

ISSAI 200

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



Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira

Aprovada em 2013

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>

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foram elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e traduzidas em 2016 pelo:

 **TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

INTRODUÇÃO.....	1
PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA FINANCEIRA	2
MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA FINANCEIRA.....	3
O objetivo da auditoria financeira	3
Aplicações do setor público cobertas pela ISSAI 200.....	4
Condições prévias para uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISSAI	4
Auditorias de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas para propósitos especiais	6
Auditorias de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira	7
ELEMENTOS DA AUDITORIA FINANCEIRA.....	8
As três partes na auditoria financeira	8
Critérios adequados	8
Informações sobre o objeto	8
Trabalhos de asseguarção razoável	9
PRINCÍPIOS DA AUDITORIA FINANCEIRA	9
Princípios gerais	9
Pré-requisitos para a condução de auditorias financeiras	9
Ética e independência.....	9
Controle de qualidade.....	10
Gestão de equipes de auditoria e habilidades.....	10
Princípios relacionados aos conceitos básicos de auditoria	11
Risco de auditoria	11
Julgamento e ceticismo profissionais	12
Materialidade.....	13
Comunicação	14
Documentação.....	15
Princípios relacionados ao processo de auditoria.....	15
Concordância com os termos do trabalho	15
Planejamento	16
Entendimento da entidade auditada	17
Avaliação de risco.....	19
Respostas aos riscos avaliados	20
Considerações relacionadas à fraude em uma auditoria de demonstrações financeiras	21
Considerações sobre continuidade operacional.....	22
Considerações relacionadas a leis e regulamentos em uma auditoria de demonstrações financeiras	23
Evidência de auditoria.....	25
Consideração de eventos subsequentes.....	27
Avaliação de distorções	28
Formação de opinião e emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras	28
Considerações relevantes para auditorias de demonstrações financeiras de grupos (incluindo demonstrações financeiras consolidadas do governo)	37

INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais à credibilidade, à qualidade e ao 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 com leis e regulamentos nacionais.
2. A “ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” fornece os princípios fundamentais para a auditoria do setor público em geral e define a aplicabilidade das ISSAI. A “ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira” aborda os princípios-chave relacionados à auditoria de demonstrações financeiras no setor público. Ela se baseia nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolve para adequá-los ao contexto específico de auditorias de demonstrações financeiras, constituindo a base para normas de auditoria relacionadas a auditorias de demonstrações financeiras. A ISSAI 200 deve ser lida e entendida em conjunto com a ISSAI 100.
3. O principal propósito das ISSAI sobre auditoria financeira é fornecer aos membros da INTOSAI um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes para a auditoria de demonstrações financeiras de entidades do setor público. Além da ISSAI 200, as ISSAI de auditoria financeira compreendem as Diretrizes de Auditoria Financeira (ISSAI 1000-2999), no nível 4 do marco referencial das ISSAI. Uma introdução geral a essas diretrizes é dada na ISSAI 1000, enquanto as ISSAI 1200 a 1810 contêm, cada uma, as Notas Práticas emitidas pela INTOSAI para orientar a aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA 200 a 810) desenvolvidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (IAASB). Cada Nota Prática e correspondente ISA constitui, juntamente, uma diretriz no marco referencial das ISSAI.
4. A auditoria financeira tem como foco determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável. O escopo de auditorias financeiras no setor público pode ser definido pelo mandato da EFS como uma gama de objetivos de auditoria além dos objetivos de uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. Esses objetivos podem incluir a auditoria de:
 - contas de governo ou de entidades ou outros relatórios financeiros, não necessariamente preparados de acordo com uma estrutura de relatório financeiro de propósito geral;
 - orçamentos, ações orçamentárias, dotações e outras decisões sobre a alocação de recursos e sua implementação;
 - políticas, programas ou atividades definidas por suas bases legais ou fontes de financiamento;
 - áreas de responsabilidade definidas legalmente, tais como responsabilidades de ministros e
 - categorias de receitas ou despesas ou de ativos ou passivos.
5. Quando o mandato da EFS define tais objetivos adicionais de auditoria, a EFS pode também precisar considerar o desenvolvimento ou adoção de normas baseadas nos princípios gerais fundamentais de auditoria do setor público da ISSAI 100 e nos princípios fundamentais de auditoria operacional e de conformidade. As orientações das Diretrizes de

Auditoria Financeira sobre estruturas com propósito especial¹, auditorias de quadros isolados de demonstrações financeiras e elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira², e relatórios sobre demonstrações financeiras condensadas³ podem também ser relevantes para tais propósitos.

6. Esta ISSAI fornece informações detalhadas sobre:

- o propósito e a aplicabilidade dos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira;
- o marco referencial para auditoria de demonstrações financeiras no setor público;
- os elementos da auditoria de demonstrações financeiras;
- os princípios da auditoria de demonstrações financeiras.

PROPÓSITO E APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA FINANCEIRA

7. A ISSAI 200 fornece os princípios fundamentais para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. Os princípios também se aplicam quando uma EFS está comprometida ou é responsável por auditar quadros isolados de demonstrações financeiras e elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira, ou demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais, ou demonstrações financeiras condensadas. Quando na ISSAI 200 se faz referência a auditorias de demonstrações financeiras, isso inclui responsabilidades dessa natureza.

8. As ISSAI 1000 a 1810 sobre auditorias financeiras podem ser aplicadas, quando apropriado, a essas responsabilidades. No entanto, auditores estão proibidos de fazer referência ao uso das ISSAI caso:

- as condições prévias para uma auditoria de acordo com as ISSAI sobre auditoria financeira não existam⁴; ou
- o auditor não seja capaz de cumprir as exigências das ISA⁵ e ISSAI.

9. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira aplicam-se a todas as auditorias de demonstrações financeiras do setor público, seja para todo o governo, parte dele ou entidades individuais.

10. A “ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira” representa o núcleo das normas de auditoria que é fornecido detalhadamente pelas ISSAI 1000-1810 no nível 4 do marco referencial das ISSAI. Os princípios da ISSAI 200 podem ser utilizados de três formas:

- como base para o desenvolvimento de normas próprias;
- como base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios;
- como base para a adoção das Diretrizes de Auditoria Financeira como normas oficiais.

¹ ISSAI 1800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Elaboradas de Acordo com Estruturas de Contabilidade para Propósitos Especiais.

² ISSAI 1805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Financeiras e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira.

³ ISSAI 1810 – Trabalhos para a Emissão de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Condensadas.

⁴ ISSAI 1210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

⁵ ISSAI 1000 – parágrafos 37-43.

11. A referência à ISSAI 200 em relatórios somente deve ser feita se as normas de auditoria desenvolvidas ou adotadas cumprirem integralmente todos os princípios relevantes da ISSAI 200. Um princípio é considerado relevante quando lida com o tipo de auditoria ou combinações de tipos de auditoria e as circunstâncias ou os procedimentos são aplicáveis. Os princípios de maneira nenhuma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais.
12. Ao adotar ou desenvolver normas de auditoria baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria, as referências a estes nos relatórios podem ser feitas declarando-se:

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

13. As EFS que adotam as Diretrizes de Auditoria Financeira no nível 4 como suas normas oficiais devem fazer referência a elas em seus relatórios. Dependendo das normas aplicadas e do mandato da EFS, isso pode ser feito de duas maneiras:
- a) de acordo com as ISSAI 1000-1810 – isso significa completa conformidade com todas as ISA relevantes e com as orientações adicionais estabelecidas nas Notas Práticas da INTOSAI;
 - b) de acordo com as ISA – isso implica conformidade com todas as ISA relevantes.

A ISSAI 100 explica mais as exigências das ISSAI.

14. Quando as ISSAI nível 4 são utilizadas como normas oficiais, os auditores do setor público devem também respeitar as exigências das ISA. As EFS são encorajadas a se esforçar para a completa adoção das diretrizes do nível 4 como suas normas oficiais, pois elas foram desenvolvidas para refletir as melhores práticas. A INTOSAI reconhece que, em alguns ambientes, isso pode não ser possível devido à ausência de estruturas administrativas básicas ou porque as leis ou regulamentos não estabelecem as mesmas premissas para a realização de auditorias de demonstrações financeiras de acordo com as Diretrizes de Auditoria Financeira. Quando esse for o caso, as EFS têm a opção de desenvolver normas oficiais baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.
15. Quando as ISSAI nível 4 são utilizadas como normas oficiais para uma auditoria de demonstrações financeiras conduzida juntamente com uma auditoria de conformidade, os auditores do setor público devem respeitar as exigências tanto das Diretrizes de Auditoria Financeira como das Diretrizes de Auditoria de Conformidade⁶.

MARCO REFERENCIAL PARA AUDITORIA FINANCEIRA

Objetivo da auditoria financeira

16. O objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável, ou – no caso de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada de relatório financeiro– se as demonstrações financeiras

⁶ ISSAI 4000 – Introdução Geral às Diretrizes de Auditoria de Conformidade e ISSAI 4200 – Diretrizes de Auditoria de Conformidade Relacionadas à Auditoria de Demonstrações Financeiras.

apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ou dão uma visão correta e adequada, de acordo com essa estrutura. Leis ou regulamentos que regem organizações de auditoria do setor público podem prescrever outra terminologia para essa opinião. Uma auditoria conduzida de acordo com normas baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira da INTOSAI e requisitos éticos relevantes permitirá ao auditor expressar tal opinião.

17. A ISSAI 200 é baseada nos seguintes objetivos, conforme definido na ISSAI 1200⁷:

Na condução de uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são

- a) obter segurança razoável se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, seja por fraude ou erro, possibilitando, assim, o auditor expressar uma opinião se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- b) elaborar o relatório sobre as demonstrações financeiras e comunicar o resultado da auditoria, de acordo com os achados do auditor.

Aplicações do setor público cobertas pela ISSAI 200

Condições prévias para uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISSAI

18. O auditor deve avaliar se as condições prévias para uma auditoria de demonstrações financeiras foram atendidas.

19. Uma auditoria financeira conduzida de acordo com as ISSAI tem como premissas as seguintes condições:

- A estrutura de relatório financeiro utilizada para a elaboração das demonstrações financeiras é considerada aceitável pelo auditor.
- A administração da entidade reconhece e entende sua responsabilidade:
 - pela elaboração das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua apresentação adequada;
 - pelo controle interno que a administração determinou como necessário para a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro; e
 - por fornecer ao auditor acesso irrestrito a todas as informações das quais tenha conhecimento e que sejam relevantes para a elaboração de demonstrações financeiras.

20. Estruturas de relatórios financeiros podem ser para propósitos gerais ou específicos. Uma estrutura desenvolvida para satisfazer as necessidades de informações de uma ampla gama de usuários é chamada de estrutura para propósitos gerais, enquanto estruturas para propósitos especiais são desenvolvidas para atender às necessidades específicas de um usuário ou grupo de usuários específico. As estruturas podem ainda ser referidas como estruturas de apresentação adequada ou estruturas de conformidade. Uma estrutura de apresentação adequada requer conformidade com ela própria, mas admite, explícita ou

⁷ ISSAI 1200, parágrafo 11 da ISA 200.

implicitamente, que talvez seja necessário divergir de um requisito ou fornecer informação adicional para conseguir uma apresentação adequada das demonstrações financeiras. O termo estrutura de conformidade é usado para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que requer conformidade com os requisitos da estrutura e não reconhece a possibilidade de tais desvios para alcançar uma apresentação razoável.

