
Instituto Rui Barbosa - IRB

**NORMAS BRASILEIRAS
DE AUDITORIA DO SETOR
PÚBLICO (NBASP)**

**Nível 3 - Requisitos Mandatórios para
Auditorias do Setor Público**

**Curitiba
IRB
2019**

Instituto Rui Barbosa
COPYRIGHT© 2019 IRB

PEDIDOS E CORRESPONDÊNCIAS:

Instituto Rui Barbosa
Praça Nossa Senhora de Salete, s/n, Centro Cívico
Curitiba - PR
CEP: 80530-910
Telefone: (41) 3350-1875
www.irbcontas.org.br

FICHA CATALOGRÁFICA

Instituto Rui Barbosa.

Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): nível 3: requisitos mandatórios para auditorias do setor público / Instituto Rui Barbosa. __ Curitiba: IRB, 2019.

122 p.

ISBN: 978-85-65283-12-0

1. Auditoria pública 2. Normas de auditoria 3. Intosai I.
Título.

CDU 657.6

Tenho o prazer de apresentar o Nível 3 das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), contendo os requisitos mandatórios de auditoria a serem observados nos diferentes trabalhos de fiscalização de contas.

Fazem parte deste novo conjunto normativo a NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional e a NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade, cuja aprovação observou o rito estabelecido na Portaria IRB nº 16/2019, com a realização de uma consulta pública entre os dias 13 e 28 de agosto de 2019.

Consolida-se, dessa forma, o arcabouço básico de normas, alinhadas às normas internacionais de auditoria emitidas pela Organização Internacional da Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que, com as adaptações necessárias para convergir com o marco normativo brasileiro, representam a aderência dos trabalhos de auditoria aos padrões internacionais.

Os Tribunais de Contas são as instituições que têm no controle e na avaliação dos administradores públicos um dos papéis fundamentais, senão único, dentre as demais instituições e, pela sua própria natureza, são os únicos órgãos de Estado concebidos para aferir/controlar tecnicamente os resultados das políticas públicas.

Com o Nível 3 das NBASP, renova-se o compromisso do Instituto Rui Barbosa (IRB) de promover a construção e a difusão de conhecimentos para o aprimoramento das competências do sistema de contas, sempre no intuito de responder à demanda da sociedade por um serviço público efetivo e de qualidade.

Agradeço aos meus colegas de diretoria pelo auxílio incansável e, em especial, ao Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo (TCE-BA), Vice-Presidente de Auditoria do IRB e presidente do

Comitê de Normas de Auditoria do Instituto, que coordenou a realização desta obra que agora vem a lume.

Agradeço aos servidores Cleyton Marcelo Medeiros Barbosa (TCE-RN), Crislayne Maria Lima Amaral Nogueira Cavalcante de Moraes (TCE-PR/IRB), Dagomar Henriques Lima (TCU), Denise Gomel (TCE-PR), Jaqueline Soares Gervásio Vianna de Paula (TCE-MG), José Raimundo Bastos de Aguiar (TCE-BA), Luiz Genédio Mendes Jorge (TC-DF), Nelson Nei Granato Neto (TCE-PR/IRB) e Raimir Holanda Filho (TCE-CE), membros do Comitê de Normas de Auditoria do IRB, pelo esforço despendido na consolidação deste corpo normativo.

Agradeço aos Presidentes dos Tribunais de Contas do Brasil pelo apoio e incentivo que possibilitaram a construção de mais este instrumento de excelência e, especialmente ao Conselheiro Nestor Baptista, Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que proporcionou os meios necessários à produção do presente volume, e ao Conselheiro Gildásio Penedo Cavalcanti de Albuquerque Filho, Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, que viabilizou a versão física desta obra.

O caminho para a efetividade das políticas públicas começa e termina com aferição científica de resultados, obtidos através da aplicação da melhor técnica disponível, com base em padrões internacionalmente comprovados.

Ivan Lelis Bonilha

Presidente do Instituto Rui Barbosa

SUMÁRIO

NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO (NBASP)

NÍVEL 3

REQUISITOS MANDATÓRIOS PARA AUDITORIAS DO SETOR PÚBLICO

NBASP 3000	
NORMA PARA AUDITORIA OPERACIONAL	6
NBASP 4000	
NORMA PARA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	50

NBASP 3000 – NORMA PARA AUDITORIA OPERACIONAL

NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

1. As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Entidades fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 3000 – Standard for Performance Audit*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2019, seguindo o devido processo estabelecido na Portaria IRB nº. 16/2019.

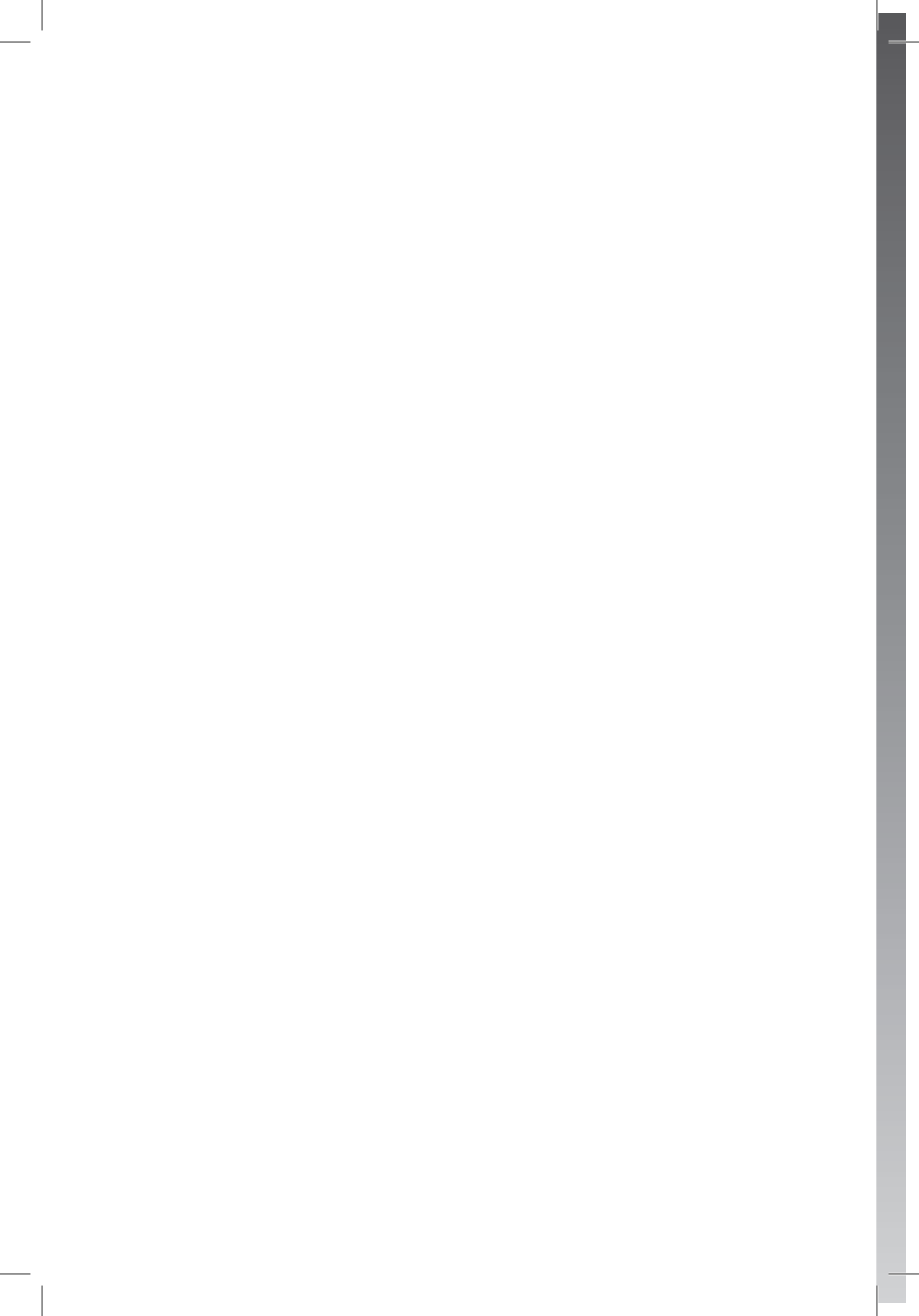
2. As NBASP estão organizadas em três níveis:
 - a) **Nível 1 – Princípios fundamentais e pré-requisitos para o funcionamento dos Tribunais e Contas:** Corresponde aos antigos níveis 1 e 2 das ISSAI (estrutura de 2013). Ele é composto por cinco normas que versam sobre os pré-requisitos organizacionais que os Tribunais de Contas devem observar para a realização de trabalhos de fiscalização do setor público;

 - b) **Nível 2 – Princípios fundamentais de auditoria:** Corresponde ao antigo nível 3 da ISSAI (estrutura de 2013). Ele é composto por quatro normas que trazem os objetivos e o marco referencial das fiscalizações, define os elementos constituintes de todo o trabalho de fiscalização e uma série de princípios que devem ser observados nas diferentes fases do processo de trabalho de fiscalização (planejamento, execução e relatório) e princípios gerais que devem ser seguindo ao longo de todo este processo.

- c) **Nível 3 – Requisitos mandatórios de auditoria:** Corresponde ao antigo nível 4 da ISSAI (estrutura de 2013). Em 2019, o IRB lançou duas normas deste nível, que transformam os princípios que estão nas normas do nível anterior em requisitos que devem ser obrigatoriamente seguidos nos diferentes trabalhos de fiscalização por elas normatizadas.
3. Dentro desta organização, a *NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional*, situa-se no nível 3. Deste modo, ela traz os **requisitos que devem ser seguidos para a realização de trabalhos de auditoria operacional**. Estes requisitos devem ser entendidos em conjunto com os princípios da *NBASP 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional* e da *NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*.
 4. A **definição de auditoria operacional** é dada pelo parágrafo 9 da NBASP 300: “*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)*”. Se um trabalho de fiscalização, seja um acompanhamento concomitante ou uma avaliação a posteriori, tem um objetivo que se encaixa nesta definição, então deve-se observar os princípios da NBASP 100 e da NBASP 300, bem como os requisitos mandatórios da NBASP 3000.
 5. As **formas de observação dos princípios e requisitos 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 não observação de algum requisito mandatório deve ser explicitada nos termos do parágrafo 13 da NBASP 3000.

6. **O idioma original desta norma é o inglês.** Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.





ISSAI 3000

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite www.issai.org

INTOSAI



Norma para Auditoria Operacional

INTOSAI



INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2016, traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017 e incorporada à estrutura das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) em 2019.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
ESCOPO DESTA ISSAI	16
DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL	18
REQUISITOS GERAIS PARA A AUDITORIA OPERACIONAL	19
Independência e ética	19
Usuários previstos e partes responsáveis	20
Objeto	21
Confiança e asseguarção na auditoria operacional	22
Objetivo(s) de auditoria.....	23
Abordagem de auditoria	24
Critérios de auditoria.....	25
Risco de auditoria.....	27
Comunicação.....	28
Habilidades.....	30
Supervisão	31
Julgamento e ceticismo profissionais	31
Controle de qualidade	34
Materialidade.....	35
Documentação.....	36
REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL	37
Planejamento – seleção de temas	37
Planejamento – desenhando a auditoria	38
Execução	41
Relatório	43
Monitoramento	48

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 Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (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 leis e regulamentos nacionais.
2. Os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) definem, entre outras coisas, o propósito e a aplicabilidade das ISSAI. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300) baseiam-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100, e adicionalmente os desenvolvem para adequá-los ao contexto específico da auditoria operacional. A ISSAI 3000 constitui a Norma Internacional para a Auditoria Operacional e deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100 e a ISSAI 300.
3. A ISSAI 3000 é a norma oficial para a auditoria operacional e, conseqüentemente, cada requisito deve ser cumprido caso uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) opte por adotá-la. Ela fornece os requisitos para a prática profissional de auditoria operacional, seguidos por explicações que visam aumentar a clareza e compreensão da norma.
4. Os requisitos são declarados com o termo “deve” e apresentados em **negrito**. Eles exprimem o conteúdo mandatário necessário para se produzir um trabalho de auditoria de alta qualidade para aquelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) que optarem por fazer referência direta às normas internacionais em

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

5. Os outros documentos da série 3000 fornecem orientações não mandatárias. A ISSAI 3100 fornece diretrizes relacionadas aos conceitos de auditoria, enquanto a ISSAI 3200 fornece diretrizes relacionadas ao processo de auditoria. O primeiro documento contém esclarecimentos sobre os requisitos, enquanto o segundo contém descrições sobre como implementá-los.
6. Nas auditorias do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias, que abrange a equipe de auditoria e os responsáveis pela supervisão e direção. A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da EFS (ISSAI 100/25). A ISSAI 3000 utiliza o termo ‘o auditor’ e define o que é exigido do auditor para a execução de auditorias de alta qualidade. Quando há envolvimento de questões institucionais, faz-se referência à EFS.
7. A ISSAI 3000 é em grande parte estruturada do mesmo modo que a ISSAI 300 e compreende quatro seções principais:
 - a) A primeira seção estabelece o escopo da Norma Internacional para Auditoria Operacional e como as EFS podem fazer referência a ela.
 - b) A segunda seção define a auditoria operacional e os seus objetivos, assim como os princípios subjacentes ao conceito de desempenho.
 - c) A terceira seção consiste nos requisitos gerais para a auditoria operacional. Tais requisitos devem ser considerados antes do início e durante todo o processo de auditoria.

- d) A quarta seção contém os requisitos relacionados às principais etapas do processo de auditoria.

ESCOPO DESTA ISSAI

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

de auditoria relevantes da EFS, e devem corresponder aos Princípios em todos os aspectos aplicáveis e relevantes.

11. Em relação à opção 2, ao considerar a adoção da ISSAI 3000, é útil ter em mente que, embora um princípio possa ser alcançado em diferentes sistemas por diferentes meios, uma norma deve ser complementada com um nível apropriado de detalhes a fim de orientar o auditor a seguir boas práticas ao conduzir uma auditoria operacional. Outros documentos da série da ISSAI 3000 fornecem diretrizes para a auditoria operacional que podem ser utilizadas diretamente, ou como base para o desenvolvimento de diretrizes próprias.
12. Esta norma de maneira nenhuma se sobrepõe às leis, aos regulamentos ou aos mandatos nacionais, nem impede as EFS de realizar investigações, revisões ou outros trabalhos que não estejam especificamente cobertos pela ISSAI 3000.
13. A ISSAI 3000 estabelece a norma para aquelas EFS que optarem por adotá-la como sua norma oficial para a auditoria operacional e fazer referência direta a ela. Em tais casos, o auditor e a EFS devem cumprir cada requisito desta norma, a menos que, nas circunstâncias da auditoria, o requisito não seja relevante porque é condicional e a condição não existe. Se não forem cumpridos todos os requisitos relevantes, a referência a esta norma não deve ser feita sem a divulgação desse fato e de explicações adicionais sobre suas consequências.
14. Caso a EFS opte por fazer referência direta a esta norma, a referência deve ser redigida como estipulado na ISSAI 100/10-12 e na ISSAI 300/8.
15. Auditorias operacionais podem lidar com uma grande variedade de objetos e métodos de pesquisa. Como resultado, o

nível de detalhes dos requisitos permite flexibilidade e deixa espaço suficiente para diferentes abordagens de auditoria. Por conseguinte, os usuários da ISSAI 3000 também são encorajados a utilizar plenamente as diretrizes relacionadas a objetos específicos. As auditorias podem ser conduzidas de acordo com a ISSAI 3000 e com normas de outras fontes, contanto que não haja contradições. Nesses casos, deve-se fazer referência tanto a tais normas quanto à ISSAI 3000.

16. Elementos de auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente, que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira. Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), o auditor precisa observar todas as normas relevantes e considerar que, quando houver prioridades diferentes, o objetivo primário da auditoria orientará o auditor quanto a quais normas aplicar.

DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL

17. A auditoria operacional realizada pelas EFS 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 efetividade¹ e se há espaço para aperfeiçoamento.
18. A auditoria operacional visa contribuir para o aperfeiçoamento da economicidade, eficiência e efetividade. Visa também contribuir para a boa governança, accountability e transparência. A auditoria operacional procura fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria.

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

19. As auditorias operacionais frequentemente incluem uma análise das condições necessárias para garantir que os princípios de economicidade, eficiência e efetividade possam ser apoiados.
20. Mais informações sobre as definições de economicidade, eficiência e efetividade, e as formas como a auditoria operacional proporciona novas informações podem ser encontradas na ISSAI 3100.

REQUISITOS GERAIS PARA A AUDITORIA OPERACIONAL

Independência e ética

Requisito

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

Explicação

22. A Independência abrange a independência de fato e a independência na aparência. A Independência de fato permite que o auditor realize suas atividades sem ser afetado por influências que comprometam o seu julgamento profissional; agir com integridade e exercer objetividade e ceticismo profissional. A independência na aparência se refere à ausência de circunstâncias que levariam uma parte interessada sensata e esclarecida, tendo conhecimento de informações relevantes, a duvidar razoavelmente da integridade, da objetividade ou do ceticismo profissional do auditor, ou a concluir que estes requisitos foram comprometidos. Orien-

tações adicionais sobre independência podem ser encontradas nas ISSAI 10 e ISSAI 11, e sobre ética, na ISSAI 30.

Requisito

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

Explicação

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

Usuários previstos e partes responsáveis

Requisito

25. O auditor deve identificar explicitamente os usuários previstos e as partes responsáveis da auditoria e, ao longo dela, considerar a implicação dos papéis dessas partes, a fim de conduzir a auditoria de maneira apropriada.

Explicação

26. Usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria operacional. Os poderes legislativo e executivo, as entidades governamentais, os terceiros interessados no relatório de auditoria e o público em geral, todos podem ser usuários previstos.
27. O papel de uma parte responsável pode ser compartilhado por uma variedade de indivíduos ou entidades, cada um com certas responsabilidades por um aspecto diferente do objeto. A parte responsável pode incluir responsáveis pelo objeto auditado, em papéis operacionais e/ou de supervisão, mas pode também se referir às pessoas responsáveis por implementar as recomendações e iniciar as mudanças requeridas. O responsável também pode ser um usuário previsto, mas normalmente não será o único.
28. Também é importante considerar as necessidades e os interesses dos usuários previstos e das partes responsáveis. Ao fazê-lo, o auditor poderá garantir que o relatório de auditoria será mais útil e compreensível para essas entidades. Contudo, isso não deve, de forma alguma, prejudicar a independência e a atitude objetiva do auditor, que continua responsável por desenvolver uma abordagem de auditoria bem equilibrada, objetivando o interesse público.

Objeto

Requisito

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

Explicação

30. O objeto refere-se à questão “o que é auditado” e é delimitado pelo escopo da auditoria. Os objetos de uma auditoria operacional podem ser programas específicos, empreendimentos, sistemas, entidades ou fundos e podem incluir certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes, incluindo causas e efeitos. O escopo da auditoria estabelece o seu limite e é diretamente vinculado aos seus objetivos. O escopo da auditoria delimita o objeto que o auditor irá avaliar e relatar, os documentos ou registros que serão examinados, o período a ser analisado, e os locais que serão incluídos.
31. Muitos temas na auditoria operacional são politicamente sensíveis porque podem se relacionar ao desempenho de programas públicos priorizados pelo governo. As auditorias operacionais examinam se as decisões tomadas pelo poder legislativo ou executivo são eficiente e efetivamente planejadas e implementadas, e se os contribuintes ou cidadãos estão recebendo a contraprestação devida pelos impostos deles arrecadados. As auditorias operacionais, dependendo do mandato da EFS, não questionam as intenções e decisões do poder legislativo, mas examinam se alguma deficiência em leis e regulamentos ou na forma de sua implementação impediu que os objetivos especificados de uma auditoria fossem alcançados.

Confiança e asseguração na auditoria operacional

Requisito

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

Explicação

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

Objetivo(s) de auditoria

Requisito

- 35. O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s), que se relacione com os princípios da economicidade, eficiência e/ou efetividade².**
- 36. O auditor deve definir o(s) objetivo(s) de auditoria de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas e para permitir o desenvolvimento lógico do desenho de auditoria.**
- 37. Caso o(s) objetivo(s) de auditoria seja(m) formulado(s) como questões de auditoria divididas em subquestões, o auditor deve garantir que estas sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas no tratamento da questão geral de auditoria.**

² Nota de tradução: Tradução de effectiveness. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas em termos de produtos) e efetividade (conceito relacionado aos impactos).

Explicação

38. O(s) objetivo(s) de uma auditoria pode(m) ser pensado(s) como sendo questões formuladas acerca do objeto, sobre as quais o auditor procura obter respostas, com base nas evidências obtidas. Objetivos de auditoria bem definidos dizem respeito a empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais que são relacionados ao objeto. A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo, no qual as questões são exaustivamente especificadas e refinadas, levando em consideração informações relevantes conhecidas sobre o objeto, bem como a viabilidade.
39. Muitos objetivos de auditoria podem ser estruturados como uma questão geral de auditoria, que pode ser dividida em sub-questões mais precisas. Em vez de definir um único objetivo de auditoria ou uma questão geral de auditoria, o auditor pode optar por desenvolver vários objetivos, que nem sempre precisam ser divididos em questões e subquestões.

Abordagem de auditoria

Requisito

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

Explicação

41. A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre o(s) objetivo(s), os critérios e o trabalho a ser feito para coletar evidências.

42. Uma abordagem orientada a sistema examina o bom funcionamento dos sistemas de gestão. Frequentemente, os princípios elementares de boa gestão serão úteis para examinar as condições de eficiência ou efetividade/eficácia, mesmo quando não houver um consenso claro sobre um problema ou quando os impactos ou produtos não estiverem claramente definidos.
43. Uma abordagem orientada a resultado avalia se os objetivos em termos de impactos ou produtos foram atingidos como planejado ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido. Ela pode ser mais facilmente utilizada quando há uma clara definição dos impactos ou produtos pretendidos (por exemplo, na lei ou numa estratégia estabelecida pelas partes responsáveis).
44. Uma abordagem orientada a problema examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios dos critérios de auditoria. Pode ser usada quando há um consenso claro sobre um problema, mesmo que não haja uma definição clara dos impactos ou produtos desejados. As conclusões e recomendações baseiam-se principalmente no processo de análise e confirmação das causas, em vez da comparação das evidências com os critérios de auditoria.

Crítérios de auditoria

Requisito

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

Explicação

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

Requisito

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

Explicação

50. Os critérios de auditoria devem ser discutidos com a entidade auditada, porém, em última instância, a responsabilidade de selecionar critérios de auditoria adequados é do auditor.

51. A discussão dos critérios de auditoria com a entidade auditada serve para garantir que haja compreensão comum e compartilhada de quais critérios quantitativos e qualitativos serão usados como referências na avaliação do objeto. Isso é particularmente importante quando os critérios não são definidos diretamente por leis ou outros documentos reconhecidos, ou quando os critérios têm de ser desenvolvidos e refinados no decorrer do trabalho de auditoria.

Risco de auditoria

Requisito

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

Explicação

53. O gerenciamento ativo do risco de auditoria inclui o seguinte: antever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho pre-

visto; desenvolver abordagens de auditoria para lidar com esses riscos durante o planejamento e a seleção dos métodos da auditoria e documentar como tais riscos serão abordados.

54. O gerenciamento ativo do risco de auditoria também inclui avaliar se a equipe de auditoria tem competência suficiente e apropriada para realizar a auditoria; se tem acesso a informações de boa qualidade, precisas, confiáveis e relevantes; se considerou qualquer nova informação disponível e se considerou perspectivas alternativas.

Comunicação

Requisito

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

Explicação

56. A comunicação eficaz é importante, uma vez que o estabelecimento de uma boa comunicação de mão dupla com a entidade auditada e as partes interessadas pode ajudar no acesso do auditor aos dados e informações, e também pode ajudá-lo a obter uma melhor visão das perspectivas da entidade auditada e das partes interessadas.
57. Os aspectos-chave da auditoria que o auditor precisa comunicar à entidade auditada incluem: o objeto de auditoria, o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria, os critérios de auditoria, o período a ser auditado, os empreendimentos, as organizações e/ou os programas governamentais a serem incluídos na auditoria.

58. Um diálogo eficaz, com envolvimento da entidade auditada durante todo o processo de auditoria, é de importância fundamental para a obtenção de melhorias reais na governança e pode aumentar o impacto da auditoria. Nesse contexto, o auditor pode manter interações construtivas com a entidade auditada ao compartilhar achados, argumentos e perspectivas da auditoria, à medida que são desenvolvidos e avaliados durante a auditoria.

Requisito

59. O auditor deve ter o cuidado de garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade da EFS.

Explicação

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

Requisito

61. A EFS deve comunicar claramente as normas que foram seguidas na realização da auditoria operacional.

Explicação

62. A EFS precisa incluir, no relatório de auditoria correspondente, uma referência às normas que foram seguidas ao rea-

lizar cada auditoria operacional, ou pode optar por uma forma mais geral de comunicação abrangendo um determinado número de trabalhos em uma declaração no relatório anual ou no sítio eletrônico da EFS. Quando a norma seguida é baseada em diversas fontes compiladas, isso também precisa ser comunicado.

Habilidades

Requisito

63. A EFS deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria.

Explicação

64. A competência profissional em auditoria operacional inclui possuir sólidos conhecimentos de auditoria, projeto de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação. Também inclui habilidades pessoais tais como capacidade analítica, capacidade de escrita e de comunicação, criatividade e receptividade em relação a visões e argumentos. A auditoria operacional também requer bom conhecimento das organizações, dos programas e das funções governamentais relacionados ao objeto de auditoria, e pode exigir especialização em ciências sociais, físicas, da computação ou outras ciências, bem como conhecimentos jurídicos.

65. Caso o auditor identifique a necessidade de expertise externa para complementar o conhecimento da equipe de auditoria, poderá consultar, conforme apropriado, pessoas dentro ou fora da EFS, que tenham o conhecimento especializado necessário. Quaisquer especialistas externos envolvidos com a auditoria

também precisam ser independentes em relação a situações e relações que possam prejudicar sua objetividade. Embora o auditor possa utilizar o trabalho de especialistas como evidência de auditoria, toda a responsabilidade pelo trabalho de auditoria e pelas conclusões do relatório permanece com ele.

Supervisão

Requisito

66. A EFS deve garantir que o trabalho dos auditores de todos os níveis e em todas as fases da auditoria seja adequadamente supervisionado durante o processo de auditoria.

Explicação

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

Julgamento e ceticismo profissionais

Requisito

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

Explicação

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

Requisito

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

Explicação

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

Requisito

75. O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional.

Explicação

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

Requisito

77. O auditor deve estar disposto a inovar durante todo o processo de auditoria.

Explicação

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

Controle de qualidade

Requisito

79. A EFS deve estabelecer e manter um sistema para salvarguardar a qualidade, que deve ser observado pelo auditor, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.

Explicação

80. Ao estabelecer um sistema de controle e asseguarção³ de qualidade (CAQ), a EFS pode utilizar as orientações fornecidas na ISSAI 40, que oferece uma estrutura para desenvolver esse sistema. É importante desenvolver políticas e procedimentos de CAQ que sejam adequados, flexíveis e de fácil gerenciamento. Também é importante desenvolver políticas e procedimentos consistentes que sejam comunicados a todo o pessoal,

³ Nota de tradução: a asseguarção da qualidade (*quality assurance*) é uma avaliação periódica do processo de auditoria. É executada por pessoas independentes, ou seja, que não participaram do processo de auditoria avaliado.

e que possam ser utilizados para resolver divergências de opiniões entre supervisores e equipes de auditoria. Além disso, pode ser necessário que sejam desenvolvidas outras orientações e uma estratégia de treinamento em serviço para complementar os mecanismos de controle de qualidade.

81. Medidas implementadas para salvaguardar a qualidade do processo e do relatório de auditoria serão eficazes se puderem garantir que a auditoria proporcione uma visão equilibrada e imparcial, que agregue valor, que considere todos os pontos de vista relevantes e que aborde satisfatoriamente as questões de auditoria.

82. Um sistema efetivo de CAQ também deverá incluir mecanismos que levem em conta as perspectivas das equipes de auditoria, assegurando que estas estejam abertas ao feedback recebido do sistema de controle e asseguuração de qualidade.

Materialidade

Requisito

83. O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, incluindo os aspectos financeiros, sociais e políticos do objeto, com o objetivo de agregar tanto valor quanto seja possível.

Explicação

84. A materialidade pode ser definida como a importância relativa (ou significância) de um assunto dentro do contexto no qual está sendo considerado. Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e accountabi-

lity. É importante que o auditor tenha em mente que a materialidade pode variar ao longo do tempo e pode depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis.

85. A materialidade é um importante referencial para diferentes aspectos da auditoria operacional, tais como a definição do objetivo e dos critérios de auditoria, a avaliação das evidências de auditoria, a extensão da documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.

Documentação

Requisito

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

Explicação

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

REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL

Planejamento – seleção de temas

Requisito

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

Explicação

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

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

Planejamento – desenhando a auditoria

Requisito

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

Explicação

97. Para realizar uma auditoria de alta qualidade dentro de um prazo limitado, o auditor precisa considerar a auditoria operacional

como um projeto, no sentido de que envolve planejamento, organização, segurança, gerenciamento, liderança e controle dos recursos para atingir objetivos específicos. A gestão da auditoria operacional como um projeto requer o desenvolvimento de metodologias e estratégias de gestão de projetos.

Requisito

98. O auditor deve adquirir conhecimento substantivo e metodológico durante a fase de planejamento.

Explicação

99. Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, o auditor precisa adquirir conhecimento suficiente do programa auditado ou da atividade da entidade auditada antes do início da auditoria. Portanto, antes de iniciar a auditoria, geralmente é necessário realizar pesquisa para produzir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Este trabalho preliminar pode ser chamado de pré-estudo.

100. É importante desenvolver um entendimento sólido do programa auditado ou da atividade da entidade auditada, assim como do seu contexto e dos possíveis impactos, a fim de facilitar a identificação de questões de auditoria significativas e cumprir as responsabilidades de auditoria atribuídas. A auditoria operacional é um processo de aprendizado que envolve adaptação de metodologia, como parte da auditoria propriamente dita.

Requisito

101. Durante o planejamento, o auditor deve desenvolver os procedimentos a serem usados para coletar evidências de

auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivos(s) e questões de auditoria.

Explicação

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

Requisito

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

Explicação

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

Execução

Requisito

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

Explicação

107. A evidência de auditoria deve ser tanto suficiente (quantidade) quanto apropriada (qualidade) para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados de auditoria são razoáveis.

108. Suficiência é uma medida da quantidade de evidência de auditoria usada para dar suporte aos achados e às conclusões de auditoria. Ao avaliar a suficiência da evidência, o auditor deve determinar se a quantidade de evidência obtida é suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados de auditoria são razoáveis. Apropriada se refere à qualidade da evidência. Significa que a evidência deve ser relevante, válida e confiável.

109. A relevância refere-se à extensão em que a evidência de auditoria possui uma relação lógica com, e é importante para, o(s) objetivo(s) e questões de auditoria abordados.

110. A validade refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é uma base significativa ou razoável para mensurar o que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à medida em que a evidência de auditoria representa o que se pretende representar. A confiabilidade refere-

se à extensão em que a evidência de auditoria é sustentada por dados corroborativos provenientes de diversas fontes, ou quando produz os mesmos achados de auditoria ao ser testada repetidamente.

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

Requisito

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

Explicação

113. O processo analítico na auditoria operacional envolve a consideração contínua, pelo auditor, das questões de auditoria, das evidências coletadas e dos métodos empregados. Todo o processo é estreitamente vinculado ao processo de elaboração do relatório preliminar de auditoria, que pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina nas respostas às questões de auditoria.
114. Ao analisar as informações coletadas, é recomendável orientar-se pelas questões e pelo(s) objetivo(s) de auditoria. Isso ajudará a organizar os dados e fornecerá o foco para a análise. Como o processo analítico é interativo, o auditor pode precisar revisitar o(s) objetivo(s) à luz das percepções

obtidas durante a auditoria e revisá-lo(s), se necessário, de acordo com os procedimentos internos.

115. Com base nos achados de auditoria, o auditor chegará a uma conclusão. A formulação de conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento profissional e interpretação do auditor para responder às questões de auditoria. Isso também pode depender da sensibilidade e materialidade do tema de auditoria em exame. É necessário considerar o contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras, e diferentes perspectivas antes de se poder extrair conclusões. A necessidade de precisão deve ser sopesada em face do que é razoável, econômico e relevante para o propósito. Recomenda-se o envolvimento da alta administração.

Relatório

Requisito

116. O auditor deve fornecer relatórios de auditoria que sejam
- completos,
 - convincentes,
 - tempestivos,
 - de fácil leitura,
 - e equilibrados.

Explicação

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

- operacional inclui: a) o objeto, b) o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria, c) os critérios de auditoria e as suas fontes, d) os métodos específicos de auditoria para coleta e análise de dados aplicados, e) o período de tempo abrangido, f) as fontes de dados, g) as limitações dos dados utilizados, h) os achados de auditoria, i) as conclusões e, caso haja alguma, as recomendações.
118. Para ser convincente, um relatório de auditoria deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o(s) objetivo(s) e/ou questões e os critérios, achados, conclusões e recomendações da auditoria. Também precisa apresentar os achados de maneira persuasiva, abordar todos os argumentos relevantes à discussão e ser preciso. A precisão exige que as evidências de auditoria apresentadas e todos os achados e conclusões sejam corretamente retratados. A precisão assegura aos leitores que o que é relatado é crível e confiável.
119. A tempestividade requer que um relatório de auditoria seja emitido no prazo para que as informações sejam disponibilizadas para uso pela administração, pelo governo, pelo poder legislativo e por outras partes interessadas.
120. Para que o relatório seja de fácil leitura, o auditor deve utilizar linguagem simples, dentro dos limites permitidos pelo objeto. Outras qualidades de um relatório de auditoria de fácil leitura incluem o uso de linguagem clara e inequívoca, ilustrações e concisão para garantir que o relatório não seja mais extenso do que o necessário, o que contribui para a clareza e ajuda a transmitir melhor a mensagem.
121. Ser equilibrado significa que o relatório de auditoria deve ser imparcial em termos de conteúdo e tom. Todas as evidências de auditoria devem ser apresentadas de maneira

imparcial. O auditor deve estar atento ao risco de exagero e ênfase excessiva no desempenho deficiente. O auditor precisa explicar no relatório de auditoria as causas e as consequências dos problemas detectados, o que permitirá que o leitor compreenda melhor a significância dos problemas. Isso, por sua vez, irá encorajar ações corretivas e levará a melhorias por parte da entidade auditada.

Requisito

122. O auditor deve identificar os critérios de auditoria e suas fontes no relatório de auditoria.

Explicação

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

Requisito

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

Explicação

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

Requisito

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

Explicação

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

128. As recomendações devem ser dirigidas à entidade auditada que tenha a responsabilidade e a competência para implementá-las.

Requisito

129. O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que a EFS emita o relatório.

130. O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório de auditoria ou para rejeitar os comentários recebidos.

Explicação

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

Requisito

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

Explicação

134. A ampla divulgação dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Assim, os relatórios de auditoria precisam ser encaminhados para a entidade auditada, o poder executivo e/ou legislativo, e para outras partes responsáveis. Os relatórios também devem ser disponibilizados para outras partes interessadas e para o público em geral, diretamente e por meio da mídia, com exceção das informações sigilosas.

135. O público-alvo primário da auditoria operacional é formado pelo poder legislativo e/ou executivo, pelas entidades governamentais e pelos cidadãos. Uma boa auditoria operacional permite que o poder legislativo examine de maneira efetiva o desempenho do governo e das entidades e influencia os tomadores de decisão no governo e no serviço público a fazerem as mudanças que levem a melhores resultados de desempenho. Entretanto, há também o público em geral e outras partes interessadas, como o setor privado e a mídia, que podem ter um interesse, apesar de, possivelmente, com um foco diferente, no resultado de uma auditoria operacional.

Monitoramento

Requisito

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

Explicação

137. O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou por outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos. O monitoramento também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a considerar seriamente os relatórios e achados de auditoria, além de fornecer ao auditor lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento é importante para o desenvolvimento e

aprendizado interno da entidade auditada, assim como para a própria EFS.

138. A EFS precisa relatar adequadamente os resultados de suas ações de monitoramento, a fim de fornecer feedback aos poderes legislativo e executivo, às partes interessadas e ao público. Informações confiáveis sobre o grau de implementação das recomendações, o impacto das auditorias e as ações corretivas relevantes adotadas podem ajudar a demonstrar o valor e os benefícios da EFS.

Requisito

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

Explicação

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

NBASP 4000 – NORMA PARA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

NOTAS INTRODUTÓRIAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA

1. As **Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP)** são uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Entidades fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Nesta oportunidade, o IRB apresenta a *NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade*, que é a tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União para o português da *ISSAI 4000 – Standard for Compliance Audit*, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2019, seguindo o devido processo estabelecido na Portaria IRB nº. 16/2019.

2. As NBASP estão organizadas em três níveis:
 - a) **Nível 1 – Princípios fundamentais e pré-requisitos para o funcionamento dos Tribunais e Contas:** Corresponde aos antigos níveis 1 e 2 das ISSAI (estrutura de 2013). Ele é composto por cinco normas que versam sobre os pré-requisitos organizacionais que os Tribunais de Contas devem observar para a realização de trabalhos de fiscalização do setor público;
 - b) **Nível 2 – Princípios fundamentais de auditoria:** Corresponde ao antigo nível 3 da ISSAI (estrutura de 2013). Ele é composto por quatro normas que trazem os objetivos e o marco referencial das fiscalizações, define os elementos constituintes de todo o trabalho de fiscalização e uma série de princípios que devem ser observados nas

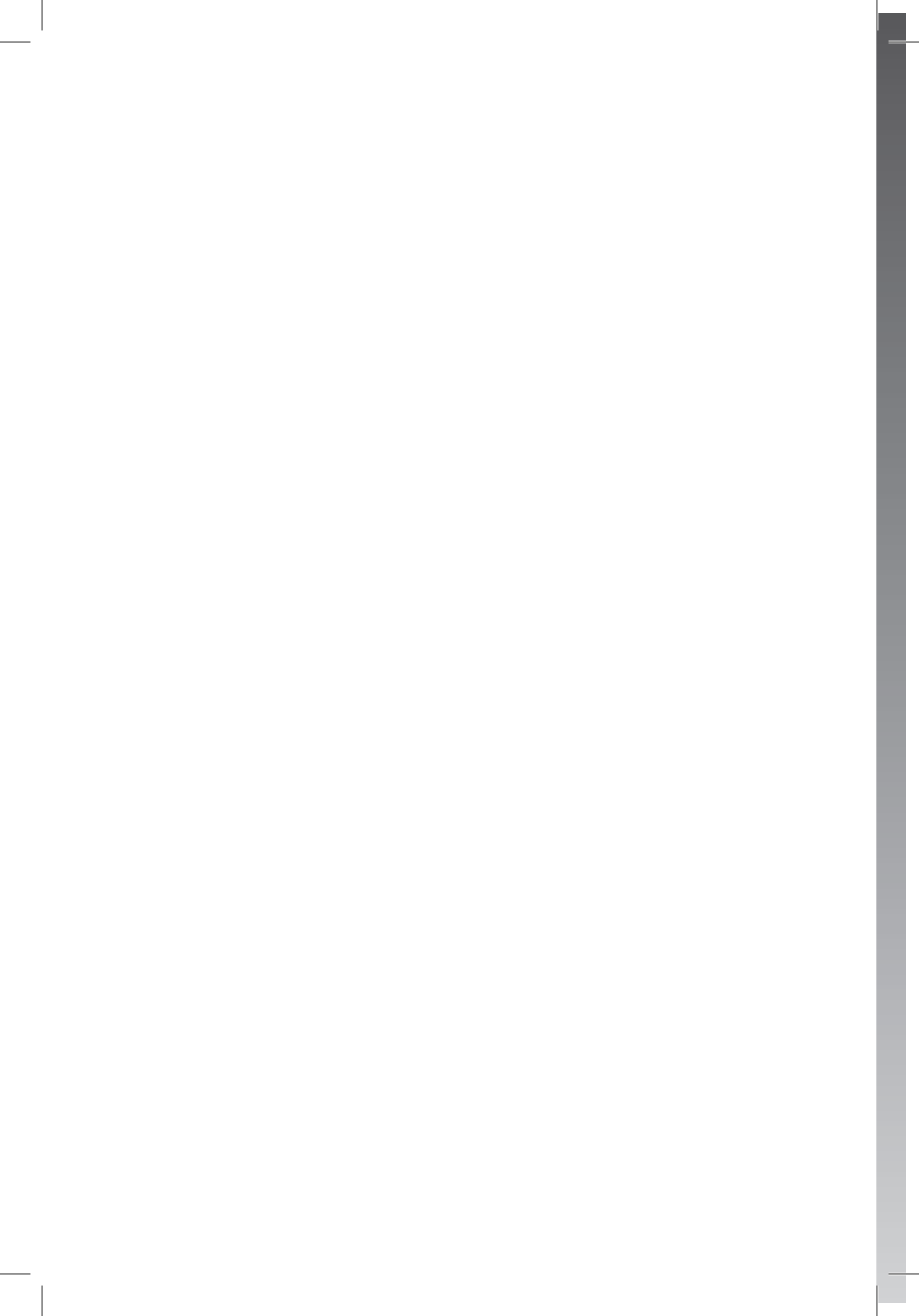
diferentes fases do processo de trabalho de fiscalização (planejamento, execução e relatório) e princípios gerais que devem ser seguindo ao longo de todo este processo.

- c) Nível 3 – Requisitos mandatórios de auditoria: Corresponde ao antigo nível 4 da ISSAI (estrutura de 2013). Em 2019, o IRB lançou duas normas deste nível, que transformam os princípios que estão nas normas do nível anterior em requisitos que devem ser obrigatoriamente seguidos nos diferentes trabalhos de fiscalização por elas normatizadas.
3. Dentro desta organização, a *NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade*, situa-se no nível 3. Deste modo, ela traz **os requisitos mandatórios para a realização de trabalhos de auditoria de conformidade**. Estes requisitos devem ser entendidos em conjunto com os princípios da *NBASP 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade* e da *NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*.
 4. A **definição de auditoria de conformidade** é dada pelo parágrafo 12 da NBASP 400: “*avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios*”. Se um trabalho de fiscalização, seja um acompanhamento concomitante ou uma avaliação *a posteriori*, toca em questões que se encaixam nesta definição, então deve-se observar os princípios da NBASP 100 e da NBASP 400, bem como os requisitos mandatórios da NBASP 4000.
 5. As **formas de observação dos princípios e requisitos 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 não observação de algum requisito mandatório deve ser explicitada nos termos do parágrafo 14 da NBASP 4000.

- 6. O idioma original desta norma é o inglês.** Assim, há termos e expressões no idioma original com um determinado significado que, por melhor que seja a tradução, podem levar a conclusões equivocadas se forem tomadas literalmente, em razão de diferentes contextos institucionais. Recomenda-se que, havendo dúvidas quanto à interpretação de algum trecho da norma, recorra-se ao original em inglês.





ISSAI 4000

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite www.issai.org

INTOSAI



Norma para Auditoria de Conformidade

INTOSAI Comitê de Normas Profissionais

PSC - Secretaria
Rigsrevisionen • Store Kongensgade 45 • P.O. Box 9009 • 1022 Copenhagen



INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

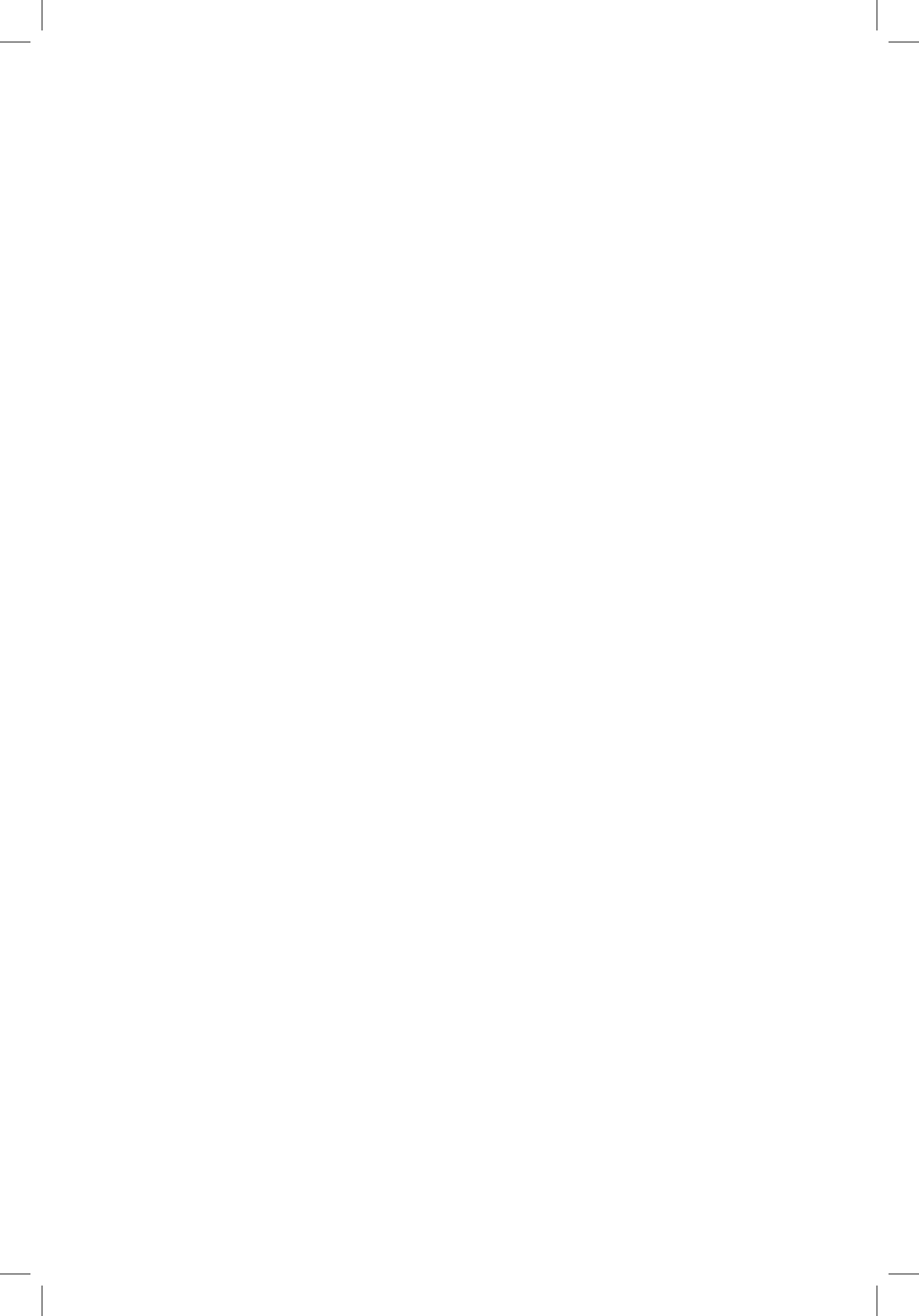
E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2016, traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017 e incorporada à estrutura das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) em 2019.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	60
A APLICABILIDADE DESTA ISSAI	61
AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	64
Auditorias de conformidade conduzidas por EFS com poderes jurisdicionais	65
O OBJETIVO DE UMA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	66
Características de um trabalho de asseguarção	67
Asseguarção razoável	68
Asseguarção limitada	68
Trabalho de relatório direto	69
Trabalho de certificação	70
Identificação do objeto e escopo	70
REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	71
Objetividade e ética	71
Risco de auditoria	72
Risco de fraude	74
Seleção de áreas significativas para o(s) usuário(s) previsto(s)	75
Julgamento e ceticismo profissionais	77
Controle de qualidade	79
Documentação	81
Comunicação	83
REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE	85
Identificando o(s) usuário(s) previsto(s) e a parte responsável	85
Definindo o objeto e os critérios de auditoria correspondentes	86

Determinando o nível de asseguarção	90
Determinando a materialidade	91
Entendendo a entidade e o seu ambiente, incluindo o controle interno	93
Estratégia de auditoria e plano de auditoria	95
REQUISITOS RELACIONADOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIA DE AUDITORIA	97
Evidência de auditoria suficiente e apropriada.....	97
Amostragem de auditoria	105
REQUISITOS RELACIONADOS À AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA E A FORMAÇÃO DE CONCLUSÕES	106
REQUISITOS RELACIONADOS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS	109
Estrutura do relatório - trabalho de relatório direto	113
Estrutura do relatório – trabalho de certificação	115
Estrutura adicional do relatório – EFS com poderes jurisdicionais	116
Considerações relacionadas com a emissão de relatórios de supostos atos ilícitos	118
REQUISITOS RELACIONADOS AO MONITORAMENTO	120



INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a transparência, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. A Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores para a Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000), desenvolvida pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visa promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.
2. Normas profissionais têm uma dupla finalidade: fornecer uma referência para a auditoria do setor público e aumentar a confiança das partes interessadas¹ nas conclusões dos relatórios.
3. Os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) definem a finalidade e a aplicabilidade das ISSAI e o marco referencial para a auditoria do setor público. Os Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400) baseiam-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve para adequá-los ao contexto específico da auditoria de conformidade.
4. A ISSAI 4000 é a Norma Internacional para Auditoria de Conformidade e irá alterar a ISSAI 4000, 4100 e 4200. A norma é baseada nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e da ISSAI 400.
5. A auditoria de conformidade é um tipo de auditoria separado. No entanto, alguns dos princípios são, em certa medida, influenciados ou compartilhados pelas auditorias financeira

¹ O termo parte interessada é definido neste documento como na ISSAI 12/3; uma pessoa, grupo, organização, membro ou sistema que pode afetar ou ser afetado pelas ações, objetivos e políticas das entidades do governo e do setor público. ² ISSAI 100/25.

e operacional. A ISSAI 4000 refere-se às séries ISSAI 1000 e ISSAI 3000, conforme o caso.

6. A ISSAI 4000 contém requisitos mandatórios e explicações. Os requisitos contêm o mínimo necessário para um trabalho de auditoria de alta qualidade. Os requisitos são declarados com o termo “**deve**” e apresentados em negrito, enquanto as explicações detalham o requisito.
7. A ISSAI 4000 usa o termo ‘o auditor’ com o mesmo significado da ISSAI 1002. Quando relevante – por exemplo, quando questões institucionais estiverem envolvidas - faz-se também referência à Entidade Fiscalizadora Superior (‘a EFS’).
8. A ISSAI 4000 é estruturada, em grande parte, na mesma ordem que a ISSAI 400 e é composta por quatro seções:
 - a) a primeira seção estabelece a aplicabilidade da Norma Internacional para Auditoria de Conformidade e como as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) podem fazer referência a ela em seus relatórios de auditoria;
 - b) a segunda seção define a auditoria de conformidade e os seus objetivos, bem como os princípios subjacentes ao conceito de conformidade;
 - c) a terceira seção consiste nos requisitos gerais para a auditoria de conformidade. Esses requisitos devem ser considerados antes do início e ao longo do processo de auditoria;
 - d) a quarta seção contém os requisitos relacionados às principais etapas do processo de auditoria em si.

A APLICABILIDADE DESTA ISSAI

9. A ISSAI 4000 de maneira nenhuma se sobrepõe às leis, aos regulamentos ou aos mandatos nacionais, nem impede as

EFS de realizar investigações ou outros trabalhos que não estejam especificamente cobertos por ela.

10. O presente documento estabelece a Norma Internacional para Auditoria de Conformidade para as EFS que optarem por fazer referência direta às normas internacionais em seu trabalho. De acordo com a ISSAI 400/8–9, as EFS que desejarem referir-se à estrutura ISSAI relacionada à auditoria de conformidade podem fazê-lo de duas maneiras:
 - a) Opção 1: desenvolvendo uma norma nacional própria que seja consistente com os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) e com os Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400), ou
 - b) Opção 2: fazendo referência direta à Norma Internacional de Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000).
11. Em relação à opção 1, a INTOSAI reconhece que as EFS possuem mandatos diversos e trabalham sob diferentes condições. Devido à variedade de situações e arranjos estruturais das EFS, nem todas as normas ou diretrizes de auditoria podem ser aplicadas a todos os aspectos de seu trabalho. Normas nacionais podem atender aos princípios da ISSAI 400 de diferentes maneiras, considerando o mandato nacional, constitucional e outro ambiente jurídico, ou a estratégia da EFS.
12. As EFS têm a opção de desenvolver normas próprias que sejam consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) e os Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400). Caso uma EFS opte por desenvolver suas próprias normas nacionais, essas normas devem incluir o nível de detalhes necessário para dar cumprimento às funções de auditoria relevantes da EFS e

devem corresponder aos Princípios Fundamentais em todos os aspectos aplicáveis e relevantes.

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

dos devem conter todas as leis e todos os regulamentos que podem influenciar os resultados (=valores) das transações financeiras que são (ou deveriam ser) contabilizados nas demonstrações financeiras.

17. Os requisitos e as explicações da ISSAI 4000 aplicam-se às auditorias de conformidade como um trabalho separado ou um componente de um trabalho de auditoria financeira ou operacional.
18. De acordo com seus mandatos, as EFS também podem executar tarefas que não são consideradas trabalhos de asseguarção. Essas tarefas não são cobertas por esta ISSAI e, portanto, a EFS terá de fazer referência a outras normas ou outros requisitos para o trabalho executado.

AS TRÊS PARTES NA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

19. Auditorias do setor público envolvem três partes distintas: a parte responsável, o auditor e o(s) usuário(s) previsto(s).
 - a) A parte responsável é o poder executivo do governo central ou local e/ou sua hierarquia subjacente de agentes públicos e entidades responsáveis pela gestão de recursos públicos e/ou pelo exercício de autoridade, sob o controle do poder legislativo. A parte responsável na auditoria de conformidade é responsável pelo objeto ou pelas informações do objeto da auditoria.²
 - b) O auditor tem como objetivo obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para chegar a uma conclusão que aumente o grau de confiança do(s) usuário(s) previstos(s), que não seja a parte responsável, sobre a mensuração ou avaliação de um objeto em relação aos critérios.³

² ISSAI 400/37.

³ ISSAI 400/35.

- c) Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório da auditoria de conformidade. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, os responsáveis pela governança, o Ministério Público ou o público em geral. Embora o relatório de auditoria não seja dirigido à parte responsável, o resultado pode ser útil na melhoria do seu desempenho.⁴

Auditorias de conformidade conduzidas por EFS com poderes jurisdicionais

20. EFS com poderes jurisdicionais têm autoridade para exercer julgamento e tomar decisões relativas a agentes públicos responsáveis por contas não conformes. Estas EFS têm a autoridade para impor sanções. Ao fazê-lo, as EFS estão em conformidade com os princípios básicos do Estado de direito. Algumas EFS são obrigadas a encaminhar fatos passíveis de processo criminal às autoridades judiciais. Para essas EFS pode haver requisitos nacionais adicionais aos requisitos desta ISSAI.
21. EFS com poderes jurisdicionais também podem proferir julgamentos e aplicar sanções contra os responsáveis pela gestão de bens e recursos públicos. Essas EFS podem avaliar se os responsáveis podem ser responsabilizados pela perda, mau uso ou desperdício de recursos ou bens públicos e se eles deveriam estar sujeitos a sanções ou penalidades.
22. EFS com poderes jurisdicionais seguem o processo de auditoria tal como descrito nestas normas. No entanto, após as fases de planejamento, execução e coleta de evidências, pode haver questões adicionais e específicas que podem levar a procedimentos legais e a um julgamento formal final

⁴ ISSAI 400/38.

sobre as questões de não conformidade. Essas questões não são abrangidas por esta ISSAI 4000.

O OBJETIVO DE UMA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

23. O principal objetivo da auditoria de conformidade é fornecer ao(s) usuário(s) previsto(s) informações sobre se as entidades públicas auditadas seguem decisões parlamentares, leis, atos legislativos, políticas, códigos estabelecidos e termos acordados. Todos esses atos constituem normas pertinentes que regem o objeto/a entidade a ser auditado. As normas são as fontes dos critérios de auditoria. As características dos critérios de auditoria são descritas no parágrafo 118.
24. A auditoria de conformidade inclui os aspectos de legalidade⁵ (aderência aos critérios formais, tais como leis, regulamentos e acordos pertinentes) e/ou legitimidade⁶ (observância aos princípios gerais que regem a boa gestão financeira e conduta dos funcionários públicos). Independentemente da origem dos critérios, o auditor realiza a auditoria e forma uma conclusão com o nível de asseguuração estabelecido, em conformidade com os requisitos da ISSAI 4000.
25. Os critérios de auditoria podem já estar definidos na legislação nacional e/ou no estatuto da entidade auditada. Nestes casos, uma EFS nem sempre terá capacidade de influenciar o escopo do trabalho de auditoria.
26. A EFS promove a boa governança ao identificar e reportar desvios em relação aos critérios, para que ações corretivas possam ser tomadas e os responsáveis sejam responsabili-

5 Nota de tradução: tradução adotada para *regularity*.

6 Nota de tradução: 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.

zados por suas ações. Auditorias de conformidade são realizadas avaliando se as atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Fraude é um ato intencional de distorção e é um elemento que vai contra a transparência, a *accountability* e a boa gestão.

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

Características de um trabalho de asseguração

30. Toda auditoria de conformidade é um trabalho de asseguração. O auditor determina o nível de asseguração com base nas necessidades do(s) usuário(s) previsto(s). O relatório de auditoria fornece asseguração limitada ou razoável.
31. Cada trabalho de asseguração é um trabalho de certificação ou um trabalho de relatório direto. O trabalho de relatório direto e o

trabalho de certificação são diferentes com base em quem mensura ou avalia o objeto e prepara a informação do objeto. O objeto pode ser estabelecido no mandato ou selecionado pela EFS.

32. Independentemente das características do trabalho, os critérios de auditoria podem incluir legalidade e legitimidade.

Asseguração razoável

33. A asseguração razoável é alta, mas não absoluta. A conclusão de auditoria é expressa positivamente, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação do objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis.⁷

34. Normalmente a asseguração razoável exigirá mais evidências de auditoria do que uma asseguração limitada, o que muitas vezes significa procedimentos de auditoria mais extensos, por exemplo, em termos das avaliações de risco, de um melhor entendimento do ambiente da entidade, da avaliação do desenho do sistema de controle interno etc.

Asseguração limitada

35. Ao fornecer asseguração limitada, a conclusão de auditoria afirma que, com base nos procedimentos realizados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. No entanto, se o auditor acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios, ele deve realizar procedimentos limitados para concluir se o objeto está ou não em conformidade com os critérios.

⁷ ISSAI 100/33.

36. Os procedimentos realizados em uma auditoria de assegu-
ração limitada são limitados em comparação com os que
são necessários para obter assegu-
ração razoável, mas é es-
perado que o nível de assegu-
ração, baseado no julgamento
profissional do auditor, seja significativo para os usuários
previstos. Um relatório de assegu-
ração limitada transmite a
natureza limitada da assegu-
ração fornecida.⁸

Trabalho de relatório direto

37. Em um trabalho de relatório direto, é o auditor quem men-
sura ou avalia o objeto com base nos critérios. O auditor é
responsável por produzir a informação do objeto. O auditor
determina o objeto e os critérios, levando em consideração
o risco e a materialidade. Ao mensurar o objeto em relação
aos critérios, o auditor é capaz de formar uma conclusão.
A conclusão é expressa na forma de achados, respostas a
questões de auditoria específicas, recomendações ou uma
opinião.⁹

38. Em um trabalho de relatório direto realizado com assegu-
ração razoável, a conclusão de auditoria expressa que, na
opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade,
em todos os aspectos relevantes, com os critérios aplicáveis.

39. Ao fornecer assegu-
ração limitada, a conclusão expressa
que nada chegou ao conhecimento do auditor para consi-
derar que os achados não estão em conformidade com os
critérios de auditoria. Quando o auditor tiver conhecimento
de ocorrências de não conformidade, a conclusão precisa
refletir isso.

8 ISSAI 100/33.

9 ISSAI 100/29.

Trabalho de certificação

40. Em um trabalho de certificação, a parte responsável mensura o objeto em relação aos critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para formar uma conclusão. A conclusão é expressa na forma de achados, conclusões, recomendações ou uma opinião.¹⁰
41. Em um trabalho de certificação com asseguração razoável, a conclusão do auditor expressa que, na opinião do auditor, a informação do objeto está ou não está em conformidade com os critérios aplicáveis.
42. Em um trabalho de certificação com asseguração limitada, o auditor declara, com base nos procedimentos realizados, se algo chegou, ou não, ao seu conhecimento para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios aplicáveis. Os procedimentos realizados são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável.

Identificação do objeto e escopo

43. Algumas EFS possuem requisitos obrigatórios ou precisam realizar auditorias mediante solicitação do Parlamento, enquanto outras EFS têm discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade. A forma pela qual o objeto é selecionado tem um impacto na abordagem de auditoria no que se refere a evidências e recursos.
44. O escopo delimita o objeto e o que será auditado. O escopo depende das necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), do ní-

¹⁰ ISSAI 100/29.

vel da asseguarção decidido, do risco que foi avaliado, da competência e dos recursos disponíveis na EFS.

REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

Objetividade e ética

Requisito

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

Explicação

46. O auditor deve demonstrar comportamento profissional e integridade, ser objetivo, possuir a competência profissional requerida e exercer o devido zelo. Também deve manter a independência de fato e na aparência e a confidencialidade sobre todos os assuntos de auditoria.

47. O auditor pode encontrar orientação adicional na ISSAI 10 *Declaração do México Sobre a Independência das EFS*, bem como na ISSAI 11 *INTOSAI Orientações e Boas Práticas relacionadas à Independência da EFS* e na ISSAI 30 *Código de Ética*.

Requisito

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

Explicação

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

Risco de auditoria

Requisito

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

Explicação

53. Reduzir o risco de auditoria inclui os seguintes aspectos: an-
tever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto e suas consequências, desenvolver procedimentos para abordar esses riscos durante a auditoria e documentar quais e como esses riscos serão abordados. O auditor precisa avaliar se o escopo

do trabalho realizado é suficiente. Além disso, ao concluir, o auditor deve avaliar se obteve evidência de auditoria suficiente e apropriada ao avaliar o objeto em relação aos critérios para formar a(s) conclusão(ões), com base no nível de risco envolvido.

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

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

55. Em um trabalho de relatório direto, o auditor é envolvido na produção da informação do objeto. O auditor pode aplicar o modelo de risco da auditoria ao formar uma conclusão sobre o objeto.
56. Ao identificar e avaliar os riscos inerentes e de controle da entidade, o auditor pode definir a natureza e a extensão dos procedimentos necessários de coleta de evidências para testar a conformidade com os critérios. Quanto maior o nível de risco, maior a extensão do trabalho de auditoria que será necessário para reduzir o risco de detecção suficientemente para alcançar o nível aceitável de risco de auditoria.
57. No contexto das EFS com poderes jurisdicionais, as considerações do risco da auditoria podem incluir:

- a) identificar quem pode ser responsabilizado por atos de não conformidade;
- b) identificar o período de tempo pelo qual os agentes públicos poderão ser considerados responsáveis, levando em consideração o período de prescrição aplicável, a fim de evitar o fracasso da ação;
- c) determinar se esses atos causaram perda ou desperdício de recursos públicos.

Risco de fraude

Requisito

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

Explicação

59. O auditor precisa identificar e avaliar os riscos de fraude e obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos avaliados, por meio de planejamento e implementação de respostas adequadas.
60. Devido às limitações inerentes de uma auditoria, há um inevitável risco de que atos ilícitos, incluindo fraude, possam ocorrer e não serem detectados pelo auditor. O risco de não detectar um ato ilícito resultante de fraude é maior que o risco de não detectar um resultante de erro. Isso ocorre porque a fraude pode envolver esquemas organizados planejados para ocultá-la, falha deliberada ao registrar transações ou falsas declarações intencionais feitas ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando acompanhadas de conluio.

61. O auditor é responsável por manter o ceticismo profissional durante a auditoria e reconhecer o fato de que os procedimentos de auditoria que são eficazes para a detecção de erro, podem não ser eficazes na detecção de fraude.
62. Quando suspeitas de fraudes forem identificadas, o auditor toma medidas para garantir que elas sejam respondidas adequadamente, de acordo com o mandato da EFS e as circunstâncias específicas.
63. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraude é da gestão da entidade, mediante planejamento, implementação e manutenção de um sistema de controle interno adequado. Embora uma auditoria possa atuar como prevenção de fraude, normalmente não é desenhada para detectar fraudes.

Seleção de áreas significativas para o(s) usuário(s) previsto(s)

Requisito

- 64. Quando a EFS tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, deve identificar as áreas que são significativas para o(s) usuário(s) previsto(s).**
65. Algumas EFS possuem requisitos obrigatórios para auditorias de conformidade (Ref: Par. 25). Para essas EFS, este requisito não é relevante.
66. Ao avaliar as áreas significativas para o(s) usuário(s) previsto(s) de uma auditoria de conformidade, a EFS decide se a auditoria será conduzida como um trabalho de certificação ou um trabalho de relatório direto.

67. Quando a EFS tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, ela executa os procedimentos necessários para identificar áreas significativas e/ou áreas com potencial risco de não conformidade. Ao realizar estes procedimentos, o auditor pode levar em consideração qualquer dos seguintes aspectos:
- a) expectativas ou interesses públicos ou legislativos;
 - b) impacto sobre os cidadãos;
 - c) projetos com financiamento público significativo;
 - d) beneficiários de fundos públicos;
 - e) significância de certos dispositivos legais;
 - f) princípios de boa governança;
 - g) funções dos diferentes órgãos públicos;
 - h) direitos dos cidadãos e dos órgãos do setor público;
 - i) violações potenciais de leis e outros regulamentos que regem a atividade da entidade pública ou a dívida pública, o déficit público e as obrigações externas;
 - j) não conformidade com os controles internos ou a ausência de um sistema de controle interno adequado;
 - k) achados identificados em auditorias anteriores;
 - l) riscos de não conformidade assinalados por terceiros.
68. Ao realizar esses procedimentos, o auditor pode achar valioso ler as propostas orçamentárias, publicações, relatórios de avaliação etc. Participar de conferências e fóruns de discussão pode também dar ao auditor informações valiosas para formar a base para a seleção de objetos pela EFS e reduzir o risco de auditar áreas de baixo risco.

69. O auditor muitas vezes pode se deparar com exemplos de não conformidade em conexão com outros tipos de trabalho de auditoria que estão sendo realizados. Pode ser importante reportar os achados para o processo de avaliação de risco da EFS para o próximo ano.
70. Depois de selecionar as áreas significativas de auditoria, o auditor precisa determinar a materialidade (Ref.: Par. 125).

Julgamento e ceticismo profissionais

Requisito

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

Requisito

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

Explicação

75. Questões difíceis podem requerer competência e experiência não cobertas pela equipe de auditoria. Essas questões podem ser relacionadas a competências específicas em negócios, competência jurídica ou metodológica.

76. É importante esclarecer questões controversas dentro da equipe de auditoria, bem como entre a equipe de auditoria e quaisquer partes envolvidas na auditoria.

Requisito

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

Explicação

78. Ceticismo profissional é uma atitude que inclui manter uma mente aberta e objetiva, estando alerta para as condições que possam indicar possível não conformidade devido a erro ou fraude. O ceticismo profissional é importante ao avaliar evidência de auditoria que contradiga outras evidências de auditoria já obtidas e informações que coloquem em dúvida a confiabilidade de evidências de auditoria, como documentos e respostas a indagações.

79. O exercício de ceticismo profissional é necessário para garantir que o auditor evite viés pessoal e proporcionar segurança de que o auditor não está generalizando excessivamente ao extrair conclusões a partir de observações. Além disso, o auditor agirá de forma racional com base em uma avaliação crítica de todas as evidências coletadas.

Controle de qualidade

Requisito

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

81. No âmbito dos procedimentos de controle de qualidade, a EFS pode ter um sistema de asseguarção da qualidade implementado para garantir a qualidade global da auditoria.

82. Os procedimentos de controle de qualidade podem consistir em supervisão, revisões, consultas e treinamento adequado e podem abranger as fases de planejamento, execução e relatório.

83. A qualidade geral da EFS depende de um sistema no qual papéis e responsabilidades são claramente definidos.

84. A EFS precisa garantir que procedimentos apropriados sejam aplicados e que revisões sejam realizadas durante todo o processo de auditoria. Os controles de qualidade são documentados no arquivo de auditoria.

Requisito

85. A EFS deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria.

Explicação

86. O controle de qualidade inclui considerar se a equipe de auditoria possui competência suficiente e apropriada para realizar a auditoria, é capaz de escolher critérios livres de viés, tem acesso geral a informações precisas, considerou a informação disponível e teve tempo suficiente para completar a atribuição de auditoria.

87. A equipe de auditoria é composta para coletivamente ter a competência, o conhecimento, as habilidades e a experiência necessários para realizar a auditoria de acordo com normas profissionais. Dependendo do objeto, isso pode incluir:

- a) habilidades de auditoria e habilidades referentes a coleta/análise de dados;
- b) competência jurídica;
- c) experiência prática e compreensão do tipo de auditoria a ser realizada;
- d) conhecimento dos padrões e das normas aplicáveis;
- e) entendimento das operações da entidade auditada e experiência adequada para o tipo de entidade e operações auditadas;
- f) capacidade e experiência para exercer julgamento profissional;
- g) produção de um relatório de auditoria que seja apropriado às circunstâncias.

88. A EFS precisa designar recursos adequadamente qualificados que estejam disponíveis quando necessário nas diferentes fases do processo de auditoria. Quando técnicas, métodos ou habilidades especializados não estiverem disponíveis dentro da equipe ou na EFS, especialistas externos podem ser utilizados de diferentes maneiras, por exemplo, para fornecer conhecimento ou realizar trabalhos específicos. Quando houver necessidade de conhecimento especializado externo, a EFS avalia se os especialistas têm a independência, a competência, a capacidade e a objetividade necessárias. A EFS também determina se seu trabalho é adequado para os propósitos da auditoria. Mesmo se especialistas externos realizarem o trabalho de auditoria em nome da EFS, a EFS ainda é responsável pelas conclusões.

Documentação

Requisito

89. O auditor deve preparar documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante a auditoria e completar a documentação das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes do relatório de auditoria ser emitido.

Explicação

90. O objetivo de documentar o trabalho de auditoria realizado é tanto aumentar a transparência sobre o trabalho realizado como permitir a um auditor experiente, sem nenhuma conexão prévia com a auditoria, entender as questões significativas

surgidas durante a auditoria, as conclusões/opiniões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos realizados para chegar a essas conclusões/opiniões. Essa documentação inclui, conforme apropriado:

- a) uma explicação do objeto da auditoria;
- b) a avaliação de riscos, a estratégia e o plano de auditoria e os documentos relacionados;
- c) os métodos aplicados, o escopo e o período coberto pela auditoria;
- d) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria realizados;
- e) os resultados dos procedimentos de auditoria realizados e as evidências de auditoria obtidas;
- f) a avaliação das evidências de auditoria que fundamentam os achados, as conclusões, as opiniões e as recomendações;
- g) os julgamentos realizados no processo de auditoria, incluindo as consultas profissionais e o raciocínio por trás deles;
- h) a comunicação com e os comentários da entidade auditada;
- i) as revisões da supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.

91. A documentação precisa ser suficiente para demonstrar como o auditor delimitou o objetivo de auditoria, o objeto, os critérios e o escopo¹¹, bem como as razões pelas quais um método específico de análise foi escolhido. Para isso, a documentação precisa ser organizada de modo a fornecer uma ligação clara e direta entre os achados e as evidências que os suportam.

¹¹ O escopo precisa restringir as coisas para permitir que o auditor realize as auditorias adequadas.

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

Comunicação

Requisito

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

Explicação

97. Os assuntos que são comunicados por escrito à entidade auditada podem incluir: o objeto da auditoria, os critérios da auditoria, o nível de asseguração, o período da auditoria, e os empreendimentos, organizações e/ou programas de governo a serem incluídos na auditoria, ou seja, confirmando os termos do trabalho. A comunicação desses assuntos pode ajudar na obtenção de compreensão mútua do processo de auditoria e das operações auditadas.
98. A forma de comunicação com os responsáveis pela governança ao longo do processo de auditoria precisa ser adaptada às condições. O auditor considera a oportunidade das comunicações, e se estas devem ser feitas verbalmente, por escrito ou ambos.

Requisito

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

Explicação

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

REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

Identificando o(s) usuário(s) previsto(s) e a parte responsável

Requisito

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

Explicação

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

106. Para alguns objetos, pode ser relevante incluir mais de uma parte responsável. Este poderia ser o caso, por exemplo, de quando mais de uma entidade está envolvida na execução do orçamento. Nesses casos, o número de usuário(s) previsto(s) também pode aumentar.

Definindo o objeto e os critérios de auditoria correspondentes

Requisito

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

Explicação

108. Com base nas áreas de auditoria identificadas (Ref: Par. 67), o auditor delimita o objeto da auditoria.

109. O objeto deve ser identificável e possível de ser avaliado com base em critérios de auditoria adequados. Deve ser de tal natureza que permita ao auditor concluir com o nível de asseguarção necessário. Isso significa reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião da auditoria.

Requisito

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

Explicação

111. O objeto e os critérios de auditoria são vinculados e consistentes. Portanto, identificar os critérios de auditoria correspondentes é um processo iterativo.
112. Ao auditar um objeto, o auditor deve se certificar de que há critérios de auditoria correspondentes.
113. O objeto e os critérios de auditoria pertinentes podem já estar definidos pelo mandato da EFS ou pela legislação nacional.¹² Em um trabalho de certificação, os critérios de auditoria são implicitamente dados pela apresentação da informação do objeto. Nesses casos, o auditor precisa identificar os critérios de auditoria pertinentes para extrair conclusões sobre a correção dos critérios implicitamente dados pela parte responsável na informação do objeto.
114. Critérios legais podem derivar de:
- a) normas e regulamentos;
 - b) tratados internacionais e outros acordos;
 - c) códigos de conduta.

12 Critérios de auditoria pertinentes derivam da legislação primária, definida como a legislação promulgada por autoridades ou órgãos legislativos, como o parlamento etc. Legislação subordinada pode ser definida como a legislação promulgada por autoridades ou órgãos delegados para promulgá-la sob a legislação primária. Critérios de auditoria também derivam da Constituição, dos tratados internacionais, incluindo, entre outros, os tratados de criação de organizações internacionais ou supranacionais, os tratados com conteúdo fiscal ou orçamentário de caráter vinculante, as regras legais emitidas pelas instituições competentes de organizações internacionais ou supranacionais com efeito direto e vinculante na ordem jurídica de cada estado membro, as leis e os regulamentos emitidos pelas instituições competentes de cada Estado, em conformidade com sua constituição, incluindo as leis orçamentárias constitucionais, as leis orçamentárias anuais, outras leis e regulamentos com efeito financeiro na gestão pública, na governança pública, no conflito de interesses na contratação pública, na salvaguarda do dinheiro e do patrimônio público, na prevenção e detecção de fraudes e corrupção e nos princípios contábeis relevantes. Eles também podem incluir decisões autorizativas tomadas por tribunais nacionais, internacionais ou supranacionais, como as decorrentes da Constituição e dos tratados internacionais que empoderam esses tribunais. Por fim, eles também podem incluir instrumentos legislativos, regras, regulamentos, qualidades e ordens, diretrizes governamentais ou ministeriais, orientações e termos e condições acordados. 14 ISSAI 400/13. 15 ISSAI 400/32.

115. Uma auditoria de conformidade pode ser relacionada com a legalidade ou com a legitimidade (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos). Enquanto a legalidade é o foco principal de conformidade, a legitimidade pode também ser pertinente dado o contexto do setor público, no qual existem certas expectativas relativas à gestão financeira e à conduta dos agentes públicos. Dependendo do mandato da EFS, as auditorias podem também examinar a conformidade com os princípios geralmente aceitos e as melhores práticas geralmente reconhecidas que regem a conduta dos agentes públicos (legitimidade).¹⁴ Critérios de auditoria adequados para uma auditoria de conformidade de legitimidade podem ser tanto os princípios geralmente aceitos ou as melhores práticas nacionais ou internacionais. Em alguns casos eles podem não estar codificados, ser implícitos ou baseados em princípios superiores do direito. Isso proporciona a suficiente flexibilidade para as Entidades Fiscalizadoras Superiores adotarem critérios que sejam pertinentes para o seu país nas auditorias relativas à legitimidade.
116. Critérios adequados de legitimidade podem derivar de:
- a) expectativas relativas à gestão das finanças públicas, tais como a conformidade com um sistema de controle interno eficaz e eficiente;
 - b) expectativas dos beneficiários relativas à utilidade de bens ou à qualidade de serviços e obras;
 - c) requisitos para uma alocação transparente e imparcial de fundos públicos e recursos humanos.
117. Em alguns casos, as leis e os regulamentos exigem interpretação adicional para a formulação de critérios de auditoria pertinentes. Se surgirem situações em que haja

disposições conflitantes ou possa haver dúvidas sobre qual é a interpretação correta de lei, regulamento ou de outras normas pertinentes, o auditor pode achar útil considerar as intenções e as premissas estabelecidas no desenvolvimento da lei, ou consultar determinado organismo responsável pela legislação. O auditor pode também considerar as decisões anteriores relevantes feitas pelas autoridades judiciais.

118. Critérios de auditoria adequados, sejam de legalidade ou de legitimidade, apresentam as seguintes características:
- i) relevância: critérios relevantes resultam na informação do objeto que auxilia a tomada de decisões do(s) usuário(s) previstos(s);
 - ii) completude: critérios são completos quando a informação do objeto preparada de acordo com eles não omite fatores relevantes que poderiam se esperar, razoavelmente, que afetem decisões do(s) usuário(s) previsto(s) tomadas com base nessa informação do objeto;
 - iii) confiabilidade: critérios confiáveis resultam em conclusões consistentes quando usados e examinados da mesma forma, por outro auditor, nas mesmas circunstâncias;
 - iv) neutralidade: critérios neutros resultam em informação do objeto livre de viés, como apropriado nas circunstâncias do trabalho;
 - v) compreensibilidade: critérios compreensíveis resultam em informação do objeto que pode ser compreendida pelo(s) usuário(s) previsto(s);
 - vi) utilidade: critérios úteis resultam em achados e conclusões que atendem as necessidades de informação do(s) usuário(s);

- vii) comparabilidade: critérios comparáveis são consistentes com aqueles utilizados nas auditorias de conformidade de outras entidades ou atividades semelhantes e com aqueles utilizados nas auditorias de conformidade anteriores da entidade auditada;
- viii) aceitabilidade: critérios aceitáveis são aqueles com os quais especialistas independentes na área, entidades auditadas, poder legislativo, mídia e público em geral, geralmente concordam;
- ix) disponibilidade: os critérios são disponíveis para o(s) usuário(s) previsto(s) de tal forma que eles entendam a natureza do trabalho de auditoria realizado e a base para o relatório de auditoria.

119. Uma vez que os critérios adequados tenham sido identificados com base nas características descritas acima, eles então devem ser adequadamente operacionalizados para as circunstâncias particulares de cada auditoria, de modo a permitirem chegar a conclusões significativas.

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

Determinando o nível de asseguuração

Requisito

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

Explicação

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

Determinando a materialidade

Requisito

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

Explicação

126. A materialidade reflete a avaliação das necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), (Ref: Par. 64), e essas necessidades têm que ser identificadas durante o planejamento da auditoria. Com base no objeto selecionado, a materialidade é determinada identificando-se o nível de não conformidade que provavelmente influenciará as decisões do(s) usuário(s) previsto(s). Na identificação da materialidade, o auditor presta atenção a áreas específicas de foco do poder legislativo, o interesse público ou as expectativas,

as demandas e o financiamento público significativo, bem como a fraude.¹³

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

¹³ ISSAI 400/47.

Ao realizar tais trabalhos, o auditor pode querer escolher níveis distintos de materialidade para classes de transações ou saldos que são mais importantes para o(s) usuário(s) das contas ou tenham um risco maior de não conformidade relevante pela natureza ou pelo contexto.

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

Entendendo a entidade e o seu ambiente, incluindo o controle interno

Requisito

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

Explicação

132. O auditor precisa entender a entidade e o seu ambiente e como isso pode influenciar o objeto e a informação do objeto.
133. Para obter um entendimento da entidade e do seu ambiente, o auditor pode considerar o negócio, as leis e os regu-

lamentos pertinentes, outros fatores externos, a natureza das operações da entidade, os arranjos de governança, os objetivos e as estratégias ou as medidas de desempenho. Esse entendimento pode ser documentado na estratégia de auditoria.

134. O auditor deve obter um entendimento do controle interno da entidade relevante para a auditoria. Quando o objeto é determinado, o auditor identifica os controles internos que estão em vigor para reduzir o risco de não conformidade com critérios ou de distorções relevantes na informação do objeto. Usando julgamento profissional, o auditor decide se um controle é relevante ou não para a auditoria.
135. Um sistema de controle interno é composto de políticas, estruturas, procedimentos, processos e atividades que ajudam a entidade auditada a responder adequadamente aos riscos de não conformidade com os critérios. Um sistema eficaz pode salvaguardar os ativos da entidade auditada, facilitar a comunicação interna e externa e ajudar a entidade auditada a cumprir com as normas pertinentes. O auditor precisa obter um entendimento de todos os componentes de um sistema de controle interno: o ambiente de controle, o processo de avaliação de risco da entidade, o sistema de informações, as atividades de controle relevantes para a auditoria e o monitoramento do controle relevante para a auditoria.
136. Para obter um entendimento do controle interno, pode ser relevante considerar a comunicação e o comprometimento da entidade auditada com integridade e valores éticos, seu compromisso com a competência, a participação dos responsáveis pela governança, a filosofia e o estilo operacional da administração, a estrutura organizacional, a existência e o nível de atividade da auditoria interna, a atribuição

de autoridade e responsabilidade e as políticas e práticas de recursos humanos.

Estratégia de auditoria e plano de auditoria

Requisito

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

Explicação

138. A estratégia de auditoria é a base para decidir se a auditoria é possível de ser executada. A estratégia de auditoria descreve o que fazer, e o plano de auditoria como fazê-lo.

139. O objetivo da estratégia de auditoria é delinear e documentar as decisões gerais, e pode conter o seguinte:

- a) o objetivo da auditoria, o objeto, o escopo, os critérios e outras características da auditoria de conformidade levando em consideração o mandato da EFS;
- b) o tipo de trabalho (trabalho de certificação ou trabalho de relatório direto);
- c) o nível de asseguarção a ser fornecido;
- d) a composição da equipe de auditoria e a alocação do trabalho, incluindo qualquer necessidade de especialistas e as datas de controle de qualidade;
- e) a comunicação com o auditado e/ou os responsáveis pela governança;

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

143. Em algumas jurisdições, as auditorias de conformidade podem ser realizadas como uma parte integrante da auditoria de demonstrações financeiras. O auditor pode achar eficiente incorporar a estratégia de auditoria, o plano de auditoria e os procedimentos de auditoria necessários para a auditoria de conformidade naqueles que são necessários para a auditoria das demonstrações financeiras.

REQUISITOS RELACIONADOS AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTER EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

Evidência de auditoria suficiente e apropriada

Requisito

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

Explicação

145. A natureza e as fontes da evidencia de auditoria necessária devem ser determinadas de acordo com o nível de assegu-
ração desejado, os critérios, a materialidade, o objeto e o escopo da auditoria.

146. Evidência de auditoria suficiente está relacionada com a decisão sobre o nível de assegu-
ração. Para formar uma conclusão com assegu-
ração razoável, o auditor precisa obter mais evidência do que em um trabalho de assegu-
ração limitada. A natureza da evidência de auditoria também é diferente para os dois tipos de auditorias. Para trabalhos

de asseguarção limitada, a evidência de auditoria é obtida principalmente por meio de procedimentos analíticos e inspeções, enquanto para trabalhos de asseguarção razoável, o auditor normalmente precisa executar em geral todas as técnicas de auditoria (Ref: Par. 160).

147. Suficiência é uma medida da quantidade de evidência necessária para fundamentar os achados e as conclusões. Ao avaliar a suficiência da evidência, o auditor precisa determinar se foi obtida evidência suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis.
148. Adequada é uma medida da qualidade da evidência, que abrange a relevância, a validade e a confiabilidade. A relevância refere-se à extensão na qual a evidência tem uma relação lógica com, e importância para, a questão abordada. A validade refere-se à extensão em que a evidência é uma base significativa ou razoável para mensurar o que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à medida em que a evidência representa o que se pretende representar. A confiabilidade refere-se à extensão em que a evidência de auditoria foi obtida e produzida por meio de um método transparente e replicável.
149. O auditor precisa planejar respostas adequadas aos riscos avaliados. Respostas aos riscos avaliados incluem o desenho de procedimentos de auditoria que abordam os riscos, tais como procedimentos substantivos e testes de controles. Procedimentos substantivos incluem tanto testes de detalhes como procedimentos analíticos. Se o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos, ele precisa obter evidência de que os

controles estão operando de forma eficaz. O desenho e a implementação de controles-chave relevantes para o objeto podem ser avaliados, conforme adequado.

150. O processo de coleta de evidência continua até que o auditor esteja confiante de que existe evidência suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião do auditor com o nível de asseguarção acordado.
151. A quantidade de evidência requerida depende do risco da auditoria (quanto maior o risco, provavelmente mais evidência será requerida) e da qualidade de tais evidências (quanto maior a qualidade, menos evidência será requerida). Mas, ao mesmo tempo, o auditor sempre avalia que a quantidade de evidência depende das especificidades de uma determinada auditoria e não apenas da quantidade ou qualidade da evidência de auditoria. Dessa forma, a suficiência e a adequação da evidência estão inter-relacionadas.
152. A simples obtenção de mais evidência não compensa sua baixa qualidade. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e natureza, e depende das circunstâncias específicas nas quais foi obtida. O auditor considera tanto a relevância quanto a confiabilidade das informações a serem usadas como evidência de auditoria.

Requisito

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

Explicação

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

- d) uma avaliação das relações entre contadores públicos e gestores públicos e os possíveis efeitos e as consequências que os atos de não conformidade podem ter.

Requisito

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

Explicação

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

160. A evidência de auditoria é obtida usando uma variedade de métodos, tais como:

- a) observação;
- b) inspeção;
- c) indagação;
- d) confirmação externa;
- e) reexecução;
- f) recálculo;
- g) testes substantivos;
- h) testes de controles-chaves;
- i) procedimentos analíticos.

161. A observação envolve olhar para um processo ou procedimento sendo realizado por outros. A observação fornece evidência de auditoria do desempenho de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento em que ocorre a observação e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar como o processo ou procedimento é executado.
162. A inspeção envolve examinar livros, registros ou documentos, internos ou externos, seja em papel, forma eletrônica ou um exame físico. O auditor considera a confiabilidade de quaisquer documentos inspecionados e mantém-se consciente do risco de fraude e da possibilidade de que documentos inspecionados podem não ser autênticos.
163. A indagação envolve buscar informações de pessoas pertinentes, dentro e fora da entidade auditada. Dependendo do objeto e do escopo, apenas entrevistas e questionários não serão, na maioria dos casos, evidências suficientes e apropriadas. Outros métodos relevantes de coleta de evidência a serem considerados são, por exemplo, documentação escrita da entidade auditada.

164. A confirmação externa representa evidência de auditoria obtida como uma resposta direta por escrito de um terceiro para o auditor. Assim, o auditor está obtendo *feedback* diretamente de beneficiários ou terceiros que não são os beneficiários, de que receberam as subvenções ou outros fundos que a entidade auditada afirma terem sido pagos, ou confirmando que os fundos foram utilizados para os fins específicos previstos nos termos de uma subvenção ou acordo de financiamento.
165. A reexecução envolve a realização independente dos mesmos procedimentos já realizados pela entidade auditada, controles que foram originalmente executados como parte do controle interno da entidade. A reexecução pode ser feita manualmente ou por meio de técnicas de auditoria assistidas por computador. Quando questões altamente técnicas estiverem envolvidas, especialistas externos podem ser envolvidos.
166. O recálculo consiste em verificar a precisão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser executado de forma manual ou eletronicamente.
167. Os testes substantivos envolvem o teste detalhado de transações ou atividades com base nos critérios de auditoria. Testes substantivos são usados principalmente em trabalhos de certificação e sempre devem ser incluídos como uma técnica de auditoria em tais trabalhos. No entanto, realizar apenas testes substantivos só é eficaz em casos raros, e essa técnica de auditoria normalmente será combinada com outras técnicas de auditoria.
168. Os testes de controles-chave envolvem testar os controles que a administração pôs em prática para reduzir o risco de não confor-

midade ou o risco de que a informação do objeto seja materialmente distorcida. Para a maioria dos objetos, testar controles-chave é uma maneira eficaz de coletar evidência de auditoria.

169. Os procedimentos analíticos podem ser usados como parte da análise de risco e ao obter evidência de auditoria. Evidência de auditoria pode ser obtida tanto comparando dados, investigando as flutuações ou identificando relações que parecem inconsistentes com o que era esperado, quanto com base em dados históricos ou experiências anteriores do auditor. Técnicas de análise de regressão ou outros métodos matemáticos podem ajudar os auditores do setor público na comparação dos resultados atuais com os esperados. Procedimentos analíticos nunca podem ser a única técnica utilizada. Em um trabalho de asseguuração limitada, inspeções e procedimentos analíticos são normalmente suficientes para formar uma conclusão com asseguuração limitada, enquanto uma conclusão com asseguuração razoável deve ser formada com base em uma combinação das técnicas de auditoria mencionadas no parágrafo 158.

Requisito

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

Explicação

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

pecíficas que a equipe de auditoria considerar necessárias para fundamentar as conclusões.

Amostragem de auditoria

Requisito

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

Explicação

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

176. Amostragem qualitativa¹⁴ é um procedimento seletivo realizado como um processo deliberado e sistemático, para identificar os fatores de variação no objeto. O auditor pode selecionar a amostra com base nas características de indivíduos, grupos, atividades, processos ou a entidade auditada como um todo. Amostragem qualitativa sempre requer avaliação cuidadosa e suficiente entendimento do objeto.

177. Quando o auditor seleciona casos para estudo aprofundado, geralmente resulta em amostras relativamente pequenas que podem responder a questões mais exploratórias e fornecer novas informações, análises e perspectivas do objeto.

178. Pode ser apropriado usar amostragem baseada no risco em vez de uma abordagem estatística ao selecionar itens para testes, por exemplo, ao abordar um risco significativo.

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

Requisito

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

Explicação

180. As evidências obtidas, bem como os pontos de vista das entidades, são avaliados usando ceticismo e julgamento profissionais.

¹⁴ Exemplos dessas técnicas podem ser amostragem heterogênea (diferente), amostragem homogênea (similar), amostragem de caso crítico e amostragem de caso desviante.

181. No processo de avaliação, o auditor avalia se há evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão.
182. Para uma visão equilibrada e objetiva, o processo de avaliação implica considerar todas as evidências proporcionadas em relação aos achados de auditoria.
183. Ao avaliar o escopo do trabalho realizado, o auditor determina se é possível extrair uma conclusão. Se o escopo do trabalho for insuficiente, o auditor pode considerar a realização de procedimentos adicionais ou a modificação de sua opinião devido a limitação de escopo.

Requisito

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

Explicação

185. Com base na materialidade, o auditor avalia se os achados de auditoria são suficientemente relevantes para concluir que o objeto, em todos os aspectos relevantes, está ou não está em conformidade com os critérios de auditoria. Dependendo das características do objeto, o auditor leva em consideração o valor, a natureza e o contexto. Isto significa que casos de não conformidade que poderiam ser considerados materiais por sua natureza ou contexto pelo(s) usuário(s) previsto(s), podem também levar a uma conclusão sobre a não conformidade.
186. A materialidade pelo valor pode abranger os montantes envolvidos (valores monetários) ou outras medidas quantitativas tais como o número de cidadãos ou entidades afetados,

os níveis de emissão de carbono, os atrasos em relação a prazos etc. (Ref: Par.129).

187. O auditor também pode incluir:

- a) a visibilidade e a sensibilidade do programa em questão (por exemplo, o objeto é de interesse público significativo, impacta cidadãos vulneráveis etc.);
- b) as necessidades e expectativas do poder legislativo, do público ou de outros usuários do relatório da auditoria;
- c) a natureza das normas pertinentes.

Requisito

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

Explicação

189. O auditor precisa dar ao(s) usuário(s) previsto(s) confiança nos resultados da auditoria. Isso é feito explicando, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e como certas conclusões ou recomendações gerais foram alcançadas com base nos achados.

190. Para os trabalhos de relatório direto, o auditor precisa implicitamente declarar se a conclusão é fornecida com asseguração limitada ou razoável. Para os trabalhos de certificação, o nível de asseguração será transmitido pelo uso apropriado de opiniões de auditoria padronizadas.

REQUISITOS RELACIONADOS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS

Requisito

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

Explicação

192. Uma opinião é uma declaração escrita clara do auditor, expressa em um formato padronizado, seja não modificada ou modificada. É declarado no relatório de auditoria se os casos de não conformidade são generalizados. Uma opinião é normalmente utilizada em trabalhos de certificação.

193. Quando não forem identificadas ocorrências relevantes de não conformidade, a opinião será não modificada. Um exemplo da forma de opinião não modificada para um trabalho de assegu-
ração razoável (em que a redação apropriada é inserida entre os colchetes, conforme aplicável) pode ser o seguinte: “Em nossa opinião [o objeto da entidade auditada] está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados].”

194. O auditor modifica sua opinião nos casos de:

- a) Ocorrências relevantes de não conformidade. Dependendo da extensão da não conformidade, isso pode resultar em:
 - i. uma opinião com ressalva (se os desvios de conformidade forem relevantes, mas não generalizados): “Com base no trabalho de auditoria realizado,

constatamos que, exceto por [descrever exceção], o objeto da entidade auditada está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados]...” ou

- ii. uma opinião adversa (se os desvios de conformidade forem relevantes e generalizados): “Em nossa opinião, [o objeto] não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com [os critérios aplicados] ... e os desvios de conformidade são generalizados” ou

b) Limitação de escopo. Dependendo da extensão da limitação, isso pode resultar em:

- iii. uma opinião com ressalva (se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e os possíveis efeitos são relevantes, mas não generalizados): “Em nossa opinião, exceto por [descrever exceção], o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e os possíveis efeitos são relevantes, mas não generalizados.”, ou
- iv. uma abstenção de opinião (se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre a conformidade com normas e os possíveis efeitos são relevantes e generalizados): “Não expressamos uma opinião sobre o objeto. Não conseguimos obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fornecer uma base para uma opinião... “.

195. Em um trabalho de asseguuração limitada, um exemplo de uma opinião não modificada pode ser: “Com base no trabalho realizado descrito neste relatório, nada chegou ao

nosso conhecimento que nos leve a acreditar que o objeto não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os [critérios aplicados]”. Uma opinião modificada pode declarar que: “Com base no trabalho realizado descrito neste relatório, exceto por [descrever exceção], nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que o objeto não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os [critérios aplicados]”.

196. A redação da opinião deve refletir o mandato da EFS. O auditor pode, portanto, usar termos como “é legal e regular”, “é regular” ou “foi aplicado segundo os propósitos pretendidos pelo Parlamento”.
197. Em um trabalho de asseguarção razoável com uma opinião não modificada, o auditor declara que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fornecer uma base para a opinião.
198. Em um trabalho de certificação, o auditor fornece asseguarção fazendo uma declaração clara do nível de asseguarção, seja por meio de opiniões padronizadas ou de conclusões.
199. Em relatórios diretos, o auditor também pode fornecer asseguarção:
 - a) fazendo uma declaração clara do nível de asseguarção, por meio de conclusões que transmitem explicitamente o nível de asseguarção, ou
 - b) explicando, de uma maneira equilibrada e fundamentada, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação.¹⁵

¹⁵ ISSAI 100/32.

200. Em um trabalho de asseguuração razoável, o auditor reúne evidência de auditoria suficiente e apropriadas para concluir se o objeto cumpre, em todos os aspectos relevantes, com os critérios adequados identificados, e fornece um relatório na forma de uma asseguuração positiva.
201. Em um trabalho de asseguuração limitada, o auditor reúne evidência suficiente e apropriada para abordar o objetivo do trabalho; no entanto, os procedimentos são limitados em comparação com os que são necessários em um trabalho de asseguuração razoável. O auditor então conclui, se apropriado, que nada chegou ao seu conhecimento para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis.

Requisito

202. O auditor deve preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório¹⁶.

Explicação

203. Em um trabalho de certificação e um trabalho de relatório direto, a conclusão deve ser suficientemente clara para eliminar o risco de má interpretação.
204. A emissão de relatórios é uma das partes essenciais da auditoria. Os formatos de relatórios podem estar definidos em lei ou pelo mandato da EFS. Um relatório escrito, apresentando achados, opiniões, conclusões e recomendações de uma forma adequada, conforme o caso, deve ser preparado ao final de cada auditoria.

¹⁶ Nota de tradução: 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 (Normas de Auditoria do TCU, parágrafo 146).

205. O princípio da completude requer que o auditor considere todos os achados de auditoria relevantes antes de emitir um relatório.
206. O princípio da objetividade requer que o auditor aplique julgamento e ceticismo profissionais para assegurar que o relatório seja factualmente correto e que os achados e as conclusões sejam apresentados de uma maneira pertinente, justa e equilibrada.
207. O princípio da tempestividade implica a preparação do relatório no prazo devido para ser relevante para o(s) usuário(s) previsto(s).
208. O princípio da precisão e consulta implica na verificação da exatidão dos fatos com a entidade auditada.
209. O princípio do contraditório implica incorporar os comentários da entidade responsável, conforme apropriado, e dar respostas e avaliações aos comentários.

Estrutura do relatório - trabalho de relatório direto

Requisito

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

- f) explicação e razão para os métodos utilizados;**
- g) achados;**
- h) conclusões com base nas respostas a questões específicas de auditoria ou opinião;**
- i) comentários da entidade auditada (conforme apropriado);**
- j) recomendações (conforme apropriado).**

Explicação

211. O sumário executivo do trabalho realizado e os métodos utilizados ajudam o(s) usuário(s) previsto(s) a entender a conclusão do auditor. Para muitas auditorias, grandes variações nos procedimentos são possíveis. Na prática, no entanto, estas variações são difíceis de comunicar de forma clara e inequívoca. Assim, o sumário executivo do trabalho realizado e os métodos utilizados precisam dar uma breve explicação para um leitor externo de como a auditoria foi executada.
212. A seção de critérios de auditoria pode indicar que as leis, a legislação, as regras e os regulamentos que foram usados na auditoria devem ser identificados explicitamente no relatório de auditoria.
213. A seção dos achados compreende a comparação, realizada pelo auditor, da evidência obtida com os critérios estabelecidos e como esta comparação levou aos achados de auditoria.
214. A incorporação dos comentários da entidade auditada fornece uma indicação de concordância para tomar medidas sobre o assunto relatado. A discussão dos achados do relatório pre-

liminar com a entidade auditada ajuda a garantir que estes sejam completos, precisos e apresentados de forma justa.

215. Quando desvios significativos de conformidade são relatados, as recomendações são fornecidas nos casos em que há potencial para uma melhoria significativa. Pode ser útil para o(s) usuário(s) que o auditor destaque as ações corretivas em andamento.
216. Embora recomendações construtivas e práticas ajudem na promoção da boa gestão do setor público, o auditor é cuidadoso para não fornecer tais recomendações detalhadas, de modo a não assumir o papel da administração e, assim, ter o risco de prejudicar a sua própria objetividade.
217. As recomendações podem ser emitidas separadamente do relatório, pois geralmente são escritas principalmente para a administração da entidade auditada. Nesses casos, as recomendações podem ser emitidas separadamente em uma carta para a administração.

Estrutura do relatório – trabalho de certificação

Requisito

- 218. O relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem):**
- a) título;**
 - b) destinatário;**
 - c) descrição da informação do objeto, e, quando apropriado do objeto subjacente;**
 - d) extensão e limites da auditoria, incluindo o período de tempo coberto;**

- e) **responsabilidades da parte responsável e do auditor;**
- f) **critérios de auditoria;**
- g) **identificação das normas de auditoria e do nível de asseguração;**
- h) **sumário do trabalho realizado e dos métodos utilizados;**
- i) **opinião/conclusão;**
- j) **comentários da entidade auditada (conforme apropriado);**
- k) **data do relatório;**
- l) **assinatura.**

Explicação

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

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

Estrutura adicional do relatório – EFS com poderes jurisdicionais

Requisito

221. Nas EFS com poderes jurisdicionais, o auditor deve considerar o papel do ministério público ou daqueles responsáveis por lidar com questões de julgamento dentro da EFS, e deve

também incluir, conforme apropriado, os seguintes elementos nos relatórios de trabalhos diretos e de certificação:

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

k) os argumentos da administração sobre os atos de não conformidade ou ilícitos.

Explicação

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

Considerações relacionadas com a emissão de relatórios de supostos atos ilícitos

Requisito

- 225. Na realização de auditorias de conformidade, se o auditor se deparar com casos de não conformidade que possam ser indicativos de atos ilícitos ou fraude, ele deve exercer o devido zelo profissional e cautela e comunicar**

esses casos ao órgão responsável. O auditor deve exercer o devido zelo para não interferir com eventuais procedimentos legais ou investigações futuras.

Explicação

226. Embora a detecção de potenciais atos ilícitos, incluindo a fraude, não seja o principal objetivo da realização de uma auditoria de conformidade, o auditor inclui fatores de risco de fraude em suas avaliações de risco e mantém-se alerta para indícios de atos ilícitos, incluindo a fraude, na realização de seu trabalho.
227. O auditor pode considerar consultar um advogado ou as autoridades regulatórias apropriadas. Além disso, ele pode comunicar as suas suspeitas para os níveis adequados da administração ou para os responsáveis pela governança e, então, acompanhar para verificar se medidas adequadas foram tomadas. Por causa dos diferentes mandatos e estruturas organizacionais existentes internacionalmente, cabe à EFS determinar a ação apropriada a ser tomada em relação a casos de não conformidade relacionados a fraude ou irregularidades graves.
228. Um tribunal de justiça pode determinar se uma determinada transação é ilegal e constitui uma infração penal. Mas as EFS com poderes jurisdicionais também podem concluir que uma determinada transação é ilegal e podem justificar a imposição de sanções à pessoa responsável e determinar o ressarcimento de recursos e bens desviados e de pagamentos indevidos ou impróprios.
229. Embora os auditores não determinem se um ato ilegal constitui uma infração criminal ou se uma responsabilidade civil ocorreu, eles têm a responsabilidade de avaliar se as transa-

ções em questão estão em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis e se constituem infrações que levarão o tribunal a impor sanções ou o ressarcimento de pagamentos indevidos ou impróprios ou de bens desviados.

230. As EFS com poderes jurisdicionais podem comunicar atos ilícitos ao órgão de acusação, que decide se o caso precisa ou não ser tratado em um tribunal de justiça.
231. Se suspeitas de atos ilícitos surgirem durante a auditoria, o auditor pode comunicar isso aos níveis apropriados da administração e aos responsáveis pela governança. Os responsáveis pela governança provavelmente serão órgãos ministeriais ou administrativos no topo da hierarquia de reporte. Quando apropriado e razoável, o auditor pode acompanhar e verificar se a administração ou os responsáveis pela governança tomaram as medidas adequadas em resposta à suspeita, por exemplo, relatando o incidente às autoridades responsáveis pela aplicação da legislação pertinente. O auditor pode também relatar tais incidentes diretamente às autoridades responsáveis pela aplicação da legislação pertinente.

REQUISITOS RELACIONADOS AO MONITORAMENTO

Requisito

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

Explicação

233. Um papel importante para uma EFS no monitoramento das ações tomadas pela parte responsável é acompanhar

as questões levantadas em um relatório de auditoria. Um plano para o monitoramento é escrito após a publicação do relatório, contendo questões sobre se a entidade auditada tratou adequadamente as questões levantadas. Ação insuficiente ou insatisfatória por parte da entidade auditada pode requerer um novo relatório da EFS.

234. Um processo de monitoramento facilita a implementação eficaz da ação corretiva e fornece um feedback útil à entidade auditada, ao(s) usuário(s) do relatório de auditoria, ao público em geral e ao auditor para o planejamento de auditorias futuras.
235. A necessidade de monitorar casos de não conformidade relatados anteriormente irá variar conforme a natureza do objeto, a não conformidade identificada e as circunstâncias específicas da auditoria. Em algumas EFS, incluindo EFS com poderes jurisdicionais, o monitoramento pode incluir a emissão de relatórios legalmente vinculantes ou decisões judiciais. Em auditorias realizadas regularmente, os procedimentos de monitoramento podem fazer parte da avaliação de risco do ano subsequente. Isso pode incluir relatórios formais pelo auditor ao poder legislativo, bem como para a entidade auditada ou outros órgãos competentes. Outras formas de monitoramento podem incluir relatórios, revisões internas e avaliações elaboradas pela entidade auditada ou terceiros e uma auditoria de monitoramento.
236. Processos de monitoramento podem ser estabelecidos no mandato da EFS. Tais processos podem ser construtivos para a entidade auditada.

