências testemunhais

Constituem o que a equipe de funcionários da entidade auditada diz ao auditor. Embora seja o tipo mais frágil de evidência, algumas evidências testemunhais são mais robustas que outras. Por exemplo, a equipe que executa determinada tarefa pode explicar melhor como a tarefa é realmente executada que o supervisor da equipe (que sabe como a tarefa *deve ser* executada). Evidências testemunhais de duas ou mais pessoas são mais confiáveis que de apenas uma.

Evidências documentais

São aquelas contidas em documentos. É o segundo tipo de evidência mais confiável; no entanto, é importante considerar a origem dos documentos. Os registros produzidos pelos sistemas de informação da entidade são uma forma comum das evidências utilizadas pelos auditores. Documentos de fontes externas à organização são mais confiáveis que documentos internos; entretanto, não são tão robustos quanto os documentos enviados diretamente aos auditores. Por exemplo, um funcionário da entidade pode produzir uma fatura fictícia de um fornecedor inexistente.

Evidências físicas

Constituem o que os auditores veem ou observam durante a auditoria. As mais comuns são, por exemplo, as que os auditores veem ao realizar uma contagem de estoque ou observar as áreas onde produtos químicos tóxicos são liberados por uma entidade. São as evidências mais robustas. O auditor deve considerar o que as evidências provam e o que não provam.

Evidências analíticas

O auditor obtém esse tipo de evidência comparando, computando ou analisando os dados de outra forma. Os auditores podem comparar o orçamento às despesas reais. As evidências analíticas demonstram que há certas relações entre os dados analisados. O auditor geralmente investiga mais a fundo para identificar as causas de tais relações.

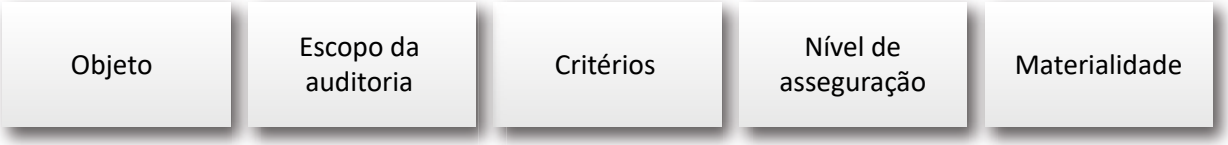
Evidências circunstanciais

Não são evidências diretas, mas estão relacionadas às circunstâncias. Nesse caso, o auditor apresenta evidências de outros fatos que, com base em inferências razoáveis, o levariam a acreditar que o fato pretendido tenha sido comprovado. Em outras palavras, as evidências circunstanciais são todas aquelas que não sejam provas diretas de não conformidade. Normalmente, são usadas para apurar casos de não conformidade resultantes de fraude. Por exemplo, num cenário potencial de fraude ou corrupção, as violações dos funcionários e os pagamentos irregulares constituem evidências de comportamentos-padrão.

6.2 Evidências de auditoria apropriadas e suficientes

A suficiência e a adequação estão inter-relacionadas. O auditor exerce julgamento e ceticismo profissionais ao considerar a quantidade (suficiência) e a qualidade (adequação) das evidências enquanto determina a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados.

Muitas vezes, o auditor precisará combinar e comparar evidências de diferentes fontes para cumprir os requisitos de suficiência e adequação das evidências de auditoria. A natureza e as fontes das evidências de auditoria necessárias são determinadas pelos seguintes fatores:



Suficiência das evidências de auditoria: quantidade

A suficiência é uma medida da quantidade de evidências necessárias para sustentar os achados e conclusões da auditoria. Não existe uma fórmula para expressar, em termos absolutos, quantas evidências são consideradas suficientes. Ao avaliar a suficiência das evidências, o auditor precisa determinar se foram obtidas evidências suficientes para persuadir uma pessoa experiente de que os achados são razoáveis[67].

67 ISSAI 4000.147

A quantidade de evidências de auditoria necessárias está relacionada à natureza de cada auditoria. Por exemplo, para formar uma conclusão numa auditoria com asseguração razoável, o auditor precisa obter mais evidências que numa auditoria com asseguração limitada[68]. Além disso, quando o escopo de auditoria é mais amplo, em geral são necessárias mais evidências de auditoria.

A quantidade de evidências também depende dos riscos da auditoria. Quanto maiores os riscos, mais evidências serão provavelmente necessárias. Quanto à qualidade das evidências, quanto mais alto o nível de qualidade, menos evidências podem ser necessárias[69]. No entanto, o simples fato de obter mais evidências não compensa, por si só, sua má qualidade[70].

O que qualifica as evidências como suficientes e apropriadas é o julgamento profissional do auditor, que é influenciado pelos seguintes fatores:

Bases para o julgamento do auditor sobre as evidências:	Relevância de uma possível não conformidade
	Probabilidade de a não conformidade ter efeitos relevantes no objeto
	Eficácia das respostas da entidade para lidar com os riscos de não conformidade
	Experiência de auditorias anteriores com casos/níveis semelhantes de não conformidade
	Resultados dos procedimentos de auditoria realizados
	Fonte e confiabilidade das informações disponíveis
	Capacidade de persuasão das evidências
	Entendimento da parte responsável e seu ambiente

Adequação das evidências de auditoria: qualidade

A adequação é uma medida da qualidade das evidências de auditoria. Inclui aspectos de relevância, validade e confiabilidade[71].

68 ISSAI 4000.146
69 ISSAI 4000.151
70 ISSAI 4000.152
71 ISSAI 4000.148

Relevância

- Em qual medida as evidências apresentam uma relação lógica com a questão tratada e são importantes para ela.
- As evidências ajudam a cumprir o objetivo da auditoria.
- As evidências se aplicam ao período sob análise.

Validade

- Em qual medida as evidências constituem uma base significativa ou razoável para medir o que está sendo avaliado.
- As evidências representam o que pretendem representar.

Confiabilidade

- Em qual medida as evidências de auditoria foram coletadas e produzidas por meio de métodos transparentes.
- As evidências atendem aos requisitos de credibilidade.
- A confiabilidade das evidências é afetada por sua fonte (interna ou externa), tipo (física, documental, oral ou analítica) e pelas circunstâncias.

Apesar de possíveis exceções, as evidências de auditoria são mais confiáveis quando:

São obtidas de fontes independentes	Externas à entidade, como, por exemplo, confirmação recebida de terceiros, em vez de geradas internamente
Estão sujeitas a controles relacionados eficazes	Geradas internamente
São obtidas diretamente pelo auditor	Por exemplo, por observação direta da aplicação de controles, em vez de investigação indireta sobre a implementação de controles
São apresentadas na forma de documentos	Documentos físicos, eletrônicos ou outros, em vez de declarações verbais
São fornecidas em documentos originais	Em vez de fotocópias

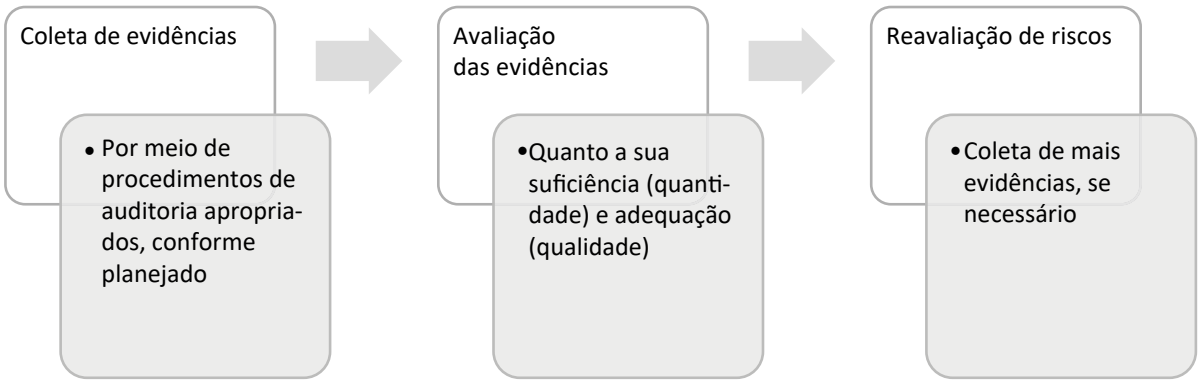
Outras considerações sobre as evidências de auditoria

Os auditores devem documentar adequadamente as evidências de auditoria na documentação da auditoria, que inclui as atividades realizadas, os achados e conclusões e a justificativa para as principais decisões. Não devem ser incluídas informações que não sejam pertinentes às atividades realizadas ou às conclusões alcançadas. Os auditores também consideram:

Corroboração das evidências	A obtenção de evidências de fontes ou naturezas diferentes pode corroborar outras evidências ou indicar que determinado item individual não é confiável.
Realização de procedimentos adicionais	Nos casos em que as evidências obtidas de uma fonte forem inconsistentes com aquelas obtidas de outra, o auditor precisa determinar quais procedimentos adicionais são necessários para resolver tal incongruência.
Uso de evidências confidenciais	Se os documentos produzidos pela administração forem classificados como confidenciais, o auditor ou seu superior no nível apropriado devem analisar como tais informações confidenciais podem ser mais bem utilizadas.
Evidências de fraude	As informações e documentos relativos a fraudes descobertas ou suspeitas devem ser tratadas com cuidado especial.

6.3 Técnicas de coleta de evidências

A ISSAI 4000.144 afirma: "O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para formar uma conclusão com o nível de asseguração definido." A obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas é um processo sistêmico e iterativo, pois envolve os seguintes passos:



À medida que o auditor executar os procedimentos de auditoria planejados, as evidências de auditoria obtidas podem levá-lo a modificar a natureza, a época ou a extensão de outros procedimentos de auditoria planejados. Podem chegar ao conhecimento do auditor certas informações que difiram significativamente das informações nas quais as avaliações de riscos foram baseadas inicialmente.

Por exemplo, o grau de não conformidade que o auditor detectar ao executar os procedimentos de auditoria pode alterar seu julgamento sobre as avaliações de riscos e pode indicar fragilidades relevantes nos controles internos. Em tais circunstâncias, o auditor deve reavaliar os procedimentos de auditoria planejados com base numa consideração revisada dos riscos avaliados.

A ISSAI 4000.158 afirma: "O auditor deve selecionar uma combinação de técnicas de auditoria que lhe permita formar uma conclusão com o nível de asseguração estabelecido."

As evidências podem ser obtidas por meio de diversas técnicas. O auditor deve exercer seu julgamento sobre qual método (ou qual combinação de métodos) para obter evidências de auditoria será adequadamente confiável e deve equilibrar a confiabilidade das evidências com o custo de obtê-las. Algumas técnicas comumente usadas para a coleta de evidências são[72] os testes de controles (observação, inspeção, investigação e reexecução) e os procedimentos substantivos (testes de detalhes e procedimentos analíticos).

Testes de controles

Os testes de controles consistem na testagem dos controles implementados pela Administração para reduzir os riscos de não conformidade ou os riscos de que as informações sobre o objeto apresentem distorções relevantes. Para a maioria dos objetos, testar os principais controles é uma maneira eficaz de coletar evidências de auditoria[73].

O auditor realiza testes de controles para confirmar a avaliação preliminar dos controles-chave nos quais pretende se basear. O objetivo dos testes de controles é avaliar se esses controles-chave funcionaram de forma eficaz e contínua durante o período em análise.

- Se os testes de controles confirmarem que os controles funcionaram de forma contínua e eficaz durante todo o período em análise, é possível confiar nesses controles e, logo, realizar testes substantivos mínimos. Quando se constatar que esses controles não funcionaram de forma contínua e eficaz ao longo do período sob revisão, o auditor deve reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a serem realizados.
- As técnicas geralmente usadas para testar os principais controles são a observação, a investigação, a inspeção e o recálculo (ou uma combinação delas). O auditor pode documentar a testagem da eficácia operacional dos controles usando o formulário de documentação contido no Anexo 6.1.

72 ISSAI 4000.160
73 ISSAI 4000.168

A observação consiste na análise de um processo ou procedimento executado por outros. A observação fornece evidências de auditoria sobre o desempenho de um método ou sistema, mas é limitada ao momento em que a observação ocorrer; além disso, o próprio ato de observação pode afetar a forma como o processo ou procedimento é executado[74]. Ao realizar uma auditoria de conformidade, isso pode incluir, por exemplo, observar como um processo de licitação é realizado ou observar como os pagamentos de benefícios são processados na prática.

A inspeção consiste no exame de livros, registros ou documentos, internos ou externos, em papel ou meio eletrônico, ou por meio de um exame físico. O auditor considera a confiabilidade de todos os documentos inspecionados e permanece ciente dos riscos de fraude e da possibilidade de que os documentos examinados não sejam autênticos[75]. Ao realizar uma auditoria de conformidade, a inspeção pode, por exemplo, incluir a revisão de arquivos de casos ou de outros documentos relevantes para determinar se os beneficiários atendem aos requisitos de elegibilidade; ou o exame de um ativo, como uma ponte ou uma edificação, para determinar se ela atende às especificações de obras aplicáveis.

A investigação consiste na solicitação de informações de pessoas relevantes, dentro e fora da entidade auditada. Na maioria dos casos, dependendo do objeto e do escopo, as entrevistas e questionários não serão, por si só, evidências suficientes e apropriadas. Outros métodos relevantes de coleta de evidências a serem considerados são, por exemplo, a documentação escrita da entidade auditada[76]. Em geral, a investigação é uma técnica amplamente utilizada durante as auditorias e pode complementar outros procedimentos. Por exemplo, ao observar certos processos, como o pagamento de benefícios em determinado país ou estado, podem ser feitas perguntas aos funcionários sobre como é identificada e interpretada a legislação relevante (ou suas eventuais alterações e atualizações).

As ISCs com poderes jurisdicionais podem usar o método de investigação conforme preveem as leis que regem os procedimentos de auditoria. A investigação pode incluir a elaboração e o envio de comunicados escritos aos responsáveis relevantes solicitando informações específicas que a equipe de auditoria considerar necessárias para fundamentar suas conclusões[77].

As confirmações externas constituem evidências de auditoria obtidas pelo auditor de terceiros na forma de respostas escritas diretas. O auditor recebe *feedback* diretamente de beneficiários ou terceiros que tiverem recebido doações. A entidade auditada afirma que os valores foram pagos ou confirma que os recursos foram utilizados para os fins específicos estabelecidos nos termos de um acordo de doação ou financiamento[78].

A reexecução consiste na repetição, de forma independente, dos mesmos procedimentos já executados pela entidade auditada, ou seja, de controles inicialmente executados como parte dos controles internos da entidade. A reexecução pode ser feita manualmente ou por técnicas de auditoria assistidas por computador. Nos casos que envolvam questões altamente técnicas, pode ser necessária a contratação de especialistas externos[79].

74 ISSAI 4000.161
75 ISSAI 4000.162
76 ISSAI 4000.163
77 ISSAI 4000.171
78 ISSAI 4000.164
79 ISSAI 4000.165

O recálculo consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser realizado manual ou eletronicamente[80]. Alguns exemplos de reexecução são:

- Revisão de arquivos de casos individuais para verificar se a entidade auditada tomou as decisões corretas ou se prestou os serviços adequados de acordo com os critérios relevantes;
- Reexecução de diligências processuais para verificação da idoneidade de vistos ou autorizações de residência emitidos; e
- Recálculo das deduções fiscais na folha de pagamento do pessoal da entidade auditada para confirmar os valores corretos dos impostos.

Procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos incluem testes de detalhes e procedimentos analíticos.

Os testes de detalhes consistem na testagem de transações ou atividades detalhadas com base nos critérios de auditoria. Os testes substantivos sempre devem ser incluídos nos trabalhos de certificação[81]. Na maioria dos trabalhos de relatório direto, os auditores também realizam testes substantivos. Isso ocorre quando, na fase de planejamento, ao identificar os riscos, os auditores determinam que os controles internos da entidade são muito limitados ou inexistentes. Dependendo de quão bem a entidade tiver administrado o objeto, os auditores podem decidir não testar e avaliar separadamente os controles internos, mas, sim, examinar os controles relevantes juntamente com testes substantivos.

Os procedimentos substantivos são projetados durante a fase de planejamento para responder à avaliação de riscos relacionada; seu objetivo é obter evidências de auditoria para detectar não conformidades. No entanto, independentemente dos riscos avaliados e do nível de confiança, o auditor deve elaborar e executar procedimentos substantivos (testes de detalhes) para cada área relevante. Os testes substantivos geralmente consistem no seguinte:

80 ISSAI 4000.166
81 ISSAI 4000.167

Teste substantivo	Áreas
Computação	• Reexecução de cálculos de solicitações e doações
Análise (exceto a revisão analítica)	• Análise dos achados de auditores internos e outros Análise da base jurídica, de compromissos jurídicos e orçamentários, da elegibilidade e de procedimentos licitatórios
Reexecução	• Reexecução de transações já inspecionadas ou auditadas
Inspeção	• Ativos físicos • Contratos • Reivindicações • Relatórios de controles *ex ante* e *ex post* • Relatórios de auditoria (interna e externa) • Relatórios de monitoramento • Documentos de apoio, por exemplo, faturas, documentos de aquisições públicas, análises de custo-benefício, fotos, registros de beneficiários
Investigação e confirmação	• Investigação da Administração e pessoal da entidade auditada • Circularização de saldos bancários • Circularização de recebíveis
Observação	• Verificações no local

Exemplo Ilustrativo 6.1: Procedimentos substantivos

O auditor deve realizar testes substantivos conforme previsto na fase de planejamento, a menos que a avaliação dos resultados dos testes de controles exija que ele reconsidere a natureza, a época e a extensão dos testes de detalhes. O auditor pode documentar os procedimentos de testes substantivos usando o formulário de documentação sugerido no Anexo 6.2.

Os procedimentos analíticos consistem na obtenção de informações de várias fontes para determinar as expectativas, na comparação da situação real com tais expectativas, na investigação das razões de quaisquer discrepâncias que surjam e na avaliação dos resultados. Esses procedimentos podem ser usados tanto durante a análise de riscos quanto na coleta de evidências de auditoria. As evidências de auditoria podem ser obtidas comparando dados e investigando flutuações ou identificando relações que pareçam incompatíveis com as expectativas, com base em dados históricos ou na experiência do auditor. As técnicas de análise de regressão ou outros métodos matemáticos podem ajudar os auditores do setor público a comparar os resultados reais com os esperados.

Em auditorias com asseguração limitada, os procedimentos analíticos e as inspeções geralmente são suficientes para formar uma conclusão com asseguração limitada. Em contraste, as conclusões com asseguração razoável devem ser formadas com base numa combinação das técnicas de auditoria[82].

No entanto, em auditorias de conformidade, os procedimentos analíticos podem, apenas em determinadas circunstâncias, auxiliar o auditor na avaliação da conformidade. Por exemplo, quando os benefícios de um programa de doações estiverem sujeitos a um valor máximo e o número de beneficiários

82 ISSAI 4000.169

for conhecido, o auditor pode usar procedimentos analíticos para determinar se houve alguma violação do teto previsto. Essas técnicas ou suas combinações podem ser usadas para testes de controles ou procedimentos substantivos.

Considerações na coleta de evidências

O auditor pode considerar o nível de confiabilidade das evidências como uma diretriz geral, que pode variar conforme a entidade. A seguir, é apresentada uma hierarquia da confiabilidade dos tipos de evidências[83]:

Nível de confiabilidade	Tipos de evidências
Alto	- Exame físico - Reexecução
Médio	- Documentação - Confirmação - Procedimentos analíticos
Baixo	- Investigação da Administração ou pessoal da entidade - Observação

Em algumas situações, o auditor pode considerar as confirmações como uma fonte de evidências altamente confiável, quando um terceiro independente for qualificado para responder às solicitações do auditor. Logo, o nível de confiabilidade está sujeito a uma série de exceções, considerando o contexto da auditoria.

O auditor pode utilizar um ou mais desses procedimentos com base nos riscos de não conformidade com os critérios e outras informações sob auditoria. A tabela a seguir[84] apresenta os tipos de evidências e os procedimentos de auditoria relevantes para coletá-las.

Tipos de evidências		Procedimentos de coleta de evidências
Cálculos do auditor	→	Recálculo do auditor
Observação física, inspeção	→	Observação e exame pelo auditor
Declarações de partes independentes	→	Confirmação por carta
Declarações do pessoal da entidade	→	Investigação verbal e representações escritas
Documentos elaborados por partes independentes	→	Exame de documentos (confirmação ou rastreamento)
Documentos elaborados pela entidade auditada	→	Exame de documentos (confirmação ou rastreamento)
Relações entre dados	→	Varredura Procedimentos analíticos

83 MESSIER JR., William F. *Auditing and Assurance Services*: A Systematic Approach (3ª edição), p. 152
84 ROBERTSON, Jack C.; LOUWERS, Timothy J. *Auditing and Assurance Services* (10ª edição), p. 93

Exame de documentos: comprovação

A confirmação (ou *vouching*) consiste em comparar informações de um documento ou registro com as de um ativo, documento ou registro elaborado anteriormente. Por exemplo, os auditores podem confirmar informações contidas num relatório gerado por computador com base nos documentos originais, dos quais as informações foram retiradas e inseridas no sistema de informações da entidade; assim, é verificada a validade das informações.

Exame de documentos: rastreamento

O rastreamento consiste em comparar as informações de um documento, registro ou ativo com as de um documento ou registro elaborado posteriormente. Por exemplo, se o auditor contar o estoque da entidade, ele rastreará sua contagem até os registros de estoque da entidade e verificará se o estoque está completo, conforme os registros.

Varredura

A varredura é a maneira pela qual os auditores exercem sua supervisão geral de itens ou eventos incomuns na documentação da entidade auditada. Em geral, a varredura consiste em "manter os olhos abertos" para identificar algo fora do comum. Os auditores devem considerar que o procedimento de varredura geralmente não produz evidências diretas por si só, mas pode ajudar os auditores a identificar perguntas para as quais precisam obter evidências.

6.4 Determinação do tamanho da amostra

A ISSAI 4000.172 afirma: "O auditor deve usar amostragem de auditoria, quando apropriado, para fornecer uma quantidade suficiente de itens para tirar conclusões sobre a população da qual a amostra é selecionada. Ao desenhar uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar o propósito do procedimento de auditoria e as características da população da qual a amostra será extraída."

A amostragem de auditoria é definida como a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos itens de uma população de relevância para a auditoria. A amostra pode ser quantitativa ou qualitativa, dependendo do escopo da auditoria e da necessidade de informações para analisar o objeto sob diversos ângulos.

A amostragem quantitativa é usada quando o auditor busca tirar conclusões sobre toda a população testando uma amostra de itens selecionados. Na amostragem quantitativa, o risco da amostra deve ser reduzido a um nível mínimo aceitável. No entanto, a amostragem quantitativa pode exigir técnicas estatísticas. Se a equipe de auditoria não dispuser das competências necessárias para aplicá-las, pode ser necessário contratar um especialista em estatística.

A amostragem qualitativa é um procedimento seletivo conduzido como um processo deliberado e sistemático para identificar os fatores de variação do objeto. O auditor pode criar a amostra com base em características de indivíduos, grupos, atividades, processos ou da entidade auditada como um todo. A amostragem qualitativa sempre requer uma avaliação cuidadosa e conhecimentos suficientes sobre o objeto.

Quando o auditor seleciona casos para estudo aprofundado, isso geralmente resulta em amostras relativamente pequenas, capazes de responder a perguntas mais exploratórias e fornecer novas informações, análises e *insights* sobre o objeto em questão. Pode ser apropriado empregar uma amostragem baseada em riscos em vez de uma abordagem estatística ao selecionar itens para testes: por exemplo, ao abordar um risco significativo específico.

Seleção de amostras para testes

Ao decidir quais itens de amostragem testar, o auditor pode:

- Selecionar todos os itens (exame completo);
- Selecionar itens específicos; ou
- Usar uma amostragem de auditoria.

A escolha do método depende do julgamento profissional do auditor com base na avaliação de riscos, na materialidade, na eficiência e no custo da auditoria. Contudo, o método selecionado deve ser eficaz para atender ao objetivo dos procedimentos de auditoria.

Quando selecionar todos os itens

A seleção de todos os itens é apropriada quando o número de itens for pequeno, mas de alto valor; quando o risco for alto; ou quando as técnicas de auditoria assistida por computador (CAATs) permitirem que todos os itens sejam testados com eficiência. É uma opção mais comum para testes substantivos (testes de detalhes) que para testes de controles.

Quando selecionar itens específicos

O auditor seleciona certos itens de uma população devido a suas características específicas. Em geral, são itens de alto valor ou alto risco (por exemplo, montantes relativamente altos ou baixos) ou itens que representam uma grande proporção do objeto. É um método útil para testes de controles e testes substantivos, bem como para obter entendimento sobre a entidade ou para confirmar a avaliação de riscos do auditor. Embora seja um método eficiente para a coleta de evidências de auditoria, não é comparável à amostragem de auditoria e, portanto, os resultados não podem ser projetados para toda a população. No entanto, pode desempenhar um papel importante como parte de uma abordagem de auditoria que forneça asseguração razoável sem usar métodos de amostragem de auditoria.

Quando usar amostragem de auditoria

O método de amostragem a ser usado na seleção da amostra deve corresponder às características da população. A equipe de auditoria deve decidir o método mais apropriado para selecionar as amostras. O auditor pode determinar o método de amostragem adequado usando a árvore de decisão apresentada na Figura 6.1 a seguir.

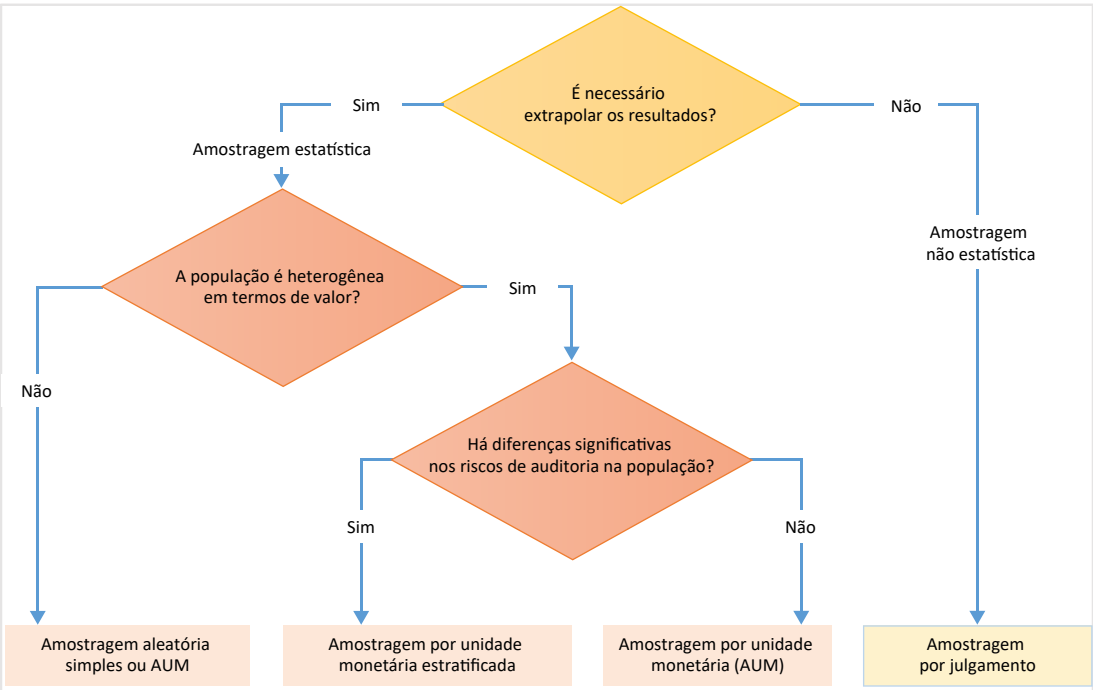


Figura 6.1: Árvore de decisão: determinação do método de seleção de amostras mais apropriado

Amostragem por julgamento (amostragem baseada em riscos): consiste na seleção de itens de uma população de acordo com critérios predeterminados e documentados com base no julgamento do auditor. A amostragem por julgamento ou baseada em riscos não pode ser usada se o objetivo da amostra for extrapolar os resultados. Ao relatar os resultados, os auditores devem ter cuidado para garantir que os leitores não sejam induzidos a pensar que os resultados são representativos da população.

Amostragem aleatória simples: a principal característica da amostragem aleatória simples é que todas as transações ou unidades amostrais têm a mesma chance de serem selecionadas para os testes. Uma transação de alto valor não tem mais probabilidade de ser escolhida que uma de baixo valor. Embora seja o método mais simples de se aplicar, seu uso para testes de detalhes é geralmente restrito a situações em que as unidades amostrais que compõem determinada área do objeto sejam bastante homogêneas.

A amostragem sistemática é um método de amostragem estatística em que cada item tem a mesma chance de seleção. A implementação prática da amostragem sistemática parte de um ponto aleatório e, em seguida, adota um intervalo médio de amostragem para a progressão ao longo das despesas. Por exemplo, se o auditor desejar selecionar cem itens de uma população de 20 mil itens, o intervalo uniforme será de 200 itens. O auditor seleciona o primeiro item do primeiro intervalo e seleciona outro a cada 200 itens. O primeiro item é selecionado aleatoriamente.

Amostragem por unidade monetária (AUM): A amostragem por unidade monetária é um método de amostragem estatística em que uma transação de alto valor tem mais probabilidade de aparecer na amostra que outra de menor valor. A chance de uma transação ser selecionada é diretamente proporcional a seu tamanho. Qualquer transação acima do intervalo médio de amostragem certamente será selecionada. A amostragem por unidade monetária é mais utilizada que a amostragem aleatória

simples porque costuma ser mais eficiente, uma vez que as margens de incertezas nas estimativas de erros são geralmente mais estreitas.

No entanto, os cálculos envolvidos na extração de uma amostra por unidade monetária podem ser complicados (o método é prático se puder ser automatizado). Além disso, estatisticamente, esse método é válido apenas para populações com baixas taxas de erro.

AUM estratificada: A amostragem por unidade monetária estratificada divide a população em vários subgrupos (estratos). Os estratos devem ser predefinidos de acordo com as diferentes características da população — por exemplo, de acordo com o risco. O auditor deve exercer seu julgamento profissional ao determinar essas características, inclusive seu conhecimento da população sujeita à auditoria. Em cada estrato, vários itens são selecionados com base na AUM. O número de itens a serem selecionados pode diferir em cada estrato.

Considerando as características específicas da auditoria e do objeto, usando qualquer um desses métodos, o auditor seleciona as amostras para executar os procedimentos de auditoria dos riscos identificados, visando a reunir evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

Considerações na seleção de amostras para testes

É importante observar que a determinação do tamanho da amostra requer a documentação das considerações subjacentes ao assunto. O tamanho da amostra da auditoria é baseado no julgamento do auditor. A decisão depende de fatores como a relevância dos controles testados, ou os riscos de não conformidade relevante, que são importantes para a documentação da aplicação dos procedimentos de amostragem.

Além disso, as ISCs podem se referir a suas orientações internas, o que pode resultar em amostras com tamanhos diferentes do que foi sugerido aqui. Quando o auditor determina o tamanho de amostra usando métodos sugeridos pela ISC, também é importante documentar a base para tal determinação como parte dos procedimentos de amostragem.

6.5 Avaliação de evidências de auditoria e formação de conclusões

A ISSAI 4000.179 afirma: “O auditor deve comparar as evidências de auditoria obtidas com os critérios de auditoria definidos para desenvolver os achados e conclusões da auditoria.” Para garantir uma visão equilibrada e objetiva, o processo de avaliação requer a consideração de todas as evidências fornecidas em relação aos achados da auditoria. Ao avaliar o escopo do trabalho realizado, o auditor determina se é capaz de tirar uma conclusão. Se o escopo do trabalho for insuficiente, o auditor pode considerar a execução de procedimentos adicionais ou modificar sua opinião ou conclusão devido a uma limitação de escopo.

Evidências suficientes e apropriadas

O processo de coleta de evidências continua até que o auditor esteja confiante de que há evidências suficientes e apropriadas para dar suporte ao nível acordado de asseguração para sustentar sua conclusão ou opinião[85]. O auditor deve manter ceticismo profissional durante toda a auditoria para reduzir os riscos de:

- Ignorar circunstâncias incomuns;
- Generalizar demais ao tirar conclusões de observações; e
- Utilizar pressupostos inapropriados para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos e avaliar seus resultados.

Na avaliação das evidências coletadas, o auditor deve exercer ceticismo profissional ao questionar as evidências inconsistentes e a confiabilidade dos documentos e respostas às indagações. Além disso, o auditor deve considerar a suficiência e adequação das evidências obtidas à luz das circunstâncias.

O auditor não deve desconsiderar sua experiência passada no que diz respeito à honestidade e integridade dos fornecedores das evidências. No entanto, a crença de que tais pessoas ou entidades sejam honestas e íntegras não isenta o auditor da necessidade de manter ceticismo profissional durante a auditoria. Também é igualmente importante considerar:

- A natureza, o momento e a extensão dos procedimentos usados para obter evidências
- A existência (ou não) de evidências apropriadas e suficientes
- A possível necessidade de realizar mais procedimentos para atingir os objetivos das normas de auditoria relevantes
- As conclusões apropriadas a serem formadas com base nas evidências obtidas

Nos trabalhos de relatório direto, os auditores planejam procedimentos de auditoria para reunir evidências sobre os riscos identificados na fase de planejamento. A estratégia de auditoria e o documento de planejamento da auditoria incluem a matriz de planejamento (Anexo 5.7), que lista todos os riscos para os testes de auditoria aplicando vários procedimentos de auditoria. Após realizar todos os procedimentos de auditoria para os riscos identificados, com base em suas informações e análises, o auditor formula seus achados de auditoria.

Achados e observações de auditoria

Os achados de auditoria descrevem, com base em informações coletadas durante o trabalho de campo, desvios de conformidade entre a situação real e os critérios. Os elementos comuns de um achado são os critérios (normas), as condições (situação verificada em relação aos critérios), as causas (motivo do desvio dos critérios) e os efeitos (consequências da não conformidade).

85 ISSAI 4000.150

Os achados e as informações obtidas durante a auditoria, bem como as conclusões e recomendações, podem ser registradas na matriz de achados. A matriz de achados é uma ferramenta útil para facilitar a avaliação dos achados (se eles se baseiam em evidências suficientes e apropriadas), bem como para elaborar um relatório de auditoria coerente.

A narrativa dos achados deriva dos testes substantivos de detalhes (ou dos procedimentos realizados) para todos os riscos identificados. A tabela apresentada no exemplo Ilustrativo 6.2 abaixo contém os elementos de uma matriz de achados de auditoria.

Questão de auditoria/risco:			
Achado			
Critérios de auditoria	Condições/ evidências	Causas	Efeitos
Conclusão: **....** **Recomendação (se aplicável):** **....**			

Exemplo Ilustrativo 6.2: Formulário de matriz de achados

O auditor determina as causas da não conformidade e seus efeitos. Os efeitos da não conformidade podem incluir prejuízos monetários ou outros passivos para a entidade; e também podem indicar a parte responsável pela não conformidade. Embora a identificação das causas seja importante, é mais importante determinar a raiz de uma não conformidade específica.

O auditor pode fazer recomendações apropriadas e implementáveis com base na causa original identificada. Se não for possível identificar a raiz do problema, a recomendação não abordará a causa original, e a entidade não conseguirá corrigir a não conformidade específica. Identificar a raiz do problema exige que o auditor se concentre nas causas subjacentes da não conformidade, e não nas causas superficiais ou óbvias. O processo de análise de causa original é explicado a seguir.

Análise da causa original, ou raiz do problema		
A raiz do problema é identificada com o uso de ferramentas apropriadas de análise de causas originais, como, por exemplo, geração livre de ideias [*brainstorming*], diagrama espinha de peixe, fluxograma ou resposta aos "cinco porquês". O método dos cinco porquês é a ferramenta mais simples para a análise de causas originais. Consiste num método de perguntas para explorar as relações de causa e efeito subjacentes ao problema. Essencialmente, o auditor continua perguntando "por quê" até que uma conclusão significativa seja alcançada. Geralmente, ao menos cinco perguntas devem ser feitas, embora, às vezes, sejam necessárias perguntas adicionais se a causa real não tiver sido identificada. Um exemplo ilustrativo[86] é apresentado abaixo.		
Achado de não conformidade	A frota de veículos da entidade não atingiu a meta de disponibilidade definida: a entidade não cumpriu os critérios de prestação dos serviços requeridos por meio da disponibilização de veículos.	
Causa óbvia	A entidade não dispunha de veículos suficientes.	
Recomendação	Dirigida a um sintoma ou causa aparente: A entidade deve assegurar que a frota de veículos cumpra a meta de disponibilidade.	
	Porquê 1	Muitas vezes os veículos não estavam disponíveis devido a problemas mecânicos.
	Porquê 2	Não havia técnicos suficientes no local para realizar os reparos mecânicos.
	Porquê 3	Pouquíssimos técnicos realizaram treinamentos nos últimos anos.
	Porquê 4	Não havia instrutores suficientes para realizar o treinamento necessário.
	Porquê 5	Muitos instrutores se aposentaram no mesmo ano, e não há qualquer plano de sucessão ou estratégia de contratações.
Recomendação	Dirigida à raiz do problema: A entidade deve estabelecer um plano de sucessão e uma estratégia de contratações para apoiar as atividades de manutenção de veículos.	

Ao responder aos "cinco porquês" usando a análise de raiz do problema, o auditor constatou que a entidade não foi capaz de fornecer os serviços devido a um corte orçamentário no treinamento dos condutores. Além disso, não havia motoristas qualificados suficientes para a prestação dos serviços. Se o auditor tivesse encerrado a análise no nível das causas superficiais ou óbvias, a recomendação teria sido de que a entidade deveria garantir que os serviços fossem prestados de acordo com as regras exigidas. Uma vez que isso não aborda o problema central da não conformidade, não levaria a nenhuma melhoria no sistema da entidade, e a não conformidade se repetiria.

Consideração da materialidade

Ao preencher as matrizes de achados para os riscos identificados, o auditor deve determinar a materialidade ou não das não conformidades. Nesse caso, o auditor aplica o conceito de materialidade por valor e por natureza ou contexto. A ISSAI 4000.37 afirma que o auditor usa a materialidade para decidir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados e para avaliar as evidências de auditoria. Ao avaliar as evidências e concluir a auditoria, o auditor usa a materialidade para avaliar o escopo do trabalho e o nível de não conformidade e, assim, determinar os impactos sobre a conclusão ou opinião.

86 https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisEN.pdf

Se a não conformidade puder ser quantificada, a materialidade quantitativa determinada na fase de planejamento pode ser aplicada. Quando a não conformidade for não monetária e qualitativa, o auditor pode aplicar o limite de materialidade identificado na fase de planejamento. O auditor deve usar seu julgamento profissional para determinar se a não conformidade é relevante ou não, considerando:

O montante envolvido...	que pode ser uma quantia monetária ou outras medidas, como o número de pessoas envolvidas, atrasos em dias ou tempo etc.
A visibilidade e a sensibilidade...	do objeto sob auditoria, e os efeitos e consequências da não conformidade
As expectativas...	do Legislativo, do público em geral ou de outras partes interessadas e usuários finais do relatório de auditoria
A natureza e relevância...	das normas que regem o objeto

O auditor pode documentar os achados sobre os riscos identificados usando o formulário de documentação contido no Anexo 6.3: Matriz de achados de auditoria. A seguir, é apresentado um exemplo ilustrativo de uma matriz de achados elaborada com base no exemplo da Câmara Municipal apresentado na seção sobre planejamento (seção 5.2).

Exemplo: Realização de procedimentos de auditoria para as operações da Câmara Municipal

Questão de auditoria/risco:
A entidade pode não ter dispositivos de segurança adequados para o combate a incêndios em suas edificações.

Achado			
Critérios de auditoria	**Condições/evidências**	**Causas**	**Efeitos**
De acordo com a cláusula 1.1.20xx do documento sobre Segurança contra Incêndios de 20xx: "Todas as novas edificações devem ter, pelo menos, um extintor de incêndio em cada andar."	A equipe de auditoria analisou e verificou as plantas aprovadas da edificação. Além disso, a equipe comparou as implementações do requisito durante uma verificação física de locais selecionados realizada entre 20/07/20xx e 22/07/20xx em conformidade com a cláusula 1.1.20xx. A equipe constatou que, na maioria das edificações, não havia equipamentos de segurança contra incêndios conforme exige a cláusula.	O órgão municipal não impôs o requisito antes de aprovar as plantas e projetos de construção. Além disso, a cláusula não incluía nenhuma previsão de penalidade pela ausência de extintores de incêndio; portanto, o órgão municipal não poderia impor uma penalidade para tais casos.	Devido a isso, as edificações são vulneráveis a riscos de incêndio e riscos potenciais para vidas humanas.

Conclusão
A entidade não cumpriu os requisitos de pelo menos um extintor de incêndio em cada andar da edificação, conforme a cláusula 1.1.20xx do documento sobre Segurança contra Incêndios de 20xx.

Recomendação
A Administração deve estabelecer controles adequados para garantir que o disposto na cláusula seja rigorosamente cumprido em futuras aprovações, além de fazer cumprir a regra de penalidades para as não conformidades de acordo com a emenda à cláusula 1.1.20xx do documento sobre Segurança contra Incêndios de 20xx.

Formação de uma conclusão geral sobre o objeto

A ISSAI 4000.184 afirma: "Baseado nos achados da auditoria e na materialidade, o auditor deve concluir se o objeto está, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com os critérios aplicáveis."

O auditor forma a conclusão geral, ou opinião de auditoria, ao avaliar todas as evidências relevantes em relação à materialidade identificada. Com base na materialidade, o auditor avalia se os achados da auditoria são suficientemente relevantes para formar uma conclusão sobre o objeto.

Ao avaliar os resultados da auditoria de objetos com atributos de conformidade não monetária, deve ser aplicado o limite de materialidade qualitativa (o nível tolerável de não conformidade) definido no estágio de planejamento. Um limite também pode ser definido para cada área do objeto, bem como para o objeto como um todo. Um limite de materialidade para cada área do objeto, além do limite de materialidade geral, pode ser útil para avaliar os resultados amostrais e formar uma conclusão.

Exemplo:

Se o objeto forem as práticas de aquisições e contratações do Ministério da Infraestrutura:

- O limite geral (nível tolerável de não conformidade) pode ser definido em 4%.
- O limite para áreas individuais do objeto pode ser definido como:
  Planejamento de aquisições 3%; aquisições 5%; gestão de contratos 4%.

O limite para áreas individuais deve ser definido após considerar os riscos envolvidos em cada área, o status dos controles e o histórico de conformidade anterior da entidade nessas áreas.

Chegar a uma conclusão a partir dos resultados dos testes de controles é um processo comum, tanto nos trabalhos de certificação quanto naqueles de relatório direto. É o processo de auditoria mais comumente seguido para se chegar à conclusão da auditoria quando os testes de controles e as amostragens estatísticas são usados para objetos orientados pelo valor e para casos de não conformidade quantificável. Se a amostragem estatística for aplicada a um trabalho de relatório direto, o objeto for orientado pelo valor e as não conformidades forem quantificáveis, o mesmo processo pode ser seguido para se formar a conclusão.

Ao formular a conclusão geral, o auditor deve calcular a taxa real de não conformidade. Para tal, o auditor determina os casos de não conformidade observados nos testes. Por exemplo, se o tamanho total da amostra testada for 40 e as instâncias de não conformidade identificadas forem 5, a taxa real de não conformidade será (5/40) x 100 = 12,50%. Se for usada amostragem por julgamento, o auditor pode comparar diretamente essa taxa de não conformidade ao nível tolerável de não conformidade (limite) definido para o objeto em questão. Se a taxa de não conformidade exceder o limite, o auditor pode concluir que o objeto não está em conformidade com os critérios estabelecidos.

No entanto, pode ser possível que os casos de não conformidade identificados se refiram a uma área específica e não se apliquem a todo o objeto. Em outras palavras, a não conformidade não é generalizada. Nesse caso, o auditor deve modificar a conclusão de forma que isso seja claramente comunicado.

Nos casos em que o auditor consegue quantificar a não conformidade, o valor da não conformidade é comparado ao nível de materialidade qualitativa definido para se formar a conclusão. Os auditores também consideram a abrangência da não conformidade e podem modificar sua conclusão dependendo das circunstâncias.

6.6 Asseguração de qualidade na fase de trabalho de campo da auditoria

Garantir a qualidade durante o trabalho de campo da auditoria, quando se fazem a coleta e avaliação das evidências de auditoria, é um componente fundamental das práticas de auditoria. Após a conclusão do trabalho de campo, o supervisor de auditoria deve revisar todos os aspectos das tarefas de auditoria realizadas — inclusive os testes de auditoria realizados, as constatações e a documentação — e deve documentar tais revisões. É útil, nesse processo de revisão, identificar as mudanças e melhorias necessárias para auditorias atuais e futuras. O revisor pode considerar a lista de verificação apresentada no Apêndice 6-A para revisar a qualidade do trabalho de campo da auditoria.

Capítulo 7

Relatórios e monitoramento de auditorias de conformidade

7.1 Princípios de relatórios
7.2 Elementos de um relatório de auditoria de conformidade
7.3 Relatórios de ISCs com poderes jurisdicionais
7.4 Relatos de suspeitas de fraude e atos ilícitos
7.5 Asseguração da qualidade dos relatórios de auditoria
7.6 Comunicação do relatório às partes interessadas
7.7 Monitoramento da auditoria

Este capítulo cobre as fases de relatório e monitoramento dos processos de auditoria de conformidade. Ele descreve os princípios de relatórios, bem como a estrutura, a forma e o conteúdo dos relatórios para trabalhos de relatório direto e de certificação.

Por meio de seus relatórios de auditoria, a ISC fornece informações aos usuários previstos (Figura 7.1) sobre o cumprimento, por parte das entidades auditadas, de decisões legislativas, leis, atos jurídicos, políticas, códigos estabelecidos e termos acordados. O auditor executa os procedimentos de auditoria para reduzir os riscos de auditoria e para assegurar que a conclusão ou opinião apresentada no relatório seja apropriado às circunstâncias da auditoria. Essa asseguração, com efeito, forma a base para o relatório de auditoria de conformidade.

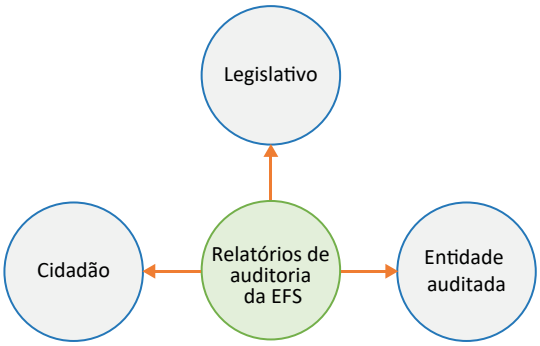


Figura 7.1: Usuários de relatórios de auditoria de ISCs

A fase de relatórios começa quando os auditores redigem seus achados ou observações preliminares. A direção da ISC aprova as observações iniciais, e, em seguida, a equipe conclui os procedimentos de contraditório com a entidade auditada. O auditor finaliza o relatório para aprovação da ISC, emitindo-o e enviando-o aos respectivos usuários de acordo com o mandato da ISC.

7.1 Princípios de relatórios

Para garantir que o relatório seja elaborado de acordo com os padrões de qualidade e seja relevante para todos os seus usuários, ele deve estar em conformidade com os cinco princípios de relatórios. A ISSAI 4000.202 afirma: "O auditor deve preparar um relatório de auditoria com base nos princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório."

Objetividade	Exige que o auditor exerça julgamento e ceticismo profissionais para garantir que o relatório seja factualmente correto e que os achados e conclusões sejam apresentados de maneira pertinente, justa e equilibrada.
Integridade	Exige que o auditor considere todos os achados de auditoria relevantes antes da publicação do relatório. A relação entre os objetivos, achados e conclusões da auditoria precisa ser completa e claramente declarada.
Tempestividade	Exige que o auditor elabore o relatório no prazo devido, quando os achados forem aplicáveis e relevantes para os usuários previstos.
Precisão e consulta	Exigem que o auditor verifique a exatidão dos fatos com a entidade auditada e assegure que os achados retratem uma imagem correta e lógica.
Contraditório	Exige que o auditor incorpore comentários da parte responsável, conforme o caso, e forneça respostas e avaliações de tais comentários.

Exemplo Ilustrativo 7.1: Princípios de relatórios

A chave para um relatório excelente é a comunicação eficaz, com achados e conclusões claras e objetivas sobre os objetivos da auditoria. Seu objetivo é permitir ao leitor entender o que foi feito, por que foi feito, e como foi feito. Também fornece recomendações práticas, sem prejudicar a objetividade do auditor.

O planejamento adequado e a condução com medidas adequadas de controle de qualidade durante todo o processo constituem a base para um relatório de auditoria de conformidade de qualidade. Além disso, os relatórios devem ser claros — com linguagem simples para fácil compreensão, sem imprecisões ou ambiguidades. Devem, também, ser concisos e equilibrados. No relatório, o auditor deve apresentar argumentos persuasivos, com exemplos ilustrativos. O relatório ajuda a parte responsável a tomar as medidas corretivas apropriadas para lidar com os casos de não conformidade e assiste o auditor a planejar o monitoramento de seus achados. Ao decidir sobre como elaborar o relatório, o auditor deve considerar o seguinte:

7.2 Elementos de um relatório de auditoria de conformidade

Considerando os tipos de auditorias e o nível de asseguração fornecido, os relatórios de auditoria de conformidade costumam cobrir trabalhos de relatório direto ou de certificação e com asseguração razoável. A estrutura e o conteúdo desses dois tipos são descritos a seguir. Para determinar a extensão e a estrutura de seus relatórios de auditoria de conformidade, a equipe de auditoria precisa considerar o mandato e o marco jurídico da ISC, juntamente com os requisitos das ISSAIs.

Os elementos do relatório de auditoria para trabalhos de relatório direto[87] e trabalhos de certificação[88] são:

Trabalho de relatório direto	Trabalho de certificação
1. Título	1. Título
	2. Destinatário
2. Identificação das normas de auditoria	3. Identificação das normas de auditoria e do nível de asseguração
3. Resumo executivo (conforme o caso)	
4. Descrição do objeto e do escopo (extensão e limites da auditoria)	4. Descrição das informações do objeto e, conforme o caso, do objeto subjacente
	5. Extensão e limites da auditoria, inclusive o período coberto
	6. Responsabilidades do responsável e do auditor
5. Critérios de auditoria	7. Critérios de auditoria
6. Explicação e raciocínio dos métodos usados	8. Resumo do trabalho realizado e métodos usados
7. Achados	
8. Conclusão(ões) baseada(s) em respostas a perguntas específicas de auditoria ou opinião	9. Opinião ou conclusão
9. Respostas da entidade auditada (conforme o caso)	10. Respostas da entidade auditada (conforme o caso)
10. Recomendações (conforme o caso)	11. Data do relatório
	12. Assinatura

Alguns desses elementos são comuns tanto para os trabalhos de relatório direto quanto para aqueles de certificação. Alguns elementos são específicos para cada tipo de auditoria. Eles são explicados a seguir.

87 ISSAI 4000.210
88 ISSAI 4000.218

Elementos comuns de trabalhos de relatório direto e de certificação

Título	O título do relatório faz uma breve menção ao objeto da auditoria, de forma que possa ser claramente compreendido pelos leitores.
Identificação das normas de auditoria aplicadas e do nível de asseguração	Em seus relatórios de auditoria, a ISC declara quais normas adota ao realizar a auditoria. Além disso, no relatório de auditoria, a ISC deve referir-se às normas de auditoria que seguiu ao conduzir a auditoria específica. Os relatórios de trabalhos de relatório direto diferem daqueles de trabalhos de certificação no requisito relativo à asseguração. Nos trabalhos de relatório direto, o auditor pode não fornecer uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto em questão, mas deve fornecer aos usuários previstos o grau necessário de confiança. O auditor explica, de forma explícita, como os achados, critérios e conclusões foram desenvolvidos de maneira equilibrada e fundamentada e por que as combinações de achados e critérios resultam em determinada conclusão ou recomendação geral. Nos trabalhos de certificação, as opiniões e conclusões devem transmitir explicitamente o nível de asseguração.
Descrição do objeto e do escopo	A descrição do objeto consta do relatório de auditoria. A introdução do relatório define o escopo da auditoria na forma de uma declaração clara do foco, extensão e limites da auditoria. Inclui também o período abrangido pela auditoria.
Critérios de auditoria	Os critérios com base nos quais o objeto é avaliado devem ser identificados no relatório do auditor. Os critérios podem ser incluídos no próprio relatório, ou o relatório pode fazer referência aos critérios se esses estiverem contidos numa afirmação da Administração ou se estiverem disponíveis numa fonte facilmente acessível e confiável. Nos casos em que os critérios aplicados na auditoria não sejam facilmente identificáveis ou tenham sido derivados de fontes relevantes, os critérios devem ser claramente informados na seção relevante do relatório do auditor. Nos casos em que os critérios apresentem conflitos, os motivos para isso devem ser explicados.
Explicação e raciocínio dos métodos usados	O relatório deve incluir uma declaração clara sobre os procedimentos executados para coletar evidências na resposta às questões de auditoria. Isso permitirá que os usuários leiam e sigam o relatório e tenham confiança de que as conclusões estão corretas. É importante escrever o resumo metodológico de forma objetiva que permita aos usuários previstos entender o trabalho realizado como base para a conclusão do auditor. No entanto, o resumo não deve ser tão breve que dificulte a compreensão do trabalho dos auditores, especialmente em relação a como os auditores chegaram a determinada conclusão ou opinião.
Conclusões ou opiniões baseadas em respostas a perguntas específicas de auditoria	Conclusões e opiniões são expressas como resposta a perguntas específicas de auditoria. A natureza do texto pode ser influenciada pelo mandato da ISC e pelo marco jurídico sob o qual a auditoria for conduzida. A ISSAI 4000.191 declara: "O auditor deve comunicar a conclusão em um relatório de auditoria. A conclusão pode ser expressa como opinião, conclusão, resposta a questões específicas de auditoria ou recomendações." Em trabalhos de relatório direto, o auditor fornece uma asseguração medindo o objeto em relação aos critérios e, assim, formula sua conclusão. A conclusão da auditoria expressa a visão do auditor de que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis em todos os aspectos relevantes. A conclusão é expressa na forma de achados, respostas a perguntas específicas de auditoria, recomendações ou opinião. Em trabalhos de certificação, o nível de asseguração será transmitido pelo uso apropriado de opiniões de auditoria padronizadas. Os formatos de opinião e conclusão de trabalhos de certificação são explicados na seção 7.2.

Respostas da entidade auditada (conforme o caso)	Incorporar as respostas da entidade auditada aos achados faz parte do princípio da contraditório. Requer um acordo com a entidade auditada sobre os fatos para ajudar a garantir que os achados sejam completos, precisos e apresentados de forma justa. Também envolve, conforme o caso, a incorporação da resposta da entidade auditada às questões levantadas, seja na íntegra ou de forma resumida. O esclarecimento tempestivo dos achados cria a base para um relatório sólido e reduz o tempo necessário para se chegar a um acordo sobre o relatório final com a entidade auditada. A equipe envia a versão preliminar do relatório aprovada pela ISC à entidade auditada para comentários. Durante a fase de condução da auditoria, a equipe já deve ter debatido seus achados individuais com a entidade. Com isso, a entidade já deve estar a par do andamento da auditoria. Os achados podem ser apresentados à entidade auditada na forma de formulários de documentos regulares da ISC, como, por exemplo, carta da administração ou versão preliminar dos achados. A parte auditada é obrigada a responder ao relatório preliminar. Após receber os comentários da entidade, o auditor deve analisar a resposta e assegurar-se de que as questões válidas levantadas pela parte auditada sejam levadas em consideração na finalização do relatório. Com base no marco jurídico da ISC, o auditor pode publicar o relatório com os comentários na íntegra, em forma resumida ou editada, ou não incluir os comentários.

Elementos específicos de trabalhos de relatório direto

Resumo executivo	O resumo executivo do trabalho realizado e os métodos utilizados ajudam os usuários previstos a entender a conclusão do auditor. Portanto, o resumo executivo precisa oferecer ao leitor uma breve explicação de como a auditoria foi realizada. O resumo executivo inclui um parágrafo sobre o histórico e o contexto da entidade, explicando o tópico principal e sua importância. Também consiste no objetivo, nas questões de auditoria e na abordagem de auditoria, além de descrever os principais achados e conclusões da auditoria de forma resumida, fácil de ler e entender. A partir disso, o leitor obtém uma visão geral das questões cruciais relativas ao tópico. O sumário executivo inclui as principais recomendações da auditoria e uma declaração que confirma que a entidade auditada teve a oportunidade de se pronunciar sobre o relatório. O resumo executivo geralmente tem de duas a três páginas, mas pode ser mais curto, dependendo da auditoria específica.
Achados	A seção de achados inclui uma descrição do auditor das evidências coletadas em comparação com os critérios. Os achados de auditoria são estruturados de forma a auxiliar o leitor a compreender as questões de auditoria — com análises de riscos e com foco nas evidências — até que se chegue a uma conclusão sobre o problema. O auditor usa as matrizes de achados de auditoria como documentação para redigir os achados (ver explicação no Capítulo 6). Se houver um volume significativo de informações para apoiar os achados da auditoria, o auditor pode incluir essas informações nos apêndices.
Recomendações	O relatório inclui, conforme o caso, recomendações destinadas a gerar melhorias. Embora tais recomendações possam ser construtivas para a entidade auditada, elas não devem ser tão detalhadas ao ponto de prejudicar a objetividade do auditor em futuras auditorias. Se o auditor fizer uma recomendação específica e o responsável não a implementar, mas considerar outra opção, o auditor pode, em auditorias subsequentes, ser tentado a julgar isso como uma não conformidade. Nesses casos, a chave é determinar se as recomendações deixam espaço para que a entidade adote qualquer outro mecanismo que considere adequado às circunstâncias para garantir a conformidade. É uma boa prática debater as recomendações com a entidade. O auditor pode pressupor que a recomendação sugerida seja útil para a entidade, mas, durante o debate, a entidade pode esclarecer a praticidade de implementar a recomendação ou explicar possíveis dificuldades de fazê-lo. Com base nessas explicações, o auditor pode modificar e finalizar as recomendações.

Elementos específicos de trabalhos de certificação

Destinatário	O destinatário identifica a parte ou partes a quem o relatório de auditoria se destina. O relatório de auditoria é normalmente dirigido à parte responsável, mas, em alguns casos, pode haver outros usuários previstos. Tais usuários podem incluir órgãos legislativos ou fiscalizadores, os responsáveis pela governança, o Ministério Público ou o público em geral.
Extensão e limites da auditoria, inclusive o período coberto	O relatório define o escopo da auditoria na forma de uma declaração clara do foco, da extensão e dos limites da auditoria em termos de conformidade do objeto com os critérios. A introdução também deve indicar o período abrangido pela auditoria.
Responsabilidades da parte responsável e do auditor	A identificação das responsabilidades relativas informa aos usuários previstos quem é responsável pelo objeto subjacente. Também confirma que o mensurador ou avaliador é responsável pela mensuração ou avaliação do objeto em questão em relação aos critérios aplicáveis, e que o papel do auditor é expressar, de forma independente, uma opinião ou conclusão sobre as informações do objeto em questão. Essas responsabilidades podem ser expressas da seguinte forma: *Responsabilidade da parte responsável:* de acordo com [os termos do acordo com a organização XYZ datado xx.xx.20XX], a Administração da entidade governamental ABC é responsável por [elaborar contas completas de acordo com os termos do acordo]. *Responsabilidade do auditor:* nossa responsabilidade é expressar, de forma independente, uma conclusão ou opinião sobre [as contas do projeto] com base em nossa auditoria. Nosso trabalho foi conduzido de acordo com as [ISSAIs de Auditoria de Conformidade]. As normas exigem que cumpramos os requisitos éticos e planejemos e executemos a auditoria para obter asseguração razoável de que [o uso dos recursos do projeto está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os termos do contrato de financiamento datado xx.xx.20XX]. A auditoria envolve a execução de procedimentos específicos para a obtenção de evidências suficientes e apropriadas para fundamentar a conclusão. Os procedimentos executados dependem do julgamento profissional do auditor, inclusive para a avaliação dos riscos de não conformidade relevante, seja por fraude ou erro. Os procedimentos de auditoria que executamos são aqueles que consideramos os mais apropriados às circunstâncias. Acreditamos que as evidências de auditoria obtidas são suficientes e apropriadas para fundamentar nossa conclusão.
Data do relatório	O relatório de auditoria deve ser datado. O auditor deve garantir que o relatório não seja datado antes de ele/ela ter obtido evidências de auditoria suficientes e apropriadas para fundamentar sua opinião ou conclusão.
Assinatura	O relatório de auditoria deve ser assinado por alguém com autoridade adequada para tal, isto é, o diretor/presidente da ISC, ou alguém a quem tenha sido delegada tal autoridade.

Opinião ou conclusão em trabalhos de certificação

Em trabalhos de certificação, o auditor fornece asseguração com uma declaração clara do nível de asseguração, usando opiniões ou conclusões padronizadas.

Ao formular sua opinião, o auditor considera o nível de asseguração fornecido. Uma opinião é uma declaração escrita clara expressa num formato padronizado, e pode ser não modificado ou modificado. É incluído no relatório de auditoria se os casos de não conformidade forem generalizados.

Opinião não modificada

Quando não são identificados casos relevantes de não conformidade, a opinião é do tipo não modificada[89]. Um exemplo de opinião não modificada sobre uma auditoria com asseguração razoável pode ser o seguinte (inserir texto apropriado entre colchetes, conforme o caso):

Opinião não modificada
"Em nossa opinião, [o objeto da entidade auditada] está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados]."

Opinião modificada

O auditor modifica sua opinião[90] em casos de:

a. Casos relevantes de não conformidade; e
b. Limitação de escopo.

a. No que diz respeito aos casos relevantes de não conformidade, dependendo da extensão da não conformidade, isso pode resultar em:

i. Opinião com ressalvas	ii. Opinião negativa
Se os desvios de conformidade forem relevantes, mas não generalizados, a opinião é: *"Com base na auditoria realizada, constatamos que, exceto no que diz respeito a [descrever exceção], o objeto da entidade auditada está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados] ..."; ou*	Se os desvios de conformidade forem relevantes e generaliz ados, a opinião é: *"Em nossa opinião, [o objeto] não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados], e os desvios de conformidade são generalizados."*

89 ISSAI 4000.193
90 ISSAI 4000.194

b. No que diz respeito à limitação de escopo, dependendo da extensão da limitação, isso pode resultar em:

iii. Opinião com ressalvas	iv. Opinião com abstenção de opinião
Se o auditor não conseguir obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas e os possíveis efeitos forem relevantes, mas não generalizados, a opinião é: *"Em nossa opinião, exceto no que diz respeito a [descrever exceção], o auditor não conseguiu obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas, e os possíveis efeitos são relevantes, mas não generalizados."; ou*	Se o auditor não conseguir obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre a conformidade com as normas e os possíveis efeitos forem relevantes e generalizados, a opinião é: *"Não expressamos nenhum parecer sobre o objeto. Não conseguimos obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para fundamentar um parecer."*

Conclusão

As conclusões dos trabalhos de certificação são apresentadas da mesma forma que naqueles de relatório direto. As conclusões expressas de forma apropriada para auditorias com asseguração razoável incluem o seguinte:

- Quando expressa em termos do objeto subjacente e dos critérios aplicáveis: "Em nossa opinião, a entidade cumpriu, em todos os aspectos relevantes, os critérios."
- Quando expressa em termos de informações sobre o objeto e os critérios aplicáveis: "Em nossa opinião, a previsão das atividades da entidade foi devidamente elaborada, em todos os aspectos materiais, com base em critérios."

Auditoria com asseguração limitada

Em auditorias com asseguração limitada, o formato de uma opinião não modificada pode ser:

> *"Com base na auditoria descrita neste relatório, nada chegou a nosso conhecimento que nos leve a crer que o objeto em questão não esteja em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os [critérios aplicados]."*

Uma opinião modificada poderia afirmar que:

> *"Com base na auditoria descrita neste relatório, exceto no que diz respeito a [descrever exceção], nada chegou a nosso conhecimento que nos leve a crer que o objeto em questão não esteja em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os [critérios aplicados]."*[91]

Em auditorias com asseguração limitada, o auditor reúne evidências suficientes e apropriadas para tratar do objetivo da auditoria; entretanto, os procedimentos são limitados, em comparação com o que seria necessário para auditorias com asseguração razoável.

91 ISSAI 4000.195

7.3 Relatórios de ISCs com poderes jurisdicionais

A ISSAI 4000.221 declara: "Nas ISCs com poderes jurisdicionais, o auditor deve considerar o papel do Ministério Público ou dos responsáveis por lidar com questões de julgamento dentro da ISC e também deve incluir, conforme apropriado, os seguintes elementos nos trabalhos de relatório direto e de certificação..."

Estrutura do relatório: ISCs com poderes jurisdicionais
1. Identificação das partes responsáveis e da entidade auditada;
2. Pessoa(s) responsável(is) envolvida(s) e suas responsabilidades;
3. Identificação das normas de auditoria aplicadas à execução dos trabalhos;
4. Responsabilidades do auditor;
5. Resumo do trabalho realizado;
6. Operações, procedimentos etc. afetados por atos de não conformidade e possíveis atos ilícitos, inclusive, conforme o caso: o Descrição dos achados e suas causas o Ato jurídicos infringidos (critérios de auditoria) o Consequências dos atos de não conformidade e possíveis atos ilícitos
7. Responsáveis e suas explicações sobre seus atos de não conformidade e possíveis atos ilícitos, quando for o caso;
8. Julgamento profissional do auditor que determine se há responsabilidade pessoal por atos de não conformidade;
9. Valor da perda, uso indevido ou desperdício gerado e valor a pagar por responsabilidade pessoal;
10. Quaisquer medidas tomadas pelos responsáveis durante a auditoria para reparar eventuais perdas, uso indevido ou desperdícios gerados; e
11. Argumentos da Administração sobre a não conformidade ou os atos ilícitos.

Em auditorias realizadas por ISCs com poderes jurisdicionais, os usuários dos relatórios de auditoria de conformidade incluem o Ministério Público ou os responsáveis por lidar com questões de julgamento dentro da ISC.

As ISCs com poderes jurisdicionais podem determinar responsabilidades pessoais por atos de não conformidade. Normalmente, essas são as propostas e decisões finais — sobre responsabilidade pessoal e sanções — tomadas num processo jurisdicional. A responsabilidade pessoal pode ser medida pela extensão da participação de um indivíduo numa transação em que seja verificada alguma não conformidade (ilegal, desnecessária, excessiva, extravagante, inescrupulosa), conforme indicam documentos de transações por ele assinados.

No relatório, o auditor precisa explicar os métodos utilizados para determinar se cada indivíduo envolvido na administração, gestão, uso ou controle de recursos ou ativos públicos é responsável ou não pelos atos de não conformidade.

7.4 Relatos de suspeitas de fraude e atos ilícitos

A ISSAI 4000.225 afirma: "Na realização de auditorias de conformidade, se o auditor se deparar com casos de não conformidade que possam ser indicativos de atos ilícitos ou fraude, ele deve exercer o devido zelo profissional e cautela e comunicar esses casos ao órgão responsável. O auditor deve ter o devido zelo para não interferir em possíveis processos ou investigações judiciais futuras."

Relato de suspeitas de atos ilícitos

Embora a detecção de possíveis atos ilícitos, inclusive fraude, não seja o principal objetivo da condução de uma auditoria de conformidade, os auditores incluem fatores de riscos de fraude em suas avaliações de riscos. Os auditores permanecem atentos a indícios de atos ilícitos, inclusive fraude, na execução de seus trabalhos.

Os auditores podem considerar consultar um advogado ou as autoridades regulatórias apropriadas. Além disso, podem comunicar suas suspeitas aos níveis apropriados de gestão ou aos responsáveis pela governança e, em seguida, fazer um acompanhamento para verificar se foram adotadas medidas apropriadas. Devido aos diferentes mandatos e estruturas organizacionais existentes em vários países, cabe à ISC determinar a ação apropriada a ser tomada em casos de não conformidade relacionados a fraude ou irregularidades graves.

Um tribunal pode determinar se determinada transação é ilegal e se constitui um delito criminal. Todavia, as ISCs com poderes jurisdicionais também podem concluir que determinada transação seja ilegal. A ISC pode justificar a imposição de sanções ao responsável e determinar a devolução de recursos, bens desviados e pagamentos indevidos ou impróprios.

Embora os auditores não possam determinar se um ato ilegal constitui um delito criminal ou civil, eles têm a responsabilidade de avaliar se as transações em questão estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e se constituem infrações que possam levar um tribunal a impor sanções ou determinar o reembolso de pagamentos indevidos ou impróprios, ou o retorno de bens desviados.

Os atos fraudulentos são considerados, por natureza, não conformes aos regulamentos aplicáveis. O auditor também pode determinar que as transações em que haja suspeitas (ainda não comprovadas) de fraude não estão em conformidade com as normas. Geralmente, fraude resultam na inclusão de uma opinião com ressalvas sobre a conformidade no relatório do auditor.

ISCs com poderes jurisdicionais

Caso surjam suspeitas de atos ilícitos durante a auditoria, o auditor pode comunicá-las aos níveis apropriados da Administração e aos responsáveis pela governança. Os responsáveis pela governança provavelmente são órgãos administrativos de nível superior na hierarquia da organização. Sempre que for apropriado e razoável, o auditor pode acompanhar e verificar se a Administração ou os responsáveis pela governança tomaram as medidas adequadas em resposta às suspeitas (por exemplo, relatando o incidente às autoridades competentes). O auditor também pode relatar tais incidentes diretamente às autoridades competentes.

7.5 Asseguração da qualidade do relatório de auditoria

Assegurar a qualidade do relatório de auditoria considerando os princípios de relatórios é essencial para o auditor. Todos os achados e conclusões devem ser sustentados por evidências de auditoria adequadas e confiáveis, incluídas na documentação da auditoria. As questões de auditoria relatadas precisam ser adequadamente analisadas e concluídas. Opiniões sobre objetos significativos das partes auditadas que sejam manifestadas durante a auditoria (em relação aos assuntos observados pelos auditores) devem ser mencionadas e debatidas no relatório. O auditor deve reconhecer eventuais evidências materiais conflitantes, oferecendo uma explicação sobre o porquê de elas terem sido rejeitadas ou não terem sido refletidas nas conclusões do relatório. Os padrões de materialidade e significância dependerão da natureza da auditoria e do tipo de relatório ou outro resultado.

O relatório preliminar elaborado pela equipe deve ser cuidadosamente revisado quanto a sua adequação pelo líder ou supervisor da equipe e por um auditor experiente e independente da equipe de auditoria. A equipe deve responder adequadamente a quaisquer comentários do revisor. A revisão, os comentários do revisor e eventuais ações tomadas em resposta a isso devem ser documentados e mantidos junto à documentação da auditoria.

Após o relatório preliminar ter sido revisado internamente, ele deve ser disponibilizado à parte auditada para sua revisão e comentários num prazo especificado. Os comentários recebidos da entidade auditada devem ser cuidadosamente considerados pelo auditor. Eventuais desacordos fatuais devem ser resolvidos, possivelmente por meio de auditoria adicional. O relatório de auditoria deve ser ajustado, conforme o caso, em resposta aos comentários da parte auditada.

O revisor pode usar a lista de verificação apresentada no Apêndice 7-A para revisar a qualidade do relatório da auditoria.

7.6 Comunicação do relatório às partes interessadas

É considerada uma boa prática o desenvolvimento, por parte da ISC, de uma estratégia ou política de comunicação para fornecer orientações sobre como interagir com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante o processo de elaboração do relatório. A comunicação com as principais partes interessadas é explicada a seguir.

Entidade auditada	O processo de comunicação entre o auditor e a entidade auditada começa na fase de planejamento da auditoria e continua ao longo de todo o processo. A ISC deve sempre proporcionar às entidades auditadas a oportunidade de comentar sobre os achados, conclusões e recomendações da auditoria. Após a elaboração do relatório preliminar, a ISC deve solicitar à Administração da entidade que apresente sua resposta dentro de um prazo especificado, com comentários sobre sua concordância ou discordância com a validade e completude do conteúdo do relatório. A equipe de auditoria pode se reunir com representantes da entidade para debater, obter um entendimento completo e solicitar eventuais informações significativas adicionais sobre os comentários. Se houver controvérsias, devem ser envidados esforços para solucionar opiniões contraditórias e, assim, chegar a uma solução final que seja justa e verdadeira, na medida do possível. Essas reuniões geralmente ocorrem em número limitado e devem ser agendadas dentro de um prazo que atenda ao cronograma de elaboração de relatórios da ISC.
Legislativo	A comunicação com o Legislativo (por exemplo, o Parlamento ou Congresso) é igualmente importante porque é esse o poder que usará os relatórios da ISC para melhorar a gestão e a prestação de contas do governo. Se os relatórios forem ignorados ou as mensagens forem mal interpretadas, os recursos de auditoria podem ser desperdiçados e a credibilidade da ISC pode ser questionada. As ISCs auxiliam órgãos do Legislativo, como, por exemplo, a Comissão de Contas Públicas, instruindo os parlamentares e fornecendo informações relevantes sobre os achados da auditoria. Além da comunicação prévia, é vital que o(s) representante(s) da ISC compareçam às audiências da comissão onde os relatórios de auditoria forem analisados e debatidos.
Mídia	Quando o relatório é apresentado ao Legislativo, torna-se um documento público. O relatório e os comunicados à imprensa são divulgados na mídia. A ISC deve garantir que todas as informações fornecidas à mídia sejam tempestivas, precisas e claras. Ao fornecer as informações, a ISC deve ser responsiva, prestativa e informativa, sem comprometer sua independência ou neutralidade política ou ofender o privilégio parlamentar. Para melhorar a comunicação com a mídia, é recomendável: • Responder às perguntas da mídia; • Elaborar comunicados de imprensa em conjunto com as equipes de auditoria; • Organizar e gerenciar eventos para a mídia, como entrevistas individuais e coletivas; • Auxiliar a equipe na elaboração de perguntas e respostas para temas de interesse; • Capacitar os funcionários sobre como lidar com a mídia; • Monitorar notícias e debates públicos sobre a ISC; • Manter a Alta Administração informada sobre questões emergentes na mídia; e • Realizar análises de mídia para auxiliar na melhoria do desenvolvimento da mensagem.
Cidadãos e outras partes interessadas	Os cidadãos são fontes de ideias para auditorias do setor público, fontes de demandas para auditorias e usuários dos relatórios de auditoria. Eles podem ser contatados diretamente ou por meio de organizações não governamentais que os representem. Dependendo das circunstâncias no país da ISC, a comunicação pode incluir uma mistura de entrevistas na televisão, artigos, materiais informativos e o site da ISC. Outras partes interessadas relevantes são representantes da comunidade acadêmica. Eles possuem conhecimentos especializados em áreas específicas da auditoria e podem fornecer uma visão mais objetiva e menos limitada por interesses pessoais. As organizações não governamentais podem ser uma fonte útil de ideias. Elas podem ter conduzido suas pesquisas por meio de enquetes e estudos de caso e podem ter acesso a uma vasta gama de contatos importantes. A sociedade civil pode ser motivada a pressionar o Legislativo a agir, principalmente se a ISC estiver divulgando informações sobre um tema de seu interesse.

7.7 Monitoramento da auditoria

Em algum momento após a publicação do relatório de auditoria, a ISC deve tomar as medidas apropriadas para determinar qual ação (conforme o caso) a parte auditada tomou para corrigir os problemas divulgados no relatório e que efeito essa(s) ação(ões) pode(m) ter tido. A ISSAI 4000.232 declara: "O auditor deve decidir monitorar as opiniões/conclusões/recomendações de casos de não conformidade no relatório de auditoria, quando apropriado."

Vale notar que o processo de monitoramento pode não ser aplicável a todos os casos e a todas as ISCs. O mandato da ISC e a natureza da auditoria determinarão a pertinência do monitoramento. Por exemplo, se a ISC tiver um mandato para conduzir auditorias de conformidade de empresas estatais ou do setor público, ela pode realizar auditorias adicionais dessas entidades.

Por que monitorar

A ISC tem a função de monitorar as ações tomadas pelo responsável em resposta a questões levantadas no relatório de auditoria. A necessidade de monitorar casos de não conformidade relatados anteriormente varia de acordo com a natureza do objeto, a não conformidade identificada e as circunstâncias específicas da auditoria. O processo de monitoramento facilita a implementação efetiva de ações corretivas. Ele fornece feedback útil para a entidade auditada, os usuários do relatório e os auditores (para o planejamento de auditorias futuras). O monitoramento serve a propósitos diferentes para as três partes:

Para a parte responsável	Demonstra a eficácia da entidade auditada no tratamento dos problemas. Um dos objetivos é encorajar uma resposta apropriada da parte auditada ou de outras entidades responsáveis aos achados da auditoria. Se a parte auditada tiver adotado alguma medida para superar os problemas encontrados durante a auditoria, é apropriado que a ISC reconheça esse fato. Se, por outro lado, a parte auditada não tiver agido em resposta à auditoria, também é apropriado que a ISC constate que o(s) problema(s) persiste(m).
Para o usuário previsto	Fornece uma atualização sobre o que foi alcançado pela parte responsável e sobre eventuais lacunas existentes, se houver.
Para o auditor	Ajuda a avaliar a eficácia da auditoria. Outro propósito do monitoramento da auditoria é estabelecer as bases para auditorias futuras. Se problemas divulgados anteriormente tiverem sido resolvidos, uma eventual auditoria subsequente da mesma área pode exigir apenas testes mínimos para confirmar que o problema não mais existe. Se o problema não tiver sido solucionado, pode ser necessária uma auditoria adicional para estabelecer a natureza e a importância do problema, de forma a evocar uma resposta mais apropriada da parte auditada.

O que monitorar

O monitoramento se concentra em determinar se a entidade auditada abordou adequadamente as questões levantadas num relatório de auditoria específico.

Os auditores geralmente monitoram:

- Recomendações do relatório de auditoria
- Questões levantadas pelos usuários previstos (por exemplo, o Legislativo, a Comissão de Contas Públicas, ou o público)

É importante observar que o auditor pode expandir o escopo para incluir outros aspectos relevantes fora de suas recomendações. A chave aqui é determinar se a entidade observou todas as diretrizes necessárias.

Quando monitorar

A decisão sobre quando fazer o monitoramento se baseia em diversos fatores. Quando se tratar de um trabalho de certificação pontual, o monitoramento pode não ser necessário. No entanto, se os auditores relatarem desvios significativos com consequências para os cidadãos, mesmo que a auditoria seja pontual, seus resultados devem ser monitorados. Quando se tratar de um trabalho de relatório direto conduzido periodicamente, pode ser necessário fazer o monitoramento.

O auditor deve permitir que a parte responsável tenha tempo suficiente para implementar as recomendações e, assim, garantir que o monitoramento seja relevante para os usuários previstos. O auditor deve exercer seu julgamento profissional a esse respeito. Algumas ISCs podem, dependendo da frequência das auditorias, conduzir procedimentos de monitoramento paralelamente às auditorias atuais.

Como monitorar

As ISCs podem ter suas próprias políticas e procedimentos em vigor para realizar ações de monitoramento. O auditor pode elaborar um plano de auditoria identificando os recursos a serem utilizados, as recomendações e achados da auditoria a serem examinados e o prazo para concluir o monitoramento.

Alguns procedimentos adotados durante a auditoria inicial podem ser aplicáveis ao monitoramento. O auditor deve avaliar a adequação desses procedimentos. Outros processos de monitoramento podem incluir revisões e avaliações internas realizadas pela entidade auditada ou por outras partes.

Independentemente da forma, o auditor deve obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para sustentar seus achados e conclusões. O relatório de monitoramento pode seguir as mesmas orientações relativas ao relatório de auditoria, inclusive quanto a seu envio aos usuários previstos.

A ISC pode decidir, com base nos resultados do monitoramento, continuar monitorando as medidas de implementação da entidade auditada; ou pode tomar a decisão de realizar uma auditoria totalmente nova. Nas auditorias realizadas regularmente, os procedimentos de monitoramento podem fazer parte da avaliação de riscos do ano seguinte.

PARTE D Documentação da Auditoria de Conformidade

Capítulo 8: Documentação da auditoria

Capítulo 8

Documentação da auditoria

8.1 Requisitos de documentação das ISSAIs
8.2 Propósito da documentação
8.3 Elementos da documentação
8.4 Componentes da documentação
8.5 Organização da documentação
8.6 Retenção de documentos
8.7 Questões de confidencialidade

Este capítulo explica a documentação exigida pelas ISSAIs e por boas práticas para auditorias de conformidade. A documentação adequada ao longo da auditoria — desde o planejamento até as etapas de relatórios — formam a base de um trabalho de alta qualidade, que oferecerá a credibilidade desejada aos usuários.

No processo de auditoria, os auditores reúnem evidências e as organizam em pastas (em papel ou em formato eletrônico). No entanto, muitas vezes o auditor se pergunta: "*Exatamente o que eu tenho que documentar?*" As ISSAIs oferecem respostas para auxiliar o auditor na documentação, fornecendo modelos de documentos. A parte C deste manual identifica a documentação e as medidas de controle de qualidade necessárias nas diferentes fases da auditoria, indicando os formulários de documentação sugeridos. Este capítulo descreve, em mais detalhes, como o auditor pode produzir a documentação adequada para garantir a qualidade geral da auditoria.

As ISSAIs fornecem orientações sobre o conteúdo, a sequência e o formato da documentação de auditoria. As ISSAIs deixam o formato da documentação a cargo do julgamento profissional dos auditores e da ISC. Frequentemente, os auditores precisam ser inovadores na documentação que sustenta suas conclusões de auditoria. Este capítulo detalha o propósito e os elementos da documentação, bem como seus componentes.

8.1 Requisitos de documentação das ISSAIs

A ISSAI 4000.89 declara: "O auditor deve preparar documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, das evidências obtidas e das conclusões alcançadas. O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante a auditoria e completar a documentação das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes da emissão do relatório de auditoria."

A documentação de auditoria deve incluir, conforme o caso (ISSAI 4000.90):	Uma explicação do objeto da auditoria.
	A avaliação de riscos, a estratégia e o plano de auditoria, além de documentos relacionados.
	Os métodos aplicados, o escopo e o período da auditoria.
	A natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados.
	Os resultados dos procedimentos de auditoria realizados e as evidências de auditoria obtidas.
	A avaliação das evidências que fundamentam os achados, as conclusões e as recomendações.
	Os julgamentos realizados no processo de auditoria e o raciocínio por trás deles.
	A comunicação com a entidade auditada e o feedback recebido.
	As revisões de supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.

A documentação precisa ser suficiente para demonstrar como o auditor definiu o objetivo, o objeto, os critérios e o escopo da auditoria, bem como as razões por trás da escolha de um método específico de análise. Para tanto, a documentação precisa ser organizada de forma a proporcionar um vínculo claro e direto entre os achados e as evidências que os fundamentam (ISSAI 4000.91).

Especificamente no que diz respeito à etapa de planejamento da auditoria, a documentação mantida pelo auditor precisa conter (ISSAI 4000.92):

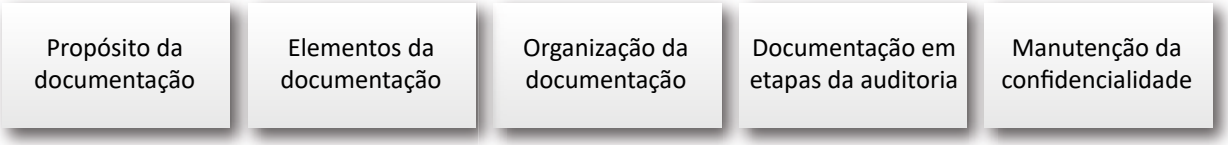
a. As informações necessárias para entender a entidade auditada e seu ambiente, as quais permitem a avaliação dos riscos.
b. A avaliação da materialidade do objeto.
c. A identificação de possíveis fontes de evidência.

O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a custódia segura da documentação de auditoria. O auditor deve manter a documentação por um período suficiente para atender às necessidades dos requisitos jurídicos, regulatórios, administrativos e profissionais de retenção de registros e para permitir a condução das atividades de monitoramento da auditoria (ISSAI 4000.93).

A documentação de decisões críticas tomadas é essencial para demonstrar a independência e a imparcialidade dos auditores em suas análises. A existência de questões sensíveis exige a documentação dos fatos relevantes considerados pelo auditor na escolha de determinado curso de ação ou na tomada de determinada decisão. Dessa forma, as ações e decisões são explicadas e transparentes (ISSAI 4000.94).

"No contexto das ISCs com poderes jurisdicionais, a documentação necessária para propostas de responsabilização pessoal está fora do escopo desta norma profissional" (ISSAI 4000.95).

De acordo com as normas, os aspectos essenciais da documentação são:



Esses aspectos são descritos a seguir.

8.2 Propósito da documentação

A ISSAI 4000.90 determina que a finalidade da documentação é:

- Aumentar a transparência do trabalho realizado.
- Permitir que um auditor experiente sem vínculo anterior com a auditoria entenda as questões decorrentes da auditoria.

Isso torna as tarefas significativas da auditoria mais gerenciáveis e ajuda o supervisor e o revisor de auditoria a fazer comentários de revisão. O processo de elaboração e revisão da documentação de auditoria contribui para a qualidade da auditoria. A documentação de auditoria serve para:

- Fundamentar o relatório dos auditores.
- Auxiliar os auditores na condução e supervisão da auditoria.
- Auxiliar o revisor de qualidade na revisão da qualidade da auditoria.

Revisão de qualidade da auditoria

A equipe de auditoria, os supervisores da equipe, os gerentes, os revisores de qualidade da auditoria e os revisores de pares são os principais usuários da documentação de auditoria. Considerando o ponto de vista dos usuários, o auditor precisa prever o que os revisores gostariam de ver e quais requisitos eles gostariam que a equipe de auditoria cumprisse. Em auditorias de conformidade, o *benchmark* são os requisitos da ISSAI 4000.

As ISSAIs exigem que os auditores mantenham a documentação de auditoria de forma que um *auditor experiente* seja capaz de monitorá-la e compreendê-la. Um auditor qualificado é um indivíduo (interno ou externo à ISC) que demonstre as competências e habilidades necessárias para a condução da auditoria. Essas competências e habilidades incluem a compreensão dos seguintes elementos:

Os auditores precisam preparar a documentação adequadamente em todas as fases do processo de auditoria. A documentação adequada ajuda os revisores a entender o que foi feito, como foi feito e por que foi feito.

Em geral, a ISC elabora um conjunto padronizado de documentos de trabalho (como parte da documentação de auditoria) e verifica o que os torna compatíveis e satisfatórios para o supervisor ou revisor. Definir expectativas claras em relação à documentação e comunicá-las à equipe são duas medidas capazes de facilitar significativamente o processo de revisão de qualidade por parte de auditores e revisores.

8.3 Elementos da documentação

A documentação, por parte do auditor, das evidências referentes à não conformidade com as normas (identificada ou suspeita) pode incluir, por exemplo, cópias de registros ou documentos e atas de reuniões com a Administração, os responsáveis pela governança, ou outras partes internas ou externas à entidade.

Os auditores são obrigados a documentar os procedimentos de auditoria executados, as evidências obtidas e as conclusões a que chegaram sobre os critérios de auditoria de conformidade utilizados na auditoria. Os auditores desenvolverão e manterão documentos capazes de demonstrar claramente que o trabalho foi realizado.

Ao determinar a natureza e a extensão da documentação para uma auditoria de conformidade, os auditores podem considerar os seguintes aspectos:

Natureza	dos procedimentos de auditoria realizados
Riscos	de não conformidade relevante e resposta dos auditores aos riscos avaliados
Medida	em que foi exercido julgamento profissional (na tomada de decisões)
Materialidade	das evidências obtidas em relação aos critérios

Conforme mencionado acima, a documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir que um auditor experiente, sem conhecimento prévio da auditoria, entenda:

A relação entre o objeto, os critérios e o escopo da auditoria
A avaliação de riscos
A estratégia e o plano da auditoria
A natureza, a época, a extensão e os resultados dos procedimentos realizados
As evidências obtidas em apoio à conclusão ou opinião do auditor
O raciocínio por trás das questões em relação às quais o auditor exerceu julgamento profissional
As conclusões relacionadas

8.4 Componentes da documentação

Com base em normas e boas práticas, são apresentados a seguir alguns componentes comuns dos documentos adotados na maioria da documentação de auditoria:

O papel de trabalho contém:

- Nome da auditoria, título, iniciais do auditor.
- Data, números de páginas e referências.
- Fonte, propósito, procedimentos, resultados e conclusões.
- Referências cruzadas.

O papel de trabalho:

- É organizado e legível.
- Faz referência ao programa de auditoria.
- É compreensível sem explicações adicionais.

Nos papéis de trabalho:

- Os cálculos são verificados.
- Os documentos-fonte são incluídos, se necessário.
- Caso um documento tenha sido produzido pela entidade, isso está escrito no documento de trabalho.
- Foi indicada uma revisão e todos os pontos foram esclarecidos.

Fonte, propósito, procedimentos, resultados e conclusões da documentação

A fonte, o propósito, os procedimentos, os resultados e as conclusões devem ser incluídos na primeira página de cada documento. Cada elemento deve ser capaz de responder às seguintes perguntas:

Fonte	Propósito	Procedimentos	Resultados	Conclusão
• Onde o auditor obteve as evidências para a documentação? • Quem as forneceu ao auditor? • Quais evidências o auditor examinou? • Onde se encontram as evidências e como o auditor pode acessá-las novamente?	• Que pergunta este documento procura responder? • Por que este documento foi criado e por que o trabalho foi realizado? • A qual etapa ele atende?	• O que o auditor fez em relação a este documento? • Quais procedimentos o auditor realizou? • Quais foram as etapas e procedimentos detalhados executados pelo auditor?	• O que os procedimentos renderam? • Quais foram os resultados da aplicação dos procedimentos?	• Quais são as respostas para as perguntas sobre o propósito? • A etapa foi satisfeita? • O que o auditor fez em relação aos problemas encontrados? • O auditor usou as questões para algum achado?

Essas informações são úteis para um supervisor ou revisor de auditoria, pois, sem esses elementos, o supervisor ou revisor precisa fazer suposições ao revisar a documentação. O auditor precisa facilitar o trabalho de conclusão do revisor e orientá-lo sobre como monitorar o processo de maneira simples.

O vínculo entre os elementos também é essencial. Quando a ligação é estabelecida de forma adequada, o propósito e as conclusões coincidem, e os procedimentos e resultados também. Isso demonstra clareza de pensamento e fundamenta as conclusões lógicas do auditor. Na maioria dos casos, as matrizes de achados de auditoria (explicadas no Capítulo 7) cobrem esses elementos numa auditoria de conformidade.

8.5 Organização da documentação

De acordo com as ISSAIs, a documentação precisa ser organizada de forma a expor um vínculo claro e direto entre os achados e as evidências que os fundamentam. É o auditor quem determina como fazer isso, seguindo os sistemas ou práticas existentes na ISC. O auditor pode ter elaborado vários documentos para fundamentar a auditoria, mas para que o revisor ou o supervisor possam entendê-los e analisá-los, o auditor precisa explicá-los e organizá-los sistematicamente. Um memorando de resumo pode facilitar esse processo.

Memorando de resumo

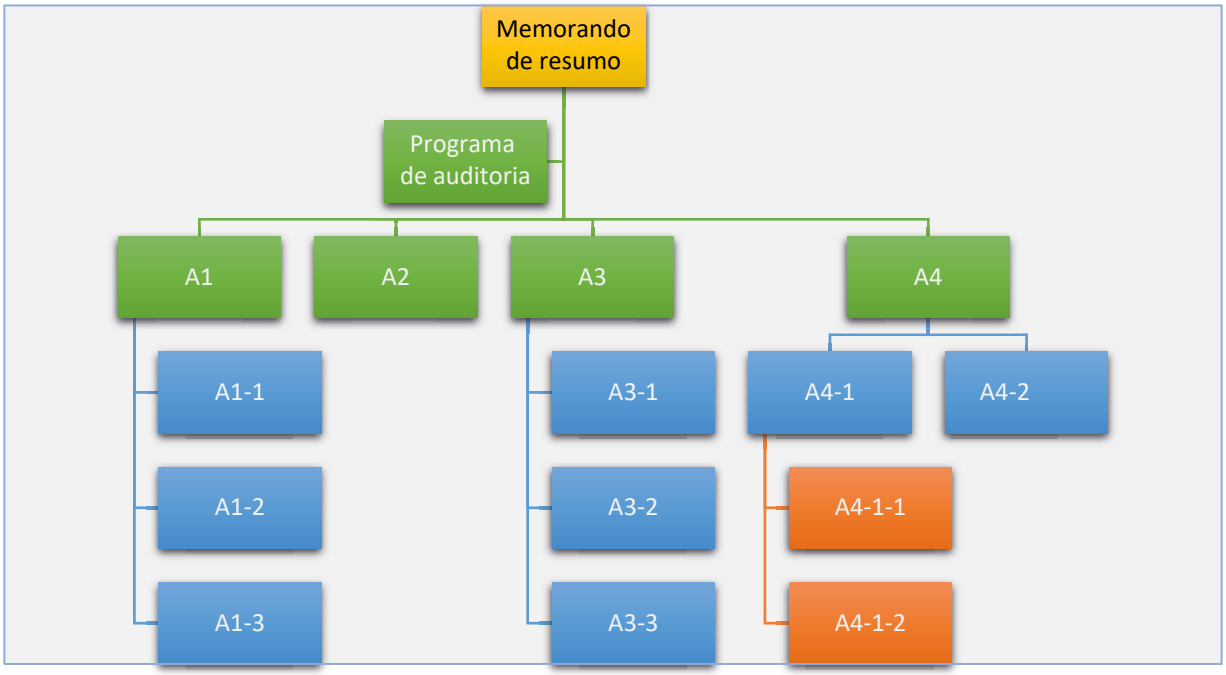
O memorando de resumo também pode ser chamado de ficha principal, formulário de conclusões ou memorando principal, conforme as práticas e normas de cada ISC. O memorando resume um conjunto de documentos. Vale notar que a ISC também pode incluir componentes no memorando de resumo que difiram daqueles descritos aqui.

Os memorandos de resumo ajudarão o supervisor ou o revisor a concluir o processo de revisão com eficiência e eficácia. Além disso, a elaboração desses memorandos exige que os auditores articulem claramente seus julgamentos e documentem as decisões tomadas durante a auditoria, o que facilita o reconhecimento dos vínculos lógicos entre os diversos elementos da documentação.

Na hierarquia de documentos, um memorando de resumo geralmente vem em terceiro lugar, mesmo que seja escrito por último. A hierarquia é a seguinte:

Exemplo: Memorando de resumo	
Objetivo da auditoria	Na auditoria de um departamento de aquisições, após coletar as informações e avaliar os riscos, o auditor decide que o objetivo é determinar se o departamento cumpre as políticas de aquisições exigidas.
Subobjetivos	Abaixo do objetivo, há três subobjetivos a serem determinados: • As compras de equipamentos superiores a US$ 9 mil são realizadas de acordo com a política? • Os procedimentos de compras estabelecidos pela entidade estão de acordo com a política? • Os contratos profissionais são adjudicados de acordo com a política?
Documentação	O auditor deve elaborar um conjunto de documentos para apoiar cada subobjetivo e usará letras para designar esses conjuntos, como, por exemplo: 1. *O conjunto A* de documentos responde ao subobjetivo 1: verificar se as compras de equipamentos superiores a US$ 9 mil são realizadas de acordo com a política. 2. O *conjunto B* de documentos responde ao subobjetivo 2: verificar se os procedimentos de compras foram estabelecidos de acordo com a política. 3. O *conjunto C* de documentos responde ao subobjetivo 3: verificar se os contratos profissionais estão de acordo com a política. O memorando de resumo do subobjetivo 1 resume o que o conjunto de documentos A realizou e como o auditor respondeu ao objetivo da auditoria, com todas as evidências relacionadas. Em seguida, A1, A2, A3 etc. explicam o desempenho e os resultados de cada procedimento de auditoria.

O memorando de resumo é uma espécie de versão narrativa do programa de auditoria e, na hierarquia, pode estar acima ou abaixo do programa. A hierarquia da documentação pode ser a seguinte:



É possível criar um “metamemorando” ou “memorando mestre” que resuma os conjuntos de documentos A, B e C e se relacione ao objetivo geral da auditoria: “O departamento de aquisições cumpre as políticas significativas?” O auditor pode elaborar um memorando de resumo para cada procedimento de auditoria. O conjunto de documentos A4 acima contém muitos documentos e pode justificar um resumo para ajudar o revisor a classificar o conjunto e discernir o que o auditor fez.

O memorando de resumo inclui os componentes da documentação — fonte, propósito, procedimentos, resultados e conclusão — com uma descrição narrativa desses cinco componentes em cada documento. A seguir, é apresentado um exemplo de memorando de resumo para o conjunto A.

Exemplo: Formato da documentação	
Fonte	Entrevistas, observações e testes descritos no conjunto de documentos A
Propósito	Responder à pergunta do subobjetivo "As compras de equipamentos superiores a US$ 9 mil são realizadas de acordo com a lei estadual?"
Procedimentos	Realizamos as etapas do programa na área definida, o que nos levou a: • Reiterar etapa 1 • Reiterar etapa 2 • Reiterar etapa 3
Resultados	Observamos vários itens significativos de não conformidade: • Resumir resultados da etapa 1 • Resumir resultados da etapa 2 • Resumir resultados da etapa 3
Conclusão	O departamento de aquisições não cumpriu a seção XX da política de compras com relação a compras de equipamentos superiores a US$ 9 mil. Especificamente, o departamento permitia que a mesma pessoa iniciasse, aprovasse e recebesse compras de equipamentos acima de US$ 9 mil. Essa questão foi detalhada num achado do relatório.

O memorando de resumo pode:

Ser a fonte de uma versão preliminar do relatório

- Em vez de fazer referência a um achado num documento fora do memorando de resumo, o auditor pode incluí-lo no memorando de resumo, ou
- Pode formalizar a seção em que o auditor trata do objetivo e da conclusão e, posteriormente, adicioná-la ao relatório.

Ser detalhado ou resumido

- O memorando resumido pode ser uma reafirmação de cada documento de apoio inferior a ele, além de uma conclusão abrangente que resuma todo o conjunto, ou
- Pode ser uma conclusão abrangente que resuma todo o conjunto. Uma boa maneira de determinar quantos detalhes o memorando de resumo deve conter é consultar as práticas de cada ISC.

Incluir o conteúdo da documentação e documentar o seguinte:

- Objetivo, escopo e metodologia
- Natureza, cronograma e extensão dos procedimentos
- Evidências de auditoria obtidas e suas fontes, bem como as conclusões a que chegaram
- Fundamentação para julgamentos, achados, conclusões e recomendações significativas
- Evidências de revisões de supervisão

Embora as normas não exijam a elaboração de um memorando de resumo, essa pode ser considerada uma boa prática de auditoria, pois facilita o trabalho do revisor. Os auditores podem considerar as matrizes de achados de auditoria para cobrir a parte dos requisitos de documentação nos documentos detalhados e de apoio.

8.6 Retenção de documentos

Algumas ISCs podem ter políticas e procedimentos compatíveis com suas leis e normas de auditoria para manter a documentação de seu trabalho. As políticas de retenção da documentação garantem que os registros relevantes permaneçam disponíveis por um determinado número de anos após a auditoria. Essas políticas e procedimentos geralmente descrevem:

- Os documentos abrangidos
- A forma de guardar ou arquivar os documentos
- O período durante o qual reter os documentos
- Como esses documentos podem ser acessados quando necessário

O auditor deve verificar se a ISC dispõe de políticas e procedimentos para a retenção de documentos e se tais políticas e procedimentos são adequados. No caso de inadequações, a ISC pode considerar o fortalecimento de suas políticas e procedimentos com requisitos suficientes para a retenção da documentação de auditoria.

Esses requisitos podem ser devidos ao significado histórico de certos tipos de documentos que, por exemplo, podem exigir retenção indefinida nos arquivos nacionais do país. Também pode haver requisitos adicionais relacionados às classificações de segurança nacional, inclusive sobre como a documentação deve ser mantida. Os auditores devem se familiarizar com a legislação aplicável em relação à retenção de documentação.

8.7 Questões de confidencialidade e transparência

As ISCs precisam garantir que os auditores cumpram os requisitos éticos para manter a confidencialidade das informações coletadas durante a documentação da auditoria. O auditor deve manter tal confidencialidade, a menos que a entidade autorize expressamente a divulgação das informações, ou que haja uma obrigação legal ou profissional de fazê-lo. Há uma necessidade contínua, no setor público, de equilibrar a confidencialidade com a necessidade de transparência e *accountability*. O equilíbrio entre confidencialidade e transparência requer julgamento profissional para garantir que a documentação de natureza confidencial seja identificada e tratada como tal, ao mesmo tempo que se concede o acesso conforme apropriado. Portanto, é vital que o auditor se familiarize com as políticas e procedimentos da ISC que tratem de confidencialidade. Os procedimentos da ISC podem incluir os tipos de documentação de auditoria a serem considerados confidenciais e os tipos a serem disponibilizados ao público.

As ISCs devem definir claramente as hierarquias para autorizar a divulgação da documentação de auditoria e as rotinas para disponibilizar tais informações, se necessário. Além disso, os auditores podem ter obrigações legais adicionais relacionadas à confidencialidade. Essas responsabilidades podem ser

baseadas no mandato da ISC ou na legislação relacionada a segredos oficiais ou privacidade. Tal legislação, por exemplo, pode estar relacionada a auditorias dos setores de defesa, saúde, serviços sociais ou órgãos tributários.

Os auditores devem se familiarizar com os requisitos locais específicos relacionados à confidencialidade aos quais estão vinculados. Também devem se familiarizar com qualquer legislação que conceda acesso público às correspondências de auditoria. Este tipo de comunicação pode incluir cartas de e para a entidade auditada ou outras partes relacionadas à coleta de evidências de auditoria, bem como considerações e julgamentos relacionados à auditoria. No setor público, as entidades podem exigir, por lei, que sejam respondidas as solicitações recebidas de terceiros para acesso à documentação de auditoria. As tentativas de terceiros podem ser especialmente sensíveis, pois tentam obter informações indiretamente da ISC quando não conseguem obtê-las diretamente da entidade auditada.

Por uma questão de princípios, quando a entidade auditada tiver a obrigação legal de coletar e reter certas informações, as solicitações de terceiros para tais informações são geralmente encaminhadas à entidade auditada. Em situações em que os auditores considerarem a concessão de acesso à documentação de auditoria, eles geralmente consultam as partes envolvidas (como a entidade auditada à qual a solicitação se refere) antes de divulgar as informações.

Em alguns ambientes, a ISC terceiriza algumas de suas responsabilidades de auditoria para auditores do setor privado. A aceitação de tais nomeações normalmente exige que o auditor terceirizado que executar o trabalho reconheça que a documentação de auditoria pode estar sujeita à inspeção pela ISC. A documentação de auditoria também pode estar sujeita a investigação pelos órgãos que possuem direitos legais de acesso às informações pertinentes às funções do auditor.

Anexos e apêndices

OBSERVAÇÃO: Esta seção contém formulários de documentação (na forma de anexos e apêndices) conforme as indicações nos respectivos capítulos do manual. Os formulários foram criados para facilitar a aplicação dos requisitos das ISSAIs de auditoria de conformidade. Vale notar que os formulários têm caráter sugestivo, e não prescritivo, para a documentação apropriada da auditoria. As ISCs podem ter de modificar os formulários de documentação para que sejam compatíveis com seu mandato e suas práticas de auditoria e para que estejam alinhados à documentação atual.

Anexos ao capítulo 4: Plano de trabalho anual da ISC para cobertura de auditoria de conformidade

Anexo 4.1: Documentação de possível tarefa de auditoria
Anexo 4.2: Elaboração de um plano de trabalho anual ou plurianual

Apêndice 4-A: Categorização de entidades com base no valor dos riscos
Apêndice 4-B: Diferentes tarefas do auditor em diferentes tipos de auditoria de conformidade

Anexo 4.1: Documentação de possível tarefa de auditoria

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.64

Tarefa de auditoria avaliada por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Possíveis tarefas de auditoria		
Unidade organizacional	Título da tarefa	Referência:
Vínculo com prioridade estratégica da ISC:		
I - Área/campo de auditoria		
Atividades principais: Marco jurídico: Informações financeiras e outras: Papéis e responsabilidades:		
II - Motivos da auditoria		
Riscos		
Interesse público e das partes interessadas	Relevância: Materialidade:	
Valor agregado potencial (inclusive impacto, tempestividade e cobertura)	Auditorias anteriores: Tempestividade:	
III - Organização da auditoria		
Questão de auditoria (pergunta principal e possíveis subquestões), ou o que pode ser avaliado pela auditoria: Critérios de auditoria (ou fontes dos critérios): Principais fontes de evidências de auditoria: Órgãos auditados:		
IV - Observações		
Viabilidade (possíveis dificuldades em questões de auditoria/auditabilidade):		
Recursos de auditoria estimados:		
Uso de achados de auditoria preexistentes: ☐ Sim ☐ Não		
V - Membros da equipe		

Orientações para o preenchimento do formulário de documentação da tarefa de auditoria

Objetivo do formulário	Documentar o processo de identificação de possíveis tarefas de auditoria. Pode haver diferentes tarefas de auditoria identificadas por diferentes equipes da ISC. O processo precisa ser repetido para cada tarefa de auditoria identificada de forma a permitir que a Administração aprove uma lista de tarefas de auditoria. O supervisor (ou a Administração) abordará as tarefas definidas no planejamento geral em nível de ISC para auditorias de conformidade.	
Requisito ISSAI	ISSAI 4000.64	
Orientações	Considerar a explicação fornecida na seção 4.2 do capítulo 4 junto com estas orientações. Na linha superior, descrever o vínculo com as prioridades estratégicas da ISC. Isso pode derivar do plano estratégico da ISC, em que são identificadas as áreas prioritárias nas quais a ISC pretende se concentrar em seu período de planejamento estratégico. Se não houver vínculo aparente com o plano estratégico, mas a equipe acreditar que o tema precisa ser considerado, fornecer o motivo para isso.	
	Linha I	Refere-se às principais atividades do campo ou área de auditoria (informações jurídicas, financeiras e outras que sejam relevantes) e a quem é o responsável pela área. Isso fornecerá uma visão geral da área a ser considerada.
	Linha II	Cobre os riscos críticos percebidos, até então, com base no trabalho de campo. Também descreve o interesse público e das partes interessadas; e o eventual valor agregado, inclusive seu impacto, tempestividade e cobertura. A materialidade por natureza também é abordada neste estágio do planejamento em nível de ISC.
	Linha III	Refere-se a como a auditoria deve ser organizada. Neste ponto, a precisão não é necessária. As questões de auditoria preliminares podem ser avaliadas, juntamente com os possíveis critérios de auditoria, as fontes de evidências e as entidades sob a auditoria.
	Linha IV	Trata das dificuldades previstas para a auditoria, inclusive a auditabilidade, os recursos de auditoria e o possível uso de achados de auditoria preexistentes. Isso ajudará a Administração a decidir o que deve ser incluída no plano.
	Linha V	Contém os dados dos membros da equipe que propuseram as tarefas de auditoria
Revisão	Alguém hierarquicamente superior ao auditor pode revisar a proposta, levando em consideração, de forma pragmática, o contexto da ISC. Isso pode ser documentado no documento. A revisão será baseada na estrutura da ISC e no formato das equipes de auditoria. O revisor assina a proposta e a envia à Administração ou ao supervisor.	
Conclusão	O supervisor da auditoria e a Administração devem concluir se a tarefa proposta apresenta potencial para auditoria. Esse processo ajudará a Administração a alinhar as prioridades definidas no plano estratégico e a atingir as metas planejadas.	

Anexo 4.2: Elaboração de um plano de trabalho anual ou plurianual

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.64

Plano elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Período do plano anual: (.....)							
Tarefas e recursos planejados							
	Descrição	Total de pessoas-semana para toda a tarefa	Total de pessoas-semana para o período de planejamento	Custos (viagens,especialistas etc.)	Data de início planejada	Data de encerramento planejada	Comentários
Tarefas não relacionadas à auditoria	Exemplo: Planejamento anual						
	Tarefa 1						
	Tarefa 2 etc.						
	Total de tarefas não relacionadas à auditoria						
Tarefas de auditoria obrigatórias	Tarefa 1						
	Tarefa 2 etc.						
	Total de tarefas obrigatórias						
Tarefas de auditoria selecionadas	Tarefa 1						
	Tarefa 2 etc.						
	Total de tarefas selecionadas						
Funções de suporte	Exemplo: Serviços jurídicos						
	Serviços de TI etc.						
	Total de suporte						
Recursos totais							

Conclusão

As tarefas de auditoria anuais e plurianuais e os recursos correspondentes foram preparados considerando as informações acima.

(Assinatura) (Assinatura)
Nome: Revisor:
Data: Data:

Orientações para o preenchimento do plano de trabalho anual ou plurianual

Objetivo do formulário	O objetivo é elaborar um plano de trabalho que inclua todas as tarefas da ISC e fornecer orientações sobre como a ISC pode identificar recursos para as tarefas selecionadas em auditorias de conformidade.	
Requisito ISSAI	ISSAI 4000.64	
Orientações	O período do plano de auditoria é mencionado na parte superior. As tarefas planejadas são abordadas nas linhas, e os recursos necessários estão nas colunas. As linhas são explicadas a seguir. As colunas de recursos incluem dados sobre pessoas-semana, custos e cronogramas. Essas informações são abordadas junto com as tarefas nas linhas abaixo:	
	Linha 1	Escrever todas as tarefas não relacionadas à auditoria que a ISC realiza. Podem incluir o plano anual da ISC, suas tarefas administrativas, treinamento, outras atividades de consulta, tarefas específicas não relacionadas à auditoria atribuídas pelas partes interessadas etc. Para cada tarefa não relacionada à auditoria, preencher a respectiva linha considerando as colunas de recursos (por exemplo, pessoas-semana, custos e cronograma). Após todas as tarefas terem sido registradas com seus recursos, somar os valores das colunas na linha "total" para todas as tarefas não relacionadas à auditoria.
	Linha 2	Da mesma forma, escrever todas as tarefas de auditoria obrigatórias que a ISC precisa executar conforme seu mandato a cada ano. Podem incluir auditorias financeiras, auditorias operacionais, auditorias de conformidade e outros requisitos de auditoria exigidos pela legislação. Preencher a coluna de recursos para cada tarefa e calcular o total de recursos de todas as atribuições obrigatórias.
	Linha 3	A linha de tarefas de auditoria selecionadas deve ser preenchida de maneira semelhante. Para cada tarefa escolhida, preencher as colunas com pessoas-semana, custos e cronogramas. Calcular os recursos totais necessários para as tarefas selecionadas.
	Linha 4	Preencher os recursos necessários para todas as funções de suporte da ISC. Podem incluir funções jurídicas, consultivas, de TI, treinamento externo etc. Adicionar linhas para cada serviço para obter uma visão completa dos recursos necessários para fornecer funções de suporte.
	Linha 5	Determinar os recursos totais requeridos pela ISC para realizar todas as atividades ou tarefas. A partir daqui, fica evidente quais recursos a ISC possui e quais seriam necessários para concluir as tarefas obrigatórias, aquelas não relacionadas à auditoria e as funções de suporte. Deduzir tudo isso do total de recursos, e os recursos restantes podem ser alocados para as tarefas de auditoria selecionadas.
Conclusão geral do membro da equipe de auditoria	Com base nas informações fornecidas na tabela e na análise dos recursos, os recursos disponíveis para as tarefas selecionadas são definidos e submetidos à aprovação.	
Revisão pelo supervisor	O supervisor revisa e envia o formulário à Administração da ISC para consideração em futuras tarefas de auditoria.	

Apêndice 4-A: Categorização de entidades com base no valor dos riscos[92]

As entidades auditadas são classificadas como entidades auditáveis de ponta, unidades de auditoria e unidades de implementação. As unidades de auditoria são baseadas na delegação de competências, na autonomia funcional e na relevância operacional. As entidades auditadas são categorizadas como entidades de alto, médio e baixo risco com base, tradicionalmente, em seus níveis orçamentários e de despesas. A base de dados do governo sobre as despesas das entidades facilita a aplicação do marco de análise de riscos.

Avaliação de riscos inerentes: As despesas são classificadas nas contas de todas as entidades com base em 70 diferentes categorias primárias de despesas por todas as entidades auditadas. Essas 70 categorias primárias de despesas são reagrupadas nas sete classes amplas de despesas abaixo:

Classes amplas de despesas:

I. Serviços e benefícios de pessoal
II. Despesas administrativas
III. Serviços e suprimentos contratuais
IV. Doações
V. Outras despesas
VI. Aquisição de bens de capital e despesas de capital
VII. Ajustes contábeis

As despesas de cada entidade auditada são identificadas e avaliadas em relação aos sete parâmetros de riscos inerentes numa escala de 1 a 5.

N.º	Fator de riscos inerentes	Observações	Pontuação de risco (1–5)
1	Estimação	As transações e decisões que requeiram uma estimação apresentam riscos inerentes maiores.	
2	Discricionariedade	As transações que envolvam poderes discricionários apresentam riscos inerentes de uso indevido de tais poderes.	
3	Complexidade da transação	Transações como aquisições de capital e execução de projetos envolvem complexidade e, portanto, apresentam riscos inerentes maiores.	
4	Transferência de recursos	Algumas entidades apenas transferem recursos para agências executoras e não implementam projetos ou programas; portanto, apresentam baixo risco.	
5	Envolvimento de entidades privadas	Algumas entidades apenas transferem recursos para agências executoras e não implementam projetos ou programas; portanto, apresentam baixo risco.	
6	Recursos humanos	Diligências prévias adequadas podem ser prejudicadas em entidades com escassez aguda de recursos humanos, o que leva a riscos inerentes maiores.	
7	Transações públicas diretas	As entidades com transações públicas diretas apresentam riscos inerentes relativamente maiores por conta de influência externa etc.	
		Riscos inerentes das despesas primárias	Pontuação de risco /35

92 Com base na apresentação da ISC da Índia na XV Reunião do Subcomitê de Auditorias de Conformidade, realizada em 9 a 10 de outubro de 2018 em Luxemburgo

Com base na pontuação de riscos inerentes de cada classe de despesas primárias da entidade, o valor dos riscos inerentes totais da entidade é calculado, agregando o valor dos riscos inerentes de todas as classes de despesas primárias dessa entidade e multiplicando-o pelas despesas reais.

Classe de despesas	Nome da classe da despesa principal	Pontuação de riscos inerentes	Despesas reais	Despesas ponderadas pelo risco
I	Serviços e benefícios de pessoal	R1	E1	R1*E1
II	Despesas administrativas	R2	E2	R2*E2
III	Serviços e suprimentos contratuais	R3	E3	R3*E3
IV	Doações	R4	E4	R4*E4
V	Outras despesas	R5	E5	R5*E5
VI	Aquisição de bens de capital	R6	E6	R6*E6
VII	Ajustes contábeis	R7	E7	R7*E7
		Valor de riscos inerentes =		Total geral

Avaliação de riscos de controles: Entidades com um ambiente de controles deficiente apresentam riscos de controles mais elevados. Os riscos de controles são avaliados por meio de quatro parâmetros:

- Despesas e controles relacionados
- Controles relacionados à tecnologia
- Produtos de auditoria interna e externa
- Outros fatores

Cada parâmetro possui subparâmetros (num total de 100).

Fator de riscos de controles	Pontuação de risco	Fator de riscos de controles	Pontuação de risco
Despesas e controles relacionados	(1–5)	Auditoria interna/externa	(1–5)
Procedimentos e controles orçamentários		Auditoria interna e inspeção	
Aumento nas despesas		Qualidade da manutenção de registros	
Casos relatados de fraude etc.		Observações de auditoria	
Ociosidade de fundos/certificados de utilização pendentes		Avaliação baseada em relatórios de auditorias operacionais e avaliações	
Controles relacionados à tecnologia;	(1–5)	Outros fatores	(1–5)
Transferência direta de benefícios aos beneficiários		Avaliação baseada em análises de dados	
Vinculação dos beneficiários a um ID único		Mecanismos de controle de qualidade	
Uso de licitações eletrônicas		Escassez de recursos humanos	
Monitoramento online do programa		Relatos na mídia	
Prestação de serviços online			
Sistema de gestão financeira pública			
Uso de sensoriamento remoto/sistema de informação geográfica			
Avaliação de controles de TI com base na auditoria de TI			
Riscos de controles = Pontuação total dos riscos de controles / 100			

Valor dos riscos e categorização das entidades

Após o cálculo dos riscos inerentes e de controles, a pontuação de riscos da entidade auditada pode ser determinada como:

N.º	Categorização	Teto do risco em US$
1.	Risco alto	3,5 milhões
2.	Risco médio	70 mil a 3,5 milhões
3.	Risco baixo	Abaixo de 70 mil

Categorização de riscos da entidade auditada

A pontuação de riscos da entidade =
(Pontuação de riscos inerentes totais da entidade em valor monetário) x (Pontuação de riscos de controles da entidade)

As entidades auditadas são categorizadas como de risco alto, médio ou baixo, conforme a pontuação de riscos. A periodicidade da auditoria e a composição da equipe de auditoria são decididas com base no nível de classificação de riscos.

Apêndice 4-B: Diferentes tarefas do auditor em diferentes tipos de auditoria de conformidade

Etapas da auditoria	Asseguração razoável (AR)		Asseguração limitada (AL)	
	Relatório direto (AR)	Certificação (AR)	Relatório direto (AL)	Certificação (AL)
Planejamento	O auditor seleciona o objeto e produz informações sobre o objeto.	A parte responsável apresenta informações sobre o objeto, em relação às quais o auditor reúne evidências de auditoria suficientes e apropriadas.	O auditor seleciona o objeto e produz informações sobre o objeto.	A parte responsável apresenta informações sobre o objeto, em relação às quais o auditor reúne evidências de auditoria suficientes e apropriadas.
	São executados procedimentos mais extensos para as avaliações de riscos, o entendimento da entidade e do ambiente e a avaliação dos controles internos.	São executados procedimentos mais extensos para as avaliações de riscos, o entendimento da entidade e do ambiente e a avaliação dos controles internos.	São executados procedimentos menos extensos para as avaliações de riscos, o entendimento da entidade e do ambiente e a avaliação dos controles internos.	São executados procedimentos menos extensos para as avaliações de riscos, o entendimento da entidade e do ambiente e a avaliação dos controles internos.
	Podem ser utilizados os três componentes do modelo de riscos de auditoria (riscos inerentes, de controles e de detecção).	O auditor deve cobrir os três componentes do modelo de riscos.	Podem ser utilizados os três componentes do modelo de riscos de auditoria (riscos inerentes, de controles e de detecção).	O auditor deve cobrir os três componentes do modelo de riscos.
Coleta de evidências de auditoria	O auditor deve cobrir os três componentes do modelo de riscos.	A combinação de diferentes técnicas de auditoria é importante.	É possível concluir com base em procedimentos analíticos e inspeções.	É possível concluir com base em procedimentos analíticos, testes substantivos e inspeções.
		Sempre devem ser incluídos testes substantivos.	Procedimentos analíticos e inspeções são suficientes.	Testes substantivos, procedimentos analíticos e inspeções são suficientes.
	O auditor reúne evidências de auditoria suficientes e apropriadas para concluir se o objeto cumpre, em todos os aspectos relevantes, os critérios adequados identificados.	O auditor reúne evidências de auditoria suficientes e apropriadas para concluir se o objeto cumpre, em todos os aspectos relevantes, os critérios adequados identificados.	Os procedimentos são limitados em comparação com o que é necessário para auditorias com asseguração razoável.	Os procedimentos são limitados em comparação com o que é necessário para auditorias com asseguração razoável.
Avaliação de evidências e formação de conclusões	A conclusão é expressa na forma de achados, respostas a perguntas específicas de auditoria, recomendações ou opiniões.	O auditor fornece asseguração por meio de opiniões ou conclusões padronizadas. Normalmente, é usado um parecer.	A conclusão é expressa na forma de achados, respostas a perguntas específicas de auditoria, recomendações ou opiniões.	O auditor fornece asseguração por meio de opiniões ou conclusões padronizadas. Normalmente, é usado uma opinião.
	A conclusão da auditoria expressa a visão do auditor de que o objeto está/não está em conformidade com os critérios aplicáveis em todos os aspectos relevantes.	A conclusão ou opinião do auditor expressa a visão do auditor de que as informações do objeto estão/não estão em conformidade com os critérios aplicáveis.	A conclusão informa que nada chegou ao conhecimento do auditor que possa indicar que os achados não estejam em conformidade com os critérios de auditoria.	A conclusão ou a opinião informa que nada chegou ao conhecimento do auditor que possa indicar que os achados não estejam em conformidade com os critérios de auditoria.
Relatórios e monitoramento	Estrutura do relatório em ISSAI 4000.210	Estrutura do relatório em ISSAI 4000.218	Estrutura do relatório em ISSAI 4000.210	Estrutura do relatório em ISSAI 4000.218
	O auditor precisa declarar implicitamente se a conclusão é fornecida com asseguração limitada ou razoável.	O auditor fornece asseguração fazendo uma declaração clara do nível de asseguração.	O auditor precisa declarar implicitamente se a conclusão é fornecida com asseguração limitada ou razoável.	O auditor fornece asseguração fazendo uma declaração clara do nível de asseguração.
	O auditor pode fornecer asseguração por meio de (a) conclusões que declarem explicitamente o nível de asseguração; ou (b) explicações sobre como os achados, critérios e conclusões foram elaborados.		O auditor pode fornecer asseguração por meio de (a) conclusões que declarem explicitamente o nível de asseguração; ou (b) explicações sobre como os achados, critérios e conclusões foram elaborados.	
			Um relatório com asseguração limitada transmite a natureza limitada da asseguração fornecida.	Um relatório com asseguração limitada transmite a natureza limitada da asseguração fornecida.

Anexos ao Capítulo 5: Planejamento da auditoria de conformidade

Anexo 5.1: Estratégia de auditoria
Anexo 5.2: Entendimento da entidade e seu ambiente
Anexo 5.3: Entendimento dos controles internos e do ambiente de controle
Anexo 5.4: Avaliação de riscos de fraude
Anexo 5.5: Definição da materialidade na fase de planejamento
Anexo 5.6: Registro de riscos
Anexo 5.7: Plano de auditoria

Apêndice 5-A: Revisão de qualidade do planejamento de auditoria

Anexo 5.1: Estratégia de auditoria

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.137

Nome da entidade	
Período de auditoria	

Matriz da estratégia de auditoria elaborada por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

N.º	**1**	**2**	**3**
	Elementos da estratégia de auditoria	**Descrição**	**Comentários**
1	Características da auditoria		
2	Objetivo da auditoria		
3	Objeto, escopo e critérios da auditoria		
4	Entidades cobertas pela auditoria		
5	Tipo de auditoria		
6	Nível de asseguração		
7	Composição da equipe de auditoria		
8	Mecanismos de controle de qualidade da auditoria		
9	Comunicação com a parte auditada e os responsáveis pela governança		
10	Responsabilidades de relatórios		
	Outros assuntos significativos, se houver		

Orientações para o preenchimento do formulário de estratégia de auditoria	
Objetivo do preenchimento do formulário	Os objetivos deste formulário de documentação são: elaborar uma estratégia geral de auditoria detalhando os elementos da estratégia; e ver como cada item afetará o planejamento e a condução da auditoria, bem como a fase de relatório da auditoria.
Requisito ISSAI	ISSAI 4000.137
Orientações	**Coluna 2** Apresentar uma descrição com base nas decisões tomadas em cada elemento da estratégia mencionada na coluna 1. **Coluna 3** Adicionar comentários, se o auditor acreditar que os elementos estratégicos possam ter algum impacto no planejamento ou na condução da auditoria.
Conclusão	O líder e o supervisor da equipe de auditoria precisam concluir que foi dada consideração adequada a todas as áreas significativas que possam afetar a auditoria; e que foi implementada uma estratégia apropriada para lidar com os assuntos que provavelmente influenciariam o planejamento e a execução da auditoria. A documentação da estratégia de auditoria deve ser atualizada continuamente.
Evidências do elaborador e do revisor	A tabela com os nomes de quem elaborou e documentou o material e de quem o revisou deve ser preenchida no final.

Anexo 5.2: Entendimento da entidade e seu ambiente

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.131

Nome da entidade
Período de auditoria

Plano elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Perguntas	Descrição
Marco jurídico da entidade	
1. Legislação que autoriza o funcionamento da entidade, e atividades autorizadas pela legislação	
2. Regulamentos emitidos nos termos da legislação que autoriza o funcionamento da entidade e seus efeitos nas operações da entidade	
3. Como a entidade cumpre seu marco jurídico?	
4. Há alguma disposição no regulamento sobre as regras e regulamentos para a gestão financeira?	
Objetivos e estratégias da entidade	
5. Objetivos da entidade	
6. Principais políticas e estratégias para atingir os objetivos	
Organização e governança da entidade	
7. Estruturas de governança da entidade	
8. Estrutura operacional, organograma e arranjos de gestão	
9. Recursos financeiros, humanos e outros	
Processos e operações empresariais da entidade	
10. Qual é a natureza das operações da entidade? Principais funções da entidade.	
11. Como as áreas de auditoria significativas se relacionam com as operações da entidade?	
12. Tipos de programas, funções ou projetos geridos pela entidade	
13. Narrativas que fornecem uma visão geral das funções e operações da entidade ou do objeto	
14. Mapas de processos empresariais essenciais e fluxogramas das operações	
15. Riscos operacionais relacionados aos objetivos e estratégias da entidade que possam resultar em não conformidades relevantes	
Sistemas de gestão financeira da entidade	
16. Marco de relatórios financeiros usado pela entidade	
17. Processo orçamentário da entidade	

Perguntas	Descrição
18. Sistema contábil da entidade e requisitos e prazos de relatórios	
19. Funções de auditoria interna e externa da entidade	
Medidas de desempenho da entidade	
20. Como o desempenho da entidade é medido e revisado?	
21. Quais são os requisitos de relatórios de desempenho da entidade?	
22. Há metas de desempenho que possam resultar em ações gerenciais que aumentem os riscos de não conformidade?	

Lista de riscos significativos que afetam a entidade (ligados aos riscos inerentes)

Orientações para o preenchimento do formulário para o entendimento da entidade e seu ambiente

Objetivo geral do preenchimento do formulário	O objetivo geral deste formulário de auditoria é estabelecer e documentar o entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive os controles internos relevantes para a auditoria. A ISSAI 4000.131 exige que o auditor avalie os riscos de não conformidade por meio do entendimento da entidade e de seu ambiente. [Observação: O formulário pode ser adaptado aos objetos (por exemplo, um programa, uma operação específica de uma entidade, um contrato, ou uma aquisição.]
Requisito ISSAI	ISSAI 4000.131
Orientações	O auditor precisa entender a entidade e seu ambiente para avaliar os riscos de não conformidade em suas operações e atividades financeiras. Com base na lista fornecida no formulário acima, o auditor pode obter um entendimento geral da entidade, levando em consideração fatores internos e externos. O auditor deve entender a atividade principal da entidade. Ao documentar o entendimento da entidade e de seu ambiente, o auditor precisa considerar os riscos relacionados à entidade (riscos empresariais ou riscos da entidade) que podem ocorrer durante o curso das atividades e que podem resultar em não conformidade relevante. Considerar a lista de documentos originais apresentada na tabela abaixo como uma possível fonte para localizar e documentar as informações necessárias.
Conclusão	A equipe deve garantir que a documentação esteja vinculada à avaliação dos riscos de não conformidade material (riscos inerentes) e à avaliação dos ambientes de controle.
Evidências do elaborador e do revisor	A tabela com os nomes de quem elaborou e documentou o material e de quem o revisou deve ser preenchida no final.

Fontes potenciais de documentos para compreender a entidade:

N.º	Documentos
1	Mandato e papéis e responsabilidades da organização
2	Versão preliminar das demonstrações financeiras
3	Orçamento aprovado do governo, projetos e ONGs
4	Documentos do plano
5	Lista das principais atividades realizadas durante o período a ser auditado
6	Organização do projeto
7	Contas de doações e empréstimos
8	Documentos do projeto
9	Lista de leis, regras e regulamentos relevantes e aplicáveis
10	Empréstimos e acordos de doação
11	Contas consolidadas do fundo orçamentário
12	Outras fontes de financiamento da entidade
13	Lista dos principais órgãos que realizam as despesas
14	Atas das reuniões de revisão
15	Arquivos de correspondências importantes
16	Requisito-padrão de relatórios financeiros
17	Procedimentos de fluxos financeiros, inclusive reembolsos e restituições
18	Relatórios de auditoria anteriores e relatórios de auditoria interna
19	Lista de contas bancárias e extratos
20	Regras e regulamentos financeiros
21	Regras de aquisições

Anexo 5.3: Entendimento dos controles internos e do ambiente de controle

ISSAI de referência: ISSAI 4000.134

Nome da entidade
Período de auditoria

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

[Observação: Os conceitos fundamentais do marco de controles internos são formulados como 17 princípios associados aos cinco componentes do marco[93]. As perguntas abaixo são baseadas nesses princípios, que são relevantes para todas as entidades e precisam estar presentes, funcionando e operando de forma integrada para que haja um sistema eficaz de controles internos.]

Dúvidas sobre os componentes de controles internos	Descrição
Ambiente de controles	
1. Como a entidade garante seu comprometimento com a integridade e os valores éticos?	
2. Quais mecanismos ou órgãos assumem as responsabilidades de supervisão da formulação, implementação e condução dos controles internos da Administração da entidade?	
3. Como a estrutura organizacional da entidade e a atribuição de autoridade e responsabilidade contribuem para manter um ambiente de controles adequado?	
4. Como as políticas e procedimentos de recursos humanos da entidade demonstram seu compromisso de ter as competências e os níveis necessários de habilidades e expertise?	
5. Como a organização garante a accountability em relação à conduta geral e responsabiliza os indivíduos por suas responsabilidades de controles internos?	
Avaliação de riscos	
6. A entidade dispõe de um processo de avaliação de riscos e considera os riscos significativos para o cumprimento de seus objetivos?	
7. Como a Administração usa o processo de avaliação de riscos para identificar, analisar e responder com eficácia aos riscos de não conformidade?	
8. Como a Administração da entidade considera o potencial de fraude ao avaliar os riscos para o cumprimento de seus objetivos?	
9. Como a Administração identifica e analisa eventuais mudanças que possam impactar significativamente o sistema de controles internos e a intervenção da Administração nos controles internos?	
Atividades de controle	
10. Como a entidade seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuam para a mitigação dos riscos que afetam o cumprimento de seus objetivos?	

93 https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf

Dúvidas sobre os componentes de controles internos	Descrição
11. A entidade garante que as atividades gerais de controles sejam projetadas de forma eficaz e funcionem conforme pretendido para lidar com os riscos relativos ao uso de tecnologias?	
12. Como a entidade, por meio de suas políticas que estabelecem o que é esperado e dos procedimentos que colocam tais políticas em prática, garante a seleção, desenvolvimento e implantação de atividades de controle adequadas em áreas com riscos significativos?	
Informação e comunicação	
13. Como a entidade obtém ou gera e usa informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento dos controles internos?	
14. Como a entidade comunica internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento dos controles internos, tais como objetivos e responsabilidades de controles internos?	
15. Como a entidade se comunica com partes externas sobre assuntos que afetam o funcionamento dos controles internos?	
Monitoramento	
16. Como a entidade seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e separadas para verificar se os componentes de controles internos estão presentes e funcionando?	
17. Como a entidade avalia e comunica deficiências nos controles internos em tempo hábil às partes responsáveis pela adoção de ações corretivas, como, por exemplo, a Alta Administração e a direção, conforme apropriado?	

Orientações para o preenchimento do formulário para o entendimento dos controles internos

Objetivo do preenchimento do formulário	Este formulário fornece um entendimento dos cinco componentes inter-relacionados do sistema de controles internos da entidade. A função do auditor no âmbito desse sistema se concentra nos controles internos sobre as operações da entidade, os relatórios financeiros e os processos em vigor.	
ISSAI de referência	ISSAI 4000.134	
Orientações	**Ambiente de controles**	O ambiente de controles é o conjunto de normas, processos e estruturas que fornecem a base para a realização dos controles internos em toda a organização. A Alta Administração define o tom, nos níveis mais altos, no que diz respeito à importância dos controles internos e aos padrões de conduta esperados.
	Avaliação de riscos	A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e analisar os riscos que possam afetar o cumprimento dos objetivos da entidade, formando uma base para determinar como os riscos devem ser gerenciados.
	Atividades de controle	As atividades de controle são as ações estabelecidas por políticas e procedimentos para ajudar a garantir que as diretrizes da Administração mitiguem os riscos relacionados ao cumprimento dos objetivos. As atividades de controle são realizadas em todos os níveis da entidade e em vários estágios dentro dos processos empresariais, bem como em todo o ambiente tecnológico.
	Informação e comunicação	A informação é necessária para que a entidade cumpra suas responsabilidades de controles internos, de forma a apoiar o cumprimento de seus objetivos. A comunicação ocorre tanto interna quanto externamente e fornece à organização as informações necessárias para realizar os controles do dia a dia. A comunicação permite que o pessoal entenda as responsabilidades de controles internos e sua importância para o cumprimento dos objetivos.
	Atividades de monitoramento	Avaliações contínuas, avaliações separadas ou uma combinação das duas são usadas para verificar se cada um dos cinco componentes dos controles internos está presente e funcionando, inclusive os controles relativos aos princípios de cada segmento. Os achados são avaliados e as deficiências são comunicadas em tempo hábil. As questões mais graves devem ser relatadas à Alta Administração e ao Conselho.
Conclusão	A equipe de auditoria deve formar uma conclusão sobre as áreas significativas do ambiente de controles sob avaliação.	
Evidências do elaborador e do revisor	A equipe e o revisor (geralmente o supervisor da auditoria) devem assinar o documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe tenha sido devidamente revisado.	

Anexo 5.4: Avaliação de riscos de fraude

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.58

Nome da entidade
Período de auditoria

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

[A lista de verificação abaixo não inclui todas as perguntas necessárias para avaliar os riscos de fraude numa organização. Podem ser necessárias perguntas adicionais, com base nas respostas às perguntas anteriores. Consequentemente, os auditores podem usar a lista como um primeiro passo para criar suas ferramentas e fazer um *brainstorming*, visando a identificar os riscos de fraude aplicáveis à entidade ou objeto.]

Perguntas	Descrição
1. A entidade possui uma estrutura de governança em vigor que atribua responsabilidades pelas investigações de fraude?	
2. A entidade possui uma política antifraude em vigor?	
3. A entidade identificou leis e regulamentos relativos a fraude nas jurisdições onde atua?	
4. O programa de gestão de fraude da entidade inclui articulação com sua função de auditoria interna (se houver)?	
5. A entidade tem uma linha direta para denúncias de fraude?	
6. A entidade definiu quem tem responsabilidade pela detecção, prevenção, resposta e conscientização sobre fraude dentro da entidade?	
7. A Administração da entidade promove conscientização e treinamento sobre fraude dentro da organização?	
8. Quais processos foram implementados para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade?	
9. São oferecidos cursos periódicos de conscientização e treinamento contra fraude a todos os funcionários?	
10. A entidade disponibiliza ferramentas automatizadas aos responsáveis pela prevenção, detecção e investigação de fraude?	
11. A Administração da entidade identificou os possíveis tipos de riscos de fraude em suas áreas de responsabilidade?	
12. A Administração da entidade instituiu controles apropriados para prevenir, detectar e investigar fraude?	
13. A Administração da entidade dispõe das competências necessárias para realizar investigações de fraude?	
14. A Administração da entidade avalia periodicamente a eficácia e a eficiência de seus controles de fraude?	
15. A documentação sobre investigação de fraude e os documentos de apoio são devidamente protegidos e retidos?	

Orientações para o preenchimento do formulário de avaliação de riscos de fraude na fase de planejamento da auditoria

Objetivo do preenchimento do formulário	O objetivo deste formulário é obter informações sobre riscos de fraude como parte de um entendimento geral da entidade e de seu ambiente de controles.
Requisito ISSAI	ISSAI 4000.58
Orientações	A equipe de avaliação de riscos de fraude identifica possíveis esquemas fraudulentos usando *brainstorming*, entrevistas com a Administração, procedimentos analíticos e revisão de fraudes anteriores. Durante esse processo, a equipe de avaliação de riscos de fraude analisa as atividades e programas da organização relevantes para o setor, o local e os programas, tendo sempre em consideração as características essenciais das fraudes (pressão, oportunidade e racionalização) e perguntando: • Onde há oportunidades de fraude? • Qual é o nível de pressão sobre a Administração que a levaria a ignorar os controles internos? • Há consequências se a Administração não atingir suas metas? Devem ser identificadas as áreas específicas de fraude sem levar em consideração a existência ou a eficácia dos controles internos. A avaliação considera se a fraude pode ser cometida por um indivíduo sozinho, ou se requer conluio entre funcionários ou pessoas externas. O auditor pode considerar os seguintes fatores ao priorizar os riscos de fraude: • Impactos financeiros • Impactos sobre a reputação da organização • Possíveis ações criminais ou civis • Não conformidade regulatória • Integridade e segurança de dados • Perda de ativos • Localização e tamanho das operações e unidades • Cultura da entidade • Gestão e rotatividade de funcionários • Liquidez dos ativos da entidade • Volume e tamanho das transações • Terceirização
Conclusão	A equipe de auditoria deve formar uma conclusão sobre os riscos potenciais de fraude a serem documentados no registro de riscos.
Evidências do elaborador e do revisor	A equipe e o revisor (geralmente o supervisor da auditoria) devem assinar o documento para garantir que o trabalho realizado pela equipe tenha sido devidamente revisado.

Anexo 5.5: Definição da materialidade na fase de planejamento

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.92

Nome da entidade
Período de auditoria

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

1	2	3	4	5	6
Benchmark	Limite	Porcentagem de materialidade adotada	Valor da população	Valor da materialidade	Valor da materialidade revisado
Valor do pagamento	1% a 5%	x%	Xxxx	Xxxx	Xxxx
Revisão	1% a x%	x%	Xxxx	Xxxx	Xxxx

Definição da materialidade quantitativa (se o objeto incluir transações e informações financeiras)
Justificativa para o *benchmark* usado (como o valor total é derivado)
Justificativa para a porcentagem adotada
Razão para a materialidade revisada
Definição da materialidade qualitativa
Materialidade por natureza
Materialidade por contexto

Orientações para o preenchimento do formulário para definir a materialidade na fase de planejamento

Objetivo do formulário	O objetivo do preenchimento deste formulário é determinar a materialidade para o planejamento e realização da auditoria, e isso é feito como parte da estratégia geral da auditoria. A materialidade determinada na fase de planejamento pode ser revisada à medida que a auditoria avançar.	
Requisito ISSAI	ISSAI 4000.92	
Orientações	O objetivo da materialidade é identificar as questões de auditoria, com base na avaliação de riscos, e garantir que qualquer não conformidade abaixo do nível de materialidade não afete a conclusão e não afete o propósito para o qual os relatórios serão utilizados pelos usuários.	
	Coluna 1	Selecionar um *benchmark* apropriado para determinar a materialidade do planejamento para o objeto em questão. Ao escolher o *benchmark*, o auditor deve considerar se o item é crucial para os usuários.
	Coluna 2	Determinar o limite de materialidade. O limite dependerá das políticas da ISC: pode estar entre 0,5% e 2%, ou entre 1% e 5%. Também pode depender do tipo de *benchmark* escolhido considerando o objeto da auditoria.
	Coluna 3	Com base no limite definido, selecionar uma porcentagem a ser aplicada ao valor da população total para se chegar ao valor da materialidade. O auditor aplica uma porcentagem da materialidade considerando a sensibilidade dos itens. A porcentagem a ser aplicada pode ser definida da seguinte forma: Muito sensível: 1%; sensível: 2,5%; não sensível: 5%.
	Coluna 4	Registrar a quantidade total da população do *benchmark* derivada do objeto.
	Coluna 5	Derivar o valor da materialidade aplicando a porcentagem escolhida (da coluna 3) à população total (coluna 4). Este é o valor da materialidade do planejamento para o objeto, se for uma transação ou informação financeira.
	Coluna 6	Para obter o valor revisado, repetir o mesmo processo acima. Usando seu julgamento profissional, o auditor também pode simplesmente declarar o valor da materialidade revisado sem ter de aplicar a porcentagem revisada à população total.
Conclusão geral do membro da equipe de auditoria	Registro das descrições relacionadas à determinação da materialidade: 1. Na linha 1, registrar o motivo do uso do benchmark escolhido e como o valor total é derivado e usado como *benchmark*. 2. Na linha 2, registrar a justificativa, que depende principalmente da sensibilidade. Também pode depender da natureza da entidade e da disciplina financeira. 3. Na linha 3, registrar o motivo da revisão da materialidade, para permitir o monitoramento do motivo de o valor da materialidade ter sido revisado e da necessidade de se fazer isso. No contexto de materialidade qualitativa: 1. Na linha 1, registrar a consideração de materialidade por natureza que precisa ser considerada ao longo da auditoria. Esse aspecto particular é crucial nas auditorias do setor público. 2. Na linha 2, registrar a consideração de materialidade por contexto que precisa ser considerada ao longo da auditoria. Às vezes, é uma não conformidade pequena, mas que pode ter um efeito significativo.	
Evidências do elaborador e do revisor	O revisor, geralmente o supervisor da auditoria, deve assinar o documento garantindo que ele tenha sido revisado.	

Anexo 5.6: Registro de riscos

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.52

Nome da entidade
Período de auditoria

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

	1	2	3
N.º	Riscos identificados (riscos inerentes/de controles/de fraude)	Vínculo com a área do objeto	Avaliação (alto, baixo, médio)
1.	..		
2.	..		

Orientações para o preenchimento do formulário de registro de riscos

Objetivo do preenchimento do formulário	O objetivo deste formulário é registrar os riscos de não conformidade identificados durante a conclusão do processo de avaliação de riscos. As ISSAIs exigem que o auditor avalie os riscos de não conformidade material por meio do entendimento da entidade e de seu ambiente.
Requisito ISSAI	ISSAI 4000.52
Orientações	**Gerais** — O registro de riscos neste formulário pode ser feito no momento em que se identificam os riscos inerentes, de controles e de fraude. Durante a auditoria, o registro de riscos pode ser atualizado com base em novos riscos identificados, sem a necessidade de repetir todo o processo. Os riscos aqui registrados são descritos em mais detalhes na matriz de planejamento, com informações sobre os procedimentos de auditoria a serem realizados. **Coluna 1** — Nesta coluna, o auditor registra os riscos identificados em diferentes áreas. Ao registrar esses riscos, o auditor obtém informações sobre os riscos inerentes, riscos de controle e riscos de fraude identificados. **Coluna 2** — O auditor registra as áreas relevantes do objeto às quais os riscos estão vinculados. **Coluna 3** — Os riscos identificados e registrados no registro de riscos são avaliados considerando seus impactos e probabilidade, e a conclusão do auditor sobre os riscos também é registrada.
Evidências do elaborador e do revisor	A tabela com os nomes de quem elaborou este registro de riscos e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o líder de equipe ou um dos membros da equipe, e o documento deve ser assinado em conformidade com isso. O revisor, geralmente o supervisor da auditoria, deve assinar o documento garantindo que ele tenha sido revisado.

Anexo 5.7: Plano de auditoria

ISSAI de referência: ISSAI 4000.137, ISSAI 4000.140, ISSAI 4000.149

Nome da entidade
Período de auditoria

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

[Observação: O plano de auditoria consiste nas seguintes partes: Parte A: Avaliação de riscos e controles internos; Parte B: Matriz de planejamento de auditoria abrangendo os riscos; e Parte C: Cronograma de auditoria abrangendo quando os procedimentos de auditoria serão executados e por quem. A equipe da ISC pode unir a estratégia de auditoria e o plano de auditoria num documento contínuo a ser aprovado pela Administração da ISC.]

PARTE A: Avaliação de riscos e controles internos
1. Avaliação de riscos
2. Avaliação de controles internos
3. Resultado da avaliação de riscos: registro de riscos
4. Avaliação de materialidade

PARTE B: Matriz de planejamento de auditoria

Nº	1	2	3	4	5
	Riscos identificados (do registro de riscos)	Critérios	Evidências/informações necessárias	Fontes das evidências/informações	Procedimentos de auditoria a serem realizados
1					
2					
3					
4					
5					
6					
..					
..					

Parte C: Cronograma de auditoria

Etapas de auditoria	Data planejada	Data efetiva	Comentários
Plano de auditoria			
Elaboração			
Revisão			
Aprovação pela Administração			
Execução da auditoria: trabalho de campo			
Início			
Conclusão			
Relatórios de auditoria			
Elaboração do relatório preliminar			
Revisão			
Aprovação pela Administração			
Publicação do relatório de auditoria			

Orientações para o preenchimento do formulário do plano de auditoria

Objetivo do formulário	Este formulário serve de base para a estratégia de auditoria e o plano de auditoria que a equipe submeterá à aprovação da Administração.	
ISSAI de referência	ISSAI 4000.137, ISSAI 4000.140, ISSAI 4000.149	
Orientações	**PARTE A: Avaliação de riscos e controles internos**	
	Avaliação de riscos	Seguir o processo de avaliação de riscos. Mencionar as informações gerais a partir do entendimento da entidade e dos riscos de fraude identificados, obtidos dos formulários preenchidos.
	Avaliação de controles internos	Redigir a avaliação dos riscos de controles gerais, com base nos resultados do entendimento do objeto e da avaliação inicial dos riscos de controles.
	Resultado da avaliação de riscos	Documentar os resultados da avaliação de riscos e a asseguração necessária para oferecer para oferecer asseguração razoável sobre o objeto. Os riscos estão listados no registro de riscos.
	Materialidade	Descrever os aspectos quantitativos e qualitativos da materialidade, conforme o caso, considerando o anexo sobre materialidade.
	Parte B: Matriz de planejamento de auditoria	
	Riscos identificados	Inserir todos os riscos de não conformidade relevante nesta coluna, conforme as questões de auditoria do anexo 5.6 sobre o registro de riscos.
	Critérios	Na estratégia de auditoria, todos os critérios aplicáveis são identificados para o objeto. Devem ser listados os critérios específicos aos quais a entidade deve atender em relação a cada risco respectivo na coluna 1.
	Evidências necessárias	De quais evidências ou informações o auditor precisa para responder à questão de auditoria relativa a riscos de não conformidade com os critérios?
	Fontes de evidências	Onde se encontram as evidências ou informações disponíveis? Fazer uma lista de possíveis fontes de evidências para a auditoria.
	Procedimentos de auditoria a serem realizados	Listar quais procedimentos de auditoria a equipe planeja adotar para confirmar se a condição atende aos critérios para responder à pergunta. Por exemplo: consultar a equipe e documentar as conversas, revisar políticas e observar casos de não conformidade, para futuros debates com a entidade.
	Parte C: Cronograma de auditoria Detalhar as datas previstas para a auditoria. Quando a auditoria estiver em andamento, pode haver alterações; portanto, o campo “Data efetiva” deve ser preenchido posteriormente, e comentários podem ser adicionados com base no andamento da auditoria.	

Apêndice 5-A: Revisão de qualidade do planejamento de auditoria

Propósito	Revisão de qualidade do planejamento de auditoria
Referência	Seção 5.3

[A lista de verificação para a revisão apresentada abaixo é apenas uma sugestão. A ISC pode já ter um mecanismo próprio de revisão de qualidade com uma lista aprovada. A equipe da ISC pode comparar as duas listas e finalizar a lista de verificação para a revisão de qualidade na fase de planejamento.]

Ao revisar a adequação do planejamento de auditoria, o revisor pode considerar os seguintes assuntos:

	Lista de verificação	**Comentário de revisão**
1	Garantir que o planejamento seja realizado com base nas políticas, normas, manuais, diretrizes e práticas de auditoria da ISC	
2	Obter informações relevantes sobre leis e regulamentos que possam ter um impacto significativo nos objetivos da auditoria	
3	Realizar auditoria investigativa preliminar (auditoria que visa a realizar um estudo inicial de questões específicas para ajudar a elaborar o plano de auditoria)	
4	Determinar os objetivos e o escopo da auditoria	
5	Identificar as fontes (por exemplo, mídia, achados de auditoria interna da entidade auditada, inspeção e outros órgãos de controle) como base para as auditorias	
6	Determinar uma lista de atividades da auditoria	
7	Destacar problemas singulares previstos ao se planejar a auditoria	
8	Assegurar-se de que os membros da equipe de auditoria tenham uma compreensão clara e consistente do plano de auditoria	
9	Realizar monitoramento de questões relacionadas observadas em auditorias anteriores	
10	Compreender as funções financeiras, contábeis e outras funções relevantes da entidade e do objeto	
11	Identificar os elementos cruciais do sistema de controles internos da entidade auditada	
12	Adotar procedimentos analíticos apropriados	
13	Identificar e analisar índices relevantes e números comparativos	
14	Identificar tendências ou desvios dos valores previstos	
15	Selecionar indicadores de desempenho relevantes	
16	Avaliar os riscos inerentes e de controles	
17	Determinar os critérios e limites de materialidade	
18	Elaborar uma matriz de planejamento de auditoria com riscos identificados	
19	Selecionar especialistas competentes, conforme o caso	
20	Elaborar o orçamento e o cronograma e avaliar os recursos necessários, os requisitos de pessoal e a equipe alocada para a auditoria	
21	Investigar e solucionar eventuais dúvidas levantadas durante a fase de revisão	
22	Elaborar, aprovar e revisar o plano de auditoria (a ser feito pelos supervisores, conforme o caso)	
23	Realizar outros procedimentos e práticas usados na fase de planejamento de uma auditoria	
24	Realizar práticas para aprimorar continuamente os procedimentos de controle de qualidade na fase de planejamento da auditoria	

Anexos ao Capítulo 6: Execução de procedimentos de auditoria e coleta e avaliação de evidências

Anexo 6.1: Teste da eficácia operacional dos controles
Anexo 6.2: Execução de procedimentos substantivos de auditoria
Anexo 6.3: Matriz de achados de auditoria

Apêndice 6-A: Revisão de qualidade do trabalho de campo de auditoria

Anexo 6.1: Teste da eficácia operacional dos controles

ISSAI de referência: ISSAI 4000.144–149

Nome da entidade
Período de auditoria

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Passo 1: Vincular planejamento ao risco, atividades de controle, procedimentos de testes

1	2	3	4	5	6
Número de referência do controle	**Risco**	**Referência do risco**	**Atividade de controle para o risco**	**Procedimentos de testes de controles realizados**	**Comentários**
Vincular a...	Vincular a...			Vincular a...	

Passo 2: Testes de procedimentos de controle realizados

1	2	3					4
Amostra	**Número de referência da amostra**	**Item testado na amostra**					**Conclusão**
		Item 1	**Item 2**	**Item 3**	**Item 4**	**Item 5**	
1							
2							
3							
4							

Conclusão geral dos testes de controles

Orientações para o preenchimento do formulário para testar a eficácia operacional dos controles

Objetivo do formulário	O objetivo deste formulário é documentar os procedimentos de testes de controles executados pelo auditor. Os objetivos dos testes estão vinculados aos riscos identificados: os procedimentos de auditoria são realizados nas amostras selecionadas.	
ISSAI	ISSAI 4000.144–149	
Orientações	Passo 1: Vincular os riscos do documento de planejamento considerados para testes e registrá-los no campo fornecido acima. Com base nisso, rastrear os riscos, as atividades de controle e os procedimentos de testes de controles identificados no documento de planejamento. Passo 2: Selecionar as amostras a serem testadas para uma atividade de controle de cada vez. Inicialmente, registrar o número de referência do controle e o número de referência do risco para confirmar qual controle foi testado. Registrar isso no campo fornecido no formulário e, em seguida, registrar os detalhes das amostras na tabela fornecida.	
	Passo 1: Vínculos entre planejamento e risco, atividades de controle, procedimentos de testes	
	Coluna 1	Nesta coluna, rastrear o número de referência para a atividade de controle obtido do registro de atividades de controle ou da tabela de registro de riscos/RNCR (riscos de não conformidade relevante) preenchida na etapa de planejamento da auditoria. A coluna 1 registra o número de referência do controle e, portanto, fornece o *status* dos controles que estão sendo testados.
	Coluna 2	Rastrear os riscos identificados na tabela de registro de riscos/RNCR e registrá-los nesta coluna. Primeiramente, rastrear os riscos avaliados como significativos.
	Coluna 3	É opcional registrar o nome do risco ou o número de referência do risco nesta documentação. O número de referência do risco pode ser rastreado na tabela de registro de riscos/RNCR e registrado nesta coluna.
	Coluna 4	Rastrear o nome da atividade de controle da tabela de registro de riscos/RNCR e registrá-lo nesta coluna. Deve corresponder ao número de referência da atividade de controle registrado na coluna 1 e aos riscos rastreados a partir da tabela de registro de riscos/RNCR.
	Coluna 5	Nesta coluna, adicionar um comentário sobre os procedimentos de testes de controles projetados na etapa de planejamento da tabela de registro de riscos/RNCR. Este é o trabalho que precisa ser realizado pelo auditor.
	Passo 2: Testes de procedimentos de controles realizados	
	Coluna 1	Nesta coluna, registrar o número de amostras. Isso indica quantas amostras foram testadas.
	Coluna 2	Documentar o número de referência da amostra nesta coluna. Normalmente, pode ser um número de comprovante de pagamento ou de comprovante de recebimento, uma data ou algo semelhante.
	Coluna 3	Nesta coluna, registrar os detalhes dos itens testados na amostra específica em relação ao controle. Os itens a serem testados em determinada amostra serão determinados pelos procedimentos de testes de controles formulados na fase de planejamento e pelos objetivos dos testes.
	Coluna 4	Formar uma conclusão sobre cada amostra testada e registrá-la nesta coluna. Isso formará a base para a conclusão geral.
Conclusão dos testes de controles	Com base nos controles identificados para cada risco testado, concluir se os controles implementados estão funcionando de forma eficaz. Para fazer isso, é necessário primeiramente registrar a base para a conclusão e, em seguida, concluir com uma das seguintes declarações: 1. Os controles estavam funcionando de forma eficaz. 2. Os controles não estavam funcionando de forma eficaz. Tal conclusão deve, então, ser rastreada até a tabela de registro de riscos/RNCR na coluna especificada como “Conclusão dos procedimentos de testes de controles” e registrada como “Eficaz” ou “Não eficaz” em relação a cada procedimento de teste de controle.	
Evidências do elaborador e do revisor	A tabela com os nomes de quem elaborou e preencheu a documentação e de quem a revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o líder de equipe ou um dos membros da equipe, e o documento deve ser assinado em conformidade com isso. O revisor, geralmente o supervisor da auditoria, deve assinar o documento garantindo que ele tenha sido revisado.	

Anexo 6.2: Execução de procedimentos substantivos de auditoria

ISSAI de referência: ISSAI 4000.144–149

Nome da entidade
Período de auditoria

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Passo 1: Vincular o planejamento aos riscos e procedimentos substantivos de auditoria

1	2	3	4
Risco	Referência do risco	Procedimentos substantivos de auditoria executados	Comentários
Vincular a...		Vincular a...	

Passo 2: Procedimentos substantivos de auditoria executados

1	2	3					4
Amostra	Número de referência da amostra	Item testado na amostra					Conclusão
		Item 1	Item 2	Item 3	Item 4	Item 5	
1							
2							
3							
4							

Conclusão geral sobre os procedimentos substantivos de auditoria

Orientações para o preenchimento do formulário de procedimentos substantivos de auditoria

Objetivo do formulário	O objetivo geral deste formulário é documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados pelo auditor na fase de execução da auditoria para garantir que o trabalho realizado seja documentado adequadamente. Os objetivos dos testes estão vinculados aos riscos identificados: os procedimentos de auditoria são realizados nas amostras selecionadas.	
ISSAI	ISSAI 4000.144–149	
Orientações	Passo 1: Vincular os riscos do documento de planejamento considerados para testes e registrá-los no campo fornecido acima. Com base nisso, vincular os riscos e os procedimentos substantivos de auditoria identificados no documento de planejamento. Passo 2: Selecionar as amostras para os testes. Normalmente, as amostras selecionadas para os testes substantivos são maiores que aquelas selecionadas para os testes de controle. Portanto, o auditor deve primeiramente registrar o número de referência do risco para que fique bem claro qual risco será abordado ao executar os procedimentos substantivos de auditoria. Os detalhes ou itens a serem testados em determinada amostra dependerão dos objetivos dos testes; e o que precisa ser testado deve ser extraído dos procedimentos substantivos de auditoria. **Passo 1: Vinculação aos riscos e procedimentos substantivos de auditoria do planejamento** Após registrar os riscos a serem testados, preencher a tabela com quatro elementos. O auditor deve se concentrar primeiramente nos riscos significativos e formular e executar procedimentos substantivos de auditoria que respondam a tais riscos.	
	Coluna 1	Vincular os riscos identificados na tabela de registro de riscos/RNCR e registrá-los nesta coluna. Primeiramente, rastrear os riscos avaliados como significativos.
	Coluna 2	O número de referência do risco pode ser vinculado a partir da tabela de registro de riscos/RNCR e registrado nesta coluna para facilitar a referência ao documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados.
	Coluna 3	Nesta coluna, relacionar os procedimentos substantivos de auditoria elaborados na etapa de planejamento a partir da tabela de registro de riscos/RNCR. Este é o trabalho que precisa ser realizado pelo auditor.
	Coluna 4	Adicionar comentários sobre o processo e o resultado. O propósito é garantir que o objetivo dos testes seja mantido de forma consistente para se chegar a uma conclusão apropriada com base nos procedimentos substantivos de auditoria executados.
	Passo 2: Procedimentos substantivos de auditoria executados Documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados que respondam aos riscos de não conformidade relevante avaliados. Vincular a referência do risco e registrá-la no campo fornecido.	
	Coluna 1	Nesta coluna, registrar o número de amostras. Isso indica quantas amostras foram testadas.
	Coluna 2	Documentar o número de referência da amostra nesta coluna. Normalmente, poderia ser o número e data de um comprovante de pagamento ou de recebimento.
	Coluna 3	Nesta coluna, registrar os itens testados na amostra. Os itens a serem testados numa amostra serão determinados pelos procedimentos substantivos de auditoria projetados e os objetivos dos testes determinados na etapa de planejamento.
	Coluna 4	Nesta coluna, registrar a conclusão para cada amostra testada. Isso formará a base para a conclusão geral.
Conclusão sobre procedimentos substantivos de auditoria	Para formar uma conclusão geral, é necessário definir, inicialmente, a base da conclusão. Isso pode ser obtido resumindo a conclusão de cada amostra da coluna 4. A conclusão geral deve, então, ser vinculada aos riscos específicos no registro de riscos para que os auditores possam saber quais riscos realmente resultaram em não conformidade. A partir disso, podem ser sugeridas recomendações construtivas. Quaisquer exceções observadas durante a execução dos procedimentos substantivos de auditoria em cada amostra selecionada para os testes devem ser vinculadas à lista de observações na fase de conclusão e revisão da auditoria, para que seja possível tratar disso adequadamente com a Administração e avaliar seu impacto nos objetivos e no objeto.	
Evidências do elaborador e do revisor	A tabela com os nomes de quem elaborou e preencheu a documentação e de quem a revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o líder de equipe ou um dos membros da equipe, e o documento deve ser assinado em conformidade com isso. O revisor, geralmente o supervisor da auditoria, deve assinar o documento garantindo que ele tenha sido revisado.	

Anexo 6.3: Matriz de achados de auditoria

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.179

Nome da entidade
Período de auditoria

Elaborado por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

1. Questão de auditoria/risco:			
2. Achado			
i. Critérios de auditoria	ii. Condições/evidências	iii. Causas	iv. Efeitos
3. Conclusão:			
4. Recomendação (se aplicável):			

Orientações para o preenchimento do formulário da matriz de achados da auditoria

Objetivo do formulário	O objetivo do preenchimento deste formulário é facilitar a elaboração sistemática dos achados da auditoria. O auditor deve preencher este formulário para cada um dos riscos. Com base nas informações coletadas no formulário, o auditor elaborará os achados narrativos individuais (a equipe pode seguir o formato de achados adotado pela ISC). As alegações feitas pelo auditor nas narrativas contidas no formulário devem ser fundamentadas pela documentação necessária com referências (evidências). Isso facilitará o processo de revisão de qualidade durante a auditoria e a asseguração de qualidade após a auditoria.	
ISSAI	ISSAI 4000.179	
Orientações		
	Linha 1	**Questões de auditoria ou riscos** identificados na fase de planejamento, que tem como referência o registro de riscos. Para cada risco/questão de auditoria do registro, uma matriz de planejamento de auditoria deve ser preenchida, com base nos procedimentos de auditoria realizados para os riscos; a tabela deve ser preenchida separadamente para cada risco.
	Linha 2	**Achados**, com quatro elementos:
	i. Critérios de auditoria	Normas, regras ou regulamentos que regem a entidade em questão, os eventos ou as situações usadas para determinar a resposta ao risco; ou seja, se há ou não conformidade.
	ii. Condições/ evidências	Referem-se à situação existente, identificada e documentada durante a auditoria: o que o auditor constatou durante a auditoria, a situação existente na entidade, se ela se desvia dos critérios estabelecidos e os resultados da coleta de evidências usando diferentes métodos, técnicas e procedimentos. As evidências estão ligadas aos critérios. O auditor analisa a diferença entre os critérios (o que deveria ser) e as condições (o que é observado), avaliando evidências das condições observadas com base nos critérios. Muitas vezes, há vários itens de evidências que formam um achado.
	iii. Causas	São os motivos para as diferenças entre condições e critérios. Se houver não conformidade, qual é a causa? Pode ser o desconhecimento das regras em vigor, ou a anulação de uma decisão da Administração. A causa (ou raiz do problema) servirá de base para as recomendações. Para identificar com segurança as causas da situação existente, o auditor pode exigir o uso de metodologias apropriadas de análise de dados.
	iv. Efeitos	São as consequências das diferenças entre condições e critérios, ou seja, da não conformidade. Indicam a gravidade da situação encontrada e determinam a intensidade das ações corretivas. Quais são os efeitos ou consequências da não conformidade ou de desvios no que diz respeito a prejuízos ou outros danos para a entidade?
	Linha 3	**Conclusão:** Com base na análise, determina se os riscos que são objeto da auditoria estão ou não em conformidade com os respectivos critérios.
	Linha 4	**Recomendações**, com base na raiz da não conformidade verificada. Pode ser que nem todos os achados tenham recomendações. Ao sugerir uma recomendação, é boa prática debater com a entidade sobre a lógica e a probabilidade de sua implementação. Isso aumentará as perspectivas de implementação da recomendação.
	Documentação: Todas as colunas terão declarações baseadas no julgamento profissional do auditor. Todas essas declarações precisam ser fundamentadas com evidências suficientes e apropriadas e com a documentação exigida. As decisões tomadas pelo auditor, a aplicação do julgamento profissional e o processo de tomada de decisões precisam ser documentados. O trabalho realizado e a análise dos dados ou informações coletadas para formular uma conclusão também precisam ser documentados adequadamente.	
Evidências do elaborador e do revisor	A tabela com os nomes de quem preencheu o formulário e de quem o revisou deve ser preenchida ao final. Normalmente, é o líder da equipe quem assina como parte do controle de qualidade. O revisor, geralmente o supervisor da auditoria, deve assinar o documento garantindo que ele tenha sido revisado.	

Apêndice 6-A: Revisão de qualidade do trabalho de campo de auditoria

Propósito	Revisão de qualidade do planejamento de auditoria
Referência	Seção 6.6

[A lista de verificação para a revisão apresentada abaixo é apenas uma sugestão. A ISC pode já ter um mecanismo próprio de revisão de qualidade com uma lista aprovada. A equipe da ISC pode comparar as duas listas e finalizar a lista de verificação para a revisão de qualidade na fase de trabalho de campo de auditoria.]

Ao revisar a adequação do trabalho de campo de auditoria, o revisor pode considerar os seguintes assuntos:

	Lista de verificação	Comentário de revisão
1	A auditoria é realizada de acordo com as normas, manuais, diretrizes e práticas de auditoria da ISC.	
2	Os auditores têm um bom entendimento das técnicas e procedimentos para a coleta de evidências de auditoria, tais como inspeção, observação, investigação e entrevistas.	
3	Todas as fases da auditoria foram realizadas conforme planejado e aprovado.	
4	Explicações estão disponíveis para o não cumprimento de quaisquer ações/áreas significativas do plano de auditoria.	
5	Há uma aprovação apropriada para desvios significativos da auditoria aprovada.	
6	Os recursos de pessoal utilizados para a auditoria estão de acordo com os planejados em termos de tempo, grau e despesas decorrentes.	
7	Técnicas de auditoria e procedimentos de auditoria apropriados foram adotados para cumprir cada objetivo de auditoria a fim de fornecer evidências de auditoria eficazes.	
8	Técnicas de auditoria assistida por computador (CAATs) foram usadas, conforme o caso.	
9	Testes apropriados foram realizados para avaliar a confiabilidade dos controles internos.	
10	Procedimentos analíticos apropriados foram usados, e a confiabilidade, independência e qualidade dos dados de apoio relevantes foram avaliados.	
11	Os métodos de amostragem foram utilizados de acordo com os manuais da ISC e métodos estatísticos confiáveis.	
12	Todos os testes de transações estão relacionados aos objetivos da auditoria, explicam adequadamente a natureza e a extensão da auditoria e fornecem uma conclusão geral quanto aos resultados da auditoria.	
13	As etapas e procedimentos de auditoria foram concebidos para permitir a obtenção de evidências suficientes e apropriadas.	
14	Foi feita uma investigação completa de todas as dúvidas levantadas durante a auditoria.	
15	Há documentação adequada em relação aos seguintes aspectos: - Avaliação de sistemas de controles internos - Auditoria de procedimentos de rotina - Testes de controles - Revisão analítica - Testes substantivos - Auditoria de aplicativos baseados em computador	
16	A documentação é devidamente referenciada.	
17	As listas de verificação de conclusão da auditoria são abrangentes e foram concluídas, aprovadas e devidamente comprovadas.	

Apêndice do Capítulo 7: Relatórios e monitoramento de auditorias de conformidade

Apêndice 7-A: Revisão de qualidade do relatório de auditoria

Apêndice 7-A: Revisão de qualidade do relatório de auditoria

Propósito	Revisão de qualidade do relatório de auditoria
Referência	Seção 7.5

[A lista de verificação para a revisão apresentada abaixo é apenas uma sugestão. A ISC pode já ter um mecanismo próprio de revisão de qualidade com uma lista aprovada. A equipe da ISC pode comparar as duas listas e finalizar a lista de verificação para a revisão de qualidade na fase de Relatórios.]

Ao revisar a adequação do relatório de auditoria, o revisor pode considerar os seguintes assuntos:

	Lista de verificação	Comentário de revisão
1	Os relatórios estão de acordo com as políticas, normas, manuais, diretrizes e práticas de auditoria da ISC.	
2	A forma e o conteúdo dos relatórios estão de acordo com os procedimentos estabelecidos (por exemplo, título, assinatura e data, objetivos e escopo, destinatário, base legal, tempestividade).	
3	A terminologia utilizada no relatório pode ser facilmente entendida pelas pessoas a quem o relatório é apresentado, e os termos técnicos são totalmente explicados.	
4	Todos os achados da auditoria foram avaliados em termos de materialidade, erros e outras irregularidades.	
5	Todos os casos de não conformidade, deficiências e assuntos incomuns foram devidamente identificados, documentados e resolvidos satisfatoriamente, ou levados ao conhecimento de um oficial sênior da ISC, conforme o caso.	
6	O relatório final da auditoria cobre todas as áreas que representam os objetivos da auditoria, ou, no caso de omissões, são fornecidas explicações.	
7	As observações e conclusões do relatório são fundamentadas e bem documentadas para garantir a integridade, a precisão e a validade da documentação.	
8	Todas as avaliações e conclusões são solidamente baseadas e fundamentadas por evidências de auditoria competentes, relevantes e razoáveis.	
9	Somente achados de auditoria suficientemente relevantes foram incluídos no relatório de auditoria principal.	
10	O relatório é tempestivo, abrangente, realizado por pessoal devidamente qualificado, devidamente documentado e incorpora adequadamente a opinião de auditoria.	
11	Cartas de falhas, consultas e cartas à Administração foram enviadas à parte auditada em tempo hábil.	
12	É assegurado o recebimento de respostas relevantes e oportunas aos relatórios da ISC e outras correspondências.	
13	As respostas são cuidadosamente estudadas.	
14	Todos os achados, conclusões e recomendações contraditados pela parte auditada foram devidamente avaliados.	
15	Os comentários relevantes da parte auditada são mencionados no relatório de auditoria, conforme o caso.	
16	Os eventos significativos relevantes ocorridos após a conclusão da auditoria são levados em consideração no relatório final da auditoria.	
17	Todas as fraudes significativas ou outras irregularidades foram relatadas às autoridades competentes.	
18	Os arquivos permanentes de auditoria foram atualizados para levar em consideração os resultados da auditoria.	
19	Os itens relevantes que requeiram monitoramento posterior pela ISC foram devidamente identificados, registrados e levados em consideração.	

Manual de Implementação de ISSAIs de Auditoria de Conformidade, versão 1

Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI)

INTOSAI
IDI
DEVELOPMENT INITIATIVE

Instituto
Rui Barbosa
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas
50 ANOS

TCU

TCE
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA

BANCO MUNDIAL
BIRD • AID | GRUPO BANCO MUNDIAL

TesouroNacional

GOVERNO DO ESTADO
BAHIA