



Instituto
Rui Barbosa
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

2025

NORMAS
VOLUME 01



**Instituto
Rui Barbosa**

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas

NBASP- Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público

**GRUPO 2 - Normas
Volume 01**

**Brasília
IRB
2025**

Instituto Rui Barbosa

Copyright © 2025 IRB

www.irbcontas.org.br

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

Dados internacionais de catalogação na Fonte

I59n Instituto Rui Barbosa. Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público.
NBASP – Normas Brasileiras de Auditoria Setor Público: grupo 2 –
normas, volume 01. / Instituto Rui Barbosa. – Brasília: IRB, 2025.

196 p. : il.

ISBN físico: 978-65-991880-8-4

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

CDU.: 657.6

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

APRESENTAÇÃO

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

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

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

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

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

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

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

Presidente do Instituto Rui Barbosa

SUMÁRIO GERAL

NBASP 100 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	13
NBASP 130 – GESTÃO DA ÉTICA PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS	43
NBASP 140 – CONTROLE DE QUALIDADE DAS AUDITORIAS REALIZADAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS	65
NBASP 150 – COMPETÊNCIA DO AUDITOR	93
NBASP 200 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA	109
NBASP 300 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL	133
NBASP 400 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE	165



NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

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

NBASP 100 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	15
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	15
1 INTRODUÇÃO	17
2 PROPÓSITO E APLICABILIDADE DAS ISSAI	19
3 MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	22
MANDATO	22
A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO E SEUS OBJETIVOS	23
TIPOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	24
4 ELEMENTOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	26
AS TRÊS PARTES	26
OBJETO, CRITÉRIOS E INFORMAÇÃO DO OBJETO	27
TIPOS DE TRABALHO	28
CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	29
5 PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO	31
REQUISITOS ORGANIZACIONAIS	32
PRINCÍPIOS GERAIS	32
6 PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA	37
NBASP 130 – GESTÃO DA ÉTICA PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS	45
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	45
1 INTRODUÇÃO	47
2 PRINCÍPIOS ÉTICOS E GESTÃO DA ÉTICA	49
3 RESPONSABILIDADES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS	51
LIDERANÇA	51
CÓDIGO DE ÉTICA	52
ORIENTAÇÃO SOBRE ÉTICA	52
GESTÃO E CONTROLE DA ÉTICA	53
4 PROMOÇÃO DOS PRINCÍPIOS E DO COMPORTAMENTO ÉTICO	55
INTEGRIDADE	55
INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE	55

COMPETÊNCIA	58
COMPORTAMENTO PROFISSIONAL	60
CONFIDENCIALIDADE	62
NBASP 140 – GESTÃO DA QUALIDADE NOS TRIBUNAIS DE CONTAS	67
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	67
1 INTRODUÇÃO	69
2 ESCOPO	70
3 PRINCÍPIOS SUBJACENTES A ESTA NORMA	71
4 DEFINIÇÕES	73
5 REQUISITOS ORGANIZACIONAIS QUE FUNDAMENTAM O SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE DA ISC	75
ESTABELECIMENTO DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE	75
ESTABELECIMENTO DOS OBJETIVOS DE QUALIDADE	77
GOVERNANÇA E LIDERANÇA	78
IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS À QUALIDADE	82
CONCEPÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DE RESPOSTAS	83
MONITORAMENTO DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE E CORREÇÃO DAS DEFICIÊNCIAS IDENTIFICADAS	85
AVALIAÇÃO E CONCLUSÃO SOBRE A EFICÁCIA DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE	88
DOCUMENTAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE	90
NBASP 150 – COMPETÊNCIA DO AUDITOR	95
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	95
1 INTRODUÇÃO	97
2 ESCOPO	99
3 O PRINCÍPIO SUBJACENTE A ESTA NORMA	100
4 DEFINIÇÕES	101
5 REQUISITOS ORGANIZACIONAIS DE APOIO ÀS RESPONSABILIDADES DA ISC EM RELAÇÃO À COMPETÊNCIA DO AUDITOR	102
DETERMINAR COMPETÊNCIAS RELEVANTES	102
PROPORCIONAR BOAS PRÁTICAS DE RECURSOS HUMANOS	104
OFERECER TRAJETÓRIAS DE DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL	105
AVALIAR E MONITORAR AS COMPETÊNCIAS	107
NBASP 200 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA	111
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	111

1 INTRODUÇÃO	113
2 APLICABILIDADE DA NBASP 200	115
3 MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA FINANCEIRA	116
DEFINIÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA FINANCEIRA	116
PRECONDIÇÕES PARA UMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ACORDO COM AS NBASP	116
ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO	117
AVALIAÇÃO DA ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO	118
4 ELEMENTOS DA AUDITORIA FINANCEIRA	120
OBJETO DA AUDITORIA FINANCEIRA	120
AS TRÊS PARTES DA AUDITORIA FINANCEIRA	120
CRITÉRIOS UTILIZADOS NA AUDITORIA FINANCEIRA	121
TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL	121
5 PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA	122
ACORDO SOBRE OS TERMOS DO TRABALHO DE AUDITORIA	122
PLANEJAMENTO	123
MATERIALIDADE	123
ENTENDIMENTO DA ENTIDADE AUDITADA	124
IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS	124
RESPOSTA AOS RISCOS AVALIADOS	125
CONSIDERAÇÕES SOBRE FRAUDE	125
CONSIDERAÇÕES SOBRE CONTINUIDADE OPERACIONAL	126
CONSIDERAÇÕES DE LEIS E REGULAMENTOS NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	126
EVIDÊNCIA DE AUDITORIA	127
AVALIAÇÃO DE DISTORÇÕES	128
FORMAÇÃO DE OPINIÃO E RELATÓRIO DO AUDITOR SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	128
MODIFICAÇÕES DE OPINIÃO NO RELATÓRIO DO AUDITOR	129
PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DO AUDITOR	130
CONSIDERAÇÃO DE EVENTOS SUBSEQUENTES	130
INFORMAÇÕES COMPARATIVAS – VALORES CORRESPONDENTES E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS	130
AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR EM RELAÇÃO A OUTRAS INFORMAÇÕES EM DOCUMENTOS QUE CONTENHAM DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS	131
CONSIDERAÇÕES RELEVANTES PARA AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS	132

NBASP 300 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL	135
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	135
1 INTRODUÇÃO	138
2 PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL	139
3 MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA OPERACIONAL	141
DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL	141
ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA E EFETIVIDADE	142
OBJETIVOS DA AUDITORIA OPERACIONAL	142
APLICABILIDADE DA ISSAI 300	143
4 ELEMENTOS DA AUDITORIA OPERACIONAL	144
AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA OPERACIONAL	144
OBJETO E CRITÉRIOS NA AUDITORIA OPERACIONAL	145
CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA OPERACIONAL	145
5 PRINCÍPIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL	147
PRINCÍPIOS GERAIS	147
PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA	157
NBASP 400 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE	167
NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA	167
1 INTRODUÇÃO	170
2 PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE	171
3 MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	174
O OBJETIVO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	174
CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	175
AS DIFERENTES PERSPECTIVAS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	176
AUDITORIA DE CONFORMIDADE RELACIONADA À AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	177
AUDITORIA DE CONFORMIDADE CONDUZIDA SEPARADAMENTE	178
AUDITORIA DE CONFORMIDADE COMBINADA COM AUDITORIA OPERACIONAL	178
4 ELEMENTOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	179
NORMAS E CRITÉRIOS	179
OBJETO	180
AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	181
ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	182

5 PRINCÍPIOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	183
PRINCÍPIOS GERAIS	183
PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA	187



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



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE
AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

NBASP 100

NORMAS

Categoria da NBASP:

- Classificação até 2019: NBASP- Nível 2. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.
- Classificação a partir de 2020: NBASP- Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

Evolução INTOSAI

- Aprovada como “Princípios Básicos de Auditoria Governamental” em 2001;
- Revisada e renomeada como “Princípios fundamentais de auditoria do setor público” em 2013;
- Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), mudanças editoriais foram feitas em 2019.
- Com a adoção da ISSAI 150 sobre competência do auditor, suplementos foram feitos em 2022
- Com a adoção da ISSAI 140 sobre Gestão da Qualidade para ISC, suplementos foram feitos em 2023 e entraram em vigor em 01/01/2025

Evolução IRB

- Incorporado mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2017. Tradução para o português do texto da ISSAI 100 em inglês sem alterações de conteúdo.
- As mudanças editoriais da ISSAI 100 de 2019 foram incorporadas à presente versão da NBASP 100 em 2021.

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 Instituições Superiores de Controle (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:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das Instituições Superiores de Controle, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
 - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
 - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos

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

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

INTRODUÇÃO

- 1) Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Instituição Superior de Controle (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Instituição Superior de Controle (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Instituição Superior de Controle (ISC).
- 2) As ISSAI abrangem os requisitos da auditoria do setor público no nível organizacional (ISC), enquanto no nível dos trabalhos de auditoria, visam apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.
- 3) O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI tem quatro níveis. O nível 1 contém os princípios fundamentais da estrutura. O nível 2 (ISSAI 10-99) estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das ISC, como independência, transparência e *accountability*, ética e controle de qualidade, que são relevantes para todas as auditorias das ISC. Os níveis 3 e 4 tratam da realização de cada tipo de auditoria e incluem princípios profissionais geralmente reconhecidos que dão suporte à auditoria eficaz e independente das entidades do setor público.
- 4) Os Princípios Fundamentais de Auditoria no nível 3 (ISSAI 100-999) decorrem e foram elaborados a partir da *ISSAI 1 – A Declaração de Lima* e das ISSAI de nível 2, e fornecem uma estrutura normativa de referência internacional definindo a auditoria do setor público.
- 5) O nível 4 traduz os Princípios Fundamentais de Auditoria em diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas que

podem ser usadas diariamente na realização de auditorias e também como normas de auditoria, quando normas nacionais de auditoria não tenham sido desenvolvidas. Este nível engloba as Diretrizes Gerais de Auditoria (ISSAI 1000-4999), que estabelecem os requisitos para auditorias financeiras, operacionais e de conformidade.

- 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.

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 ISC de realizarem investigações, revisões ou outros trabalhos que não sejam especificamente cobertos pelas ISSAI existentes.
- 8) Os Princípios Fundamentais de Auditoria formam o núcleo das Diretrizes Gerais de Auditoria no nível 4 do marco referencial das ISSAI. Os princípios podem ser usados para estabelecer normas oficiais de três formas:
 - como base sobre a qual as ISC podem desenvolver normas próprias;
 - como base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios;
 - como base para a adoção das Diretrizes Gerais de Auditoria como normas oficiais.

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

As ISC 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 ISC são encorajadas a tornar essas declarações parte de seus relatórios de auditoria, entretanto, formas mais gerais de comunicação podem ser usadas.

- 9) Uma ISC pode declarar que as normas por ela desenvolvidas ou adotadas são baseadas ou são consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria somente se essas normas cumprirem integralmente todos os princípios relevantes.

Os relatórios de auditoria podem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas ou são consistentes com a ISSAI ou ISSAI relevantes 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] os Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100-999) das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle. ”

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 orientações pertinentes nas Diretrizes Gerais de Auditoria.

- 10) As ISC podem decidir adotar as Diretrizes Gerais de Auditoria como suas normas oficiais. Em tais casos, o auditor deve cumprir com 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 Instituições Superiores de Controle.”

Para maior transparência, a declaração pode adicionalmente especificar qual ISSAI ou conjunto de ISSAI o auditor considerou relevante e aplicou. Isso pode ser feito acrescentando-se a seguinte frase:

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

- 11) As Normas Internacionais de Auditoria (ISA), elaboradas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), estão incorporadas nas diretrizes de auditoria financeira (ISSAI 1000 -

2999). Portanto, em auditorias financeiras, a referência pode ser feita tanto às ISSAI como às ISA. As ISSAI fornecem orientação adicional para o setor público (“Notas Práticas”), 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 ISC 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 Diretrizes Gerais de Auditoria como com normas provenientes de outras fontes, desde que não haja contradições. Nesses casos, deve ser feita referência tanto a tais normas como às ISSAI.

3

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

MANDATO

- 13) Uma ISC 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 uma ISC 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 ISC podem ter mandatos para realizar muitos tipos de trabalho sobre qualquer tema de relevância que diga respeito às responsabilidades da administração e dos responsáveis pela 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 ISC.
- 15) Em certos países, a ISC 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 ISC assegure que seja responsabilizado quem quer que esteja encarregado de lidar com recursos públicos, e, nesse sentido, esteja sujeito à sua jurisdição.
- 16) Uma ISC 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 ISC 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. A “ISSAI 20 – Princípios de Transparência e *Accountability*” contém orientações a esse respeito.
- 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 evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas;

- aperfeiçoando a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias contínuas e a confiança sustentada no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
 - fortalecendo a efetividade¹ 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 efetividade, 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.

¹ Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado aos resultados) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

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 ISC podem realizar auditorias ou outros trabalhos sobre qualquer tema de relevância que diga respeito às responsabilidades da administração e dos responsáveis pela 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 concomitantes em projetos ou em outros assuntos. As ISC podem também realizar auditorias combinadas, incorporando aspectos financeiros, operacionais e/ou de conformidade.

ELEMENTOS DE 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 ISC 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 da ISC.

- **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 do 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, CRITÉRIOS E INFORMAÇÃO DO OBJETO

- 26) O objeto de 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) Os 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 a 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) A informação do 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 do 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 do objeto são as demonstrações financeiras.
- **Auditoria operacional:** o objeto de uma auditoria operacional é delimitado pelos objetivos e questões de auditoria. Os objetos podem ser programas específicos, entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações existentes (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 delimitado pelo escopo da auditoria. Podem ser atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, o auditor foca na informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.

CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

A necessidade de confiança e asseguração

- 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 asseguração 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 asseguração absoluta.

Formas de fornecer asseguração

- 32) Dependendo da auditoria e das necessidades dos usuários previstos, a asseguração pode ser comunicada de duas maneiras:
 - Por meio de opiniões e conclusões que transmitam explicitamente o nível de asseguração. 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 asseguração sobre o objeto. Em tais casos, o auditor fornece aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo explicitamente, de uma maneira equilibrada e fundamentada, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação.

Níveis de asseguarção

33) A asseguarção pode ser razoável ou limitada.

A asseguarção 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 do objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis.

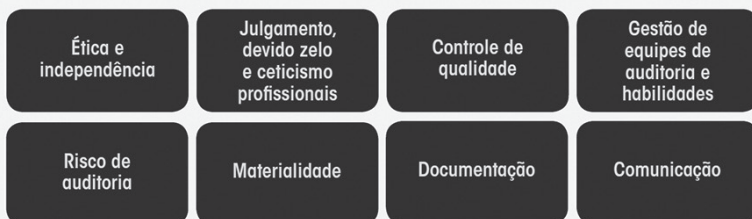
Ao fornecer uma asseguarção limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. Os procedimentos executados em uma auditoria de asseguarção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

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

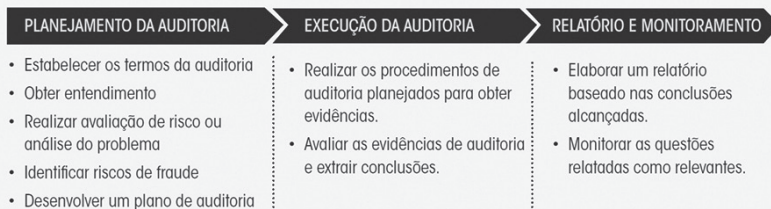
- 34) Os princípios detalhados a seguir são fundamentais para a condução de uma auditoria. A auditoria é um processo cumulativo e iterativo. No entanto, para fins de apresentação, os princípios fundamentais são agrupados por princípios relacionados aos requisitos organizacionais das ISC, princípios gerais 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

PRINCÍPIOS GERAIS



PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA



REQUISITOS ORGANIZACIONAIS

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

Cada ISC 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 ISC e seu pessoal cumpram as normas profissionais e as exigências éticas, legais e regulamentares aplicáveis. A “ISSAI 30 – Código de Ética e a ISSAI 40 – Controle de Qualidade para ISC” contém orientações a esse respeito. A existência desses procedimentos no nível da ISC 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 ISC devem ter políticas abordando exigências éticas e enfatizando a necessidade de seu cumprimento por cada auditor. Os auditores devem manter-se independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos.

Os auditores podem encontrar orientação sobre independência profissional na “ISSAI 10 – Declaração do México sobre a Independência das ISC”. Orientações sobre os princípios éticos fundamentais de integridade, objetividade, competência pessoal, devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional são definidos na “ISSAI 30 – Código de Ética”.

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.**

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 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 ISC 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 podem encontrar orientação adicional na “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as ISC”.

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 ISC 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 ISC 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. Não obstante, 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 ISC utilizam o trabalho 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 ISC. 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.**

O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado. O auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar conclusões inapropriadas, 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 asseguração 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 relevante 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 interessadas², interesse público, exigências regulatórias e consequências para a sociedade.

2 Nota de tradução: Tradução de *stakeholder*. Conceito determinado pelas ISO ABNT 31000 e ISO GUIA 73: "Parte interessada - pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade."

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 pela ISC 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 entendimento abrangente 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 extrair conclusões.

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

O auditor deve avaliar as evidências de auditoria com vistas a 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 do 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 ISC, como tribunais de contas com função jurisdicional, isso pode incluir a emissão de relatórios juridicamente vinculantes ou decisões judicantes.

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 da ISC e outras leis ou regulamentos aplicáveis podem especificar o formato e a redação dos relatórios, que podem ser de forma longa ou de 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 do 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 asseguração, a opinião deve ser em um formato padronizado. A opinião pode ser não modificada ou modificada. Uma opinião não modificada é usada tanto para asseguração razoável como para asseguração limitada. Uma opinião modificada pode ser:

- qualificada (*exceto por*) – quando o auditor discorda com, ou é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente a 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 quaisquer contribuições para sanar deficiências de controle interno podem também ser incluídas no relatório.

Monitoramento

As ISC 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 da ISC.



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



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

GESTÃO DA ÉTICA PELOS
TRIBUNAIS DE CONTAS

NBASP 130

NORMAS

Categoria da NBASP:

- Classificação até 2019: NBASP- Nível 1. Princípios Basilares e Pré-Requisitos para o Funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros.
- Classificação a partir de 2020: NBASP- Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

Evolução INTOSAI

- Anteriormente conhecida como ISSAI 30.
- Primeira versão adotada em 1998.
- Versão atual aprovada em 2016.
- Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), recebeu a nova sigla ISSAI 130 com as mudanças editoriais de 2019.

Evolução IRB

- Incorporado mediante consulta pública e adaptação ao ambiente institucional brasileiro à estrutura da NBASP em 2015. Tradução para o português do texto da ISSAI 30 em inglês (versão vigente em 2015) com alterações substanciais de conteúdo.
- Anteriormente conhecida como NBASP 30. Com o advento da nova estrutura da NBASP em 2020, a norma recebeu a nova sigla NBASP 130.

NBASP 130 – GESTÃO DA ÉTICA PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

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 130- Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas*, que é uma adaptação da *ISSAI 130- Code of Ethics* para o contexto institucional brasileiro, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2015.
- 2) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
 - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das Instituições Superiores de Controle, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
 - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
 - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 3) Dentro desta organização, a NBASP 130, situa-se no **grupo 2, subgrupo 130-199 (requisitos institucionais)**. Deste modo, ela traz os **princípios que devem ser observados pelo Tribunal de Contas para estimular e garantir um comportamento ético de seus membros e servidores**, o que tem impactos na imparcialidade e na credibilidade das conclusões de seus trabalhos e relatórios.

INTRODUÇÃO

- 1) (parágrafo retirado)
- 2) (parágrafo retirado)
- 3) (parágrafo retirado)
- 4) Há muitas expectativas em torno da atuação dos Tribunais de Contas, que devem contar com a confiança das partes interessadas. A reputação de confiança e de credibilidade de seus trabalhos perante a sociedade, ao Poder Legislativo, as partes responsáveis e aos demais usuários de suas informações representa um propósito que deve ser perseguido e um risco que deve ser permanentemente gerenciado em nível institucional nos Tribunais de Contas.
- 5) Os Tribunais de Contas precisam agir como instituições modelo e inspirar comportamento ético, confiança e credibilidade. Como o comportamento ético é um componente essencial no estabelecimento da confiança e reputação de uma entidade, a gestão da ética é um pré-requisito para o funcionamento dos Tribunais de Contas.
- 6) A NBASP 130 – Gestão de Ética pelos Tribunais de Contas – estabelece um padrão nacional de atuação, abordando as responsabilidades gerais dos Tribunais de Contas para promover o comportamento ético como um componente essencial para sustentar a confiança e a credibilidade.
- 7) A ética de um Tribunal de Contas é, essencialmente, um reflexo da conduta de seus membros e servidores, que devem seguir um conjunto de princípios e normas, consubstanciando um padrão de comportamento irrepreensível. Embora o comportamento ético pessoal dependa da vontade de cada um, ele também é influenciado pelo ambiente de trabalho. Portanto,

independentemente do comprometimento individual das pessoas em agir de acordo com princípios éticos, os Tribunais de Contas têm a responsabilidade específica de promover e proteger a ética e os princípios éticos em todos os aspectos da organização e de suas atividades.

- 8) O objetivo desta norma é apresentar um conjunto de princípios éticos e uma visão geral dos aspectos básicos envolvidos na gestão de ética, descrever os requisitos e fornecer orientações adicionais para auxiliar o cumprimento destes, tanto nos aspectos relacionados às responsabilidades dos Tribunais de Contas quanto na incorporação dos princípios e no direcionamento do comportamento ético pessoal no trabalho cotidiano e nas situações específicas inerentes a uma entidade de auditoria pública.
- 9) Para facilitar a incorporação dos princípios e o direcionamento do comportamento ético, esta norma contempla requisitos e orientações para a sua aplicação, como descritos a seguir.
- 10) Os requisitos, considerados como critérios para reconhecer instituições e comportamentos éticos, devem ser cumpridos tanto pelos Tribunais de Contas quanto pelos seus membros e servidores. Ao avaliá-los, deve-se considerar que, por serem requisitos éticos, muitos deles estão relacionados a controles abstratos e, por isso, requerem a aplicação de métodos de avaliação específicos e adequados.
- 11) As orientações para aplicação, no âmbito dos Tribunais de Contas para seus membros e servidores, têm como objetivo auxiliar no cumprimento dos requisitos. As orientações podem abordar esclarecimentos sobre o significado dos requisitos, dos conceitos e das justificativas fundamentais; pontos a serem considerados na implementação, nas sugestões de procedimentos para um determinado requisito nos exemplos de boas práticas que podem ser adotadas.

PRINCÍPIOS ÉTICOS E GESTÃO DA ÉTICA

- 12) Nas atividades de auditoria pública, é esperado que o comportamento ético se baseie pelos menos nos cinco princípios enunciados a seguir, com uma explicação resumida.
- a) **integridade** – agir com integridade, boa-fé e em prol do interesse público;
 - b) **independência e objetividade** – fazer julgamentos de forma imparcial e isenta;
 - c) **competência** – manter conhecimentos e habilidades adequados à função;
 - d) **comportamento profissional** – agir de acordo com as normas profissionais aplicáveis e as mais altas expectativas das partes interessadas;
 - e) **confidencialidade** – proteger adequadamente as informações.
- 13) A gestão de ética tem por objetivo fornecer uma razoável segurança de que, no trabalho cotidiano e em situações específicas inerentes às atividades de auditoria pública, os princípios éticos serão cumpridos, mediante um comportamento ético esperado e aceitável.
- 14) A gestão da ética envolve a identificação de riscos (também chamados de “ameaças” ou “vulnerabilidades”), reais ou vislumbrados, que possam impactar a reputação de confiança e a credibilidade dos trabalhos dos Tribunais de Contas, e a adoção de respostas mediante a implementação de controles (também chamados de “salvaguardas”) para reduzir os riscos de desvios éticos a um nível aceitável.

- 15) Riscos de não cumprimento dos princípios éticos podem surgir de diversas formas, incluindo, mas não se limitando, aos decorrentes de:
- a) interesses pessoais;
 - b) parcialidade inadequada de julgamentos feitos anteriormente pelo Tribunal de Contas;
 - c) defesa dos interesses de entidades fiscalizadas ou de outras partes;
 - d) relacionamentos próximos ou de longa data;
 - e) pressões externas de entidades fiscalizadas ou de outras partes.
- 16) Quando são identificados riscos que ameaçam qualquer um dos cinco princípios, é necessário implementar controles a fim de reduzir o risco de comportamentos antiéticos a um nível aceitável. Esses controles podem ser estabelecidos por leis, regulamentos ou por atos normativos do próprio Tribunal de Contas.
- 17) A estrutura ou o sistema de gestão de ética a ser desenvolvido e mantido pelos Tribunais de Contas é implementado com a adoção de estratégias, políticas e procedimentos apropriados e específicos para direcionar, gerenciar e controlar o comportamento ético.

RESPONSABILIDADES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

- 18) A estrutura ou o sistema de gestão de ética fornece os fundamentos e os arranjos organizacionais que direcionam o comportamento ético, incluindo a liderança, o código de ética, as orientações éticas e os mecanismos de gestão e controle da ética, considerando os requisitos e orientações a seguir.

LIDERANÇA

Requisitos institucionais:

- 19) **A liderança dos Tribunais de Contas deve demonstrar consciência da dimensão ética, destacar sua importância e promover uma cultura ética na organização.**
- 20) **A liderança dos Tribunais de Contas deve servir como modelo de conduta, por meio de suas ações e exemplo, agindo de acordo com os princípios éticos.**

Orientações para aplicação:

- 21) A construção de uma cultura ética em uma instituição começa pela sua liderança, que inclui a Presidência, os membros do Tribunal e do Ministério Público e todos aqueles que exerçam cargos ou funções que possam influenciar o comportamento de outras pessoas. A ética deve ser explicitada como uma prioridade e, para enfatizar a importância de agir de acordo com os princípios éticos, são necessárias mensagens claras, consistentes e frequentes, associadas a ações apropriadas.