21. Sem uma estrutura de relatório financeiro aceitável, a administração não terá uma base apropriada para a elaboração de demonstrações financeiras e o auditor não terá critérios adequados para auditá-las. Critérios adequados devem ser formais. Por exemplo, na elaboração de demonstrações financeiras, os critérios podem ser as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), ou outras estruturas nacionais ou internacionais de relatórios financeiros para uso no setor público.
22. Um conjunto completo de demonstrações financeiras para uma entidade do setor público, quando preparado de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para o setor público, normalmente consiste em:
 - uma demonstração da posição patrimonial e financeira;
 - uma demonstração do desempenho econômico-financeiro;
 - uma demonstração das mutações do patrimônio líquido;
 - uma demonstração do fluxo de caixa;
 - uma comparação entre valores do orçamento e valores realizados – seja na forma de uma demonstração financeira adicional separada ou de uma conciliação;
 - notas explicativas, compreendendo um resumo de políticas contábeis relevantes e outras informações explanatórias;
 - em certos ambientes, um conjunto completo de demonstrações financeiras pode também incluir outros relatórios, tais como relatórios de desempenho e de execução orçamentária.

Se as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura para outros regimes contábeis, tais como regime de competência modificado ou regime de caixa, um conjunto completo de demonstrações financeiras pode não incluir todas as acima mencionadas.

23. Marcos referenciais estabelecidos por lei ou regulamento serão frequentemente consideradas aceitáveis pelo auditor. No entanto, mesmo se considerada inaceitável, uma estrutura pode ser admissível se
 - a administração concordar em fornecer a divulgação adicional necessária nas demonstrações financeiras para evitar que sejam enganosas; e
 - o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras incluir um parágrafo de ênfase chamando a atenção dos usuários para tais divulgações adicionais.
24. Estruturas de relatório financeiro aceitáveis normalmente exibem certos atributos que asseguram que a informação fornecida nas demonstrações financeiras tenha valor para os usuários previstos:
 - Relevância – a informação fornecida nas demonstrações financeiras é relevante para a natureza da entidade auditada e para o propósito das demonstrações financeiras.
 - Integridade – nenhuma transação, evento, saldo de conta ou divulgação que possa afetar conclusões baseadas nas demonstrações financeiras foi omitida.
 - Confiabilidade – a informação fornecida nas demonstrações financeiras:

- (i) quando aplicável, reflete a essência econômica de eventos e transações e não meramente sua forma legal. e
 - (ii) resulta, quando utilizada em circunstâncias similares, em avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes.
- Neutralidade e objetividade – a informação nas demonstrações financeiras é livre de viés.
 - Compreensibilidade – a informação contida nas demonstrações financeiras é clara e abrangente e não dá margem a interpretações significativamente diversas.

O apêndice 2 da ISSAI 1210⁸ pode fornecer ajuda adicional para o auditor determinar se a estrutura de relatório financeiro é aceitável.

25. Em alguns ambientes de auditoria do setor público, auditorias financeiras são chamadas de auditorias de execução orçamentária, que frequentemente incluem o exame de transações no que diz respeito a questões de conformidade e legalidade com relação ao orçamento. Tais auditorias podem ser realizadas com base em riscos ou com o objetivo de cobrir todas as transações. Em tais ambientes de auditoria, geralmente não existe estrutura de relatório financeiro aceitável. Os resultados de transações financeiras podem apresentar-se como uma comparação entre despesa orçada e despesa executada. Em ambientes onde tais auditorias são realizadas e as demonstrações financeiras não são apresentadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aceitável, o auditor pode concluir que não estão presentes as condições prévias estabelecidas pelas ISSAI que tratam de auditoria financeira, para realização de uma auditoria. Os auditores podem, então, considerar desenvolver normas utilizando os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira como orientação para atender suas necessidades específicas. Nos casos em que o mandato para realizar auditoria faz referência à auditoria financeira, mas não a vincula a demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro, propõe-se que as ISSAI sejam consideradas as melhores práticas disponíveis e que os preceitos das ISSAI sejam implementados mediante normas elaboradas para o contexto específico. Quando o mandato para realizar auditoria referir-se a auditorias de quadros isolados de demonstrações financeiras e elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira, a ISSAI 1805⁹ pode ser aplicável.
26. O tipo de auditoria realizada em ambientes onde a conformidade com normas é o foco principal da auditoria, normalmente seria considerado uma auditoria de conformidade. A “ISSAI 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade” pode ser uma fonte de informações relevante para o desenvolvimento ou a adoção de normas para o trabalho de auditoria. Se, por outro lado, o mandato para realizar auditoria permite uma alteração nos procedimentos de auditoria e o uso de estruturas de relatório financeiro aceitáveis para a elaboração de demonstrações financeiras for introduzido, as ISSAI sobre auditoria financeira podem ser adotadas subsequentemente.

Auditorias de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas para propósitos especiais

27. Os princípios da ISSAI 200 são aplicáveis a auditorias de demonstrações financeiras elaboradas tanto de acordo com estruturas para propósitos gerais quanto com estruturas para propósitos especiais. Além de preparar demonstrações financeiras para propósitos gerais, a entidade do setor público pode preparar demonstrações financeiras para outros

⁸ ISSAI 1210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria

⁹ ISSAI 1805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Financeiras e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira.

usuários (tais como órgãos governamentais, o legislativo ou outras partes que exerçam uma função de controle), o que pode exigir demonstrações financeiras adaptadas para atender suas necessidades de informações. Em alguns ambientes, demonstrações financeiras deste tipo são as únicas demonstrações financeiras preparadas pela entidade do setor público. Demonstrações financeiras preparadas para um propósito especial não são apropriadas para o público em geral. Auditores devem, portanto, examinar cuidadosamente se a estrutura de relatório financeiro foi desenvolvida para atender às necessidades de informações financeiras de uma ampla variedade de usuários (estrutura de propósito geral) ou de usuários específicos, ou os requisitos de um órgão regulador.

28. Estruturas para propósitos especiais aplicáveis ao setor público podem incluir:

- os ingressos e desembolsos em regime contábil de caixa para informação sobre fluxo de caixa que uma entidade possa ser requisitada a preparar para um órgão governamental;
- as disposições sobre relatórios financeiros estabelecidas por uma organização ou mecanismo de financiamento internacional;
- as disposições sobre relatórios financeiros estabelecidas por um órgão governamental, pelo legislativo ou por outras partes que desempenhem uma função de controle para atender os requisitos daquele órgão; ou
- as disposições sobre relatórios financeiros de um contrato, tais como um projeto subvencionado.

29. Os princípios da ISSAI 200 são aplicáveis para auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com tais estruturas. Além desses princípios, as EFS podem achar útil, no desenvolvimento ou adoção de normas neles baseadas, considerar os requisitos e orientações contidos na ISSAI 1800, que aborda considerações especiais na aplicação das ISSAI 1200 – 1700 para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de propósito especial.

Auditorias de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira

30. Os princípios da ISSAI 200 são também aplicáveis a auditorias de entidades do setor público que preparam informações financeiras, incluindo quadros isolados de demonstrações financeiras ou de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira para outras partes (tais como órgãos governamentais, o legislativo ou outras partes com função de controle). Tais informações podem estar previstas no mandato para realizar auditoria da EFS. Auditores podem também ser designados para auditar quadros isolados de demonstrações financeiras ou elementos, contas ou itens específicos – tais como projetos financiados pelo governo – mesmo que eles não sejam os responsáveis por auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade em questão.

31. As EFS podem também achar útil considerar os requisitos e orientações da ISSAI 1805 quando do desenvolvimento ou adoção de normas baseadas nos princípios da ISSAI 200. A ISSAI 1805 trata de considerações especiais na aplicação dos requisitos das ISA a uma auditoria de quadros isolados ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira. Os quadros isolados ou os elementos, contas ou itens de uma demonstração financeira podem ser elaborados de acordo com uma estrutura para propósitos gerais ou para propósitos especiais.

ELEMENTOS DA AUDITORIA FINANCEIRA

32. Auditorias de demonstrações financeiras são definidas como trabalhos de asseguarção, que envolvem pelo menos três partes distintas: um auditor, uma parte responsável e os usuários previstos. Os elementos de auditoria do setor público são descritos na ISSAI 100¹⁰. A ISSAI 200 cobre aspectos adicionais dos elementos relacionados à auditoria de demonstrações financeiras.

As três partes na auditoria financeira

33. Em uma auditoria de demonstrações financeiras, parte responsável é a responsável pela informação sobre o objeto (normalmente as próprias demonstrações financeiras) e pode também ser responsável pelo objeto (as atividades financeiras refletidas nas demonstrações financeiras). A parte responsável é normalmente o poder executivo e/ou sua hierarquia subjacente de entidades do setor público responsáveis pela gestão de recursos públicos, pelo exercício de autoridade, sob o controle do legislativo, e pelo conteúdo das demonstrações financeiras. Espera-se que esses órgãos administrem recursos e exerçam autoridade de acordo com as decisões e premissas do legislativo.
34. Os legisladores representam os cidadãos, que são os usuários finais das demonstrações financeiras no setor público. O “usuário previsto” é principalmente o legislativo, que representa os cidadãos tomando decisões e determinando as prioridades das finanças públicas, bem como a finalidade e destinação das receitas e despesas como parte de um processo democrático público. As decisões e premissas do legislativo podem formar a base de uma perspectiva mais ampla da auditoria financeira no setor público. Para entidades do setor público, legisladores e regulamentadores são muitas vezes os usuários primários de suas demonstrações financeiras.
35. A parte responsável e os usuários previstos podem ser das mesmas entidades ou de órgãos diferentes do setor público. No primeiro cenário, o conselho supervisor de uma estrutura governamental pode buscar asseguarção sobre a informação fornecida pela diretoria executiva da mesma entidade do setor público. A relação entre a parte responsável e os usuários previstos precisa ser vista dentro do contexto do trabalho específico e pode diferir de linhas de responsabilidade mais tradicionalmente definidas.

Crerios adequados

36. Crerios são as referências usadas para avaliar ou mensurar o objeto, incluindo, quando relevante, referências para apresentação e divulgação. Os crerios usados na elaboração das demonstrações financeiras são normalmente formais e podem ser as IPSAS, as IFRS ou outras estruturas nacionais de relatório financeiro para uso no setor público.

Informações sobre o objeto

37. A posição financeira, o desempenho financeiro, o fluxo de caixa e as notas explicativas apresentadas nas demonstrações financeiras (informações do objeto) resultam da aplicação de uma estrutura de relatório financeiro para reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação (crerios) para os dados financeiros de uma entidade do setor público (objeto). O termo “informação do objeto” refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto. É sobre as informações do objeto (por exemplo, nas

¹⁰ ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público

demonstrações financeiras da entidade) que o auditor obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma opinião no relatório do auditor.

Trabalhos de asseguração razoável

38. Auditorias de demonstrações financeiras conduzidas de acordo com as ISSAI são trabalhos de asseguração razoável. Asseguração razoável significa um alto nível de asseguração, mas não absoluto, devido a limitações inerentes de uma auditoria. O resultado disso é que a maior parte da evidência obtida pelo auditor será persuasiva e não conclusiva. Em geral, auditorias de asseguração razoável são desenvolvidas para resultar em uma conclusão expressa de uma forma positiva, tal como “em nossa opinião, as demonstrações financeiras apresentam adequadamente (ou apresentam uma visão verdadeira e justa), em todos os aspectos relevantes, a posição financeira de... e de seu desempenho financeiro e fluxo de caixa...” ou, no caso de uma estrutura de conformidade, “em nossa opinião, as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com...”.
39. Trabalhos de asseguração limitada, tais como trabalhos de revisão, não são cobertos atualmente pelas ISSAI sobre auditorias financeiras. Tais trabalhos fornecem um nível de asseguração mais baixo que os trabalhos de asseguração razoável, e são projetados para resultar em uma conclusão expressa de forma negativa, tal como “nada chegou ao nosso conhecimento para nos fazer acreditar que as demonstrações financeiras não foram adequadamente apresentadas, em todos os aspectos relevantes”. Auditores que realizam tais trabalhos podem precisar aplicar orientações complementares às ISSAI de auditoria financeira; os princípios fundamentais de auditoria da ISSAI 100 podem ser úteis a esse respeito.

PRINCÍPIOS DA AUDITORIA FINANCEIRA

Princípios gerais

Pré-requisitos para a condução de auditorias financeiras

Ética e independência

40. **O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os pertinentes à independência, ao proceder às auditorias de demonstrações financeiras.**
41. Auditores que realizam auditorias de acordo com as ISSAI estão sujeitos à “ISSAI 30 – Código de Ética”, conforme aplicado no contexto nacional. Dos auditores que atuam em EFS que tenham adotado as ISSAI do nível 4 como suas normas oficiais, ou que aplicam as ISA, é também exigido conformidade com o Código de Ética para Profissionais Contabilistas, emitido pelo Conselho de Normas Internacionais de Ética para Contabilistas (IESBA) (o Código IESBA), o qual estabelece princípios éticos fundamentais para profissionais contabilistas, ou devem adotar requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes quanto ele; o Código de Ética da INTOSAI, aplicado no contexto nacional pode ser relevante neste caso. As EFS devem, portanto, adotar os requisitos éticos da ISSAI 30 ou o Código IESBA em seu ambiente para que possam declarar, nos seus relatórios, que a auditoria foi conduzida de acordo com as ISSAI ou as ISA.

Controle de qualidade

42. **O auditor deve implementar procedimentos de controle de qualidade no nível do trabalho que forneçam segurança razoável de que a auditoria seja conduzida em conformidade com as normas profissionais e com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, e que o relatório do auditor seja apropriado às circunstâncias.**
43. Conforme estabelecido na ISSAI 100, as EFS devem adotar procedimentos de controle de qualidade de acordo com a “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para EFS”, que fornece o contexto para as Normas Internacionais de Controle de Qualidade do IAASB (ISQC 1) no ambiente do setor público. A ISQC 1 estabelece padrões e dá orientações para o sistema de controle de qualidade de uma organização. Embora o propósito geral e os princípios-chave da ISSAI 40 sejam consistentes com a ISQC 1, os requisitos da ISSAI 40 foram adaptados para assegurar que sejam relevantes para as EFS.
44. O Titular da EFS ou o órgão colegiado equivalente tem a responsabilidade geral pela introdução e manutenção de procedimentos de controle de qualidade na EFS, embora a responsabilidade operacional no dia-a-dia possa ser delegada a outros. Por exemplo, qualquer auditor líder com responsabilidade por um trabalho de auditoria responderia, em última instância, perante o Titular da EFS.
45. Auditores do setor público encarregados de realizar auditorias de demonstrações financeiras de acordo com normas baseadas ou consistentes com os princípios da ISSAI 200 estão sujeitos aos requisitos de controle de qualidade no nível do trabalho. Ao desenvolver normas baseadas na ISSAI 200 ou ao adotar normas consistentes com a ISSAI 200, as EFS devem considerar formular requisitos relacionados à necessidade de o auditor líder:
- assumir a responsabilidade pela qualidade geral em cada trabalho de auditoria;
 - assegurar que os membros da equipe de auditoria cumpram com os requisitos éticos relevantes;
 - formar uma conclusão sobre a conformidade com os requisitos de independência aplicáveis ao trabalho de auditoria e adotar medidas adequadas para eliminar ameaças à independência;
 - estar convencido de que a equipe de auditoria e quaisquer especialistas externos, coletivamente, têm as competências e habilidades adequadas;
 - assumir a responsabilidade pelo desempenho da auditoria, especificamente no que diz respeito a:
 - liderança, supervisão e realização da auditoria;
 - garantia de que as revisões sejam conduzidas de acordo com as políticas e procedimentos de revisão da EFS.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

46. **O auditor deve estar convencido de que toda a equipe de auditoria, e quaisquer especialistas externos, coletivamente tenham a competência e habilidades para:**
- a) **realizar a auditoria em conformidade com as normas pertinentes e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis; e**
 - b) **permitir que o auditor emita um relatório que seja apropriado às circunstâncias.**

47. Ao abordar a competência e as habilidades esperadas da equipe como um todo, o auditor pode considerar se a equipe tem:

- conhecimento, obtido por treinamento adequado e experiência prática em trabalhos de auditoria de natureza e complexidade similares;
- compreensão das normas profissionais e requisitos legais e regulatórios aplicáveis;
- especialização técnica, incluindo habilidades de TI necessárias e conhecimentos de áreas especializadas de contabilidade ou auditoria;
- conhecimento relevante da indústria na qual a organização auditada opera;
- capacidade para aplicar julgamento profissional;
- compreensão das políticas e procedimentos de controle de qualidade das EFS;
- capacidade de cumprir os termos do mandato para realizar auditoria no ambiente pertinente, incluindo entendimento dos regimes de relatórios aplicáveis e para relatar ao legislativo ou a outros órgãos governamentais ou de interesse público;
- competências no campo de auditoria operacional ou auditoria de conformidade, se aplicável.

Princípios relacionados aos conceitos básicos de auditoria

48. As ISSAI 1000-2999 oferecem as melhores práticas para a aplicação dos Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira. No entanto, se uma EFS escolhe desenvolver normas baseadas nos princípios fundamentais, ou adotar normas nacionais que sejam consistentes com os princípios, os assuntos tratados nesta e nas seções seguintes devem ser abordados.

Risco de auditoria

49. **O auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias da auditoria, de modo a obter segurança razoável como base para expressar uma opinião de forma positiva.**

50. O risco de auditoria em uma auditoria de demonstrações financeiras é o risco de que o auditor expresse uma conclusão inadequada caso a informação do objeto contenha distorções relevantes. O auditor deverá reduzir o risco a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias da auditoria, de modo a obter segurança razoável como base para expressar uma opinião de forma positiva. Para ser significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve aumentar a confiança dos usuários acerca das informações sobre o objeto a um grau que seja claramente mais do que o trivial.

51. Em geral, o risco da auditoria depende dos seguintes componentes:

- O risco de distorção relevante que consiste do risco inerente e do risco de controle:
 - a) Risco inerente – a suscetibilidade da informação sobre o objeto a uma distorção relevante, pressupondo que não haja controles relacionados;
 - b) Risco de controle – o risco de que uma distorção relevante possa ocorrer e não ser prevenida ou detectada e corrigida, no momento apropriado, pelos controles relacionados. Quando o risco de controle é relevante para o objeto, algum risco de controle sempre existirá em decorrência das limitações inerentes ao desenho e à operação do controle interno.
- O risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante e do risco de detecção.
 - c) Risco de detecção – o risco de que o auditor não detecte uma distorção relevante.

52. A avaliação de riscos baseia-se em procedimentos de auditoria para obter as informações necessárias para essa finalidade, bem como na evidência obtida durante toda a auditoria. A avaliação de riscos é uma questão de julgamento profissional e não é capaz de mensuração precisa. O grau em que o auditor considera cada um dos componentes do risco dependerá das circunstâncias da auditoria.

Julgamento e ceticismo profissionais

53. O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Ao planejar, executar, concluir e relatar uma auditoria de demonstrações financeiras, o auditor deve exercer julgamento profissional.

54. Os termos “ceticismo profissional” e “julgamento profissional” são relevantes quando da formulação de requisitos relacionados às decisões do auditor sobre a resposta apropriada para questões relativas à auditoria. Eles expressam a atitude do auditor, que inclui uma mente questionadora. Esses conceitos estão estabelecidos nas ISSAI sobre auditoria financeira.

55. O conceito de julgamento profissional é aplicado pelo auditor em todas as fases do processo de auditoria. Ele abrange a aplicação de treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contabilidade e ética, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho da auditoria¹¹.

56. O julgamento profissional é necessário, em particular, nas decisões sobre:

- materialidade e risco de auditoria;
- natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria aplicados para o cumprimento dos requisitos das ISSAI e ISA e a coleta de evidências de auditoria;
- avaliação sobre se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada e se algo mais precisa ser feito para alcançar os objetivos gerais do auditor;
- avaliação dos julgamentos da administração na aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade auditada;
- extração de conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas – por exemplo, avaliando a razoabilidade das estimativas feitas pela administração na elaboração das demonstrações financeiras.

57. O ceticismo profissional é fundamental para todos os trabalhos de auditoria. O auditor planeja e executa um trabalho de asseguarção com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causem distorção relevante nas informações sobre o objeto. Uma atitude de ceticismo profissional significa que o auditor realiza uma avaliação crítica, com uma mente questionadora da validade da evidência obtida e está atento a evidências que contradigam ou levantam dúvidas sobre a confiabilidade dos documentos ou representações da parte responsável. Tal atitude é necessária durante todo o processo de auditoria, de modo a reduzir o risco de negligenciar circunstâncias suspeitas, de generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria, de utilização de falsas premissas ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os resultados destes.

¹¹ ISSAI 1200, parágrafo 13.

Materialidade

- 58. O auditor deve aplicar o conceito de materialidade de uma maneira apropriada no planejamento e na execução da auditoria.**
59. Uma distorção é relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, quando for razoavelmente esperado que possa influenciar as decisões tomadas pelos usuários com base em demonstrações financeiras. A materialidade tem aspectos tanto quantitativos quanto qualitativos. No setor público, não está limitada às decisões econômicas dos usuários, uma vez que decisões quanto à continuidade de determinados programas governamentais ou concessão de subvenções podem ser baseadas em demonstrações financeiras. Os aspectos qualitativos da materialidade geralmente desempenham um papel maior no setor público do que em outros tipos de entidades. A avaliação da materialidade e a consideração da sensibilidade e outros fatores qualitativos em uma auditoria particular, são questões para o julgamento do auditor.
60. Ao determinar a estratégia da auditoria, o auditor deve avaliar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se, para uma ou mais classes de transações, saldos contábeis ou divulgações, distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, puderem influenciar as decisões dos usuários, tomadas com base nas demonstrações financeiras, o auditor deve também determinar o nível ou níveis de materialidade a serem aplicados para essas classes de transações, saldos contábeis ou divulgações.
61. O auditor deve também determinar a materialidade para a execução com o objetivo de avaliar o risco de distorções relevantes e determinar a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria. O planejar a auditoria somente para detectar distorções individualmente relevantes negligencia o fato de que as distorções individualmente irrelevantes em conjunto podem levar à distorção relevante das demonstrações financeiras, e não deixa margem para possíveis distorções não detectadas. A materialidade para a execução é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detectadas exceda o limite de materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. A determinação da materialidade para a execução envolve o exercício do julgamento profissional. É afetada pelo entendimento que o auditor possui sobre a entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco, e pela natureza e extensão de distorções identificadas em auditorias anteriores e, dessa maneira, pelas expectativas do auditor em relação a distorções no período corrente.
62. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, bem como na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de quaisquer distorções não corrigidas, incluindo omissões, nas demonstrações financeiras. A opinião do auditor trata das demonstrações financeiras como um todo e, portanto, o auditor não é responsável por detectar distorções que não sejam globalmente relevantes. O auditor deve ainda identificar e documentar as distorções não relevantes quantitativas, já que podem ser materiais devido a sua natureza ou quando consideradas em conjunto. Distorções abaixo do limite trivial não precisam ser consideradas.
63. A materialidade determinada no planejamento da auditoria não necessariamente estabelece um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes, mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade. Apesar de não ser praticável definir

procedimentos de auditoria para detectar distorções que poderiam ser relevantes somente por sua natureza, ao avaliar seu efeito sobre as demonstrações financeiras o auditor considera não apenas a magnitude, mas, também, a natureza das distorções não corrigidas, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência. Os aspectos considerados pelo auditor incluem a natureza sensível de certas transações ou programas, o interesse público, a necessidade de supervisão legislativa e regulação eficaz, e a natureza da distorção ou desvio (por exemplo, se é um resultado de fraude ou corrupção).

Comunicação

- 64. O auditor deve identificar a pessoa ou as pessoas apropriadas para contato dentro da estrutura de governança da entidade auditada e se comunicar com elas a respeito do alcance e da época planejados da auditoria e de quaisquer achados significativos.**
65. O auditor deve se comunicar tanto com a administração como com os responsáveis pela governança. A comunicação implica obter informações relevantes para a auditoria e fornecer aos responsáveis pela governança observações tempestivas que sejam significativas e relevantes para a supervisão do processo de relatório financeiro. É importante promover uma comunicação recíproca e efetiva com os responsáveis pela governança.
66. No setor público, a identificação dos responsáveis pela governança pode ser um desafio. A entidade auditada pode ser parte de uma estrutura maior ou mais ampla com órgãos de governança em diversos níveis organizacionais e em diferentes funções (isto é, verticalmente e horizontalmente). Como resultado, em alguns casos, vários grupos distintos podem ser identificados como responsáveis pela governança. Além disso, como uma auditoria no setor público pode envolver tanto objetivos relacionados às demonstrações financeiras como objetivos relacionados à conformidade, isso também pode envolver órgãos de governança separados.
67. A comunicação deve ser feita por escrito, caso o auditor considere que a comunicação oral não seja suficiente. O auditor pode também ser requerido a se comunicar com outras partes além da organização, como o legislativo, as agências reguladoras ou de fomento.
68. A comunicação escrita não precisa incluir todas as questões levantadas durante o curso da auditoria. No entanto, a comunicação escrita é vital para achados de auditoria significativos, em que os auditores são obrigados a comunicar aos responsáveis pela governança.
69. Auditores do setor público são, muitas vezes, auditores com mandato, para o todo ou partes principais do governo e sua administração. Nessa situação, os auditores podem ter acesso a informações de outras entidades auditadas e auditorias feitas a seu respeito, que podem ser de relevância para os responsáveis pela governança. Exemplos disso podem incluir erros materiais em transações com a entidade auditada que também afetam outras entidades auditadas ou desenhos de controles relevantes que tenham proporcionado ganhos de eficiência em outras entidades auditadas. Comunicar esse tipo de informação aos responsáveis pela governança pode agregar valor à auditoria, quando as circunstâncias permitirem. No entanto, leis, regulamentos ou requisitos éticos podem proibir a comunicação desse tipo de informação.

Documentação

70. **O auditor deve preparar uma documentação de auditoria que seja suficiente para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir as normas pertinentes e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis, os resultados desses procedimentos e a evidência de auditoria obtida, bem como os assuntos significativos surgidos durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para obter essas conclusões. A documentação deve ser preparada no tempo apropriado.**

71. Uma adequada documentação de auditoria é importante por várias razões. Ela irá:

- confirmar e respaldar as opiniões e os relatórios do auditor;
- servir como fonte de informação para a preparação de relatórios ou para responder a quaisquer indagações da organização auditada ou de qualquer outra parte;
- servir como evidência de conformidade do auditor com as normas de auditoria;
- facilitar o planejamento, a supervisão e a revisão;
- ajudar no desenvolvimento profissional do auditor;
- ajudar a assegurar que o trabalho delegado foi satisfatoriamente executado e
- fornecer evidência do trabalho realizado para futuras referências.

72. Normas de auditoria baseadas nos princípios fundamentais precisam incluir requisitos adicionais em relação à documentação nas seguintes áreas:

- a preparação tempestiva da documentação;
- a forma, o conteúdo e a extensão da documentação;
- requisitos da documentação onde o auditor julgue necessário afastar-se de um requisito relevante nas normas de auditoria aplicadas;
- requisitos de documentação onde o auditor realize procedimentos novos ou adicionais ou desenvolva novas conclusões após a data do relatório do auditor;
- a montagem do arquivo final da auditoria.

As ISSAI do nível 4 fornecem orientação adicional sobre a adoção de requisitos e documentação de auditoria.

73. Para auditores que tem um papel judicial, como os tribunais de contas, a documentação é parte da base de decisões oficiais. Nesse ambiente, o devido processo legal pode estabelecer requisitos específicos e rigorosos a serem seguidos no que diz respeito à confidencialidade da documentação relacionada com os procedimentos de um caso. Além disso, como as decisões podem resultar em um crédito público juridicamente vinculativo, os auditores do setor público podem estar sujeitos a requisitos suplementares de retenção de documentação.

*Princípios relacionados ao processo de auditoria*Concordância com os termos do trabalho

74. **O auditor deve acordar ou, se os termos do trabalho forem claramente mandatários, estabelecer um entendimento comum sobre os termos do trabalho de auditoria com a administração ou com os responsáveis pela governança.**

75. Os termos de um trabalho de auditoria no setor público são normalmente estabelecidos em mandatos e, portanto, não estão sujeitos a acordos com a administração ou com os responsáveis pela governança. Em vez de concordar os termos formalmente, os auditores do setor público podem, alternativamente, escolher estabelecer um entendimento formal comum dos respectivos papéis e responsabilidades da administração e do auditor. Uma vez que o auditor do setor público é normalmente vinculado e reporta ao legislativo, entendimentos podem precisar ser realizados tanto com o legislativo quanto com os responsáveis pela governança.
76. O auditor deve comunicar aos representantes apropriados dos responsáveis pela governança as responsabilidades do auditor em relação à auditoria de demonstrações financeiras, incluindo a responsabilidade do auditor por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras elaboradas pela administração com a supervisão geral dos responsáveis pela governança.
77. Se os termos de trabalho estiverem prescritos em detalhes suficientes por lei ou regulamento, pode não ser necessário registrá-los em uma carta de compromisso de auditoria ou outra forma adequada de acordo por escrito. Uma exceção pode ser a declaração por parte da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, que eles reconhecem e entendem as responsabilidades estabelecidas nas normas específicas de auditoria, tais como as ISSAI e ISA. Como tais trabalhos são comuns no setor público, acordos escritos sobre os termos não precisam ser firmados, embora eles possam ajudar a deixar claras as responsabilidades das partes envolvidas.
78. Os responsáveis pela governança devem também receber uma visão geral do alcance e da época planejados da auditoria. O auditor deve incluir a sua visão sobre os aspectos qualitativos significativos das práticas contábeis da entidade auditada, incluindo políticas e estimativas contábeis, e divulgações nas demonstrações financeiras.
79. As EFS são normalmente exigidas a realizar auditorias como mandatárias. Elas normalmente não têm a opção de rejeitar uma atribuição, mesmo se as condições prévias não são atendidas. Normas desenvolvidas com base nos princípios fundamentais devem fornecer orientação sobre a ação adequada em tais circunstâncias. A ISSAI 1210¹² inclui orientação a esse respeito.

Planejamento

80. **O auditor deve desenvolver uma estratégia global de auditoria que inclua o alcance, a época e direção da auditoria, bem como um plano de auditoria.**
81. Uma estratégia global de auditoria orientará o auditor no desenvolvimento do plano de auditoria. Ao desenvolver a estratégia de auditoria, o auditor precisa:
- identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;
 - definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas.
 - considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho;
 - considerar os resultados das atividades preliminares e, quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo auditor é relevante para o trabalho na entidade auditada;

¹² ISSAI 1210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

- determinar a natureza, época e extensão de recursos necessários para realizar o trabalho;
- considerar os resultados e conhecimentos obtidos das auditorias operacionais e outras atividades de auditoria relevantes para a entidade auditada, incluindo as implicações de recomendações anteriores;
- considerar e avaliar as expectativas do legislativo e de outros usuários relevantes do relatório de auditoria.

82. O auditor deve planejar a auditoria apropriadamente para assegurar que ela seja conduzida de uma maneira eficaz e eficiente.

83. O auditor deve preparar um plano de auditoria, que deve incluir a descrição de:

- a natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco planejados;
- a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;
- outros procedimentos de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis. Tais procedimentos podem incluir ou descrever: uma revisão do marco legal para a auditoria; uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada; as razões para realizar a auditoria; os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada; os objetivos e o alcance da auditoria; a abordagem da auditoria; as características da evidência de auditoria a ser coletada, e os procedimentos necessários para coletar e analisar a evidência; os recursos necessários; um cronograma para a auditoria; a forma, o conteúdo e os usuários do relatório do auditor e da carta da administração.

84. A estratégia global e o plano de auditoria devem ser documentados. Eles também devem ser atualizados, conforme necessário, durante o curso da auditoria.

Entendimento da entidade auditada

85. O auditor deve ter um entendimento da entidade auditada e de seu ambiente, incluindo os procedimentos de controle interno que sejam relevantes para a auditoria.

86. Entender os diferentes aspectos da organização e seu ambiente permite que o auditor planeje e realize a auditoria de forma eficaz. O entendimento necessário incluirá:

- o ambiente, os regulamentos e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- a natureza da entidade auditada, incluindo seu modo de operação, estrutura de governança, financiamento (para permitir que o auditor entenda as classes de transações, saldos contábeis e divulgações esperados nas demonstrações financeiras), e a seleção e aplicação das políticas contábeis, incluindo as razões de alterações nessas;
- mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade auditada;
- decisões iniciadas fora da entidade auditada, como resultado de processos políticos, tais como novos programas ou restrições orçamentárias;
- leis e regulamentos específicos a que a entidade auditada está sujeita, e o impacto potencial do não cumprimento dessas normas;
- estratégias e objetivos de programas, que podem incluir elementos de políticas públicas e, portanto, ter implicações na avaliação de risco;

- estruturas de governança afetadas pela estrutura legal da entidade auditada, por exemplo, se a entidade é um ministério, departamento, agência ou outro tipo de órgão do setor público.
87. Para obter um entendimento do ambiente de controle, pode ser relevante considerar a comunicação da entidade auditada e a aplicação de valores de integridade e ética, seu comprometimento com a competência, participação dos responsáveis pela governança, a filosofia e estilo operacional da administração, a estrutura organizacional, a existência e o nível da atividade de auditoria interna, a atribuição de autoridade e responsabilidade, e as políticas e práticas de recursos humanos.
88. Evidências de auditoria relevantes podem ser obtidas por meio de uma combinação de indagações e de outros procedimentos de avaliação de risco, tais como a comprovação de respostas a indagações mediante observação ou inspeção de documentos. Por exemplo, por meio de entrevistas com gestores e funcionários, o auditor pode obter um entendimento de como a administração compartilha com o pessoal a sua visão sobre práticas de negócios e comportamento ético com a equipe. O auditor pode então determinar se os controles relevantes foram implementados considerando, por exemplo, se a administração possui um código de conduta escrito e se atua de acordo com esse código.
89. Como parte do processo de entendimento, o auditor também deve considerar se a entidade auditada tem um procedimento para a identificação de riscos de negócios relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras, e se adicionalmente estima a significância desses riscos avaliando a probabilidade de sua ocorrência. Se tal procedimento foi estabelecido, o auditor precisa obter um entendimento dele e de seus resultados.
90. O entendimento do auditor sobre o controle interno relevante para as demonstrações financeiras pode incluir as seguintes áreas:
- as classes de transações nas operações da entidade auditada que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
 - os procedimentos, tanto os manuais quanto os que usam a tecnologia da informação (TI), pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme a necessidade, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações financeiras;
 - os registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações financeiras utilizadas para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui procedimentos para corrigir informações incorretas e para transferir informações para o razão geral;
 - como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativas para as demonstrações financeiras, que não sejam transações;
 - o processo usado para elaborar as demonstrações financeiras da entidade auditada, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas;
 - controles sobre os lançamentos no livro diário, incluindo lançamentos fora do padrão usados para registrar transações ou ajustes não usuais ou não recorrentes;
 - controles relevantes relacionados à conformidade com normas;
 - controles relacionados ao monitoramento de desempenho em relação ao orçamento;
 - controles relacionados à transferência de dotações orçamentárias para outras entidades auditadas;
 - controles de dados classificados como de segurança nacional e dados pessoais sensíveis, tais como informações fiscais e de saúde; e

- supervisão e outros controles realizados por partes externas à entidade auditada em áreas como:
 - conformidade com leis e regulamentos, tais como aquisições públicas;
 - execução do orçamento;
 - outras áreas definidas pela legislação ou pelo mandato para realizar auditoria e
 - prestação de contas da gestão.

91. Uma auditoria não requer um entendimento de todas as atividades de controle relacionadas a cada classe significativa de transações, saldo de conta e divulgação das demonstrações financeiras, ou para cada afirmação relevante nessas demonstrações. No entanto, um entendimento dos controles de uma entidade auditada e, se relevante, os controles governamentais, não é suficiente para provar a sua eficácia operacional, a menos que certo grau de automação forneça consistência à implementação dos controles.

Avaliação de risco

92. O auditor deve avaliar os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações, para fornecer uma base para procedimentos adicionais de auditoria.

93. Os procedimentos de avaliação de risco podem incluir:

- indagações à administração e aos funcionários da entidade auditada que, no julgamento do auditor, possam ter informações que poderiam ajudar na identificação de riscos de distorções relevantes devido a fraude ou erro;
- procedimentos analíticos;
- observação e inspeção.

94. Os riscos de distorção relevante devem ser identificados e avaliados tanto no nível das demonstrações financeiras quanto no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações, para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria. Para este propósito, o auditor deve:

- identificar os riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, examinando controles relevantes relacionados com os riscos e considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras;
- avaliar os riscos identificados e determinar se eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações.
- relacionar os riscos identificados com o que poderia dar errado no nível de afirmação, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar; e
- considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a distorção potencial é de magnitude que possa resultar em distorção relevante.

95. Como parte da avaliação de risco, o auditor determina se quaisquer dos riscos identificados são, no julgamento do auditor, significativos. A exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco. Ao exercer julgamento quanto a quais riscos são significativos, o auditor deve considerar, pelo menos o seguinte:

- se o risco é um risco de fraude;
- se o risco está relacionado a desenvolvimentos significativos recentes, econômicos, contábeis ou de outro tipo e, portanto, exija atenção específica;
- a complexidade das transações;
- se o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- o grau de subjetividade na mensuração das informações financeiras relacionadas ao risco, especialmente as mensurações que envolvem uma vasta gama de incertezas de mensuração;
- se o risco envolve transações significativas que estejam fora do curso normal do negócio da entidade auditada, ou que, de outra forma, pareça ser não usual; e
- se o risco também afeta a conformidade com leis e regulamentos.

96. A identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nos níveis de demonstrações financeiras e afirmações, e os controles relacionados sobre os quais o auditor tenha obtido entendimento, devem ser suficientemente documentados.

Respostas aos riscos avaliados

97. O auditor deve agir apropriadamente para abordar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras.

98. Respostas aos riscos avaliados incluem planejar procedimentos de auditoria que abordem os riscos, tais como procedimentos substantivos e testes de controles. Procedimentos substantivos incluem tanto os testes de detalhes quanto procedimentos analíticos substantivos de classes de transações, saldos de contas e divulgações.

99. A natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria baseiam-se e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações. Ao planejar os procedimentos de auditoria necessários, o auditor deve considerar as razões para a avaliação atribuída ao risco de distorção relevante no nível de afirmações para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações. Tais razões podem incluir o risco inerente de transações (a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares de classes de transações, saldos de contas ou divulgações) e o risco de controle (se a avaliação de risco leva em conta os controles relevantes).

100. O exame do risco de controle requer que o auditor obtenha evidência de que os controles estão operando efetivamente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade¹³ operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos).

101. Ao planejar e executar testes dos controles relevantes para obter evidência suficiente e apropriada quanto à sua efetividade operacional, o auditor deve considerar que, quanto maior a confiança depositada na efetividade de um controle, mais persuasiva deve ser a evidência de auditoria obtida.

102. O auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas e divulgações significativas, independentemente dos riscos avaliados de distorção relevante.

¹³ 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).

103. O auditor deve sempre realizar alguns testes substantivos, independentemente de os controles já terem sido testados. Além disso, se o auditor determinar que um risco avaliado de distorção relevante no nível de afirmações é significativo, procedimentos substantivos devem ser executados especificamente para responder àquele risco. Quando a abordagem de um risco significativo consiste somente em procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes.

Considerações relacionadas à fraude em uma auditoria de demonstrações financeiras

- 104. O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras decorrente de fraude, obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude e responder adequadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.**
105. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraudes é da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize fortemente a prevenção da fraude (limitando oportunidades para que haja fraude) e a dissuasão da fraude (dissuadir indivíduos de cometer fraudes por causa da probabilidade de detecção). O auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções relevantes, causadas por fraude ou erro.
106. Distorções nas demonstrações financeiras podem surgir tanto de fraude quanto de erro. O fator que distingue as duas situações é se a ação que resultou em distorção foi intencional ou não intencional. Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, o auditor está preocupado somente com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações financeiras. Dois tipos de distorções intencionais são relevantes para o auditor – as que resultam em relatórios financeiros fraudulentos e as que resultam em apropriação indébita de ativos.
107. Espera-se que o auditor mantenha uma atitude de ceticismo profissional durante toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude tanto no nível das demonstrações financeiras quanto no nível de afirmações para as classes de transações, saldos de contas e divulgações, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança. Na execução dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para obter um entendimento da entidade auditada e do seu ambiente, o auditor deve procurar obter informação que possa ser usada para identificar riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
108. Áreas em que os auditores devem estar alertas para riscos de fraude que levam a distorções relevantes podem incluir aquisições, subvenções, privatizações, deturpação intencional de resultados ou de informações e mau uso de autoridade ou poder. Ao desenvolver normas baseadas nesses princípios fundamentais, a orientação sobre áreas de risco de fraude contida na ISSAI 1240 pode ser útil.
109. Requisitos para a comunicação de fraudes no setor público podem ser objeto de dispositivos específicos no mandato para realizar auditoria ou leis ou regulamentos relacionados, e o auditor pode ser obrigado a comunicar tais assuntos a partes externas à entidade auditada, tais como autoridades reguladoras e responsáveis pela aplicação das leis. Em alguns ambientes, pode haver a obrigação específica de comunicar indícios de fraudes a órgãos investigativos e, até mesmo, de cooperar com tais órgãos para determinar se ocorreu fraude ou abuso. Em outros ambientes, os auditores podem ser

obrigados a informar circunstâncias que possam indicar a possibilidade de fraude ou abuso ao órgão jurisdicional competente ou para a parte apropriada do governo ou do legislativo, tais como promotores, a polícia ou (se for pertinente à legislação) a terceiros que possam ser afetados. Auditores devem também considerar que o uso de dinheiro público tende a elevar o perfil de fraude. Como resultado, os auditores podem precisar ser responsáveis a expectativas públicas em relação à detecção de fraudes. A ISSAI 1240 faz referência à possibilidade de se estender as responsabilidades de relatórios dentro do setor público, de modo a abordar preocupações sobre a prestação de contas públicas.

Considerações sobre continuidade operacional

110. **O auditor deve considerar se existem eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade auditada.**
111. Demonstrações financeiras são normalmente elaboradas no pressuposto de que a entidade auditada está em operação e continuará a cumprir suas obrigações estatutárias em futuro previsível. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade operacional é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras levam em consideração todas as informações disponíveis em um futuro previsível. Demonstrações financeiras para propósitos gerais são elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, a menos que o legislativo tenha decidido liquidar a entidade auditada ou que ela deva cessar suas operações.
112. O pressuposto de continuidade operacional pode ter pouca ou nenhuma relevância para entidades “comuns” do setor público, tais como as que são custeadas com dotações do orçamento público. Quando tais organizações são abolidas ou fundidas com outras, seus ativos e passivos são normalmente assumidos por outras entidades do setor público. Para alguns tipos de entidades, tais como empresas governamentais e joint ventures com outras entidades (incluindo entidades do setor privado que operam em formatos legais que preveem responsabilidade limitada ao proprietário), esse pode não ser o caso. A responsabilidade pela implementação de programas de governo pode também ser terceirizada para organizações do setor privado, tais como ONGs e empresas privadas, mas os programas, ainda assim, podem ser auditados pela EFS. Existe uma tendência geral de terceirização, tornando o pressuposto de continuidade operacional, bem como o julgamento do auditor a esse respeito, cada vez mais relevante para a auditoria do setor público.
113. Algumas estruturas de relatórios financeiros contêm um requisito explícito para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de a entidade continuar em operação, bem como normas referentes a assuntos a serem considerados e divulgações a serem feitas a esse respeito. Considerando que o pressuposto de continuidade operacional é um princípio fundamental na elaboração de demonstrações financeiras, a administração deve avaliar a capacidade de continuidade operacional da entidade, mesmo se a estrutura de relatório financeiro não incluir uma exigência explícita para isso.
114. O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração e apresentação de demonstrações financeiras, e deve concluir se existe qualquer incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade. Se as demonstrações financeiras foram elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, mas, no julgamento do auditor, o uso do pressuposto é inapropriado, ele deve expressar uma opinião adversa. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado nas circunstâncias e uma adequada divulgação é

feita nas demonstrações financeiras, porém existe incerteza significativa, ele deve expressar uma opinião sem ressalvas e incluir um parágrafo de ênfase. Se tal divulgação não for feita nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a ISSAI 1705¹⁴.

115. O grau de consideração dependerá dos fatos em cada caso, e avaliações de pressuposto de continuidade operacional não são baseadas no teste de solvência geralmente aplicado a empresas de negócios. Em certas circunstâncias, embora os testes usuais de continuidade operacional sobre liquidez e solvência possam parecer desfavoráveis, outros fatores podem sugerir, no entanto, que a entidade auditada está em continuidade operacional. Por exemplo:

- ao avaliar se um governo tem capacidade de continuidade operacional, o poder de impor tarifas ou impostos pode permitir a algumas entidades auditadas serem consideradas como em continuidade operacional, mesmo que estejam operando por períodos extensos com patrimônio líquido negativo; e
- a avaliação da posição patrimonial e financeira de uma entidade auditada numa demonstração individual, na data do balanço, pode sugerir que o uso do pressuposto de continuidade operacional na elaboração de sua demonstração financeira não é apropriado. No entanto, pode haver acordos ou contratos de financiamentos plurianuais que garantirão a continuidade operacional da entidade auditada.

