



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

NBASP 4900

ORIENTAÇÕES SOBRE NORMAS E CRITÉRIOS
A SEREM CONSIDERADOS AO EXAMINAR OS
ASPECTOS DE REGULARIDADE E LEGITIMIDADE
NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

2025



Categoria da NBASP:

- NBASP- Grupo 3. Orientações aplicáveis às atividades de controle do setor público.

Evolução INTOSAI

- GUID 4900 aprovada em 2020

Evolução IRB

- Incorporado mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2025. Tradução para o português do texto da GUID 4900 em inglês sem alterações de conteúdo.



NBASP 4900 – Orientação sobre normas e critérios a serem considerados ao examinar os aspectos de regularidade e legitimidade na auditoria de conformidade

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 4900 – Orientação sobre normas e critérios a serem considerados ao examinar os aspectos de regularidade e legitimidade na auditoria de conformidade*, que é a tradução realizada pelo Instituto Rui Barbosa para o português da GUID 4900 – *Guidance on Authorities and Criteria to be considered while examining the regularity and propriety aspects in Compliance Audit*, incorporada à estrutura das NBASP em 2025.
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 instituições de controle, 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 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 4900 – Orientação sobre normas e critérios a serem considerados ao examinar os aspectos de regularidade e legitimidade na auditoria de conformidade*, situa-se no grupo 3, subgrupo 4900-4999 (orientações suplementares para auditorias de conformidade). Deste modo, ela traz os princípios que devem ser observados pelo Tribunal de Contas para estimular e garantir um compromisso com a alta qualidade dos seus trabalhos e atividades.
4. 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.
5. A norma faz menção às **Instituições Superiores de Controle (ISC)**, denominação genérica que a INTOSAI utiliza para todas as suas organizações filiadas, que têm as mais diversas missões 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 incumbência seja o controle externo da administração pública**, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.



SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2. OBJETIVOS	6
3. DEFINIÇÕES	7
4. ESCOPO DA ORIENTAÇÃO	9
5. FONTES PARA CRITÉRIOS NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	10
5.1. Normas como fonte de critérios de regularidade	11
5.2. Normas como fonte para critérios de legitimidade	14
6. PROCESSO DE DERIVAÇÃO DE CRITÉRIOS A PARTIR DAS FONTES	19
7. DIFERENÇAS ENTRE CRITÉRIOS DE REGULARIDADE E LEGITIMIDADE	22
8. DIVULGAÇÃO DE FONTES/CRITÉRIOS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA	24



1

INTRODUÇÃO

1. Há necessidade de orientação específica na identificação da regularidade e/ou critérios de legitimidade na auditoria de conformidade. As ISSAIs definem que a auditoria de conformidade pode tratar da regularidade (adesão a critérios formais, como leis, regulamentos e acordos que são obrigatórios para o auditado) e/ou da legitimidade (observância dos princípios gerais que regem a boa gestão financeira e a gestão operacional, bem como a conduta de agentes públicos). Embora a regularidade seja o foco principal da auditoria de conformidade, a legitimidade também pode ser pertinente no contexto do setor público, no qual existem certas expectativas em relação à gestão financeira, administrativa e orçamentária e à conduta dos agentes públicos. Dependendo do mandato da Instituição Superior de Controle (ISC), o escopo da auditoria pode, portanto, incluir aspectos de legitimidade.



2

OBJETIVOS

2. O objetivo desta orientação é fornecer suporte aos auditores na identificação de critérios adequados de regularidade e legitimidade em uma auditoria de conformidade. Esta orientação se aprofunda na diferença e nas relações entre os conceitos de regularidade e de legitimidade.



3

DEFINIÇÕES

3. *Auditoria de conformidade* – um dos três tipos de auditoria do setor público, é a avaliação independente de um determinado objeto em relação às normas identificadas como critérios. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se as atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada¹. As auditorias de conformidade podem incluir critérios de regularidade² e/ou legitimidade³, dependendo do mandato da ISC e da sua jurisdição⁴. Os critérios identificam evidências que podem ser usadas posteriormente como base para decisões jurisdicionais ou sanções aplicadas pelas autoridades competentes.
4. *Normas* – leis, regras, regulamentos, políticas, tratados internacionais e convenções, códigos estabelecidos, termos acordados ou princípios gerais que regem as gestões financeira, administrativa e orçamentária do setor público e a conduta de agentes públicos, Códigos de Ética e outras normas das quais se derivem 'critérios' para verificação de conformidade ao se realizar uma auditoria de conformidade.
5. *Critérios* – referências (benchmarks) usadas para avaliar um objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias. Os critérios podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser derivados de várias normas.

1 NBASP 4000/2.

2 Nota de tradução do IRB: tradução adotada para "regularity".

3 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.

4 NBASP 400/13, NBASP 4000/24.



6. *Regularidade* refere-se à adesão às normas formais, como leis relevantes ou resoluções legislativas ou outros instrumentos estatutários, instruções emitidas por autoridades públicas com poderes previstos em lei, com os quais a entidade auditada é obrigada a cumprir⁵. Termos vinculantes para o auditado, por exemplo, acordos e contratos também podem ser considerados como uma parte da regularidade.
7. *Legitimidade* refere-se à conformidade com princípios e estruturas gerais que regem a boa gestão financeira e administrativa e as condutas dos agentes públicos⁶. No contexto da auditoria do setor público, isso incluiria padrões de comportamento convencionalmente aceitos na gestão do setor público e na prestação de serviços públicos⁷.
8. O *objeto* refere-se à informação, condição ou atividade que é medida ou avaliada de acordo com certos critérios⁸.
9. A *boa gestão financeira, administrativa e orçamentária* significa geralmente princípios aceitos que regem a conduta dos agentes públicos na execução de transações financeiras (decisões e operações). Além disso, a gestão administrativa refere-se aos princípios que regem a aplicação das regras que regulamentam os sistemas administrativos de prestação de serviços públicos.
10. A *conduta dos agentes públicos* refere-se ao discernimento ético, ao comportamento e à disciplina segundo os quais se observam as normas e a moral da sociedade.

5 NBASP 400/13, 32, 24.

6 NBASP 400/13.

7 Oxford English Dictionary (OED).

8 NBASP 100/26.



4

ESCOPO DA ORIENTAÇÃO

11. Esta Orientação fornece diretrizes suplementares de auditoria em relação à norma de auditoria de conformidade, NBASP 4000, e não contém requisitos adicionais para a realização da auditoria.
12. A Orientação é destinada a auditores que precisam de uma diretriz sobre as fontes de critérios em auditoria de conformidade e como identificar critérios derivados dessas fontes. A pertinência de se considerar critérios de legitimidade ao realizar uma auditoria de conformidade dependerá do mandato da ISC, dos termos e circunstâncias do trabalho individual. Auditores que fazem uso desta Orientação no contexto de uma auditoria de conformidade que não inclui critérios de legitimidade devem desconsiderar qualquer diretriz fornecida em relação à legitimidade.



5

FONTES PARA CRITÉRIOS NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

13. As normas são as fontes de critérios e servem como elemento fundamental na auditoria de conformidade. Sua estrutura e conteúdo fornecem critérios de auditoria e estabelecem o marco regulatório para a condução da auditoria. Normas podem ser usadas para desenvolver critérios de regularidade e de legitimidade. Devido a diferentes estruturas legais, as ISCs podem interpretar os conceitos de regularidade e legitimidade de maneira diferente.
14. Critérios adequados são necessários para garantir uma mensuração razoavelmente consistente de um objeto usando julgamento profissional. Sem o referencial fornecido por critérios adequados, quaisquer achados de auditoria ou conclusões ficam sujeitos a interpretações individuais e equívocos.
15. As NBASPs exigem que cada auditoria tenha critérios adequados às suas circunstâncias. Uma vez identificados os critérios disponíveis, o auditor precisa verificar se são adequados. Para determinar a adequação dos critérios, o auditor terá que considerar sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos, bem como sua completude, confiabilidade e objetividade. Critérios adequados exibem as mesmas características independentemente de serem critérios de regularidade ou legitimidade: são relevantes, completos, confiáveis, neutros, compreensíveis, úteis, comparáveis, aceitáveis e disponíveis⁹.

⁹ NBASP 4000/118.



5.1 NORMAS COMO FONTE DE CRITÉRIOS DE REGULARIDADE

16. A regularidade diz respeito ao cumprimento das normas decorrentes da lei, regras, regulamentos e acordos.
17. As normas como fontes para os critérios de regularidade podem incluir:
 - Resoluções plenárias parlamentares, incluindo políticas públicas;
 - Direito internacional ao qual o país aderiu ou incorporou, como direito marítimo, direito penal internacional e direito dos refugiados ou lei de países estrangeiros que afetam organizações nacionais, como a lei emitida pelos EUA “Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras (FATCA)”;
 - Tratados internacionais e supranacionais, como direitos de partilha dos fluxos do rio;
 - Leis e regulamentos, regras e outros atos legislativos;
 - Leis e resoluções orçamentárias constitucionais e as leis orçamentais anuais;
 - Regulamentações com efeito financeiro na gestão pública;
 - Regulamentos que regem os sistemas administrativos e funcionais de um Estado ou país;
 - Jurisprudência elaborada pelas autoridades com jurisdição sobre o objeto;
 - Contratos/acordos (por exemplo, com fornecedores); e
 - Normas, procedimentos e processos internos emitidos pela entidade auditada (aplicável dependendo se ela está sujeita às regras formais da legislação).



18. As fontes dos critérios de regularidade podem ser amplamente descritas da seguinte forma¹⁰:
- Legislação Primária – Essas normas podem incluir a Constituição, atos formais e leis, regras e regulamentos que regem um objeto, que, em conjunto, podem ser categorizados como estruturas legais primárias.
 - Legislação Secundária – As normas também podem ser disposições de códigos, ordens emitidas por autoridades reguladoras do governo ou por órgãos reguladores e decisões jurisdicionais e sua jurisprudência. Estes podem ser categorizados como Legislação Secundária que regem uma atividade ou informação que seja objeto de auditoria.
 - Disposições Contratuais – As normas também podem ser tratados, acordos, contratos etc. relativos ao objeto de auditoria, que são de natureza contratual e legalmente exigíveis em um país. Por exemplo, o gerenciamento de acordos de terceirização seria auditado em relação às disposições do contrato/acordo.
19. Existe uma relação hierárquica entre os diferentes tipos de normas legislativas. A Constituição do país é normalmente a mais alta norma, seguida por leis, regras, regulamentos e outros atos legislativos. Uma norma que é inferior nessa hierarquia ou faz parte da legislação secundária não pode exceder as determinações da norma que é superior na hierarquia. Por exemplo, se as leis que regem um regime de previdência social em uma jurisdição estabelecem os requisitos para a concessão de benefícios sociais, regras subsequentes ou regulamentos emitidos sob essas leis não podem alterar esses requisitos. Em uma auditoria de conformidade o auditor deve garantir que os critérios derivados da legislação secundária cumpram o requisito das regras superiores.
20. Dependendo do sistema legal nacional, essa hierarquia também pode incluir certas regras legais gerais ou princípios do direito, que não foram codificados em um ato constitucional ou legal escrito. Por exemplo, uma agência governamental que decide sobre benefícios sociais pode estar sujeita à regra geral de que todos os segurados devem ser tratados de maneira igual, mesmo que essa regra não seja explicitamente declarada em nenhum ato que reja o regime de previdência (princípio da igualdade).

¹⁰ <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. A teoria pura do direito de Kelsen é baseada em estrutura piramidal de hierarquia de normas que dirigem a validade da norma básica que ele denominou como Grundnorm (norma básica). De acordo com esta teoria, Kelsen considera a ciência jurídica como uma pirâmide de normas com Grundnorm no ápice. As normas subordinadas são controladas por normas superiores a elas.



21. A maioria das normas se origina das premissas e decisões básicas do legislativo nacional, mas podem ser emitidas em um nível inferior na estrutura organizacional do setor público, por exemplo, como instruções normativas etc.¹¹ Ao mesmo tempo, regras e regulamentos derivados de um nível inferior devem ser claramente rastreáveis às regras e aos regulamentos emitidos pelo legislativo nacional. Além disso, disposições contratuais devem ser consistentes com as disposições aplicáveis das regras e regulamentos.

22. Códigos estabelecidos e termos acordados também podem ser considerados como normas – fontes de critérios de regularidade. Isso inclui tratados internacionais, como:
 - Tratados que estabelecem organizações internacionais ou supranacionais quando adotado por um país;
 - Tratados com conteúdo fiscal ou orçamentário vinculante, quando adotados por um país;
 - As decisões judiciais emitidas pelas instituições competentes de âmbito internacional ou supranacionais com efeito direto e vinculante na ordem jurídica de cada estado membro, por exemplo acordos/tratados internacionais sobre temas de mudanças climáticas e desenvolvimento sustentável quando adotados por um país; e
 - Outros acordos e contratos relativos ao objeto da auditoria, de natureza contratual e legalmente executáveis em um país.

23. A maioria dos países elabora políticas para certos setores da economia nacional. Tais políticas podem ser aprovadas/sancionadas pelo parlamento/governo. Políticas são metarregras (regras que governam outras regras) nesse contexto. Políticas devem relacionar-se com todos os instrumentos jurídicos que regulam o setor em particular, e o marco legal deve estar de acordo com estas políticas. Assim, as políticas podem ser diretamente relevantes como critérios quando as ISCs avaliam ou verificam a conformidade na implementação dos conteúdos e intenções das políticas.

24. Ao derivar critérios de regularidade das normas e descrevê-los, o auditor é aconselhado a usar os artigos, parágrafos, seções, capítulos etc. das normas, que são relevantes para o objeto específico da auditoria.

11 NBASP 4000/113.



5.2. NORMAS COMO FONTE PARA CRITÉRIOS DE LEGITIMIDADE

25. Enquanto a regularidade diz respeito ao cumprimento das normas decorrentes de leis e regulamentos etc., a legitimidade está relacionada às expectativas dos usuários previstos e a padrões de conduta, comportamento e/ou governança corporativa ou do setor público. Dependendo da legislação, pode incluir valores e princípios geralmente aceitos, como equidade e integridade, bem como definir atitudes como: evitar o lucro pessoal em negócios públicos, usar de imparcialidade na nomeação de agentes públicos, evitar o nepotismo não dando oportunidades a familiares e amigos, garantir a ampla concorrência nas licitações de contratos e a isonomia entre licitantes em potencial, além de estabelecer limites para evitar desperdício e gastos excessivos (por exemplo, no que diz respeito à classe de passagens aéreas). Em muitas legislações, alguns desses exemplos foram codificados em regras ou leis formais (ou seja, ampla concorrência e combate ao nepotismo) e, portanto, seriam considerados como critérios de regularidade.
26. Normas para critérios de legitimidade são normalmente de natureza geral e, portanto, os critérios podem ser de identificação mais complexa do que os critérios decorrentes de normas que regem os critérios de regularidade.
27. Os critérios adequados, tanto de regularidade quanto de legitimidade, apresentam as mesmas características: são relevantes, completos, confiáveis, neutros, compreensíveis, úteis, comparáveis, aceitáveis e disponíveis¹². No caso da regularidade, muitas vezes pode ser relativamente fácil estabelecer que os critérios tenham essas características já que são derivados de atos legais ou de outras fontes normativas. Pode exigir uma consideração mais cuidadosa quando o auditor considera critérios de legitimidade. Portanto, é importante que o auditor examine em que medida os critérios utilizados para formar uma conclusão tenham um grau suficiente dessas características. A formação de conclusões de auditoria baseadas em critérios de legitimidade pode ser menos objetiva em comparação com os critérios de regularidade. Assim, a necessidade de se basear no julgamento profissional do auditor tende

12 NBASP 4000/118.



a ser maior no caso de utilização dos critérios de legitimidade do que no caso de critérios de regularidade.

28. Dependendo do contexto local, as normas (fontes) para critérios de legitimidade podem ser derivadas de:
- Princípios gerais para agentes públicos ao incorrerem em despesas públicas com bens e serviços;
 - Princípios e práticas de proteção de fundos públicos contra perdas ou desperdícios;
 - Códigos de conduta/governança que estabelecem princípios amplos para orientar a conduta de agentes públicos;
 - Princípios éticos (incluindo requisitos de divulgação de conflito de interesses); e
 - Boas práticas nacionais ou internacionais.
29. Além disso, os critérios de legitimidade podem referir-se a comportamentos convencionalmente aceitos no setor público nas áreas de gestão financeira, administrativa e orçamentária e na conduta dos agentes públicos. As normas escritas para este comportamento aceitável podem variar entre legislações, dependendo das normas, práticas de negócios etc. Não há critérios de legitimidade universalmente aceitos e, portanto, o auditor deve dar a devida consideração às normas escritas vigentes em que a auditoria é conduzida. Essas normas podem ser expressas em documentos que tratam das expectativas gerais de comportamento de negócios públicos e de agentes públicos na gestão financeira, administrativa e orçamentária do setor público e na prestação de serviços públicos. Dessa forma, a ISC terá transparência em sua comunicação sobre critérios de legitimidade identificados como relevantes e usados como norma na auditoria, por meio da documentação tempestiva e adequada das decisões profissionais do auditor.
30. Um exemplo em que o auditor está auditando a elegibilidade das despesas e os termos do contrato que definem a elegibilidade não são muito específicos: um contrato de partilha de produção de petróleo obrigava o contratado a relatar todos os custos (custos de ativos de capital e custos operacionais) ao governo. Essas despesas seriam reembolsadas por meio de um mecanismo de recuperação de custos. Os auditores identificaram que algumas das despesas não se relacionavam diretamente com as atividades de extração, processa-



mento, transporte, marketing e vendas. O contratado reivindicou algumas despesas de entretenimento, como associação a clubes esportivos, celebrações religiosas e de feriados nacionais, ou doações para eventos comunitários. Tal situação ocorreu porque o governo não especificou categorias de custos elegíveis e/ou limites de custo no contrato, em particular para aqueles custos não relacionados às operações petrolíferas. Ainda que as categorias de custos elegíveis não fossem adequadamente especificadas, o governo e o contratado tinham que seguir princípios de legitimidade.

31. Outro exemplo de critérios de legitimidade derivados de um código de conduta para agentes públicos é que eles devem se declarar impedidos de participar de transações que impliquem em conflitos de interesse ou quando existam relações de parentesco. O termo conflito de interesses pode ser entendido em algumas jurisdições em termos do relacionamento ou grau de parentesco entre o agente público e o contratante. Em algumas jurisdições, os critérios para julgar a natureza da relação que constitui conflito de interesses podem não existir. Quando tais critérios específicos não existirem, o auditor terá que confiar no julgamento profissional para formar uma conclusão sobre se um determinado relação constitui um conflito de interesses e, portanto, uma violação dos critérios de legitimidade. Na maioria dos casos, o critério de conflito de interesses será aplicado a negócios públicos com o cônjuge do agente público, a menos que isso seja especificamente permitido por regra ou se refira a um ato negocial que ocorreu em condições de plena concorrência. O auditor pode adotar este princípio geral para concluir se houve algum conflito de interesses.
32. A legitimidade está ligada ao dever fiduciário daqueles a quem foi confiada a gestão pública. Isso inclui o dever de agir de boa-fé e com o mais alto padrão de cuidado, honestidade e lealdade. Representa a obrigação legal do agente de agir no melhor interesse público. Os deveres fiduciários do agente público são geralmente descritos na legislação, instruções parlamentares ou código de ética. Portanto, a legitimidade geralmente está relacionada com as expectativas do usuário previsto decorrente de códigos de conduta, comportamento e governança corporativa.
33. Dependendo da jurisdição, isso pode incluir valores convencionalmente aceitos e normas, como equidade e integridade, e exercício da prudência. Critérios relativos à legitimidade também podem estar relacionados às expectativas em relação ao comportamento, por exemplo, o que pode ser considerado aceitável em relação à classe de uma passagem aérea ou à categoria da hospedagem e ao nível de entretenimento pago com recursos públicos em uma viagem, caso tais limites não sejam explicitamente declarados pelos regulamentos.



34. Em alguns casos, os princípios e as estruturas gerais que regem uma boa gestão financeira e administrativa podem não estar totalmente codificados, estar somente implícitos ou possuir sua base em princípios fundamentais do direito. Nesses casos, as ISCs podem considerar se há uma deficiência na condução da gestão e, em caso afirmativo, devem identificar o responsável por essa deficiência.
35. Enquanto os critérios de regularidade são juridicamente vinculantes para as entidades auditadas, as fontes de critérios de legitimidade são normas convencionalmente aceitas de caráter moral e com natureza ética, e estão intimamente ligadas aos valores e convenções sociais em uma sociedade para os quais existe um amplo apoio entre os cidadãos.
36. A legitimidade é um conceito amplo, passível de variadas interpretações e influenciado por múltiplos fatores, incluindo diferenças culturais. No que diz respeito à legitimidade, as intenções legislativas têm um sentido mais amplo – suas expectativas sobre a forma como os negócios públicos devem ou não ser conduzidos; suas expectativas sobre a forma como os agentes públicos devem ou não se comportar ao gerir recursos públicos.
37. As melhores práticas ou o padrão de uma boa conduta podem mudar ao longo do tempo devido a novos conhecimentos, mas a obrigação dos agentes públicos de seguir as melhores práticas não muda. Um exemplo podem ser as questões ambientais, onde a melhor prática muda ao longo do tempo pelo aumento do conhecimento do ambiente e de novas soluções tecnológicas.
38. As normas e os critérios relativos à legitimidade também são mais sensíveis ao contexto do que aqueles relativos à regularidade. Esse aspecto precisa ser considerado ao avaliar as evidências de auditoria e ao relatar sobre aspectos de legitimidade na auditoria de conformidade.
39. Ao determinar os critérios de legitimidade, as ISCs podem considerar a aplicação de algumas regras de legitimidade na despesa pública e ter em mente se a gestão utilizou o bom senso, por exemplo:
 - A despesa não deve, *prima facie*, ser maior do que a ocasião requer;
 - Todo agente público deve exercer a mesma vigilância em relação às despesas incorridas com dinheiro público que uma pessoa de prudência ordinária, dadas as mesmas condições, exerceria em relação às despesas do seu próprio dinheiro;



- Nenhuma autoridade deve exercer o poder de autorizar a despesa que, direta ou indiretamente, resulte em vantagem própria;
- Conformidade com os princípios de plena concorrência em negócios contratuais;
- Primazia do benefício da maioria sobre o individual;
- Equidade, integridade, ausência de lucro pessoal nos negócios públicos, assim como imparcialidade na nomeação de pessoal, com foco no mérito;
- Salvaguarda dos recursos pertencentes à população do país (recursos naturais).
- Distinção entre situações normais e de emergência no momento da aquisição/utilização de estoques estratégicos de certos produtos, por exemplo, procedimentos para utilização/controle de munição pelas forças armadas durante o tempo de paz e durante uma ação militar.

Se não houver procedimentos prescritos para incorrer em despesas públicas sob certas circunstâncias especiais, por ex. durante uma emergência como inundação, os critérios de legitimidade a serem seguidos podem ser se o agente público exerceu o mesmo nível de prudência que um indivíduo comum exerceria ao incorrer em tais despesas. Um indivíduo comum provavelmente se desviará de procedimentos prescritos, como convites para licitações etc., para salvar vidas ou propriedades em uma emergência. O auditor deve, portanto, usar seu julgamento profissional com base no comportamento esperado de um homem de prudência ordinária para chegar à conclusão da auditoria sobre se os desvios de procedimentos para obter material de socorro, que deveriam ser seguidos foram justificados em caso de emergências.



6

PROCESSO DE DERIVAÇÃO DE CRITÉRIOS A PARTIR DAS FONTES

40. As NBASPs exigem que o auditor identifique os critérios de auditoria relevantes antes da auditoria para fornecer uma base para uma conclusão/opinião sobre o objeto¹³. Os critérios devem ser disponibilizados aos usuários previstos e outros, conforme necessário. Também devem ser comunicados à parte responsável.¹⁴
41. Cada auditoria deve ter critérios adequados ao escopo e às circunstâncias da auditoria. Durante o planejamento da auditoria, com base no escopo da auditoria e na avaliação de riscos, o auditor deriva os critérios de normas formais ou normas convencionalmente aceitas, e os aplica para a avaliação da conformidade do objeto às normas.
42. Para chegar a critérios de auditoria adequados, o auditor precisa derivar os critérios das normas e descrevê-los como relevantes para o objeto. A descrição é uma interpretação das normas feitas para o objeto específico da auditoria. Na interpretação dos critérios de regularidade e legitimidade, as intenções e premissas estabelecidas na elaboração da lei podem ser levadas em consideração.
43. A determinação dos critérios de auditoria de conformidade é um processo importante, que requer julgamento profissional considerável por parte do auditor e conhecimento tanto das normas relevantes e suas fontes de interpretação, o que requer um nível de experiência no exercício da auditoria. Para avaliar o cumprimento das normas do setor público, é necessário ter conhecimento suficiente da estrutura e do conteúdo das próprias normas.

¹³ NBASP 4000/10.

¹⁴ NBASP 4000/97.



44. A comunicação dos critérios com a entidade auditada é fundamental para permitir ao auditado contribuir com os critérios. As ISCs são aconselhadas a se envolver nesta comunicação o mais cedo possível no processo de auditoria, a fim de garantir que uma vez realizada, a auditoria será relevante. Os critérios derivam especificamente das normas que regem o auditado ou normas convencionalmente aceitas, e os critérios não podem ser usados automaticamente de um objeto para outro. Nos casos em que o auditado não concorde com os critérios, o auditor considera se a discordância se deve ao fato de os critérios não serem adequados ou de o auditado não desejar ser avaliado com base nesses critérios. As contribuições do auditado devem ser gerenciadas pelo auditor, garantindo a independência da instituição superior de auditoria.
45. Critérios de auditoria adequados, tanto de regularidade quanto de legitimidade, devem apresentar as características listadas na NBASP 4000¹⁵. Isso é especialmente importante ao selecionar critérios de legitimidade e ao comunicá-los e explicá-los ao auditado. Ao se determinar os critérios de auditoria adequados, pode ser levado em conta o seguinte:
- Os critérios devem ser adequadamente “operacionalizados”¹⁶ para as circunstâncias particulares da auditoria, de modo a ser capaz de alcançar conclusões de auditoria significativas.
 - Em muitas auditorias de conformidade, as normas aplicáveis serão claramente identificáveis. Por exemplo, em alguns casos uma lei ou regulamento (ou seu artigo, parágrafo, seção, capítulo etc.) podem ser suficientemente claros para serem usados diretamente como um critério. Se surgirem situações nas quais possa haver dúvida sobre qual é a interpretação correta da norma relevante, os auditores do setor público podem entender útil considerar as intenções e premissas estabelecidas na elaboração da norma (por exemplo, lei), ou para consultar o órgão específico responsável pela legislação. Se isso não for uma opção no sistema jurídico, os auditores do setor público podem seguir as regras decorrentes de seu sistema jurídico sobre a interpretação das leis, quando necessário e legalmente admissível. Os auditores também podem considerar relevantes decisões tomadas pelo Poder Judiciário¹⁷.
 - Em alguns casos, as disposições relevantes das normas podem não ser claras, por exemplo, quando um ato legislativo estabelece que

15 NBASP 4000/118.

16 A operacionalização de uma variável geralmente envolve esclarecer como a medição da variável deve ser realizada. Isso pode ser feito usando um indicador, que indica com a maior precisão possível como a variável deve ser medida, traduzida da Grande Enciclopédia Norueguesa.

17 NBASP 4000/117.



disposições mais específicas devem ser definidas pelo órgão administrativo competente e essas disposições ainda não foram elaboradas. Nesses casos, os auditores do setor público declaram claramente no relatório de auditoria o que eles consideram que a legislação pertinente exige, ou que o escopo da auditoria foi limitado e as razões para esta limitação. Por exemplo, neste caso, o relatório pode indicar que a definição insuficiente da lei limitou os critérios de auditoria aplicados e que é necessário que medidas corretivas sejam tomadas.

- Em alguns casos, as normas subordinadas podem não ser consistentes com as normas primárias. Nestes casos a falta de consistência pode ser um achado em si. No entanto, as disposições da legislação primária devem prevalecer sobre a legislação subordinada. Por exemplo, se a lei que rege a licitação exige processo de licitação compulsório, as normas dela decorrentes preveem uma exceção, a auditoria deve adotar disposições da lei como uma norma apropriada. Assim, para avaliar o cumprimento das normas do setor público, é necessário ter conhecimento suficiente da estrutura e conteúdo das próprias normas.¹⁸
- A abordagem de auditoria também pode ser dividida em partes, ou o escopo restringido, de modo que critérios claramente identificáveis possam ser aplicados.

18 NBASP 400/30.



7

DIFERENÇAS ENTRE CRITÉRIOS DE REGULARIDADE E LEGITIMIDADE

46. Por exemplo: espera-se universalmente que os agentes públicos realizem uma análise financeira, administrativa e orçamentária durante a realização de um processo de aquisição. Se, em uma jurisdição particular, existem regras específicas, regulamentos e procedimentos etc. a serem seguidos nos processos de aquisição, exigindo um processo de licitação apropriado, a avaliação das propostas e a adjudicação de um contrato baseado em parâmetros prescritos, a natureza desses critérios específicos os tornam critérios de regularidade. Se, no entanto, essa expectativa de seguir princípios da boa gestão financeira, administrativa e orçamentária em licitações públicas, não estão codificadas em nenhuma lei, ou existem deficiências nessa codificação, os critérios de auditoria a serem adotados podem ser os princípios geralmente aceitos que regem a conduta dos agentes públicos na realização das transações financeiras na administração pública. Esses princípios gerais podem ser expectativas razoáveis de procedimentos de aquisição transparentes, expectativas de prestação de contas de agentes públicos em negociações públicas, e expectativas de qualidade razoável em bens adquiridos, obras executadas ou serviços entregues. Tais critérios podem ser denominados como critérios de legitimidade.
47. Outro exemplo de critérios inerentemente da natureza dos critérios de legitimidade, mas que podem ser tratados como critérios de regularidade, é o seguinte: em algumas jurisdições, princípios gerais de gestão financeira, administrativa e orçamentária estabelecem que uma ajuda de custo recebida por um agente público não deve ser uma fonte de lucro para ele/ela. Isso é inerentemente um critério de legitimidade. Porém, na mesma jurisdição, pode haver regras e regulamentos específicos estipulando os tipos de ajudas de custo admissíveis, o montante de tais ajudas de custo e as condições sob as quais elas são aceitas. Caso tais regras existam, os critérios que são inerente-



mente de natureza de legitimidade tornam-se critérios de regularidade devido a uma maior elaboração do princípio geral como regras. Quando, no entanto, não houver regras específicas que regem a admissibilidade de qualquer tipo de ajuda de custo, o auditor terá de exercer o seu julgamento profissional para concluir se a ajuda de custo paga resultou em algum lucro individual. Por exemplo, em relação a uma despesa de viagem em que não há orientações específicas sobre o direito ao recebimento, o auditor pode examinar se houve lucro comparando o pagamento real com o que seria admissível de acordo com as tarifas padrão da viagem, pela classe de passagem utilizada e com o valor das diárias do quarto do hotel onde o agente se hospedou.

48. Pode também haver uma linha tênue entre regularidade e legitimidade, e a ilegitimidade pode não ser facilmente estabelecida.

Por exemplo, um acordo contratual pode revelar-se um desperdício e uma violação da lei aplicável. Para estabelecer a ilegitimidade, o auditor buscará indicadores/evidências de que o agente público agiu com um viés deliberado e escolheu opções incorretas. Portanto, os critérios para auditoria de legitimidade serão a transparência ou os procedimentos seguidos pelo poder público na adjudicação do contrato.

49. Cada ISC deve levar em consideração o sistema local de leis, regulamentos e acordos. Avaliar como as leis, regulamentos e acordos são elaborados e pactuados por serem fontes de critérios de regularidade, bem como a observância aos princípios gerais que regem a boa gestão financeira, administrativa e orçamentária e a conduta dos agentes públicos no contexto da jurisdição específica.
50. Pode haver ISCs que não estejam autorizadas a adotar critérios de legitimidade, seja por causa da legislação ou de seu mandato, embora possa haver outras em que a legitimidade se torna importante porque o mandato de auditoria da ISC, bem como as convenções de auditoria exigem um exame da conformidade utilizando as normas de legitimidade vigentes. Tais condições não alteram o procedimento da definição de um critério adequado. Na verdade, acentuam essa necessidade. As convenções sociais e contexto geral nos países podem diferir muito, o que torna importante considerar este documento como uma ferramenta orientadora para o uso de critérios de regularidade e/ou legitimidade.



8

DIVULGAÇÃO DE FONTES/CRITÉRIOS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA

51. Os critérios precisam estar disponíveis para os usuários previstos a fim de permitir o entendimento de como o objeto subjacente foi medido ou avaliado. Portanto, o relatório de auditoria deve conter uma seção sobre os critérios de auditoria que se refiram aos tipos utilizados pelo auditor e, nos parágrafos relativos à análise ou avaliação dos achados de auditoria, deve indicar explicitamente a norma precisa/concreta que o auditado era obrigado/deveria ter cumprido. O requisito declara que os critérios fazem parte da estrutura para o relatório direto.¹⁹
52. O relatório de auditoria de conformidade determina os critérios aplicáveis pelos quais o objeto subjacente foi medido ou avaliado para que o usuário previsto possa entender a base da conclusão. Conforme as circunstâncias, pode ser relevante divulgar:
- A fonte dos critérios aplicáveis e se os critérios aplicáveis estão ou não incorporados em lei ou regulamento, ou emitidos por órgãos autorizados ou órgãos reconhecidos de especialistas que seguem um processo formal e transparente, ou seja, se são critérios derivados no contexto do objeto subjacente (e, se não forem, uma descrição do motivo pelo qual são considerados adequados);
 - Métodos de medição ou avaliação usados quando os critérios aplicáveis permitirem a escolha entre vários métodos;
 - Quaisquer interpretações significativas feitas na aplicação dos critérios aplicáveis nas circunstâncias do trabalho;

¹⁹ Alínea "e" da NBASP 4000/210.



- Se houve alguma mudança na medição ou avaliação nos métodos utilizados;
 - Quando apropriado, uma descrição de quaisquer limitações inerentes significativas associadas com a medição ou avaliação do objeto subjacente em relação aos critérios aplicáveis;
 - Jurisprudência, norma ilegal.²⁰
53. Quando os critérios aplicáveis são derivados para uma finalidade específica, o relatório de auditoria pode incluir uma declaração alertando aos leitores para este fato e que, como resultado, as informações sobre o objeto podem não ser adequadas para outra finalidade.
54. Quando o mandato de auditoria exigir uma auditoria com critérios de legitimidade, os princípios descritos nestas orientações podem ser aplicados conforme as circunstâncias. A forma e o conteúdo dos relatórios sobre legitimidade podem variar dependendo do mandato da ISC e de casos particulares.
55. Os auditores do setor público devem garantir que os critérios reflitam adequadamente o objeto da auditoria em sua totalidade. Em casos raros, em que a auditoria pode ser de escopo limitado e abranger apenas certas partes de uma lei ou regulamento, este escopo limitado deve ser claramente declarado no relatório.

Também pode ser necessário detalhar os casos de critérios conflitantes no relatório de auditoria.

²⁰ Cambridge Dictionary: não de acordo com ou aceitável para a lei.