CÓDIGO DE ÉTICA

Requisito institucional:

- 22) **Os Tribunais de Contas devem adotar e divulgar um Código de Ética elaborado de acordo com esta norma.**

Orientações para aplicação:

- 23) Um código de ética ou um código de conduta expressa os princípios éticos e define como o Tribunal de Contas espera que seus membros, servidores e terceiros que com ele se relacionam ou atuam em seu nome se comportem, orientando, assim, o comportamento individual. Também tem o papel de servir como uma declaração profissional e de sustentar a imagem ética, interna e externamente.
- 24) A definição dessas expectativas em cada Tribunal de Contas deve considerar pelo menos os seguintes elementos: declarações sobre os princípios norteadores da conduta, descrição dos comportamentos esperados, casos concretos de dilemas éticos e situações delicadas, e disposições para lidar com desvios de conduta.
- 25) A aceitação e a legitimidade do código são maiores se a sua elaboração ou o seu desenvolvimento forem inclusivos e transparentes.

ORIENTAÇÃO SOBRE ÉTICA

Requisito institucional:

- 26) **Os Tribunais de Contas devem exigir que todos os seus membros e servidores ajam em conformidade com o Código de Ética, bem como prover orientação e respaldo para influenciar a sua compreensão. Os Tribunais de Contas devem exigir que qualquer parte contratada para realizar trabalhos em seu nome se comprometa com os requisitos éticos por eles definidos.**

Orientações para aplicação:

- 27) A compreensão do código é maior quando há estratégias claras de comunicação, com mensagens educativas para os servidores

sobre a promoção dos princípios, a abordagem de dilemas éticos etc. Essas estratégias de comunicação podem incluir oficinas de trabalho, treinamentos e compromissos da liderança.

- 28) É recomendável que os Tribunais de Contas criem uma Comissão de Ética com o objetivo de implementar e gerir o Código de Ética, elaborado de acordo com esta NBASP.
- 29) Os Tribunais de Contas podem atribuir responsabilidades a comissões de ética, coordenadores de integridade, oficiais de ética, consultores ou conselheiros a fim de oferecer aconselhamento a problemas reais apontados por membros ou servidores, observada a confidencialidade para a aplicação efetiva desse apoio.
- 30) É recomendável que os Tribunais de Contas mantenham canais formais para recepção, encaminhamento e processamento de opiniões, sugestões, reclamações, críticas e denúncias sobre transgressões éticas por parte dos seus servidores e/ou membros.

GESTÃO E CONTROLE DA ÉTICA

Requisitos institucionais:

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

Orientações para aplicação:

- 34) Incorporar a ética na gestão diária é essencial para reforçar os princípios. Isso inclui, entre outros procedimentos, a aplicação do mérito à ética como um critério de recrutamento, avaliação de desempenho e desenvolvimento profissional. Implica também

reconhecer e recompensar o comportamento ético, e ainda aplicar salvaguardas para riscos específicos, como aqueles decorrentes de conflitos de interesse, questões de confidencialidade ou conflitos de requisitos.

- 35) Controles de monitoramento fazem parte da gestão da ética para auxiliar os Tribunais de Contas a mitigar eventuais riscos. Como parte dos controles de monitoramento, podem ser adotadas medidas como as seguintes:
- a) manutenção de registros para rastrear interesses, presentes e atos de hospitalidade;
 - b) autoavaliações, revisões internas e externas que podem ser usadas regularmente, seja como ferramentas de monitoramento, seja como um meio para analisar e identificar vulnerabilidades e recomendar medidas para aperfeiçoar a gestão da ética e/ou como uma rotina para assegurar *accountability*. Avaliações precisarão considerar que muitos requisitos éticos estão relacionados a controles abstratos e, por isso, requerem a aplicação de métodos de avaliação específicos e adequados. Ferramentas como a Intosaint (ferramenta de autoavaliação da integridade de Instituições Superiores de Controle), diretrizes de revisão por pares (*peer review*), pesquisas, questionários, entrevistas e opiniões de clientes são ferramentas úteis para essas avaliações;
 - c) políticas claras sobre desvio de condutas éticas e denúncias, incluindo procedimentos para relatar casos de desvio para fins de investigação e sanção.
- 36) As informações obtidas a partir dos procedimentos acima podem ser usadas em avaliações periódicas com vistas à atualização e aperfeiçoamento das políticas de ética. Os Tribunais de Contas podem informar sobre essas avaliações às partes interessadas.

PROMOÇÃO DOS PRINCÍPIOS E DO COMPORTAMENTO ÉTICO

INTEGRIDADE

Requisitos institucionais:

- 37) Os Tribunais de Contas devem destacar, demonstrar e promover a integridade, estabelecendo e mantendo sistemas de controle da ética de seus membros e servidores.
- 38) Os Tribunais de Contas devem respaldar o valor da integridade, que abarca respostas oportunas e adequadas a violações de tal valor.

Orientações para aplicação:

- 39) Para promover a integridade, os Tribunais de Contas devem implementar e manter sistemas de controle, que consistem em um conjunto equilibrado de medidas e controles.
- 40) Os Tribunais de Contas devem implementar ferramentas para controlar essas vulnerabilidades, na forma de orientações claras, meios de monitoramento e declarações de interesses, atividades e/ou presentes.

INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE

Requisitos institucionais:

- 41) Os Tribunais de Contas devem realizar suas atividades observando o pré-requisito da independência de que trata a NBASP 10, adotando políticas que visem à criação de condições para o seu funcionamento independente e objetivo no que tange às entidades auditadas, ao seu

mandato, à sua discricionariedade, aos seus relatórios e à sua autonomia administrativa. Esta independência deve estar prevista em um ordenamento constitucional, jurídico ou regulatório adequado e eficaz.

- 42) Os Tribunais de Contas devem estabelecer uma estrutura para identificar e aplicar controles para mitigar as ameaças significativas à independência, bem como devem fornecer orientação e direcionamento a seus servidores nesse sentido.**
- 43) Os Tribunais de Contas devem adotar políticas para rodízio periódico de servidores, particularmente em níveis hierárquicos mais altos do pessoal de auditoria e devem prover salvaguardas apropriadas onde o rodízio não for viável.**

Orientações para aplicação:

- 44) Para garantir a credibilidade do trabalho, o Tribunal de Contas deve observar as normas de processo e as garantias processuais das partes, e as partes interessadas devem reconhecê-lo como uma instituição justa e imparcial. Para isso, é essencial que os Tribunais de Contas e seus servidores sejam independentes, atuem com imparcialidade e isenção, e que seus trabalhos sejam objetivos.
- 45) O valor da independência compreende a independência de fato e a independência aparente. Independência de fato é a situação que permite o desempenho de atividades sem que estas sejam afetadas por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo, assim, que um indivíduo aja com integridade, objetividade e ceticismo profissional. Já a independência aparente é caracterizada pela ausência de circunstâncias que fariam com que uma parte interessada, razoavelmente bem informada, tendo conhecimento de informações relevantes, viesse a ter dúvidas razoáveis da integridade, da objetividade ou do ceticismo profissional do(s) auditor(es), ou a concluir que esses princípios foram comprometidos.
- 46) Os princípios fundamentais da independência dos Tribunais de Contas são descritos na NBASP 10. Para cada um desses princípios, é fundamental ter um ordenamento constitucional, jurídico ou regulatório adequado e eficaz para apoiar o Tribunal de Contas em seus trabalhos de auditoria. Um ordenamento

adequado e eficaz ajuda a garantir que o Tribunal de Contas e os seus auditores estejam livres de interferências na escolha das questões de auditoria, bem como no planejamento, programação, execução, elaboração de relatórios e monitoramento das auditorias, no acesso a informações, na aplicação das decisões e sanções, no conteúdo e na periodicidade dos relatórios de auditoria, bem como na sua publicação, divulgação e disseminação. Para tanto, é fundamental que os Tribunais de Contas possuam autonomia financeira, organizacional e administrativa.

- 47) Cada Tribunal de Contas é responsável por implementar salvaguardas à sua independência, tais como:
- a) declarações de interesses e de conflitos de interesses a fim de ajudar a identificar e mitigar ameaças à independência;
 - b) medidas que ajudem a garantir que o pessoal de alto escalão exerça sua função de supervisão e revisão de acordo com critérios profissionais rigorosos, definidos para excluir influências externas que poderiam afetar a independência do Tribunal de Contas e de seus servidores;
 - c) políticas e procedimentos para tratar ameaças, como o afastamento de alguém que tenha conflito de interesses de uma equipe de auditoria, ou a revisão de decisões significativas tomadas por esta pessoa enquanto integrava a equipe;
 - d) políticas e normas para identificar e sanar situações em que um membro de equipe de auditoria tenha trabalhado recentemente na entidade fiscalizada ou tenha auditado a mesma questão sob o manto de outra organização;
 - e) um ambiente no qual o julgamento profissional objetivo não seja afetado por trabalhos realizados anteriormente pelo Tribunal de Contas.
- 48) De acordo com o mandato constitucional dos Tribunais de Contas brasileiros, um Tribunal não pode recusar ou descontinuar um trabalho de auditoria. Assim, se não houver controles capazes de eliminar ou reduzir uma ameaça à independência ou à objetividade a um nível aceitável, a liderança do Tribunal de Contas deve considerar relatar tal ameaça no relatório de auditoria.

COMPETÊNCIA

Requisitos institucionais:

- 49) Os Tribunais de Contas devem adotar políticas para assegurar que as auditorias sejam realizadas por indivíduos ou equipes com conhecimentos e habilidades apropriados e adequados para concluí-las com sucesso. Isso inclui os seguintes pontos:
- a) implementar políticas de recrutamento de recursos humanos que se baseiam em critérios de competência;
 - b) designar equipes de trabalho eficientes que coletivamente possuam a qualificação e o conhecimento necessários para cada atribuição;
 - c) proporcionar a seus servidores treinamento, suporte e supervisão adequados;
 - d) aplicar mecanismos para aperfeiçoar a difusão de conhecimento e o compartilhamento de informações;
 - e) estar preparados para enfrentar novos desafios decorrentes de mudanças no ambiente do setor público e/ou nas expectativas das partes interessadas.
- 50) A confiança e a credibilidade das partes interessadas nos julgamentos dos Tribunais de Contas estão relacionadas com o trabalho profissional rigoroso que deve ser por eles desenvolvidos. Para conquistar esse patamar, os Tribunais de Contas, seus membros e servidores precisam ter a necessária competência. Neste aspecto, ser competente implica demonstrar e aplicar conhecimentos e habilidades adequados para desempenhar as atividades, mantendo-se atualizado, conforme necessário, e agindo com diligência e em conformidade com os padrões éticos, profissionais e de qualidade definidos e esperados.

Orientações para aplicação:

- 51) A fim de garantir que as tarefas sejam desempenhadas por servidores devidamente qualificados, que os recursos sejam gerenciados com eficácia e eficiência e que os servidores

trabalhem em tarefas para as quais eles tenham competência, os Tribunais de Contas têm a responsabilidade de:

- a) identificar os conhecimentos, as habilidades e as atitudes que são necessários para o desempenho de cada tipo de trabalho requerido pelo seu mandato;
 - b) recrutar profissionais que tenham o mais alto nível possível de tais qualificações e qualidades;
 - c) atribuir aos servidores tarefas específicas, de acordo com as suas capacidades identificadas.
- 52) Considerando a diversidade do trabalho de cada Tribunal de Contas, é importante que os Tribunais identifiquem os conhecimentos necessários para cada tarefa a ser executada e que sejam definidas equipes multidisciplinares, que coletivamente possuam o conhecimento requerido e as habilidades necessárias ao trabalho da equipe.
- 53) Caso um servidor indique que sua competência é inadequada para o desempenho de uma tarefa concreta, espera-se que a liderança do Tribunal de Contas supra essa lacuna. Em algumas auditorias, por exemplo, auditorias de desempenho e investigações especiais, técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas não disponíveis dentro do Tribunal podem ser necessários. Nesses casos, podem-se usar especialistas externos para prover conhecimentos ou desempenhar tarefas específicas.
- 54) É necessário manter e desenvolver a competência profissional para acompanhar os avanços técnicos, profissionais e de negócios, bem como para responder a um ambiente em mudança permanente e às crescentes expectativas das partes interessadas. O desenvolvimento das técnicas de TI, a evolução das estruturas de gestão e de contabilidade do setor público são exemplos de setores que os Tribunais de Contas e os auditores devem estar sempre a par dos novos conhecimentos.
- 55) Os Tribunais de Contas são responsáveis por criar um ambiente de aprendizagem contínua e por dar condições que permitam aos indivíduos aplicar e desenvolver suas competências. Esse apoio inclui as seguintes áreas:

- a) estratégias e programas de treinamento iniciais e contínuos nas áreas mais importantes para o desempenho dos Tribunais de Contas;
- b) elaboração e atualização contínua de manuais e orientações escritas;
- c) mecanismos de treinamento, supervisão e aconselhamento;
- d) sistemas de TI para compartilhar conhecimentos dentro dos Tribunais de Contas: intranets, pastas documentais acessíveis e abertas a pesquisas e espaços de trabalho colaborativos;
- e) acesso a bancos de dados externos, portais e plataformas ou comunidades de conhecimento;
- f) estímulo e reconhecimento de talentos, habilidades, experiências, desempenhos, posturas e abordagens de desenvolvimento profissional, como sistemas adequados de avaliação e gestão de desempenho, planos de desenvolvimento profissional e critérios de promoção;
- g) fomento e apoio a um ambiente de trabalho que valorize o trabalho em equipe, comunicação aberta, talento, aprendizagem, compartilhamento de conhecimento e melhoria contínua.

COMPORTAMENTO PROFISSIONAL

Requisitos institucionais:

- 56) **A liderança dos Tribunais de Contas deve manter um ambiente de controle que promova a aderência ao princípio do comportamento profissional. A liderança de um Tribunal influencia a cultura da entidade pelo exemplo que representa. Portanto, a liderança dos Tribunais de Contas deve sempre apresentar uma conduta que esteja de acordo com o comportamento profissional exemplar.**
- 57) **A liderança dos Tribunais de Contas deve implementar controles que fomentem os mais altos padrões de comportamento profissional e para identificar atividades que sejam incompatíveis com esse padrão.**
- 58) **A liderança dos Tribunais de Contas deve prover aos seus servidores orientações claras, consistentes e frequentes,**

tais como políticas e procedimentos que promovam a aderência aos valores de comportamento profissional.

Orientações para aplicação:

- 59) As partes interessadas esperam que a liderança e os servidores dos Tribunais de Contas conduzam suas atividades com profissionalismo. A aderência ao princípio do comportamento profissional significa sempre agir de acordo com as mais altas expectativas das partes interessadas.
- 60) A liderança e os servidores dos Tribunais de Contas devem compreender as expectativas das partes interessadas e conduzir suas atividades de acordo com tais expectativas. Agir de acordo com o princípio do comportamento profissional inclui abster-se de praticar qualquer ação que leve a um terceiro, que seja objetivo e tenha conhecimento de todas as informações relevantes, a concluir que o trabalho é profissionalmente deficiente. Inclui também cumprir todas as leis e regulamentos aplicáveis e abster-se de praticar qualquer ação que possa desacreditar os Tribunais de Contas ou os profissionais de auditoria em geral.
- 61) Controles para fomentar altos padrões de comportamento profissional podem incluir:
- a) um código de conduta profissional;
 - b) uma função, dentro do Tribunal de Contas, que monitore o cumprimento das políticas e dos procedimentos de ética e que ofereça aos servidores um canal para denunciar condutas antiéticas e mecanismos para prover orientação sobre ética;
 - c) treinamentos e orientações para os servidores sobre os canais de denúncia de condutas antiéticas e meios de orientações sobre ética;
 - d) controles que permitam à liderança do Tribunal de Contas identificar casos de comportamento que sejam inconsistentes com os altos padrões de comportamento profissional, tais como: registro de interesses e políticas sobre reclamações, suspeitas e denúncias;
 - e) procedimentos delineando medidas que podem ser tomadas caso as ações de um servidor destoem de altos padrões de comportamento profissional.

- 62) Alguns integrantes do quadro de pessoal de um Tribunal de Contas podem ter a obrigação de seguir padrões de conduta aprovados por organizações que definem diretrizes éticas para profissionais que trabalham em contabilidade, recursos humanos, compras e licitações ou outros campos relevantes. A liderança dos Tribunais de Contas deve estar atenta a quaisquer potenciais conflitos entre as orientações éticas destas organizações e as dos Tribunais de Contas.
- 63) Para conseguirem estabelecer uma cultura em que os servidores sigam altos padrões de comportamento profissional, é primordial que os líderes dos Tribunais de Contas também sigam tais padrões. A típica liderança pelo exemplo abrange sempre aderir a políticas e procedimentos implementados nos Tribunais.

CONFIDENCIALIDADE

Requisito institucional:

- 64) **Os Tribunais de Contas devem estabelecer um sistema adequado para a manutenção da confidencialidade, que inclua os seguintes pontos:**
- a) **definir normas claras e procedimentos razoáveis com o objetivo de manter a confidencialidade, abrangendo informações contidas em documentação de auditoria e sistemas de TI, bem como estabelecer como essas normas deverão ser cumpridas;**
 - b) **estabelecer regras claras para situações em que a exigência de confidencialidade deixa de ser válida em razão de deveres legais específicos;**
 - c) **adotar medidas para que todas as partes contratadas para atuarem em seu nome estejam sujeitas a acordos de confidencialidade;**
 - d) **dispor sobre as condições de segurança para guarda de documentos de auditoria e/ou retenção de informações armazenadas em sistemas de TI durante os períodos especificados em leis, regulamentos, normas ou orientações profissionais;**
 - e) **estabelecer normas de confidencialidade aplicáveis quando da realização de auditorias conjuntas ou paralelas;**

- f) **elaborar diretrizes para balancear de forma adequada a confidencialidade das auditorias com a necessidade de transparência e *accountability*. Os Tribunais de Contas devem divulgar as conclusões e recomendações resultantes de auditorias, salvo se forem consideradas confidenciais por leis e regulamentos específicos. Tais diretrizes devem mencionar especificamente a comunicação com a mídia.**

Orientações para aplicação:

- 65) A atividade de auditoria lida com o acesso a informações que são próprias e privativas das entidades auditadas e que, se divulgadas, podem causar danos a tais entidades, ao Estado, à privacidade ou ao interesse de indivíduos, assim como podem ser utilizadas para obtenção de vantagens pessoais. Portanto, os Tribunais de Contas precisam proteger adequadamente as informações adquiridas e não podem divulgá-las sem a devida e específica autorização, salvo se houver um direito ou dever legal ou profissional para fazê-la.
- 66) Nas auditorias, os Tribunais de Contas estão expostos a riscos relacionados a violações de confidencialidade que, não considerando o uso intencional de informações confidenciais, podem decorrer de, por exemplo, falta de compreensão sobre o que deve ou não ser tratado como informação confidencial, permissão a acesso não autorizado a informações confidenciais ou divulgação acidental de informações confidenciais.
- 67) Violações à confidencialidade podem ocorrer em diversas circunstâncias:
- a) uso intencional de informações confidenciais;
 - b) divulgação não intencional de informações confidenciais;
 - c) falta de compreensão sobre o que deve ou não ser considerado confidencial.
- 68) Estes são exemplos de controles/salvaguardas que os Tribunais de Contas podem utilizar para prevenir riscos de violações da confidencialidade:
- a) conscientização da importância da confidencialidade;

- b) orientações claras sobre quais informações e documentos, e em que fase da auditoria, devem ser tratados como confidenciais, podendo incluir um sistema de classificação e rotulagem de informações confidenciais;
- c) registro apropriado de um termo para a aplicação de regras de confidencialidade;
- d) definição de procedimentos específicos para relatar suspeitas de violação de leis nos casos em que o dever de sigilo profissional possa ser sobrepujado por outras responsabilidades jurídicas reguladas por leis federais;
- e) condições seguras de armazenamento de informações em qualquer meio (impresso, eletrônico, áudio etc.);
- f) especificação adequada de direitos de acesso a arquivos, sistemas de TI e áreas físicas;
- g) aconselhamento sobre a aplicação de normas de confidencialidade e exigências legais relativas às condições de divulgação;
- h) procedimentos de descarte de documentos em papel ou eliminação de informações em dispositivos eletrônicos.



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



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

GESTÃO DA QUALIDADE NOS
TRIBUNAIS DE CONTAS

NBASP 140

NORMAS

Categoria da NBASP

- Classificação até 2019: NBASP- Nível 1. Princípios Basilares e Pré-Requisitos para o Funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros.
- Classificação a partir de 2020: NBASP- Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

Evolução INTOSAI

- Anteriormente conhecida como ISSAI 40.
- Aprovada em 2010.
- Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), recebeu a nova sigla ISSAI 140 com as mudanças editoriais de 2019.
- Substitui a antiga norma ISSAI 140, com vigência a partir de 01/01/2025

Evolução IRB

- Incorporado mediante consulta pública e adaptação ao ambiente institucional brasileiro à estrutura da NBASP em 2015. Tradução para o português do texto da ISSAI 40 em inglês (versão vigente em 2015) com alterações substanciais de conteúdo.
- Anteriormente conhecida como NBASP 40. Com o advento da nova estrutura da NBASP em 2020, a norma recebeu a nova sigla NBASP 140.
- Nova versão publicada em 2025 acompanhando atualização da versão INTOSAI.

NBASP 140 – GESTÃO DA QUALIDADE NOS TRIBUNAIS DE CONTAS

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 140 – *Gestão da Qualidade nos Tribunais de Contas*, que é a tradução realizada pelo Instituto Rui Barbosa para o português da ISSAI 140 – *Quality Management for SAIs*, 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 140 – *Gestão da Qualidade nos Tribunais de Contas*, situa-se no grupo 2, subgrupo 130-199 (requisitos organizacionais). 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.

INTRODUÇÃO

- 1) Para que as Instituições Superiores de Controle (ISC) atinjam seus objetivos estratégicos e cumpram seus mandatos, é essencial que todos os aspectos de suas operações sejam de alta qualidade e resultem em produtos igualmente qualificados. A qualidade deve estar integrada à estratégia, à cultura organizacional, às políticas e aos procedimentos da ISC. A qualidade dos trabalhos e dos produtos da ISC afeta sua reputação, sua credibilidade, e, em última instância, sua capacidade de cumprir efetivamente seu mandato.
- 2) O interesse público é mais bem atendido quando a ISC realiza seus trabalhos com um nível de qualidade consistentemente alto. A concepção, implementação e operação de um sistema de gestão da qualidade ajudam a ISC a alcançar esse objetivo, além de fornecer asseguração razoável de que seus procedimentos estão de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAI) (doravante referenciadas como Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP) e com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.
- 3) As NBASP promovem auditorias independentes e eficazes pelas ISC, e, desse modo, contribuem para a credibilidade, a qualidade, o profissionalismo e a confiabilidade da auditoria no setor público.
- 4) ANBASP 140 – *Gestão da Qualidade para os Tribunais de Contas* deve ser utilizada em conjunto com as demais NBASP, levando em conta o mandato, a legislação aplicável, a estrutura, o porte da ISC e os tipos de auditoria que ela realiza. A norma também permite flexibilidade adequada na aplicação dos requisitos organizacionais, no intuito de atender as especificidades de cada ISC.

ESCOPO

- 5) O propósito da NBASP 140 é definir os requisitos organizacionais que a ISC deve seguir no que se refere à gestão da qualidade¹.
- 6) A NBASP 140 aborda o papel e as responsabilidades da ISC em um nível organizacional e é aplicável a todos os tipos de trabalhos abrangidos pelas NBASP. A NBASP 140 também pode ser utilizada para atividades jurisdicionais e outras atividades realizadas pela ISC.
- 7) A NBASP 140 é complementada por outros pronunciamentos da INTOSAI relacionados à gestão da qualidade para tipos específicos de auditoria.

¹ A NBASP 140 baseia-se nos princípios fundamentais da Norma Internacional de Gestão da Qualidade (ISQM) 1, adaptados conforme necessário para se aplicar às ISC e ao contexto do setor público em que atuam. A ISQM 1 – Gestão da Qualidade para Firms que Realizam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Asseguração e Serviços Correlatos – é emitida pelo Conselho de Normas de Auditoria e Garantia (IAASB).

PRINCÍPIOS SUBJACENTES A ESTA NORMA

- 8) A NBASP 100 – *Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público* estabelece que cada ISC deve conceber, implementar e operar um sistema de gestão da qualidade que lhe proporcione asseguração razoável de que realiza todas as auditorias e demais trabalhos em um nível de qualidade consistentemente elevado e em conformidade com as NBASP, outras normas relevantes e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis². O sistema de gestão da qualidade de uma ISC geralmente envolve os seguintes componentes interconectados, de maneira contínua e iterativa:
- processo de avaliação de riscos da ISC;
 - governança e liderança;
 - requisitos éticos relevantes;
 - aceitação, início e continuidade dos trabalhos;
 - execução dos trabalhos;
 - recursos da ISC;
 - informação e comunicação; e
 - processo de monitoramento e correção.

As políticas e os procedimentos de gestão da qualidade de uma ISC devem atribuir e definir responsabilidades pela qualidade e pela gestão da qualidade de cada auditoria.

- 9) Esta norma define os requisitos organizacionais das NBASP baseados nesse princípio da NBASP 100. Uma ISC deve cumprir com todos os requisitos organizacionais da NBASP 140 para poder afirmar que tem realizado auditorias de acordo com

² NBASP 100 – Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público, parágrafo 38.

as NBASP. A autoridade das NBASP está mais bem definida na NBASP 100³.

A NBASP 140 estabelece requisitos nas seguintes áreas:

- Estabelecimento do sistema de gestão da qualidade;
- Estabelecimento dos objetivos de qualidade;
- Identificação e avaliação dos riscos à qualidade;
- Concepção e implementação de respostas;
- Monitoramento do sistema de gestão da qualidade e correção de deficiências identificadas;
- Avaliação e conclusão sobre a eficácia do sistema de gestão da qualidade;
- Documentação do sistema de gestão da qualidade.

3 Ibidem, parágrafos 7-12

DEFINIÇÕES

- 10) **Deficiência** (no sistema de gestão da qualidade da ISC) – ocorre quando:
 - a) um objetivo de qualidade apropriado não está estabelecido, ou está estabelecido incorretamente;
 - b) um risco à qualidade, ou combinação de riscos à qualidade, não é identificado ou adequadamente avaliado;
 - c) uma resposta, ou combinação de respostas, não reduz a um nível aceitavelmente baixo a probabilidade de ocorrência de um risco à qualidade relacionado, em razão de a(s) resposta(s) não estar(em) adequadamente concebida(s), implementada(s) ou operando de forma eficaz; ou
 - d) outro aspecto do sistema de gestão da qualidade está ausente, ou não foi adequadamente concebido, implementado ou não opera de forma eficaz, de modo que um requisito desta norma não tenha sido atendido.
- 11) **Trabalho** – qualquer atividade conduzida pela ISC que esteja dentro do escopo das NBASP.
- 12) **Revisão da qualidade do trabalho** – uma avaliação objetiva, realizada pelo revisor de qualidade do trabalho e concluída antes da data do relatório de auditoria, dos julgamentos relevantes feitos pela equipe de trabalho e das conclusões alcançadas.
- 13) **Revisor de qualidade do trabalho** – indivíduo ou equipe, interna ou exter- na à ISC, com experiência e conhecimento profissional adequados para re- alizar a revisão da qualidade do trabalho de forma independente da equipe de trabalho.
- 14) **Equipe de trabalho** – indivíduos que executam o trabalho, bem como quaisquer outros responsáveis por realizar procedimentos

no trabalho, excluindo os especialistas externos e os auditores internos que prestem assistência direta ao trabalho.

- 15) **Achados** – no contexto do sistema de gestão da qualidade, informações sobre o desenho, implementação e operação do sistema de gestão da qualidade que indicam a possível existência de uma ou mais deficiências.
- 16) **Titular da ISC** – indivíduo ou grupo de indivíduos, no mais alto nível hierárquico, que lidera ou gerencia a instituição e tem autoridade para delegar responsabilidades e alocar recursos dentro da instituição.
- 17) **Objetivos de qualidade** – resultados desejados a serem alcançados pela ISC em relação aos componentes do sistema de gestão da qualidade.
- 18) **Risco à qualidade** – um risco com uma possibilidade razoável de:
 - a) ocorrer; e
 - b) individualmente, ou em combinação com outros riscos, afetar negativamente o alcance de um ou mais objetivos de qualidade.
- 19) **Resposta** – políticas e procedimentos concebidos e implementados pela ISC, bem como ações realizadas no âmbito do sistema de gestão da qualidade para tratar um ou mais riscos à qualidade.
 - a) políticas são declarações do que deve, ou não deve, ser feito para tratar um risco à qualidade;
 - b) procedimentos são ações destinadas a implementar as políticas.

REQUISITOS ORGANIZACIONAIS QUE FUNDAMENTAM O SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE DA ISC

ESTABELECIMENTO DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE

Requisito organizacional 1

- 20) **A ISC deve conceber, implementar e operar um sistema de gestão da qualidade, considerando a natureza e as circunstâncias em constante mudança em que atua, bem como as mudanças em seus trabalhos. O sistema deve abranger todos os tipos de trabalho previstos pelas NBASP, podendo também incluir as atividades jurisdicionais e de outra natureza realizadas pela ISC. O sistema deve estar integrado às operações da ISC.**
- 21) **O titular da ISC deve assumir a responsabilidade final pelo sistema de gestão da qualidade.**
- 22) **A ISC deve conceber e implementar um processo de avaliação de riscos para:**
 - a) estabelecer objetivos de qualidade;
 - b) identificar e avaliar os riscos à qualidade; e
 - c) conceber e implementar respostas para tratar os riscos à qualidade.
- 23) **A ISC deve incorporar ao sistema de gestão da qualidade os objetivos relevantes para garantir sua independência e capacidade de realizar trabalhos de alta qualidade, em conformidade com os princípios e os requisitos organizacionais da NBASP 130 – Código de Ética pelos**

Tribunais de Contas e da NBASP 150 – Competência do Auditor, bem como das demais NBASP aplicáveis aos trabalhos individuais.

Disposições aplicáveis

- 24) A gestão da qualidade não constitui uma função separada da ISC; trata-se da integração de uma cultura organizacional que demonstra o compromisso com a qualidade inserida na sua estratégia, nas suas operações e nos seus processos. Como resultado, conceber o sistema de gestão da qualidade de forma integrada às operações e aos processos da ISC pode promover uma abordagem harmoniosa para a gestão institucional e ampliar a eficácia da gestão da qualidade. Uma cultura organizacional sólida favorece a concepção, a implementação e a operação do sistema de gestão da qualidade para alcançar os objetivos de qualidade da ISC.
- 25) A responsabilidade pelo sistema de gestão da qualidade envolve compreender seu propósito na ISC e estabelecer um sistema de governança apropriado para supervisionar sua operação.
- 26) Para operar o sistema de gestão da qualidade, o titular da ISC pode atribuir responsabilidades a indivíduos específicos, os quais deverão prestar contas pela forma como exercem essas funções. Isso pode incluir a atribuição a:
- a) um indivíduo ou grupo, como o funcionário ou grupo de funcionários do mais alto nível, a responsabilidade e prestação de contas pelo sistema de gestão da qualidade;
 - b) um indivíduo ou grupo, a responsabilidade operacional por aspectos específicos do sistema, como o cumprimento dos requisitos de independência e o processo de monitoramento e correção.

Todas essas responsabilidades podem ser atribuídas ao mesmo indivíduo.

- 27) Ao atribuir a responsabilidade e a correspondente prestação de contas pelo sistema de gestão da qualidade ou por seus aspectos específicos, o titular da ISC pode considerar se o indivíduo ou grupo possui experiência, conhecimento, influência e autoridade adequados, além de tempo suficiente para cumprir com as

responsabilidades atribuídas, e se compreende os papéis que lhe foram designados e como prestará contas.

- 28) A independência da ISC é um pré-requisito para a realização de trabalhos de alta qualidade. Os princípios da INTOSAI sobre independência estão descritos nos Princípios das NBASP, em especial na NBASP 10 – *Independência dos Tribunais de Contas (Mexico Declaration on SAI Independence)*.

ESTABELECIMENTO DOS OBJETIVOS DE QUALIDADE

Requisito organizacional 2

- 29) A ISC deve estabelecer objetivos de qualidade, adequados à sua natureza e às circunstâncias em que atua, os quais o sistema de gestão da qualidade se destina a atender. Os objetivos de qualidade devem estar relacionados a cada um dos componentes de governança e liderança; requisitos éticos relevantes; aceitação, início e continuidade dos trabalhos; execução dos trabalhos; recursos da ISC; e informação e comunicação.
- 30) A ISC deve avaliar se são necessárias alterações nos objetivos de qualidade para refletir mudanças na natureza e nas circunstâncias em que atua e/ou nos seus trabalhos. Se tais alterações forem necessárias, a ISC deve estabelecer objetivos de qualidade adicionais ou modificar os objetivos de qualidade já existentes.

Disposições aplicáveis

- 31) Além das NBASP, leis, regulamentos e outras normas podem estabelecer requisitos para objetivos de qualidade específicos.
- 32) Para a ISC que realiza trabalhos em conformidade com as NBASP, as NBASP constituem uma base importante para o estabelecimento de objetivos de qualidade. Por exemplo, a NBASP 130 apresenta princípios de integridade, independência e objetividade, competência, comportamento profissional e confidencialidade e transparência no contexto da ética. A NBASP 150 define requisitos organizacionais relacionados à competência dos auditores. A conformidade com esses princípios e requisitos organizacionais constitui objetivos relevantes ao estabelecer o sistema de gestão da qualidade da ISC. No

âmbito das NBASP, diferentes requisitos são aplicáveis a trabalhos individuais de auditorias financeiras, de conformidade e operacionais. O sistema de gestão da qualidade visa garantir à ISC que os trabalhos são realizados em conformidade com as NBASP aplicáveis a cada tipo de trabalho.

- 33) É recomendável que a ISC considere o contexto de suas atividades e como ele pode afetar seus objetivos de qualidade.
- 34) A ISC pode também desdobrar os objetivos de qualidade em subobjetivos para facilitar a identificação e a avaliação dos riscos à qualidade e estabelecer respostas adequadas.
- 35) A ISC define a periodicidade adequada para avaliar se são necessárias alterações nos objetivos de qualidade.

GOVERNANÇA E LIDERANÇA

- 36) Os objetivos de qualidade associados à governança e à liderança da ISC podem incluir um ou mais dos seguintes aspectos:
 - a) a ISC demonstra um compromisso com a qualidade dentro da sua cultura organizacional;
 - b) a liderança assume responsabilidade e presta contas pela qualidade;
 - c) a liderança demonstra comprometimento com a qualidade através de suas ações e comportamentos;
 - d) a estrutura organizacional e atribuição de funções, responsabilidades e autoridade são apropriadas para possibilitar a concepção, implementação e operação do sistema de gestão da qualidade da ISC;
 - e) as necessidades de recursos são planejadas, e os recursos são obtidos, alocados e atribuídos de modo a demonstrar o compromisso da ISC com a qualidade.
- 37) A liderança não está necessariamente limitada aos dirigentes de alto escalão e àqueles que governam a ISC, como o seu titular.

Requisitos éticos relevantes

- 38) Os objetivos de qualidade associados aos requisitos éticos podem confirmar que a ISC e seus profissionais compreendem e cumprem suas responsabilidades relativas aos requisitos

legais e éticos relevantes (bem como os estabelecidos na NBASP 130), inclusive os relacionados à independência.

Aceitação, início e continuidade dos trabalhos

- 39) Os objetivos de qualidade associados à aceitação, início e continuidade dos trabalhos podem especificar que a ISC normalmente aceitará, iniciará e dará continuidade aos trabalhos somente se:
- a) cumprir com as NBASP e outras normas relevantes, bem como os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, e os requisitos éticos;
 - b) atuar no exercício do seu mandato ou autoridade legal; e
 - c) tiver as capacidades, incluindo tempo e recursos, para realizá-los.
- 40) Os trabalhos da ISC podem decorrer (1) de seu mandato legal, (2) de solicitações de órgãos legislativos ou de controle, e (3) de sua iniciativa própria. Nos casos de mandato legal e solicitações, a ISC pode estar obrigada a realizar o trabalho, não tendo autonomia para decidir sobre a aceitação ou continuidade, nem para renunciar ou descontinuar o trabalho.

Execução dos trabalhos

- 41) Objetivos de qualidade associados à execução dos trabalhos podem estabelecer expectativas quanto ao grau em que:
- a) as equipes de trabalho compreendem e cumprem suas responsabilidades em relação aos trabalhos, incluindo a responsabilidade geral da pessoa encarregada de:
 - iii) gerenciar e alcançar a qualidade do trabalho; e
 - iv) estar envolvida de maneira suficiente e adequada nas diferentes
 - v) fases do trabalho;
 - b) a natureza, o momento e o nível da orientação e supervisão das equipes de trabalho e da revisão do trabalho realizado são adequados às características específicas dos trabalhos e aos recursos alocados ou disponibilizados;

- c) as equipes de trabalho exercem julgamento e ceticismo profissional adequados;
- d) são realizadas consultas sobre questões significativas, especialmente as complexas ou controversas, e as conclusões acordadas são implementadas e, quando necessário, documentadas;
- e) as divergências de opinião (por exemplo, dentro da equipe de trabalho, ou entre esta e o revisor da qualidade ou outros profissionais atuantes no sistema de gestão da qualidade da ISC) são levadas às instâncias apropriadas, resolvidas e devidamente documentadas;
- f) os relatórios de auditoria são adequados e atendem às expectativas das partes interessadas sem comprometer a independência da ISC;
- g) a documentação dos trabalhos é organizada tempestivamente e é mantida de forma adequada para atender às necessidades da ISC e para cumprir as NBASP e demais requisitos estabelecidos por leis, regulamentos e outras normas relevantes.

Recursos da ISC

- 42) Os objetivos de qualidade associados aos recursos da ISC podem incluir:
- a) recrutamento, capacitação e retenção de pessoal que possua a competência e as capacidades para realizar trabalhos com qualidade consistentemente elevada e desempenhar responsabilidades relacionadas à operação do sistema de gestão da qualidade da ISC;
 - b) desenvolvimento e manutenção da competência adequada dos seus profissionais para desempenhar suas funções, com avaliação e prestação de contas, ou reconhecimento por meio de incentivos apropriados;
 - c) atribuição de trabalhos ou atividades dentro do sistema de gestão da qualidade a indivíduos que possuam competência e capacidades adequadas, incluindo tempo suficiente, para desempenhar suas funções;

- d) obtenção ou desenvolvimento, implementação, manutenção e uso de recursos tecnológicos adequados (normalmente aplicações de TI, infraestrutura e processos) que viabilizem a operação do sistema de gestão da qualidade da ISC e a execução dos trabalhos;
 - e) obtenção ou desenvolvimento, implementação, manutenção e uso de recursos intelectuais adequados (por exemplo, metodologias, guias, documentação padronizada, bancos de dados etc.) que viabilizem a operação do sistema de gestão da qualidade da ISC e a execução consistente de trabalhos de alta qualidade;
 - f) obtenção de recursos humanos, tecnológicos ou intelectuais de prestadores de serviços externos adequados para uso no sistema de gestão da qualidade da ISC e na execução dos trabalhos.
- 43) A ISC é responsável pela qualidade mesmo quando utiliza recursos de prestadores de serviços externos.

Informação e comunicação

- 44) Os objetivos de qualidade associados à informação e comunicação podem incluir:
- a) o sistema de informação identifica, coleta, processa e mantém informações relevantes e confiáveis que apoiem o sistema de gestão da qualidade;
 - b) a cultura organizacional reconhece e promove as responsabilidades dos seus profissionais no compartilhamento de conhecimento dentro da ISC;
 - c) informações relevantes e confiáveis sobre o sistema de gestão da qualidade são comunicadas aos profissionais e às equipes de trabalho, permitindo que compreendam e desempenhem suas responsabilidades dentro do sistema de gestão da qualidade ou nos trabalhos;
 - d) os profissionais e as equipes de trabalho se comunicam dentro da ISC ao executar atividades relacionadas ao sistema de gestão da qualidade ou aos trabalhos;

- e) informações relevantes e confiáveis sobre o sistema de gestão da qualidade são comunicadas às partes interessadas e a outros atores externos.

IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS À QUALIDADE

Requisito organizacional 3

- 45) **A ISC deve identificar e avaliar os riscos à qualidade.**
- 46) **A ISC deve avaliar se são necessárias alterações nos riscos à qualidade ou nas avaliações desses riscos em razão de mudanças na natureza e nas circunstâncias em que atua, ou nos seus trabalhos. Se tais alterações forem necessárias, a ISC deve identificar e avaliar novos riscos à qualidade ou modificar as avaliações de riscos à qualidade já identificados.**

Disposições aplicáveis

- 47) A ISC define a periodicidade adequada para identificar e avaliar os riscos à qualidade.
- 48) Os seguintes aspectos podem auxiliar a ISC na avaliação das condições, eventos, circunstâncias, ações ou omissões que possam afetar negativamente o alcance dos seus objetivos de qualidade, e como esses riscos podem se materializar:
 - a) a complexidade e outros atributos do ambiente organizacional e operacional da ISC;
 - b) os processos estratégicos e operacionais da ISC;
 - c) as características e estilo de gestão da liderança da ISC;
 - d) os recursos disponíveis para a ISC;
 - e) as NBASP, bem como leis, regulamentos e outras normas relevantes exigidas no ambiente em que a ISC atua;
 - f) quaisquer parcerias nas operações da ISC;
 - g) a natureza dos trabalhos realizados pela ISC;
 - h) os tipos de relatórios emitidos pela ISC; e
 - i) as entidades auditadas pela ISC.

- 49) Os seguintes aspectos podem auxiliar a ISC na avaliação do grau em que um risco, individualmente ou combinado com outros, pode afetar negativamente o alcance dos objetivos de qualidade:
- e) como a condição, evento, circunstância, ação ou omissão afetaria o alcance dos objetivos de qualidade;
 - f) com que frequência se espera que a condição, evento, circunstância, ação ou omissão ocorra;
 - g) quanto tempo levaria após a ocorrência da condição, evento, circunstância, ação ou omissão para que ela tenha efeito, e se, nesse período, a ISC teria uma oportunidade de responder para mitigar o impacto; e
 - h) por quanto tempo a condição, evento, circunstância, ação ou omissão afetaria o alcance do objetivo de qualidade uma vez que tenha ocorrido.
- 50) A ISC pode utilizar classificações ou pontuações ao categorizar os riscos.

CONCEPÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DE RESPOSTAS

Requisito organizacional 4

- 51) **A ISC deve conceber e implementar respostas para tratar os riscos à qualidade que sejam baseadas nas avaliações desses riscos e adequadas a elas.**
- 52) **A ISC deve avaliar se são necessárias alterações nas respostas devido a mudanças na natureza e nas circunstâncias da ISC ou de seus trabalhos. Se tais alterações são necessárias, a ISC deve conceber e implementar respostas adicionais ou modificar as respostas já implementadas.**

Disposições aplicáveis

- 53) A ISC definirá a periodicidade adequada para avaliar se são necessárias alterações nas respostas.
- 54) Respostas adequadas para tratar os riscos à qualidade devem ser proporcionais à avaliação desses riscos. O julgamento profissional auxilia a ISC a determinar se as respostas são proporcionais à forma como condições, eventos e circunstâncias,

e ações ou omissões afetam negativamente o alcance de um ou mais objetivos de qualidade.

- 55) Ao conceber e implementar respostas para tratar riscos à qualidade, a ISC pode considerar:
- a) a natureza, o momento e a extensão das respostas;
 - b) o nível adequado de implementação das respostas (por exemplo, a nível institucional, no nível do trabalho, ou uma combinação de ambos); e
 - c) a necessidade de documentar e comunicar a resposta para garantir implementação consistente.
- 56) São exemplos de respostas que a ISC pode conceber e implementar para tratar os riscos à qualidade:
- a) a ISC estabelecer políticas e procedimentos para:
 - i) identificar, avaliar e tratar ameaças ao cumprimento dos requisitos éticos relevantes; e
 - ii) identificar, comunicar, avaliar e reportar quaisquer violações dos requisitos éticos relevantes e responder adequadamente às suas causas e consequências de forma tempestiva;
 - b) a ISC obter, no mínimo anualmente, uma confirmação documentada que todos os seus profissionais sujeitos aos requisitos éticos relevantes estão em conformidade com o requisito de independência;
 - c) a ISC estabelecer políticas e procedimentos para recebimento, apuração e resolução de denúncias e alegações sobre falhas na execução de seus trabalhos conforme os requisitos aplicáveis;
 - d) a ISC estabelecer políticas e procedimentos para lidar com situações em que é requerida, por exigência legal ou solicitação, ao aceitar um trabalho;
 - e) a ISC estabelecer políticas e procedimentos que identifiquem se e quando um trabalho de revisão da qualidade é uma resposta adequada para tratar um ou mais riscos à qualidade⁴.

4 Mais informações podem ser encontradas na ISQM 2, "Revisão de Qualidade dos Trabalhos", Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Garantia (IAASB).

Essas políticas e procedimentos podem abordar questões como, entre outras:

- i) identificação de trabalhos específicos ou tipos de trabalho que exigem revisão da qualidade dos trabalhos;
- ii) requisitos para atuação como revisor de qualidade do trabalho;
- iii) impedimentos à atuação do revisor de qualidade do trabalho; e
- iv) execução da revisão da qualidade do trabalho.

MONITORAMENTO DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE E CORREÇÃO DAS DEFICIÊNCIAS IDENTIFICADAS

Requisito organizacional 5

57) A ISC deve estabelecer um processo de monitoramento e correção para:

- a) **fornecer informação relevante, confiável e tempestiva sobre o desenho, a implementação e a operação do sistema de gestão da qualidade;**
- b) **identificar possíveis pontos fortes e deficiências no desenho, implementação e operação do sistema de gestão da qualidade;**
- c) **adotar medidas adequadas para responder às deficiências identificadas, de modo que sejam corrigidas tempestivamente; e**
- d) **possibilitar avaliar a conformidade com as NBASP e requisitos legais e regulamentares aplicáveis e com as políticas e procedimentos estabelecidos para tratar os riscos à qualidade.**

58) O processo de monitoramento e correção deve incluir:

- a) **avaliação das constatações para determinar se existem deficiências;**
- b) **avaliação da gravidade, da abrangência e da causa raiz das deficiências identificadas;**

- c) **concepção e implementação das medidas corretivas apropriadas para tratar essas deficiências; e**
 - d) **avaliação quanto à adequação do desenho, da implementação e da eficácia das medidas corretivas adotadas.**
- 59) **A ISC deve responder a circunstâncias em que as constatações da gestão da qualidade indiquem que procedimentos necessários foram omitidos durante a execução de um trabalho ou que o relatório emitido pode não estar em conformidade as NBASP e as leis e regulamentos aplicáveis.**
- 60) **O processo de monitoramento e correção deve incluir avaliações de trabalhos concluídos. Com base nos riscos à qualidade identificados, a ISC deve estabelecer critérios para selecionar trabalhos concluídos para avaliação.**
- 61) **AISC deve estabelecer políticas e procedimentos que tratem da objetividade dos indivíduos que realizam as atividades de monitoramento.**

Disposições aplicáveis

- 62) O processo de monitoramento e correção facilita a melhoria proativa e contínua da qualidade dos trabalhos e do sistema de gestão da qualidade, além de permitir a avaliação do sistema de gestão da qualidade.
- 63) Estabelecer um processo de monitoramento e correção pode incluir:
- a) desenvolver atividades de monitoramento para identificar pontos fortes no desenho e operação do sistema de gestão da qualidade;
 - b) desenvolver atividades de monitoramento para identificar, avaliar e corrigir deficiências no desenho e operação do sistema de gestão da qualidade;
 - c) estabelecer critérios para selecionar os trabalhos para revisão, a periodicidade das revisões e quem deve realizá-las.
- 64) Ao determinar a natureza, o momento e a extensão das atividades de monitoramento, a ISC pode considerar:

- a) seu porte, estrutura e organização;
 - b) os motivos para as avaliações atribuídas aos riscos à qualidade;
 - c) o desenho das respostas para tratar os riscos à qualidade;
 - d) o desenho do processo de avaliação de risco da ISC;
 - e) as mudanças no sistema de gestão da qualidade; e
 - f) os resultados das atividades de monitoramento anteriores.
- 65) As mudanças no sistema de gestão da qualidade podem incluir:
- a) alterações no tratamento de uma deficiência identificada no sistema de gestão da qualidade; e
 - b) alterações nos objetivos de qualidade, nos riscos à qualidade, ou nas respostas para tratar os riscos à qualidade decorrentes de mudanças na natureza e nas circunstâncias em que a ISC opera e nos seus trabalhos.
- 66) Quando ocorrem mudanças no sistema de gestão da qualidade, as atividades de monitoramento da ISC realizadas anteriormente podem não mais fornecer informações que contribuam com a avaliação do sistema de gestão da qualidade. Portanto, é recomendável que essas alterações sejam incluídas no escopo das atividades de monitoramento da ISC.
- 67) As atividades de monitoramento podem compreender atividades contínuas e periódicas. Atividades de monitoramento contínuo são geralmente atividades de rotina, integradas aos processos da ISC e realizadas em tempo real, reagindo a mudanças nas condições. Atividades de monitoramento periódico são realizadas em intervalos regulares pela ISC.
- 68) Para auxiliar seu processo de monitoramento e correção, a ISC pode, de forma regular ou ocasionalmente eventual, buscar contribuições e percepções de atores internos e externos que possam contribuir no desenvolvimento da qualidade e da gestão da qualidade ao longo do tempo. Exemplos de fontes incluem partes interessadas, revisão por pares ou ferramentas fornecidas

pela INTOSAI, como o Marco de Medição do Desempenho das ISC (SAI PMF)⁵.

- 69) A comunicação tempestiva de deficiências identificadas e sua correção por parte dos responsáveis por componentes específicos do sistema de gestão da qualidade pode permitir que os profissionais da ISC adotem as ações cabíveis de acordo com as suas atribuições.

AValiação e Conclusão sobre a Eficácia do Sistema de Gestão da Qualidade

Requisito organizacional 6

- 70) O indivíduo ou grupo designado como responsável e prestador de contas pelo sistema de gestão da qualidade deve avaliar e emitir conclusão sobre o sistema de gestão da qualidade. A avaliação deve abranger um período definido e ser realizada no mínimo anualmente.

Disposições aplicáveis

- 71) O indivíduo ou grupo designado como responsável e prestador de contas pelo sistema de gestão da qualidade pode ser auxiliado por outros indivíduos na realização da avaliação. No entanto, ele permanece responsável e deve prestar contas pela avaliação.
- 72) A conclusão pode assumir o formato definido pela ISC. O indivíduo ou grupo responsável pode fornecer assecuração ao explicitar quais informações foram obtidas, como foram utilizadas na avaliação e por que as conclusões resultantes foram formuladas. A conclusão pode incluir ou ser complementada por constatações e recomendações.

5 No Brasil, o Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC) é o instrumento de avaliação criado pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) para avaliar o desempenho dos Tribunais de Contas em relação a critérios de qualidade e boas práticas. O objetivo é identificar pontos fortes e áreas que precisam de melhoria, além de promover a troca de experiências e o aprimoramento do controle externo no país. A metodologia foi inspirada na Supreme Audit Institutions – Performance Measurement Framework (SAI PMF) da International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai) e incorpora as diretrizes recomendadas pela Atricon, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) emitidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e os Pronunciamentos Profissionais emitidos pela Intosai.