116. De um modo geral, determinar se o pressuposto de continuidade operacional é apropriado é mais relevante para as entidades individuais auditadas do que para o governo como um todo. No caso de entidades individuais auditadas, antes de concluir que o uso do pressuposto de continuidade operacional é adequado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras podem precisar considerar uma vasta gama de fatores ligados ao desempenho, atual e esperado, à reestruturação potencial ou anunciada de unidades organizacionais, à estimativa de receita ou a probabilidade de continuidade de financiamento governamental, e às fontes potenciais de substituição de financiamento.

117. Ao realizar procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve verificar se existem eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade auditada. Ao formar uma visão da capacidade de continuidade operacional da entidade auditada, o auditor deve examinar dois fatores separados, mas que às vezes se sobrepõem:

- o risco mais comum, associado com mudanças na direção política (por exemplo, quando há uma mudança de governo); e
- o risco menos comum, operacional ou de negócios (por exemplo, quando uma entidade auditada tem capital de giro insuficiente para continuar suas operações no nível existente).

Considerações relacionadas a leis e regulamentos em uma auditoria de demonstrações financeiras

118. O auditor deve identificar os riscos de distorção relevante devido a não conformidade direta e material com leis e regulamentos. A identificação de tais riscos deve ser baseada em um entendimento geral da estrutura legal e

¹⁴ ISSAI 1705 – Modificações na Opinião no Relatório do Auditor Independente.

regulamentar aplicável ao ambiente específico no qual a entidade auditada opera, incluindo a forma como a entidade está em conformidade com essa estrutura.

O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à conformidade com leis e regulamentos geralmente reconhecidos por ter um efeito direto e material na determinação dos valores e divulgações relevantes nas demonstrações financeiras.

119. Espera-se que o auditor obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras, consideradas como um todo, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. No entanto, o auditor não é responsável pela prevenção e pela não conformidade e não se pode esperar que detecte todas as violações de leis e regulamentos.
120. Ao realizar uma auditoria de demonstrações financeiras em conformidade com normas baseadas em ou consistentes com a ISSAI 200, o auditor precisa ter um entendimento da estrutura legal e regulamentar aplicável à entidade.
121. O efeito de leis e regulamentos sobre as demonstrações financeiras varia consideravelmente. As leis e os regulamentos aos quais a entidade auditada está sujeita constituem a estrutura legal e regulamentar aplicável. As disposições de algumas leis ou regulamentos têm um efeito direto nas demonstrações financeiras no sentido de que determinam a natureza de valores e divulgações reportadas. Outras leis ou regulamentos requerem conformidade pela administração ou estabelecem as disposições sob os quais a entidade auditada tem permissão para conduzir suas operações, mas não têm um efeito direto sobre as demonstrações financeiras da entidade.
122. A não conformidade com leis e regulamentos pode resultar em multas, litígio ou outras consequências para a entidade auditada, que podem ter um efeito relevante sobre as demonstrações financeiras.
123. No setor público, a distribuição de subvenções e subsídios por uma agência pode estar sujeita a leis e regulamentos específicos que terão um impacto direto nas demonstrações financeiras. Frequentemente, a estrutura de relatório financeiro pode também incluir informações tais como um relatório orçamentário, relatório de dotações ou relatório de desempenho. Nos casos em que a estrutura de relatório financeiro incluir tais informações, o auditor pode precisar considerar as leis e os regulamentos específicos que possam afetá-la, direta ou indiretamente.
124. Questões envolvendo não conformidade com leis e regulamentos, que venham ao conhecimento do auditor durante o curso da auditoria, devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança, salvo quando tais questões forem claramente sem consequências. No entanto, o mandato para realizar auditoria ou as obrigações das entidades públicas decorrentes da legislação, regulamentos, diretrizes ministeriais, requisitos de políticas governamentais ou de resoluções do legislativo, podem resultar em objetivos adicionais, tais como a responsabilidade de relatar todos os casos de não conformidades com as normas, mesmo quando são claramente sem consequências.
125. Esse escopo mais amplo de relatório pode, por exemplo, incluir a obrigação de expressar uma opinião separada quanto ao cumprimento, pela entidade auditada, das leis e regulamentos, ou de relatar casos de não conformidade. Esses objetivos adicionais são abordados na ISSAI 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade e

diretrizes relacionadas¹⁵. No entanto, mesmo onde não houver tais objetivos adicionais, pode haver expectativas do público em geral no que diz respeito a não conformidade com normas nos relatórios. Os auditores devem, portanto, ter em mente tais expectativas e estar alerta para os casos de não conformidade.

Evidência de auditoria

126. **O auditor deve executar procedimentos de auditoria de maneira a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e assim tirar conclusões para fundamentar sua opinião.**
127. Procedimentos de auditoria devem ser apropriados às circunstâncias com o objetivo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. A evidência de auditoria inclui informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações financeiras e de outras fontes. O auditor deve considerar tanto a relevância como a confiabilidade da informação a ser usada como evidência de auditoria. Uma auditoria de demonstrações financeiras não envolve a autenticação de documentos e o auditor não está treinado para ser, nem se espera que ele seja, um especialista nesse tipo de autenticação. Contudo, o auditor deve considerar a confiabilidade da informação a ser usada como evidência, incluindo fotocópias, fac-símile, documentos filmados, digitalizados ou outros documentos eletrônicos e levar em conta, quando relevantes, os controles sobre a sua preparação e manutenção.
128. A evidência de auditoria deve ser suficiente e apropriada. Suficiência é a medida da quantidade da evidência, enquanto a adequação refere-se à qualidade da evidência – sua relevância e confiabilidade. A quantidade de evidência necessária depende do risco de distorção material da informação sobre o objeto da auditoria (quanto maior o risco, maior o nível de evidência que, provavelmente, será exigido) e também pela qualidade de tal evidência (quanto mais elevada a qualidade, menor o nível de evidência que será exigido). Dessa forma, a suficiência e adequação da evidência estão inter-relacionadas. No entanto, a simples obtenção de mais evidência não compensa a sua baixa qualidade.
129. A confiabilidade da evidência é influenciada por sua fonte e natureza, e depende das circunstâncias específicas nas quais foi obtida. Generalizações sobre a confiabilidade de vários tipos de evidência podem ser feitas – mas com exceções importantes. Mesmo quando a evidência foi obtida de fontes externas à entidade auditada, tais como confirmações externas, podem existir circunstâncias que podem afetar a confiabilidade da informação. Reconhecendo que podem existir exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência podem ser úteis:
- a evidência é mais confiável quando é obtida de fontes independentes, externas à entidade auditada;
 - a evidência gerada internamente é mais confiável quando os controles relacionados são efetivos;
 - a evidência obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de um controle) é mais confiável que aquela obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação sobre a aplicação de um controle);
 - a evidência é mais confiável quando existente na forma documental, seja em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo (por exemplo, uma ata de reunião elaborada simultaneamente é mais confiável do que um relato verbal subsequente do que foi discutido);

¹⁵ ISSAI 4000 – Diretrizes de Auditoria de Conformidade – Introdução Geral, e ISSAI 4200 – Diretrizes de Auditoria de Conformidade Relacionada à Auditoria de Demonstrações Financeiras.

- a evidência fornecida por documentos originais é mais confiável do que a fornecida em fotocópias ou fac-símiles.

130. Mais segurança é geralmente proporcionada a partir de evidência consistente obtida de diferentes fontes ou de natureza diferente, do que a partir de itens de evidência individualmente considerados. Adicionalmente, a obtenção de evidência de fontes diferentes ou de natureza diferente pode indicar que a evidência de item individual não é confiável.

131. A evidência de auditoria pode ser obtida por meio de testes dos registros contábeis. Assim como leva em conta informações que suportam e corroboram as afirmações da administração, deve-se também ter em conta quaisquer informações que contradigam essas afirmações. No caso de demonstrações financeiras do setor público, a administração pode frequentemente afirmar que transações e eventos foram realizados de acordo com a legislação ou normas devidas, e tais afirmações podem muito bem estar dentro do escopo de uma auditoria financeira. Pode também ser necessário que os auditores do setor público considerem os requisitos e orientações contidos nos Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade e as diretrizes relacionadas¹⁶ ao desenvolver ou adotar normas em tais casos.

132. Ao adotar ou desenvolver normas de auditoria, as EFS devem também considerar a necessidade de requisitos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada em relação a:

- uso de confirmações externas como evidência de auditoria;
- evidência de auditoria resultante de procedimentos analíticos e diferentes técnicas de amostragem de auditoria;
- evidência resultante do uso de mensuração a valor justo, se pertinente;
- evidência de auditoria quando a entidade auditada tiver partes relacionadas;
- evidência de auditoria quando a entidade auditada usa organizações prestadoras de serviços de contabilidade;
- evidência de auditoria resultante do uso do trabalho de auditoria interna ou, quando permitido por lei ou regulamento e considerado relevante, a assistência direta de auditores internos;
- evidência de auditoria de especialistas externos;
- uso de representações escritas para suportar a evidência de auditoria.

Maiores orientações sobre tais procedimentos e requisitos estão incluídas nas ISSAI do nível 4, que podem ajudar as EFS no desenvolvimento de requisitos adicionais nessas áreas.

133. Em certos ambientes, como tribunais de contas, os auditores podem estar sujeitos a leis e regulamentos que lhes exijam compreender e seguir procedimentos precisos relacionados a regras de evidência. Auditores do setor público devem familiarizar-se com tais políticas e procedimentos que descrevam requisitos adicionais relacionados à evidência de auditoria e são elaborados para assegurar o cumprimento das regras aplicáveis.

¹⁶ISSAI 400, 4000 e 4200.

Consideração de eventos subsequentes

134. O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações financeiras foram identificados. O auditor deve também responder adequadamente aos fatos que se tornaram conhecidos após a data de seu relatório e que, se fossem conhecidos naquela data, poderiam tê-lo levado a alterar o seu relatório.

135. Procedimentos devem ser executados para cobrir o período entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, ou o mais próximo possível. Não se espera, contudo, que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria para assuntos para os quais os procedimentos de auditoria anteriormente aplicados fornecem conclusões satisfatórias. As demonstrações financeiras podem ser afetadas por certos tipos de eventos subsequentes (aqueles ocorridos após a data das demonstrações financeiras). Muitas estruturas de relatório financeiro referem-se especificamente a esses eventos. Normalmente, dois tipos de eventos são identificados:

- a) eventos que fornecem evidência de condições existentes na data das demonstrações financeiras; e
- b) eventos que fornecem evidência de condições que surgiram após a data das demonstrações financeiras.

136. Os procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada podem incluir:

- passos para obter um entendimento sobre quaisquer procedimentos estabelecidos pela administração para assegurar que eventos subsequentes sejam identificados;
- indagações à administração;
- exame minucioso de atas;
- exame minucioso das demonstrações financeiras intermediárias mais recentes da entidade, se houver.

Ao fazer indagações à administração, os auditores podem precisar considerar eventos subsequentes que sejam relevantes para a capacidade de a entidade governamental atingir os objetivos de seus programas e que, portanto, podem afetar a apresentação de informações de desempenho nas demonstrações financeiras.

137. O auditor não tem obrigação de realizar quaisquer procedimentos de auditoria em relação às demonstrações financeiras após a data do seu relatório. Entretanto, se, após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras, o auditor tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia ter levado o auditor a alterar seu relatório, medidas adequadas devem ser tomadas. Tais medidas incluem:

- discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança,
- determinar se as demonstrações financeiras precisam ser alteradas e, caso afirmativo,
- indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações financeiras.

138. Caso a administração não tome as providências necessárias para garantir que qualquer um que tenha recebido as demonstrações financeiras, emitidas anteriormente, seja informado sobre a situação, e não altere as demonstrações financeiras nas circunstâncias em que o auditor considere necessário, o auditor deve notificar a administração e os responsáveis pela governança de que procurará evitar que, no futuro, terceiros confiem naquele relatório do auditor. Isso pode implicar a busca de apoio jurídico e a elaboração de um relatório para o órgão estatutário apropriado. Maiores orientações estão incluídas na ISSAI 1560¹⁷.

Avaliação de distorções

139. O auditor deve manter um registro completo das distorções identificadas durante a auditoria e comunicar à administração e aos responsáveis pela governança, quando apropriado e em tempo hábil, todas as distorções registradas durante o curso da auditoria.

140. As distorções não corrigidas devem ser avaliadas quanto à materialidade, individualmente ou em conjunto, para determinar que efeito elas podem ter na opinião a ser dada no relatório do auditor.

141. O auditor deve requerer que a administração corrija as distorções e, se a administração recusar-se a corrigir algumas ou todas as distorções comunicadas, o auditor deve averiguar as razões. Ao avaliar se as demonstrações financeiras como um todo estão distorcidas, o auditor deve considerar as razões dadas para as não correções. Os responsáveis pela governança devem ser notificados sobre as distorções não corrigidas e sobre os efeitos que elas podem ter, individualmente ou em conjunto, sobre a opinião no relatório do auditor. A notificação do auditor deve identificar individualmente as distorções relevantes não corrigidas em classes de transações, saldos contábeis ou divulgações.

142. As distorções que são claramente triviais normalmente não precisam ser comunicadas, salvo se o auditor é exigido, por mandato, a reportar todas as distorções. O auditor precisa determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou de forma agregada. Para esse fim, o auditor deve considerar:

- a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações financeiras como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência;
- o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações financeiras como um todo.

Orientações adicionais sobre a avaliação de distorções estão incluídas na ISSAI 1450¹⁸.

Formação de opinião e emissão do relatório sobre as demonstrações financeiras

143. O auditor deve formar uma opinião com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A opinião deve expressar claramente, por meio de um relatório escrito, que também descreve a base para a referida opinião.

¹⁷ ISSAI 1560 – Eventos Subsequentes.

¹⁸ ISSAI 1450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.

144. Os objetivos de uma auditoria financeira no setor público são frequentemente mais amplos do que expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. O mandato para realizar auditoria, ou a legislação, os regulamentos, as diretrizes ministeriais, os requisitos de políticas governamentais ou de resoluções do legislativo, podem incluir objetivos adicionais de igual importância para a opinião sobre as demonstrações financeiras. Esses objetivos adicionais podem incluir responsabilidades de auditoria e relatório relacionadas, por exemplo, a quaisquer achados de não conformidade com normas. No entanto, mesmo quando objetivos adicionais não são estabelecidos, pode haver expectativas do público em geral no que diz respeito ao relato de não conformidade com normas ou à eficácia de controles internos.
145. Auditores com responsabilidades relacionadas à elaboração de relatórios sobre conformidade ou não conformidade com normas podem observar os Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade e as diretrizes relacionadas¹⁹.
146. Para formar uma opinião, o auditor deve primeiro concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras tomadas em conjunto estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração:
- a) se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada;
 - b) se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto;
 - c) as avaliações do auditor sobre os seguintes pontos, que são levados em consideração quando da determinação da forma de opinião:
 - se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, tais como possíveis tendenciosidades nos julgamentos da administração;
 - se as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contábeis selecionadas e aplicadas;
 - se as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
 - se as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
 - se as informações apresentadas nas demonstrações financeiras são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
 - se as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações financeiras;
 - se a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração, é apropriada;
 - se as demonstrações financeiras fazem referência ou descrevem adequadamente à estrutura de relatório financeiro aplicável.
 - d) quando as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a conclusão deve também considerar se as demonstrações financeiras propiciam uma apresentação adequada:

¹⁹ ISSAI 400, 4000 e 4200.

- em termos de apresentação geral, estrutura e conteúdo;
- se as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, apresentam adequadamente as transações e os eventos subjacentes.

Forma de opinião

147. O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o marco referencial financeiro aplicável.

Se o auditor concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras tomadas em conjunto não estão livres de distorções relevantes, ou não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras tomadas em conjunto estão livres de distorções relevantes, ele deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria, de acordo com a seção “Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor”.

148. Se as demonstrações financeiras preparadas de acordo com os requisitos de uma estrutura de apresentação adequada não atingem uma apresentação adequada, o auditor deve discutir o assunto com a administração e, dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e de como o assunto é resolvido, determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório de auditoria.

Elementos requeridos no relatório do auditor

149. O relatório do auditor deve ser em forma escrita e conter os seguintes elementos:

- Um título que indique claramente que é o relatório de um auditor independente;
- Um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho;
- Um parágrafo introdutório que (1) identifique a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas, (2) afirme que as demonstrações financeiras foram auditadas, (3) identifique o título de cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras, (4) faça referência ao resumo das principais políticas contábeis e demais notas explicativas, e (5) especifique a data ou período coberto por cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras.
- Uma seção com o título “Responsabilidade da administração pelas demonstrações financeiras”, declarando que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.
- Uma seção com o título “Responsabilidade do auditor”, declarando que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião com base na auditoria de demonstrações financeiras, e descrevendo que uma auditoria envolve procedimentos para obter evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações financeiras, sendo que os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor quanto a, entre outros, os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, independentemente se causadas por fraude ou erro. Ao realizar a avaliação de risco, o auditor deve considerar controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações financeiras pela entidade e deve planejar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias. Essa seção deve também fazer referência à avaliação da adequação das políticas contábeis utilizadas e à razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem

como à apresentação geral das demonstrações financeiras. Deve ser declarado se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião.

- Uma seção com o título “Opinião”, que deve utilizar uma das seguintes frases, consideradas equivalentes, ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada:
 - *as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes,... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável];* ou
 - *as demonstrações financeiras apresentam uma visão correta e adequada... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].*

Ao expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações financeiras são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

Se a estrutura de relatório financeiro aplicável, indicada na opinião do auditor, não for as IPSAS ou as IFRS, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura.

- Se for requerido, ou conforme determinado pelo auditor, deve ser incluída uma seção com o título “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” ou de outra forma, conforme apropriado ao conteúdo da seção, para abordar outras responsabilidades que devam ser tratadas no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras, que são complementares à sua responsabilidade para emissão do relatório sobre as referidas demonstrações financeiras.
- A assinatura do auditor.
- A data em que o auditor obteve evidência apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, incluindo evidência de que:
 - todas as demonstrações que compõem as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, foram elaboradas e
 - as pessoas com autoridade reconhecida afirmam que assumem as responsabilidades pelas demonstrações financeiras.
- O local e a jurisdição onde o auditor atuou.

150. Além da opinião, o auditor pode ser requerido, por lei ou regulamento, a relatar observações e achados que não afetaram a opinião e quaisquer recomendações feitas como resultado disso. Esses elementos devem estar claramente separados da opinião.

Modificações de opinião no relatório do auditor

151. O auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor se for concluído que, com base na evidência de auditoria obtida, as demonstrações financeiras como um todo não estão livres de distorção relevante, ou se o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante. Os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada: uma opinião com ressalva, uma opinião adversa e uma abstenção de opinião.

Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor

152. A decisão sobre qual tipo de opinião modificada é apropriada depende:

- da natureza do assunto que deu origem à modificação – ou seja, se as demonstrações financeiras apresentam distorção relevante ou, no caso em que foi impossível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, podem apresentar distorção relevante; e
- do julgamento do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações financeiras.

153. O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando: (1) tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações financeiras; ou (2) se o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, mas conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes, mas não generalizados.

154. O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações financeiras.

155. O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados. Se, depois de aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que a administração impôs uma limitação ao alcance da auditoria que ele considere provavelmente resultar na necessidade de expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor deve solicitar que a administração retire a limitação.

156. Quando expressar uma opinião de auditoria modificada, o auditor deve também modificar o título da seção para corresponder ao tipo de opinião emitida. A ISSAI 1705²⁰ fornece orientações adicionais sobre a linguagem específica a ser usada ao expressar uma opinião modificada e na descrição da responsabilidade do auditor. Ela também inclui exemplos ilustrativos de relatórios.

Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor

157. Se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que é de tal importância que é fundamental para seu entendimento dessas demonstrações, desde que tenha obtido evidência suficiente e apropriada de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações financeiras, o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase no relatório. Parágrafos de ênfase devem referir-se somente a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras.

158. Um parágrafo de ênfase deve:

- ser incluído imediatamente após a opinião;
- usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado;

²⁰ ISSAI 1705 – Modificações na Opinião do Relatório do Auditor Independente.

- incluir uma referência clara ao assunto que está sendo enfatizado e indicar onde as informações relevantes que descrevem completamente o assunto podem ser encontradas nas demonstrações financeiras e
- indicar que a opinião do auditor não está modificada no que diz respeito ao assunto enfatizado.

159. Se o auditor considerar necessário comunicar um assunto, além daqueles apresentados ou divulgados nas demonstrações financeiras, que, no seu julgamento, é relevante para o entendimento, pelos usuários da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do relatório, e contanto que isso não seja proibido por lei ou regulamento, ele deve fazê-lo em um parágrafo com o título “Outros Assuntos”, ou outro título apropriado. Esse parágrafo deve aparecer imediatamente após a opinião e de qualquer parágrafo de ênfase.

160. Se o auditor espera incluir um ou ambos os parágrafos no relatório, ele deve comunicar essa expectativa bem como a redação de tais parágrafos aos responsáveis pela governança. O auditor pode ser também requerido ou decidir notificar outras partes, com o legislativo, além dos responsáveis pela governança.

161. Os mandatos ou as expectativas da auditoria do setor público podem ampliar as circunstâncias nas quais seria relevante incluir um parágrafo de ênfase (relativo a um assunto adequadamente divulgado nas demonstrações financeiras) ou um parágrafo de outros assuntos (relativo a informações não divulgadas nas demonstrações financeiras).

Informações comparativas – valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas

162. Informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras referentes a um ou mais períodos anteriores. O auditor deve determinar se as demonstrações financeiras incluem as informações comparativas requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, e se essas informações estão classificadas adequadamente. Para tanto, o auditor deve avaliar se:

- as informações comparativas estão de acordo com os valores e outras divulgações que foram apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, se foram retificadas e
- as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve mudanças nas políticas contábeis, se essas mudanças foram registradas de maneira apropriada e adequadamente apresentadas e divulgadas.

163. Se o auditor toma conhecimento, durante o período corrente, de uma possível distorção relevante nas informações comparativas, o auditor deve executar os procedimentos adicionais de auditoria necessários nas circunstâncias para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe uma distorção relevante.

164. Informações comparativas podem tomar a forma de valores correspondentes, que são incluídos como parte integrante das demonstrações financeiras do período corrente, e destinam-se a serem lidas somente em relação aos valores e outras divulgações relacionadas ao período corrente. Quando valores correspondentes são apresentados, a opinião do auditor não deve se referir a eles, salvo nas seguintes circunstâncias:

- se o relatório do auditor no período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva, adversas ou uma abstenção de opinião e o assunto gerou a modificação não está resolvido, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva

- ou adversa em seu relatório sobre as demonstrações financeiras do período corrente, modificada em relação aos valores correspondentes nelas incluídos;
- se o auditor obtiver evidência de auditoria de que existe uma distorção relevante nas demonstrações financeiras do período anterior sobre as quais foi omitida uma opinião não modificada, e se os valores correspondentes não foram adequadamente ajustados ou não foram feitas divulgações apropriadas, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou uma opinião adversa em seu relatório sobre as demonstrações financeiras do período corrente;
 - se as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar em um parágrafo de outros assuntos que os valores correspondentes não foram auditados.

O auditor deve considerar essas circunstâncias usando o ano corrente para fins de comparação e as considerações relevantes para o ano corrente. Se demonstrações financeiras comparativas forem apresentadas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual elas são apresentadas e sobre qual uma opinião de auditoria foi expressa.

165. Ao emitir relatório sobre demonstrações financeiras do período anterior em conexão com a auditoria do período corrente, se a opinião atual do auditor sobre as demonstrações financeiras do período anterior diferir da opinião expressa anteriormente, o auditor deve divulgar as razões substantivas para a diferença em um parágrafo de outros assuntos.
166. Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor, além de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor deve especificar em um parágrafo de outros assuntos:
- que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor;
 - o tipo de opinião expressa pelo auditor antecessor e, se a opinião foi modificada, as razões para tal;
 - a data do relatório anterior (a menos que o relatório do auditor antecessor sobre as demonstrações financeiras do período anterior seja reemitido com as demonstrações financeiras atuais).
167. Se o auditor [atual] conclui que as demonstrações financeiras do período anterior, sobre o qual o auditor antecessor emitiu relatório sem modificação, estão afetadas por uma distorção relevante, o auditor [atual] deve comunicar a distorção para o nível apropriado da administração e aos responsáveis pela governança, bem como solicitar que o auditor antecessor seja informado a respeito. Se as demonstrações financeiras do período anterior forem alteradas e o auditor antecessor concordar em emitir um novo relatório sobre as demonstrações alteradas, o auditor [atual] deve emitir relatório somente sobre o período corrente.
168. Se as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar em um parágrafo de outros assuntos que as demonstrações financeiras comparativas não foram auditadas. Essa declaração, contudo, não isenta o auditor da necessidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que os saldos iniciais não contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente. Orientações adicionais sobre informações comparativas estão incluídas na ISSAI 1710²¹.

²¹ ISSAI 1720 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas.

Responsabilidades do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas

169. O auditor deve ler as outras informações a fim de identificar quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de um fato com as demonstrações financeiras auditadas. Se, ao ler outras informações, o auditor identificar uma inconsistência relevante ou uma distorção relevante de um fato, ele deve determinar se as demonstrações financeiras auditadas ou as outras informações precisam ser retificadas. A ação que o auditor deve tomar pode incluir a modificação da opinião do auditor, a retenção do seu relatório, retirar-se do trabalho (nos raros casos em que isso é possível no setor público), notificar os responsáveis pela governança, ou incluir um parágrafo de outros assuntos no relatório.
170. Se o auditor identificar uma inconsistência relevante ou uma distorção relevante de um fato que a administração se recuse a corrigir, o auditor deve notificar os responsáveis pela governança. Auditores podem também ser requeridos ou decidir notificar a terceiros, como o legislativo, além dos responsáveis pela governança. Orientações adicionais sobre as responsabilidades do auditor em relação a outros documentos estão incluídas na ISSAI 1720²².

Considerações especiais – auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais

171. O auditor deve determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro que foi aplicada na elaboração das demonstrações financeiras. Em uma auditoria de demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve obter um entendimento sobre:
- o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações financeiras;
 - os usuários previstos;
 - as providências tomadas pela administração para determinar que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.
172. Ao planejar e executar uma auditoria de demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve determinar se as circunstâncias do trabalho exigem que seja dada consideração especial à aplicação das ISSAI.
173. Ao formar uma opinião e elaborar o relatório sobre demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve cumprir os mesmos requisitos das demonstrações financeiras para propósitos gerais. O relatório do auditor sobre demonstrações financeiras para propósitos especiais deve:
- descrever o objetivo para o qual as demonstrações financeiras foram elaboradas; e
 - fazer referência à responsabilidade da administração por determinar que estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias, se a administração tem a opção de estruturas para utilizar na elaboração das demonstrações financeiras.
174. O auditor deve incluir um parágrafo de ênfase alertando os usuários para o fato de que as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura para

²² Responsabilidades do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Auditadas.

propósitos especiais e que, como resultado, elas podem não ser adequadas para outro propósito.

175. Orientações adicionais sobre as considerações especiais em relação a auditorias de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas para propósitos especiais estão incluídas na ISSAI 1800²³.

Considerações especiais – auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira.

176. No caso de uma auditoria de quadros isolados de demonstrações financeiras, ou de elementos específicos de uma demonstração financeira, o auditor deve primeiro determinar se a auditoria é praticável. Os princípios fundamentais se aplicam a auditorias de quadros isolados ou de elementos específicos de uma demonstração financeira, independentemente de o auditor também estar encarregado de auditar o conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade. Se o auditor não está também encarregado de auditar as demonstrações financeiras completas, o auditor deve determinar se a auditoria de quadros isolados de uma demonstração financeira, ou de elementos específicos dessas demonstrações financeiras, está de acordo com os princípios fundamentais estabelecidos nas normas de auditoria aplicáveis.
177. O auditor também deve determinar se a aplicação da estrutura de relatório financeiro resultará em uma apresentação que forneça divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam as informações contidas nos elementos ou quadros isolados das demonstrações financeiras, assim como o efeito de transações e eventos relevantes sobre essas informações.
178. O auditor deve considerar se a forma esperada da opinião é apropriada nas circunstâncias do trabalho, e deve adaptar os requisitos de relatório conforme necessário.
179. Se o auditor está encarregado de emitir um relatório sobre quadros isolados da demonstração financeira ou sobre elementos específicos de uma demonstração financeira, juntamente com o trabalho para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade, o auditor deve expressar uma opinião separada para cada trabalho.
180. Se a opinião no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade for modificada, ou se o relatório inclui um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, o auditor deve determinar o efeito que isso possa ter sobre o relatório que abrange quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras. Quando apropriado, o auditor deve, também, modificar a opinião ou incluir um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor sobre quadros isolados ou elementos específicos das demonstrações financeiras.
181. Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade, o auditor não poderá emitir uma opinião não modificada sobre quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras. Isso ocorre porque uma opinião não modificada pode contradizer a opinião adversa ou abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo. Requisitos e orientações adicionais

²³ ISSAI 1800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Elaboradas de Acordo com Estruturas para Propósitos Especiais.

sobre emissão desses relatórios, juntamente com a opinião sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras são fornecidos na ISSAI 1805²⁴.

Considerações relevantes para auditorias de demonstrações financeiras de grupos (incluindo demonstrações financeiras consolidadas do governo)

- 182. Auditores encarregados de examinar demonstrações financeiras de grupo devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações financeiras de todos os componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras de todo o governo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.**
183. Os princípios da ISSAI 200 aplicam-se a todas as auditorias de demonstrações financeiras do setor público, seja para componentes do governo ou todo o governo. Em situações em que o auditor está encarregado de auditar demonstrações financeiras de grupo, tais como contas de todo o governo, requisitos e considerações específicas podem ser aplicáveis. O auditor que está realizando uma auditoria de demonstrações financeiras de grupo é denominado auditor de grupo. O auditor de grupo deve estabelecer uma estratégia de auditoria de grupo e desenvolver um plano de auditoria de grupo. Os princípios para entender a entidade devem incluir um entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes, incluindo controles abrangentes no nível do grupo, assim como o processo de consolidação. O entendimento assim obtido deve ser suficiente para confirmar ou revisar a identificação inicial de componentes que provavelmente serão significativos para as demonstrações financeiras de grupo, e para avaliar os riscos de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro nos demonstrativos, nas demonstrações financeiras do grupo.
184. Componentes de demonstrações financeiras de grupo podem incluir órgãos, ministérios, secretarias, entidades, agências, empresas, fundos, unidades gestoras, ente subnacional, consórcios, e organizações não governamentais. Os componentes podem ser considerados significativos:
- devido a sua relevância financeira individual;
 - se, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo;
 - se envolverem assuntos que tenham alta sensibilidade pública, tais como questões de segurança nacional, projetos financiados por doadores, ou relatórios sobre receitas fiscais.
185. No setor público, pode ser difícil decidir quais componentes devem ser incluídos nas demonstrações financeiras de grupo. A aplicação da estrutura de relatório financeiro pode resultar na exclusão de um tipo específico de órgão, ministério, secretaria, entidade, empresa, fundo, ente subnacional, consórcio ou organização não governamental. Nesses casos, se o auditor de grupo acredita que esse resultado levaria a uma apresentação enganosa das demonstrações financeiras de grupo, o auditor do grupo pode considerar, além do impacto no relatório do auditor, a necessidade de comunicar o assunto ao legislativo ou a outros órgãos reguladores apropriados.

²⁴ Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Financeiras e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Financeiras.

186. Em determinadas situações, a estrutura de relatório financeiro pode não fornecer orientações específicas para a inclusão, ou exclusão, de um tipo específico de órgão, ministério, secretaria, entidade, empresa, fundo, ente subnacional, consórcio ou organização não governamental nas demonstrações financeiras de grupo. Nesses casos, o auditor do grupo pode participar de discussões entre a administração do grupo e a administração do componente para determinar se o tratamento dado ao componente nas demonstrações financeiras de grupo resultará em uma apresentação adequada. Essa dificuldade pode ter implicações para o uso do trabalho dos auditores de componentes. Também é possível que a administração do grupo não concorde em incluir o componente nas demonstrações financeiras de grupo, o que, por sua vez, pode limitar a habilidade do auditor do grupo para se comunicar com o auditor do componente e utilizar seu trabalho.
187. No caso de um componente que é significativo devido a sua relevância financeira individual dentro do grupo, a equipe de auditoria do grupo, ou um auditor do componente sob sua responsabilidade, deve realizar a auditoria nas informações financeiras do componente usando o seu valor de materialidade estabelecido pelo auditor do grupo. Para um componente que é significativo devido a sua natureza ou circunstâncias específicas e porque é provável que represente riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras de grupo, a equipe de auditoria do grupo, ou auditor do componente sob sua responsabilidade, pode não precisar auditar as informações financeiras. Porém, pode aplicar procedimentos de auditoria específicos, relativamente aos riscos significativos identificados. No caso de componentes que não sejam significativos, a equipe de auditoria do grupo deve executar procedimentos analíticos em nível de grupo.
188. Ao desenvolver ou adotar normas de auditoria baseadas em ou consistentes com os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira, pode ser útil considerar as orientações detalhadas sobre auditoria de grupo, contidas na ISSAI 1600²⁵.

²⁵ ISSAI 1600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes.