



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

NBASP 100

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA
DO SETOR PÚBLICO



Instituto Rui Barbosa

www.irbcontas.org.br

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas

NBASP 100
PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE
AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

Norma correspondente à *ISSAI 100* –
Fundamental Principles of Public-Sector Auditing



NBASP 100 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

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 Entidades fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 100- Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2017.

2. De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:

a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** Corresponde 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:** Corresponde 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:** Corresponde 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 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*, situa-se no **grupo 2, subgrupo 100-129 (princípios fundamentais de auditoria do setor público)**. Deste modo, ela traz os **princípios mais elementares que devem ser observados na condução de todas as ações de controle**. Estes princípios são adaptados e transformados em requisitos mandatórios e orientações nos diversos tipos de trabalho que são os objetos das demais normas dos grupos 2 e 3.



4. A **definição de auditoria** é dada no parágrafo 18 da NBASP 100 como “*um processo sistemático de obter e avaliar evidências para determinar se as informações ou condições reais de um objeto estão de acordo com os critérios aplicáveis*”. 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*.

5. As **formas de observação dos princípios da norma** acima mencionada 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 10 da NBASP 100.

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 **Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)**, 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 EFS afiliadas (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), mas sim a todas as **entidades cuja missão seja o controle externo da administração pública**, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.



Sumário

1. INTRODUÇÃO	6
3. MARCO REFERENCIAL PARA A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	10
<i>Mandato</i>	10
<i>A auditoria do setor público e seus objetivos</i>	10
<i>Tipos de auditoria do setor público</i>	11
4. ELEMENTOS DA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	13
<i>As três partes</i>	13
<i>Objeto, critério e informação do objeto</i>	13
<i>Tipos de trabalho</i>	14
<i>Confiança e asseguração na auditoria do setor público</i>	15
<i>A necessidade de confiança e asseguração</i>	15
<i>Formas de fornecer asseguração</i>	15
<i>Níveis de asseguração</i>	16
5. PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	17
<i>Requisitos organizacionais</i>	17
<i>Princípios gerais</i>	18
<i>Ética e Independência</i>	18
<i>Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais</i>	18
<i>Controle de qualidade</i>	19
<i>Gestão de equipes de auditoria e habilidades</i>	19
<i>Risco de auditoria</i>	20
<i>Materialidade</i>	21
<i>Documentação</i>	21
<i>Comunicação</i>	22
<i>Princípios relacionados ao processo de auditoria</i>	22
<i>Planejando uma auditoria</i>	22
<i>Executando uma auditoria</i>	24
<i>Relatando e monitorando</i>	25



Instituto Rui Barbosa

www.irbcontas.org.br

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



1. INTRODUÇÃO

1. Normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

2. As ISSAI ajudam os membros da INTOSAI no desenvolvimento das suas próprias abordagens profissionais de acordo com seus mandatos e leis e regulações nacionais.

3. As ISSAI formam parte da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP). Dentro desta estrutura, os Princípios da INTOSAI (INTOSAI-P) contém os princípios fundantes e basilares estruturais que estabelecem os pré-requisitos para o funcionamento adequado das EFS. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) referem-se à condução de auditorias e incluem princípios profissionais geralmente aceitos para sustentar o processo de auditoria eficaz e independente das entidades do setor público.

4. As Orientações da INTOSAI (GUID) também formam parte da IFPP. Elas fornecem orientações para auxiliar as EFS e os auditores individualmente no fortalecimento do desempenho organizacional e na implementação e aplicação práticas das ISSAI.

5. A *ISSAI 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*, extraída e elaborada com base na *INTOSAI-P 1- A Declaração de Lima*, fornece um termo de referência oficial e internacional de definição de auditoria do setor público. O conjunto completo das ISSAI é baseado nesses princípios.

6. A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” fornece informações detalhadas sobre:

- o propósito e a aplicabilidade das ISSAI;
- o contexto da auditoria no setor público;
- os elementos de auditoria do setor público;
- os princípios aplicáveis à auditoria do setor público.



2. PROPÓSITO E APLICABILIDADE DAS ISSAI

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

8. Os *Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100)* e os princípios de auditoria financeira, operacional e de conformidade¹ deles derivados podem ser utilizados para estabelecer normas oficiais de três modos:

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

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

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

9. Uma EFS pode declarar que as normas que ela desenvolveu ou adotou são baseadas ou são consistentes com os princípios das ISSAI apenas quando essas normas estão em conformidade plena com todos os princípios relevantes das ISSAI 100, 200, 300 e 400.

Os relatórios de auditoria podem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas ou são consistentes com as ISSAI ou ISSAI relevantes

¹ Nota da INTOSAI: ISSAI 200, 300 e 400.

para o trabalho de auditoria realizado. Essa referência pode ser feita declarando-se:

“Conduzimos nossa auditoria em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou são consistentes com] a ISSAI 100- Princípios Fundamentais de Auditoria de Auditoria do Setor Público [e os princípios da ISSAI 200- Princípios de Auditoria Financeira/ ISSAI 300- Princípios de Auditoria Operacional/ ISSAI 400- Princípios de Auditoria de Conformidade] das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores”²

Para adotar ou desenvolver apropriadamente normas de auditoria baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria é necessária uma compreensão de todo o texto desses princípios. Para alcançar isso, pode ser útil consultar as normas de auditoria financeira (ISSAI 2000-2899), operacional (ISSAI 3000-3899) e de conformidade (ISSAI 400-4899) relevantes.

10. As EFS podem escolher adotar as ISSAI como suas normas oficiais. Em tais casos, o auditor precisa cumprir todas as ISSAI relevantes para a auditoria. A referência às ISSAI aplicadas pode ser feita declarando-se:

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

De modo a garantir transparência, adicionalmente a declaração pode especificar quais normas de auditoria, entre as ISSAI 2000-4899, o auditor considerou relevantes e aplicou. Isso pode ser feito adicionando-se a seguinte frase:

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

11. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA), elaboradas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), estão incorporadas nas normas de auditoria financeira (ISSAI 2000-2899). Portanto, em auditorias financeiras, a referência pode ser feita tanto às ISSAI como às ISA³.

² Nota explicativa do IRB: Para fazer menção às NBASP, os relatórios dos Tribunais de Contas cujos trabalhos observaram os princípios destas podem vir com a seguinte referência:

“Conduzimos nossa auditoria [nosso trabalho] em conformidade com a(s) NBASP 100 (200/300/400), que são consistentes com a ISSAI 100- Princípios Fundamentais de Auditoria de Auditoria do Setor Público [e os princípios da ISSAI 200- Princípios de Auditoria Financeira/ ISSAI 300- Princípios de Auditoria Operacional/ ISSAI 400- Princípios de Auditoria de Conformidade] das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.”

³ Nota explicativa do IRB: Além da referência às ISSAI e às ISA, no Brasil também se pode fazer referência às suas normas correspondentes: as NBASP e as NBC-TASP, respectivamente.

As NBC-TASP são as Normas Brasileiras de Auditoria Independente de Informação Contábil-Histórica aplicáveis ao Setor Público. Elas são emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e correspondem às Normas Internacionais de Auditoria (ISA), emitidas pelo Comitê de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (IAASB) da Federação Internacional dos Contadores (IFAC). O Instituto Rui Barbosa, seguindo as orientações da INTOSAI, as adota como as normas aplicáveis aos trabalhos de auditoria financeira no setor público.



As ISSAI podem fornecer material adicional para aplicação no setor público, mas os requisitos do auditor em auditorias financeiras são os mesmos.

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

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



3. MARCO REFERENCIAL PARA A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

Mandato

13. Uma EFS exercerá sua função de auditoria do setor público dentro de um ordenamento constitucional específico e em virtude de sua missão e mandato, que lhe garantem suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições. O mandato de um órgão de auditoria governamental pode definir suas responsabilidades gerais no campo da auditoria do setor público e fazer disposições adicionais relativamente a auditorias e outros trabalhos a realizar.

14. As EFS podem ter mandatos para realizar muitos tipos de trabalho sobre qualquer tema de relevância que diga respeito às responsabilidades de gestão e de governança e ao uso apropriado de recursos e bens públicos. A abrangência ou forma desses trabalhos e dos relatórios deles decorrentes variará segundo o mandato conferido por lei à EFS.

15. Em certos países, a EFS é um tribunal, composto por juízes, com autoridade sobre os contabilistas do Estado e outros agentes públicos que lhe devem prestar contas. Nesses casos, existe uma importante relação entre essa função jurisdicional e as características da auditoria do setor público. A função jurisdicional requer que a EFS assegure que seja responsabilizado quem quer que esteja encarregado de lidar com recursos públicos, e, nesse sentido, esteja sujeito à sua jurisdição.

16. Uma EFS pode tomar decisões estratégicas para cumprir as exigências de seu mandato e outras exigências legais. Tais decisões podem incluir a definição das normas de auditoria aplicáveis, os trabalhos a serem realizados e como eles serão priorizados.

A auditoria do setor público e seus objetivos

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



18. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

19. As EFS estão a serviço desse objetivo como importantes pilares dos sistemas democráticos e como mecanismos de governança nacionais, e desempenham um importante papel no aperfeiçoamento da administração pública ao enfatizar os princípios de transparência, accountability, governança e desempenho.

20. As auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança:

- fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidências suficientes e apropriadas, relativas às entidades públicas;
- aperfeiçoando a accountability e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
- fortalecendo a efetividade⁴ dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
- criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.

21. Em geral, as auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos principais: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. Os objetivos de cada auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis.

Tipos de auditoria do setor público

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

Auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de



auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

Auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade⁵, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

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

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

⁵ 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).

4. ELEMENTOS DA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

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

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

As três partes

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

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

Objeto, critério e informação do objeto

26. O objeto da auditoria refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria. Um



objeto de auditoria apropriado é identificável e passível de avaliação ou mensuração consistente baseada em critérios, de modo que possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a opinião ou conclusão de auditoria.

27. Critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Na determinação da adequação dos critérios, o auditor deve considerar sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos, assim como sua integridade, confiabilidade e objetividade (neutralidade, aceitabilidade geral e comparabilidade com os critérios utilizados em auditorias similares). Os critérios utilizados podem depender de uma série de fatores, incluindo os objetivos e o tipo de auditoria. Critérios podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas. Os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos para lhes permitir entender como o objeto foi avaliado ou mensurado.

28. Informação sobre o objeto refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria.

Tipos de trabalho

29. Existem dois tipos de trabalho:

- Nos trabalhos de certificação a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.

- Nos trabalhos de relatório direto, é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto, de acordo com os critérios, é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.

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

- Auditoria financeira: o objeto de uma auditoria financeira é a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos,



mensurados e apresentados em demonstrações financeiras. A informação sobre o objeto são as demonstrações financeiras.

- Auditoria operacional: o objeto de uma auditoria operacional é definido pelos objetivos e questões de auditoria. Os objetos podem ser programas específicos, entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações encontradas (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um desses elementos. O auditor mensura ou avalia o objeto para avaliar a extensão na qual os critérios estabelecidos foram ou não atendidos.

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

Confiança e asseguarção na auditoria do setor público

A necessidade de confiança e asseguarção

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

Formas de fornecer asseguarção

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

- Por meio de opiniões e conclusões que transmitam explicitamente o nível de asseguarção. Isso se aplica a todos os trabalhos de certificação e a certos trabalhos de relatório direto.

- De outras formas. Em alguns trabalhos de relatório direto, o auditor não dá uma declaração explícita de asseguarção sobre o objeto. Em tais casos, o auditor fornece aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo explicitamente como achados, critérios e conclusões foram desenvolvidos, de uma maneira equilibrada e razoável, e porque as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação.

Níveis de asseguaração

33. A asseguaração pode ser razoável ou limitada.

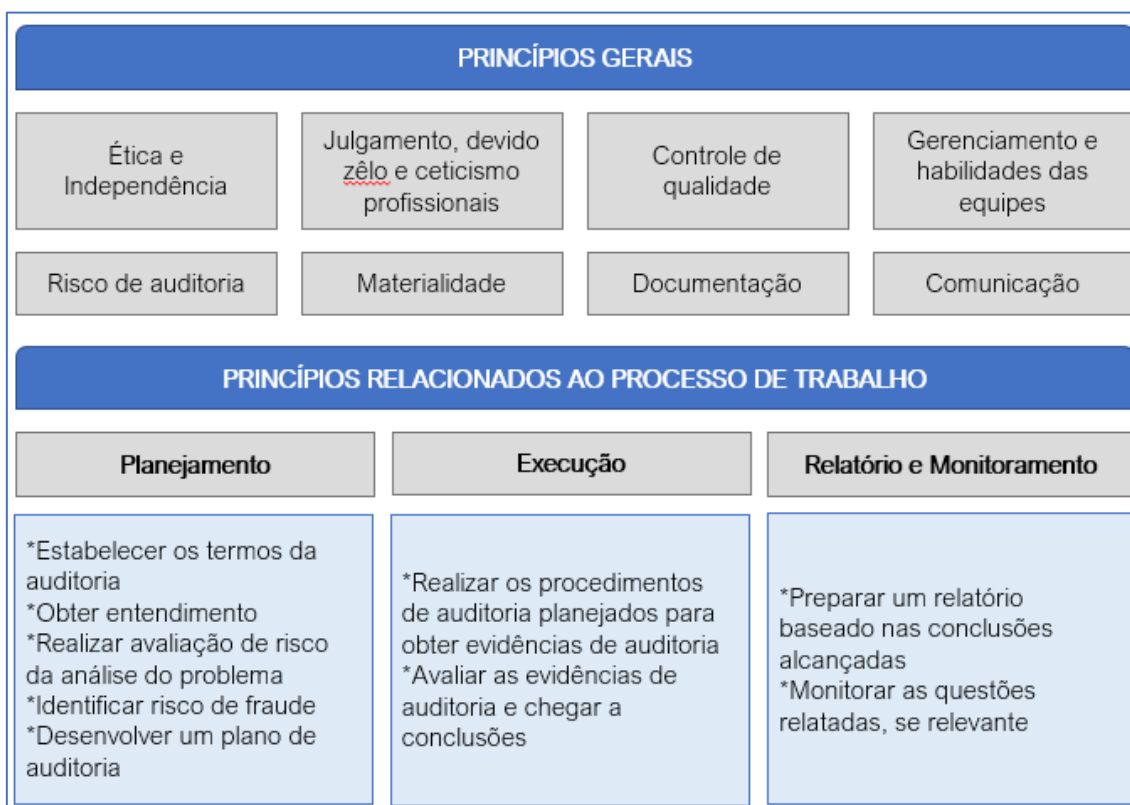
A asseguaração razoável é alta, mas não absoluta. A conclusão da auditoria é expressa de forma positiva, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação sobre o objeto fornece uma visão verdadeira e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

Ao fornecer uma asseguaração limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. Os procedimentos executados em uma auditoria de asseguaração limitada são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguaração razoável, mas é esperado que o nível de asseguaração, baseado no julgamento profissional do auditor, seja significativo para os usuários previstos. Um relatório de asseguaração limitada transmite a natureza limitada da asseguaração fornecida.

5. PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

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

Áreas cobertas pelos princípios de auditoria do setor público



Requisitos organizacionais

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

Cada EFS deve estabelecer e manter procedimentos para a ética e o controle de qualidade no nível organizacional, a fim de proporcionar um nível de



segurança razoável de que a EFS e seu pessoal cumpram as normas profissionais e as exigências éticas, legais e regulamentares aplicáveis. A “ISSAI 130 – Código de Ética”⁶ e a “ISSAI 140 – Controle de Qualidade para EFS”⁷ contêm os princípios, os requisitos e os formulários⁸ a esse respeito. A existência desses procedimentos no nível da EFS é um pré-requisito para a aplicação ou o desenvolvimento de normas nacionais baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria.

Princípios gerais

Ética e Independência

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

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

Os auditores podem encontrar os princípios basilares da INTOSAI sobre a independência na “INTOSAI-P 10 – Declaração do México sobre a Independência das EFS”⁹. Os princípios éticos fundamentais de integridade, independência e objetividade, competência, comportamento e confidencialidade profissionais e transparência são definidas na “ISSAI 130- Código de Ética”, junto com os requisitos e materiais de aplicação relacionados.

Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais

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

⁶ Nota explicativa do IRB: Norma convergida ao contexto brasileiro e acolhida como Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público em 2015 com o título “NBASP 30- Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas”. Com a reorganização das NBASP em 2020, esta norma foi renumerada como NBASP 130.

⁷ Nota explicativa do IRB: Norma convergida ao contexto brasileiro e acolhida como Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público em 2015 com o título “NBASP 40- Controle de Qualidade das auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas”. Com a reorganização das NBASP em 2020, esta norma foi renumerada como NBASP 140.

⁸ Nota de tradução do IRB: a expressão original é “*application materials*”, sem tradução direta para o português.

⁹ Nota explicativa do IRB: Norma convergida ao contexto brasileiro e acolhida como Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público em 2015 com o título “NBASP 10- Independência dos Tribunais de Contas”.



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

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia se a evidência obtida ao longo da auditoria é suficiente e apropriada. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos.

O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho.

Controle de qualidade

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

As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado. Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos. Os auditores das EFS podem encontrar orientação adicional na ISSAI 140- Controle de Qualidade para EFS.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

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

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



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

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

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

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

Risco de auditoria

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

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

Quando o objetivo é fornecer asseguração razoável, o auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, dadas as circunstâncias da auditoria. A auditoria pode também visar fornecer asseguração limitada, caso em que o risco aceitável de não conformidade com critérios é maior do que em uma auditoria de asseguração razoável. A auditoria de asseguração limitada fornece



um nível de asseguarção que, no julgamento profissional do auditor, será significativo para os usuários previstos.

Materialidade

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

A materialidade é relevante em todas as auditorias. Uma questão pode ser julgada materialmente significativa se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos.

Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor acerca das necessidades dos usuários. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens, tomados em conjunto. A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor, mas também tem aspectos quantitativos, bem como qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre.

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

Documentação

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

A documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.



Comunicação

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

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

Princípios relacionados ao processo de auditoria

Planejando uma auditoria

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

As auditorias podem ser exigidas pela legislação, solicitadas por um órgão legislativo ou de controle, iniciadas pelo próprio órgão de auditoria governamental ou realizadas por simples acordo com a entidade auditada. Em todos os casos, o auditor, a administração da entidade auditada, os responsáveis pela governança e outros, conforme aplicável, devem chegar a um entendimento comum e formal acerca dos termos da auditoria e dos seus respectivos papéis e responsabilidades. Informações importantes podem incluir o objeto, o escopo e os objetivos da auditoria, o acesso aos dados, o relatório que resultará da auditoria, o processo da auditoria, as pessoas de contato e os papéis e responsabilidades das diferentes partes envolvidas no trabalho.

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

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



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

A natureza dos riscos identificados variará de acordo com o objetivo da auditoria. O auditor deve considerar e avaliar o risco de diferentes tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto. Tanto riscos gerais como específicos devem ser considerados. Isso pode ser alcançado mediante procedimentos que servem para obter um entendimento da entidade ou do programa e seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes. O auditor deve avaliar as respostas da administração aos riscos identificados, incluindo o desenho e a implementação de controles internos para tratá-los. Em uma análise de problemas, o auditor deve considerar as indicações atuais de problemas ou desvios em relação ao que deveria ser ou é esperado. Esse processo envolve examinar vários indicadores de problemas a fim de definir os objetivos da auditoria. A identificação de riscos e seus impactos na auditoria deve ser considerada ao longo de todo o processo de auditoria.

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

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

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

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

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

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



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

Executando uma auditoria

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

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

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

O auditor deve respeitar todos os requisitos relacionados à confidencialidade.

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

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

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

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



Relatando e monitorando

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

O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. O propósito também é facilitar o monitoramento de ações corretivas. Em algumas EFS, como tribunais de contas com função jurisdicional, isso pode incluir a emissão de relatórios juridicamente vinculantes ou decisões judiciais.

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

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

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

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

Trabalhos de certificação

Nos trabalhos de certificação, o relatório de auditoria pode expressar uma opinião quanto a estar a informação sobre o objeto, em todos os aspectos relevantes, livre de distorções ou se o objeto está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos. Em um trabalho de certificação, o relatório é, geralmente, chamado de Relatório do Auditor.

Trabalhos de relatório direto

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



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

Opinião

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

- qualificada (exceto por) – quando o auditor discorda com, ou é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada acerca de, certos itens do objeto que são ou podem ser relevantes mas não generalizados;
- adversa – quando o auditor, após ter obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, conclui que desvios ou distorções, quer individualmente ou no agregado, são relevantes e generalizados;
- abstenção – quando o auditor é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, devido a uma incerteza ou limitação de escopo que é tanto relevante quanto generalizada.

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

Monitoramento

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