- 73) Se a conclusão for formulada em um formato mais padronizado, o indivíduo ou grupo responsável pode concluir uma das seguintes alternativas:
- a) o sistema de gestão da qualidade fornece à ISC asseguração razoável de que o objetivo do sistema de gestão da qualidade está sendo alcançado;
 - b) exceto por questões relacionadas a deficiências identificadas que tenham um efeito grave, mas não generalizado, sobre o desenho, implementação e operação, o sistema de gestão da qualidade fornece à ISC asseguração razoável de que o objetivo do sistema de gestão da qualidade está sendo alcançado;
 - c) o sistema de gestão da qualidade não fornece à ISC asseguração razoável de que o objetivo do sistema de gestão da qualidade está sendo alcançado.
- 74) As informações que fundamentam a avaliação da eficácia do sistema de gestão da qualidade podem ser obtidas de diversas formas. Ao definir esses processos, a ISC deve considerar a complexidade de sua organização, o ambiente de operação e os tipos de trabalhos realizados. Em ISC de menor porte, o indivíduo ou grupo que realiza a avaliação pode estar diretamente envolvido no monitoramento e correção do sistema de gestão da qualidade e, portanto, já estar ciente sobre as informações que fundamentam a avaliação. Em ISC de maior porte, pode ser necessário estabelecer processos para compilar, resumir e comunicar as informações necessárias à avaliação.
- 75) Ao concluir sobre o sistema de gestão da qualidade, o indivíduo ou grupo designado como responsável e que presta contas pelo sistema de gestão da qualidade pode considerar:
- a) o processo de avaliação de riscos de gestão da qualidade da ISC, incluindo seus objetivos de qualidade, riscos à qualidade e uma descrição das respostas e da extensão em que as respostas da ISC tratam os riscos à qualidade; e
 - b) os resultados do processo de monitoramento e correção, incluindo:
 - i) pontos fortes identificados no desenho e na operação do sistema de gestão da qualidade;

- ii) a gravidade e a abrangência das deficiências identificadas e o efeito no alcance do objetivo do sistema de gestão da qualidade;
 - iii) se as medidas corretivas foram elaboradas e implementadas pela ISC e se medidas corretivas adotadas até o momento da avaliação são eficazes; e
 - iv) se o efeito das deficiências identificadas no sistema de gestão da qualidade foi adequadamente corrigido, como, por exemplo, se outras medidas foram tomadas conforme apropriado.
- 76) Leis, regulamentos ou outros fatores aplicáveis podem gerar circunstâncias em que seja adequado comunicar a conclusão sobre a eficácia do sistema de gestão da qualidade a partes externas. Nessas circunstâncias, é recomendável que a ISC estabeleça procedimentos sobre como essas conclusões devem ser reportadas.

DOCUMENTAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE

Requisito organizacional 7

- 77) **A ISC deve elaborar documentação do seu sistema de gestão da qualidade que seja suficiente para:**
- a) **fornecer evidências do desenho, implementação e operação do sistema de gestão da qualidade;**
 - b) **subsidiar uma compreensão consistente do sistema de gestão da qualidade por parte dos profissionais, incluindo seus papéis e responsabilidades dentro do sistema de gestão da qualidade e na realização de trabalhos;**
 - c) **subsidiar a implementação e operação consistentes do sistema de gestão da qualidade; e**
 - d) **subsidiar o monitoramento e avaliação do sistema de gestão da qualidade.**
- 78) **A ISC deve definir um prazo para conservar a documentação do sistema de gestão da qualidade, considerando normas, leis e regulamentos relevantes.**

Disposições aplicáveis

- 79) Os julgamentos da ISC sobre forma, conteúdo e extensão da documentação podem ser afetados por fatores relacionados à natureza e à complexidade da ISC e dos trabalhos realizados. Áreas com maiores riscos à qualidade, questões que envolvam julgamentos mais complexos e mudanças em aspectos do sistema de gestão da qualidade podem ter um impacto mais significativo na forma, no conteúdo e na extensão da documentação.
- 80) A ISC pode incluir na documentação do seu sistema de gestão da qualidade:
- a) os objetivos de qualidade e os riscos à qualidade da ISC;
 - b) uma descrição das respostas e como as respostas da ISC tratam os riscos à qualidade;
 - c) informações sobre o processo de monitoramento e correção, incluindo evidências das atividades de monitoramento realizadas, a avaliação das constatações e das deficiências identificadas, bem como de suas causas subjacentes, as medidas corretivas adotadas para tratar as deficiências identificadas e a avaliação do desenho e implementação dessas medidas corretivas e as comunicações sobre monitoramento e remediação; e
 - d) os fundamentos para as conclusões alcançadas em relação à avaliação do sistema de gestão da qualidade.



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



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

COMPETÊNCIA DO AUDITOR

NBASP 150

NORMAS

The background features a large, light gray geometric design. It includes a central circle, a diamond shape, and a large triangle. A white rectangular box with rounded corners and a subtle drop shadow is centered horizontally. In the bottom left corner, there are three small, dark gray diamond shapes arranged in a triangular pattern.

**<< As versões em inglês e do IRB não
possuem textos publicados>>**

NBASP 150 – COMPETÊNCIA DO AUDITOR

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 150 – Competências do Auditor*, que é a tradução realizada pelo Instituto Rui Barbosa para o português da *ISSAI 150 – Auditor Competences*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2024.
- 2) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
 - a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP). São as normas com os princípios fundantes e basilares dessa organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
 - c) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP. São as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
 - d) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP. São as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 3) Dentro desta organização, a *NBASP* 150 – Competência do Auditor, situa-se no **grupo 2, subgrupo 130-199 (requisitos organizacionais)**. Deste modo, ela traz os requisitos organizacionais que devem ser observados pelos Tribunais de Contas para garantir a qualidade, a integridade e a competência dos seus auditores.
- 4) 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 os mais diversos mandatos e responsabilidades atribuídas em cada contexto nacional. No entanto, a aplicabilidade dos seus pronunciamentos profissionais não é extensiva apenas às suas ISC afiliadas (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), mas sim a todas as **entidades cuja missão seja o controle externo da administração pública**, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.

INTRODUÇÃO

- 1) A capacidade de uma Instituição Superior de Controle (ISC) para exercer seu mandato e realizar auditorias de alta qualidade e efetivas depende em grande parte da qualidade, integridade e competência do seu quadro de pessoal. As exigências em matéria de competência dos auditores, assim como a forma como se dão o seu recrutamento, desenvolvimento, retenção e avaliação, são de fundamental importância para uma ISC.
- 2) As normas de auditoria proporcionam uma estrutura à execução do mandato e do trabalho de uma ISC, mas apenas podem ser implementadas por um profissional que disponha das competências adequadas. As normas relativas à competência dos auditores em nível organizacional enfatizam que a contratação de auditores competentes é parte integrante da identidade, profissionalismo, credibilidade e relevância de uma ISC.
- 3) A liderança de uma ISC tem a responsabilidade geral de implementar os requisitos desta norma e de garantir que os auditores sejam competentes e capazes de executar o mandato da ISC. Por isso, as considerações relativas à competência dos auditores devem ser refletidas de forma apropriada nas estratégias, políticas e procedimentos da ISC.
- 4) A NBASP 150 – *Competência do Auditor* – destina-se a ser utilizada em conjunto com as demais NBASP, levando em conta mandatos das ISC, legislação aplicável, estrutura, tamanho, legislação correspondente em matéria de recursos humanos e outras considerações. A norma também permite flexibilidade adequada na aplicação dos requisitos organizacionais contidos no documento, no intuito de atender as considerações específicas que são exclusivas de cada ISC.

- 5) Normas de auditoria por si só, no entanto, não habilitam a ISC a exercer o seu mandato. A ISC tem que assegurar a existência de todos os elementos constitutivos do profissionalismo, tais como:
- b) um ambiente de trabalho adequado;
 - c) normas e diretrizes de auditoria para tornar efetivo o mandato da ISC;
 - d) profissionais competentes para executar o mandato de acordo com as normas e diretrizes de auditoria;
 - e) um processo holístico de medição de desempenho para garantir que todos os elementos acima estejam implementados e operando de forma adequada e eficaz.

Ademais, a capacidade organizacional apropriada e o enfoque estratégico são fatores facilitadores essenciais no contexto deste pronunciamento, conforme destacado nos Princípios da NBASP.

ESCOPO

- 6) O propósito da NBASP 150 é definir os requisitos organizacionais que uma ISC deve seguir para determinar as competências do auditor, bem como o seu recrutamento, desenvolvimento, retenção e avaliação.
- 7) A NBASP 150 aborda o papel e as responsabilidades da ISC em um nível geral e é aplicável a todos os tipos de auditoria (financeira, operacional e de conformidade) e atividades jurisdicionais.
- 8) As NBASP incluem muitos pronunciamentos que se referem ao conceito de competências do auditor. A NBASP 150 reúne todas essas referências ao nível dos requisitos organizacionais na IFPP.

O PRINCÍPIO SUBJACENTE A ESTA NORMA

- 9) Nos comentários iniciais à NBASP 100 – *Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público* – as normas e diretrizes são descritas como essenciais para a credibilidade, qualidade e profissionalismo da auditoria no setor público.
- 10) NBASP 100 – *Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público* – exige que cada ISC deve estabelecer e manter procedimentos de gestão de competências em nível organizacional que proporcionem garantia razoável de que os auditores da ISC possuam as competências requeridas ao cumprimento de seu cargo. A gestão de competências em nível organizacional geralmente envolve:
 - f) determinar as competências relevantes;
 - g) proporcionar boas práticas de recursos humanos;
 - h) oferecer trajetórias de desenvolvimento profissional; e
 - i) avaliar e monitorar as competências.
- 11) Esta norma define os requisitos organizacionais das NBASP baseados nesse princípio da NBASP 100. Uma ISC deve cumprir com todos os requisitos desta norma para poder afirmar que tem realizado auditorias de acordo com as NBASP. A autoridade das NBASP está mais bem definida na NBASP 100.

DEFINIÇÕES

- 12) **Competência** é o conjunto de conhecimentos, habilidades e atributos pessoais essenciais para o desempenho bem-sucedido no trabalho, em que:
- j) conhecimento é a compreensão teórica ou prática de um assunto;
 - k) habilidades são as capacidades para realizar tarefas específicas, desenvolvidas por meio de aprendizado ou experiência; e
 - l) atributos pessoais são a mentalidade, as qualidades, as características e os traços de uma pessoa.
- 13) Um **quadro de competências** é um modelo conceitual que detalha e define as competências esperadas de um auditor, grupo ou equipe para uma tarefa específica e para uma função específica dentro de uma organização. Os quadros de competência devem ser amplamente estáveis e atemporais em um nível geral. Em um nível mais detalhado, eles devem ser dinâmicos, de modo a refletir as expectativas de um mundo em constante mudança. Eles buscam definir os elementos necessários para impulsionar o sucesso e o alto desempenho, e mudarão de acordo com as circunstâncias.
- 14) Uma **trajetória de desenvolvimento profissional** é um programa formalizado e estruturado escolhido por uma ISC com o objetivo de desenvolver e reter auditores competentes e profissionais na ISC.

5

REQUISITOS ORGANIZACIONAIS DE APOIO ÀS RESPONSABILIDADES DA ISC EM RELAÇÃO À COMPETÊNCIA DO AUDITOR

DETERMINAR COMPETÊNCIAS RELEVANTES

Requisito organizacional 1

- 15) Uma ISC deve determinar e documentar as competências relevantes requeridas de todos os auditores para exercer o mandato da ISC.

Disposições aplicáveis

- 16) Uma ISC pode ter uma estratégia sobre como executar seu mandato de auditoria. Uma parte importante da estratégia é assegurar que a ISC tenha recursos humanos adequados e auditores competentes.
- 17) Ao determinar a relevância das competências requeridas de seus auditores, uma ISC pode considerar a adequação dessas competências com vistas a apoiar o cumprimento do seu mandato legal e enfrentar os desafios únicos do ambiente em que a auditoria é realizada, tanto no contexto atual quanto no futuro.
- 18) Para garantir a qualidade e relevância do resultado final, a ISC pode considerar estruturar o processo de determinação de competências de maneiras que sejam apropriadamente transparentes e inclusivas.
- 19) Para cumprir este requisito, uma ISC pode documentar as competências requeridas de seus auditores em um quadro de competências, no nível de plena capacidade para exercer as

funções para as quais foram indicados. Boas práticas a esse respeito sugerem que as competências sejam descritas em termos de comportamentos observáveis.

- 20) Pode ser importante para uma ISC descrever as competências de um auditor plenamente capaz de conduzir uma auditoria de acordo com as normas de auditoria adotadas pela ISC, criando assim uma base de referência para todas as demais funções de auditoria na ISC.
- 21) A extensão da documentação das competências do auditor dependerá de muitos fatores internos à ISC, incluindo o acesso a recursos humanos qualificados, o tamanho da ISC, considerações de custo e de custo-efetividade, o retorno do investimento previsto com o desenvolvimento de competências etc. A ISC pode considerar desenvolver perfis de competência distintos por tipo de cargo por toda a organização, mas também pode fazê-lo em grupos, categorias amplas ou no contexto de uma equipe. Alternativamente, a ISC pode considerar o uso de perfis profissionais – uma breve declaração que vincula os requisitos do cargo às competências – para ampliar os detalhes de sua descrição geral de competências.
- 22) Os elementos a serem considerados ao determinar as competências requeridas de um auditor, equipe de auditoria ou grupo de funções em uma ISC específica, incluem:
 - m) competências que são próprias do cargo de auditor do setor público, definidas pelas responsabilidades específicas de auditoria associadas às normas de auditoria que a ISC tenha adotado;
 - n) competências que são próprias da ISC (determinadas pela legislação aplicável, pelo seu mandato, pela sua estratégia, pelas expectativas das partes interessadas etc.); e
 - o) o pensamento estratégico da ISC concernente a uma base adequada de qualidades e valores pessoais, bem como os conhecimentos e habilidades subjacentes necessários à aplicação adequada dos dois conjuntos de competências mencionados acima.
- 23) A determinação de competências em uma ISC também é influenciada pela progressão na carreira. Embora a competência técnica possa ser a consideração principal no início da carreira

de um auditor, as competências de gestão e liderança podem se tornar cada vez mais importantes à medida em que o auditor avança em sua carreira. A ISC pode considerar formas práticas de abordar essa progressão em sua determinação de competências.

PROPORCIONAR BOAS PRÁTICAS DE RECURSOS HUMANOS

Requisito organizacional 2

- 24) **24) Uma ISC deve possuir processos e práticas adequadas de gestão de recursos humanos para garantir que seus auditores possuam as competências relevantes determinadas pela ISC.**

Disposições aplicáveis

- 25) Para atrair, desenvolver e manter a competência dos auditores individuais, pode ser necessário investir nas seguintes práticas e processos apropriados e consistentes de gestão de recursos humanos:
- p) estratégia de gestão de recursos humanos;
 - q) planejamento de recursos humanos;
 - r) atração e recrutamento;
 - s) gestão do desempenho;
 - t) aprendizagem e desenvolvimento;
 - u) recompensa e reconhecimento;
 - v) retenção, substituição e sucessão, e/ou outros, na medida em que a ISC tenha controle sobre esses processos. Quando a ISC não tiver controle sobre esses processos, será benéfico para a ISC comunicar proativamente suas necessidades à entidade que conduz tais processos *em* seu nome e influenciar os processos para que atendam às suas necessidades.
- 26) A expectativa da liderança da ISC de ter acesso a recursos competentes para dar cumprimento ao seu mandato também implica investimento no desenvolvimento das capacidades individuais e a criação de uma cultura de aprendizagem contínua na organização. Isso pode ser feito das seguintes formas:

- w) estabelecendo canais claros e permanentes de comunicação com seu pessoal sobre as expectativas da ISC em relação à competência e ao autodesenvolvimento contínuo, no contexto da sua estratégia, práticas e processos de gestão de recursos humanos, bem como sobre oportunidades de desenvolvimento de competências;
- x) investindo na formação dos auditores mediante a disponibilização de bolsas de estudos, auxílios ou outros meios similares;
- y) fornecendo acesso, interno ou externo, a intervenções relevantes de aprendizagem e desenvolvimento;
- z) proporcionando oportunidades de experiências práticas especificamente estruturadas;
- aa) oferecendo acesso a documentação regularmente atualizada sobre a metodologia de auditoria;
- ab) proporcionando oportunidades de treinamento em serviço, supervisão e mecanismos de *feedback*;
- bb) oferecendo acesso a oportunidades apropriadas de *coaching* e mentoria; e/ou
- cc) proporcionando oportunidades adequadas para compartilhamento de conhecimentos.

OFERECER TRAJETÓRIAS DE DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

Requisito organizacional 3

- 27) **Uma ISC deve estabelecer trajetórias de desenvolvimento profissional para os auditores, especificamente adaptadas ao mandato, marco legal, estrutura organizacional e necessidades da ISC.**

Disposições aplicáveis

- 28) Ao estudar o desenvolvimento de trajetórias de desenvolvimento profissional, uma ISC pode considerar a distinção entre os processos de:
- dd) desenvolvimento profissional inicial (desenvolver uma base de competências para ser capaz de conduzir uma auditoria

- de acordo com as normas de auditoria adotadas pela ISC ou vinculada a uma função específica na ISC); e
- ee) desenvolvimento profissional contínuo (atualizar as competências para mantê-las relevantes, bem como garantir prontidão no futuro).
- 29) O mandato, a estratégia e as necessidades da ISC desempenham um papel orientador nas opções de desenvolvimento profissional que uma ISC considerará apropriadas para suas circunstâncias. As opções a considerar podem incluir:
- ff) criação de uma academia própria (ou estrutura similar) para conduzir educação e treinamento profissionais;
 - gg) parceria direta com uma universidade para lidar com o elemento educacional de uma trajetória de desenvolvimento profissional, enquanto lida com outros requisitos internamente;
 - hh) parceria com uma organização profissional de contabilidade (OPC) ou entidade similar para criar e fornecer oportunidades de desenvolvimento profissional;
 - ii) seguir uma estratégia de recrutamento especializado focada na admissão de auditores profissionalmente qualificados, complementada por oportunidades internas de aprendizagem específicas para a auditoria do setor público; e/ou
 - jj) parcerias com organismos específicos da INTOSAI ou demais ISC para institucionalizar opções de desenvolvimento profissional.
- 30) Todas as trajetórias de desenvolvimento profissional contêm elementos apropriados de:
- kk) oportunidades de aprendizagem externa (como uma formação em uma universidade, academia da ISC ou instituição similar);
 - ll) oportunidades de aprendizagem interna (como treinamentos específicos);
 - mm) experiência prática; e
 - nn) estabelecimento de metas específicas; autorreflexão e avaliação; e *feedback imediato* e significativo para cada participante.

- 31) As competências relacionadas a uma trajetória de desenvolvimento profissional costumam estar claramente decompostas em seus subelementos de conhecimentos, habilidades e atributos pessoais, conforme apropriado e relevante para a ISC, até o ponto em que sejam possíveis a concepção detalhada e a implementação de um programa de desenvolvimento relacionado, incluindo a avaliação por competência específica.
- 32) Em circunstâncias em que a ISC se depare com situações que exijam certificação externa de auditores que concluíram seus processos iniciais de desenvolvimento profissional ou requerem algum tipo de “licença para auditar”, esses aspectos deverão ser levadas em conta durante a concepção da trajetória de desenvolvimento profissional.
- 33) Para conservar e manter relevantes as competências dos seus auditores, uma ISC pode considerar o seguinte:
- oo) incentivar os auditores a estabelecerem um plano de autodesenvolvimento baseado na progressão de carreira que vislumbram para si mesmos;
 - pp) confirmar expectativas orientadas para resultados (comprovando um nível de competência mediante avaliação);
 - qq) confirmar expectativas orientadas para insumos (investindo em um determinado número de horas de aprendizagem dentro de um prazo específico); e/ou
 - rr) esperar que o pessoal confirme um nível específico de competência (autoavaliação).

AVALIAR E MONITORAR AS COMPETÊNCIAS

Requisito organizacional 4

- 34) **Uma ISC deve desenvolver e implementar meios de avaliação de competências e acompanhamento da progressão do desenvolvimento ou autodesenvolvimento dos auditores de forma periódica.**

Disposições aplicáveis

- 35) Para garantir que seus auditores adquiram e mantenham as competências requeridas, uma ISC pode desenvolver meios

de avaliação e monitoramento apropriados, relevantes e, de preferência, independentes. Exemplos de tais atividades incluem:

- ss) apresentação de um portfólio de evidências para consideração por um examinador interno ou externo;
- tt) observação no local de trabalho por um supervisor;
- uu) exames e testes;
- vv) sistemas de avaliação de desempenho etc.

36) Ao avaliar competências, é importante:

- verificar o desenvolvimento bem-sucedido da competência do auditor com base em critérios de avaliação previamente determinados; e
- fornecer à ISC informações confiáveis sobre o sucesso das intervenções de desenvolvimento realizadas e o impacto dessas intervenções no trabalho da ISC.

37) Para tratar quaisquer desvios em relação às competências esperadas, a ISC pode considerar acordar um plano corretivo claro com o auditor em questão para garantir que a lacuna de competência seja abordada de maneira focada e transparente.

38) Para aplicar o conceito de avaliação à ISC como uma organização, suas práticas de desenvolvimento de competências também podem ser avaliadas de forma independente em intervalos regulares.



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



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

PRINCÍPIOS DE
AUDITORIA FINANCEIRA

NBASP 200

NORMAS

Categoria da NBASP:

- Classificação até 2019: NBASP-Nível 2. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.
- Classificação a partir de 2020: NBASP-Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

Evolução INTOSAI

- Aprovada como padrões gerais em auditoria governamental e padrões com significado ético em 2001
- Conteúdo reformulado e aprovado como "Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira" em 2013
- Conteúdo reformulado e aprovado como "Princípios de Auditoria Financeira em 2020"

Evolução IRB

- Incorporada mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2017. Tradução para o português do texto da ISSAI 200 em inglês sem alterações de conteúdo.
- As mudanças editoriais da ISSAI 200 de 2020 foram incorporadas à presente versão da NBASP 200 em 2023.

NBASP 200 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA

NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 1) As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão metodológico internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 200 - Princípios de Auditoria Financeira*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 200 – Financial Audit Principles*, 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:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
 - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
 - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas, quando apropriado.

- 3) Dentro desta organização, a *NBASP 200 - Princípios de Auditoria Financeira*, situa-se no **grupo 2, subgrupo 200-299 (princípios de auditoria financeira)**. Deste modo, ela traz os **princípios e padrões para a auditoria das demonstrações contábeis das entidades do setor público**. O detalhamento dos padrões de auditoria aplicáveis às auditorias de demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras são fornecidos pelas ISSAI 2000-2899.
- 4) A definição de auditoria financeira é dada no parágrafo 7 da NBASP 200, ao estabelecer que “envolve determinar, por meio da coleta de evidência de auditoria, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas em suas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro e regulatória aplicáveis”.
- 5) A auditoria financeira tem o objetivo de “fornecer, por meio da coleta de evidência suficiente e apropriada, uma asseguarção razoável aos usuários, na forma de uma opinião e/ou relatório de auditoria, se as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatórios aplicáveis”. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa neste escopo, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira.
- 6) O idioma original desta norma é o inglês. Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.
- 7) A norma faz menção às Instituições Superiores de Controle (ISC), denominação genérica que a INTOSAI utiliza para todas as suas organizações filiadas, que têm os mais diversos mandatos e responsabilidades atribuídas em cada contexto nacional. No entanto, a aplicabilidade dos seus pronunciamentos profissionais não é extensiva apenas às suas ISC afiliadas (no Brasil, o Tribunal de Contas da União), mas sim a todas as entidades cuja missão seja o controle externo da administração pública, o que inclui os Tribunais de Contas estaduais e municipais.

INTRODUÇÃO

- 1) O auditor financeiro do setor público trabalha em prol do interesse público ao realizar serviços de auditoria financeira. Isso envolve fornecer assecuração sobre a informação financeira preparada pelas autoridades ou entidades do setor público e sobre o uso e gestão que fazem dos recursos e ativos públicos. O resultado – na forma de opiniões e/ou relatórios de auditoria – pode ser usado como base para responsabilizar os responsáveis. Como tal, a auditoria financeira constitui um elemento importante do processo de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) das finanças públicas.
- 2) Normas e orientações profissionais levam à qualidade e ao profissionalismo da auditoria do setor público e, desse modo, sustentam a credibilidade da profissão e do seu trabalho. As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), desenvolvidas pela Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI), visam promover auditorias independentes e eficazes e servir de base para os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais. Os princípios constantes dessas normas não se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais.
- 3) A NBASP 100 – *Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* estabelece os princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público. A NBASP 200 complementa os princípios fundamentais da NBASP 100 com o contexto específico para as auditorias de demonstrações contábeis. Juntas, elas constituem a base para o conjunto

completo dos pronunciamentos profissionais da INTOSAI nessa área, e ambas devem ser cumpridas.

- 4) O principal objetivo das NBASP sobre auditoria financeira é oferecer aos membros da INTOSAI um conjunto abrangente de princípios e padrões para a auditoria de demonstrações contábeis (ou de outras formas de informação financeira) das entidades do setor público. Consequentemente, os princípios estabelecidos na NBASP 200 formam a base para as normas mais específicas de auditoria financeira (NBASP 2000-2899), bem como para as orientações sobre como aplicá-las (NBASP 2900-2999). As NBASP contêm material de aplicação emitido pela INTOSAI para fornecer orientação sobre a aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) pertinentes, desenvolvidas pelo Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB). As Instituições Superiores de Controle (ISC) podem às vezes combinar auditorias financeiras com elementos de auditorias de conformidade e/ou operacionais, casos em que os princípios relacionados se aplicam aos tipos específicos de auditoria conforme aplicável.
- 5) A NBASP 200 fornece os princípios-chave para a auditoria de demonstrações contábeis individuais ou consolidadas, ou de elementos específicos destas. Esta norma abrange:
 - a aplicabilidade da NBASP 200;
 - o marco referencial para auditoria financeira;
 - os elementos de auditoria financeira; e
 - os princípios de auditoria financeira.

APLICABILIDADE DA NBASP 200

- 6) A NBASP 200 fornece os princípios para uma auditoria de demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras. Os princípios estabelecem os requisitos mínimos para as normas de auditoria pública estabelecidas em nível nacional, ou normas aplicadas por uma ISC, desenvolvidas por ela mesma ou por outros. A aplicabilidade das NBASP é tratada pela NBASP 100.

3

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA FINANCEIRA

DEFINIÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA FINANCEIRA

- 7) A auditoria financeira envolve determinar, por meio da coleta de evidência de auditoria, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas em suas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro e regulatória aplicáveis. No caso de estruturas de apresentação adequada, o auditor avalia se a informação é apresentada adequadamente. No caso de estruturas de conformidade, o auditor avalia a extensão na qual a conformidade é alcançada.
- 8) O objetivo da auditoria financeira é fornecer, por meio da coleta de evidência suficiente e apropriada, uma asseguuração razoável aos usuários, na forma de uma opinião e/ou relatório de auditoria, se as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis.

PRECONDIÇÕES PARA UMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ACORDO COM AS NBASP

- 9) Antes de iniciar uma auditoria financeira, o auditor deve:
 - avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro da entidade auditada; e
 - assegurar que a administração da entidade reconheça e compreenda sua responsabilidade:

- » pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura relatório financeiro aplicável;
- » pelo controle interno que a administração considere necessário para a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente e causada fraude ou erro; e
- » por fornecer ao auditor acesso a todas as informações e pessoas necessárias para concluir a auditoria.

ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO

- 10) Estruturas de relatório financeiro podem ser classificadas como:
 - de propósito geral: elaborados para atender às necessidades de informação de uma ampla gama de usuários; ou
 - de propósito especial: elaborados para atender às necessidades de um usuário ou grupo de usuários específico (por exemplo, disposições sobre relatório financeiro estabelecidas por uma organização internacional de financiamento, um órgão governamental, pelo Poder Legislativo ou por um contrato).
- 11) Os princípios da NBASP 200 são relevantes para auditorias de diferentes tipos de demonstrações contábeis, sejam elas elaboradas de acordo com uma estrutura de propósito geral (por exemplo, IPSAS, IFRS ou estruturas de relatório financeiro nacionais) ou de propósito especial.
- 12) Adicionalmente, as estruturas de relatórios financeiros podem ser:
 - Estrutura de conformidade: estabelece regras e requisitos a serem seguidos rigidamente em todos os casos; ou
 - Estrutura de apresentação adequada: reconhece que, para alcançar uma apresentação adequada das demonstrações contábeis da entidade, pode ser necessário que quem as elabore tenha que se desviar dos requisitos da estrutura ou fazer divulgações adicionais.
- 13) Os princípios da NBASP 200 também são aplicáveis a auditorias de entidades do setor público que preparam informações financeiras (incluindo demonstrações contábeis individuais ou de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração

contábil) para outras partes, como órgãos governamentais, do Poder Legislativo ou ainda outras partes com função fiscalizadora.

- 14) Quando o auditor é obrigado realizar auditorias da execução orçamentária, que pode incluir o exame da regularidade das transações orçamentárias e a comparação entre o real e o orçado. Isso frequentemente envolve estruturas de relatório financeiro específicas ou individuais. Para esse tipo de auditoria, as precondições estabelecidas pelas NBASP de auditoria financeira podem não ser aplicáveis, mas os princípios que elas contêm devem ser aplicados na medida do possível.

AValiação da Estrutura de Relatório Financeiro

- 15) A estrutura de relatório financeiro devem ser aplicável às circunstâncias da entidade auditada, notadamente em termos proporcionar uma apresentação adequada dos resultados e da posição financeira, quando apropriado. A estrutura de relatório financeiro aplicável normalmente é prevista em lei, regulamento ou outra norma pertinente. Se não, é uma discricionariedade da administração.
- 16) O auditor deve avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicável. Atualmente, não há uma base objetiva ou mandatória reconhecida globalmente para julgar a aceitabilidade das estruturas de propósito gerais. Na ausência de tal base, presume-se que as normas de relato financeiro estabelecidas por organizações que estão autorizadas ou são reconhecidas a promulgar normas (e.g., IPSAS, IFRS), a serem utilizadas por certos tipos de entidades, são aceitáveis para as demonstrações contábeis de propósito geral elaboradas por tais entidades, desde que as organizações sigam um processo estabelecido e transparente, que envolva a deliberação e a consideração de pontos de vista de uma ampla gama de partes interessadas. Para ser aceitável, uma estrutura de relatório financeiro deve assegurar que a informação fornecida nas demonstrações contábeis tenha valor para os usuários, ou seja, ela deve ser relevante, completa, confiável, objetiva e compreensível.
- 17) Se a estrutura não for considerada aceitável, o auditor deve avaliar o efeito sobre as demonstrações contábeis em termos de informação ausente ou o seu impacto nos resultados e na posição financeira.

- quando a escolha da estrutura de relatório for uma discricionariedade da administração, o auditor deve sugerir que a estrutura seja substituída; ou
 - quando uma substituição de estrutura não for possível, como quando é o caso de ser prescrita por lei ou regulamento, o auditor deve informar ao auditado sobre as divulgações adicionais necessárias nas demonstrações contábeis, para evitar que elas se tornem enganosas.
- 18) O auditor deve, levando em conta a resposta do auditado, determinar o impacto na opinião de auditoria ou considerar a elaboração de um parágrafo de ênfase fazendo referência para a nota explicativa que divulga o impacto da estrutura de relatório financeiro sobre os resultados, ativos e passivos, ou outros aspectos. O auditor pode ainda considerar outras ações, como informar o Poder Legislativo ou se retirar da auditoria, se a ISC puder fazê-lo.

ELEMENTOS DA AUDITORIA FINANCEIRA

- 19) Em uma auditoria financeira do setor público, os elementos definidos na NBASP 100 (objeto, auditor, parte responsável, usuários e critérios) podem variar de uma entidade auditada para outra. Os auditores devem identificar explicitamente tais elementos para cada auditoria, bem como analisar suas implicações.

OBJETO DA AUDITORIA FINANCEIRA

- 20) O objeto de uma auditoria financeira são os dados contábeis relacionados a uma entidade, normalmente apresentados na forma de demonstrações contábeis (sendo estas últimas conhecidas como informação do objeto).

AS TRÊS PARTES DA AUDITORIA FINANCEIRA

- 21) A responsabilidade do auditor é planejar e executar a auditoria de acordo com as normas de auditoria aplicáveis e o mandato da ISC, e comunicar os resultados.
- 22) A parte responsável é a responsável pela elaboração da informação do objeto e pelas transações subjacentes.
- 23) O “usuário” das demonstrações contábeis no setor público é primariamente o Poder Legislativo, que é o representante dos cidadãos (os usuários finais). O Poder Legislativo responsabiliza o governo pelo uso dos recursos públicos, baseando-se amplamente na informação fornecida pelo governo. A asseguuração quanto à confiabilidade da informação, por meio da auditoria financeira é, portanto, uma parte essencial desse processo. Outros usuários podem incluir ministérios, no caso de demonstrações contábeis de entidades do setor público que trabalham em nome destes.

CRITÉRIOS UTILIZADOS NA AUDITORIA FINANCEIRA

- 24) Os critérios são as referências, medidas ou atributos com base nos quais o objeto é mensurado para se chegar a uma conclusão quanto aos objetivos da auditoria. Os critérios utilizados na auditoria de demonstrações contábeis geralmente se baseiam na estrutura de relatório financeiro usada pela parte responsável na sua elaboração.

TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL

- 25) As auditorias de demonstrações contábeis conduzidas de acordo com as NBASP são trabalhos de asseguarção, que visam fornecer asseguarção razoável. Asseguarção razoável é um alto nível de asseguarção, mas não absoluto, o que significa não é uma garantia de que a auditoria irá detectar todos os casos de distorção relevante.
- 26) Em geral, as auditorias com asseguarção razoável são planejadas para resultar numa conclusão que seja expressa de forma positiva, tal como “em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa da) a posição patrimonial e financeira de, o desempenho financeiro de suas operações e os seus fluxos de caixa” ou, no caso de uma estrutura de conformidade, “em nossa opinião, as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com”.
- 27) Trabalhos de asseguarção limitada, tais como os de revisão, não são abrangidos pelas NBASP atuais que tratam de auditoria financeira.

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA

- 28) Os princípios gerais da auditoria do setor público são estabelecidos na NBASP 100¹ e em normas sobre ética, controle de qualidade e responsabilidades gerais de um auditor em uma auditoria de demonstrações contábeis. Eles abrangem:
- ética e independência;
 - comportamento profissional, devido zelo e ceticismo;
 - controle de qualidade;
 - gestão de equipes de auditoria e habilidades;
 - risco de auditoria;
 - materialidade;
 - documentação;
 - relatório e monitoramento; e
 - comunicação.
- 29) Os parágrafos seguintes estabelecem os princípios específicos relacionados à auditoria financeira do setor público.

ACORDO SOBRE OS TERMOS DO TRABALHO DE AUDITORIA

- 30) Os termos de um trabalho de auditoria no setor público são geralmente definidos pela legislação. O auditor do setor público deve chegar a um entendimento comum com a administração ou com os responsáveis pela governança sobre seus respectivos papéis e responsabilidades para cada trabalho de auditoria, preferencialmente por escrito. Quando um trabalho surge de um pedido da administração, dos responsáveis pela governança ou

¹ NBASP 100, parágrafos 34 a 43.

do Poder Legislativo, então todas as partes devem acordar os termos desse trabalho.

PLANEJAMENTO

- 31) O auditor deve planejar a auditoria para assegurar que ela seja conduzida de maneira eficiente e eficaz, determinando o escopo, a época e a abordagem, bem como as etapas práticas a serem seguidas.
- 32) Um planejamento detalhado é essencial para uma auditoria eficiente e eficaz. A natureza e a extensão do planejamento necessário dependerão de se tratar da primeira auditoria da entidade ou de uma auditoria recorrente, do tamanho e da complexidade da entidade, bem como da experiência anterior dos membros da equipe com a entidade. O planejamento deve ser atualizado à medida em que o trabalho avança, a fim de levar em conta questões ou eventos inesperados, que afetem a avaliação de riscos ou a implementação de respostas aos riscos de auditoria.

MATERIALIDADE

- 33) O auditor deve aplicar o conceito de materialidade em termos quantitativos (pelo valor) e, quando pertinente, em termos qualitativos (pela natureza), ao planejar e executar a auditoria, e ao avaliar os achados e relatar os resultados.
- 34) Ao planejar a auditoria, o auditor deve determinar um nível de materialidade global para as demonstrações contábeis como um todo, levando em conta o nível de distorções que poderiam influenciar as decisões dos usuários dessas demonstrações. O auditor deve ainda estabelecer um nível de materialidade, inferior à materialidade global, para a execução do trabalho, a fim de reduzir a um nível aceitável o risco de que, no agregado, as distorções não detectadas e não corrigidas excedam a materialidade global.
- 35) Esse nível mais baixo de materialidade (às vezes chamado de materialidade para execução) deve ser usado para ajudar a determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria, e para avaliar os resultados da execução de tais procedimentos. O valor total das distorções não corrigidas

nas demonstrações contábeis deve ser comparado com a materialidade global, tendo em conta o seu efeito quantitativo e natureza, ao formar a opinião no relatório do auditor. A materialidade aplicada para o relatório pode precisar ser revisada e comparada com aquela estabelecida para o planejamento, dependendo dos resultados finais da entidade ou de outros fatores.

ENTENDIMENTO DA ENTIDADE AUDITADA

- 36) O auditor deve obter um entendimento suficiente da entidade auditada e do ambiente no qual ela opera, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controle interno da entidade, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante. Um sistema de controle interno de uma entidade envolve cinco componentes: o ambiente de controle, o processo de avaliação de riscos da entidade, o processo de monitoramento do sistema de controle interno, o sistema de informação da entidade e as atividades de controle (incluindo controles de TI).

IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS

- 37) A identificação e avaliação do risco de distorção relevante realizadas pelo auditor leva em conta tanto o risco inerente (o risco de que um determinado saldo de conta ou classe de transações esteja sujeito a erros ou distorções) quanto o risco de controle (o risco de que os controles internos não previnam ou detectem e corrijam erros ou distorções).
- 38) O auditor deve identificar e avaliar o risco inerente sem levar em conta o efeito de quaisquer controles relacionados, e determinar se quaisquer dos riscos inerentes é significativo. Deve, ainda, avaliar o desenho dos controles relevantes para a auditoria (especialmente em relação aos riscos inerentes significativos) e avaliar se eles estão implementados na prática.
- 39) O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis como um todo, e no nível das afirmações, a fim de determinar os procedimentos adicionais de auditoria mais apropriados para responder a esses riscos.
- 40) Procedimentos de avaliação de riscos ajudam a identificar a natureza e a extensão do trabalho de auditoria que deve

ser realizado, porém não fornecem, por si só, evidência de auditoria apropriada e suficiente, que sirva de base para uma opinião de auditoria.

RESPOSTA AOS RISCOS AVALIADOS

- 41) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativamente aos riscos avaliados de distorção relevante, concebendo e implementando respostas adequadas a esses riscos. Quanto maior for o risco, mais extensos tendem a ser os procedimentos de auditoria exigidos, e mais persuasiva deve ser a evidência.
- 42) O auditor deve definir e implementar respostas gerais para responder aos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis, bem como procedimentos adicionais de auditoria cuja natureza, época e extensão levem em conta os riscos de distorção relevante no nível das afirmações. Tais procedimentos de auditoria incluem testes de controle e procedimentos substantivos (procedimentos analíticos e/ou testes de detalhes).
- 43) Caso os controles sejam eficazes, o auditor deve considerar testá-los. Se o teste demonstrar que os controles estão operando de forma eficaz, isso poderá reduzir a quantidade de testes substantivos necessários para responder ao risco identificado. Os controles devem também ser testados em circunstâncias nas quais os procedimentos substantivos isoladamente não sejam suficientes.

CONSIDERAÇÕES SOBRE FRAUDE

- 44) Como parte da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, o auditor deve considerar se as distorções relevantes podem surgir devido a fraude e, assim, responder de forma apropriada a esses riscos.
- 45) A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraudes é da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. O auditor é responsável por fornecer assecuração razoável sobre se as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes. Distorções relevantes podem surgir de erro ou fraude. Entretanto, a natureza da fraude torna muito

difícil a sua identificação pelo auditor, portanto não há garantia de que todas as distorções relevantes causadas por fraude serão identificadas. Dessa forma, o auditor deve considerar quais procedimentos de auditoria devem ser adotados, conforme apropriado, quando o risco de fraude for relevante. O auditor deve considerar levar quaisquer casos de fraude ou suspeita de fraude identificados durante a auditoria às autoridades competentes.

CONSIDERAÇÕES SOBRE CONTINUIDADE OPERACIONAL

- 46) O auditor deve considerar e concluir se existem eventos ou condições que representam uma incerteza significativa sobre a intenção e a capacidade de a entidade auditada continuar em operação.
- 47) A continuidade operacional de uma entidade auditada é um princípio fundamental com impacto na elaboração das demonstrações contábeis, visto que afeta a base contábil que deve ser usada, principalmente o valor contábil de ativos e passivos.
- 48) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir sobre o uso, pela administração, da premissa de continuidade operacional ao elaborar as demonstrações contábeis, e relatar o quando necessário.

CONSIDERAÇÕES DE LEIS E REGULAMENTOS NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 49) O auditor deve identificar os riscos de distorção relevante devido a não conformidade com leis e regulamentos e responder apropriadamente.
- 50) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativamente à conformidade com as disposições de leis e regulamentos que tenham efeito direto na determinação de valores e divulgações relevantes das demonstrações contábeis. O auditor deve, ainda, realizar procedimentos de auditoria para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que indiretamente possam ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis.
- 51) No setor público, podem existir responsabilidades adicionais de auditoria no que diz respeito à consideração quaisquer leis e

regulamentos relacionados com a auditoria de demonstrações contábeis ou outros aspectos das operações da entidade. Nesses casos, o auditor deve distinguir entre o escopo do trabalho de auditoria executado para verificar a conformidade com leis e regulamentos, para fins de emissão de opinião das demonstrações contábeis, e o trabalho executado para verificar outras questões de conformidade, para a necessidade de emissão de opinião e/ou relatório sobre a conformidade.

- 52) O auditor deve obter adequado entendimento da estrutura legal e regulamentar aplicável ao ambiente específico no qual a entidade auditada opera, incluindo como ela mantém conformidade com essa estrutura.
- 53) As disposições de algumas leis e regulamentos têm um efeito direto nas demonstrações contábeis, pois determinam valores e divulgações a serem nelas relatados. Há outras leis e regulamentos que devem ser cumpridos pela entidade ou que estabelecem as disposições sob as quais a entidade opera, mas estes têm apenas um efeito indireto sobre as demonstrações contábeis.

EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

- 54) O auditor deve planejar e executar procedimentos de auditoria a fim de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (em termos quantitativos e qualitativos) para formar uma base para as conclusões e a sua opinião de auditoria.
- 55) A quantidade de evidência de auditoria necessária para fundamentar a conclusão depende da avaliação do auditor dos riscos de distorção e também da qualidade dessa evidência. A qualidade da evidência de auditoria refere-se à sua relevância e confiabilidade. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte, natureza e as circunstâncias em que é obtida.

AVALIAÇÃO DE DISTORÇÕES

- 56) O auditor deve registrar as distorções identificadas durante a auditoria, levando-as à atenção da administração ou aos responsáveis pela governança.

O auditor deve avaliar se as distorções significam que trabalho adicional de auditoria é requerido, bem como seu impacto nas demonstrações contábeis caso não sejam corrigidas.

- 57) O auditor deve avaliar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, para determinar qual efeito elas podem ter na opinião de auditoria.

FORMAÇÃO DE OPINIÃO E RELATÓRIO DO AUDITOR SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 58) Com base na evidência de auditoria, o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e se estão livres de distorções relevantes.
- 59) Para formar uma opinião, o auditor deve primeiramente concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes.
- 60) O auditor deve expressar uma opinião não modificada caso a evidência de auditoria revele que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 61) Se o auditor concluir que, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo contêm distorções relevantes, ou caso não seja possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis como um todo estão ou não livres de distorções relevantes, o auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor, de acordo com a seção “Modificação de opinião no relatório do auditor”, a seguir.
- 62) Adicionalmente à opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor pode ser obrigado por lei ou regulamento a relatar observações e achados que não afetaram a sua opinião, e quaisquer recomendações feitas como resultado deles. Esses elementos devem ser claramente diferenciados da opinião.

MODIFICAÇÕES DE OPINIÃO NO RELATÓRIO DO AUDITOR

- 63) O auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor quando concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo contêm distorções relevantes ou, ainda, se o auditor foi impossibilitado de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir.
- 64) Os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada:
- opinião com ressalvas – quando o auditor conclui que, ou foi impossibilitado de evidência de auditoria suficiente apropriada, as distorções, individualmente ou no conjunto, são ou poderiam ser, relevantes, mas não são generalizadas.
 - opinião adversa – quando o auditor, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou no conjunto, são relevantes e generalizadas; ou
 - abstenção de opinião – quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, devido a uma incerteza ou limitação de escopo, conclui que os efeitos de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados nas demonstrações contábeis.
- 65) A decisão sobre qual tipo de opinião modificada é apropriada depende:
- Da natureza do assunto que deu origem à modificação – ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes ou, no caso em que não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorções relevantes; e
 - Do julgamento do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis.

PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DO AUDITOR

- 66) Se o auditor considera necessário chamar a atenção do usuário para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que é de tal importância que é fundamental para a compreensão das demonstrações, desde que tenha obtido evidência apropriada e suficiente de que não houve distorção relevante sobre o assunto nas demonstrações contábeis, o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório.
- 67) Se o auditor considera necessário comunicar um assunto, além daqueles apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, que, no seu julgamento, é relevante para o entendimento dos usuários sobre a auditoria e as responsabilidades do auditor, bem como sobre o seu relatório, o auditor deverá fazê-lo em um parágrafo com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado, contanto que não seja proibido por lei ou regulamento.

CONSIDERAÇÃO DE EVENTOS SUBSEQUENTES

- 68) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor, e que requeiram ajustes ou divulgações nas demonstrações contábeis, foram identificados e devidamente refletidos nas demonstrações contábeis.
- 69) O auditor deve também responder apropriadamente aos fatos que se tornaram conhecidos após a data do relatório do auditor e que, se fossem conhecidos naquela data, poderiam tê-lo levado a alterar o seu relatório.

INFORMAÇÕES COMPARATIVAS – VALORES CORRESPONDENTES E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

- 70) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se qualquer informação comparativa incluída nas demonstrações contábeis foi apresentada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas da estrutura de relatório financeiro aplicável e relatar de acordo com as responsabilidades de relatório do auditor.

- 71) Informações comparativas compreendem valores e outras divulgações incluídas nas demonstrações contábeis referentes a um ou mais períodos anteriores. Valores correspondentes são valores e outras divulgações do período anterior são parte integrante das demonstrações contábeis do período corrente. Demonstrações contábeis comparativas são informações onde os valores e outras divulgações do período anterior estão incluídas para fins de comparação com as demonstrações contábeis do período corrente, com o mesmo nível da informação do período corrente.
- 72) O auditor deve avaliar se a informação comparativa corresponde aos valores e outras divulgações apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, se estes foram retificados. O auditor deve, também, avaliar se as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com aquelas aplicadas no período corrente ou, no caso de mudanças nas políticas contábeis, se tais mudanças foram devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas.
- 73) Para os valores correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis refere-se apenas ao período corrente. Para demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período para o qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR EM RELAÇÃO A OUTRAS INFORMAÇÕES EM DOCUMENTOS QUE CONTENHAM DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS

- 74) O auditor deve ler todas as outras informações constantes do relatório anual da entidade e considerar se existem quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de fatos em relação às demonstrações contábeis ou com o conhecimento obtido pelo auditor durante a auditoria. Se, ao considerar as outras informações, o auditor identificar inconsistência ou distorção relevante dos fatos, o auditor deve determinar se as demonstrações contábeis auditadas ou as outras informações precisam ser revisadas.
- 75) Outras informações referem-se a informações financeiras ou não-financeiras (que não sejam as demonstrações contábeis ou o relatório do auditor sobre elas) incluídas no relatório anual

da entidade. Geralmente essas informações correspondem a um documento, ou um conjunto de documentos, preparado tipicamente de forma anual pela administração ou pelos responsáveis pela governança, de acordo com lei, regulamento ou costume, cujo propósito é fornecer informações às partes interessadas sobre as operações da entidade, sobre os seus resultados financeiros e a sua posição financeira, conforme disposto nas demonstrações contábeis.

- 76) No caso de inconsistência relevante, a ação que o auditor pode tomar pode incluir modificar a sua opinião, reter o seu relatório, retirar-se do trabalho de auditoria (nos raros casos nos quais isso é possível no âmbito do setor público), notificar os responsáveis pela governança ou incluindo um parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor.
- 77) Caso o auditor identifique uma inconsistência relevante que a administração da entidade auditada se recuse a corrigir, o auditor deve notificar os responsáveis pela governança. Além dos responsáveis pela governança, os auditores também podem ser requisitados a notificar, ou decidirem eles mesmos fazê-lo, outras partes, como o Poder Legislativo, por exemplo.

CONSIDERAÇÕES RELEVANTES PARA AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

- 78) Os auditores incumbidos de auditar demonstrações contábeis consolidadas devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a confiabilidade da informação financeira dos componentes e do processo de consolidação, a fim de expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- 79) Esses princípios aplicam-se a todas as auditorias de demonstrações contábeis consolidadas do setor público. Nas situações em que o auditor estiver incumbido de auditar demonstrações contábeis consolidadas, requisitos e considerações específicos podem ser aplicáveis, incluindo assegurar a qualidade do trabalho dos auditores de componentes.



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



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA
OPERACIONAL

NBASP 300

NORMAS

Categoria da NBASP:

- Classificação até 2019: NBASP- Nível 2. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.
- Classificação a partir de 2020: NBASP- Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

Evolução INTOSAI

- Aprovada como “Normas de trabalho para auditoria governamental e normas relacionadas à ética” em 2001.
- Conteúdo reformulado e aprovado como “Princípios fundamentais de auditoria operacional” em 2013.
- Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), foi renomeada para “Princípios de auditoria operacional” com mudanças editoriais em 2019.

Evolução IRB

- Incorporado mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2017. Tradução para o português do texto da ISSAI 300 em inglês sem alterações de conteúdo.
- As mudanças editoriais da ISSAI 300 de 2019 foram incorporadas à presente versão da NBASP 300 em 2021.

NBASP 300 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL

NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 1) As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão metodológico internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 300- Princípios de Auditoria Operacional*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 300- Performance Auditing Principles*, 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:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
 - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
 - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos

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

- 3) Dentro desta organização, a *NBASP 300- Princípios de Auditoria Operacional*, situa-se no **grupo 2, subgrupo 300-399 (princípios de auditoria operacional)**. Deste modo, ela traz os **princípios que devem ser observados para a realização de auditorias operacionais**. Estes princípios são adaptações dos princípios da *NBASP 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* para a condução de auditorias operacionais e se transformam em requisitos mandatórios (grupo 2, subgrupo 3000-3899: Normas de auditoria operacional) e orientações (grupo 3, subgrupo 3900-3999: Orientações suplementares para auditoria operacional) para a realização de trabalhos deste tipo.
- 4) A **definição de auditoria operacional** é dada no parágrafo 9 da *NBASP 300*, no qual se lê que “a auditoria operacional, como realizada pelas ISC, é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade [eficácia] e se há espaço para aperfeiçoamento”. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa nesta definição, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da *NBASP 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* e da *NBASP 300- Princípios de Auditoria Operacional*.
- 5) As **formas de observação dos princípios das normas** acima mencionadas variam de acordo com as características do objeto que será analisado e os recursos (físicos, de força de trabalho e de tempo) disponíveis. A sua observância pode ser explicitada nos relatórios das ações de controle nos termos do parágrafo 8 da *NBASP 300*.
- 6) O **idioma original desta norma é o inglês**. Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.

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

INTRODUÇÃO

- 1) Normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI), visam promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.
- 2) A “ISSAI 100 – *Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*” fornece os princípios fundamentais para a auditoria do setor público em geral e define a aplicabilidade das ISSAI. A “ISSAI 300 - *Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional*” baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve visando adequá-los para o contexto específico da auditoria operacional. A ISSAI 300 deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100, que também se aplica à auditoria operacional.
- 3) A “ISSAI 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional” está organizada em três seções.
 - a) A primeira seção estabelece o marco referencial da auditoria operacional e para referência às ISSAI relevantes.
 - b) A segunda seção consiste nos princípios gerais de auditoria operacional que devem ser considerados pelo auditor antes e durante o processo de auditoria.
 - c) A terceira seção contém princípios relevantes aos principais estágios do processo de auditoria em si.

Cada princípio é seguido de uma breve explicação.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL

- 4) Este documento busca estabelecer um entendimento comum da natureza da auditoria operacional, incluindo os princípios aplicáveis para se alcançar um alto padrão de auditoria. Os membros da INTOSAI são encorajados a desenvolver ou adotar normas que sejam consistentes com as ISSAI 100 e 300 e a levar em conta as normas e orientações da INTOSAI em relação à auditoria operacional nas ISSAI 3000-3899 e GUID 3900-3999. A série ISSAI 3000-3899 estabelece um marco referencial geral para a auditoria operacional, contendo diretrizes gerais para a realização de auditorias operacionais, como base para ajudar as ISC a desenvolverem suas próprias normas nacionais.
- 5) Pronunciamentos para auditoria operacional devem refletir a necessidade de flexibilidade no desenho de trabalhos individuais, para que os auditores sejam receptivos e criativos em seu trabalho e exerçam julgamento profissional em todas as fases do processo de auditoria.
- 6) A INTOSAI reconhece que as ISC têm mandatos variados e diferentes condições de trabalho. Devido a variadas situações e arranjos estruturais das ISC, nem todas as normas ou diretrizes de auditoria podem ser aplicadas a todos os aspectos de seu trabalho. Portanto, as ISC têm a opção de desenvolver normas oficiais que sejam baseadas nos ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. Se uma ISC escolher basear suas normas nos Princípios Fundamentais, tais normas devem corresponder aos Princípios em todos os aspectos aplicáveis e relevantes.

- 7) Quando as normas de auditoria de uma ISC forem baseadas nos ou consistentes com os Princípios de Auditoria Operacional, estes podem ser referenciados declarando-se:

[...] Conduzimos nossa(s) auditoria(s) em conformidade com (normas), que são baseadas em (ou são consistentes com) a “ISSAI 100-Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” e a “ISSAI 300-Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional” da Organização Internacional de Instituições Superiores de Controle (INTOSAI).

A referência pode ser incluída no relatório de auditoria ou comunicada pela ISC de uma forma mais geral, abrangendo uma gama definida de trabalhos.

- 8) As ISC podem decidir adotar as Normas de Auditoria Operacional (ISSAI 3000-3999) como normas oficiais para seu trabalho. Quando uma ISC escolher adotar essas diretrizes, ela deve cumpri-las em todos os aspectos relevantes. Nesse caso, pode-se fazer a referência declarando:

... Conduzimos nossa(s) auditoria(s) (operacional) de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI) (sobre auditoria operacional).

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA OPERACIONAL

DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL

- 9) A auditoria operacional, como realizada pelas ISC, é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade¹¹ e se há espaço para aperfeiçoamento.
- 10) A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao:

**proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou profundas ou novas perspectivas);*

**tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas;*

**proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria;*

**fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria.*

11 Nota do Instituto Rui Barbosa: 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).

ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA E EFETIVIDADE

- 11) Os princípios de economicidade, eficiência e efetividade podem ser definidos como a seguir:

*O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.

*O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.

*O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

As auditorias operacionais frequentemente incluem uma análise das condições que são necessárias para garantir que os princípios da economicidade, eficiência e efetividade possam ser sustentados. Essas condições podem incluir boas práticas de gestão e procedimentos para garantir a correta e tempestiva entrega de serviços. Quando apropriado, o impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada também deve ser levado em consideração.

OBJETIVOS DA AUDITORIA OPERACIONAL

- 12) O principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a accountability e transparência.

A auditoria operacional promove a *accountability* ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo poder legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos. Não se trata de questionar as intenções e decisões do poder legislativo, mas examinar se alguma deficiência nas leis e nos regulamentos ou na sua forma de implementação esteja impedindo que os objetivos especificados sejam alcançados. A auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para

aperfeiçoamento. Ela proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas.

A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar ao parlamento, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais. Desse modo, contribui diretamente para fornecer ao cidadão informações úteis e, ao mesmo tempo, serve de base para aprendizado e melhorias. Na auditoria operacional, as ISC são livres para decidir, dentro de seu mandato, o quê, quando e como auditar, e não devem ser impedidas de publicar seus achados.

APLICABILIDADE DA ISSAI 300

- 13) Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional proporcionam a base para a adoção ou o desenvolvimento de normas pelas ISC. Eles foram formulados tendo em vista a experiência institucional das ISC, incluindo sua independência, mandatos constitucionais dos Princípios Basilares da INTOSAI (INTOSAI-P 10-99) e obrigações éticas e outros requisitos organizacionais das ISC (ISSAI 130-199).
- 14) Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), os seguintes pontos devem ser considerados:

*A declaração das normas aplicadas na auditoria (parágrafo 7 ou 8, acima) pode precisar de ajuste de acordo com a ISSAI 100, parágrafo 9 ou 10;

*Elementos da auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira.

*Caso ocorra uma sobreposição, todas as normas relevantes devem ser observadas. Talvez isso não seja viável em todos os casos, já que diferentes normas podem conter prioridades diferentes.

Nesses casos, o objetivo primário da auditoria deve guiar os auditores quanto a que normas eles devem aplicar. Ao determinar se considerações sobre desempenho formam o objetivo primário do trabalho de auditoria, deve-se ter em mente que a auditoria operacional tem seu foco em atividades e resultados, em vez de focar relatórios ou contas, e que seu principal objetivo é promover economicidade, eficiência e efetividade, em vez de produzir um relatório sobre conformidade.

ELEMENTOS DA AUDITORIA OPERACIONAL

- 15) Os elementos de auditoria do setor público (auditor, parte responsável, usuários previstos, objeto e critérios), como definidos na ISSAI 100, podem assumir distintas características na auditoria operacional. Os auditores devem identificar explicitamente os elementos de cada auditoria e entender suas implicações, para que possam conduzir a auditoria adequadamente.

AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA OPERACIONAL

- 16) Auditores frequentemente têm considerável discricionariedade na seleção de objetos e identificação de critérios, o que, por sua vez, influencia em quem são as partes responsáveis e os usuários previstos. Embora os auditores possam fazer recomendações, eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis. Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, oferecendo habilidades diferentes e complementares.
- 17) O papel de parte responsável pode ser compartilhado por uma gama de indivíduos ou entidades, cada um com responsabilidade por um diferente aspecto do objeto da auditoria. Algumas partes podem ser responsáveis por ações que tenham causado problemas. Outras podem ser capazes de iniciar mudanças para atender às recomendações resultantes de uma auditoria operacional. Outras, ainda, podem ser responsáveis por prover o auditor com informações ou evidências.
- 18) Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria operacional. O poder legislativo, as agências governamentais e o público podem todos ser usuários previstos. Uma parte responsável pode também ser usuário previsto, mas, raramente, será o único.

OBJETO E CRITÉRIOS NA AUDITORIA OPERACIONAL

- 19) O objeto da auditoria operacional não precisa estar limitado a programas, entidades ou fundos, mas pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências). Alguns exemplos são prestação de serviços pelas partes responsáveis ou os efeitos da política e regulação do governo sobre a administração, as partes interessadas, os negócios, os cidadãos e a sociedade. O objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria.
- 20) Na auditoria operacional, o auditor é, às vezes, envolvido no desenvolvimento ou na seleção dos critérios que são relevantes para a auditoria. O parágrafo 27 descreve quais requisitos específicos decorrem disso para o auditor.

CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA OPERACIONAL

- 21) Como em todas as auditorias, os usuários dos relatórios de auditorias operacionais desejam ter segurança sobre a confiabilidade da informação que eles utilizam para a tomada de decisões.

Logo, eles esperam relatórios confiáveis que apresentem a posição da ISC baseada em evidências sobre o assunto examinado. Consequentemente, auditores operacionais devem, em todos os casos, fornecer achados baseados em evidência suficiente e apropriada e administrar de forma ativa o risco de relatórios inadequados. Entretanto, normalmente não se espera que auditores operacionais apresentem uma opinião geral, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, sobre se a entidade auditada alcançou economicidade, eficiência e efetividade. Logo, isso não é um requisito do marco referencial das ISSAI.

- 22) O nível de asseguração proporcionado por uma auditoria operacional deve ser comunicado de uma maneira transparente. O grau de economicidade, eficiência e efetividade atingido pode ser transmitido no relatório de auditoria operacional de diferentes maneiras:

*por meio de uma visão geral sobre aspectos de economicidade, eficiência e efetividade, quando o objetivo da auditoria, o objeto, a evidência obtida e os achados alcançados permitam tal conclusão; ou;

*fornecendo informação específica sobre uma série de pontos, incluindo o objetivo de auditoria, as questões formuladas, a evidência obtida, os critérios utilizados, os achados alcançados e as conclusões específicas.

- 23) Os relatórios de auditoria só devem incluir achados que sejam suportados por evidência suficiente e apropriada. As decisões tomadas ao elaborar um relatório equilibrado, extrair conclusões e formular recomendações, frequentemente precisam ser feitas de modo a proporcionar informação suficiente ao usuário. Os auditores operacionais devem descrever especificamente a forma como seus achados levaram a um conjunto de conclusões e – quando aplicável – a uma única conclusão geral. Isto significa explicar quais critérios foram desenvolvidos e utilizados e porque, e declarar que todos os pontos de vista relevantes foram levados em consideração para que um relatório equilibrado possa ser apresentado. Os princípios sobre elaboração de relatórios fornecem maiores orientações para esse processo.

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL

PRINCÍPIOS GERAIS

- 24) Os princípios gerais enunciados a seguir fornecem orientações sobre os aspectos da auditoria operacional que são relevantes durante todo o processo de auditoria.

Algumas das áreas às quais esses princípios se aplicam não estão cobertas pela ISSAI 100. São elas: a seleção de temas de auditoria, a identificação de objetivos de auditoria e a definição de uma abordagem de auditoria e critérios.

Em outras áreas, tais como risco de auditoria, comunicação, habilidades, julgamento profissional, controle de qualidade, materialidade e documentação, estes princípios gerais remetem-se aos princípios da ISSAI 100 e explicam como eles se aplicam especificamente à auditoria operacional.

Finalmente, algumas áreas, tais como ética e independência, são atualmente tratadas na ISSAI 100, pelos Princípios Basilares da INTOSAI (INTOSAI-P 10- 99) e os requisitos organizacionais das ISC (ISSAI 130-199).

Objetivo de auditoria

- 25) **Os auditores devem estabelecer um objetivo de auditoria claramente definido que se relacione aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.**

O objetivo de auditoria determina a abordagem e o desenho do trabalho. Poderia ser simplesmente descrever uma situação. No entanto, objetivos normativos de auditoria (as coisas são como deveriam ser?) e objetivos analíticos de auditoria (por que as coisas não são como deveriam ser?) são mais propensos a agregar valor.

Em todos os casos, os auditores precisam considerar a que a auditoria diz respeito, que organizações e órgãos estão envolvidos e para quem as recomendações finais podem ser relevantes. Objetivos de auditoria bem definidos podem se relacionar a uma única entidade ou a um grupo identificável de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais.

Muitos objetivos de auditoria podem ser enquadrados como uma questão geral de auditoria que pode ser desdobrada em subquestões mais precisas. Subquestões devem ser tematicamente relacionadas, complementares, sem sobreposição e coletivamente exaustivas ao tratar da questão geral de auditoria. Todos os termos empregados na questão devem ser claramente definidos. A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo no qual as questões são repetidamente especificadas e refinadas, levando-se em conta informações relevantes conhecidas sobre o assunto bem como a viabilidade.

Em vez de definir um único objetivo ou uma questão geral de auditoria, os auditores podem escolher desenvolver vários objetivos de auditoria, que, nem sempre, precisam ser desdobrados em subquestões.

Abordagem de auditoria

26) os auditores devem escolher uma abordagem orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação destas, para facilitar a solidez do desenho da auditoria.

A abordagem geral de auditoria é um elemento central de qualquer auditoria. Ela determina a natureza do exame que deve ser feito. Também define o conhecimento, a informação, os dados e os procedimentos de auditoria necessários para obtê-los e analisá-los.

A auditoria operacional geralmente segue uma das três abordagens:

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

As três abordagens podem ser seguidas a partir de uma perspectiva de cima para baixo ou de baixo para cima. Auditorias com perspectiva de cima para baixo concentram-se, principalmente, em requisitos, intenções, objetivos e expectativas do poder legislativo e do governo central. Uma perspectiva de baixo para cima focaliza em problemas de importância para o povo e a comunidade.

Critérios

27) Os auditores devem estabelecer critérios adequados que correspondam às questões de auditoria e sejam relacionados aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Critérios de auditoria operacional são padrões razoáveis e especificados de auditoria relacionados a desempenho, com base nos quais a economicidade, eficiência e efetividade das operações são avaliadas e aferidas.

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

Os critérios podem ser qualitativos ou quantitativos e devem definir o que será usado para avaliar a entidade auditada. Os critérios podem ser gerais ou específicos, com foco no “dever ser” de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos; no que é “esperado” de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que “poderia ser” (dadas melhores condições).

Diversas fontes podem ser usadas para identificar critérios, inclusive referenciais de mensuração de desempenho. Os critérios devem ser transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria.

Os critérios devem ser discutidos com as entidades auditadas, mas, em última instância, a seleção de critérios adequados é responsabilidade do auditor. Embora a definição e comunicação dos critérios durante a fase de planejamento possa aumentar sua confiabilidade e aceitação geral, em auditorias que abordam assuntos complexos nem sempre

é possível estabelecer critérios com antecedência; em vez disso, eles serão definidos durante o processo de auditoria.

Embora em alguns tipos de auditoria existam critérios legislativos inequívocos, esse comumente não é o caso nas auditorias operacionais. Os objetivos, as questões e a abordagem de auditoria determinam a relevância e o tipo de critérios adequados. A confiança do usuário nos achados e nas conclusões de uma auditoria operacional depende muito dos critérios. Sendo assim, é crucial selecionar critérios confiáveis e objetivos.

Em uma auditoria operacional orientada a problemas, o ponto de partida é um desvio conhecido ou suspeitado daquilo que deveria ou poderia ser. O objetivo principal não é, portanto, apenas verificar o problema (o desvio do critério e suas consequências), mas identificar as causas. Isso torna importante a decisão sobre como examinar e verificar as causas durante a fase de planejamento da auditoria. As conclusões e recomendações baseiam-se, primariamente, no processo de análise e confirmação de causas, muito embora elas sempre sejam fundamentadas em critérios normativos.

Risco de auditoria

28) Os auditores devem gerenciar ativamente o risco de auditoria, que é o risco de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários.

Muitos temas na auditoria operacional são complexos e politicamente sensíveis. Embora simplesmente evitar tais temas possa reduzir o risco de imprecisão ou incompletude, pode também limitar a possibilidade de agregar valor.

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

Aspectos importantes de risco podem incluir não possuir a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade

de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes.

Os auditores devem, portanto, gerenciar riscos ativamente. Lidar com riscos de auditoria é parte integrante de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional. Os documentos de planejamento de auditoria devem indicar os possíveis ou conhecidos riscos do trabalho pretendido bem como mostrar como tais riscos serão tratados.

Comunicação

- 29) **Os auditores devem manter uma comunicação eficaz e adequada com as entidades auditadas e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria e definir o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação para cada auditoria.**

Existem várias razões pelas quais o planejamento da comunicação com as entidades auditadas e as partes interessadas é de particular importância na auditoria operacional.

*Como as auditorias operacionais não são normalmente realizadas em uma base regular (por exemplo, anualmente) sobre as mesmas entidades auditadas, os canais de comunicação podem não existir ainda. Enquanto pode haver contatos com o poder legislativo e com órgãos governamentais, outros grupos (tais como comunidades acadêmicas e de negócios ou organizações da sociedade civil) podem não ter sido contatados anteriormente.

*Frequentemente, não há critérios predefinidos (como uma estrutura para relatórios financeiros) e, portanto, é necessário haver intensa troca de opiniões com a entidade auditada.

*A necessidade de relatórios equilibrados exige um esforço ativo para conhecer os pontos de vista das diversas partes interessadas.

Os auditores devem identificar os responsáveis e outras partes interessadas chave e tomar a iniciativa de estabelecer uma comunicação recíproca eficaz. Por meio de uma boa comunicação, os auditores podem melhorar o acesso a fontes de informação e a dados e opiniões provenientes da entidade auditada. Usar canais de comunicação para explicar o objetivo da auditoria operacional para as partes interessadas também aumenta a probabilidade de que as recomendações de auditoria sejam implementadas. Os auditores devem, portanto, procurar manter boas relações profissionais

com todas as partes interessadas relevantes, promover um fluxo de informações livre e franco, na medida em que os requisitos de confidencialidade permitam, e conduzir discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada. No entanto, deve-se tomar cuidado para garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência nem a imparcialidade da ISC.

Os auditores devem comunicar às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria. A comunicação geralmente será feita oficialmente, por meio escrito e, durante a auditoria, de forma regular. Os auditores devem se comunicar com as entidades auditadas durante todo o processo de auditoria, por meio de interações construtivas à medida que diferentes achados, argumentos e perspectivas são avaliados.

As entidades auditadas devem ter a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a ISC emita seu relatório de auditoria. Quaisquer discordâncias devem ser analisadas e os erros materiais corrigidos. A análise dos comentários deve ser registrada em papéis de trabalho de modo que as alterações no relatório preliminar de auditoria, ou as razões para não fazer alterações, fiquem documentadas.

Ao final do processo de auditoria, também se pode obter comentários das partes interessadas sobre a qualidade dos relatórios de auditoria publicados. A percepção das entidades auditadas sobre a qualidade da auditoria também pode ser solicitada.

Habilidades

- 30) **Coletivamente, a equipe de auditoria deve possuir as competências profissionais necessárias para realizar a auditoria. Isso inclui conhecimento sólido de auditoria, delineamento de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação, bem como habilidades pessoais tais como capacidade analítica, de escrita e comunicação.**

Na auditoria operacional, habilidades específicas podem ser necessárias, tais como conhecimento de técnicas de avaliação e métodos de ciências sociais, e habilidades pessoais tais como capacidade de comunicação e escrita, capacidade analítica,

criatividade e receptividade. Os auditores devem ter um conhecimento sólido sobre as organizações, programas e funções governamentais. Isso irá garantir que as áreas apropriadas sejam selecionadas para a auditoria e que os auditores possam, efetivamente, realizar revisões de programas e atividades do governo.

Pode também haver maneiras específicas de adquirir as habilidades necessárias. Para cada auditoria operacional os auditores precisam ter um total entendimento das medidas do governo que constituem o objeto da auditoria, bem como conhecer as causas de fundo relevantes e os possíveis impactos. Esse conhecimento, frequentemente, deve ser adquirido ou desenvolvido especificamente para o trabalho. As auditorias operacionais muitas vezes envolvem um processo de aprendizado e o desenvolvimento de uma metodologia como parte da própria auditoria. Formação e aprendizagem no trabalho, portanto, devem estar disponíveis para os auditores, que devem manter suas habilidades profissionais por meio de desenvolvimento profissional continuado. Uma atitude aberta à aprendizagem e uma cultura de gestão encorajadora são condições importantes para aprimorar as habilidades profissionais dos auditores individualmente.

Em áreas especializadas, especialistas externos podem ser utilizados para complementar o conhecimento da equipe de auditoria. Os auditores devem avaliar se e, em que áreas, especialistas externos são requeridos e tomar as providências necessárias.

Julgamento e ceticismo profissionais

31) Os auditores devem exercer ceticismo profissional, mas também ser receptivos e dispostos a inovar.

É crucial que os auditores exerçam ceticismo profissional e adotem uma abordagem crítica, mantendo uma distância objetiva das informações recebidas. Espera-se que os auditores façam avaliações racionais e desconsiderem preferências pessoais, próprias ou de outros.

Ao mesmo tempo, devem ser receptivos a pontos de vista e argumentos. Isso é necessário para evitar erros de julgamento ou viés cognitivo. Respeito, flexibilidade, curiosidade e disposição para inovar são igualmente importantes. A inovação aplica-se não só ao processo de auditoria em si, mas também aos processos ou às atividades auditados.

Espera-se que os auditores analisem as questões a partir de diferentes perspectivas e tenham uma atitude aberta e objetiva em relação a

vários pontos de vista e argumentos. Se não forem receptivos, podem perder argumentos importantes ou evidências-chave. Enquanto trabalham para desenvolver novos conhecimentos, os auditores precisam também ser criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos em seus esforços para coletar, interpretar e analisar dados.

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

Controle de qualidade

- 32) **Os auditores devem aplicar procedimentos para salvaguardar a qualidade, garantindo que os requisitos aplicáveis sejam atendidos e dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e justos que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.**

A “ISSAI 140 – Controle de Qualidade para ISC” oferece princípios gerais e *application material*² sobre o sistema de controle de qualidade estabelecido no nível organizacional para cobrir todas as auditorias. Na realização de auditorias operacionais, é necessário atentar as seguintes questões específicas:

*A auditoria operacional é um processo no qual a equipe de auditoria reúne uma grande quantidade de informações específicas da auditoria e exerce um alto grau de julgamento profissional e discricionariedade com relação a questões relevantes. Isso deve ser levado em conta no controle de qualidade. A necessidade de estabelecer um ambiente de trabalho de confiança mútua e responsabilidade e de dar apoio às equipes de auditoria deve ser vista como parte da gestão da qualidade. Isso pode implicar o uso de procedimentos de controle de qualidade que sejam relevantes e fáceis de administrar e garantir que os auditores estejam abertos a comentários recebidos do controle de qualidade. No caso de diferença de opinião entre supervisores e a equipe de auditoria, devem-se tomar medidas apropriadas para garantir que a perspectiva da equipe de auditoria receba consideração suficiente e seja consistente com a política da ISC.

2 O que é *application material*?

*Na auditoria operacional, mesmo que o relatório seja baseado em evidências, bem documentado e preciso, ele pode ainda ser inadequado ou insuficiente se não conseguir dar uma visão equilibrada e imparcial, incluir poucos pontos de vista relevantes ou tratar de forma insatisfatória as questões de auditoria. Essas considerações devem, portanto, ser uma parte essencial das medidas para salvaguardar a qualidade.

*Como objetivos de auditoria variam muito de um trabalho para outro, é importante definir claramente o que constitui um relatório de alta qualidade no contexto específico de um trabalho de auditoria. Medidas gerais de controle de qualidade devem, portanto, ser complementadas por medidas específicas da auditoria.

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

Materialidade

- 33) Os auditores devem considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria. Atenção deve ser dada não somente aos aspectos financeiros, mas também aos aspectos sociais e políticos do objeto, com o objetivo de entregar tanto valor agregado quanto seja possível.**

A materialidade pode ser entendida como a importância relativa de uma questão dentro do contexto no qual ela está sendo considerada. A materialidade de um tema de auditoria deve ter relação com a magnitude de seus impactos. Vai depender se a atividade é comparativamente menor e se deficiências na área em causa poderiam influenciar outras atividades dentro da entidade auditada. Uma questão será considerada material quando o tema for considerado de particular importância e onde melhorias teriam um impacto significativo. Será menos material onde a atividade for de natureza rotineira e o impacto do baixo desempenho seja mínimo ou restrito a uma área pequena.

Na auditoria operacional, a materialidade em valor monetário pode, mas não precisa ser uma preocupação primária. Na definição da materialidade, o auditor deve considerar também o que é socialmente ou politicamente significativo e ter em mente que isso varia ao

longo do tempo e depende da perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis. Uma vez que o objeto das auditorias operacionais pode variar amplamente e os critérios frequentemente não são estabelecidos pela legislação, a perspectiva pode variar de uma auditoria para a outra. Essa avaliação exige um julgamento cuidadoso por parte do auditor.

A materialidade diz respeito a todos os aspectos da auditoria operacional, tais como a seleção de temas, a definição de critérios, a avaliação de evidências, a documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.

Documentação

- 34) **Os auditores devem documentar a auditoria de acordo com as circunstâncias particulares desta. A informação deve ser suficientemente completa e detalhada para permitir que um auditor experiente, sem nenhum contato prévio com a auditoria, possa posteriormente determinar qual trabalho foi feito a fim de chegar aos achados, às conclusões e às recomendações da auditoria.**

Como em todas as auditorias, auditores operacionais devem manter um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados de cada auditoria. No entanto, o propósito e contexto da documentação são um tanto específicos em auditoria operacional.

*Frequentemente, o auditor terá adquirido conhecimento especializado sobre o tema da auditoria que não é facilmente reproduzido na ISC. Como a metodologia e os critérios de auditoria podem ter sido desenvolvidos especificamente para um único trabalho, o auditor tem uma responsabilidade especial de justificar seu raciocínio de forma transparente.

*Na auditoria operacional, o relatório, além de conter achados e recomendações, descreve o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões. Até certo ponto, o relatório desempenha funções que, em outros tipos de auditoria, são desempenhadas por normas gerais ou pela documentação de auditoria.

*A documentação deve não apenas confirmar a exatidão dos fatos, mas também garantir que o relatório apresente um exame equilibrado, justo e completo da questão auditada ou do objeto. Assim, por exemplo, pode ser necessário que a documentação inclua referência aos

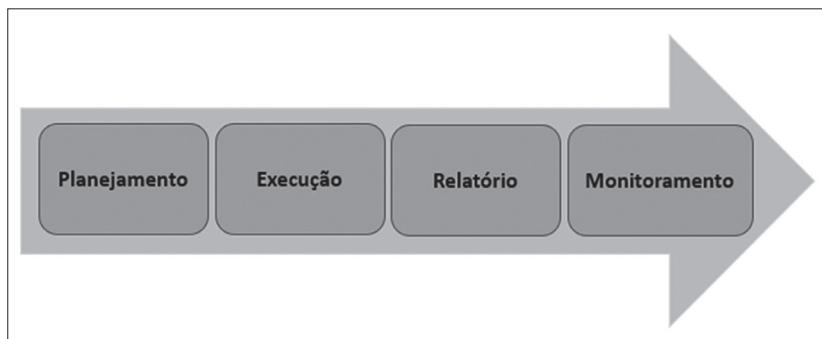
argumentos não aceitos no relatório ou que descreva como diferentes pontos de vista foram tratados no relatório.

*O objetivo do relatório nas auditorias operacionais é, frequentemente, persuadir usuários razoáveis, fornecendo-lhes novas perspectivas em vez de uma declaração formal de assecuração. Do mesmo modo que os objetivos de auditoria determinam a natureza da evidência necessária, eles também determinam a natureza da documentação.

*A manutenção de documentação adequada não é apenas parte da salvaguarda da qualidade (por exemplo, ajudando a garantir que trabalhos delegados sejam realizados satisfatoriamente e que os objetivos de auditoria sejam alcançados), mas é também parte do desenvolvimento profissional da ISC e dos auditores individualmente, já que pode modelar boas práticas para auditorias similares no futuro.

PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA

35) A auditoria operacional compreende as seguintes fases principais:



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

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

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

***Monitoramento**, isto é, determinar se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências subjacentes.

Essas fases podem ser iterativas. Por exemplo, novas perspectivas surgidas na fase de execução podem acarretar mudanças no plano de auditoria e elementos importantes do relatório (por exemplo, a

formulação de conclusões) podem ser esboçados ou até mesmo concluídos durante essa fase do processo.

Planejamento

Seleção de temas

- 36) **Os auditores devem selecionar temas de auditoria usando o processo de planejamento estratégico da ISC, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.**

Determinar quais as auditorias que serão realizadas é usualmente parte do processo de planejamento estratégico da ISC. Caso apropriado, os auditores devem contribuir com esse processo em suas respectivas áreas de especialização. Eles podem compartilhar conhecimento adquirido em auditorias anteriores e informações do processo de planejamento estratégico podem ser relevantes para o trabalho subsequente do auditor.

Nesse processo, os auditores devem considerar que temas de auditoria devem ser suficientemente significativos, bem como auditáveis e de acordo com o mandato da ISC. O processo de seleção de temas deve procurar maximizar o impacto esperado da auditoria, levando em conta as capacidades de auditoria (por exemplo, recursos humanos e habilidades profissionais).

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

Desenhando a auditoria

- 37) **Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.**

Ao planejar uma auditoria, é importante considerar:

*o conjunto de conhecimentos e informações necessários para um entendimento das entidades auditadas, permitindo, assim, uma avaliação de problemas e riscos, possíveis fontes de evidência, auditabilidade e importância da área considerada para ser auditada;

- *os objetivos, questões, critérios, objeto e metodologia da auditoria (incluindo técnicas a serem usadas para coletar evidências e conduzir análises da auditoria);

- *as atividades necessárias e requisitos relativos à pessoal e habilidades (incluindo independência da equipe de auditoria, recursos humanos e possível necessidade de especialistas externos), o custo estimado da auditoria, os prazos e metas chave do projeto e os principais pontos de controle.

Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, portanto, os auditores precisam adquirir conhecimento suficiente do objeto. Uma auditoria operacional geralmente requer que o conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria sejam adquiridos antes do seu início (“pré-estudo”).

Ao planejar a auditoria, o auditor deve elaborar os procedimentos a serem utilizados para coletar evidência de auditoria suficiente e apropriada. Isso pode ser abordado em vários estágios: decidindo sobre o desenho geral da auditoria (que perguntas fazer, por exemplo, explanatória/descritiva/avaliativa); determinando o nível de observação (por exemplo, olhar um processo ou arquivos individuais); metodologia (e.g. análises completas ou amostrais); técnicas específicas de coleta de dados (por exemplo, entrevista ou grupo focal). Métodos de coleta de dados e técnicas de amostragem devem ser escolhidos com cuidado. A fase de planejamento deve também envolver trabalho de pesquisa com o objetivo de construir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Isso torna mais fácil a escolha do método mais apropriado de auditoria.

A alta administração e a gestão operacional da ISC e a equipe de auditoria devem estar plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica. As decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências em termos de recursos frequentemente envolverá a alta administração da ISC, que pode garantir que habilidades, recursos e capacidades estejam disponíveis para abordar os objetivos e as questões da auditoria.

O planejamento deve permitir flexibilidade, de modo que os auditores possam tirar benefícios de perspectivas obtidas no curso da auditoria. Os métodos de auditoria escolhidos devem ser aqueles que melhor permitam que os dados de auditoria sejam coletados de uma maneira eficiente e eficaz. Embora os auditores devam ter como objetivo

adotar as melhores práticas, considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados, podem restringir a escolha de métodos. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito. Por essa razão, procedimentos de auditoria operacional não devem ser excessivamente padronizados. Prescrição em excesso pode prejudicar a flexibilidade, o julgamento profissional e os altos níveis de habilidades analíticas que são necessários na auditoria operacional. Em certos casos – onde, por exemplo, a auditoria requer que dados sejam coletados em regiões ou áreas muito diferentes ou nos quais a auditoria seja realizada por um grande número de auditores – pode haver a necessidade de um plano de auditoria mais detalhado, no qual questões e procedimentos de auditoria são explicitamente definidos.

Ao planejar uma auditoria, os auditores devem avaliar o risco de fraude. Se isto for significativo no contexto dos objetivos de auditoria, os auditores devem obter um entendimento dos sistemas relevantes de controle interno e examinar se há sinais de irregularidades que prejudicam o desempenho. Devem também determinar se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria. Por último, os auditores devem procurar manter contato com as partes interessadas, inclusive cientistas ou especialistas na área, a fim de construir conhecimento adequado em relação, por exemplo, a boas ou melhores práticas. O objetivo geral na fase de planejamento é decidir, por meio da construção de conhecimento e considerando uma variedade de estratégias, a melhor forma de conduzir a auditoria.

Execução

Evidências, achados e conclusões

- 38) Os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações.**

Todos os achados e conclusões de auditoria devem estar respaldados por evidência suficiente e apropriada. Esta deve ser colocada no contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, devem ser levados em conta antes de se chegar às conclusões. A natureza da evidência de auditoria necessária para

chegar a conclusões na auditoria operacional é determinada pelo objeto, pelo objetivo e pelas questões de auditoria.

O auditor deve avaliar as evidências com vistas a obter os achados de auditoria. Com base nos achados, o auditor deve exercer julgamento profissional para chegar a uma conclusão. Achados e conclusões são resultados de análises em resposta aos objetivos de auditoria. Eles devem fornecer respostas para as questões de auditoria. Conclusões podem ser baseadas em evidências quantitativas obtidas com o uso de métodos científicos ou técnicas de amostragem. Formular conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento e interpretação para responder às questões de auditoria, devido ao fato de que evidências podem ser persuasivas (“apontam para a conclusão...”) em vez de conclusivas (“certo/errado”). A necessidade de precisão deve ser sopesada em face ao que é razoável, econômico e relevante para atingir o propósito. O envolvimento da alta administração é recomendado.

A auditoria operacional envolve uma série de processos analíticos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, permitindo que as questões e métodos empregados se desenvolvam e fiquem mais profundos e sofisticados. Isso pode envolver combinar e comparar dados de diferentes fontes, extrair conclusões preliminares e compilar achados a fim de construir hipóteses que possam ser testadas, caso necessário, com dados adicionais. Todo o processo é estreitamente ligado à elaboração do relatório de auditoria, que pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina em respostas para as questões de auditoria. É importante que os auditores sejam orientados pelos objetivos, que trabalhem sistematicamente e com devido zelo e objetividade.

Relatório

Conteúdo do relatório

- 39) **Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.**

Para ser completo, um relatório deve incluir todas as informações necessárias para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Para ser convincente, deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o

objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Todos os argumentos relevantes devem ser abordados.

Em uma auditoria operacional, os auditores relatam seus achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados. Os relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo, avaliando se os recursos foram aplicados de uma boa maneira, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a resultar em melhorias.

O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, quaisquer limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria. Deve responder claramente as questões de auditoria ou explicar porque não foi possível respondê-las. Alternativamente, os auditores devem considerar reformular as questões de auditoria para ajustá-las às evidências obtidas e, assim, chegar a uma posição onde as questões possam ser respondidas. Os achados de auditoria devem ser colocados em perspectiva e deve-se garantir congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria. O relatório deve explicar porque e como os problemas mencionados nos achados prejudicam o desempenho, a fim de encorajar a entidade auditada ou o usuário do relatório a iniciar as ações corretivas. Deve, quando apropriado, incluir recomendações para melhorar o desempenho.

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

Recomendações

- 40) **Se relevante e permitido pelo mandato da ISC, os auditores devem procurar fornecer recomendações construtivas que possam contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria.**

As recomendações devem ser bem fundamentadas e agregar valor. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da auditoria, e não devem invadir as

responsabilidades da administração. Deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as recomendações significam – isto é, como contribuirão para melhorar o desempenho.

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

Distribuição do relatório

41) Os auditores devem procurar tornar seus relatórios amplamente acessíveis, de acordo com o mandato da ISC.

Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas, os poderes executivo e/ou legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral diretamente e através da mídia e de outras partes interessadas.

Monitoramento

42) Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado. O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao poder legislativo, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos de auditoria. O monitoramento

também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a levar isso a sério e fornece aos auditores lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento não se restringe à implantação das recomendações;

concentra-se também em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável de tempo.

Ao fazer o monitoramento de um relatório de auditoria, o auditor deve se concentrar nos achados e nas recomendações que ainda sejam relevantes por ocasião do monitoramento e fazer uma abordagem neutra e independente.

Os resultados do monitoramento podem ser relatados individualmente ou como um relatório consolidado, o que, por sua vez, pode incluir uma análise de auditorias diferentes, possivelmente destacando tendências e temas comuns em várias áreas relatadas. O monitoramento pode contribuir para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.



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



NBASP

Normas Brasileiras de
Auditoria do Setor Público

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA
DE CONFORMIDADE

NBASP 400

NORMAS

Categoria da NBASP:

- Classificação até 2019: NBASP- Nível 2. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.
- Classificação a partir de 2020: NBASP- Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.

Evolução INTOSAI

- Aprovada como “Normas para elaboração de relatórios de auditoria governamental” em 2001.
- Conteúdo reformulado e aprovado como “Princípios fundamentais de auditoria de conformidade” em 2013.
- Com o estabelecimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), foi renomeada para “Princípios de auditoria de conformidade” com mudanças editoriais em 2019.

Evolução IRB

- Incorporado mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2017. Tradução para o português do texto da ISSAI 300 em inglês sem alterações de conteúdo.
- As mudanças editoriais da ISSAI 400 de 2019 foram incorporadas à presente versão da NBASP 400 em 2021.

NBASP 400 – PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE

NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

- 6) 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 400- Princípios de Auditoria de Conformidade*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 400- Compliance Auditing Principles*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2017.
- 7) De acordo com a Resolução IRB nº 03/2020, as NBASP estão organizadas em três grupos:
- a) **Grupo 1 – Princípios institucionais:** correspondem aos INTOSAI-P da nova Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), são as normas com os princípios fundantes e basilares desta organização e que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras, em geral, e dos Tribunais de Contas, em particular;
 - b) **Grupo 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às ISSAI da nova IFPP, são as normas com os princípios e requisitos mandatórios que obrigatoriamente devem ser observados no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração dos respectivos relatórios (e eventual monitoramento das recomendações) pelos Tribunais de Contas;
 - c) **Grupo 3 – Orientações aplicáveis às atividades de controle:** correspondem às GUID da nova IFPP, são as normas com orientações, baseadas e hierarquicamente subordinadas aos princípios e aos requisitos das normas do grupo 2, que podem ser observadas no planejamento e na execução das diversas ações de controle e na elaboração de seus respectivos

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

- 8) Dentro desta organização, a *NBASP 400- Princípios de Auditoria de Conformidade*, situa-se no **grupo 2, subgrupo 400-499 (princípios de auditoria de conformidade)**. Deste modo, ela traz os **princípios que devem ser observados para a realização de auditorias de conformidade**. Estes princípios são adaptações dos princípios da *NBASP 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* para a condução de auditorias de conformidade e se transformam em requisitos mandatórios (grupo 2, subgrupo 4000-4899: Normas de auditoria de conformidade) e orientações (grupo 3, subgrupo 4900-4999: Orientações suplementares para auditoria de conformidade) para a realização de trabalhos deste tipo.
- 9) A **definição de auditoria de conformidade** é dada no parágrafo 12 da NBASP 400, no qual se lê que “a *auditoria de conformidade* é a *avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis como critérios*”. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa nesta definição, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da *NBASP 100- Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público* e da *NBASP 400- Princípios de Auditoria de Conformidade*.
- 10) As **formas de observação dos princípios das normas** acima mencionadas variam de acordo com as características do objeto que será analisado e os recursos (físicos, de força de trabalho e de tempo) disponíveis. A sua observância pode ser explicitada nos relatórios das ações de controle nos termos do parágrafo 9 da NBASP 400.
- 11) **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.
- 12) A norma faz menção às **Instituições Superiores de Controle (ISC)**, denominação genérica que a INTOSAI utiliza para todas as

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

INTRODUÇÃO

- 1) Normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI), visam promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.
- 2) A “ISSAI 100 – *Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*” apresenta os princípios fundamentais para a auditoria no setor público em geral e define a aplicabilidade das ISSAI. A “ISSAI 400 – *Princípios de Auditoria de Conformidade*” baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve visando adequá-los para o contexto específico da auditoria de conformidade. A ISSAI 400 deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100, que também se aplica às auditorias de conformidade.
- 3) A ISSAI 400, portanto, constitui a base para normas de auditorias de conformidade de acordo com as ISSAI. Esse documento fornece informações detalhadas sobre:
 - *o propósito e a aplicabilidade das ISSAI em auditorias de conformidade;
 - *o marco referencial da auditoria de conformidade e as diferentes maneiras em que as auditorias são realizadas;
 - *os elementos da auditoria de conformidade;
 - *os princípios da auditoria de conformidade.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 4) O propósito das ISSAI sobre auditorias de conformidade¹ é fornecer um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes para a auditoria de conformidade de um objeto de auditoria, tanto qualitativo como quantitativo, que varia amplamente em termos de escopo e pode ser aplicado mediante de uma série de abordagens de auditoria e formatos de relatórios.
- 5) A ISSAI 400 fornece às ISC uma base para a adoção ou o desenvolvimento de normas e diretrizes de auditoria de conformidade. Os princípios da ISSAI 400 podem ser usados de três formas:
 - *como base para o desenvolvimento de normas próprias;
 - *como base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios;
 - *como base para a adoção das ISSAI como as normas aplicáveis a auditorias de conformidade.
- 6) As ISC somente devem fazer referência aos Princípios de Auditoria de Conformidade nos relatórios de auditoria – seja no relatório do auditor ou em outros formatos de comunicação – se as normas que tenham desenvolvido ou adotado cumprirem integralmente todos os princípios relevantes da ISSAI 400. Esses princípios de maneira nenhuma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos.
- 7) Como as Normas de Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000-4899) foram desenvolvidas para refletirem as melhores práticas, as ISC são encorajadas a se esforçar para adotá-las na íntegra como suas normas oficiais. A INTOSAI reconhece que, em alguns

1 Nota da INTOSAI: ISSAI 400 e ISSAI 4000-4899.

ambientes, isso talvez não seja possível devido à ausência de estruturas administrativas básicas ou porque leis ou regulamentos não estabelecem as premissas para a realização de auditorias de acordo com as Normas de Auditoria de Conformidade. Quando esse for o caso, as ISC têm a opção de desenvolver normas baseadas nos Princípios de Auditoria de Conformidade ou adotar normas nacionais consistentes com eles.

- 8) Quando as normas de auditoria de uma ISC são baseadas ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria da INTOSAI, estes podem ser referenciados nos relatórios de auditoria declarando-se:

[...] Conduzimos nossa auditoria em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou consistentes com] a “ISSAI 100- Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100)” e a “ISSAI 400 - Princípios de Auditoria de Conformidade” das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle.

- 9) Em algumas jurisdições, as ISC podem decidir adotar as Diretrizes de Auditoria de Conformidade como normas oficiais para seu trabalho. Nesse caso, a referência pode ser feita desta forma:

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

A referência pode ser incluída no relatório de auditoria ou comunicada pela ISC de uma forma mais geral, abrangendo uma gama definida de trabalhos.

Dependendo de seu mandato, as ISC podem conduzir auditorias combinadas incorporando aspectos financeiros, operacionais e de conformidade. Nesses casos, as normas adequadas para cada tipo de auditoria devem ser obedecidas. A declaração das normas aplicadas na auditoria (parágrafo 8 ou 9, acima) pode necessitar ajuste em acordo com a ISSAI 100, parágrafo 9 ou 10.

- 10) A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público” fornece maiores informações sobre as exigências relacionadas aos Princípios Fundamentais da INTOSAI.

- 11) Quando as ISSAI são usadas como normas oficiais para auditorias de conformidade conduzidas em conjunto com uma auditoria de demonstrações financeiras, os auditores do setor público devem respeitar as exigências tanto das Normas de Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000-4899) como das Normas de Auditoria Financeira (ISSAI 1000-2999).

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

O OBJETIVO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 12) A auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas² aplicáveis identificadas como critérios. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.
- 13) O objetivo da auditoria de conformidade do setor público, portanto, é permitir que as ISC avaliem se as atividades das entidades do setor público estão de acordo com as normas que as regem. Isso envolve relatar o grau em que a entidade auditada cumpre com os critérios estabelecidos. O relatório pode variar entre breves opiniões padronizadas e vários formatos de conclusões, apresentadas de forma curta ou de forma longa. A auditoria de conformidade pode ser relacionada com a legalidade³ (aderência a critérios formais tais como leis, regulamentos e acordos aplicáveis) ou com a legitimidade⁴ (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos). Enquanto a legalidade é o foco principal da auditoria de conformidade, a legitimidade pode também ser pertinente dado o contexto do setor público, no qual existem certas expectativas relacionadas à gestão financeira e à conduta

2 Nota da INTOSAI: Ver parágrafos 28-29 sobre o conceito de “normas”.

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

4 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.

dos agentes públicos. Dependendo do mandato da ISC, o escopo da auditoria pode, portanto, incluir aspectos de legitimidade⁵.

- 14) A auditoria de conformidade pode também levar as ISC com poderes jurisdicionais a proferir julgamentos e aplicar sanções aos responsáveis pela gestão de recursos públicos. Algumas ISC são obrigadas a encaminhar os fatos passíveis de processo criminal às autoridades judiciais. Nesse contexto, o objetivo da auditoria de conformidade pode ser estendido e o auditor deve levar em consideração os requisitos específicos relevantes ao definir a estratégia e o planejamento da auditoria, e ao longo de todo o processo de auditoria.

CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 15) A auditoria de conformidade pode cobrir uma ampla variedade de objetos e pode ser realizada para fornecer asseguração razoável ou limitada, utilizando diversos tipos de critérios, procedimentos de obtenção de evidências e formatos de relatório. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação ou de relatório direto, ou ambos ao mesmo tempo. O relatório de auditoria pode ser apresentado em forma longa ou curta e as conclusões podem ser expressas de várias formas: como uma declaração escrita, simples e clara, de opinião sobre a conformidade, ou como uma resposta mais elaborada a questões específicas de auditoria.
- 16) A auditoria de conformidade é frequentemente parte integrante do mandato de uma ISC para a auditoria de entidades do setor público. Isso ocorre porque a legislação e outras normas são o principal meio pelo qual o poder legislativo exerce o controle das receitas e despesas, da gestão e dos direitos dos cidadãos ao devido processo nas suas relações com o setor público. Às entidades do setor público é confiada a boa gestão dos recursos públicos. É responsabilidade dos órgãos públicos e de seus servidores nomeados ser **transparente** quanto a suas ações e **responsável** perante os cidadãos pelos recursos que lhes são confiados, e exercer a **boa governança** desses recursos.
- 17) A auditoria de conformidade promove a **transparência** ao fornecer relatórios confiáveis sobre se os recursos foram administrados, a gestão exercida e os direitos dos cidadãos ao devido processo

⁵ Nota da INTOSAI: Ver parágrafo 32.

atendidos, conforme exigido pelas normas aplicáveis. Promove a **accountability** ao reportar desvios e violações a normas, de modo que ações corretivas possam ser tomadas e os responsáveis possam ser responsabilizados por suas ações. Promove a boa governança tanto ao identificar fragilidades e desvios de leis e regulamentos como ao avaliar a legitimidade onde há insuficiência ou inadequação de leis e regulamentos. Fraude e corrupção são, pela própria natureza, elementos que contrariam a transparência, a accountability e a boa gestão. Auditoria de conformidade, portanto, promove a boa governança no setor público ao considerar o risco de fraude relacionado à conformidade.

- 18) Dependendo da estrutura organizacional do setor público e do mandato da ISC, a auditoria de conformidade pode cobrir todos os níveis de governo: central, regional e local. Auditorias de conformidade em entidades privadas também são possíveis, focando, do lado da receita, sobre os contribuintes, e do lado das despesas, sobre aqueles que estão envolvidos na gestão de bens ou serviços públicos, por exemplo, por meio de acordos de parceria ou como beneficiários de subvenções ou subsídios públicos.
- 19) Em certos países, a ISC é um tribunal, composto por julgadores, com autoridade sobre os contabilistas do Estado e outros agentes públicos que lhe devem prestar contas. Essa função jurisdicional requer que a ISC garanta que quem quer que seja responsável pela governança sobre recursos públicos responda por eles e, nesse sentido, esteja sujeito à sua jurisdição. Existe uma importante relação de complementaridade entre essa autoridade jurisdicional e as características da auditoria de conformidade. Isso pode implicar requisitos adicionais para os auditores que operam em um ambiente com papel jurisdicional, como um Tribunal de Contas.

AS DIFERENTES PERSPECTIVAS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 20) A auditoria de conformidade pode ser parte de uma auditoria combinada que pode também incluir outros aspectos. Apesar de existirem outras possibilidades, a auditoria de conformidade geralmente é conduzida de um ou outro modo a seguir:

*relacionada à auditoria de demonstrações financeiras, ou

*separadamente, ou

*em combinação com a auditoria operacional.

AUDITORIA DE CONFORMIDADE RELACIONADA À AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

- 21) O poder legislativo, como um elemento do processo democrático público, estabelece as prioridades para receita e despesa do setor público e para o cálculo e a dotação de despesas e receitas. As premissas subjacentes dos órgãos legislativos, e as decisões que tomam, são a fonte das normas que regulam o fluxo de caixa do setor público. A conformidade com essas normas constitui uma perspectiva mais ampla, ao lado da auditoria de demonstrações financeiras da execução orçamentária.
- 22) A auditoria de conformidade com normas pertinentes é em geral uma parte importante do mandato de uma ISC, na qual é combinada com a auditoria de demonstrações financeiras como parte do relatório sobre a execução dos orçamentos públicos.
- 23) Leis e regulamentos são importantes tanto na auditoria de conformidade quanto na auditoria de demonstrações financeiras. As leis e regulamentos aplicáveis em cada campo dependerão do objetivo da auditoria. A auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios; centra-se na obtenção de evidência suficiente e apropriada relacionada à conformidade com esses critérios. A auditoria de demonstrações financeiras busca determinar se as demonstrações financeiras da entidade em questão foram elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aceitável, bem como obter evidência de auditoria suficiente e apropriada relacionada às leis e regulamentos que têm um efeito direto e relevante sobre as demonstrações financeiras⁶. Enquanto nas auditorias de demonstrações financeiras somente aquelas leis e regulamentos que tenham um efeito direto e relevante sobre essas demonstrações são relevantes, na auditoria de conformidade quaisquer leis e regulamentos pertinentes ao objeto podem ser relevantes para a auditoria.
- 24) (Esse parágrafo foi removido).

⁶ Nota da INTOSAI: Ver ISSAI 2250.

AUDITORIA DE CONFORMIDADE CONDUZIDA SEPARADAMENTE

- 25) As auditorias de conformidade podem também ser planejadas, realizadas e relatadas separadamente das auditorias de demonstrações financeiras e das auditorias operacionais. As auditorias de conformidade podem ser realizadas separadamente, de maneira regular ou *ad hoc*, como auditorias distintas e claramente definidas, relacionada a um objeto específico.

AUDITORIA DE CONFORMIDADE COMBINADA COM AUDITORIA OPERACIONAL

- 26) Quando a auditoria de conformidade é parte de uma auditoria operacional, a conformidade é vista como um dos aspectos de economicidade, eficiência e efetividade⁷. A não conformidade pode ser a causa de, ou uma explicação para, ou ainda uma consequência do estado das atividades que constituem o objeto da auditoria operacional. Nesse tipo de auditoria combinada, os auditores devem usar seu julgamento profissional para decidir se o foco principal da auditoria é o desempenho ou a conformidade, e se devem aplicar as ISSAI sobre auditoria operacional, de conformidade, ou ambas.

⁷ Nota do Instituto Rui Barbosa: 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).

ELEMENTOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 27) Os elementos de auditoria do setor público são descritos na ISSAI 100. Essa seção descreve aspectos adicionais dos elementos relacionados à auditoria de conformidade, que devem ser identificados pelo auditor, antes de iniciar a auditoria.

NORMAS E CRITÉRIOS

- 28) Normas são os elementos mais fundamentais da auditoria de conformidade, uma vez que a estrutura e o conteúdo das normas fornecem os critérios de auditoria e, portanto, formam a base de como a auditoria deve proceder sob um ordenamento constitucional específico.
- 29) As normas podem incluir regras, leis e regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, termos acordados ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta de agentes públicos. A maioria das normas têm origem nas premissas básicas e decisões do poder legislativo nacional, mas podem ser emitidas em um nível inferior da estrutura organizacional do setor público.
- 30) Por causa da variedade de possíveis normas, elas podem ter disposições mutuamente conflitantes e estar sujeitas a diferentes interpretações. Além disso, normas subordinadas podem não ser consistentes com os requisitos ou limites permitidos pela legislação, e pode haver lacunas legislativas. Como resultado, para avaliar a conformidade com normas no setor público, é necessário ter conhecimento suficiente da estrutura e do conteúdo dessas normas. Isso é de particular importância quando se trata de identificar os critérios de auditoria, pois as fontes dos critérios podem, em si, influir na auditoria, tanto na determinação do escopo, quanto no desenvolvimento dos achados de auditoria.

- 31) Os critérios são as referências usadas para avaliar ou mensurar consistentemente e razoavelmente o objeto. O auditor identifica os critérios com base nas normas pertinentes. Para serem adequados, os critérios de auditoria de conformidade devem ser relevantes, confiáveis, completos, objetivos, compreensíveis, comparáveis, aceitáveis e disponíveis. Sem um quadro de referência fornecido por critérios adequados, qualquer conclusão fica sujeita a interpretações pessoais e a mal-entendidos.
- 32) A auditoria de conformidade geralmente abrange a avaliação da conformidade com critérios formais, tais como a legislação autorizativa, os regulamentos emitidos ao abrigo desta e de outras leis, os regulamentos e acordos pertinentes, incluindo leis orçamentárias (*legalidade*). Quando inexistirem critérios formais ou existirem deficiências óbvias na legislação no que diz respeito à sua aplicação, as auditorias podem também examinar a conformidade com os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos (*legitimidade*). Critérios adequados são necessários tanto em auditorias com foco na legalidade quanto naquelas com foco em legitimidade. Critérios adequados para uma auditoria de conformidade com foco em legitimidade podem ser tanto princípios geralmente aceitos ou melhores práticas nacionais ou internacionais. Em alguns casos eles podem não estar codificados, estar implícitos ou ser baseados em princípios superiores de direito.

OBJETO

- 33) O objeto de uma auditoria de conformidade é definido no escopo da auditoria. Pode assumir a forma de atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, é mais importante identificar a informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade preparada de acordo com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.
- 34) O objeto depende do mandato da ISC, das normas pertinentes e do escopo da auditoria. Por isso, o conteúdo e o escopo do objeto da auditoria de conformidade podem variar bastante. O objeto de uma auditoria pode ser geral ou específico. Alguns tipos de objeto são quantitativos e, muitas vezes, facilmente mensuráveis (por exemplo, pagamentos que não satisfazem

certas condições), enquanto outros são qualitativos e mais subjetivos por natureza (por exemplo, o comportamento ou a aderência a requisitos processuais).

AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 35) A auditoria de conformidade é baseada em uma relação de três partes, na qual **o auditor** tem como objetivo obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, a fim de expressar uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança **dos usuários previstos**, que não seja **a parte responsável**, acerca da mensuração ou avaliação de um objeto de acordo com critérios aplicáveis.
- 36) Na auditoria de conformidade, a responsabilidade do **auditor** é identificar os elementos da auditoria, avaliar se um determinado objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis e emitir um relatório de auditoria de conformidade.
- 37) A **parte responsável** é o poder executivo do governo e/ou sua hierarquia subjacente de agentes públicos e entidades responsáveis pela gestão de recursos públicos e pelo exercício de autoridade, sob o controle do poder legislativo. A parte responsável na auditoria de conformidade é responsável pelo objeto da auditoria.
- 38) Os **usuários previstos** são pessoas, organizações ou grupos destas, para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Na auditoria de conformidade, os usuários geralmente incluem o poder legislativo, como representantes do povo, que são os usuários finais dos relatórios de auditorias de conformidade. O poder legislativo toma decisões e estabelece prioridades relacionadas ao cálculo e propósito de despesas e receitas do setor público. O usuário primário em auditorias de conformidade é, frequentemente, a entidade que emitiu as normas identificadas como critérios de auditoria.
- 39) A relação entre as três partes deve ser vista no contexto de cada auditoria e pode ser diferente em trabalhos de relatório direto em comparação com trabalhos de certificação. A definição das três partes também pode variar de acordo com as entidades do setor público envolvidas.

ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 40) Um auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de fornecer conclusões incorretas, reconhecendo que, devido a limitações inerentes a todas as auditorias, nenhuma delas pode jamais fornecer garantia absoluta quanto à condição do objeto. Isso deve ser comunicado de uma maneira transparente. Na maioria dos casos, uma auditoria de conformidade não cobrirá todos os elementos do objeto, mas se apoiará em algum grau de amostragem qualitativa ou quantitativa.
- 41) Auditoria de conformidade realizada para obtenção asseguração aumenta a confiança dos usuários previstos quanto à informação fornecida pelo auditor ou por outra parte.

Na auditoria de conformidade, existem **dois níveis de asseguração**: *asseguração razoável*, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos; e *asseguração limitada*, transmitindo que nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios. Tanto asseguração razoável quanto limitada são possíveis nos trabalhos de relatório direto e nos de certificação em auditoria de conformidade.

PRINCÍPIOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 42) Uma auditoria de conformidade é um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência sobre se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios. Os princípios a seguir são fundamentais para a condução de uma auditoria de conformidade. A natureza da auditoria é iterativa e cumulativa, no entanto, para fins de apresentação, esta seção está dividida em princípios que o auditor deve considerar antes do início e em mais de um momento durante o processo de auditoria (princípios gerais), e aqueles relacionados a etapas do processo de auditoria em si.

PRINCÍPIOS GERAIS

Julgamento e ceticismo profissionais

- 43) **Os auditores devem planejar e conduzir a auditoria com ceticismo profissional e exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria.**

Os termos “*ceticismo profissional*” e “*julgamento profissional*” são relevantes na formulação de requisitos relacionados às decisões do auditor sobre o curso de ação apropriado. Eles expressam a atitude do auditor, que deve incluir uma mente questionadora.

O auditor deve aplicar julgamento profissional em todos os estágios do processo de auditoria. O conceito refere-se à aplicação de treinamento, conhecimento e experiência aplicáveis, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, de modo que decisões informadas sobre os cursos de ação apropriados possam ser tomadas, dadas as circunstâncias da auditoria.

O conceito de ceticismo profissional é fundamental para todas as auditorias. O auditor deve planejar e conduzir a auditoria com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que certas circunstâncias podem levar o objeto a divergir dos critérios. Uma atitude de ceticismo profissional significa que o auditor fará uma avaliação crítica, com uma mente questionadora, sobre a suficiência e adequação da evidência obtida durante toda a auditoria.

Julgamento e ceticismo profissionais são usados durante todo o processo de auditoria de conformidade para avaliar os elementos da auditoria, o objeto, a adequação dos critérios, o escopo da auditoria, o risco, a materialidade e os procedimentos de auditoria a serem usados em resposta aos riscos definidos. Os dois conceitos são também utilizados na avaliação da evidência e dos casos de não conformidade, no relatório e na determinação da forma, conteúdo e frequência da comunicação durante toda a auditoria. São requisitos específicos para manter o julgamento e o ceticismo profissionais na auditoria de conformidade a habilidade para analisar a estrutura e o conteúdo de normas públicas como base para identificar critérios adequados ou lacunas na legislação, no caso de leis e regulamentos serem inteiramente ou parcialmente inexistentes, e para aplicar conceitos profissionais de auditoria na abordagem de objetos conhecidos e desconhecidos. O auditor deve ser capaz de avaliar uma variedade de tipos de evidência de auditoria de acordo com sua origem e relevância em relação ao escopo da auditoria e ao objeto, e de avaliar a suficiência e adequação de todas as evidências obtidas durante a auditoria.

Controle de qualidade

44) Os auditores devem assumir a responsabilidade pela qualidade geral da auditoria.

O auditor é responsável pela realização da auditoria e deve implementar procedimentos de controle de qualidade durante todo o processo de auditoria, visando assegurar que a auditoria seja realizada em conformidade com as normas aplicáveis e que o relatório, a conclusão ou a opinião de auditoria sejam apropriados, dadas as circunstâncias.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

45) Os auditores devem ter acesso às habilidades necessárias.

Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessárias para

concluir a auditoria com êxito. Isso inclui compreensão e experiência prática do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, um entendimento das operações da entidade auditada e habilidade e experiência para exercer o julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes.

Auditorias podem exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas não disponíveis dentro da ISC. Especialistas externos podem ser utilizados de diferentes maneiras como, por exemplo, para produzir conhecimento ou conduzir trabalhos específicos. Auditores devem avaliar se os especialistas possuem a competência, a capacidade e a objetividade necessárias e determinar se seu trabalho é adequado para os propósitos da auditoria.

Risco de auditoria

46) Os auditores devem considerar o risco da auditoria durante todo o processo de auditoria.

As auditorias devem ser conduzidas de forma a administrar ou reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. O risco da auditoria é o risco de que o relatório de auditoria – ou especificamente a conclusão ou opinião do auditor – possa ser inadequado às circunstâncias da auditoria.

A consideração do risco da auditoria é pertinente tanto em trabalhos de certificação quanto em trabalhos de relatório direto. O auditor deve considerar três dimensões diferentes do risco de auditoria – risco inerente, risco de controle e risco de detecção – em relação ao objeto e ao formato do relatório, isto é, se o objeto é quantitativo ou qualitativo e se o relatório de auditoria deve incluir uma opinião ou uma conclusão. A importância relativa dessas três dimensões do risco de auditoria depende da natureza do objeto, de a auditoria ser para fornecer segurança razoável ou limitada e se é um trabalho de relatório direto ou de certificação.

Materialidade

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

Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários. Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens tomados em conjunto. A materialidade é frequentemente considerada em termos de valor, mas também tem outros aspectos quantitativos e 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.

Conforme dito acima, a materialidade na auditoria de conformidade possui aspectos quantitativos e qualitativos, apesar de os aspectos qualitativos geralmente desempenharem um papel maior no setor público. A materialidade deve ser considerada para fins de planejamento, avaliação da evidência obtida e relatório. Uma parte essencial na determinação da materialidade é considerar se existe uma expectativa razoável de que os casos relatados de conformidade ou não conformidade (potencial ou confirmada) possam influenciar as decisões dos usuários previstos. Os fatores a serem considerados dentro dessa avaliação de julgamento são os requisitos obrigatórios, o interesse ou as expectativas do público, as áreas específicas de foco do poder legislativo, as demandas e os financiamentos significativos. Questões em um nível de valor ou incidência mais baixos que a determinação geral de materialidade, tais como fraude, podem também ser consideradas materiais. A avaliação da materialidade requer um amplo julgamento profissional por parte do auditor e é relacionada com o escopo de auditoria.

Documentação

48) Os auditores devem preparar documentação de auditoria suficiente.

Documentação deve ser preparada no momento apropriado e deve fornecer um claro entendimento dos critérios utilizados, do escopo da auditoria, dos julgamentos realizados, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender o seguinte: a relação entre o objeto, os critérios, o escopo de auditoria, a avaliação do risco,

a estratégia e o plano de auditoria e a natureza, época, extensão e resultados dos procedimentos executados; a evidência obtida para sustentar a conclusão ou opinião do auditor; o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional; e as respectivas conclusões. O auditor deve preparar a documentação de auditoria relevante antes da emissão do relatório, a qual deve ser conservada por um prazo de tempo apropriado.

Comunicação

49) Os auditores devem manter uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.

A comunicação está presente em todos os estágios da auditoria; antes do início da auditoria, durante o planejamento inicial, durante a auditoria propriamente dita, e na fase de relatório. Quaisquer dificuldades significativas encontradas durante a auditoria, assim como os casos de não conformidade relevante, devem ser comunicadas ao nível de adequado da administração ou aos responsáveis pela governança. O auditor deve também informar à parte responsável dos critérios da auditoria.

PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA

Planejando e formatando uma auditoria de conformidade

Escopo de auditoria

50) Os auditores devem determinar o escopo da auditoria.

Quando o mandato da ISC ou a legislação aplicável não prescrever o escopo da auditoria, este deve ser decidido pelo auditor. O escopo de auditoria é uma declaração clara do foco, da extensão e dos limites da auditoria em termos da conformidade do objeto com os critérios. O escopo de uma auditoria é influenciado pela materialidade e pelo risco, e determina quais normas e partes delas serão cobertas. O processo de auditoria como um todo deve ser formatado para cobrir o escopo completo da auditoria.

Objeto e critérios

51) Os auditores devem identificar o objeto e os critérios adequados.

A determinação do objeto e dos critérios é um dos primeiros passos de uma auditoria de conformidade. O objeto e os critérios podem ser definidos por lei ou no mandato da ISC. Alternativamente, pode ser identificado pelo auditor. Para trabalhos de certificação, pode também ser pertinente identificar a informação do objeto, apresentada pela parte responsável, no que diz respeito à conformidade de um dado objeto com certos critérios.

O objeto pode assumir várias formas e ter uma variedade de características. Ao identificar o objeto, o auditor deve empregar julgamento e ceticismo profissionais para analisar a entidade auditada e avaliar a materialidade e o risco.

O objeto deve ser identificável e deve ser possível avaliá-lo em relação aos critérios adequados. Deve ser de tal natureza que permita que a obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar o relatório, a conclusão ou a opinião de auditoria.

O auditor deve identificar critérios adequados para fornecer uma base para a avaliação da evidência de auditoria e para desenvolver achados e conclusões de auditoria. Os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos e para outros, conforme o caso. Devem também ser comunicados à parte responsável.

Entendendo a entidade

52) Os auditores devem entender a entidade auditada à luz das normas pertinentes.

A auditoria de conformidade pode abranger todos os níveis do governo e pode incluir vários níveis administrativos, tipos de entidades e combinações de entidades. O auditor deve, portanto, estar familiarizado com a estrutura e as operações da entidade auditada e com seus procedimentos para alcançar a conformidade. O auditor usará esse conhecimento para determinar a materialidade e avaliar o risco de não conformidade.

Entendendo controles internos e o ambiente de controle

- 53) **Os auditores devem entender o ambiente de controle e os controles internos relevantes e considerar se eles são apropriados para assegurar a conformidade.**

O entendimento da entidade auditada e/ou do objeto, relevante para o escopo da auditoria, depende do conhecimento do auditor sobre ambiente de controle. O ambiente de controle é a cultura de honestidade e o comportamento ético que fornece a base para o sistema de controle interno para assegurar a conformidade com as normas. Nas auditorias de conformidade, um ambiente de controle focado no alcance da conformidade é de especial importância.

Para entender a entidade auditada ou o objeto, o auditor também precisa entender o sistema de controle interno. O tipo particular de controles sobre o qual o auditor foca dependerá do objeto e da natureza específica e do escopo da auditoria. Como o objeto pode ser qualitativo ou quantitativo, o auditor irá focar em controles internos quantitativos ou qualitativos ou em uma combinação destes, de acordo com o escopo de auditoria. Na avaliação de controles internos, o auditor avalia o risco de eles não prevenirem ou não detectarem casos relevantes de não conformidade. O auditor deve considerar se os controles internos estão em harmonia com o ambiente de controle, de modo a assegurar a conformidade com as normas em todos os aspectos relevantes.

Avaliação de risco

- 54) **Os auditores devem realizar uma avaliação de risco para identificar riscos de não conformidade.**

À luz dos critérios de auditoria, do escopo de auditoria e das características da entidade auditada, o auditor deve realizar uma avaliação de risco para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados. Nisso, o auditor deve considerar os riscos de que o objeto não venha a cumprir com os critérios. A não conformidade pode surgir devido a fraude, erro, a natureza inerente do objeto e/ou a circunstâncias da auditoria. A identificação dos riscos de não conformidade e seu potencial impacto nos procedimentos de auditoria devem ser considerados durante todo o processo de auditoria. Como parte da avaliação de risco, o auditor

deve avaliar quaisquer casos conhecidos de não conformidade, a fim de determinar se são relevantes.

Risco de fraude

55) Os auditores devem considerar o risco de fraude.

Se o auditor se deparar com casos de não conformidade que possam ser indicativos de fraude, ele deve exercer o devido zelo profissional e cautela de modo a não interferir com eventuais procedimentos legais ou investigações futuras.

Fraude em auditoria de conformidade diz respeito, principalmente, ao abuso de autoridade pública, mas também a informações fraudulentas em questões de conformidade. Casos de não conformidade com normas podem constituir abuso deliberado do poder público para benefício indevido. O exercício de funções públicas inclui decisões, não decisões, trabalhos preparatórios, conselhos, manuseio de informações e outros atos no serviço público. Benefícios indevidos são vantagens de natureza econômica ou não econômica, obtidas por meio de um ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, dos empregados ou de terceiros. Embora a detecção de fraude não seja o principal objetivo da auditoria de conformidade, os auditores devem incluir fatores de risco de fraude em suas avaliações de risco e manterem-se alertas para indícios de fraude na realização de seus trabalhos.

Estratégia de auditoria e plano de auditoria

56) Os auditores devem desenvolver uma estratégia e um plano de auditoria.

O planejamento da auditoria deve envolver discussão entre membros da equipe de auditoria visando desenvolver uma estratégia global de auditoria e um plano de auditoria. O propósito da estratégia de auditoria é delinear uma resposta eficaz para o risco de não conformidade. Ela deve incluir a consideração das respostas de auditorias planejadas para riscos específicos por meio do desenvolvimento de um plano de auditoria. Tanto a estratégia como o plano de auditoria devem ser documentados por escrito. O planejamento não é uma fase distinta da auditoria, mas um processo contínuo e iterativo.

Evidência de auditoria

57) Auditores devem reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para cobrir o escopo de auditoria.

O auditor deve reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para fornecer a base para a conclusão ou opinião. Suficiência é uma medida da quantidade de evidência, enquanto adequação se relaciona com a qualidade da evidência – sua relevância, validade e confiabilidade. A quantidade de evidência requerida depende do risco de auditoria (quanto maior o risco, provavelmente mais evidência será requerida) e da qualidade de tais evidências (quanto maior a qualidade, menos evidência será requerida). Dessa forma, a suficiência e adequação da evidência estão inter-relacionadas. No entanto, a simples obtenção de mais evidência não compensa sua baixa qualidade. A confiabilidade da evidência é influenciada por sua fonte e natureza, e depende das circunstâncias específicas nas quais foi obtida. O auditor deve considerar tanto a relevância quanto a confiabilidade da informação a ser usada como evidência de auditoria, e deve respeitar a confidencialidade de toda evidência de auditoria e informação recebida.

Os procedimentos de auditoria devem ser apropriados às circunstâncias da auditoria e adequados ao propósito de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada. A natureza e as fontes da evidência necessária são determinadas pelos critérios, pelo objeto e pelo escopo da auditoria. Como o objeto pode ser qualitativo ou quantitativo, o auditor focará na evidência qualitativa, quantitativa ou na combinação de ambas, de acordo com o escopo da auditoria. A auditoria de conformidade, desse modo, inclui uma variedade de procedimentos para a coleta de evidências tanto de natureza quantitativa quanto qualitativa.

O auditor de conformidade frequentemente necessitará combinar e comparar evidências de diferentes fontes a fim de atender os requisitos de suficiência e adequação.

Avaliando evidência e formando conclusões

58) Os auditores devem avaliar se a evidência de auditoria suficiente e apropriada foi obtida e formular conclusões pertinentes.

Após completar a auditoria propriamente, o auditor revisará a evidência de auditoria a fim de chegar a uma conclusão ou emitir uma opinião. O auditor deve avaliar se a evidência obtida é suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. O processo de avaliação implica considerar tanto a evidência que respalda quanto a que parece contradizer o relatório, conclusão ou opinião de auditoria sobre conformidade ou não conformidade. Também inclui considerações de materialidade. Após avaliar se a evidência é suficiente e apropriada, dado o nível de asseguuração da auditoria, o auditor deve considerar a melhor forma de concluir, à luz da evidência.

Se a evidência de auditoria obtida de uma fonte for inconsistente com a que foi obtida de outra, ou se houver quaisquer dúvidas sobre a confiabilidade da informação a ser usada como evidência, o auditor deve determinar quais modificações ou adições aos procedimentos de auditoria resolveriam a questão, e considerar as implicações, se houver, para outros aspectos da auditoria.

Após completar a auditoria, o auditor revisará a documentação de auditoria para determinar se o objeto foi suficientemente e apropriadamente examinado. O auditor deve também determinar se a avaliação de risco e a determinação inicial da materialidade foram apropriadas à luz da evidência coletada, ou se elas necessitarão ser revisadas.

Relatando

59) Os auditores devem preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade e contraditório⁸.

O princípio da completude requer que o auditor considere toda evidência de auditoria relevante antes de emitir um relatório. O princípio da objetividade requer que o auditor aplique julgamento e ceticismo profissionais para garantir que todos os fatos relatados estão corretos e que os achados ou conclusões são apresentados de uma maneira pertinente e equilibrada. O princípio da tempestividade implica a preparação do relatório no prazo devido. O princípio do contraditório

8 Nota de tradução do IRB: a obtenção de comentários e esclarecimentos durante a auditoria não representa abertura do contraditório e, portanto, não significa exercício de direito de defesa, o qual, se necessário, poderá ser exercido nas etapas processuais posteriores (Ver "NBASP 50- Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas").

implica verificar a precisão dos fatos junto às entidades auditadas e incorporar os esclarecimentos dos responsáveis quando apropriado. Tanto na forma quanto no conteúdo, um relatório de auditoria de conformidade deve estar de acordo com todos esses princípios.

Os formatos de relatórios podem estar definidos em lei ou pelo mandato da ISC. No entanto, o relatório de auditoria normalmente contém uma conclusão baseada no trabalho de auditoria realizado. O relatório pode também fornecer recomendações construtivas e práticas para melhorias, quando apropriado. Em trabalhos de certificação, o relatório é geralmente chamado de *Relatório do Auditor*.

O relatório pode variar entre breves opiniões padronizadas e várias formas de conclusões e pode ser apresentado de forma longa ou curta. Independentemente da apresentação, o relatório deve ser completo, preciso, objetivo, convincente e tão claro e conciso quanto o objeto permitir. Quaisquer limitações no escopo da auditoria devem ser descritas. O relatório deve claramente declarar a relevância dos critérios utilizados e o nível de asseguuração fornecido.

A conclusão pode tomar a forma de uma clara declaração escrita de opinião sobre a conformidade, frequentemente em adição à opinião sobre demonstrações financeiras. Pode também ser expressa como uma resposta mais elaborada a questões de auditoria específicas. Enquanto uma opinião é comum em trabalhos de certificação, a resposta a questões específicas de auditoria é frequentemente mais utilizada em trabalhos de relatório direto. Quando uma opinião é fornecida, o auditor deve declarar se é não modificada ou se foi modificada com base na avaliação de relevância e de abrangência. Emitir uma opinião normalmente exigirá uma estratégia e uma abordagem de auditoria mais elaboradas.

Relatórios de auditoria de conformidade devem incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem):

- 5) Título;
- 6) Destinatário;
- 7) Escopo de auditoria, incluindo o período coberto;
- 8) Identificação ou descrição do objeto;
- 9) Critérios identificados;
- 10) Identificação das normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho;

- 11) Resumo do trabalho realizado;
- 12) Achados;
- 13) Conclusão/opinião;
- 14) Respostas da entidade auditada (quando apropriado);
- 15) Recomendações (quando apropriado);
- 16) Data do relatório;
- 17) Assinatura.

Monitorando

60) Os auditores devem monitorar os casos de não conformidade quando apropriado.

Um processo de monitoramento facilita a eficaz implementação da ação corretiva e fornece um feedback à entidade auditada, aos usuários do relatório de auditoria e ao auditor (para futuro planejamento de auditoria). A necessidade de monitorar casos de não conformidade relatados anteriormente variará conforme a natureza do objeto, a não conformidade identificada e as circunstâncias específicas da auditoria. Em algumas ISC, incluindo tribunais de contas, o monitoramento pode incluir a emissão de relatórios ou decisões judiciais legalmente vinculantes. Em auditorias realizadas em bases regulares, os procedimentos de monitoramento podem fazer parte da avaliação de risco do ano subsequente.

Este livro foi composto com as tipografias Arial e Bebas Neue, impresso em papel Offset Alta Alvura, gramatura 90g/m², em dezembro de 2025. Produzido pelo Instituto Rui Barbosa.



Instituto Rui Barbosa

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas