



# NBASP

Normas Brasileiras de  
Auditoria do Setor Público

**VERSÃO SIMPLIFICADA**

Elaborada por alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), 2023.2, sob a supervisão do Professor Inaldo da Paixão Santos Araújo



# **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) Versão Simplificada**

Elaborada por alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), 2023.2, sob a supervisão do Professor Inaldo da Paixão Santos Araújo

**SALVADOR**

**2023**

Composição e diagramação: Cristiano Pereira Rodrigues  
Revisão textual: Luciano Amaral Oliveira

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

A663 Araújo, Inaldo da Paixão Santos.

Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): Versão Simplificada. Inaldo da Paixão Santos Araújo. Salvador: EGBA, 2023.

Elaborada por alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), 2023.2, sob a supervisão do Professor Inaldo da Paixão Santos Araújo.

90 p.

1. Contabilidade. 2. Auditoria. I. Título.

CDU 657

Elaborada por Ane Gleide da Conceição de Araújo – CRB5:2019

Esta versão simplificada das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, publicada pelo Instituto Rui Barbosa, é uma expressão do nosso esforço coletivo, da busca incessante pelo saber e da superação de desafios. Assim, nós a dedicamos:

ao corpo docente do Departamento de Ciências Humanas do Campus I da Universidade do Estado da Bahia, que dedicou seu tempo e seu conhecimento para nos inspirar e orientar, em especial à Professora Naira Souza Moura por compartilhar seu conhecimento e sua paixão pela educação;

a todos os colegas que foram um suporte ao longo desses anos de estudo;

à Universidade do Estado da Bahia, com toda nossa eterna gratidão, por nos proporcionar essa incrível jornada de crescimento intelectual e pessoal.

Que este trabalho seja um reflexo do nosso apreço por essa trajetória e um estímulo para futuras gerações de estudantes que trilharão os caminhos que percorremos.



“O conhecimento e a informação são os recursos estratégicos para o desenvolvimento de qualquer país. Os portadores desses recursos são as pessoas.”

Peter Drucker (pai da administração moderna)



## Sumário

<b>Apresentação</b> .....	<b>09</b>
<b>NBASP 1</b> – Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria .....	<b>11</b>
<b>NBASP-P 10</b> – Declaração do México sobre a Independência dos Tribunais de Contas .....	<b>17</b>
<b>NBASP-P 12</b> – Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos .....	<b>21</b>
<b>NBASP-P 20</b> – Princípios de Transparência e <i>Accountability</i> ..	<b>25</b>
<b>NBASP-P 50</b> – Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas .....	<b>28</b>
<b>NBASP 100</b> – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público .....	<b>33</b>
<b>NBASP 130</b> – Código de Ética .....	<b>38</b>
<b>NBASP 140</b> – Controle de Qualidade das Auditorias Realizadas pelos Tribunais de Contas.....	<b>43</b>
<b>NBASP 150</b> – Competência do Auditor (Em fase de aprovação) .....	<b>48</b>
<b>NBASP 200</b> – Princípios de Auditoria Financeira.....	<b>54</b>
<b>NBASP 300</b> – Princípios de Auditoria Operacional.....	<b>62</b>
<b>NBASP 400</b> – Princípios de Auditoria de Conformidade .....	<b>69</b>
<b>NBASP 2000</b> – Aplicação das Normas de Auditoria Financeira	<b>73</b>
<b>NBASP 2200-2899</b> – Normas de Auditoria Financeira .....	<b>75</b>
<b>NBASP 3000</b> – Norma para Auditoria Operacional .....	<b>79</b>
<b>NBASP 4000</b> – Norma para Auditoria de Conformidade.....	<b>84</b>
<b>Relação dos responsáveis pela elaboração da Versão Simplificada das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)</b> .....	<b>90</b>



## **Apresentação**

As decisões dos Tribunais de Contas (TCs) devem ser baseadas em evidências suficientes e adequadas, devem estar em conformidade com a legislação aplicável e não podem sofrer influências políticas e/ou econômicas. Para garantir sua independência, os TCs devem dispor dos recursos necessários para realizarem suas atividades de auditoria. Esses órgãos também devem observar pronunciamentos profissionais, pois eles são essenciais para a credibilidade, a qualidade e a efetividade da auditoria no setor público.

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) representam as diretrizes estabelecidas no Brasil pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), que orientam as práticas de auditoria. Elas têm o propósito de garantir a qualidade, a transparência e a responsabilidade na execução dos trabalhos auditoriais. Essas normas visam também assegurar que os recursos públicos sejam aplicados de forma econômica, eficiente e eficaz.

As NBASP alinham os trabalhos de fiscalização dos TCs brasileiros a um padrão metodológico internacionalmente aceito, no caso específico, a Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, na sigla em inglês).

Essa Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP, na sigla em inglês) objetiva, em suma, promover a realização de auditorias independentes e efetivas pelas entidades fiscalizadoras (EF) no mundo.

De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, e nos moldes dos padrões internacionais, as NBASP estão divididas em três grupos:

**Grupo 1 – Princípios:** são os princípios fundadores e basilares para a estruturação das entidades fiscalizadoras.

**Grupo 2 – Normas:** englobam os princípios e os requisitos aplicáveis às atividades de controle e definem princípios e requisitos mandatórios que devem ser seguidos no planejamento e na execução das ações de controle e na elaboração dos relatórios de auditoria de quaisquer naturezas.

**Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** contêm instruções relacionadas aos princípios e requisitos do Grupo 2, que

podem ser aplicadas no planejamento e na execução das ações de controle e na elaboração dos relatos, quando apropriado.

Este trabalho, elaborado por alunos do curso de Ciências Contábeis, 2023.2, do Departamento de Ciências Humanas (DCH – Campus I) da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), objetiva apresentar, de forma resumida e clara, as Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP) emitidas até a presente data.

Constam neste trabalho acadêmico as seguintes normas, disponíveis no site acessível por meio do endereço <https://nbasp.irbcontas.org.br/>:

NBASP-P 1 – Declaração de Lima

NBASP-P 10 – Declaração do México sobre a Independência dos Tribunais de Contas

NBASP-P 12 – Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos

NBASP-P 20 – Princípios de Transparência e *Accountability*

NBASP-P 50 – Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas

NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público

NBASP 130 – Código de Ética

NBASP 140 – Controle de Qualidade das Auditorias Realizadas pelos Tribunais de Contas

NBASP 150 – Competência do Auditor (Em fase de aprovação)

NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira

NBASP 300 – Princípios de Auditoria Operacional

NBASP 400 – Princípios de Auditoria de Conformidade

NBASP 2000 – Aplicação das Normas de Auditoria Financeira

NBASP 2200 - 2899 – Normas de Auditoria Financeira

NBASP 3000 – Normas de Auditoria Operacional

NBASP 4000 – Normas de Auditoria de Conformidade

Assim, espera-se que esta modesta contribuição facilite o estudo e a aplicação dessas importantes normas auditoriais para o controle público brasileiro. Este trabalho, entretanto, não prescinde da leitura dos pronunciamentos em sua inteireza.

Salvador, novembro de 2023.

Inaldo da Paixão Santos Araújo  
Professor

## **NBASP 1 – Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria**

Camila Solange de Almeida do Carmo  
Débora de Souza Galvão

A NBASP 1 – Declaração de Lima é o Princípio Fundador das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, que é uma tradução da INTOSAI-P 1 – The Lima Declaration, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A Declaração de Lima foi assinada durante o IX Congresso da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INCOSAI), em 1977, realizado em Lima, Peru. Esse documento é considerado a Carta Magna da auditoria aplicada ao setor público. A Declaração aponta princípios básicos para auditorias e instituições de controle necessários para alcançar resultados independentes e objetivos.

Os princípios estabelecidos na Declaração de Lima foram reconhecidos pela Organização das Nações Unidas, com a Resolução n. 66/209, nos seguintes termos: “Promover a eficiência, responsabilização, eficácia e transparência da administração pública através do fortalecimento das instituições superiores de auditoria”.

O principal objetivo da Declaração de Lima é reforçar a necessidade de uma auditoria pública independente, que somente se torna possível em um Estado de direito e democrático.

Os principais tópicos dessa Declaração são apresentados a seguir.

### **Propósito da Auditoria**

A auditoria desempenha um papel fundamental na fiscalização dos recursos públicos. Ela garante que esses recursos sejam utilizados de forma adequada e em conformidade com as leis e os regulamentos, para assegurar o interesse social e a eficiência na Administração Pública.

## **Pré-auditoria e pós-auditoria**

Uma pré-auditoria, ou um controle prévio, eficaz é crucial para garantir a gestão adequada de recursos públicos, uma vez que pode evitar prejuízos antes que ocorram. Em contraponto, pode ocasionar trabalho excessivo e tornar indistintas as responsabilidades previstas no direito público.

O controle a posteriori, ou tão-somente auditoria, enfatiza a responsabilidade dos responsáveis pela gestão financeira, fiscal e patrimonial; determina, eventualmente, o ressarcimento por prejuízos provocados; e impede novas ocorrências de violações.

A decisão de realizar pré-auditorias depende das leis de cada país, enquanto a auditoria é uma tarefa essencial para todas as Entidades Fiscalizadoras (EF<sup>1</sup>), independentemente de realizarem pré-auditorias ou não.

## **Auditoria interna e auditoria externa**

A auditoria interna, embora busque manter a independência funcional e organizacional, é realizada por departamentos das instituições governamentais. Já a auditoria externa é conduzida por TCs independentes das organizações auditadas.

Os TCs, como instituições de auditoria externa, têm a responsabilidade de avaliar a eficácia da auditoria interna. Eles podem cooperar entre si e colaborar para a divisão apropriada de tarefas, se considerarem isso eficaz, mas também podem conduzir auditorias gerais, se necessário.

## **Auditoria de legalidade, auditoria de regularidade e auditoria operacional**

O papel tradicional dos TCs é auditar a legalidade e a regularidade na gestão financeira e as demonstrações contábeis do setor público.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> No Brasil, as Entidades Fiscalizadoras (EF), ou SAI, na sigla em inglês, são os Tribunais de Contas (TCs). Neste trabalho, será utilizada a sigla TC para se referir a Tribunal de Contas, entidade fiscalizadora ou órgão de controle externo, e EF para se referir a Entidade Fiscalizadora.

<sup>2</sup> Atualmente, a auditoria do setor público classifica-se em auditoria financeira, auditoria operacional e auditoria de conformidade.

Além desses tipos de auditoria, existe a auditoria operacional, que se concentra na análise do desempenho (economicidade, eficiência e eficácia) da Administração Pública. Ela pode abranger todas as atividades governamentais e sistemas organizacionais e administrativos.

Os objetivos de auditoria dos TCs têm igual importância, mas as prioridades podem variar a depender de cada caso específico, por isso são determinadas pelos próprios TCs.

### **Independência dos TCs**

Os TCs precisam ser independentes da entidade auditada e protegidas contra influências externas para cumprir suas funções de forma objetiva e eficaz.

A Constituição prevê o estabelecimento dos TCs e o seu grau de independência, enquanto detalhes específicos podem ser definidos na legislação infraconstitucional. É crucial que um tribunal supremo forneça proteção jurídica adequada contra qualquer interferência na independência e no mandato de auditoria dos TCs.

### **Independência dos membros e diretores dos TCs**

A independência dos TCs está diretamente ligada à independência de seus membros. Portanto, de forma a garantir objetividade e imparcialidade, os auditores dos TCs não devem ser influenciados pelas organizações auditadas.

### **Independência financeira dos TCs**

Os TCs podem, quando necessário, solicitar recursos financeiros diretamente ao órgão público competente. Esse direito fundamenta-se na necessidade dos TCs de possuírem recursos para que cumpram suas responsabilidades. Por isso, podem aplicá-los de acordo com sua própria decisão e com seu critério.

## **Poderes e Deveres dos TCs**

Os TCs detêm poderes de investigação. São eles: (a) acesso a todos os documentos de gestão financeira e poder de solicitar qualquer informação considerada necessária; (b) escolha do local onde será feita a auditoria; (c) estabelecimento de prazo para receber as informações solicitadas.

A organização auditada deve apresentar a uma EF os comentários e as medidas tomadas a respeito dos achados na auditoria, dentro do prazo estabelecido em Lei. Caso não o faça, ela estará sujeita à ação impositiva da EF.

Os TCs têm a possibilidade de enviar pareceres especializados (*e.g.*, comentários de projetos de Lei e regulações financeiras) ao Legislativo e à administração, que podem aceitá-los ou não. Além disso, para que regulações de procedimentos contábeis sejam adotadas, os TCs devem estar de acordo.

## **Métodos de auditoria**

Os TCs estabelecem seus programas de métodos de auditoria, o que não impede que órgãos públicos solicitem uma auditoria específica. A amostragem da auditoria será definida pelos TCs.

Os métodos da auditoria devem ser adaptados para acompanhar o progresso científico e técnico. Além disso, um TC deve elaborar manuais para seus auditores.

## **Auditores**

Os auditores devem ser qualificados, íntegros e selecionados pelos TCs de acordo com suas habilidades, conhecimento e experiência.

O aprimoramento e o desenvolvimento dos membros dos TCs são necessários e precisam ser estimulados de todas as formas possíveis, o que inclui várias técnicas de gestão empresarial. Em concordância com os requisitos e a qualidade exigida dos auditores, o salário deve ser compatível.

Em caso de necessidade, os TCs podem recorrer a especialistas externos para suprir habilidades que seus membros não possuam.

### **Intercâmbio internacional de experiências**

O intercâmbio de experiências com outras nações e instituições internacionais realiza-se por meio de congressos, periódicos profissionais e seminários. Por ser importante para a efetividade dos TCs, essa prática precisa ser intensificada. É importante também que exista uma terminologia uniforme de auditoria pública para a comparação de leis.

### **Relatórios para o Legislativo e para o público em geral**

A fim de ampliar a discussão a respeito dos achados de auditoria, os TCs possuem a obrigação constitucional de informar anualmente ao Legislativo seus achados em forma de relatórios públicos. Além disso, os TCs também podem elaborar relatórios relevantes e publicá-los. Nos relatórios, devem constar todas as atividades dos TCs, exceto aquelas protegidas por Lei.

Os relatórios devem apresentar os fatos e as avaliações de forma clara e objetiva, de fácil compreensão e apenas com as informações essenciais, considerados também os comentários dos auditados sobre seus achados.

### **Poderes de Auditoria dos TCs**

Os poderes básicos de auditoria dos TCs devem estar previstos na Constituição e dependem das condições e dos requisitos de cada país. Além disso, todas as operações financeiras públicas estão sujeitas à auditoria pelos TCs.

Os TCs devem, por meio de suas auditorias, promover uma classificação orçamentária claramente definida e sistemas contábeis simples e claros.

Ao auditar instituições do exterior, os TCs devem se sujeitar às restrições previstas no direito internacional.

As auditorias fiscais podem fiscalizar a cobrança dos impostos. Além disso, apesar de auditarem a legalidade e a regularidade, elas podem se estender ao sistema, à eficiência e às metas e propor melhorias.

Os recursos gastos em contratos e obras públicas requerem uma auditoria minuciosa devido à sua materialidade. A falta de licitação pública deve ser justificada, uma vez que é o método mais apropriado para garantir propostas mais vantajosas para a administração.

Na auditoria de obras públicas, os TCs devem estabelecer procedimentos adequados para abranger a regularidade dos pagamentos, a eficiência da gestão e a qualidade da construção.

A auditoria de sistemas de tecnologia da informação é necessária devido à materialidade dos recursos empregados. Essas auditorias incluem avaliações de requisitos de planejamento, a utilização econômica de equipamentos e a alocação de pessoal especializado.

Empresas comerciais com participação pública estão sujeitas à auditoria pelos TCs, especialmente se o governo for um acionista majoritário ou exercer influência dominante. Essas auditorias devem abordar questões de economia, eficiência e efetividade. Além disso, os relatórios destinados ao Legislativo e ao público devem respeitar as restrições necessárias para proteger segredos industriais e comerciais.

Os TCs têm o poder de auditar o uso de subsídios concedidos com recursos públicos. Se o subsídio for considerado elevado, a auditoria poderá abranger toda a gestão financeira da subsidiada.

Organizações internacionais e supranacionais, cujas despesas dependem de contribuições dos países-membros, estão sujeitas a auditorias externas e independentes.

## NBASP-P 10 – Declaração do México sobre a Independência dos Tribunais de Contas (TC)

Hildete Catarina Neves da França  
Maria Amália Carneiro da Silva Santos  
Samara Santos dos Santos

A NBASP 10 – Declaração do México sobre a Independência dos Tribunais de Contas é um dos Princípios Basilares das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, que é uma tradução da INTOSAI-P 10 – Mexico Declaration on SAI Independence, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A NBASP 10 objetiva garantir a independência dos TCs na execução de suas atividades de auditoria, de modo a garantir a integridade, a imparcialidade e a eficácia do processo de controle externo das contas públicas. Os membros dos TCs devem ser independentes e imparciais em relação às entidades e aos órgãos que estão sujeitos a auditorias e devem evitar conflitos de interesse e influências externas que possam comprometer sua objetividade.

### Importância

A independência dos TCs é essencial para que eles possam agir com imparcialidade nas auditorias das contas públicas possibilitando a identificação de possíveis irregularidades ou desperdícios. Isso é crucial para manter a confiança da sociedade nas instituições de controle e fiscalização governamental e para promover a *accountability* (obrigação de responder por uma responsabilidade conferida) e a governança adequada.

A NBASP 10 desempenha papel fundamental na promoção da integridade e da transparência na Administração Pública. Esta norma contribui para assegurar que a gestão dos recursos públicos seja realizada de maneira responsável e eficaz, uma vez que estabelece diretrizes específicas para garantir a independência dos TCs no exercício de suas atividades de auditoria e fiscalização.

Esta norma enfatiza a importância contínua da independência dos TCs ao longo do tempo, destacando a necessidade de medidas para preservar essa independência, mesmo diante de mudanças políticas e/ou administrativas.

Para assegurar a necessária independência dos TCs, os 11 princípios apresentados a seguir devem ser observados.

**Princípio 1 – Previsão legal da independência dos TCs, de seus membros e de seu quadro funcional**

Garante a independência legal dos TCs, membros e servidores, incluindo a estabilidade e a imunidade no exercício de suas funções.

**Princípio 2 – Mandato suficientemente amplo e discricionariedade no exercício das funções dos TCs**

Dá aos TCs amplos poderes e discricionariedade para auditar e contribuir para a gestão de recursos públicos.

**Princípio 3 – Acesso irrestrito a informações**

Assegura o acesso irrestrito, sem limitações ou sigilo, a informações necessárias para as auditorias.

**Princípio 4 – Independência dos TCs para o desempenho de suas competências**

Preconiza que os TCs não devem sofrer interferência da Administração Pública no desempenho de suas funções.

**Princípio 5 – Prevenção do conflito de interesses**

Veta os membros e servidores dos TCs de exercer cargos em conselhos diretores, administrativos e fiscais ou de realizar quaisquer atividades de gestão em entidades sob sua jurisdição ou atividades que possam comprometer sua independência.

**Princípio 6 – Adoção de medidas pertinentes no caso de quaisquer questões que possam afetar ou que afetaram a independência dos TCs**

Obriga os TCs a adotar medidas cabíveis quando cerceados nas suas prerrogativas constitucionais para o exercício pleno da auditoria do setor público e da divulgação dos seus resultados.

### **Princípio 7 – Direito e obrigação de informar sobre seu trabalho**

Proíbe impedir os TCs de comunicar os resultados das atividades de auditoria, que devem ser informados, pelo menos, uma vez por ano.

### **Princípio 8 – Liberdade de decidir o conteúdo e o momento oportuno de publicação e divulgação de seus relatórios de auditoria**

Dá liberdade aos TCs para fazer observações e deliberar sobre determinações e recomendações em seus relatórios de auditoria e decidir sobre o momento oportuno de suas divulgações, salvo quando houver exigências específicas determinadas em lei.

### **Princípio 9 – Utilização de mecanismos eficazes de monitoramento das deliberações**

Estabelece a implementação de um sistema de monitoramento das deliberações para garantir seu cumprimento, devendo os TCs buscar alinhar suas práticas com as normas internacionais de auditoria do setor público, quando aplicável, e divulgar suas contribuições e os relatórios de auditoria de maneira transparente e acessível ao público, promovendo *accountability* no setor público.

### **Princípio 10 – Cooperação interinstitucional sem prejuízo da independência e da autonomia**

Permite aos TCs, dada a sua independência funcional, compartilhar informações e boas práticas com os demais órgãos e entidades da Administração Pública.

### **Princípio 11 – Autonomia financeira, gerencial e administrativa e disponibilidade de recursos humanos, materiais e monetários adequados**

Obriga os TCs a comunicar ao Poder Legislativo qualquer restrição em matéria de recursos ou quaisquer outras restrições, por parte do Poder Executivo, que possam cercear o exercício de suas competências.

Em resumo, a NBASP 10 assegura que os TCs atuem de forma imparcial e independente na fiscalização da Administração Pública e com acesso irrestrito às informações das contas públicas, adotando medidas pertinentes em quaisquer questões que possam afetar sua

independência, mantendo o direito e a total obrigação de informar sobre o trabalho desenvolvido.

A liberdade dos TCs na divulgação de seus relatórios, uma vez concluída a auditoria, contribui para a transparência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

A NBASP 10, portanto, estabelece diretrizes fundamentais para garantir que os TCs atuem de maneira independente, garantindo a fiscalização adequada das finanças públicas e a *accountability* no setor público.

## **NBASP-P 12 – Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos**

Maria Cecília Silva Cerqueira  
Messias Souza Do Sacramento

A NBASP 12 – Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos é um dos Princípios Basilares das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, que é uma tradução da INTOSAI-P 12 – The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions (SAI) – Making a difference to the lives of citizens, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A NBASP 12 define que, para cumprirem sua missão constitucional e garantirem o seu valor, os TCs precisam ser reconhecidos por sua credibilidade, sua competência e sua independência, tornando-se, assim, um modelo para a Administração Pública. Para assegurar o alcance desses objetivos, esta norma apresenta os 12 princípios a seguir.

### **A) Fortalecer a *accountability*, a transparência e a integridade das entidades do setor público**

#### **Princípio 1 – Salvaguarda da independência dos TCs**

Deve ser preservada a independência dos TCs e dos seus membros e servidores, com as garantias legais indispensáveis para manter a normalidade do cumprimento de suas funções, com responsabilidade e com discrição de acordo com suas competências. Os TCs devem decidir, de forma independente, como serão divulgados seus relatórios e como terá autonomia financeira e administrativa e recursos humanos necessários.

#### **Princípio 2 – Realização de auditorias objetivando verificar a boa e regular aplicação de recursos públicos, responsabilizando os responsáveis quando necessário**

Os TCs devem realizar auditorias financeiras, operacionais e de conformidade. Assim, os TCs devem examinar as demonstrações contábeis de forma fidedigna a fim de garantir que as entidades do setor público sejam responsabilizadas pelo uso de recursos públicos; avaliar o desempenho dos órgãos, sistemas, programas, projetos e atividades

quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos praticados; e examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão.

**Princípio 3 – Permitir que os responsáveis pela governança cumpram suas responsabilidades, respondam aos achados e recomendações da auditoria e adotem as ações corretivas apropriadas**

Os TCs devem permitir que os responsáveis pela governança do setor público possam cumprir suas responsabilidades, mantendo boa comunicação com as entidades auditadas para que elas possam responder aos achados e às recomendações da auditoria devendo ser apresentadas orientações a serem adotadas como forma de atingir ações corretivas apropriadas. Também devem permitir ao auditado examinar o relatório preliminar da auditoria antes que ele seja tornado público.

**Princípio 4 – Produção de relatórios sobre os resultados de auditoria e disponibilização desses relatórios ao público para que tome ciência dos achados de auditoria e das responsabilidades dos gestores**

Os TCs devem produzir relatórios auditoriais que sejam de fácil acesso e entendimento por parte dos interessados, devendo dirimir as dúvidas dos interessados e dos cidadãos de forma oportuna e adequada.

**B) Demonstrar relevância para os cidadãos, para o Legislativo e para outras partes interessadas**

**Princípio 5 – Sensibilidade a mudanças de ambiente e a riscos emergentes**

Os TCs devem ser sensíveis a mudanças de ambientes e a riscos emergentes para apresentarem respostas de forma efetiva e rápida por meio de mecanismos que abordem impropriedades financeiras, fraudes, corrupção, ineficácia e ineficiência. Os TCs também devem desenvolver programas para responder às principais questões que afetam a sociedade.

**Princípio 6 – Comunicação efetiva com as partes interessadas**

Os TCs devem comunicar-se de forma efetiva com os órgãos auditados, com a comunidade e com as partes interessadas, cumprindo os princípios da publicidade e da transparência, nas suas pautas de julgamentos e decisões.

**Princípio 7 – Promoção de aperfeiçoamento da Administração Pública, sendo uma fonte confiável de conhecimento e de orientação objetiva e independente**

Os TCs devem ser uma fonte confiável, independente, neutra, imparcial e objetiva de conhecimento e de orientação para apoiar mudanças positivas no setor público, baseando-se no trabalho de análises sólidas e profundas.

**C) Ser uma organização que lidera pelo exemplo**

**Princípio 8 – Garantia de transparência e *accountability* dos TCs**

Os TCs devem assegurar e exercer suas funções com transparência e *accountability* de forma adequada; tornar público suas competências, suas responsabilidades, sua missão e sua estratégia; apresentar auditorias que sejam objetivas e transparentes, dando às partes interessadas o conhecimento sobre as normas e os métodos utilizados.

**Princípio 9 – Garantia de boa governança dos TCs**

Os TCs devem possuir uma estrutura de gestão e um apoio organizacional adequados para assegurar a sua boa governança.

**Princípio 10 – Cumprimento de Código de Ética dos TCs**

Os TCs devem observar um Código de Ética que seja consistente com suas competências e adequado para suas circunstâncias de trabalho, seguindo padrões de integridade de acordo com um código de conduta.

**Princípio 11 – Busca de excelência e de qualidade do serviço**

Os TCs devem buscar a excelência e a qualidade do serviço, assegurando que suas auditorias sejam realizadas em conformidade com as NBASP, com as normas da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, na sigla em inglês) e demais normas técnicas e profissionais aplicáveis.

**Princípio 12 – Construção de capacidade por meio da promoção de aprendizagem e do compartilhamento de conhecimento.**

Os TCs devem construir capacidade e promover a aprendizagem e o intercâmbio de conhecimentos.

Em resumo, a NBASP 12 enfatiza que a capacidade dos TCs de fazerem a diferença na vida dos cidadãos depende da aplicação de princípios e diretrizes em suas operações. Os TCs devem fortalecer a *accountability*, ser relevantes para as partes interessadas e servir como modelos de boa governança e ética profissional. Isso contribui para uma democracia estável e transparente.

## **NBASP-P 20 – Princípios de Transparência e *Accountability***

Camile Novais de Freitas Moreira Brito

A NBASP 20 – Princípios de Transparência e *Accountability* é um dos Princípios Basilares das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, que é uma tradução da INTOSAI-P 20 – Principles of Transparency and Accountability, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

O objetivo da NBASP 20 é promover os princípios de transparência e de *accountability* (responsabilização ou obrigação de responder por responsabilidade conferida) dos TCs, de modo a ajudá-los a liderarem pelo exemplo de sua própria governança e práticas. Os TCs devem divulgar as suas atribuições e os resultados das suas atividades para a Administração e para o público em geral, ajudando-os a compreender as suas funções. Seus processos de trabalho, atividades e produtos devem ser transparentes. Os TCs também devem se comunicar claramente com a mídia e outras partes interessadas e buscar ser reconhecidos na esfera pública e na comunidade.

O Estado de direito e a democracia são fundamentos essenciais de auditoria independente e responsável do governo e são pilares da Declaração de Lima.

A independência, a *accountability* e a transparência dos TCs são pré-requisitos essenciais para uma democracia baseada no Estado de direito e permitem que os TCs liderem pelo exemplo e aumentem sua credibilidade.

A *accountability* e a transparência são dois elementos importantes da boa governança. A transparência é uma força poderosa que, quando aplicada de forma consistente, pode ajudar a combater a corrupção, melhorar a governança e promover a *accountability*. É difícil separar a *accountability* da transparência: ambas englobam muitas das mesmas ações, como a comunicação pública.

Os nove princípios desta norma são apresentados a seguir.

**Princípio 1 – Exercício das funções dos TCs no âmbito de um marco legal que preveja a transparência e a *accountability***

Os TCs devem atuar sob normas a partir das quais seja possível responsabilizar seus membros e servidores.

**Princípio 2 – Publicidade de competências, responsabilidades, missão e planejamento**

Os TCs devem tornar públicas suas competências, suas missões, sua organização, sua estratégia e suas relações com as várias partes interessadas, incluindo os órgãos legislativos e as autoridades executivas.

**Princípio 3 – Adoção de normas, processos e métodos de auditoria objetivos e transparente**

Os TCs devem adotar normas e metodologias que estejam em conformidade com os princípios fundamentais de auditoria e elaborados de acordo com as NBASP. Os TCs devem informar quais são essas normas e metodologias e como as cumprem.

**Princípio 4 – Garantia de altos padrões de integridade e de ética por parte dos membros, servidores e demais colaboradores**

Os TCs devem ter regras ou códigos de ética, políticas e práticas que estejam alinhados com as NBASP, especialmente com a de número 130.

**Princípio 5 – Garantia de que os princípios de transparência e de *accountability* não sejam comprometidos quando parte de suas atividades forem executadas por terceiros**

Os TCs devem garantir a observância dos princípios de transparência e de *accountability* pelos contratados para atividades de apoio.

**Princípio 6 – Gerenciamento das operações dos TCs com economicidade, eficiência e eficácia e em conformidade com as leis e os regulamentos, e divulgação dos resultados atingidos**

Os TCs devem tornar públicas suas prestações de contas e sujeitá-las à análise parlamentar ou à auditoria independente.

### **Princípio 7 – Publicidade dos resultados das auditorias e das conclusões sobre as atividades gerais do governo**

Os TCs devem publicar os resultados das auditorias realizadas.

### **Princípio 8 – Comunicação oportuna e ampla dos resultados das atividades de auditoria por intermédio da mídia, de sites e de outros meios**

Os relatórios de auditoria dos TCs devem ter ampla divulgação, inclusive em meio eletrônico, sendo obrigatoriamente publicados na página eletrônica dos TCs.

### **Princípio 9 – Cumprimento das NBASP e busca de aprendizagem contínua, usando orientações ou conhecimentos de colaboradores externos**

Os TCs podem recorrer a uma entidade externa independente a fim de avaliar suas operações e seu atendimento às normas. Para isso, podem utilizar a revisão por pares. O trabalho dos consultores e especialistas deve ser limitado ao escopo delineado por profissionais dos TCs responsáveis, e suas conclusões devem ser reproduzidas no relatório de auditoria, acompanhadas da opinião e dos comentários dos referidos profissionais.

Em resumo, um grande desafio para os TCs é promover uma melhor compreensão das suas diferentes funções e tarefas para o público e para a administração. Consistentes com os seus mandatos e estruturas legais, os TCs devem deixar as informações a seu respeito imediatamente acessíveis e pertinentes. Seus processos de trabalho, atividades e produtos devem ser transparentes. Os TCs devem também comunicar-se abertamente com a mídia e com outras partes interessadas e ser visíveis na esfera pública.

## **NBASP-P 50 – Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas**

Flávio Costa da Cruz

Gabriela Leite Lima

Ilana de Assis Lima

A NBASP 50 – Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas é um dos Princípios Basilares das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, que é uma tradução da INTOSAI-P 50 – Principles of jurisdictional activities of Supreme Audit Institutions (SAI), da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

No Brasil, os TCs detêm funções jurisdicionais, *i.e.*, julgar contas de responsáveis. Logo, podem responsabilizar os gestores de recursos públicos quando seus achados evidenciados em relatórios de auditoria financeira, operacional ou de conformidade evidenciam irregularidades.

O objetivo das atividades jurisdicionais de um TC é a proteção do devido funcionamento da gestão pública. A atividade jurisdicional visa compensar as perdas sofridas por uma entidade pública e/ou responsabilizar pessoalmente a conduta irregular. Além disso, as decisões emitidas têm um caráter preventivo e pedagógico.

O modelo de um TC é reconhecido como o de uma organização que pode realizar todos os tipos de auditoria com o poder de decidir, com seus julgamentos, sobre responsabilizações em caso de irregularidades ou má administração.

As atividades jurisdicionais devem observar princípios particularmente exigentes, pois eles têm um impacto na situação pessoal dos indivíduos. Além disso, a violação desses princípios ameaça diretamente o próprio julgamento.

Entre suas atividades jurisdicionais, os TCs devem julgar as contas mantidas e prestadas por gestores públicos e/ou por outras pessoas responsáveis.

A NBASP 50 apresenta normas que os TCs devem observar na realização dos trabalhos que envolvam a responsabilização de agentes públicos. Assim, os 12 princípios apresentados a seguir devem ser observados.

### **a) Princípios Gerais Aplicáveis às Atividades Jurisdicionais: Pré-Requisitos e Estrutura Legal**

#### *Base Jurídica do Regime de Responsabilidades*

#### **Princípio 1 – A lei deve definir o regime de responsabilidade e de sanções aplicáveis às pessoas responsáveis perante os TCs**

A estrutura jurídica deve especificar a missão, o escopo, os poderes e os procedimentos das instituições sob a jurisdição e o regime de responsabilização, que é dividido em dois princípios distintos: o da legalidade dos delitos, sanções e execução; e o da legalidade da jurisdição dos TCs na identificação e na qualificação das infrações e na emissão das condenações. Contudo, a atividade da auditoria não tem como finalidade principal a responsabilidade pessoal dos auditados.

#### *Independência dos Membros dos TCs envolvidos nas Atividades Jurisdicionais*

#### **Princípio 2 – Os membros dos TCs envolvidos nas atividades jurisdicionais devem possuir prerrogativas legalmente definidas que garantam explicitamente a sua independência em relação às autoridades públicas**

Este princípio representa uma obrigação vinculante, especialmente importante para os TCs no que diz respeito à conformidade de seus processos e a potenciais ramificações de suas decisões sobre os indivíduos. A falha em assegurar a independência dos membros dos TCs pode invalidar o julgamento.

#### *Liberdade de Acesso à Informação*

#### **Princípio 3 – Os TCs devem ter prerrogativas que garantam seu acesso à informação**

A lei deve garantir aos TCs acesso a qualquer dado que possa ser útil, inclusive acesso a algumas informações estabelecidas como sigilosas por lei. Caso haja restrições para a auditoria, os TCs devem adotar medidas, de forma rápida e eficiente, que permitam remover tais obstáculos.

### *Limites ao Poder Sancionador*

**Princípio 4 – Um fato irregular pode ser processado ou sancionado somente até a expiração de um prazo razoável a partir do momento em que foi cometido ou descoberto**

Os princípios de segurança jurídica das pessoas e da eficiência da justiça exigem que a lei estabeleça um limite ao poder sancionador. Após um determinado período da prática de uma irregularidade ou de sua descoberta, as pessoas responsáveis perante os TCs não devem ser processadas ou sancionadas.

A ausência da limitação ao poder sancionador não encoraja os TCs a ser rápidos na condução de suas auditorias e em seus procedimentos jurisdicionais.

### *Revisão e Anulação do Julgamento*

**Princípio 5 – Qualquer julgamento dos TCs deve ser aberto a objeções e reconsideração e estar sujeito a revisão ou a anulação em conformidade com a legislação nacional**

Este princípio possibilita a anulação do julgamento, a qual poderá ser feita por iniciativa de uma parte, uma autoridade pública ou um terceiro interessado, mediante a reconsideração, em alguns casos, pelo membro do TC que tomou a decisão e/ou um recurso ou um pedido autônomo para a reforma ou a anulação da decisão recorrida sobre o aspecto material ou formal.

## **b) Princípios Gerais Aplicáveis às Atividades Jurisdicionais: Regulação Interna e Organização dos TCs**

### *Direito a um Julgamento Justo*

**Princípio 6 – Os TCs devem garantir que as pessoas responsáveis perante eles sejam submetidas a um julgamento justo, garantido por procedimentos legais**

Como princípio norteador da legalidade, o direito ao julgamento justo que atende a todas as normas judiciais para que o auditado possa ter a sua autodefesa. Sendo assim, o auditado deve ter acesso ao processo no qual foi notificado de forma tempestiva para a sua defesa.



### *Julgamento e Tomada de Decisão Imparciais*

#### **Princípio 7 – A imparcialidade do processo de julgamento deve ser garantida por regulamentos que regem as atividades jurisdicionais dos TCs e os procedimentos consequentes**

O julgamento do processo deve ser realizado por um órgão colegiado que detenha total imparcialidade sobre o assunto envolvido na auditoria. Além disso, os que participaram do processo das evidências não serão os mesmos envolvidos do julgamento.

### *Efetividade das Atividades Jurisdicionais*

#### **Princípio 8 – Os TCs devem garantir que o exercício das atividades jurisdicionais leve a um julgamento cuja decisão seja notificada e implementada e que a sanção da responsabilidade pessoal da parte responsável seja efetiva**

Diante do princípio e da legalidade do ordenamento do julgamento, os TCs deverão notificar, em um prazo razoável, os responsáveis. Nos casos em que os TCs não tenham mandato legal para fazer cumprir as suas próprias decisões, eles devem recorrer às autoridades superiores públicas.

### *Acúmulo de Sanções pela Mesma Irregularidade*

#### **Princípio 9 – Uma pessoa não pode ser condenada pela mesma irregularidade a várias sanções da mesma natureza impostas pelos TCs**

Este princípio veda a imposição de várias sanções para a mesma regularidade.

#### **c) Princípios Gerais Aplicáveis às Atividades Jurisdicionais: Procedimentos Jurisdicionais**

### *Controle de Qualidade*

#### **Princípio 10 – Os TCs devem garantir a qualidade dos procedimentos jurisdicionais por meio de um controle de qualidade eficiente e sistemático**

Os TCs devem gerenciar seus próprios procedimentos de auditoria e garantir o controle de qualidade dos procedimentos jurisdicionais.

*Julgamento em Prazo Razoável*

**Princípio 11 – Os TCs devem concluir o procedimento jurisdicional dentro de um prazo razoável**

Observando-se os devidos ritos, os julgamentos dos processos devem ocorrer em um prazo razoável.

*Comunicação ao Público*

**Princípio 12 – Os TCs devem garantir que suas decisões sejam públicas, respeitando o sigilo e as restrições vinculadas à confidencialidade que são legalmente obrigatórias, bem como a proteção de dados pessoais**

A publicidade dos atos e fatos dos TCs é essencial para todo cidadão, salvo aquelas informações sigilosas, confidenciais e de interesse do Estado. A atividade jurisdicional deve ser acessível e pública e compatível com as regras institucionais.

## **NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**

Beatriz Santos de Oliveira  
Edneuzza Santos de Oliveira  
Igor Crusoé Araújo

A NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público compõe o grupo “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

### **Propósito e Aplicabilidade**

A NBASP 100 fornece informações detalhadas sobre o propósito e a aplicabilidade das NBASP e sobre o contexto da auditoria no setor público, seus elementos e princípios aplicáveis.

Assim, a NBASP 100 estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria financeira, operacional e de conformidade do setor público. Esses princípios, de maneira nenhuma, se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou aos mandatos nacionais.

Os Princípios Fundamentais de Auditoria (NBASP 100), os Princípios de Auditoria Financeira (NBASP 200), os de Auditoria Operacional (NBASP 300) e os de Auditoria de Conformidade (NBASP 400), e os Requisitos Organizacionais dos TCs (Gestão de Ética – NBASP 130, Controle de Qualidade – NBASP 140 e Competência do Auditor – NBASP 150) formam o núcleo das Normas da IFPP.

Os Princípios Fundamentais podem ser usados para se estabelecerem parâmetros a partir dos quais os TCs poderão desenvolver normas próprias, adotar normas nacionais consistentes com esses princípios ou adotar as NBASP como normas oficiais.

Para uma norma ser declarada nos seus relatórios de auditoria pelos TCs, é preciso que eles cumpram todos os princípios relevantes. Os relatórios de auditoria podem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas nas NBASP, com menções do tipo “Conduzimos

nossa auditoria em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou são consistentes com]”. Os TCs podem decidir adotar as Diretrizes Gerais de Auditoria como suas normas oficiais.

## **Marco Referencial para a Auditoria do Setor Público**

### *Mandato*

Um TC exercerá sua função de auditoria do setor público dentro de um ordenamento constitucional específico e em virtude de sua missão e de seu mandato, que lhe garantem suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições. No Brasil, os TCs são compostos por juízes, com autoridade sobre os agentes públicos, que lhes devem prestar contas. Nesses casos, existe uma importante relação entre essa função jurisdicional e as características da auditoria do setor público.

### *A auditoria do setor público e seus objetivos*

O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual os governos são responsáveis pelo uso de recursos coletivos e pela prestação de serviços aos cidadãos. E essas entidades devem prestar contas da sua gestão, e do seu desempenho e do uso dos recursos para a sociedade. A auditoria do setor público ajuda a criar e a fortalecer uma expectativa de que os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

A auditoria do setor público é caracterizada como um processo sistemático. Por meio dela, os órgãos legislativos e de controle conseguem avaliar e obter evidências de um objeto. Ademais, eles recebem informações, avaliações independentes e objetivas acerca do desempenho e da gestão.

Sendo assim, os TCs estão à frente desses objetivos, com foco em aperfeiçoar a Administração Pública no desempenho e na governança. Essa contribuição fornece informações, aperfeiçoa a *accountability*, fortalece a efetividade dos órgãos e cria novos incentivos para as boas práticas gerenciais.

### *Tipos de auditoria do setor público*

A auditoria do setor público pode ser classificada em um ou mais de três tipos principais: auditorias financeiras, auditorias operacionais e auditorias de conformidade.

**Auditoria Financeira** – Tem como foco determinar se as demonstrações financeiras de uma entidade estão em conformidade com a estrutura do relatório financeiro.

**Auditoria operacional** – Tem como foco determinar se as intervenções, os programas e as ações estão em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

**Auditoria de conformidade** – Tem como foco determinar se um objeto está em conformidade com as normas identificadas como critérios.

### **Elementos da Auditoria do Setor Público**

#### *As três partes*

A NBASP – 100 também aborda os elementos básicos utilizados nas auditorias públicas visto que todas possuem os mesmos elementos: o auditor, a parte responsável e os usuários previstos.

#### *Objeto, critério e informação do objeto*

O objeto da auditoria refere-se à informação ou à condição ou à atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. A informação sobre o objeto refere-se ao resultado da avaliação ou da mensuração do objeto de acordo com os critérios.

#### *Tipos de trabalho*

Existem dois tipos de trabalhos a serem realizados conforme a NBASP 100. Os **trabalhos de asseguarção**, nos quais a parte responsável mensura o objeto, e os **trabalhos de relatório direto**, nos quais o auditor é quem mensura e avalia o objeto. As auditorias financeiras são trabalhos de asseguarção, enquanto que as auditorias operacionais são trabalhos de relatório direto.

#### *Confiança e asseguarção*

Os trabalhos de auditoria precisam demonstrar confiança e asseguarção para os usuários previstos. Existem duas maneiras de se transmitir

asseguração em uma auditoria: por meio de opiniões e por meio de conclusões. A asseguração apresenta dois níveis: razoável, que não é absoluta, e limitada. Na asseguração razoável, o auditor expressa uma opinião de forma positiva (nesse caso, o objeto auditado está ou não está em conformidade com determinado critério). Na asseguração limitada, o auditor expressa uma opinião de forma negativa (nesse caso, até onde o auditor pode perceber, nada evidencia que o objeto auditado não está em conformidade com determinado critério).

## **Princípios de Auditoria do Setor Público**

Os princípios de auditoria, que são relacionados aos requisitos organizacionais dos TCs, apresentam divisões específicas para o processo de auditoria. Os TCs estabelecem e mantêm procedimentos apropriados para requisitos de ética e de controle de qualidade.

Os Princípios Gerais para a condução de uma auditoria são os apresentados a seguir.

- **Ética e Independência:** os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes.
- **Julgamento, Devido Zelo e Ceticismo:** os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria.
- **Controle de Qualidade:** os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade.
- **Gestão de Equipes de Auditoria e Habilidades:** os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias.
- **Risco de Auditoria:** os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria.
- **Materialidade:** os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria.
- **Documentação:** os auditores devem preparar uma documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, das evidências obtidas e das conclusões alcançadas.
- **Comunicação:** os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.

Os princípios relacionados com as etapas específicas do processo de auditoria são os apresentados a seguir.

- **Planejamento:** estabelecimento dos termos da auditoria, obtenção de entendimento, avaliação do risco e elaboração de um plano de auditoria.
- **Execução:** aplicação de procedimentos de auditoria, avaliação das evidências encontradas e chegada a conclusões.
- **Relatório e Monitoramento:** elaboração de um relatório baseado nas conclusões alcançadas e monitoramento dos resultados

## **NBASP 130 – Código de Ética**

Adelson Santa de Almeida  
Henrique de Jesus Gonçalves  
Milena Avelino Oliveira

A NBASP 130 – Código de Ética compõe o grupo “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 130 – Code of Ethics, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A NBASP 130 estabelece um padrão de atuação dos TCs, abordando suas responsabilidades gerais para promover o comportamento ético como um componente essencial para sustentar a confiança e a credibilidade, uma vez que eles precisam agir como instituições-modelo e ser fonte de inspiração em relação a esses aspectos.

Esta norma enfatiza que, para conseguir esse feito, os TCs devem se basear em cinco princípios fundamentais: integridade; independência e objetividade; competência; comportamento profissional; confidencialidade e transparência.

Ela possui o objetivo de fornecer um conjunto de princípios éticos e uma visão geral dos elementos essenciais associados à administração da ética, descrevendo requisitos e oferecendo diretrizes adicionais para facilitar o cumprimento desses princípios, abrangendo tanto as responsabilidades dos TCs quanto a incorporação desses princípios e a orientação do comportamento ético individual em atividades cotidianas de trabalho e em contextos específicos que são inerentes a uma entidade de auditoria pública.

### **Princípios Éticos e Gestão da Ética**

A gestão da ética envolve a identificação de riscos ou ameaças, reais ou vislumbrados, que possam impactar a reputação de confiança e a credibilidade dos trabalhos dos TCs, além da implementação de controles para reduzir os riscos de desvios éticos a um nível aceitável. A estrutura ou o sistema de gestão de ética, a ser desenvolvido e mantido pelos TCs, deve ser implementado com a adoção de estratégias, políticas e

procedimentos apropriados e específicos para direcionar, gerenciar e controlar o comportamento ético.

Os princípios que devem ser observados pelos TCs para estimular e garantir um comportamento ético de seus membros e servidores, o qual tem impacto na imparcialidade e na credibilidade das conclusões de seus trabalhos e relatórios de auditoria, são:

- **integridade** – agir com integridade, boa-fé e em prol do interesse público;
- **independência e objetividade** – fazer julgamentos de forma imparcial e isenta;
- **competência** – manter conhecimentos e habilidades adequados à função;
- **comportamento profissional** – agir de acordo com as normas profissionais aplicáveis e as mais altas expectativas das partes interessadas;
- **confidencialidade** – proteger adequadamente as informações.

Quanto aos riscos de não cumprimento dos princípios éticos, eles podem surgir de diversas formas, incluindo, mas não se limitando a eles, os decorrentes de:

- interesses pessoais;
- parcialidade inadequada de julgamentos feitos anteriormente pelos TCs;
- defesa dos interesses de entidades fiscalizadas ou de outras partes;
- relacionamentos próximos ou de longa data;
- pressões externas de entidades fiscalizadas ou de outras partes.

Quando são identificados riscos que ameaçam qualquer um dos cinco princípios, é necessário implementar controles a fim de reduzir os riscos de comportamentos antiéticos a um nível aceitável. Esses controles podem ser estabelecidos por leis, regulamentos ou por atos normativos dos próprios TCs.

### **Responsabilidades dos TCs**

Quanto às responsabilidades dos TCs, devem ser considerados requisitos e orientações como uma forma de manter uma melhor fluidez no seu

funcionamento, sendo eles relacionados à liderança, ao código de ética, às orientações éticas e aos mecanismos de gestão e controle da ética, conforme detalhado a seguir.

### **Liderança**

Os TCs devem demonstrar consciência da dimensão ética, destacar sua importância, promover uma cultura ética na organização e servir como modelo de conduta por meio de suas ações e exemplo, agindo de acordo com os princípios éticos e levando em consideração que a ética deve ser explicitada como uma prioridade. E, para enfatizar a importância de agir de acordo com os princípios éticos, são necessárias mensagens claras, consistentes e frequentes associadas a ações apropriadas.

### **Código de Ética**

Os TCs devem adotar e divulgar um Código de Ética elaborado de acordo com esta norma, considerando o comportamento individual dos membros, servidores e terceiros que atuam em seu nome (descrevendo os comportamentos esperados, casos concretos de dilemas éticos e situações delicadas) e disposições para lidar com desvios de conduta.

### **Orientação sobre ética**

Os TCs devem exigir que todos os seus membros e servidores ajam em conformidade com o Código de Ética, bem como prover orientação e respaldo para que o compreendam. Eles devem exigir que qualquer parte contratada para realizar trabalhos em seu nome se comprometa com os requisitos éticos por eles definidos. Por essa razão, é recomendável a criação de uma Comissão de Ética com o objetivo de implementar e gerir o Código de Ética, observando as diretrizes estabelecidas nas NBASP.

### **Gestão e controle da ética**

Os TCs devem também identificar e analisar riscos éticos ou ameaças à ética e adotar estratégias, políticas e procedimentos para mitigá-los e sustentar o comportamento ético; adotar políticas e procedimentos para identificar, investigar e tratar qualquer violação dos princípios éticos; e identificar potenciais conflitos entre os seus requisitos éticos e as normas de órgãos profissionais aos quais pessoas do seu quadro possam pertencer e estabelecer procedimentos para tratar esses conflitos.

## **Promoção dos Princípios e do Comportamento Ético**

Além das responsabilidades apontadas, faz-se necessária a promoção dos princípios e do comportamento ético por parte dos TCs, funcionando como base para garantir sua integridade, sua competência e sua confidencialidade.

Os TCs devem adotar práticas que incluem sistemas de controle equilibrados, orientações claras, monitoramento e declarações de interesses para, assim, assegurar uma independência real e aparente, seguindo princípios regulatórios, implementando salvaguardas contra conflitos de interesse e relatando ameaças à independência quando necessário.

Para a promoção dos princípios e do comportamento ético, também são estabelecidos requisitos e orientações para que os TCs consigam alcançar tal feito, conforme o que é apresentado a seguir.

### **Integridade**

Os TCs devem destacar, demonstrar e promover a sua integridade, estabelecendo e mantendo sistemas de controle da ética de seus membros e servidores, assim como devem respaldar o valor da integridade, que abarca respostas oportunas e adequadas a violações de tal valor. Eles devem levar em consideração a implementação e a manutenção de um sistema de controle como uma forma de controlar as vulnerabilidades.

### **Independência e Objetividade**

Os TCs devem ser independentes em relação às entidades auditadas, ter autonomia administrativa e seguir políticas que garantam objetividade. Além disso, devem identificar e controlar ameaças à independência e fornecer orientação aos servidores. Eles devem também implementar um rodízio periódico de servidores e salvaguardas quando necessário.

### **Competência**

Os TCs devem garantir que as auditorias sejam realizadas por equipes competentes e que um recrutamento seja feito com base na competência e na formação adequada, enfrentando desafios em constante evolução. Para isso, entre outros aspectos, é importante que os TCs identifiquem os conhecimentos necessários para cada tarefa a ser executada e definam

equipes multidisciplinares que, coletivamente, possuam o conhecimento requerido e as habilidades necessárias ao trabalho da equipe.

### **Comportamento Profissional**

A liderança dos TCs deve promover um ambiente de comportamento profissional exemplar, implementando controles, fornecendo orientações claras e aderindo aos mais altos padrões éticos.

### **Confidencialidade**

Os TCs devem estabelecer um sistema para manter a confidencialidade das informações de auditoria, incluindo normas, regras claras para exceções legais, acordos de confidencialidade para contratados, segurança de documentos e dados de tecnologia da informação, diretrizes para auditorias conjuntas e equilíbrio entre confidencialidade e transparência.

## **NBASP 140 – Controle de Qualidade das Auditorias Realizadas pelos Tribunais de Contas**

Fernanda Souza Dantas

Leonardo Martins Azevedo Maia

Samuel José Ferreira do Amparo

A NBASP 140 – Controle de Qualidade das Auditorias Realizadas pelos Tribunais de Contas compõe o grupo “Normas” da NBAPS e é uma tradução da ISSAI 140 – Quality Control for Supreme Audit Institutions (SAI), da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A NBASP 140 tem como objetivo auxiliar os TCs a estabelecer princípios e diretrizes para a realização de auditorias no setor público e a manter um sistema de controle para verificação da qualidade dessas auditorias, tendo em vista que a garantia dessa qualidade é essencial para a credibilidade e a reputação dos TCs. Dessa forma, essa assecuração de qualidade é uma avaliação periódica, executada por pessoas independentes, abrangendo o exame de uma amostra de auditorias concluídas.

### **Componentes do Sistema de Controle de Qualidade**

São estabelecidos pela NBASP 140 os elementos e os princípios vinculados apresentados a seguir.

#### **1. Responsabilidades da liderança pela qualidade nos TCs**

Princípio vinculado: “Estabelecimento de um sistema de controle de qualidade que abranja políticas e procedimentos destinados a promover uma cultura que reconheça que a qualidade é essencial para a realização dos trabalhos.”

Esse princípio enfatiza a necessidade de uma cultura organizacional que valorize a qualidade, com políticas claras, comunicação eficaz, priorização da qualidade e responsabilidade da liderança para garantir que todos os trabalhos realizados pelos TCs atendam aos mais altos padrões de qualidade.

## **2. Exigências éticas relevantes**

Princípio vinculado: “Formulação de políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que todos os seus membros e servidores bem como os contratados para atividades de apoio cumpram exigências éticas relevantes na realização dos trabalhos.”

Esse princípio visa garantir que os TCs tenham políticas, procedimentos e práticas para promover um ambiente ético, com foco na conformidade com requisitos éticos, na independência, na confidencialidade e em outros princípios éticos fundamentais no desempenho de suas atividades.

Os TCs devem assegurar a existência de políticas e procedimentos que reforcem os princípios fundamentais de ética profissional da NBASP 130 e nas normas e regulamentos aplicáveis, que incluam (a) integridade; (b) independência e objetividade; (c) competência; (d) comportamento profissional; e (e) confidencialidade.

## **3. Condições para a realização e a continuidade dos trabalhos**

Princípio vinculado: “Estabelecimento de políticas e procedimentos projetados para fornecer segurança razoável de que as auditorias somente serão realizadas quando os auditores (a) forem competentes para executar os trabalhos e possuírem habilidades, tempo e recursos; (b) conseguirem cumprir as exigências éticas relevantes; (c) considerarem as condições relativas à integridade da entidade auditada e como tratar os riscos à qualidade que possam surgir.”

Esse princípio enfatiza a necessidade de se considerarem cuidadosamente os recursos, a competência, a ética, os riscos e a integridade ao se planejarem e de conduzirem auditorias, assegurando que os auditores tenham as condições adequadas para realizar um trabalho de qualidade e eficaz.

## **4. Recursos humanos**

Princípio vinculado: “Estabelecimento de políticas e procedimentos destinados a fornecer segurança razoável de que os TCs têm pessoal suficiente, competente, capaz e comprometido com os princípios éticos para (a) executar trabalhos de acordo com as normas profissionais, a

legislação e as exigências regulamentares correspondentes; e (b) permitir que emitam relatórios adequados às circunstâncias.”

Esse princípio ressalta a importância de ter pessoal competente e comprometido para realizar auditorias de acordo com normas profissionais e éticas, garantindo a qualidade e a integridade dos trabalhos realizados pelos TCs. Isso envolve recrutamento adequado, formação, avaliação de desempenho e políticas eficazes de gestão de pessoas.

## **5. Compromisso com o desempenho**

Princípio vinculado: “Estabelecimento de políticas e procedimentos destinados a fornecer segurança razoável de que as auditorias e outros trabalhos estão sendo realizados de acordo com as normas profissionais e as exigências legais e regulamentares aplicáveis e de que emitem um relatório apropriado às circunstâncias. Essas políticas e procedimentos devem incluir (a) questões relevantes que promovam a qualidade do trabalho realizado, (b) responsabilidades de supervisão e (c) responsabilidades de revisão.”

Esse princípio enfatiza a importância de estabelecer políticas e procedimentos que garantam a conformidade com normas e regulamentos, a qualidade do trabalho realizado e a transparência nas operações dos TCs, incluindo o tratamento adequado de documentação e pedidos de informação e a tempestividade na apresentação dos resultados.

Assim, os TCs têm a responsabilidade de garantir a qualidade das auditorias por meio de uma série de medidas, incluindo o estabelecimento de metodologias adequadas, políticas de alta qualidade e revisões independentes, bem como o uso de recursos apropriados e opiniões de especialistas. Eles também devem cumprir as normas, documentar divergências e inconsistências, autorizar relatórios de auditoria, seguir procedimentos de evidenciação, concluir auditorias dentro dos prazos, manter a documentação apropriada e cumprir prazos legais. Além disso, devem equilibrar o sigilo com a transparência e estabelecer procedimentos transparentes para lidar com pedidos de informações de acordo com as leis locais.

## 6. Monitoramento

Princípio vinculado: “Estabelecimento de um processo de monitoramento – asseguarção da qualidade – projetado para fornecer segurança razoável de que as políticas e os procedimentos relacionados com o controle de qualidade são relevantes, adequados e operam de maneira efetiva.”

Esse princípio enfatiza a necessidade de implementar um sistema de monitoramento e asseguarção da qualidade que garanta a eficácia das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade por meio de avaliações regulares, de revisões independentes e da resolução de reclamações, contribuindo para a melhoria contínua das atividades dos TCs.

Em resumo, a NBASP 140 desempenha um papel fundamental na garantia da qualidade das auditorias realizadas pelos TCs, estabelecendo princípios e diretrizes essenciais para promover a excelência nessa área. A NBASP 140 está diretamente ligada à credibilidade e à reputação dos TCs uma vez que a qualidade das auditorias é essencial para assegurar a confiança da sociedade.

Os componentes do sistema de controle de qualidade delineados por esta norma abrangem desde a liderança que valoriza a qualidade até a manutenção de condições adequadas para a realização das auditorias. A ênfase na ética, no compromisso com o desempenho e no monitoramento constante destaca a importância de assegurar que os TCs atendam aos mais altos padrões éticos e profissionais, proporcionando uma base sólida para a realização de auditorias eficazes.

Ao seguir os princípios estabelecidos na NBASP 140, os TCs podem garantir que suas auditorias no setor público sejam conduzidas com integridade, competência e transparência. Esses princípios não apenas fortalecem a qualidade das auditorias, mas também contribuem para a melhoria contínua das operações dos TCs, promovendo uma cultura organizacional que valoriza a excelência.

Em última análise, a NBASP 140 desempenha um papel vital na promoção da *accountability* e na garantia de que os recursos públicos sejam gerenciados de maneira eficaz e responsável. Ela serve como um guia valioso para os TCs, fornecendo as bases necessárias para que essas

instituições desempenhem um papel essencial na fiscalização e no controle dos gastos públicos, contribuindo para a transparência, a responsabilidade e a confiança do público nas instituições governamentais.

## **NBASP 150 – Competência do Auditor (Em fase de aprovação)**

Laís Durães Lima

Pedro Augusto Souza Costa

A NBASP 150 – Competência do Auditor compõe o grupo “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 150 – Auditor Competence, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

### **Introdução**

As NBASP estabelecem diretrizes de controle de qualidade para a realização das auditorias, e cabe aos TCs cumprir todas as regras estabelecidas.

O alto comando dos TCs tem a responsabilidade de implementar a norma NBASP 150 com foco na capacidade profissional de todos os seus auditores. Além disso, ele tem a obrigação de disponibilizar todas as informações, estratégias, políticas e procedimentos dos TCs durante seu mandato.

Os TCs têm que assegurar a existência de todos os elementos constitutivos do profissionalismo, tais como:

- a) um ambiente de trabalho adequado;
- b) normas e diretrizes de auditoria para tornar efetivo o mandato da EF;
- c) profissionais competentes para executar o mandato de acordo com as normas e diretrizes de auditoria;
- d) um processo holístico de medição de desempenho para garantir que todos os elementos acima estejam implementados e operando de forma adequada e eficaz.

Esta norma deixa espaço para a flexibilidade necessária na aplicação dos requisitos organizacionais a fim de levar em conta as considerações específicas de cada TC.

## **Alcance**

O alcance da NBASP 150 está relacionado especificamente às responsabilidades dos TCs para a realização dos processos de auditorias e aos requisitos e competências para o cargo de auditor, com as diretrizes de aprimoramento profissional.

## **Princípio Subjacente a esta Norma**

Esta norma define os requisitos organizacionais dos TCs tendo como base os princípios da NBASP 100 – Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público visando garantir que as auditorias sejam realizadas de acordo com as diretrizes estabelecidas pelas NBASP.

Uma vez que a NBASP 100 é essencial para as auditorias do setor público, pois trata do gerenciamento de competência e dita que os TCs devem instituir procedimentos administrativos que gerem garantias razoáveis da capacidade dos seus auditores em desenvolver suas funções.

## **Definições**

A competência é a ferramenta que vai detalhar todos os atributos necessários para o auditor individual, o grupo ou a equipe de auditoria realizar seus trabalhos. A norma define ainda as competências como atributos para a realização das atividades. Ela enfatiza a importância do conhecimento e das habilidades como atributos pessoais para o desenvolvimento profissional, que deve ser traçado e definido pelos TCs por meio da implementação de projetos de capacitação e atualização profissional.

## **Requisitos Organizacionais que Apoiam as Responsabilidades de um Tribunal de Contas em Relação à Competência do Auditor**

*Determina competências relevantes*

### **Requisito organizacional 1**

**Os TCs são responsáveis por determinar e documentar as competências exigidas aos auditores.**

### Disposições aplicáveis

Cabe aos TCs descrever as competências do auditor responsável para que seja capaz de realizar uma auditoria completa e, a partir daí, direcionar as qualificações necessárias aos demais cargos.

Essas aptidões precisam ser claras e inclusivas visando garantir a qualidade e a relevância dos resultados obtidos na auditoria.

### *Propiciar boas práticas de recursos humanos*

#### **Requisito organizacional 2**

**Os TCs devem ter processos e práticas apropriadas de gestão de recursos humanos (RH) para garantir que seus auditores possuam competências relevantes.**

### Disposições aplicáveis

Para desenvolver e manter a competência dos auditores, pode ser necessário investir nas seguintes práticas e processos adequados e sólidos de gestão de RH: (a) estratégia de gerenciamento; (b) planejamento; (c) atração e recrutamento; (d) gestão de desempenho; (e) aprendizagem e desenvolvimento; (f) recompensa e reconhecimento; (g) retenção, substituição e sucessão.

Os TCs precisam ainda garantir a contratação e a permanência de profissionais competentes utilizando-se de (a) canais de comunicação claros e contínuos com o pessoal sobre as expectativas dos TCs; (b) investimento na formação de auditores por meio da disponibilização de bolsas ou de outros meios similares; (c) acesso, interno ou externo, a intervenções relevantes de aprendizagem e desenvolvimento; (d) oportunidades de obtenção de experiência prática especificamente estruturada; (e) acesso à documentação regularmente atualizada relativa à metodologia de auditoria; (f) oportunidades de formação no local de trabalho, supervisão e mecanismos de comentários; (g) disponibilização de aproximação de *coaching*<sup>3</sup> e *mentoring*<sup>4</sup>; e (h) oportunidades para a partilha de conhecimentos.

---

<sup>3</sup> Processo de desenvolvimento profissional, orientado pela figura de uma pessoa denominada como *Coach*.

<sup>4</sup> Está relacionado a figura de um mentor, aquele que orienta, dar direcionamento.

*Fornecer caminhos para o desenvolvimento profissional*

### ***Requisito organizacional 3***

**Os TCs devem criar diretrizes personalizadas para o crescimento profissional de seus auditores projetadas de forma específica para se alinharem com as responsabilidades da organização, os regulamentos aplicáveis, a estrutura interna e seus requisitos particulares.**

#### ***Disposições aplicáveis***

Quando um TC desenvolve trajetórias para o desenvolvimento profissional, ele pode considerar a diferenciação entre os processos de (a) desenvolvimento profissional inicial e (b) desenvolvimento profissional contínuo.

Para desempenhar um papel direcionador na determinação das escolhas de aprimoramento do seu pessoal, os TCs podem aprovar como alternativas (a) a criação de uma academia própria (ou de uma estrutura similar) para a educação continuada e a formação profissional; (b) uma parceria direta com uma universidade; (c) a coparticipação com uma organização profissional; (d) a adoção de uma estratégia de recrutamento dedicada centrada na contratação de auditores profissionalmente qualificados; e (e) a cooperação com órgãos específicos da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ou com outros TCs ou órgãos de controle.

Essas escolhas para o desenvolvimento profissional devem conter elementos apropriados de (a) oportunidades de aprendizagem externa; (b) oportunidades de aprendizagem interna; (c) experiência prática; e (d) definição de metas direcionadas, autorreflexão, avaliação e comentários significativos por participante individual.

Além disso, devem contemplar as habilidades associadas a um programa de aprimoramento profissional, as quais devem ser minuciosamente analisadas, incluindo seus componentes de conhecimento e traços pessoais, conforme sejam pertinentes e relevantes para os TCs.

Já para os casos em que os TCs se encontram em situações nas quais seja obrigatório que seus auditores já tenham concluído sua formação

profissional inicial, eles serão direcionados a obterem acreditação externa.

Por meio dos processos de desenvolvimento profissional ou da obtenção de “licença para auditoria”, essas considerações terão de ser tidas em conta durante a concepção do percurso para o desenvolvimento profissional.

Para preservar e garantir a atualidade das habilidades de seus auditores, os TCs devem avaliar (a) incentivos para que os auditores definam um plano de autodesenvolvimento baseado na progressão de carreira; (b) a adoção de diretrizes orientadas para resultados (para comprovar um nível de competência por meio de avaliação); (c) a confirmação de expectativas baseadas em entradas (*e.g.*, investir num determinado número de horas de aprendizagem num período específico); e/ou (d) a expectativa de que o pessoal confirme um nível específico de competência (por meio da autoavaliação).

*Avaliar e monitorar competências*

#### **Requisito organizacional 4**

**Um TC deve criar e aplicar métodos para avaliar as competências e acompanhar o progresso no desenvolvimento ou no autodesenvolvimento de seus auditores periodicamente.**

#### *Disposições aplicáveis*

Cabe aos TCs estabelecer mecanismos de avaliação e de supervisão adequados, que sejam relevantes e, de preferência, independentes por meio (a) da apresentação de um portfólio de evidências para a apreciação de um moderador interno ou externo; (b) da observação do local de trabalho por um supervisor; (c) de exames e testes; e (d) de sistemas de avaliação de pessoal.

É fundamental, em suas avaliações, (a) verificar se o auditor desenvolveu, com êxito, as competências com base em critérios de avaliação pré-definidos e (b) fornecer aos TCs informações confiáveis sobre o êxito das ações de desenvolvimento realizadas e seus impactos nas atividades dos TCs.

Para solucionar qualquer desvio de conduta, os TCs devem aplicar o princípio de avaliação dos próprios TCs como uma organização. Suas práticas de desenvolvimento de competências podem ser periodicamente avaliadas de forma independente e, para os casos de inconsistências encontrados, eles podem optar por estabelecer um plano corretivo claro em colaboração com o auditor pertinente.

## **NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira**

Gabriel Barreto dos Santos

A NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira Auditor compõe o grupo “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 200 – Financial Audit Principles, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A NBASP 100 estabelece os Princípios Fundamentais para Auditoria do Setor Público, delineando a aplicabilidade das NBASP. A NBASP 200, por sua vez, concentra-se nos princípios-chave relativos à auditoria de demonstrações financeiras (auditoria financeira) no setor público. Desenvolvida com base nos fundamentos da NBASP 100, a NBASP 200 expande esses princípios para se adaptar ao contexto específico das auditorias financeiras, servindo como a base para normas de auditoria nesse domínio.

O principal propósito das NBASP sobre auditoria financeira é fornecer aos membros da INTOSAI um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes para as auditorias financeiras de entidades do setor público. A auditoria financeira concentra-se em avaliar se as informações financeiras de uma entidade estão em conformidade com o marco regulatório e com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A NBASP 200 fornece princípios fundamentais para a auditoria financeira e abrange os seguintes aspectos: a autoridade da NBASP 200; a estrutura de auditoria financeira; os elementos de auditoria financeira; e os princípios de auditoria financeira.

Os principais tópicos da NBASP 200 podem ser sumariados da forma apresentada a seguir.

### **Autoridade da NBASP 200**

A NBASP 200 apresenta princípios para a auditoria de demonstrações financeiras ou para outras formas de apresentação de informações financeiras.

## Definição e objetivos da Auditoria Financeira

### *Definição*

A auditoria financeira consiste em assegurar, por meio da obtenção de evidências suficientes e adequadas de auditoria, que as demonstrações financeiras foram apresentadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro e de acordo com normas regulatórias.

### *Objetivo*

O objetivo da auditoria financeira é proporcionar aos usuários, por meio da coleta de evidências de auditoria suficientes e apropriadas, a asseguuração razoável, por meio de uma opinião ou de um relatório de auditoria, de que as demonstrações financeiras ou outras formas de informação financeira são apresentadas fielmente em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura de informações financeiras e regulamentos aplicáveis.

## Elementos da Auditoria Financeira

### *Objeto ou assunto*

Os objetos de uma auditoria financeira são os dados contábeis de uma entidade, que normalmente são apresentados na forma de demonstrações financeiras.

### *As três partes da auditoria financeira*

O **auditor**, que é responsável por planejar e executar a auditoria de acordo com as normas de auditoria aplicáveis e por comunicar os resultados.

As **partes responsáveis**, que são responsáveis pelas informações apresentadas à auditoria.

Os **usuários previstos**, que são aqueles que demonstram interesse pelas demonstrações financeiras.

### *Critérios*

Os critérios são os parâmetros utilizados para avaliar ou mensurar o objeto auditado. Os critérios utilizados na auditoria de demonstrações

financeiras são normalmente as normas de estrutura de relatórios financeiros e a legislação aplicável.

### *Trabalho de asseguaração razoável*

Nas auditorias das demonstrações financeiras realizadas de acordo com as NBASP, o objetivo é fornecer um relatório que assegure razoavelmente as informações apresentadas. A asseguaração razoável é alta, mas não absoluta, o que significa que não há garantia de que a auditoria detectará todos os casos de distorção material.

Em geral, as auditorias de asseguaração razoável são concebidas para fornecer uma conclusão de forma positiva, como "em nossa opinião, as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos materiais, (ou refletem fielmente) a situação financeira de..., bem como seus resultados financeiros, fluxos de caixa...", ou, no caso de uma estrutura de conformidade, "em nossa opinião, as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com...".

O trabalho de asseguaração limitada, como algumas tarefas de revisão, não está coberto pelas NBASP de auditoria financeira.

## **Os Princípios de Auditoria Financeira**

Os princípios gerais da auditoria financeira do setor público estão incluídos na NBASP 100 e em padrões relativos à ética, ao controle de qualidade e às responsabilidades gerais do auditor na auditoria das demonstrações financeiras. Esses princípios abrangem a ética e a independência; o julgamento profissional, a devida diligência e o ceticismo; o controle de qualidade; a gestão e habilidades da equipe de auditoria; o risco de auditoria; a materialidade; a documentação; os relatórios e o monitoramento; e a comunicação.

A seguir, são apresentados **Princípios Específicos** relativos à auditoria financeira.

### ***Concordância com os termos do trabalho***

Os termos de uma auditoria financeira no setor público são normalmente estabelecidos por um mandato legal.

O auditor do setor público deve acordar com a administração ou com os responsáveis pela governança da entidade em relação às suas respectivas funções e responsabilidades em cada trabalho de auditoria, de preferência por escrito.

### ***Planejamento***

O auditor deve planejar a auditoria para garantir que ela seja realizada de forma correta, eficaz e eficiente. Devem ser estabelecidos o escopo e o prazo de conclusão. Nessa fase, deve ser elaborado um plano de auditoria, que será atualizado no decorrer do trabalho de auditoria.

### ***Materialidade***

O auditor deve aplicar o conceito de importância relativa ou de materialidade do ponto de vista quantitativo (*i.e.*, a quantidade) e, quando apropriado, do ponto de vista qualitativo (*i.e.*, a natureza) ao planejar e executar a auditoria e ao avaliar e comunicar os resultados.

O nível geral de materialidade das demonstrações financeiras deve ser definido no planejamento.

### ***Conhecimento da entidade auditada***

O auditor deve ter um conhecimento claro da entidade auditada e de seu ambiente, incluindo a estrutura de relato financeiro aplicável e os procedimentos de controle interno para identificar e avaliar os riscos de distorção material.

O sistema de controle interno consiste em cinco componentes: o ambiente de controle, o processo de avaliação de risco da entidade, o procedimento aplicado pela entidade para monitorar o sistema de controle interno, o sistema de informação das atividades da entidade e as atividades de controle (incluindo os controles de tecnologia da informação).

### ***Determinação e avaliação de riscos***

A identificação e a avaliação, pelo auditor, do risco de distorção relevante levam em conta tanto o **risco inerente** (*i.e.*, a probabilidade de uma distorção material devido à ausência do controle) quanto o **risco de**

**controle** (*i.e.*, o risco de que os controles internos não consigam prevenir ou detectar e corrigir as falhas).

Os procedimentos de avaliação de risco ajudam a identificar a natureza e o escopo do trabalho de auditoria que deve ser realizado, mas não fornecem, por si só, evidências de auditoria suficientes e apropriadas nas quais se basear uma opinião de auditoria.

### ***Respostas aos riscos avaliados***

O auditor deve obter evidências suficientes e apropriadas em relação aos riscos de distorção material avaliada por meio da concepção e da aplicação de respostas adequadas a esses riscos. Quanto maior o risco, maior pode ser o escopo dos procedimentos de auditoria exigidos e mais convincentes as evidências de auditoria obtidas precisarão ser.

### ***Considerações sobre fraude***

Na identificação e na avaliação dos riscos de distorções materiais, o auditor deve considerar se podem ocorrer distorções devido a fraudes. Assim, ele precisará responder adequadamente a tais riscos.

A principal responsabilidade pela prevenção e pela detecção de fraudes é da administração e dos responsáveis pela governança. O auditor é responsável por obter uma asseguuração razoável que permita determinar até que ponto as demonstrações financeiras estão livres de distorções devidas a fraudes ou a erros.

### ***Considerações sobre o princípio da entidade em funcionamento ou o princípio de gestão continuada***

O auditor deve considerar a possibilidade de existirem fatos ou condições que possam pôr em risco a intenção e a capacidade da entidade auditada continuar operando, em face dos impactos nas demonstrações financeiras.

### ***Considerações relacionadas a leis e regulamentos***

O auditor deve identificar os riscos de distorção material devido à falha em cumprir leis e regulamentos e responder adequadamente. O auditor deve obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas relativas ao cumprimento das disposições das leis e dos regulamentos que possam ter

efeito direto na determinação dos valores materiais divulgados nas demonstrações financeiras.

### ***Evidências de auditoria***

O auditor deve planejar e aplicar procedimentos de auditoria para obter evidências suficientes e adequadas (quantitativa e qualitativamente) para chegar a conclusões nas quais basear a sua opinião.

### ***Avaliação de erros***

O auditor deve manter um registro das distorções identificadas durante a auditoria, comunicá-las à administração e aos responsáveis pela governança da entidade e avaliar se as distorções implicam mais trabalho de auditoria e seu impacto nas demonstrações financeiras.

### ***Formação de opinião e elaboração do relatório sobre as demonstrações financeiras***

O auditor deve formar uma opinião, de acordo com as evidências de auditoria obtidas, sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas de acordo conformidade com a estrutura de relato financeiro aplicável e sobre se elas estão livres de erros materiais.

### **Tipos de Opinião**

O auditor deve emitir uma **opinião não modificada** (ou favorável) quando concluir, a partir das evidências de auditoria, que as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura de relato financeiro aplicável.

O auditor deve emitir uma **opinião modificada** se concluir que, com base na prova de auditoria obtida, as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorções materiais, ou se ele não for capaz de obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para concluir se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorções materiais.

### ***Modificações na opinião do relatório de auditoria***

O auditor deve modificar a opinião contida no seu relatório se concluir que, com base nas evidências de auditoria obtidas, as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorções relevantes ou

se o auditor não foi capaz de obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para chegar a uma conclusão.

Os auditores podem emitir três tipos de **opiniões modificadas**:

- uma **opinião com ressalvas**, se concluírem que não conseguiram obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre se as distorções, individualmente ou como um todo, são ou podem ser materiais, mas não generalizadas;
- uma **opinião adversa** (ou desfavorável), se, tendo obtido evidências de auditoria suficientes e apropriadas, concluírem que as distorções, individualmente ou em conjunto, são materiais e generalizadas;
- e uma **abstenção** (ou negação) de opinião, se não tiverem sido capazes de obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas devido à incerteza ou à limitação no escopo da auditoria relevante.

#### ***Parágrafos de ênfase e outros assuntos no relatório de auditoria***

Se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto ou para assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações financeiras que são de tal importância que é essencial compreendê-los, mas, se existem evidências suficientes e adequadas de que o assunto está livre de impropriedades materiais, então um parágrafo de ênfase deve ser incluído no relatório de auditoria.

#### ***Consideração de eventos após a data do relatório***

O auditor deve obter provas de auditoria suficientes e apropriadas de que os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório de auditoria, desde que impliquem um ajustamento das demonstrações financeiras ou uma explicação nas mesmas, foram identificados e refletidos adequadamente nas demonstrações financeiras.

#### ***Informação comparativa – valores correspondentes a períodos de demonstrações financeiras anteriores e comparativas***

O auditor deve obter provas de auditoria suficientes e apropriadas de que a informação comparativa incluída nas demonstrações financeiras é apresentada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos e informações comparativas da estrutura de relatório financeiro aplicável.

### ***As responsabilidades do auditor em relação a outras informações em documentos contidos nas demonstrações financeiras auditadas***

O auditor deve ler as outras informações contidas nas demonstrações financeiras a fim de identificar qualquer inconsistência ou erro factual que seja significativo.

### ***Considerações relevantes para auditorias estaduais de finanças consolidadas***

Os auditores que auditam demonstrações financeiras consolidadas devem obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas relativas às informações de todos os componentes e ao processo de consolidação para ser capaz de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas.

Em resumo, o auditor, com base na avaliação das conclusões, a partir das evidências obtidas, deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa opinião deve ser expressa de forma clara por meio de um relatório escrito, o qual também deve descrever a base para a opinião formada.

Auditores responsáveis por examinar demonstrações financeiras de um grupo devem adquirir evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre as informações financeiras de todos os componentes e sobre o processo de consolidação. Isso é necessário para emitir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras do governo como um todo foram preparadas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável em todos os aspectos relevantes.

## **NBASP 300 – Princípios de Auditoria Operacional**

Fernanda Ramos de Jesus  
Mateus dos Santos Santana

A NBASP 300 – Princípios de Auditoria Operacional compõe o grupo “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 300 – Performance Audit Principles, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

As Normas Internacionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), regulam as atividades de auditoria.

A NBASP 300 se baseia na ISSAI 100, que apresenta os princípios para a auditoria no setor público em geral e define a aplicabilidade das NBASP, adequando-as para o contexto específico da auditoria operacional.

A NBASP 300 define o propósito e a aplicabilidade das NBASP em auditorias operacionais, detalhando seu marco referencial, as maneiras como são realizadas, os seus elementos e os seus princípios.

### **Propósito e Aplicabilidade dos Princípios de Auditoria Operacional**

O propósito desta norma é estabelecer um entendimento da natureza da auditoria operacional, incluindo os princípios aplicáveis para se alcançar um alto padrão de auditoria. Esta norma deve refletir a necessidade de flexibilidade no desenho de trabalhos individuais para que os auditores sejam receptivos e criativos em seu trabalho e exerçam julgamento profissional em todas as fases do processo de auditoria.

Segundo a INTOSAI, os TCs têm a opção de desenvolver normas oficiais que sejam baseadas em e/ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional, mas, qualquer que seja a opção, essa escolha deve ser declarada nos relatórios.

## **Marco Referencial para Auditoria Operacional**

### **Definição da Auditoria Operacional**

A auditoria operacional é o exame independente que tem por objetivo a análise de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo para avaliar se estão de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, e se existe necessidade de aperfeiçoamento.

### **Elementos da auditoria operacional**

Os auditores devem identificar explicitamente os elementos de cada auditoria e entender suas implicações para que possam conduzir a auditoria adequadamente.

As partes podem se responsabilizar por diferentes aspectos do objeto de auditoria. Algumas são responsáveis por ações que causam problemas. Outras podem ser capazes de iniciar mudanças, atendendo, assim, às recomendações resultantes de uma auditoria operacional.

Os usuários previstos podem ser o Poder Legislativo, as agências governamentais e todos os públicos.

### **Princípios da Auditoria Operacional**

- **Princípios Gerais**

Os princípios gerais fornecem orientações relevantes para todo o processo da auditoria operacional.

### **Confiança e asseguuração na Auditoria Operacional**

Os usuários dos relatórios de auditorias operacionais desejam ter segurança em relação à confiabilidade das informações que são utilizadas para tomadas de decisões. Logo, esperam relatórios confiáveis que apresentem a posição dos TCs baseadas em evidências sobre o assunto examinado. Conseqüentemente, espera-se que a auditoria operacional

possa fornecer achados baseados em evidências suficientes e apropriadas para administrar de forma ativa o risco de relatórios inadequados.

### **Objetivos de Auditoria**

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

### **Abordagem de auditoria**

Os auditores devem escolher uma abordagem orientada a resultados, problemas ou sistemas, ou uma combinação de abordagens, para facilitar a solidez do desenho da auditoria.

A auditoria operacional geralmente segue uma destas três abordagens:

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

As três abordagens podem ser seguidas a partir de uma perspectiva de cima para baixo ou de baixo para cima. Auditorias com perspectiva de cima para baixo concentram-se, principalmente, em requisitos, intenções, objetivos e expectativas do Poder Legislativo e do Governo Central. Uma perspectiva de baixo para cima focaliza problemas de importância para a sociedade.

### **Critérios**

Os auditores devem estabelecer critérios adequados relacionados aos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Esses

critérios podem ser qualitativos ou quantitativos e devem definir o que será usado para avaliar a entidade auditada, como também podem ser gerais ou específicos.

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

### **Risco de auditoria**

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

Os auditores devem, portanto, gerenciar riscos ativamente. Lidar com riscos de auditoria é parte integrante de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional.

### **Comunicação**

Existem várias razões pelas quais o planejamento da comunicação com as entidades auditadas e as partes interessadas é de particular importância na auditoria operacional. Os auditores devem comunicar às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria.

### **Habilidades**

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

sejam selecionadas para auditoria e que os auditores possam, efetivamente, realizar revisões de programas e atividades do governo.

### **Julgamento e ceticismo profissionais**

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

### **Controle de qualidade**

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

### **Materialidade**

A materialidade pode ser entendida como a importância relativa de uma questão dentro do contexto no qual ela está sendo considerada. A materialidade de um tema de auditoria deve ter relação com a magnitude de seus impactos. Na auditoria operacional, a materialidade em valor monetário pode, mas não precisa, ser uma preocupação primária.

### **Documentação**

Como em todas as auditorias, auditores operacionais devem manter um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados de cada auditoria.

- **Princípios Relacionados ao Processo da Auditoria Operacional**

A auditoria operacional compreende as seguintes fases principais:

**Planejamento**, isto é, seleção de temas, pré-estudo e desenho da auditoria;

**Execução**, isto é, coleta e análise de dados e informações;

**Relatório**, isto é, apresentação dos resultados da auditoria: respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários;

**Monitoramento**, isto é, determinação de como as ações adotadas responderam aos achados e de como as recomendações resolveram os problemas e/ou as deficiências subjacentes.

Assim, temos:

### ⇒ **Planejamento**

#### **Seleção de temas**

Os auditores devem selecionar temas de auditoria segundo o processo de planejamento estratégico dos TCs, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.

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

### ⇒ **Execução**

#### **Evidências, achados e conclusões**

Todos os achados e conclusões de auditoria devem estar respaldados por evidências suficientes e apropriadas.

O auditor deve avaliar as evidências com vistas a obter os achados de auditoria. Com base nos achados, o auditor deve exercer julgamento profissional para chegar a uma conclusão.

### ⇒ **Relatório**

#### **Conteúdo do relatório**

Para ser completo, um relatório deve incluir todas as informações necessárias para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo

suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria.

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

### **Recomendações**

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

### **Distribuição do relatório**

Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função dos TCs. Os relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas e para os Poderes Executivo e/ou Legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral (diretamente e por meio da mídia) e a outras partes interessadas.

### **Monitoramento**

O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou por outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional.

Os resultados do monitoramento podem ser relatados individualmente ou como um relatório consolidado, o que, por sua vez, pode incluir uma análise de auditorias diferentes, possivelmente destacando tendências e temas comuns em várias áreas relatadas.

## **NBASP 400 – Princípios de Auditoria de Conformidade**

Luis Eduardo Pinto da Silva  
Rosineise da Cruz Fernandes  
Taira Chaves de Oliveira

A NBASP 400 – Princípios de Auditoria de Conformidade compõe o grupo das “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 400 – Compliance Audit Principles, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), regulam as atividades de auditoria.

A NBASP 400 se baseia na ISSAI 100, que apresenta os princípios para a auditoria no setor público em geral e define a aplicabilidade das NBASP, adequando-a para o contexto específico da auditoria de conformidade.

A NBASP 400 define o propósito e a aplicabilidade das NBASP em auditorias de conformidade, detalhando seu marco referencial, as maneiras como elas são realizadas, os seus elementos e os seus princípios.

### **Propósito e Aplicabilidade dos Princípios de Auditoria de Conformidade**

O propósito desta norma de auditoria de conformidade é fornecer um conjunto de normas, princípios e diretrizes para a avaliação do objeto de auditoria, seja ele qualitativo seja ele quantitativo. Dessa forma, a NBASP 400 fornece uma base para os TCs desenvolverem normas próprias, adotarem normas nacionais consistentes com esses princípios ou adotarem as NBASP como normas oficiais.

Os TCs são entidades que utilizam as normas com objetivo de controle externo da Administração Pública e, em seus relatórios, só poderão fazer referência ao princípio de auditoria de conformidade se as normas adotadas ou desenvolvidas estiverem em conformidade com a NBASP 400.

## **Marco Referencial para Auditoria de Conformidade**

### **O Objetivo e Características da Auditoria de Conformidade**

A auditoria de conformidade avalia se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis e relata o grau em que a entidade auditada cumpre com os critérios estabelecidos. Ela pode ser relacionada com a legalidade (*i.e.*, com a aderência a regulamentos), que é o principal foco da auditoria de conformidade, ou com a legitimidade (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos).

A auditoria de conformidade pode também levar os TCs, órgãos com poderes jurisdicionais, a proferir julgamentos e a aplicar sanções aos responsáveis pela gestão de recursos públicos. Os TCs são obrigados a encaminhar os fatos passíveis de processo criminal às autoridades judiciais.

A auditoria de conformidade pode ter vários objetos e fornece asseguração razoável ou limitada. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação ou de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo.

O relatório de auditoria pode ser apresentado em forma longa ou curta, e as conclusões podem ser expressas de várias formas. Frequentemente ele é parte integrante do mandato de um TC para a auditoria de entidades do setor público a fim de fornecer transparência e *accountability*.

### **As diferentes perspectivas da Auditoria de Conformidade**

A auditoria de conformidade pode ser parte de uma auditoria combinada com outros aspectos, porém geralmente é relacionada à auditoria de demonstrações financeiras separadamente ou em combinação com a auditoria operacional.

## **Auditoria de Conformidade relacionada à Auditoria de Demonstrações Financeiras**

A auditoria de demonstrações financeiras busca determinar se elas seguiram a estrutura de relatório financeiro aceitável, bem como obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas relacionadas às leis e aos regulamentos que têm um efeito direto e relevante sobre as demonstrações financeiras.

### **Auditoria de Conformidade combinada com Auditoria Operacional**

Quando a auditoria de conformidade é parte de uma auditoria operacional, a conformidade é vista como um dos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Nesse tipo de auditoria combinada, os auditores devem decidir se o foco principal da auditoria é o desempenho ou a conformidade e se devem aplicar as NBASP sobre auditoria operacional, as NBASP sobre auditoria de conformidade ou ambas.

### **Auditoria de Conformidade conduzida separadamente**

As auditorias de conformidade podem também ser planejadas, realizadas e relatadas separadamente das auditorias de demonstrações financeiras e das auditorias operacionais.

## **Elementos da Auditoria de Conformidade**

### **Normas e critérios**

Diante da variedade de normas, podem ocorrer conflitos entre elas e interpretações equivocadas, por isso é de suma importância o conhecimento suficiente da estrutura e do conteúdo das normas para avaliar a conformidade.

Os critérios para a avaliação ou a mensuração consistente ou razoável do objeto da auditoria são as referências usadas para a avaliação. Nesse sentido, verifica-se que eles são adequados quando apresentam relevância, confiabilidade, compreensibilidade e comparabilidade e se são completos, objetivos, aceitáveis e se estão disponíveis. Se não houver

critérios adequados, pode ocorrer, na conclusão, uma interpretação pessoal ou equivocada.

### **Objeto**

O objeto da auditoria de conformidade é definido no escopo da auditoria, e a importância da certificação está na informação do objeto, pois depende do mandato dos TCs, das normas e do propósito da auditoria. O objeto pode ser geral ou específico, quantitativo (quando mensurável) ou qualitativo (quando demonstra natureza subjetiva).

### **Três partes na Auditoria de Conformidade**

O **Auditor** tem o objetivo de obter evidências para expressar uma conclusão com maior confiabilidade e verificar se ela está em conformidade com os critérios aplicáveis. A **Parte Responsável** é o responsável pelas entidades gestoras de recursos públicos e o responsável pelo objeto auditado. Os **Usuários Previstos** são pessoas, organizações ou grupos para quem o auditor elabora o relatório de auditoria.

### **Asseguração na Auditoria de Conformidade**

A asseguração visa reduzir o risco de conclusões erradas de determinado objeto, devendo ser feita com total transparência. Na auditoria de conformidade, temos dois níveis de asseguração: a razoável e a limitada. Na razoável, para o auditor, o objeto pode estar ou não em conformidade. Já na limitada, nada veio ao conhecimento do auditor para que ele acreditasse que o objeto não estivesse em conformidade com os critérios.

## **NBASP 2000 — Aplicação das Normas de Auditoria Financeira**

Adilson dos Santos Leal Lopes

Aline Cardoso Gomes

Danielle Aparecida Silva Rios

A NBASP 2000 – Aplicação das Normas de Auditoria Financeira compõe o grupo das “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 2000 – Application of the financial audit standards, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A NBASP 2000 trata da aplicação das normas de auditoria financeira. Ela estabelece diretrizes e critérios para a realização de auditorias financeiras em entidades públicas, visando à análise e à avaliação dos registros financeiros e das demonstrações financeiras e à conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

### **Aplicação das Normas de Auditoria Financeira**

Um acordo entre a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e a Federação Internacional de Contadores (IFAC) permite a utilização pela INTOSAI das normas de auditoria financeira (ISA, na sigla em inglês) aprovadas pelo Comitê de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (IAASB, na sigla em inglês), da IFAC.

À exceção das ISSAI para auditorias financeiras referidas no Código de Ética, as ISA estão incorporadas ao IFPP sem modificações. No Brasil, as IFPP são as NBASP.

A aplicação das regras das NBASP 2000-2899 fornece normas de auditoria financeira aplicáveis a auditorias de demonstrações financeiras ou a outras formas de apresentação de informações financeiras.

A NBASP 2000 define considerações especiais na aplicação dos requisitos das ISA no Brasil, as denominadas Normas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no âmbito das auditorias financeiras no setor público, de acordo com as NBASP.

## **Ética**

Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com a NBASP, os TCs devem cumprir os requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 130 – Código de Ética.

A NBASP 130 é o código de ética relevante para as auditorias realizadas em conformidade com as NBASP.

Segundo a NBSP 130, a ética na auditoria é fundamental para garantir a imparcialidade, a integridade e a objetividade dos auditores, assegurando a confiança do público nas informações financeiras auditadas.

## **Controle de Qualidade**

Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as NBASP, os TCs devem cumprir os requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 140 – Controle de Qualidade.

A NBASP 140 estabelece requisitos para o controle de qualidade na auditoria, visando garantir que os processos e procedimentos utilizados sejam adequados, confiáveis e de alta qualidade. O controle de qualidade é essencial para aprimorar a eficiência e a eficácia dos processos de auditoria e para assegurar a consistência e a confiabilidade dos seus resultados.

## **NBASP 2200-2899 – Normas de Auditoria Financeira**

Inaldo da Paixão Santos Araújo

As Normas de Auditoria Financeira (ISSAI 2200-2899) podem ser encontradas, sem qualquer ônus, em e-International Standards. Eles estão disponíveis no ‘IAASB eHandbook’.

O issai.org não hospeda cópias dessas normas (ISA, na sigla em inglês) para evitar duplicações desnecessárias. Um acordo entre o Comitê de Normas Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e a Federação Internacional de Contadores (IFAC) e o seu órgão independente de definição de normas, o Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Garantia (IAASB), permite à INTOSAI utilizar as normas da IFAC diretamente em seus trabalhos.

Dessa forma, a INTOSAI recomenda, pelos órgãos de controle, a adoção das ISSAI Financial Audit Standards (ISSAI 2000-2899), que correspondem às International Standards on Auditing (ISA), aprovadas pelo Comitê de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (IAASB), da Federação Internacional de Contadores (IFAC),

Assim, a INTOSAI atribuiu aos padrões um número “ISSAI” em vez de um número “ISA”: ISA 200 e ISA 810 correspondem, respectivamente, à ISSAI 2200 e à ISSAI 2810.

No Brasil, considerando-se o Acordo de Cooperação Técnica celebrado entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto Rui Barbosa (IRB), em 8/8/2019, com o intuito de fortalecer a aplicação, no âmbito dos Tribunais de Contas brasileiros, das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) e das Normas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA), e considerando-se o disposto na Resolução CFC n.º 1.601/2020 e na Resolução IRB n.º 03/2020, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público – NBC TASP são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis

à Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA), incluída a norma que trata da estrutura conceitual (NBC TA EC).

Essas normas são convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria, emitidas pela IFAC e recepcionadas pela INTOSAI, aplicando-se ao ambiente de auditoria do setor público, no que couber, o “Grupo 2000-2899 – Normas de Auditoria Financeira”, que foi reservado para recepcionar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil-Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC-TASP), emitidas pelo CFC na estrutura das NBASP, e que se encontram disponíveis em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tasp-auditoria-de-informacao-contabil-historica-aplicavel-ao-setor-publico/>.

Dessa forma, considerando que o IRB e o seu Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público emitem as NBASP, cujo objetivo é convergir o marco normativo das fiscalizações dos Tribunais de Contas Brasileiros ao da INTOSAI, temos as seguintes Normas de Auditoria Financeira:

NBASP 2200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria

NBASP 2210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria

NBASP 2220 – Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis

NBASP 2230 – Documentação de Auditoria

NBASP 2240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraudes, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis

NBASP 2250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis

NBASP 2260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança

NBASP 2265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno

NBASP 2300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis

NBASP 2315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente

NBASP 2320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria

NBASP 2330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados

NBASP 2402 – Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços

NBASP 2450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria

NBASP 2500 – Evidência de Auditoria

NBASP 2501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados

NBASP 2505 – Confirmações Externas

NBASP 2510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais

NBASP 2520 – Procedimentos Analíticos

NBASP 2530 – Amostragem em Auditoria

NBASP 2540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas

NBASP 2550 – Partes Relacionadas

NBASP 2560 – Eventos Subsequentes

NBASP 2570 – Continuidade Operacional

NBASP 2580 – Representações Formais

NBASP 2600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes

NBASP 2610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna

NBASP 2620 – Utilização do Trabalho de Especialistas

NBASP 2700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis

NBASP 2701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.

NBASP 2705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente

NBASP 2706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente

NBASP 2710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas

NBASP 2720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações

NBASP 2800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais

NBASP 2805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis

NBASP 2810 – Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas

## **NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional**

Fernanda Souza Dantas

Henrique de Jesus Gonçalves

Izabela Carla Santos da Silva

A NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional compõe o grupo das “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 3000 – Performance Audit Standard, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A NBASP 3000 constitui a Norma para a Auditoria Operacional e deve ser compreendida conjuntamente com os Princípios Fundamentais de Auditoria (NBASP 100) e nos Princípios de Auditoria Operacional (NBASP 300).

A NBASP 3000 apresenta a definição de auditoria operacional, os requisitos gerais para a auditoria operacional e os requisitos relacionados ao processo de auditoria operacional.

### **Definição de Auditoria Operacional**

A auditoria operacional é o exame independente que tem por objetivo a análise de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo para avaliar se estão sendo exercidas de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, e se existe necessidade de aperfeiçoamento.

### **Requisitos Gerais para a Auditoria Operacional**

#### **Independência e Ética**

Os auditores devem cumprir os procedimentos de independência e de ética objetivando que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais aos seus usuários.

## **Usuários previstos e partes responsáveis**

Levando em consideração as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria (**usuários previstos**) e os responsáveis pelo objeto auditado (**partes responsáveis**), o **auditor** deve identificar explicitamente os usuários previstos e as partes responsáveis da auditoria e, ao longo dela, considerar a implicação dos papéis dessas partes a fim de conduzir a auditoria de maneira apropriada.

## **Objeto**

A identificação do objeto da auditoria é imprescindível, assim como a detecção explícita dos usuários previstos e das partes responsáveis pela auditoria a fim de ser conduzida de maneira apropriada.

## **Confiança e Asseguração na Auditoria Operacional**

A comunicação transparente do nível de asseguração dos resultados auditoriais deve ser correlacionada com os critérios adotados, explicando, de modo equilibrado e razoável, o desenvolvimento dos achados e os seus reflexos nas conclusões.

## **Objetivos da Auditoria**

A definição clara e evidente dos objetivos da auditoria é responsável por permitir o desenvolvimento lógico do desenho e da abordagem pretendida.

## **Abordagem de auditoria**

A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre os objetivos, os critérios e o trabalho a ser feito para coletar evidências. Assim, o auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultados, a problemas ou a sistemas, ou uma combinação dessas abordagens.

## **Critérios**

O estabelecimento de critérios por parte do auditor deve atender aos princípios da economicidade, da eficiência e da efetividade, seja em

aspectos qualitativos seja em aspectos quantitativos, gerais ou específicos, fornecendo uma base apropriada e razoável para a avaliação dos objetivos da auditoria.

### **Risco de Auditoria**

Acompanhar ativamente os riscos provenientes das auditorias realizadas é um fator necessário para se evitar o desenvolvimento de achados e de conclusões incorretos, que podem fornecer informações desequilibradas aos exames técnicos.

### **Comunicação**

O ciclo comunicativo entre a auditoria, a entidade auditada e as partes interessadas deve ser observado durante todo o processo de auditoria, tendo em vista que os aspectos da eficácia e da adequação na auditoria proporcionam uma melhor visão das perspectivas que se pretendem alcançar.

### **Habilidades**

A garantia de que o auditor possui habilidade e competência profissional suficientes para a execução da auditoria permeia a obtenção de sólidos conhecimentos de auditoria, projetos de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação.

Apesar disso, caso o auditor identifique a necessidade de uma maior expertise externa para complementar o conhecimento da equipe de auditoria, ele poderá consultar, conforme apropriado, pessoas dentro ou fora da Entidade Fiscalizatória Superior (EFS) que tenham o conhecimento especializado necessário.

### **Supervisão**

A supervisão de auditoria perpassa pelo fornecimento de orientação e de direção à equipe designada para a realização dos trabalhos auditoriais. O nível de supervisão é aplicado de acordo com a complexidade do objeto auditado e a experiência da equipe no desempenho daquela atividade.

## **Julgamento e Ceticismo Profissionais**

A análise auditorial sobre diferentes óticas é importante para a realização de um exame imparcial, mantendo a objetividade das evidências auditorias encontradas e permitindo uma percepção mais contundente sobre possíveis distorções relevantes que possam existir.

O julgamento profissional está pautado na aplicação do conhecimento coletivo, das habilidades e da experiência ao processo da auditoria, permitindo ao auditor determinar o nível de entendimento necessário do objeto de auditoria contra possíveis fraudes e erros.

Já no ceticismo profissional, é expressamente identificado o distanciamento profissional da entidade auditada e uma atitude de alerta e questionadora quando se avalia a suficiência e a adequação das evidências obtidas ao longo da auditoria.

## **Controle de Qualidade**

Os relatórios apropriados, equilibrados e imparciais fazem parte de um sistema mantido para salvaguardar a qualidade da auditoria, na medida em que venham agregar valor e responder às questões de auditoria.

## **Requisitos Relacionados ao Processo de Auditoria Operacional**

### **Planejamento – seleção de temas**

O auditor deve se ater, na seleção dos temas de auditoria, a fatos significativos e auditáveis, identificando os possíveis riscos e os problemas de auditoria.

O processo de planejamento estratégico é o primeiro passo na seleção dos respectivos temas já que abrange a análise de áreas em potencial para a realização da auditoria, tendo como exemplo a auditabilidade, que é responsável por definir se um determinado tema é adequado para uma auditoria.

## **Planejamento – desenhando a auditoria**

O auditor deve planejar a auditoria de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.

O auditor precisa adquirir conhecimento suficiente do programa auditado ou da atividade da entidade auditada antes do início da auditoria. Antes de iniciar a auditoria, geralmente é necessário realizar uma pesquisa para produzir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis.

## **Execução**

O auditor deve obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para fundamentar os achados, chegar às conclusões em resposta ao objetivo e às questões de auditoria.

## **Relatório**

O relatório de auditoria deve incluir todas as informações e argumentos necessários para abordar os objetivos e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria.

## **Monitoramento**

O auditor deve monitorar, conforme apropriado, achados e recomendações de auditorias anteriores para verificar se a entidade auditada neutralizou os problemas apontados.

## NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade

Fernanda Souza Dantas

Henrique de Jesus Gonçalves

Izabela Carla Santos da Silva

A NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade compõe o grupo das “Normas” das NBASP e é uma tradução da ISSAI 4000 – Compliance Audit Standard, da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IFPP, na sigla em inglês).

A Norma para a Auditoria de Conformidade (NBASP 4000) visa promover auditorias independentes e eficazes, além de apoiar os TCs no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.

A NBASP 4000 é baseada nos Princípios Fundamentais da ISSAI 100 e nos Princípios de Auditoria de Conformidade da NBASP 400.

A NBASP 4000 apresenta as partes da auditoria de conformidade, o objetivo de uma auditoria de conformidade, os requisitos gerais, os requisitos relacionados ao processo de planejamento da auditoria de conformidade, os requisitos relacionados aos procedimentos de obtenção de evidências da auditoria, os requisitos relacionados à avaliação das evidências e da formação das conclusões e aos requisitos relacionados à emissão de relatórios e ao monitoramento.

### As Três Partes na Auditoria de Conformidade

As auditorias do setor público se subdividem em **parte responsável**, que é o Poder Executivo e as entidades responsáveis pela gestão de recursos públicos ou pelo exercício de autoridade, sob o controle do Poder Legislativo; **auditor**, que tem como objetivo obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para chegar a uma conclusão que aumente o grau de confiança sobre a mensuração ou sobre a avaliação de um objeto em relação aos critérios; e **usuários previstos**, que são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório da auditoria de conformidade.

## **Objetivo**

O objetivo central da auditoria de conformidade é fornecer aos usuários previstos informações sobre se as entidades públicas auditadas seguem decisões parlamentares, leis, atos legislativos, políticas, códigos estabelecidos e termos acordados.

## **Requisitos Gerais**

### **Objetividade e Ética**

O auditor deve cumprir os procedimentos relevantes relacionados à objetividade e à ética, demonstrar comportamento profissional e integridade, ser objetivo, possuir a competência profissional requerida e exercer o devido zelo em seu trabalho.

### **Risco de Auditoria**

O auditor deve realizar procedimentos para reduzir o risco de produzir conclusões incorretas a um nível aceitavelmente baixo, cujo objetivo é evitar distorções em seus exames.

### **Julgamento e Ceticismo Profissionais**

O auditor deve exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria ao avaliar o risco e a materialidade e ao definir o objeto, o escopo e os critérios de auditoria correspondentes. O julgamento profissional também é usado para avaliar os procedimentos necessários para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

### **Habilidades**

As habilidades da equipe de auditoria são de fundamental importância para a realização dos seus trabalhos. O controle de qualidade perpassa pela análise da existência de competência suficiente e apropriada para a realização da auditoria.

## **Documentação**

Os documentos de auditoria consistem em informações detalhadas para uma compreensão clara do trabalho, 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 do relatório de auditoria ser emitido, com o intuito de proporcionar transparência ao trabalho realizado.

## **Comunicação**

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

## **Requisitos do Processo de Planejamento da Auditoria**

### **Identificação**

O auditor deve identificar os usuários previstos e a parte responsável a fim de se comunicar e de conduzir a auditoria de maneira apropriada.

### **Objeto e Critérios**

A definição do objeto a ser mensurado e sua avaliação com base nos critérios estabelecidos são de suma importância para o desenvolvimento da auditoria. Elas permitem que o auditor verifique o nível de asseguarção necessário dos trabalhos, reunindo evidências suficientes e apropriadas para fundamentar a conclusão ou a opinião da auditoria.

### **Materialidade**

O auditor deve determinar a materialidade que será objeto de estudo, visando formar uma base sólida para o planejamento da auditoria e reavaliando-a ao longo do processo.

## **Ambiente a ser Auditado**

O auditor precisa ter um entendimento da entidade auditada e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para permitir o planejamento e a execução efetiva da auditoria. É importante conhecer como o ambiente a ser auditado poderá influenciar o objeto e a informação dele extraída.

## **Estratégia e Plano de Auditoria**

A equipe de auditoria deve desenvolver e documentar a estratégia e o plano de auditoria que descrevam como a auditoria será realizada para a emissão dos relatórios adequados às circunstâncias, além dos recursos necessários para fazê-lo e o cronograma para o respectivo trabalho. O plano de auditoria poderá incluir:

- a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria planejados, e quando eles serão executados;
- uma avaliação de riscos e controles internos relevantes para a auditoria;
- os procedimentos de auditoria desenvolvidos em resposta aos riscos;
- as possíveis evidências a serem coletadas durante a auditoria.

## **Requisitos do Processo de Auditoria para a Obtenção das Evidências**

### **Evidência de Auditoria**

O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas, formando uma conclusão com o nível de asseguarção estabelecido.

As evidências de auditoria suficientes estão relacionadas com a decisão sobre o nível de asseguarção. Já as evidências de auditoria adequadas estão relacionadas com a qualidade das evidências, abrangendo a relevância, a validade e a confiabilidade.

As evidências de auditoria são utilizadas nos seguintes métodos: observação, inspeção, indagação, confirmação externa, reexecução,

recálculo, testes substantivos, testes de controles-chave e procedimentos analíticos.

### **Amostragem de Auditoria**

Quando apropriado para o auditor, a amostragem é utilizada para fornecer uma quantidade suficiente de itens e chegar a conclusões sobre a população da qual a amostra foi selecionada.

A amostragem em auditoria é definida como sendo a aplicação de procedimentos em menos de 100% dos itens de uma população relevante para a auditoria, podendo ser quantitativa ou qualitativa, dependendo do escopo e da necessidade da informação para tornar o objeto mais evidente.

A amostragem quantitativa é usada quando o auditor pretende chegar a conclusões sobre a população inteira, enquanto que a amostragem qualitativa é um procedimento bem mais seletivo.

### **Requisitos da Avaliação de Evidências e da Formação de Conclusões**

O auditor deve comparar as evidências de auditoria obtidas com os critérios de auditoria definidos visando desenvolver os achados para as conclusões da auditoria, utilizando-se sempre do ceticismo e do julgamento profissionais.

### **Requisitos da Emissão de Relatórios**

A comunicação por parte do auditor é exercida na conclusão do relatório de auditoria, elaborado com base nos princípios de completude, da objetividade, da tempestividade, da precisão e do contraditório. A conclusão pode ser expressa como opinião, conclusão, resposta a questões específicas de auditoria ou recomendações.

A opinião do auditor poderá ser emitida com ressalvas ou poderá ser adversa. É possível também ocorrer a abstenção de opinião.



## **Requisitos do Monitoramento de Auditoria**

O monitoramento das questões apresentadas no relatório de auditoria facilita a implementação eficaz da ação corretiva e fornece informações pertinentes à entidade auditada, ao usuário do relatório de auditoria, ao público em geral e ao auditor para o planejamento de auditorias futuras.

## **Relação dos responsáveis pela elaboração da Versão Simplificada das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)**

### **NBASP 1 – Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria**

Camila Solange de Almeida do Carmo e Débora de Souza Galvão

### **NBASP-P 10 – Declaração do México sobre a Independência dos Tribunais de Contas**

Hildete Catarina Neves da França, Maria Amália Carneiro da Silva Santos e Samara Santos dos Santos

### **NBASP-P 12 – Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos**

Maria Cecília Silva Cerqueira e Messias Souza Do Sacramento

### **NBASP-P 20 – Princípios de Transparência e *Accountability***

Camile Novais de Freitas Moreira Brito

### **NBASP-P 50 – Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas**

Flávio Costa da Cruz, Gabriela Leite Lima e Ilana de Assis Lima

### **NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**

Beatriz Santos de Oliveira, Edneuzza Santos de Oliveira e Igor Crusóé Araújo

### **NBASP 130 – Código de Ética**

Adelson Santa de Almeida, Henrique de Jesus Gonçalves e Milena Avelino Oliveira

### **NBASP 140 – Controle de Qualidade das Auditorias Realizadas pelos Tribunais de Contas**

Fernanda Souza Dantas, Leonardo Martins Azevedo Maia e Samuel José Ferreira do Amparo

### **NBASP 150 – Competência do Auditor (Em fase de aprovação)**

Laís Durães Lima e Pedro Augusto Souza Costa

### **NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira**

Gabriel Barreto dos Santos

### **NBASP 300 – Princípios de Auditoria Operacional**

Fernanda Ramos de Jesus e Mateus dos Santos Santana

### **NBASP 400 – Princípios de Auditoria de Conformidade**

Luis Eduardo Pinto da Silva, Rosineise da Cruz Fernandes e Taiara Chaves de Oliveira

### **NBASP 2000 – Aplicação das Normas de Auditoria Financeira**

Adilson dos Santos Leal Lopes, Aline Cardoso Gomes e Danielle Aparecida Silva Rios

### **NBASP 2200-2899 – Normas de Auditoria Financeira**

Inaldo da Paixão Santos Araújo

### **NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional**

Fernanda Souza Dantas, Henrique de Jesus Gonçalves e Izabela Carla Santos da Silva

### **NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade**

Fernanda Souza Dantas, Henrique de Jesus Gonçalves e Izabela Carla Santos da Silva





**Instituto  
Rui Barbosa**

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



Apoio

