

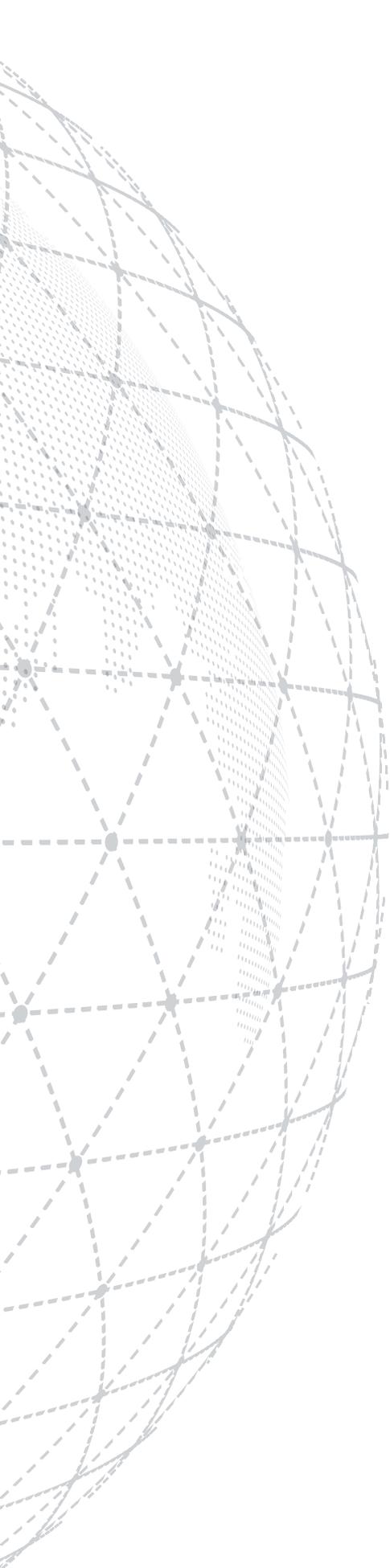


Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público

ISSAI 100

INTOSAI





Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público

ISSAI 100

INTOSAI



INTOSAI COMITÊ DE NORMAS PROFISSIONAIS

PSC - Secretaria

Rigsrevisionen • Store Kongensgade 45 • P.O. Box 9009 • 1022 Copenhagen K • Denmark
Tel.:+45 3392 8400 • Fax:+45 3311 0415 •E-mail: info@rigsrevisionen.dk

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;
www.intosai.org

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

SUMÁRIO

5	INTRODUÇÃO
6	PROPÓSITO E APLICABILIDADE DAS ISSAI
8	MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO
8	MANDATO
8	A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO E SEUS OBJETIVOS
10	TIPOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO
10	ELEMENTOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO
11	AS TRÊS PARTES
11	OBJETO, CRITÉRIOS E INFORMAÇÃO DO OBJETO
12	TIPOS DE TRABALHO
13	CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO
13	A necessidade de confiança e asseguração
13	Formas de fornecer asseguração
14	Níveis de asseguração

14	PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO
15	REQUISITOS ORGANIZACIONAIS
16	PRINCÍPIOS GERAIS
16	Ética e independência
16	Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais
16	Controle de qualidade
17	Gestão de equipes de auditoria e habilidades
18	Risco de auditoria
18	Materialidade
19	Documentação
19	Comunicação
20	PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA
20	Planejando uma auditoria
21	Executando uma auditoria
22	Relatando e monitorando

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 a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).
2. As ISSAI abrangem os requisitos da auditoria do setor público no nível organizacional (EFS), enquanto no nível dos trabalhos de auditoria, visam apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.
3. O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI tem quatro níveis. O nível 1 contém os princípios fundamentais da estrutura. O nível 2 (ISSAI 10-99) estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS, como independência, transparência e *accountability*, ética e controle de qualidade, que são relevantes para todas as auditorias das EFS. Os níveis 3 e 4 tratam da realização de cada tipo de auditoria e incluem princípios profissionais geralmente reconhecidos que dão suporte à auditoria eficaz e independente das entidades do setor público.
4. Os Princípios Fundamentais de Auditoria no nível 3 (ISSAI 100-999) decorrem e foram elaborados a partir da *ISSAI 1 – A Declaração de Lima* e das ISSAI de nível 2, e fornecem uma estrutura normativa de referência internacional definindo a auditoria do setor público.
5. O nível 4 traduz os Princípios Fundamentais de Auditoria em diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas que podem ser usadas diariamente na realização de auditorias e também como normas de auditoria, quando normas nacionais de auditoria não tenham sido desenvolvidas. Este nível engloba as Diretrizes Gerais de Auditoria (ISSAI 1000-4999), que estabelecem os requisitos para auditorias financeiras, operacionais e de conformidade.
6. A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” fornece informações detalhadas sobre:
 - o propósito e a aplicabilidade das ISSAI;
 - o contexto da auditoria no setor público;
 - os elementos de auditoria do setor público;
 - os princípios aplicáveis à auditoria do setor público.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DAS ISSAI

7. A ISSAI 100 estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou do seu contexto. As ISSAI 200, 300 e 400 baseiam-se nesses princípios e adicionalmente os desenvolvem para serem aplicados no contexto das auditorias financeiras, operacionais e de conformidade, respectivamente. Assim, devem ser aplicados em conjunto com os princípios estabelecidos na ISSAI 100. Os princípios de maneira nenhuma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais, nem impedem as EFS de realizarem investigações, revisões ou outros trabalhos que não sejam especificamente cobertos pelas ISSAI existentes.
8. Os Princípios Fundamentais de Auditoria formam o núcleo das Diretrizes Gerais de Auditoria no nível 4 do marco referencial das ISSAI. Os princípios podem ser usados para estabelecer normas oficiais de três formas:
 - como base sobre a qual as EFS podem desenvolver normas próprias;
 - como base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios;
 - como base para a adoção das Diretrizes Gerais de Auditoria como normas oficiais.

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

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

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

Os relatórios de auditoria podem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas ou são consistentes com a ISSAI ou ISSAI relevantes para o trabalho de auditoria realizado. Essa referência pode ser feita declarando-se:

“Conduzimos nossa auditoria em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou são consistentes com] os Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100-999) das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.”

Para adotar ou desenvolver apropriadamente normas de auditoria baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria é necessária uma compreensão de todo o texto desses princípios. Para alcançar isso, pode ser útil consultar as orientações pertinentes nas Diretrizes Gerais de Auditoria.

10. As EFS podem decidir adotar as Diretrizes Gerais de Auditoria como suas normas oficiais. Em tais casos, o auditor deve cumprir com todas as ISSAI relevantes para a auditoria. A referência às ISSAI aplicadas pode ser feita declarando-se:

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

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

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

11. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA), elaboradas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), estão incorporadas nas diretrizes de auditoria financeira (ISSAI 1000-2999). Portanto, em auditorias financeiras, a referência pode ser feita tanto às ISSAI como às ISA. As ISSAI fornecem orientação adicional para o setor público (“Notas Práticas”), mas os requisitos do auditor em auditorias financeiras são os mesmos. As ISA constituem um conjunto indivisível de normas e as ISSAI em que elas estão incorporadas não podem ser referenciadas individualmente. Se as ISSAI ou as ISA tiverem sido adotados como normas da EFS para auditorias financeiras, o relatório do auditor deve incluir referência a essas normas. Isso se aplica igualmente a auditorias financeiras realizadas em combinação com outros tipos de auditoria.
12. As auditorias podem ser realizadas em conformidade tanto com as Diretrizes Gerais de Auditoria como com normas provenientes de outras fontes, desde que não haja contradições. Nesses casos, deve ser feita referência tanto a tais normas como às ISSAI.

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

MANDATO

13. Uma EFS exercerá sua função de auditoria do setor público dentro de um ordenamento constitucional específico e em virtude de sua missão e mandato, que lhe garantem suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições. O mandato de uma EFS pode definir suas responsabilidades gerais no campo da auditoria do setor público e fazer disposições adicionais relativamente a auditorias e outros trabalhos a realizar.
14. As EFS podem ter mandatos para realizar muitos tipos de trabalho sobre qualquer tema de relevância que diga respeito às responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança e ao uso apropriado de recursos e bens públicos. A abrangência ou forma desses trabalhos e dos relatórios deles decorrentes variará segundo o mandato conferido por lei à EFS.
15. Em certos países, a EFS é um tribunal, composto por juízes, com autoridade sobre os contabilistas do Estado e outros agentes públicos que lhe devem prestar contas. Nesses casos, existe uma importante relação entre essa função jurisdicional e as características da auditoria do setor público. A função jurisdicional requer que a EFS assegure que seja responsabilizado quem quer que esteja encarregado de lidar com recursos públicos, e, nesse sentido, esteja sujeito à sua jurisdição.
16. Uma EFS pode tomar decisões estratégicas para cumprir as exigências de seu mandato e outras exigências legais. Tais decisões podem incluir a definição das normas de auditoria aplicáveis, os trabalhos a serem realizados e como eles serão priorizados.

A AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO E SEUS OBJETIVOS

17. O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor

público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

18. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.
19. As EFS estão a serviço desse objetivo como importantes pilares dos sistemas democráticos e como mecanismos de governança nacionais, e desempenham um importante papel no aperfeiçoamento da administração pública ao enfatizar os princípios de transparência, *accountability*, governança e desempenho. A “ISSAI 20 – Princípios de Transparência e *Accountability*” contém orientações a esse respeito.
20. As auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança:
 - fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas;
 - aperfeiçoando a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias contínuas e a confiança sustentada no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
 - fortalecendo a efetividade¹ dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
 - criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.
21. Em geral, as auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos principais: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. Os objetivos de cada auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis.

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

TIPOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

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

Auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

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

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

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

ELEMENTOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

24. A auditoria do setor público é indispensável para a administração pública, uma vez que a gestão de recursos públicos é uma questão de confiança. A responsabilidade pela gestão de recursos públicos de acordo com as finalidades previstas é confiada a uma entidade ou

pessoa que atua em nome do público. A auditoria do setor público aumenta a confiança dos usuários previstos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.

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

AS TRÊS PARTES

25. As auditorias do setor público envolvem pelo menos três partes distintas: o auditor, uma parte responsável e os usuários previstos. A relação entre as partes deve ser vista no contexto específico do ordenamento constitucional para cada tipo de auditoria.
- **O auditor:** na auditoria do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo Titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias. A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da EFS.
 - **A parte responsável:** na auditoria do setor público, as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal. As partes responsáveis podem ser responsáveis pela elaboração da informação do objeto, pela gestão do objeto ou por atender recomendações acerca do objeto, e podem ser pessoas ou organizações.
 - **Os usuários previstos:** as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.

OBJETO, CRITÉRIOS E INFORMAÇÃO DO OBJETO

26. O objeto de auditoria refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria. Um objeto de auditoria apropriado é identificável e passível de avaliação ou mensuração consistente baseada em critérios, de modo que possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a opinião ou conclusão de auditoria.

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

TIPOS DE TRABALHO

29. Existem dois tipos de trabalho:
- Nos **trabalhos de certificação**, a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.
 - Nos **trabalhos de relatório direto**, é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto, de acordo com os critérios, é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.
30. As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo. Constituem o objeto ou a informação do objeto nos três tipos de auditoria cobertos pelas ISSAI os seguintes:

- **Auditoria financeira:** o objeto de uma auditoria financeira é a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras. A informação do objeto são as demonstrações financeiras.
- **Auditoria operacional:** o objeto de uma auditoria operacional é delimitado pelos objetivos e questões de auditoria. Os objetos podem ser programas específicos, entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações existentes (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um desses elementos. O auditor mensura ou avalia o objeto para avaliar a extensão na qual os critérios estabelecidos foram ou não atendidos.
- **Auditoria de conformidade:** o objeto de uma auditoria de conformidade é delimitado pelo escopo da auditoria. Podem ser atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, o auditor foca na informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.

CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

A necessidade de confiança e asseguração

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

Formas de fornecer asseguração

32. Dependendo da auditoria e das necessidades dos usuários previstos, a asseguração pode ser comunicada de duas maneiras:
 - Por meio de opiniões e conclusões que transmitam explicitamente o nível de asseguração. Isso se aplica a todos os trabalhos de certificação e a certos trabalhos de relatório direto.

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

Níveis de asseguarção

33. A asseguarção pode ser razoável ou limitada.

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

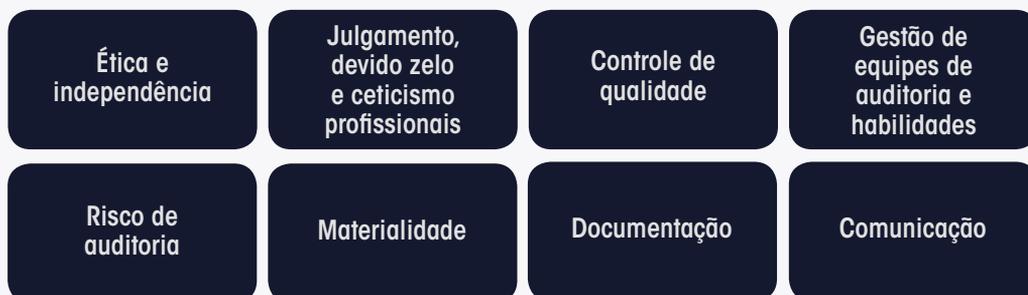
Ao fornecer uma asseguarção limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. Os procedimentos executados em uma auditoria de asseguarção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

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

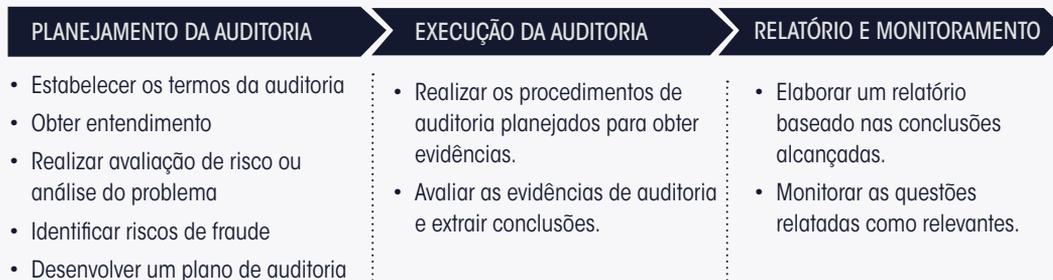
34. Os princípios detalhados a seguir são fundamentais para a condução de uma auditoria. A auditoria é um processo cumulativo e iterativo. No entanto, para fins de apresentação, os princípios fundamentais são agrupados por princípios relacionados aos requisitos organizacionais das EFS, princípios gerais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

Áreas cobertas pelos princípios de auditoria do setor público

PRINCÍPIOS GERAIS



PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA



REQUISITOS ORGANIZACIONAIS

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

Cada EFS deve estabelecer e manter procedimentos para a ética e o controle de qualidade no nível organizacional, a fim de proporcionar um nível de segurança razoável de que a EFS e seu pessoal cumpram as normas profissionais e as exigências éticas, legais e regulamentares aplicáveis. A “ISSAI 30 – Código de Ética e a ISSAI 40 – Controle de Qualidade para EFS” contém orientações a esse respeito. A existência desses procedimentos no nível da EFS é um pré-requisito para a aplicação ou o desenvolvimento de normas nacionais baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria.

PRINCÍPIOS GERAIS

Ética e independência

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

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

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

Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais

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

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

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia se evidência obtida ao longo da auditoria é suficiente e apropriada. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos. O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho.

Controle de qualidade

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

As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado. Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos. Os auditores podem encontrar orientação adicional na “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as EFS”.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

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

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

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

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

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

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

Risco de auditoria

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

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

Quando o objetivo é fornecer asseguração razoável, o auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, dadas as circunstâncias da auditoria. A auditoria pode também visar fornecer asseguração limitada, caso em que o risco aceitável de não conformidade com critérios é maior do que em uma auditoria de asseguração razoável. A auditoria de asseguração limitada fornece um nível de asseguração que, no julgamento profissional do auditor, será significativo para os usuários previstos.

Materialidade

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

A materialidade é relevante em todas as auditorias. Uma questão pode ser julgada materialmente relevante se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor acerca das necessidades dos usuários. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens, tomados em conjunto. A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor, mas também tem aspectos quantitativos, bem como qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens

podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre.

As considerações sobre materialidade afetam as decisões relativas à natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, e a avaliação dos resultados da auditoria. Essas considerações podem incluir preocupações das partes interessadas², interesse público, exigências regulatórias e consequências para a sociedade.

Documentação

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

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

Comunicação

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

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

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

PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA

Planejando uma auditoria

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Executando uma auditoria

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

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

Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações em papel ou meio eletrônico, comunicações

externas escritas ou em meio eletrônico, observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes da entidade auditada. Os métodos de obtenção de evidência de auditoria podem incluir inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e/ou outras técnicas de pesquisa. A evidência deve ser tanto suficiente (quantidade) para persuadir uma pessoa bem informada de que os achados são razoáveis, quanto apropriada (qualidade) – isto é, relevante, válida e confiável. A avaliação de evidência pelo auditor deve ser objetiva, justa e equilibrada. Os achados preliminares devem ser comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade.

O auditor deve respeitar todos os requisitos relacionados à confidencialidade.

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

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

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

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

Relatando e monitorando

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

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

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

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

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

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

Trabalhos de certificação

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

Trabalhos de relatório direto

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

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

Opinião

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

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

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

Monitoramento

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

Responsabilidade pelo conteúdo

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

Responsabilidade pela tradução

Secretaria de Relações Internacionais (Serint/TCU)

Revisão da tradução

Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex/TCU)
Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec)

Projeto gráfico, diagramação e capa

Secretaria-Geral da Presidência (Segepres)
Secretaria de Comunicação (Secom)
Núcleo Criação e Editoração (NCE)

Tribunal de Contas da União

Secretaria-Geral de Controle Externo
SAFS Quadra 4 Lote 1
Edifício Anexo I Sala 431
70.042-900 Brasília - DF
Tel.: (61) 3316 7322
segecex@tcu.gov.br

Ouvidoria do TCU

Tel.: 0800 644 1500
ouvidoria@tcu.gov.br

Impresso pela Sesap/Segedam

