



Instituto  
Rui Barbosa  
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



# NBASP

Normas Brasileiras de  
Auditoria do Setor Público

# 2025

NORMAS  
VOLUME 02



**Instituto  
Rui Barbosa**

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas

# **NBASP- Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público**

**GRUPO 2 - Normas**

**Volume 02**

**Brasília  
IRB  
2025**

# Instituto Rui Barbosa

Copyright © 2025 IRB

[www.irbcontas.org.br](http://www.irbcontas.org.br)

Edifício ION. SGAN 601, Bloco H, Sala 50/71, Térreo –  
Asa Norte, Brasília – DF CEP: 70.830-018

## Dados internacionais de catalogação na Fonte

I59n Instituto Rui Barbosa. Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público.  
NBASP – Normas Brasileiras de Auditoria Setor Público: grupo 2 –  
normas, volume 02. / Instituto Rui Barbosa. – Brasília: IRB, 2025.

118 p. : il.

ISBN físico: 978-85-65283-16-8

1. Auditoria pública. 2. Normas de auditoria. 3. Intosai. I. Instituto Rui  
Barbosa. II. Título.

CDU.: 657.6

Ficha catalográfica elaborada pelo Bibliotecário: Josimar Batista dos Santos – CRB-3/1455

## APRESENTAÇÃO

É com grande satisfação que apresentamos a compilação das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), obra de referência para todos os profissionais e instituições dedicados ao controle externo e à auditoria pública no Brasil.

Esta coletânea, elaborada e organizada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), por meio do Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público, reflete um esforço coletivo e contínuo de padronização, qualificação e fortalecimento da auditoria realizada pelos Tribunais de Contas de todo o país.

Inspiradas nas diretrizes internacionais da INTOSAI (ISSAIs), as NBASP incorporam os mais altos padrões de integridade, transparência e eficiência, adaptados à realidade e às necessidades do setor público brasileiro.

A compilação está estruturada em três níveis fundamentais: Princípios, que estabelecem as bases éticas e conceituais; Normas, que detalham os procedimentos e critérios técnicos; e Orientações, que facilitam a aplicação prática dessas normas no dia a dia das auditorias. Dentre os documentos incluídos, destacam-se a NBASP 1 (Declaração de Lima), que consolida os preceitos fundamentais da auditoria; a NBASP 10, que trata da essencial independência dos Tribunais de Contas; a NBASP 12, que reforça o valor e o benefício dessas instituições para a sociedade; e ainda a NBASP 20, sobre transparência e accountability, e a NBASP 50, com os princípios das atividades jurisdicionais.

Esta obra representa, portanto, um compromisso com a sociedade brasileira. Buscamos, por meio dela, assegurar que os recursos públicos sejam geridos com responsabilidade, que os gestores prestem contas de forma clara e que os cidadãos possam confiar na atuação de seus órgãos de controle.

Agradeço a todos os membros dos Tribunais de Contas,

auditores de controle externo, servidores e especialistas que contribuíram para a construção desta importante publicação. Sigamos unidos na missão de aprimorar continuamente a auditoria pública, sempre com ética, qualidade e credibilidade.

**Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima**

Presidente do Instituto Rui Barbosa

## SUMÁRIO GERAL

NBASP 2000 – APLICAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA FINANCEIRA	11
NBASP 3000 – NORMA PARA AUDITORIA OPERACIONAL	21
NBASP 4000 – NORMA PARA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	57



## NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 1) As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão metodológico internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a **NBASP 1- Declaração de Lima**, que é uma adaptação da **INTOSAI-P 1- The Lima Declaration** para o contexto institucional brasileiro, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2021.
- 2) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
  - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
  - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
  - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.
- 3) Dentro desta organização, a **NBASP 1**, situa-se no **grupo 1, sub-grupo 1-9 (princípios fundadores)**. Deste modo, ela estabelece os fundamentos para auditorias e instituições fiscalizadoras, os quais são necessários para produzir relatórios independentes e objetivos.



<b>NBASP 2000 — APLICAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA FINANCEIRA</b>	<b>13</b>
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	13
<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>15</b>
<b>2 APLICABILIDADE DA NBASP 2000</b>	<b>17</b>
<b>3 ÉTICA</b>	<b>18</b>
<b>4 CONTROLE DE QUALIDADE</b>	<b>19</b>
<b>NBASP 3000 — NORMA PARA AUDITORIA OPERACIONAL</b>	<b>23</b>
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	23
<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>26</b>
<b>2 ESCOPO DESTA ISSAI</b>	<b>28</b>
<b>3 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL</b>	<b>30</b>
<b>4 REQUISITOS GERAIS PARA A AUDITORIA OPERACIONAL</b>	<b>31</b>
INDEPENDÊNCIA E ÉTICA REQUISITO	31
USUÁRIOS PREVISTOS E PARTES RESPONSÁVEIS REQUISITO	32
OBJETO	33
CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA OPERACIONAL	34
OBJETIVO(S) DE AUDITORIA	34
ABORDAGEM DE AUDITORIA REQUISITO	35
CRITÉRIOS DE AUDITORIA REQUISITO	36
RISCO DE AUDITORIA	37
COMUNICAÇÃO	38
HABILIDADES	39
SUPERVISÃO	40
JULGAMENTO E Ceticismo Profissionais	40
CONTROLE DE QUALIDADE	42
MATERIALIDADE	43
DOCUMENTAÇÃO	44
<b>5 REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL</b>	<b>45</b>
PLANEJAMENTO — SELEÇÃO DE TEMAS	45

PLANEJAMENTO – DESENHANDO A AUDITORIA	46
EXECUÇÃO	48
RELATÓRIO	50
MONITORAMENTO	54
<b>NBASP 4000 – NORMA PARA AUDITORIA OPERACIONAL</b>	<b>59</b>
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	59
<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>62</b>
<b>2 A APLICABILIDADE DESTA ISSAI</b>	<b>64</b>
<b>3 AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE</b>	<b>67</b>
<b>4 O OBJETIVO DE UMA AUDITORIA DE CONFORMIDADE</b>	<b>69</b>
CARACTERÍSTICAS DE UM TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO	70
ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL	71
ASSEGURAÇÃO LIMITADA	71
TRABALHO DE RELATÓRIO DIRETO	71
TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO	72
IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO E ESCOPO	72
<b>5 REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE</b>	<b>74</b>
OBJETIVIDADE E ÉTICA	74
RISCO DE AUDITORIA	75
RISCO DE FRAUDE	77
SELEÇÃO DE ÁREAS SIGNIFICATIVAS PARA O(S) USUÁRIO(S) PREVISTO(S)	78
JULGAMENTO E Ceticismo Profissional	79
CONTROLE DE QUALIDADE	81
HABILIDADES	81
DOCUMENTAÇÃO	82
COMUNICAÇÃO	84
<b>6 REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE</b>	<b>86</b>
IDENTIFICANDO O(S) USUÁRIO(S) PREVISTO(S) E A PARTE RESPONSÁVEL	86
DEFININDO O OBJETO E OS CRITÉRIOS DE AUDITORIA CORRESPONDENTES	87
DETERMINANDO O NÍVEL DE ASSEGURAÇÃO	91
DETERMINANDO A MATERIALIDADE	91
ENTENDENDO A ENTIDADE E O SEU AMBIENTE, INCLUINDO O CONTROLE INTERNO	93
ESTRATÉGIA DE AUDITORIA E PLANO DE AUDITORIA	94

<b>7 REQUISITOS RELACIONADOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTENÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA</b>	<b>96</b>
EVIDÊNCIA DE AUDITORIA SUFICIENTE E APROPRIADA	96
AMOSTRAGEM DE AUDITORIA	102
<b>8 REQUISITOS RELACIONADOS À AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA E À FORMAÇÃO DE CONCLUSÕES</b>	<b>104</b>
<b>9 REQUISITOS RELACIONADOS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS</b>	<b>106</b>
ESTRUTURA DO RELATÓRIO - TRABALHO DE RELATÓRIO DIRETO	109
ESTRUTURA DO RELATÓRIO – TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO	111
ESTRUTURA ADICIONAL DO RELATÓRIO – ISC COM PODERES JURISDICIONAIS	112
CONSIDERAÇÕES RELACIONADAS COM A EMISSÃO DE RELATÓRIOS DE SUPOSTOS ATOS ILÍCITOS	113
<b>10 REQUISITOS RELACIONADOS AO MONITORAMENTO</b>	<b>116</b>



Instituto  
Rui Barbosa  
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



# NBASP

Normas Brasileiras de  
Auditoria do Setor Público

APLICAÇÃO DAS NORMAS DE  
AUDITORIA FINANCEIRA

## NBASP 2000

NORMAS

#### **Categoria da NBASP:**

- - Classificação a partir de 2020: NBASP-Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

#### **Evolução INTOSAI**

- ISSAI 2000 aprovado em 2020.
- Revisado com efeitos para auditorias de demonstrações financeiras relativas a períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2022.

#### **Evolução IRB**

- Incorporada mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2023. Tradução para o português do texto da ISSAI 2000 em inglês sem alterações de conteúdo.

## NBASP 2000 – APLICAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA FINANCEIRA

### NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 1) As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão metodológico internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 2000 – Aplicação das Normas de Auditoria Financeira*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 2000 – Application of the Financial Audit Standards*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2023.
- 2) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
  - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
  - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
  - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos

relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 3) Dentro desta organização, a *NBASP 2000 – Aplicação das Normas de Auditoria Financeira*, situa-se no **grupo 2, subgrupo 2000 (aplicação das normas de auditoria financeira)**. Deste modo, ela incorpora as Normas Internacionais de Auditoria (ISSAIs) às normas de auditoria financeira e esclarece os requisitos de ética e de controle de qualidade que devem ser atendidos para alcançar a conformidade com as NBASP no âmbito da auditoria financeira. O detalhamento dos padrões de auditoria aplicáveis às auditorias de demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras são fornecidos pelas ISSAI 2200-2899.
- 4) A **definição de auditoria financeira** é dada no parágrafo 7 da NBASP 200, ao estabelecer que *“envolve determinar, por meio da coleta de evidência de auditoria, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas em suas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro e regulatória aplicáveis”*.
- 5) A **auditoria financeira tem o objetivo** de *“fornecer, por meio da coleta de evidência suficiente e apropriada, uma asseguuração razoável aos usuários, na forma de uma opinião e/ou relatório de auditoria, se as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatórios aplicáveis”*. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa nesta escopo, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da *NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira*, assim como seguir os padrões de auditoria contidos nas NBASP 2000-2899.
- 6) O **idioma original desta norma é o inglês**. Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.

## INTRODUÇÃO

- 1) As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs) para auditoria financeira incluem as Normas Internacionais para Auditoria (ISAs) desenvolvidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (IAASB). Um acordo formal entre o Comitê de Normas Profissionais (PSC) e a Federação Internacional de Contadores (IFAC) e seu órgão normatizador e independente, IAASB, permite que a INTOSAI incorpore as ISAs à Estrutura Internacional de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP).
- 2) A INTOSAI concluiu que as ISAs são relevantes e aplicáveis ao setor público e, portanto, com exceção das ISSAIs de auditoria financeira que se referem ao Código de Ética da INTOSAI, ao invés do Código de Ética dos Contadores Profissionais elaborado pelo Conselho Internacional de Normas Éticas para Contadores, elas são incorporadas ao IFPP sem alterações<sup>1</sup>.
- 3) As ISAs incluem requisitos específicos de ética e de controle de qualidade que devem ser cumpridos. A INTOSAI desenvolve e mantém à disposição a ISSAI 130 – Código de Ética e a ISSAI 140 – Controle de Qualidade e espera que as Instituições Superiores de Controle (ISC) apliquem as ISSAIs a fim de cumprir com os requisitos de ética e de controle de qualidade encontrados

---

1 No Brasil, o Instituto Rui Barbosa (IRB) também considerou como relevantes e aplicáveis ao setor público as Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria do Setor Público (NBC TASP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Isso ocorreu porque o CFC também recepcionou as Normas de Auditoria Independente de Informações Contábeis Históricas (International Standard Auditinhg – ISAs) como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica do Setor Público (NBC TASP).



nas ISSAIs<sup>2</sup>. Os requisitos encontrados nas ISSAIs 130 e 140 podem não ser os mesmos encontrados nas normas de ética e de controle de qualidade estabelecidos nas ISAs. O objetivo desta NBASP é, portanto, esclarecer os requisitos de ética e de controle de qualidade que devem ser atendidos para alcançar a conformidade com as NBASP no âmbito da auditoria financeira.

- 4) Esta NBASP não impacta nos requisitos que devem ser atendidos para alcançar conformidade às ISAs ou às NBC TASP. As ISC que pretendam declarar que suas auditorias financeiras foram conduzidas de acordo com as ISAs ou as NBC TASP, devem atender a todos os requisitos relevantes encontrados nas ISAs ou nas NBC TASP, incluindo os requisitos relacionados com a ética, do Código de Ética para Contadores Profissionais do IESBA (Código IESBA), e os relacionados ao controle de qualidade das Normas Internacionais de Controle de Qualidade (ISQM 1).

---

<sup>2</sup> No âmbito das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP, as normas correspondentes são a NBASP 130 – Código de Ética e a NBASP 140 – Controle de Qualidade.

## APLICABILIDADE DA NBASP 2000

- 5) As NBASP 2000-2899 fornecem os padrões de auditoria aplicáveis às auditorias de demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras. A NBASP 2000 incorpora as Normas Internacionais de Auditoria (ISAs) às normas de auditoria financeira, conforme estabelecido pela NBASP 100 – Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público. A NBASP 2000 descreve, portanto, as considerações especiais na aplicação dos requisitos das ISAs no contexto de auditorias realizadas de acordo com as NBASP. Uma referência à NBASP 2xxx equivale a uma referência à ISA xxx (onde xxx corresponde ao número da ISA), sujeita apenas às modificações e ao material de aplicação adicional fornecido pela NBASP 2000. A aplicabilidade das NBASP é abordada na NBASP 100.

## ÉTICA

- 6) Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as NBASP, as ISC devem cumprir os requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 130 – Código de Ética.
- 7) A NBASP 130 é o Código de Ética pertinente para as auditorias conduzidas de acordo com as NBASP. As ISC que fazem referência às NBASP de auditoria financeira em seus relatórios de auditoria devem substituir as referências ao Código IESBA pela NBASP 130 ao ler e aplicar as normas de auditoria financeira.

## CONTROLE DE QUALIDADE

- 8) Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as NBASP, as ISC devem atender aos requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 140 – Controle de Qualidade para as ISCs.
- 9) A NBASP 140 é a norma pertinente para o sistema de controle de qualidade das ISC, para auditorias realizadas de acordo com as NBASP.
- 10) As ISAs se baseiam na premissa de que a organização está sujeita às ISQM 1 ou a requisitos pelo menos igualmente exigentes. A NBASP 140 pretende servir ao mesmo propósito da ISQM 1, em relação ao mandato e as circunstâncias de cada ISC. Embora o propósito geral e os princípios-chave da NBASP 140 sejam consistentes com a ISQM 1, os requisitos da NBASP 140 não são idênticos aos das ISQM 1.





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



# NBASP

Normas Brasileiras de  
Auditoria do Setor Público

NORMA PARA  
AUDITORIA OPERACIONAL

## NBASP 3000

NORMAS

### **Categoria da NBASP:**

- Classificação até 2019: NBASP- Nível 3. Requisitos Mandatórios para Auditorias do Setor Público.
- Classificação a partir de 2020: NBASP- Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

### **Evolução INTOSAI**

- Aprovada como “Normas e orientações para auditorias operacionais baseadas nas normas de auditoria da INTOSAI e em experiências práticas” em 2001.
- Aprovada como “Norma para auditoria operacional” em 2016.
- Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), mudanças editoriais foram feitas em 2019.

### **Evolução IRB**

- Incorporado mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2019. Tradução para o português do texto da ISSAI 3000 em inglês sem alterações de conteúdo.
- As mudanças editoriais da ISSAI 3000 de 2019 foram incorporadas à presente versão da NBASP 3000 em 2021.

## NBASP 3000 – NORMA PARA AUDITORIA OPERACIONAL

### NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 1) As Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP) são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 3000 – Standard for Performance Audit*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2019, seguindo o devido processo estabelecido na Portaria IRB nº. 16/2019
- 2) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
  - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
  - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
  - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos



relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 3) Dentro desta organização, a *NBASP 3000- Norma para Auditoria Operacional*, situa-se no **grupo 3, subgrupo 3000-3899 (normas de auditoria operacional)**. Deste modo, ela traz os **requisitos que devem ser observados para a realização de auditorias operacionais**. Estes requisitos devem ser entendidos em conjunto com os princípios da *NBASP 300 – Princípios de Auditoria Operacional* e da *NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*.
- 4) A **definição de auditoria operacional** é dada no parágrafo 9 da *NBASP 300*, no qual se lê que “a auditoria operacional, como realizada pelas ISC, é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade [eficácia] e se há espaço para aperfeiçoamento”. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa nesta definição, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da *NBASP 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* e da *NBASP 300- Princípios de Auditoria Operacional*, bem como os requisitos mandatórios da *NBASP 3000*.
- 5) As **formas de observação dos princípios das normas** acima mencionadas variam de acordo com as características do objeto que será analisado e os recursos (físicos, de força de trabalho e de tempo) disponíveis. A sua observância pode ser explicitada nos relatórios das ações de controle nos termos do parágrafo 13 da *NBASP 3000*.
- 6) **O idioma original desta norma é o inglês**. Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.
- 7) A norma faz menção às **Instituições Superiores de Controle (ISC)**, denominação genérica que a INTOSAI utiliza para todas as

suas organizações filiadas, que têm os mais diversos mandatos e responsabilidades atribuídas em cada contexto nacional. No entanto, a aplicabilidade dos seus pronunciamentos profissionais não é extensiva apenas às suas ISC afiliadas (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), mas sim a todas as **entidades cuja missão seja o controle externo da administração pública**, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.

## INTRODUÇÃO

- 1) Normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. A *ISSAI 3000- Norma para Auditoria Operacional*, desenvolvida pela Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI), visa promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e leis e regulamentos nacionais.
- 2) Os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) definem, entre outras coisas, o propósito e a aplicabilidade das ISSAI. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300) baseiam-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100, e adicionalmente os desenvolvem para adequá-los ao contexto específico da auditoria operacional. A ISSAI 3000 constitui a Norma Internacional para a Auditoria Operacional e deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100 e a ISSAI 300.
- 3) A ISSAI 3000 é a norma oficial para a auditoria operacional e, conseqüentemente, cada requisito deve ser cumprido caso uma Instituição Superior de Controle (ISC) opte por adotá-la. Ela fornece os requisitos para a prática profissional de auditoria operacional, seguidos por explicações que visam aumentar a clareza e compreensão da norma.
- 4) Os requisitos são declarados com o termo “deve” e apresentados em negrito. Eles exprimem o conteúdo mandatório necessário para se produzir um trabalho de auditoria de alta qualidade para aquelas Instituições Superiores de Controle (ISC) que optarem por fazer referência direta às normas internacionais em seu trabalho. Eles expressam o que é esperado dos auditores

e informam às partes interessadas o que elas podem esperar do trabalho de auditoria. As explicações descrevem em mais detalhes o que um requisito significa ou se destina a cobrir.

- 5) Os outros pronunciamentos (GUID 3900-3999) fornecem orientações não mandatórias. A *GUID 3910 - Conceitos Centrais para Auditoria Operacional* fornece orientações relacionadas aos conceitos de auditoria, enquanto a *GUID 3920 - O Processo de Auditoria Operacional* fornece orientações relacionadas ao processo de auditoria. O primeiro documento contém esclarecimentos sobre os requisitos, enquanto o segundo contém descrições sobre como implementá-los.
- 6) Nas auditorias do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo titular da ISC e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias, que abrange a equipe de auditoria e os responsáveis pela supervisão e direção. A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da ISC (ISSAI 100/25). A ISSAI 3000 utiliza o termo 'o auditor' e define o que é exigido do auditor para a execução de auditorias de alta qualidade. Quando há envolvimento de questões institucionais, faz-se referência à ISC.
- 7) A ISSAI 3000 é em grande parte estruturada do mesmo modo que a ISSAI 300 e compreende quatro seções principais:
  - a) A primeira seção estabelece o escopo da Norma Internacional para Auditoria Operacional e como as ISC podem fazer referência a ela.
  - b) A segunda seção define a auditoria operacional e os seus objetivos, assim como os princípios subjacentes ao conceito de desempenho.
  - c) A terceira seção consiste nos requisitos gerais para a auditoria operacional. Tais requisitos devem ser considerados antes do início e durante todo o processo de auditoria.
  - d) A quarta seção contém os requisitos relacionados às principais etapas do processo de auditoria.

## ESCOPO DESTA ISSAI

- 8) O presente documento estabelece a Norma Internacional para Auditoria Operacional. De acordo com a ISSAI 300/6-8, as ISC que desejarem referir-se à estrutura da ISSAI relacionada à auditoria operacional podem fazê-lo de duas maneiras:
  - a) Opção 1: desenvolvendo normas próprias baseadas em ou consistentes com os Princípios Fundamentais da Auditoria Operacional, ou
  - b) Opção 2: adotando as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores relacionadas à Auditoria Operacional (ISSAI 3000-3899).
- 9) Em relação à opção 1, a INTOSAI reconhece que as ISC têm mandatos variados e trabalham sob diferentes condições. Devido à variedade de situações e arranjos estruturais das ISC, nem todas as normas ou diretrizes de auditoria podem ser aplicadas a todos os aspectos de seu trabalho. Normas desenvolvidas pela ISC ou por um órgão normatizador nacional podem atender aos princípios da ISSAI 300 de diferentes maneiras, considerando o mandato nacional, constitucional e outro ambiente jurídico, e a estratégia da ISC.
- 10) Assim, a ISSAI 3000 não deve ser interpretada como uma prescrição de como as normas das ISC devem ser formuladas. As ISC têm a opção de desenvolver suas próprias normas baseadas nos ou consistentes com os Princípios Fundamentais da Auditoria Operacional. Caso uma ISC opte por desenvolver suas próprias normas, estas devem incluir o nível de detalhes necessário para dar cumprimento às funções de auditoria relevantes da ISC, e devem corresponder aos Princípios em todos os aspectos aplicáveis e relevantes.
- 11) Em relação à opção 2, ao considerar a adoção da ISSAI 3000, é útil ter em mente que, embora um princípio possa ser alcançado

em diferentes sistemas por diferentes meios, uma norma deve ser complementada com um nível apropriado de detalhes a fim de orientar o auditor a seguir boas práticas ao conduzir uma auditoria operacional. Outros documentos da série da ISSAI 3000 fornecem diretrizes para a auditoria operacional que podem ser utilizadas diretamente, ou como base para o desenvolvimento de orientações próprias.

- 12) Esta norma de maneira nenhuma se sobrepõe às leis, aos regulamentos ou aos mandatos nacionais, nem impede as ISC de realizar investigações, revisões ou outros trabalhos que não estejam especificamente cobertos pela ISSAI 3000.

A ISSAI 3000 estabelece a norma para aquelas ISC que optarem por adotá-la como sua norma oficial para a auditoria operacional e fazer referência direta a ela. Em tais casos, o auditor e a ISC devem cumprir cada requisito desta norma, a menos que, nas circunstâncias da auditoria, o requisito não seja relevante porque é condicional e a condição não existe. Se não forem cumpridos todos os requisitos relevantes, a referência a esta norma não deve ser feita sem a divulgação desse fato e de explicações adicionais sobre suas consequências.

- 13) Caso a ISC opte por fazer referência direta a esta norma, a referência deve ser redigida como estipulado na ISSAI 100/10-12 e na ISSAI 300/8.
- 14) Auditorias operacionais podem lidar com uma grande variedade de objetos e métodos de pesquisa. Como resultado, o nível de detalhes dos requisitos permite flexibilidade e deixa espaço suficiente para diferentes abordagens de auditoria. Por conseguinte, os usuários da ISSAI 3000 também são encorajados a utilizar plenamente as diretrizes relacionadas a objetos específicos. As auditorias podem ser conduzidas de acordo com a ISSAI 3000 e com normas de outras fontes, contanto que não haja contradições. Nesses casos, deve-se fazer referência tanto a tais normas quanto à ISSAI 3000.
- 15) Elementos de auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente, que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira. Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), o auditor precisa observar todas as normas relevantes e considerar que, quando houver prioridades diferentes, o objetivo primário da auditoria orientará o auditor quanto a quais normas aplicar.

## DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL

- 16) A auditoria operacional realizada pelas ISC é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade<sup>1</sup> e se há espaço para aperfeiçoamento.
- 17) A auditoria operacional visa contribuir para o aperfeiçoamento da economicidade, eficiência e efetividade. Visa também contribuir para a boa governança, accountability e transparência. A auditoria operacional procura fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria.
- 18) As auditorias operacionais frequentemente incluem uma análise das condições necessárias para garantir que os princípios de economicidade, eficiência e efetividade possam ser apoiados.
- 19) Mais informações sobre as definições de economicidade, eficiência e efetividade, e as formas como a auditoria operacional proporciona novas informações podem ser encontradas na GUID 3910.

---

<sup>1</sup> Nota de Tradução do IRB: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado aos efeitos de uma ação) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

## REQUISITOS GERAIS PARA A AUDITORIA OPERACIONAL

### INDEPENDÊNCIA E ÉTICA REQUISITO

- 20) **O auditor deve cumprir os procedimentos para independência e ética da ISC, os quais, por sua vez, devem cumprir as ISSAI sobre independência e ética.**

#### Explicação

- 21) A Independência abrange a independência de fato e a independência na aparência. A Independência de fato permite que o auditor realize suas atividades sem ser afetado por influências que comprometam o seu julgamento profissional; agir com integridade e exercer objetividade e ceticismo profissional. A independência na aparência se refere à ausência de circunstâncias que levariam uma parte interessada sensata e esclarecida, tendo conhecimento de informações relevantes, a duvidar razoavelmente da integridade, da objetividade ou do ceticismo profissional do auditor, ou a concluir que estes requisitos foram comprometidos. Orientações adicionais sobre independência podem ser encontradas na *INTOSAI-P 10 - Declaração do México sobre a Independência das ISC* e na *GUID 9030- Boas Práticas relacionadas à Independência das ISC*<sup>2</sup>, e sobre ética, na *ISSAI 130 - Código de Ética*<sup>3</sup>.

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

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



## Requisito

- 22) **O auditor deve ter o cuidado de manter-se independente, de modo que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos.**

## Explicação

- 23) O auditor deve considerar os riscos específicos à independência que possam estar presentes nas auditorias operacionais. O auditor tem um papel específico na identificação dos critérios de auditoria, na avaliação de objetos em relação a eles e na elaboração de um relatório equilibrado. Nesse sentido, o auditor precisa se manter independente para que o relatório de auditoria seja imparcial e o comportamento ético da equipe de auditoria seja salvaguardado. Também é importante considerar as posições e os interesses das partes interessadas relevantes e estabelecer com elas uma boa e transparente comunicação, todavia é essencial resguardar a própria independência.

## USUÁRIOS PREVISTOS E PARTES RESPONSÁVEIS REQUISITO

- 24) **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.**

## Explicação

- 25) Usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria operacional. Os poderes legislativo e executivo, as entidades governamentais, os terceiros interessados no relatório de auditoria e o público em geral, todos podem ser usuários previstos.
- 26) O papel de uma parte responsável pode ser compartilhado por uma variedade de indivíduos ou entidades, cada um com certas responsabilidades por um aspecto diferente do objeto. A parte responsável pode incluir responsáveis pelo objeto auditado, em papéis operacionais e/ou de supervisão, mas pode também se referir às pessoas responsáveis por implementar as recomendações e iniciar as mudanças requeridas. O responsável também pode ser um usuário previsto, mas normalmente não será o único.

- 27) Também é importante considerar as necessidades e os interesses dos usuários previstos e das partes responsáveis. Ao fazê-lo, o auditor poderá garantir que o relatório de auditoria será mais útil e compreensível para essas entidades. Contudo, isso não deve, de forma alguma, prejudicar a independência e a atitude objetiva do auditor, que continua responsável por desenvolver uma abordagem de auditoria bem equilibrada, objetivando o interesse público.

## OBJETO

### Requisito

- 28) **O auditor deve identificar o objeto da auditoria operacional.**

### Explicação

O objeto refere-se à questão “o que é auditado” e é delimitado pelo escopo da auditoria. Os objetos de uma auditoria operacional podem ser programas específicos, empreendimentos, sistemas, entidades ou fundos e podem incluir certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes, incluindo causas e efeitos. O escopo da auditoria estabelece o seu limite e é diretamente vinculado aos seus objetivos. O escopo da auditoria delimita o objeto que o auditor irá avaliar e relatar, os documentos ou registros que serão examinados, o período a ser analisado, e os locais que serão incluídos.

- 29) Muitos temas na auditoria operacional são politicamente sensíveis porque podem se relacionar ao desempenho de programas públicos priorizados pelo governo. As auditorias operacionais examinam se as decisões tomadas pelo poder legislativo ou executivo são eficiente e efetivamente planejadas e implementadas, e se os contribuintes ou cidadãos estão recebendo a contraprestação devida pelos impostos deles arrecadados. As auditorias operacionais, dependendo do mandato da ISC, não questionam as intenções e decisões do poder legislativo, mas examinam se alguma deficiência em leis e regulamentos ou na forma de sua implementação impediu que os objetivos especificados de uma auditoria fossem alcançados.

## CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA OPERACIONAL

### Requisito

- 30) **O auditor deve comunicar de forma transparente o nível de asseguração dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios.**

### Explicação

- 31) Asseguração significa que os usuários podem ter confiança nos achados, nas conclusões e recomendações do relatório. O auditor fornece asseguração aos usuários ao explicar, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e porque os achados resultaram nas conclusões.
- 32) É necessário que o auditor comunique, de maneira transparente no relatório, o(s) objetivo(s), o escopo, a metodologia e os dados coletados, assim como quaisquer limitações significativas, para que os usuários não sejam induzidos em erro.

## OBJETIVO(S) DE AUDITORIA

### Requisitos

- 33) **O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s), que se relacione com os princípios da economicidade, eficiência e/ou efetividade.**
- 34) **O auditor deve definir o(s) objetivo(s) de auditoria de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas e para permitir o desenvolvimento lógico do desenho de auditoria.**
- 35) **Caso o(s) objetivo(s) de auditoria seja(m) formulado(s) como questões de auditoria divididas em subquestões, o auditor deve garantir que estas sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas no tratamento da questão geral de auditoria.**

### Explicação

- 36) O(s) objetivo(s) de uma auditoria pode(m) ser pensado(s) como sendo questões formuladas acerca do objeto, sobre as quais

o auditor procura obter respostas, com base nas evidências obtidas. Objetivos de auditoria bem definidos dizem respeito a empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais que são relacionados ao objeto. A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo, no qual as questões são exaustivamente especificadas e refinadas, levando em consideração informações relevantes conhecidas sobre o objeto, bem como a viabilidade.

- 37) Muitos objetivos de auditoria podem ser estruturados como uma questão geral de auditoria, que pode ser dividida em subquestões mais precisas. Em vez de definir um único objetivo de auditoria ou uma questão geral de auditoria, o auditor pode optar por desenvolver vários objetivos, que nem sempre precisam ser divididos em questões e subquestões.

#### **ABORDAGEM DE AUDITORIA REQUISITO**

- 38) **O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação destas.**

#### **Explicação**

- 39) A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre o(s) objetivo(s), os critérios e o trabalho a ser feito para coletar evidências.
- 40) Uma abordagem orientada a sistema examina o bom funcionamento dos sistemas de gestão. Frequentemente, os princípios elementares de boa gestão serão úteis para examinar as condições de eficiência ou efetividade/eficácia, mesmo quando não houver um consenso claro sobre um problema ou quando os impactos ou produtos não estiverem claramente definidos.
- 41) Uma abordagem orientada a resultado avalia se os objetivos em termos de impactos ou produtos foram atingidos como planejado ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido. Ela pode ser mais facilmente utilizada quando há uma clara definição dos impactos ou produtos pretendidos (por exemplo, na lei ou numa estratégia estabelecida pelas partes responsáveis).
- 42) Uma abordagem orientada a problema examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios dos

critérios de auditoria. Pode ser usada quando há um consenso claro sobre um problema, mesmo que não haja uma definição clara dos impactos ou produtos desejados. As conclusões e recomendações baseiam-se principalmente no processo de análise e confirmação das causas, em vez da comparação das evidências com os critérios de auditoria.

### CRITÉRIOS DE AUDITORIA REQUISITO

- 43) **O auditor deve estabelecer critérios apropriados, que correspondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e sejam relacionados com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade.**

#### Explicação

- 44) Critérios de auditoria são as referências usadas para avaliar o objeto. Em auditorias abrangendo questões complexas, nem sempre é possível definir os critérios a priori. O auditor poderá obter critérios mais detalhados durante o processo da auditoria, por exemplo, tomando conhecimento das melhores práticas entre entidades públicas comparáveis. Enquanto em outros tipos de auditoria podem haver critérios inequívocos, normalmente esse não é o caso da auditoria operacional, na qual os critérios nem sempre estão prontamente disponíveis para o auditor; eles normalmente se baseiam no conhecimento das melhores práticas sobre como as atividades são realizadas para serem mais econômicas e eficientes (ou que condições são as mais favoráveis para o bom desempenho e a efetividade). Para garantir a qualidade da auditoria operacional é essencial dispor de critérios apropriados, mesmo porque, em muitos casos, o esclarecimento e o desenvolvimento desses critérios poderão fazer parte do valor agregado pela auditoria.
- 45) Os critérios de auditoria podem ser qualitativos ou quantitativos, gerais ou específicos, podem focar naquilo que é esperado, de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que poderia ser (dadas as melhores condições) ou que deveria ser em conformidade com leis, regulamentos e objetivos.
- 46) Os critérios de auditoria precisam fornecer uma base apropriada e razoável para a avaliação dos objetivos da auditoria e devem

ser relevantes, compreensíveis, completos, confiáveis e objetivos no contexto do objeto, do(s) objetivo(s) e/ou das questões de auditoria.

### Requisito

- 47) **O auditor deve, como parte do planejamento e/ou da condução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada.**

### Explicação

- 48) Os critérios de auditoria devem ser discutidos com a entidade auditada, porém, em última instância, a responsabilidade de selecionar critérios de auditoria adequados é do auditor.
- 49) A discussão dos critérios de auditoria com a entidade auditada serve para garantir que haja compreensão comum e compartilhada de quais critérios quantitativos e qualitativos serão usados como referências na avaliação do objeto. Isso é particularmente importante quando os critérios não são definidos diretamente por leis ou outros documentos reconhecidos, ou quando os critérios têm de ser desenvolvidos e refinados no decorrer do trabalho de auditoria.

## RISCO DE AUDITORIA

### Requisito

- 50) **O auditor deve gerenciar ativamente o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas (inconsistentes) ou que não agregam valor.**

### Explicação

- 51) O gerenciamento ativo do risco de auditoria inclui o seguinte: antever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto; desenvolver abordagens de auditoria para lidar com esses riscos durante o planejamento e a seleção dos métodos da auditoria e documentar como tais riscos serão abordados.
- 52) O gerenciamento ativo do risco de auditoria também inclui avaliar se a equipe de auditoria tem competência suficiente e apropriada

para realizar a auditoria; se tem acesso a informações de boa qualidade, precisas, confiáveis e relevantes; se considerou qualquer nova informação disponível e se considerou perspectivas alternativas.

## COMUNICAÇÃO

### Requisito

- 53) **O auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria.**

### Explicação

A comunicação eficaz é importante, uma vez que o estabelecimento de uma boa comunicação de mão dupla com a entidade auditada e as partes interessadas pode ajudar no acesso do auditor aos dados e informações, e também pode ajudá-lo a obter uma melhor visão das perspectivas da entidade auditada e das partes interessadas.

- 54) Os aspectos-chave da auditoria que o auditor precisa comunicar à entidade auditada incluem: o objeto de auditoria, o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria, os critérios de auditoria, o período a ser auditado, os empreendimentos, as organizações e/ou os programas governamentais a serem incluídos na auditoria.
- 55) Um diálogo eficaz, com envolvimento da entidade auditada durante todo o processo de auditoria, é de importância fundamental para a obtenção de melhorias reais na governança e pode aumentar o impacto da auditoria. Nesse contexto, o auditor pode manter interações construtivas com a entidade auditada ao compartilhar achados, argumentos e perspectivas da auditoria, à medida que são desenvolvidos e avaliados durante a auditoria.

### Requisito

- 56) **O auditor deve ter o cuidado de garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade da ISC.**

## Explicação

- 57) É importante que o auditor mantenha boas relações profissionais com todas as partes interessadas envolvidas na auditoria, promova um fluxo de informações livre e franco, na medida em que os requisitos de confidencialidade o permitam, e conduza discussões em uma atmosfera de mútuo respeito e compreensão do respectivo papel e das responsabilidades de cada parte interessada. Entretanto, essas comunicações não devem afetar a independência e a imparcialidade da ISC.

## Requisito

- 58) **A ISC deve comunicar claramente as normas que foram seguidas na realização da auditoria operacional.**

## Explicação

- 59) A ISC precisa incluir, no relatório de auditoria correspondente, uma referência às normas que foram seguidas ao realizar cada auditoria operacional, ou pode optar por uma forma mais geral de comunicação abrangendo um determinado número de trabalhos em uma declaração no relatório anual ou no sítio eletrônico da ISC. Quando a norma seguida é baseada em diversas fontes compiladas, isso também precisa ser comunicado.

## HABILIDADES

### Requisito

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

### Explicação

- 61) A competência profissional em auditoria operacional inclui possuir sólidos conhecimentos de auditoria, projeto de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação. Também inclui habilidades pessoais tais como capacidade analítica, capacidade de escrita e de comunicação, criatividade e receptividade em relação a visões e argumentos. A auditoria operacional também requer bom conhecimento das organizações, dos programas e das funções governamentais



relacionados ao objeto de auditoria, e pode exigir especialização em ciências sociais, físicas, da computação ou outras ciências, bem como conhecimentos jurídicos.

- 62) Caso o auditor identifique a necessidade de expertise externa para complementar o conhecimento da equipe de auditoria, poderá consultar, conforme apropriado, pessoas dentro ou fora da ISC, que tenham o conhecimento especializado necessário. Quaisquer especialistas externos envolvidos com a auditoria também precisam ser independentes em relação a situações e relações que possam prejudicar sua objetividade. Embora o auditor possa utilizar o trabalho de especialistas como evidência de auditoria, toda a responsabilidade pelo trabalho de auditoria e pelas conclusões do relatório permanece com ele.

## SUPERVISÃO

### Requisito

- 63) **A ISC deve garantir que o trabalho dos auditores de todos os níveis e em todas as fases da auditoria seja adequadamente supervisionado durante o processo de auditoria.**

### Explicação

- 64) A supervisão de auditoria envolve fornecer suficiente orientação e direção à equipe designada para a auditoria. Do auditor que supervisiona a auditoria é esperado que tenha competência e conhecimento em metodologias de auditoria; planejamento e monitoramento de trabalhos; gestão de projetos; pensamento estratégico; visão prospectiva e resolução de problemas. O nível de supervisão exercido pelo auditor pode variar dependendo da proficiência e experiência da equipe e da complexidade do objeto da auditoria.

## JULGAMENTO E CÉTICISMO PROFISSIONAIS

### Requisito

- 65) **O auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais e analisar as questões a partir de diferentes perspectivas, mantendo uma atitude aberta e objetiva em relação aos vários pontos de vista e argumentos.**

## Explicação

- 66) As auditorias operacionais requerem julgamento e interpretação significativos, uma vez que as evidências para este tipo de auditoria são de natureza mais persuasiva do que conclusiva.
- 67) Julgamento profissional refere-se à aplicação de conhecimento coletivo, habilidades e experiência ao processo da auditoria. O uso de julgamento profissional ajuda o auditor a determinar o nível de entendimento necessário do objeto de auditoria. Envolve o exercício de cuidado razoável na condução da auditoria e a aplicação diligente de todas as normas profissionais e todos os princípios éticos relevantes.
- 68) Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional da entidade auditada e uma atitude alerta e questionadora quando se avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria.
- 69) O exercício do julgamento e ceticismo profissionais permite que o auditor seja receptivo a diferentes visões e argumentos e mais capaz de avaliar diferentes perspectivas, manter a objetividade, e avaliar a evidência de auditoria em toda a sua extensão. Também ajuda a garantir que o auditor evite erros de julgamento ou vies cognitivo, e que chegue a conclusões objetivas baseadas na avaliação crítica de todas as evidências de auditoria coletadas.

## Requisito

- 70) **O auditor deve avaliar o risco de fraude ao planejar a auditoria e manter-se alerta à possibilidade de fraude durante todo o processo de auditoria.**

## Explicação

- 71) O auditor deve identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria. Se o risco de fraude for significativo, é importante que o auditor, durante a auditoria, obtenha um bom entendimento dos sistemas de controle interno relacionados e examine se existem quaisquer indícios de irregularidades que possam prejudicar o desempenho. O auditor precisa fazer indagações e realizar procedimentos para identificar e responder aos riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria.

### Requisito

- 72) **O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional.**

### Explicação

- 73) Comportamento profissional significa que o auditor: 1) deve aplicar elevados padrões profissionais na realização do trabalho de maneira competente e com imparcialidade, 2) não deve realizar trabalhos para os quais não possua a competência necessária, 3) deve conhecer e seguir as leis, os regulamentos, as convenções, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis, 4) deve possuir um bom entendimento dos princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem as operações da entidade auditada, 5) não deve adotar comportamento que possa desacreditar a ISC, 6) deve cumprir os princípios e requisitos éticos.

### Requisito

- 74) **O auditor deve estar disposto a inovar durante todo o processo de auditoria.**

### Explicação

- 75) Ao ser criativo, flexível e engenhoso, o auditor estará em melhor condição para identificar oportunidades de desenvolver abordagens de auditoria inovadoras para coletar, interpretar e analisar informações. É importante reconhecer que as diferentes fases do processo de auditoria oferecem diferentes níveis de oportunidades de inovação. Durante a fase de planejamento, o auditor pode ter mais oportunidade de inovar enquanto ainda estiver no processo de determinar as melhores abordagens e técnicas aplicáveis à auditoria.

## CONTROLE DE QUALIDADE

### Requisito

- 76) **AISC deve estabelecer e manter um sistema para salvaguardar a qualidade, que deve ser observado pelo auditor, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando**

**ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.**

### Explicação

- 77) Ao estabelecer um sistema de Controle e Asseguração de Qualidade<sup>4</sup> (CAQ), a ISC pode utilizar as orientações fornecidas na ISSAI 140<sup>5</sup>, que oferece uma estrutura para desenvolver esse sistema. É importante desenvolver políticas e procedimentos de CAQ que sejam adequados, flexíveis e de fácil gerenciamento. Também é importante desenvolver políticas e procedimentos consistentes que sejam comunicados a todo o pessoal, e que possam ser utilizados para resolver divergências de opiniões entre supervisores e equipes de auditoria. Além disso, pode ser necessário que sejam desenvolvidas outras orientações e uma estratégia de treinamento em serviço para complementar os mecanismos de controle de qualidade.
- 78) Medidas implementadas para salvaguardar a qualidade do processo e do relatório de auditoria serão eficazes se puderem garantir que a auditoria proporcione uma visão equilibrada e imparcial, que agregue valor, que considere todos os pontos de vista relevantes e que aborde satisfatoriamente as questões de auditoria.
- 79) Um sistema efetivo de CAQ também deverá incluir mecanismos que levem em conta as perspectivas das equipes de auditoria, assegurando que estas estejam abertas ao *feedback* recebido do sistema de controle e asseguração de qualidade.

## MATERIALIDADE

### Requisito

- 80) **O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, incluindo os aspectos financeiros,**

4 Nota de tradução do IRB: Nota de tradução: a asseguração da qualidade (*quality assurance*) é uma avaliação periódica do processo de auditoria. É executada por pessoas independentes, ou seja, que não participaram do processo de auditoria avaliado.

5 Nota explicativa do IRB: a ISSAI 140- *Controle de Qualidade para as ISC* corresponde à NBASP 140- *Controle de Qualidade das Auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas* (que passou por um processo de “convergência” ao marco normativo nacional em 2015).

**sociais e políticos do objeto, com o objetivo de agregar tanto valor quanto seja possível.**

### **Explicação**

- 81) A materialidade pode ser definida como a importância relativa (ou significância) de um assunto dentro do contexto no qual está sendo considerado. Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e *accountability*. É importante que o auditor tenha em mente que a materialidade pode variar ao longo do tempo e pode depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis.
- 82) A materialidade é um importante referencial para diferentes aspectos da auditoria operacional, tais como a definição do objetivo e dos critérios de auditoria, a avaliação das evidências de auditoria, a extensão da documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.

## **DOCUMENTAÇÃO**

### **Requisito**

- 83) O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada.**

### **Explicação**

- 84) A documentação adequada é importante para proporcionar uma clara compreensão do trabalho de auditoria realizado. Ela deve permitir que um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, possa entender a natureza, a época, o escopo e os resultados do trabalho de auditoria realizado a evidência de auditoria obtida para sustentar os achados, as conclusões e as recomendações, e o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional.
- 85) É importante que o auditor prepare a documentação de auditoria em tempo hábil; a mantenha atualizada ao longo de toda a auditoria; e complete a documentação, na medida do possível, antes que o relatório de auditoria seja emitido.

## REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL

### PLANEJAMENTO – SELEÇÃO DE TEMAS

#### Requisitos

- 86) **O auditor deve selecionar temas de auditoria com base no processo de planejamento estratégico da ISC, analisando temas em potencial e realizando pesquisa para identificar riscos e problemas de auditoria.**
- 87) **O auditor deve selecionar temas de auditoria que sejam significativos e auditáveis, e consistentes com o mandato da ISC.**
- 88) **O auditor deve conduzir o processo de seleção de temas de auditoria com o objetivo de maximizar o impacto esperado da auditoria, tendo devidamente em conta as capacidades de auditoria.**

#### Explicação

- 89) O processo de planejamento estratégico da ISC pode ser considerado como o primeiro passo na seleção de temas, uma vez que abrange a análise de áreas em potencial para a auditoria e define a base para a alocação eficiente de recursos de auditoria.
- 90) Durante o processo de planejamento estratégico, técnicas como análise de risco ou avaliação de problemas podem ajudar a estruturar o processo, mas precisam ser complementadas por julgamento profissional para refletir o mandato da ISC e para garantir que sejam selecionados temas significativos e auditáveis.

- 91) A auditabilidade é um requisito importante no processo de planejamento. Ela define se um determinado tema é adequado para uma auditoria. O auditor pode ter que considerar, por exemplo, se existem abordagens, metodologias e critérios de auditoria relevantes e disponíveis, se as informações requeridas estarão disponíveis e podem ser obtidas de forma eficiente. Caso o auditor determine que não há disponibilidade de informações confiáveis, então esta pode ser, em si mesma, uma razão para selecionar essa área para uma auditoria.
- 92) Uma vez que a ISC pode ter capacidades de auditoria limitadas, em termos de recursos humanos e habilidades profissionais, o processo de seleção de temas de auditoria deve considerar o impacto potencial do tema de auditoria na promoção de benefícios importantes para as finanças e a administração públicas, a entidade auditada ou o público em geral, levando em conta os recursos disponíveis. Outros aspectos a serem considerados na seleção de temas são os resultados e as recomendações de auditorias ou avaliações anteriores, e condições relativas à oportunidade.

## PLANEJAMENTO – DESENHANDO A AUDITORIA

### Requisito

- 93) **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.**

### Explicação

- 94) Para realizar uma auditoria de alta qualidade dentro de um prazo limitado, o auditor precisa considerar a auditoria operacional como um projeto, no sentido de que envolve planejamento, organização, segurança, gerenciamento, liderança e controle dos recursos para atingir objetivos específicos. A gestão da auditoria operacional como um projeto requer o desenvolvimento de metodologias e estratégias de gestão de projetos.

### Requisito

- 95) **O auditor deve adquirir conhecimento substantivo e metodológico durante a fase de planejamento.**

### Explicação

- 96) Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, o auditor precisa adquirir conhecimento suficiente do programa auditado ou da atividade da entidade auditada antes do início da auditoria. Portanto, antes de iniciar a auditoria, geralmente é necessário realizar pesquisa para produzir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Este trabalho preliminar pode ser chamado de pré-estudo.
- 97) É importante desenvolver um entendimento sólido do programa auditado ou da atividade da entidade auditada, assim como do seu contexto e dos possíveis impactos, a fim de facilitar a identificação de questões de auditoria significativas e cumprir as responsabilidades de auditoria atribuídas. A auditoria operacional é um processo de aprendizado que envolve adaptação de metodologia, como parte da auditoria propriamente dita.

### Requisito

- 98) **Durante o planejamento, o auditor deve desenvolver os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria.**

### Explicação

- 99) O plano de auditoria é desenvolvido para garantir a coleta de evidência de auditoria suficiente e apropriada que permita o auditor desenvolver os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria.
- 100) Também é desejável que o planejamento permita flexibilidade, de modo que o auditor possa se beneficiar das percepções obtidas durante o curso da auditoria. Considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados, podem restringir a escolha de métodos previamente considerados de acordo com as melhores práticas. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito.



## Requisito

- 101) **O auditor deve submeter o plano de auditoria ao supervisor da auditoria e à alta administração da ISC para aprovação.**

## Explicação

- 102) A alta administração e a gestão operacional da ISC, bem como a equipe de auditoria, precisam ter pleno conhecimento do desenho geral da auditoria. Decisões sobre o desenho da auditoria e as suas consequências, em termos de recursos, frequentemente envolverão a alta administração da ISC, que pode garantir a alocação de recursos, habilidades e capacidades para abordar os objetivos e as questões de auditoria.

## EXECUÇÃO

### Requisito

- 103) **O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e, quando relevante e permitido pelo mandato da ISC, formular recomendações.**

### Explicação

- 104) A evidência de auditoria deve ser tanto suficiente (quantidade) quanto apropriada (qualidade) para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados de auditoria são razoáveis.
- 105) Suficiência é uma medida da quantidade de evidência de auditoria usada para dar suporte aos achados e às conclusões de auditoria. Ao avaliar a suficiência da evidência, o auditor deve determinar se a quantidade de evidência obtida é suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados de auditoria são razoáveis. Apropriada se refere à qualidade da evidência. Significa que a evidência deve ser relevante, válida e confiável.
- 106) A relevância refere-se à extensão em que a evidência de auditoria possui uma relação lógica com, e é importante para, o(s) objetivo(s) e questões de auditoria abordados.
- 107) A validade refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é uma base significativa ou razoável para mensurar o que está

sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à medida em que a evidência de auditoria representa o que se pretende representar. A confiabilidade refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é sustentada por dados corroborativos provenientes de diversas fontes, ou quando produz os mesmos achados de auditoria ao ser testada repetidamente.

- 108) Em uma auditoria operacional, a natureza da evidência exigida é determinada pelo objeto, pelo(s) objetivo(s) e questões de auditoria. Devido a essa variação, a natureza da evidência de auditoria precisa ser especificada para cada auditoria.

### Requisito

- 109) **O auditor deve analisar as informações coletadas e garantir que os achados de auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam ao(s) objetivos e questões de auditoria; reformulando o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria quando necessário.**

### Explicação

- 110) O processo analítico na auditoria operacional envolve a consideração contínua, pelo auditor, das questões de auditoria, das evidências coletadas e dos métodos empregados. Todo o processo é estreitamente vinculado ao processo de elaboração do relatório preliminar de auditoria, que pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina nas respostas às questões de auditoria.
- 111) Ao analisar as informações coletadas, é recomendável orientar-se pelas questões e pelo(s) objetivo(s) de auditoria. Isso ajudará a organizar os dados e fornecerá o foco para a análise. Como o processo analítico é interativo, o auditor pode precisar revisar o(s) objetivo(s) à luz das percepções obtidas durante a auditoria e revisá-lo(s), se necessário, de acordo com os procedimentos internos.
- 112) Com base nos achados de auditoria, o auditor chegará a uma conclusão. A formulação de conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento profissional e interpretação do auditor para responder às questões de auditoria. Isso também pode depender da sensibilidade e materialidade do tema de auditoria em exame. É necessário considerar o contexto e todos os

argumentos relevantes, prós e contras, e diferentes perspectivas antes de se poder extrair conclusões. A necessidade de precisão deve ser sopesada em face do que é razoável, econômico e relevante para o propósito. Recomenda-se o envolvimento da alta administração.

## RELATÓRIO

### Requisito

- 113) **O auditor deve fornecer relatórios de auditoria que sejam:**  
**a) completos, b) convincentes, c) tempestivos, d) de fácil leitura, e e) equilibrados.**

### Explicação

- 114) Para ser completo, um relatório de auditoria deve incluir todas as informações e argumentos necessários para abordar o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Devido aos diversos temas possíveis em uma auditoria operacional, o conteúdo e a estrutura do relatório de auditoria poderão variar. Normalmente, por razões de transparência e *accountability*, o conteúdo mínimo de um relatório de auditoria operacional inclui:

- a) o objeto,
- b) o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria,
- c) os critérios de auditoria e as suas fontes,
- d) os métodos específicos de auditoria para coleta e análise de dados aplicados,
- e) o período de tempo abrangido,
- f) as fontes de dados,
- g) as limitações dos dados utilizados,
- h) os achados de auditoria,
- i) as conclusões e, caso haja alguma, as recomendações.

- 115) Para ser convincente, um relatório de auditoria deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o(s) objetivo(s) e/ou questões e os critérios, achados, conclusões

e recomendações da auditoria. Também precisa apresentar os achados de maneira persuasiva, abordar todos os argumentos relevantes à discussão e ser preciso. A precisão exige que as evidências de auditoria apresentadas e todos os achados e conclusões sejam corretamente retratados. A precisão assegura aos leitores que o que é relatado é crível e confiável.

- 116) A tempestividade requer que um relatório de auditoria seja emitido no prazo para que as informações sejam disponibilizadas para uso pela administração, pelo governo, pelo poder legislativo e por outras partes interessadas.
- 117) Para que o relatório seja de fácil leitura, o auditor deve utilizar linguagem simples, dentro dos limites permitidos pelo objeto. Outras qualidades de um relatório de auditoria de fácil leitura incluem o uso de linguagem clara e inequívoca, ilustrações e concisão para garantir que o relatório não seja mais extenso do que o necessário, o que contribui para a clareza e ajuda a transmitir melhor a mensagem.
- 118) Ser equilibrado significa que o relatório de auditoria deve ser imparcial em termos de conteúdo e tom. Todas as evidências de auditoria devem ser apresentadas de maneira imparcial. O auditor deve estar atento ao risco de exagero e ênfase excessiva no desempenho deficiente. O auditor precisa explicar no relatório de auditoria as causas e as consequências dos problemas detectados, o que permitirá que o leitor compreenda melhor a significância dos problemas. Isso, por sua vez, irá encorajar ações corretivas e levará a melhorias por parte da entidade auditada.

### **Requisito**

- 119) **O auditor deve identificar os critérios de auditoria e suas fontes no relatório de auditoria.**

### **Explicação**

- 120) Os critérios de auditoria e as suas fontes devem ser identificados no relatório, uma vez que a confiança dos usuários previstos nos achados e nas conclusões de auditoria depende muito dos critérios de auditoria. Em auditorias operacionais uma grande variedade de fontes pode ser utilizada para identificar os critérios.

### Requisito

- 121) **O auditor deve garantir que os achados de auditoria concluam claramente sobre o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria, ou explicar porque isso não foi possível.**

### Explicação

- 122) Os achados de auditoria devem ser apresentados em perspectiva e deve-se garantir a congruência entre o(s) objetivo(s), as questões, os achados e as conclusões de auditoria. As conclusões são as afirmações deduzidas pelo auditor a partir dos achados de auditoria.

### Requisito

- 123) **O auditor deve fornecer recomendações construtivas que sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria, sempre que relevante e permitido pelo mandato da ISC.**

### Explicação

- 124) Uma recomendação construtiva é aquela que é bem fundamentada, que agrega valor, é prática e relacionada ao(s) objetivo(s), aos achados e às conclusões de auditoria. As recomendações devem tratar as causas dos problemas, evitar obviedades e não invadir as responsabilidades da administração. Deve-se deixar claro como a recomendação contribuirá para melhorar o desempenho. As recomendações devem decorrer logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados.
- 125) As recomendações devem ser dirigidas à entidade auditada que tenha a responsabilidade e a competência para implementá-las.

### Requisitos

- 126) **O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que a ISC emita o relatório.**
- 127) **O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório de auditoria ou para rejeitar os comentários recebidos.**

## Explicação

- 128) Os comentários da entidade auditada sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria contribuem para a elaboração de um relatório de auditoria equilibrado e ajudam o auditor a resolver quaisquer discordâncias e corrigir erros materiais antes que o relatório seja finalizado. O relatório de auditoria deve refletir os pontos de vista do auditor, mas também mostrar as perspectivas da entidade auditada.
- 129) A análise dos comentários recebidos deve ser registrada em papéis de trabalho, de modo que quaisquer modificações no relatório preliminar de auditoria, ou razões para não se fazer modificações, sejam documentadas. Essa documentação fornece transparência sobre as razões pelas quais quaisquer modificações foram ou não feitas no relatório preliminar de auditoria, bem como as razões do auditor para essas decisões.

## Requisito

- 130) **A ISC deve tornar os seus relatórios de auditoria amplamente acessíveis, considerando, porém, os regulamentos sobre informações confidenciais.**

## Explicação

- 131) A ampla divulgação dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Assim, os relatórios de auditoria precisam ser encaminhados para a entidade auditada, o poder executivo e/ou legislativo, e para outras partes responsáveis. Os relatórios também devem ser disponibilizados para outras partes interessadas e para o público em geral, diretamente e por meio da mídia, com exceção das informações sigilosas.
- 132) O público-alvo primário da auditoria operacional é formado pelo poder legislativo e/ou executivo, pelas entidades governamentais e pelos cidadãos. Uma boa auditoria operacional permite que o poder legislativo examine de maneira efetiva o desempenho do governo e das entidades e influencia os tomadores de decisão no governo e no serviço público a fazerem as mudanças que levem a melhores resultados de desempenho. Entretanto, há também o público em geral e outras partes interessadas, como

o setor privado e a mídia, que podem ter um interesse, apesar de, possivelmente, com um foco diferente, no resultado de uma auditoria operacional.

## MONITORAMENTO

### Requisito

- 133) **O auditor deve monitorar, conforme apropriado, achados e recomendações de auditorias anteriores e a ISC deve relatar ao poder legislativo, se possível, as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.**

### Explicação

- 134) 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. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos. O monitoramento também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a considerar seriamente os relatórios e achados de auditoria, além de fornecer ao auditor lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento é importante para o desenvolvimento e aprendizado interno da entidade auditada, assim como para a própria ISC.
- 135) A ISC precisa relatar adequadamente os resultados de suas ações de monitoramento, a fim de fornecer feedback aos poderes legislativo e executivo, às partes interessadas e ao público. Informações confiáveis sobre o grau de implementação das recomendações, o impacto das auditorias e as ações corretivas relevantes adotadas podem ajudar a demonstrar o valor e os benefícios da ISC.

### Requisito

- 136) **O auditor deve focar o monitoramento em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período de tempo razoável.**

## Explicação

- 137) O monitoramento não se restringe à implementação das recomendações, mas concentra-se em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período de tempo razoável.
- 138) O auditor precisa decidir quais (se não todas) recomendações devem ser monitoradas e como o monitoramento será realizado (se por meio de uma nova auditoria ou de um procedimento simplificado).







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



# NBASP

Normas Brasileiras de  
Auditoria do Setor Público

NORMA PARA AUDITORIA  
DE CONFORMIDADE

## NBASP 4000

NORMAS

### **Categoria da NBASP:**

- Classificação até 2019: NBASP- Nível 3. Requisitos Mandatórios para Auditorias do Setor Público.
- Classificação a partir de 2020: NBASP- Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

### **Evolução INTOSAI**

- Aprovada como “Orientações para auditoria de conformidade- Introdução geral” em 2010.
- Revisada e aprovada como “Norma para auditoria de conformidade” em 2016.
- Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), mudanças editoriais foram feitas em 2019.

### **Evolução IRB**

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

## NBASP 4000 – NORMA PARA AUDITORIA OPERACIONAL

### NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 1) As Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP) são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 4000 – Standard for Compliance Audit*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2019, seguindo o devido processo estabelecido na Portaria IRB nº. 16/2019
- 2) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
  - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
  - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
  - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas

ações de controle e na elaboração de seus respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 3) Dentro desta organização, a *NBASP 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade*, situa-se no **grupo 3, subgrupo 4000-4899 (normas de auditoria de conformidade)**. Deste modo, ela traz os **requisitos que devem ser observados para a realização de auditorias de conformidade**. Estes requisitos devem ser entendidos em conjunto com os princípios da *NBASP 400 – Princípios de Auditoria de Conformidade* e da *NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*.
- 4) A **definição de auditoria operacional** é dada no parágrafo 12 da *NBASP 400*, no qual se lê que “*avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis como critérios*”. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa nesta definição, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da *NBASP 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* e da *NBASP 400 - Princípios de Auditoria de Conformidade*, bem como os requisitos mandatórios da *NBASP 4000*.
- 5) As **formas de observação dos princípios das normas** acima mencionadas variam de acordo com as características do objeto que será analisado e os recursos (físicos, de força de trabalho e de tempo) disponíveis. A sua observância pode ser explicitada nos relatórios das ações de controle nos termos do parágrafo 14 da *NBASP 4000*.
- 6) **O idioma original desta norma é o inglês**. Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.
- 7) A norma faz menção às **Instituições Superiores de Controle (ISC)**, denominação genérica que a INTOSAI utiliza para todas as suas organizações filiadas, que têm os mais diversos mandatos e responsabilidades atribuídas em cada contexto nacional. No entanto, a aplicabilidade dos seus pronunciamentos profissionais

não é extensiva apenas às suas ISC afiliadas (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), mas sim a todas as **entidades cuja missão seja o controle externo da administração pública**, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.

## INTRODUÇÃO

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

---

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

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

- 6) A ISSAI 4000 contém requisitos mandatórios e explicações. Os requisitos contêm o mínimo necessário para um trabalho de auditoria de alta qualidade. Os requisitos são declarados com o termo “deve” e apresentados em negrito, enquanto as explicações detalham o requisito.
- 7) A ISSAI 4000 usa o termo ‘o auditor’ com o mesmo significado da ISSAI 100<sup>2</sup>. Quando relevante – por exemplo, quando questões institucionais estiverem envolvidas – faz-se também referência à Instituição Superior de Controle (‘a ISC’).
- 8) A ISSAI 4000 é estruturada, em grande parte, na mesma ordem que a ISSAI 400 e é composta por quatro seções:
  - a) a primeira seção estabelece a aplicabilidade das *Normas de Auditoria de Conformidade* e como as Instituições Superiores de Controle (ISC) podem fazer referência a ela em seus relatórios de auditoria;
  - b) a segunda seção define a auditoria de conformidade e os seus objetivos, bem como os princípios subjacentes ao conceito de conformidade;
  - c) a terceira seção consiste nos requisitos gerais para a auditoria de conformidade. Esses requisitos devem ser considerados antes do início e ao longo do processo de auditoria;
  - d) a quarta seção contém os requisitos relacionados às principais etapas do processo de auditoria em si.

---

2 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/25.



## A APLICABILIDADE DESTA ISSAI

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

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

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

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

## AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 19) Auditorias do setor público envolvem três partes distintas: a parte responsável, o auditor e o(s) usuário(s) previsto(s).
- a) A **parte responsável** é o poder executivo do governo central ou local e/ou sua hierarquia subjacente de agentes públicos e entidades responsáveis pela gestão de recursos públicos e/ou pelo exercício de autoridade, sob o controle do poder legislativo. A parte responsável na auditoria de conformidade é responsável pelo objeto ou pelas informações do objeto da auditoria<sup>3</sup>.
  - b) O **auditor** tem como objetivo obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para chegar a uma conclusão que aumente o grau de confiança do(s) usuário(s) previstos(s), que não seja a parte responsável, sobre a mensuração ou avaliação de um objeto em relação aos critérios<sup>4</sup>.
  - c) Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório da auditoria de conformidade. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, os responsáveis pela governança, o Ministério Público ou o público em geral. Embora o relatório de auditoria não seja dirigido à parte responsável, o resultado pode ser útil na melhoria do seu desempenho<sup>5</sup>.

Auditorias de conformidade conduzidas por ISC com poderes jurisdicionais

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

3 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/37.

4 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/35.

5 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/38.

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

- 21) ISC com poderes jurisdicionais também podem proferir julgamentos e aplicar sanções contra os responsáveis pela gestão de bens e recursos públicos. Essas ISC podem avaliar se os responsáveis podem ser responsabilizados pela perda, mau uso ou desperdício de recursos ou bens públicos e se eles deveriam estar sujeitos a sanções ou penalidades.
- 22) ISC com poderes jurisdicionais seguem o processo de auditoria tal como descrito nestas normas. No entanto, após as fases de planejamento, execução e coleta de evidências, pode haver questões adicionais e específicas que podem levar a procedimentos legais e a um julgamento formal final sobre as questões de não conformidade. Essas questões não são abrangidas por esta ISSAI 4000<sup>6</sup>.

---

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

## O OBJETIVO DE UMA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 23) O principal objetivo da auditoria de conformidade é fornecer ao(s) usuário(s) previsto(s) informações sobre se as entidades públicas auditadas seguem decisões parlamentares, leis, atos legislativos, políticas, códigos estabelecidos e termos acordados. Todos esses atos constituem normas pertinentes que regem o objeto/a entidade a ser auditado. As normas são as fontes dos critérios de auditoria. As características dos critérios de auditoria são descritas no parágrafo 118.
- 24) A auditoria de conformidade inclui os aspectos de legalidade<sup>7</sup>(aderência aos critérios formais, tais como leis, regulamentos e acordos pertinentes) e/ou legitimidade<sup>8</sup>(observância aos princípios gerais que regem a boa gestão financeira e conduta dos funcionários públicos). Independentemente da origem dos critérios, o auditor realiza a auditoria e forma uma conclusão com o nível de asseguração estabelecido, em conformidade com os requisitos da ISSAI 4000.
- 25) Os critérios de auditoria podem já estar definidos na legislação nacional e/ou no estatuto da entidade auditada. Nestes casos, uma ISC nem sempre terá capacidade de influenciar o escopo do trabalho de auditoria.
- 26) A ISC promove a boa governança ao identificar e reportar desvios em relação aos critérios, para que ações corretivas possam ser tomadas e os responsáveis sejam responsabilizados por suas ações. Auditorias de conformidade são realizadas avaliando se

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

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

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

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

### **CARACTERÍSTICAS DE UM TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO**

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

## ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL

- 33) A asseguração razoável é alta, mas não absoluta. A conclusão de auditoria é expressa positivamente, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação do objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis<sup>9</sup>.
- 34) Normalmente a asseguração razoável exigirá mais evidências de auditoria do que uma asseguração limitada, o que muitas vezes significa procedimentos de auditoria mais extensos, por exemplo, em termos das avaliações de risco, de um melhor entendimento do ambiente da entidade, da avaliação do desenho do sistema de controle interno etc.

## ASSEGURAÇÃO LIMITADA

- 35) Ao fornecer asseguração limitada, a conclusão de auditoria afirma que, com base nos procedimentos realizados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. No entanto, se o auditor acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios, ele deve realizar procedimentos limitados para concluir se o objeto está ou não em conformidade com os critérios.
- 36) Os procedimentos realizados em uma auditoria de asseguração limitada são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável, mas é esperado que o nível de asseguração, baseado no julgamento *profissional* do auditor, seja significativo para os usuários previstos. Um relatório de asseguração limitada transmite a natureza limitada da asseguração fornecida<sup>10</sup>.

## TRABALHO DE RELATÓRIO DIRETO

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

9 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/33.

10 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/33.



Ao mensurar o objeto em relação aos critérios, o auditor é capaz de formar uma conclusão. A conclusão é expressa na forma de achados, respostas a questões de auditoria específicas, recomendações ou uma opinião<sup>11</sup>.

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

### **TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO**

- 40) Em um trabalho de certificação, a parte responsável mensura o objeto em relação aos critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para formar uma conclusão. A conclusão é expressa na forma de achados, conclusões, recomendações ou uma opinião<sup>12</sup>.
- 41) Em um trabalho de certificação com asseguração razoável, a conclusão do auditor expressa que, na opinião do auditor, a informação do objeto está ou não está em conformidade com os critérios aplicáveis.
- 42) Em um trabalho de certificação com asseguração limitada, o auditor declara, com base nos procedimentos realizados, se algo chegou, ou não, ao seu conhecimento para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios aplicáveis. Os procedimentos realizados são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável.

### **IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO E ESCOPO**

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

11 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/29.

12 Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/29.

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

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

# 5

## REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

### OBJETIVIDADE E ÉTICA

#### Requisito

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

#### Explicação

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

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

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

### Requisito

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

### Explicação

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

## RISCO DE AUDITORIA

### Requisito

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

### Explicação

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

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

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

- 55) Em um trabalho de relatório direto, o auditor é envolvido na produção da informação do objeto. O auditor pode aplicar o modelo de risco da auditoria ao formar uma conclusão sobre o objeto.
- 56) Ao identificar e avaliar os riscos inerentes e de controle da entidade, o auditor pode definir a natureza e a extensão dos procedimentos necessários de coleta de evidências para testar a conformidade com os critérios. Quanto maior o nível de risco, maior a extensão do trabalho de auditoria que será necessário para reduzir o risco de detecção suficientemente para alcançar o nível aceitável de risco de auditoria.
- 57) No contexto das ISC com poderes jurisdicionais, as considerações do risco da auditoria podem incluir:
- a) identificar quem pode ser responsabilizado por atos de não conformidade;
  - b) identificar o período de tempo pelo qual os agentes públicos poderão ser considerados responsáveis, levando em consideração o período de prescrição aplicável, a fim de evitar o fracasso da ação;
  - c) determinar se esses atos causaram perda ou desperdício de recursos públicos.

## RISCO DE FRAUDE

### Requisito

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

### Explicação

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

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

### Requisito

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

### Explicação

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

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

## JULGAMENTO E Ceticismo Profissionais

### Requisito

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

### Explicação

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



### Requisito

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

### Explicação

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

### Requisito

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

### Explicação

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

## CONTROLE DE QUALIDADE

### Requisito

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

### Explicação

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

## HABILIDADES

### Requisito

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

### Explicação

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

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

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

## DOCUMENTAÇÃO

### Requisito

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

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

### **Explicação**

- 90) O objetivo de documentar o trabalho de auditoria realizado é tanto aumentar a transparência sobre o trabalho realizado como permitir a um auditor experiente, sem nenhuma conexão prévia com a auditoria, entender as questões significativas surgidas durante a auditoria, as conclusões/opiniões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos realizados para chegar a essas conclusões/opiniões. Essa documentação inclui, conforme apropriado:
- a) uma explicação do objeto da auditoria;
  - b) a avaliação de riscos, a estratégia e o plano de auditoria e os documentos relacionados;
  - c) os métodos aplicados, o escopo e o período coberto pela auditoria;
  - d) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria realizados;
  - e) os resultados dos procedimentos de auditoria realizados e as evidências de auditoria obtidas;
  - f) a avaliação das evidências de auditoria que fundamentam os achados, as conclusões, as opiniões e as recomendações;
  - g) os julgamentos realizados no processo de auditoria, incluindo as consultas profissionais e o raciocínio por trás deles;
  - h) a comunicação com e os comentários da entidade auditada;
  - i) as revisões da supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.
- 91) A documentação precisa ser suficiente para demonstrar como o auditor delimitou o objetivo de auditoria, o objeto, os critérios e o escopo<sup>15</sup>, bem como as razões pelas quais um método específico de análise foi escolhido. Para isso, a documentação precisa ser organizada de modo a fornecer uma ligação clara e direta entre os achados e as evidências que os suportam.

---

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

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

## COMUNICAÇÃO

### Requisito

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

### Explicação

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

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

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

### Requisito

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

### Explicação

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

# 6

## REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

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

#### Requisito

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

#### Explicação

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

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

## DEFININDO O OBJETO E OS CRITÉRIOS DE AUDITORIA CORRESPONDENTES

### Requisito

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

### Explicação

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

### Requisito

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

### Explicação

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



- 112) Ao auditar um objeto, o auditor deve se certificar de que há critérios de auditoria correspondentes.
- 113) O objeto e os critérios de auditoria pertinentes podem já estar definidos pelo mandato da ISC ou pela legislação nacional<sup>16</sup>. Em um trabalho de certificação, os critérios de auditoria são implicitamente dados pela apresentação da informação do objeto. Nesses casos, o auditor precisa identificar os critérios de auditoria pertinentes para extrair conclusões sobre a correção dos critérios implicitamente dados pela parte responsável na informação do objeto.
- 114) Critérios legais podem derivar de:
- a) normas e regulamentos;
  - b) tratados internacionais e outros acordos;
  - c) códigos de conduta.
- 115) Uma auditoria de conformidade pode ser relacionada com a legalidade ou com a legitimidade (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos). Enquanto a legalidade é o foco principal de conformidade, a legitimidade pode também ser pertinente dado o contexto do setor público, no qual existem certas expectativas relativas à gestão financeira e à conduta dos agentes públicos.

---

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

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

116) Critérios adequados de legitimidade podem derivar de:

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

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

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

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

---

<sup>17</sup> Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/13.

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

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

## **DETERMINANDO O NÍVEL DE ASSEGURAÇÃO**

### **Requisito**

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

### **Explicação**

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

## **DETERMINANDO A MATERIALIDADE**

### **Requisito**

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

### **Explicação**

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

identificação da materialidade, o auditor presta atenção a áreas específicas de foco do poder legislativo, o interesse público ou as expectativas, as demandas e o financiamento público significativo, bem como a fraude<sup>18</sup>.

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

<sup>18</sup> Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 400/47.

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

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

### Requisito

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

### Explicação

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

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

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

## ESTRATÉGIA DE AUDITORIA E PLANO DE AUDITORIA

### Requisito

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

### Explicação

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

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



# 7

## REQUISITOS RELACIONADOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTER EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

### EVIDÊNCIA DE AUDITORIA SUFICIENTE E APROPRIADA

#### Requisito

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

#### Explicação

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

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

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

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

### Requisito

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

### Explicação

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

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

### Requisito

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

### Explicação

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

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

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

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

### Requisito

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

## Explicação

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

## AMOSTRAGEM DE AUDITORIA

### Requisito

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

### Explicação

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

- 176) Amostragem qualitativa<sup>19</sup> 14 é um procedimento seletivo realizado como um processo deliberado e sistemático, para identificar os fatores de variação no objeto. O auditor pode selecionar a amostra com base nas características de indivíduos, grupos, atividades, processos ou a entidade auditada como um todo. Amostragem qualitativa sempre requer avaliação cuidadosa e suficiente entendimento do objeto.
- 177) Quando o auditor seleciona casos para estudo aprofundado, geralmente resulta em amostras relativamente pequenas que podem responder a questões mais exploratórias e fornecer novas informações, análises e perspectivas do objeto.
- 178) Pode ser apropriado usar amostragem baseada no risco em vez de uma abordagem estatística ao selecionar itens para testes, por exemplo, ao abordar um risco significativo.

---

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



# 8

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

### Requisito

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

### Explicação

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

### Requisito

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

## Explicação

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

## Requisito

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

## Explicação

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

## REQUISITOS RELACIONADOS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS

### Requisito

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

### Explicação

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

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

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

- 197) Em um trabalho de asseguarção razoável com uma opinião não modificada, o auditor declara que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fornecer uma base para a opinião.
- 198) Em um trabalho de certificação, o auditor fornece asseguarção fazendo uma declaração clara do nível de asseguarção, seja por meio de opiniões padronizadas ou de conclusões.
- 199) Em relatórios diretos, o auditor também pode fornecer asseguarção:
- a) fazendo uma declaração clara do nível de asseguarção, por meio de conclusões que transmitem explicitamente o nível de asseguarção, ou
  - b) explicando, de uma maneira equilibrada e fundamentada, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação<sup>20</sup>.
- 200) Em um trabalho de asseguarção razoável, o auditor reúne evidência de auditoria suficiente e apropriadas para concluir se o objeto cumpre, em todos os aspectos relevantes, com os critérios adequados identificados, e fornece um relatório na forma de uma asseguarção positiva.
- 201) Em um trabalho de asseguarção limitada, o auditor reúne evidência suficiente e apropriada para abordar o objetivo do trabalho; no entanto, os procedimentos são limitados em comparação com os que são necessários em um trabalho de asseguarção razoável. O auditor então conclui, se apropriado, que nada chegou ao seu conhecimento para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis.

## Requisito

- 202) **O auditor deve preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório<sup>21</sup>.**

<sup>20</sup> Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 100/32.

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

## Explicação

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

## ESTRUTURA DO RELATÓRIO - TRABALHO DE RELATÓRIO DIRETO

### Requisito

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

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

### **Explicação**

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

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

## **ESTRUTURA DO RELATÓRIO – TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO**

### **Requisito**

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

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

### **Explicação**

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



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

## **ESTRUTURA ADICIONAL DO RELATÓRIO – ISC COM PODERES JURISDICIONAIS**

### **Requisito**

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

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

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

### **Explicação**

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

### **CONSIDERAÇÕES RELACIONADAS COM A EMISSÃO DE RELATÓRIOS DE SUPOSTOS ATOS ILÍCITOS**

#### **Requisito**

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

## Explicação

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

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

## REQUISITOS RELACIONADOS AO MONITORAMENTO

### Requisito

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

### Explicação

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

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

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

Este livro foi composto com as tipografias Arial e Bebas Neue, impresso em papel Offset Alta Alvura, gramatura 90g/m<sup>2</sup>, em dezembro de 2025. Produzido pelo Instituto Rui Barbosa.



# Instituto Rui Barbosa

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas