

Diagnóstico de aderência das normas de auditoria de conformidade do Tribunal de Contas da União (TCU) às Normas Internacionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai)

Maria Bethania Pereira Castro Lahoz

Orientador: Maria Lúcia de Oliveira F. de Lima

Coletânea de Pós-Graduação, v.2 n.14

Auditoria do Setor Público



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)



Instituto Serzedello Corrêa
Escola Superior do Tribunal de Contas da União

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila de Ávila Dourado
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Marcelo da Silva Sousa
Rafael Silveira e Silva
Pedro Paulo de Moraes

COORDENADOR ACADÊMICO

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

COORDENADOR EXECUTIVO

Georges Marcel de Azeredo Silva

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

Diagnóstico de aderência das normas de auditoria de conformidade do Tribunal de Contas da União (TCU) às Normas Internacionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai)

Maria Bethania Pereira Castro Lahoz

Orientador(a):

Maria Lúcia de Oliveira F. de Lima

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação e Pesquisa da Escola Superior do Tribunal de Contas da União – Instituto Serzedello Corrêa (ISC) em Auditoria do Setor Público.

Resumo

As Normas Internacionais para Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai) contêm a consolidação das melhores práticas internacionais para auditoria do setor público, entre elas a auditoria de conformidade. Em razão disso, foi realizado o diagnóstico do quanto as normas de auditoria de conformidade do Tribunal de Contas da União (TCU) estão ou não aderentes a essas Normas Internacionais, apontando quais os pontos de convergências e os pontos de melhoria. Para isso, foi utilizada uma planilha que permite avaliar os principais requisitos que devem ser seguidos em cada fase da auditoria de conformidade, de acordo com as Issai 400 e 4000, comparando-se esses requisitos às normas do TCU e identificando o nível de adequação de cada um. Como resultado, pode-se observar que os pontos de divergências entre as normas comparadas, apesar de poucos, incluem requisitos essenciais para o conceito de auditoria de conformidade segundo as Issai. Dessa forma, para que a auditoria feita pela Corte de Contas seja mais aderente às Normas Internacionais, são necessárias adequações e revisões de suas normas, bem como elaboração de roteiros e treinamentos de seus auditores.

Palavras-chaves: TCU, Issai, Auditoria de Conformidade, diagnóstico.

Abstract

The International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAI) are the consolidation of international best practices for public sector auditing, including compliance audit. Because of this, a diagnosis of how much the compliance audit standards of the Federal Court of Accounts (TCU) are adherent or not to these International Standards has been made, indicating points of convergence and points of improvement. The diagnosis has been made with the help of a worksheet that allows assessing the key requirements that must be followed at each stage of the compliance audit, in accordance with ISSAI 400 and 4000, comparing these requirements with the TCU's standards and identifying each level of adequacy. As a result, it can be observed that the points of divergence between the compared standards, although few, include essential requirements for the concept of compliance audit according to the ISSAI. Considering that, for the audit made by the TCU to be more adherent to the International Standards, adjustments and revisions of its rules are necessary, as well as the elaboration of guides and training of its auditors.

Keywords: TCU, ISSAI, Compliance Audit, diagnosis.

Lista de Siglas

3i – Iniciativa de Implementação das Issai

EFS – Entidade Fiscalizadora Superior

iCAT – Ferramenta de Avaliação de Conformidade das Issai

Intosai – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IDI – Iniciativa de Desenvolvimento da Intosai

IFPP – INTOSAI *Framework of Professional Standards*

Issai – Normas Internacionais para Entidades Fiscalizadoras Superiores

NAT – Normas de Auditoria do TCU

OAC – Orientações para Auditoria de Conformidade

Olacefs - Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores

PAC – Padrões de Auditoria de Conformidade

RI/TCU – Regimento Interno do Tribunal de Contas da União

Segecex – Secretaria-Geral de Controle Externo

Segedam – Secretaria-Geral de Administração

Segep – Secretaria de Gestão de Pessoas

Segepres – Secretaria-Geral da Presidência

Semec - Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo

TCU – Tribunal de Contas da União

Sumário

1. Introdução	9
2. Sobre o Tribunal de Contas da União	10
3. Auditoria de conformidade no TCU	11
4. Normas internacionais das entidades fiscalizadoras superiores	14
5. Programa 3i no TCU	17
6. Metodologia utilizada	21
7. Diagnóstico	22
7.1 Elementos de auditoria (iCAT, requisitos 1-6)	24
7.2 Princípios gerais de auditoria (iCAT, requisitos 7-21)	26
7.3 Planejando e formatando uma auditoria de conformidade (iCAT, requisitos 22-38)	29
7.4 Reunindo evidência de auditoria (iCAT, requisitos 39-43)	31
7.5 Avaliando evidência e formando conclusões (iCAT, requisitos 44-51)	32
7.6 Relatório (iCAT, requisitos 52-56)	33
7.7 Monitoramento (iCAT, requisitos 57-58)	34
8. Conclusão	34
Referências bibliográficas	37
ANEXO I	
iCAT nível 3 e 4 - Auditoria de Conformidade	38

1. Introdução

A missão institucional do Tribunal de Contas da União (TCU) é aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo. Nesse contexto, faz-se necessário um constante aperfeiçoamento de seus processos para melhoria da sua atuação.

Neste trabalho, destacamos uma das competências do TCU, a de realizar auditoria de conformidade, e comparamos as normas desta Corte de Contas sobre o tema com as Normas Internacionais para Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai), que contêm um arcabouço de normas, orientações e boas práticas para auditoria do setor público.

As Issai foram instituídas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, pela sigla em inglês). A Intosai é uma organização autônoma, formada por 194 países, que possui status consultivo no Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas, tendo sido fundada em 1953 por 34 países, incluindo o Brasil.

A Intosai fornece padrões institucionalizados de auditoria com o intuito de fomentar o desenvolvimento e a transferência de conhecimentos, melhora da auditoria governamental no mundo e reforço das capacidades de influência dos profissionais membros das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) em seus respectivos países.

Assim, as Issai contêm a consolidação das melhores práticas para auditoria do setor público. A partir do diagnóstico proposto neste trabalho, é possível indicar ações para o aprimoramento dos normativos e dos procedimentos de auditoria realizadas pelo TCU, alinhando-os aos padrões internacionais e aumentando, assim, a qualidade e a credibilidade dos trabalhos do Tribunal, contribuindo para que esta Corte de Contas cumpra sua missão institucional.

Este trabalho está dividido em sete capítulos. O primeiro contém uma descrição sobre o Tribunal de Contas da União e sua competência constitucional. O segundo capítulo trata da auditoria de conformidade no TCU e as normas que atualmente a regem. Em seguida, há um capítulo dedicado à apresentação das Issai que foram utilizadas para esse diagnóstico. O quarto capítulo apresenta o Programa 3i, que teve por objetivo apoiar as Entidades Fiscalizadoras a implementar as Issai, e como foi o seu desenvolvimento no TCU. O quinto capítulo aborda a metodologia que foi utilizada para realização do diagnóstico. No sexto capítulo está o resultado do diagnóstico proposto neste trabalho. O sétimo capítulo contém a conclusão.

2. Sobre o Tribunal de Contas da União

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos estados, municípios e Distrito Federal, e constitui-se em Estado Democrático de Direito, ao qual se assegura a autonomia político-administrativa.

A organização político-administrativa do Estado brasileiro compreende a União, os estados membros, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição Federal, numa descentralização territorial em três níveis de governo – federal, estadual e municipal –, cabendo o comando da administração ao respectivo chefe do executivo – presidente, governador e prefeito.

A Constituição Federal (CF/88), em seu art. 70, prevê que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas deve ser exercida pelo Congresso Nacional (CN), mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

A CF/88 estabelece também, em seu art. 71, que o controle externo, a cargo do CN, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

O TCU é um tribunal administrativo, com jurisdição própria e privativa em todo o território nacional, ao qual compete, de forma resumida:

- a)** apreciar as contas anuais do presidente da República (art. 71, I, CF/88);
- b)** julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos (art. 33, § 2º e art. 71, II);
- c)** apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares (art. 71, III);
- d)** realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional (art. 71, IV);
- e)** fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais (art. 71, V);
- f)** fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal e a municípios (art. 71, VI);
- g)** prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas (art. 71, VII);

- h)** aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos (art. 71, VIII a XI);
- i)** sustar, se não atendido, a execução de ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal (art. 71, X);
- j)** emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas realizadas sem autorização (art. 72, § 1º);
- k)** apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação de recursos federais (art. 74, §2º);
- l)** fixar os coeficientes dos fundos de participação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais (art. 161, parágrafo único).

Além das competências constitucionais e privativas do TCU, estabelecidas nos artigos acima mencionados, outras leis específicas trazem em seu texto atribuições conferidas ao TCU, como, por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2001), a Lei de Licitações e Contratos (8666/93) e, anualmente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O TCU é um órgão colegiado, integrado por nove ministros, cujas deliberações são tomadas pelo Plenário e pelas 1ª e 2ª Câmaras. Além dos órgãos colegiados do TCU, que possuem funções judicantes e deliberativas, há a Secretaria do TCU, que possui função técnico-administrativa e é composta de várias unidades, nos termos da Resolução 284/2016, destacando-se as unidades básicas: Secretaria-Geral da Presidência (Segepres), Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) e a Secretaria-Geral de Administração (Segedam). As atividades inerentes ao controle externo e que incluem a auditoria de conformidade são realizadas pelas unidades técnicas, subordinadas à Segecex.

3. Auditoria de conformidade no TCU

A Constituição Federal atribuiu ao TCU a competência para realizar auditorias e inspeções em seu art. 71, IV. A Lei 8.443/1992, em seus arts. 38, I, e 41, II tratou dessa competência e o Regimento Interno definiu a aplicabilidade desses instrumentos, nos seguintes termos:

Art. 239. Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

I – examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;

II – avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados;

III – subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

Art. 240. Inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

Dessa forma, o art. 239 do RI/TCU estabeleceu que a auditoria, de forma geral, seria utilizada, mas não definiu explicitamente cada um dos três tipos de auditoria (conformidade, operacional e financeira) existentes nas Normas Internacionais (Issai 100.22). Depreende-se de seu conteúdo que o inciso I, do art. 239, trata das auditorias financeira e de conformidade, enquanto que o inciso II trata da auditoria operacional.

A inspeção seria ainda um outro instrumento de fiscalização do TCU, voltado para os casos em que existem indícios de irregularidade ou ilegalidade, bem como para suprir omissões e lacunas de informações e esclarecer dúvidas. A Issai 100.14 reconhece a grande diversidade de trabalhos que as EFS podem realizar e a variabilidade na forma de fazê-los e dos relatórios que podem produzir, a depender de seus mandatos constitucionais e legais.

Tratando de auditoria de conformidade, foco deste trabalho, temos que, para as Normas Internacionais, essa auditoria é uma avaliação independente para determinar se um objeto particular, atividades, transações financeiras ou informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas e regulamentos aplicáveis (Issai 100.22).

Dessa forma, nesse tipo de auditoria, o auditor busca obter evidência suficiente e apropriada para chegar a uma conclusão, cujo propósito é melhorar o grau de confiança dos usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca da mensuração ou avaliação de um objeto de acordo com critérios aplicáveis. Por isso, diz-se que a auditoria de conformidade é baseada em uma relação de três partes: auditor, usuários previstos e parte responsável. (Issai 400.35).

O auditor irá identificar os elementos da auditoria e avaliar se um determinado objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis e emitir um relatório com as suas

conclusões. A parte responsável é a que faz a gestão dos recursos públicos, a que é responsável pelo objeto da auditoria. Os usuários previstos são aqueles para os quais o auditor elabora o relatório (Issai 400.36-38).

O conceito de auditoria de conformidade do TCU deriva das Issai 100 e 400, conforme Glossário de Termos do Controle Externo, atualizado pela Portaria-Segecex 27/2017, p. 11:

Auditoria de conformidade – avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. Auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada (ISSAI 100 e 400).

Em um nível mais técnico, a auditoria de conformidade é regida essencialmente pelas Normas de Auditoria do TCU (NAT), pelos Padrões de Auditoria de Conformidade (PAC) e pelas Orientações para Auditoria de Conformidade (OAC), que aqui serão tratadas de maneira geral como normas para auditoria de conformidade do TCU. De forma subsidiária, também se utilizam o Roteiro de Levantamento e o Roteiro de Ações para o Combate a Fraude e Corrupção.

As Normas de Auditoria do TCU, emitidas por meio da Portaria-TCU 280/2010 e alteradas pela Portaria-TCU 168/2011, têm por objetivo a “obtenção de qualidade e a garantia de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor na condução dos trabalhos de auditoria” (NAT 1). Têm natureza técnica (e não jurídica) e geral e são aplicáveis aos trabalhos de auditoria de modo geral, não só auditoria de conformidade.

Dessa forma, as NAT foram desenvolvidas tendo por base a Constituição Federal, a LO/TCU, o RI/TCU, o Código de Ética dos Servidores do TCU, as resoluções e as instruções normativas do TCU. Além disso, foram utilizadas fontes internacionais, em especial as Issai (NAT, 2011, p. 9).

Em seu parágrafo 7, as NAT declaram que as Issai são aplicáveis em complemento às suas normas e às normas complementares, especialmente nas situações em que o assunto não for explicitamente tratado pelo TCU e desde que compatíveis com as atribuições constitucionais e legais desta Corte, com o ordenamento jurídico pátrio e com as disposições e lógica dessas normas.

Os Padrões de Auditoria de Conformidade, emitidos pela Portaria-Segecex 26/2009, são normas específicas, complementares às NAT e apresentam os padrões gerais de planejamento, execução, elaboração do relatório e controles de qualidade das auditorias de conformidade (PAC, 2010, p.4).

Outra norma específica e complementar às NAT são as Orientações para Auditorias de Conformidade, emitidas pela Portaria-Adplan 1/2010, com a finalidade de orientar os auditores quanto à elaboração dos papéis de trabalho durante a realização das auditorias de conformidade, aprimorando a sua elaboração e a do relatório de auditoria, minimizando a ocorrência de falhas e inconsistências (OAC 1).

Também podem ser utilizados nos trabalhos de auditoria de conformidade o Roteiro de Levantamento, emitido pela Portaria-Segecex 24/2018, e o Roteiro de Ações para o Combate a Fraude e Corrupção, emitido pela Portaria-Segecex 28/2018.

O primeiro é utilizado para conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades jurisdicionadas, identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade de realização de fiscalizações.

O segundo tem como objetivo orientar os auditores federais de controle externo sobre como lidar com casos suspeitos de fraude e corrupção descobertos no decorrer dos trabalhos de controle.

Além dessas normas, o TCU conta com um página dedicada ao Controle e Fiscalização, em que estão dispostas as normas de fiscalização, técnicas, estudos e ferramentas de apoio, orientação em vídeo sobre auditorias, além de normas expedidas por outros órgãos relacionadas com a auditoria do setor público (<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/acompanhamento.htm> - acesso em 21/12/2018).

4. Normas internacionais das entidades fiscalizadoras superiores

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai, por sua sigla em inglês) foram desenvolvidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, em inglês) com o objetivo de promover a realização de auditorias independentes e eficazes (Issai 100.1).

De acordo com o Guidance on Compliance Audit iCAT (Guidance, 2012, p. 4), as Issai são um conjunto de normas, orientações e boas práticas para a auditoria do setor público que servem de subsídio para que os membros da Intosai, como é o caso do TCU, desenvolvam suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e com leis e regulamentos nacionais.

É importante destacar que essas normas internacionais não se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais, nem impedem as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de realizarem outros tipos de trabalho que não sejam especificamente cobertos pelas Issai existentes (Issai 100.7).

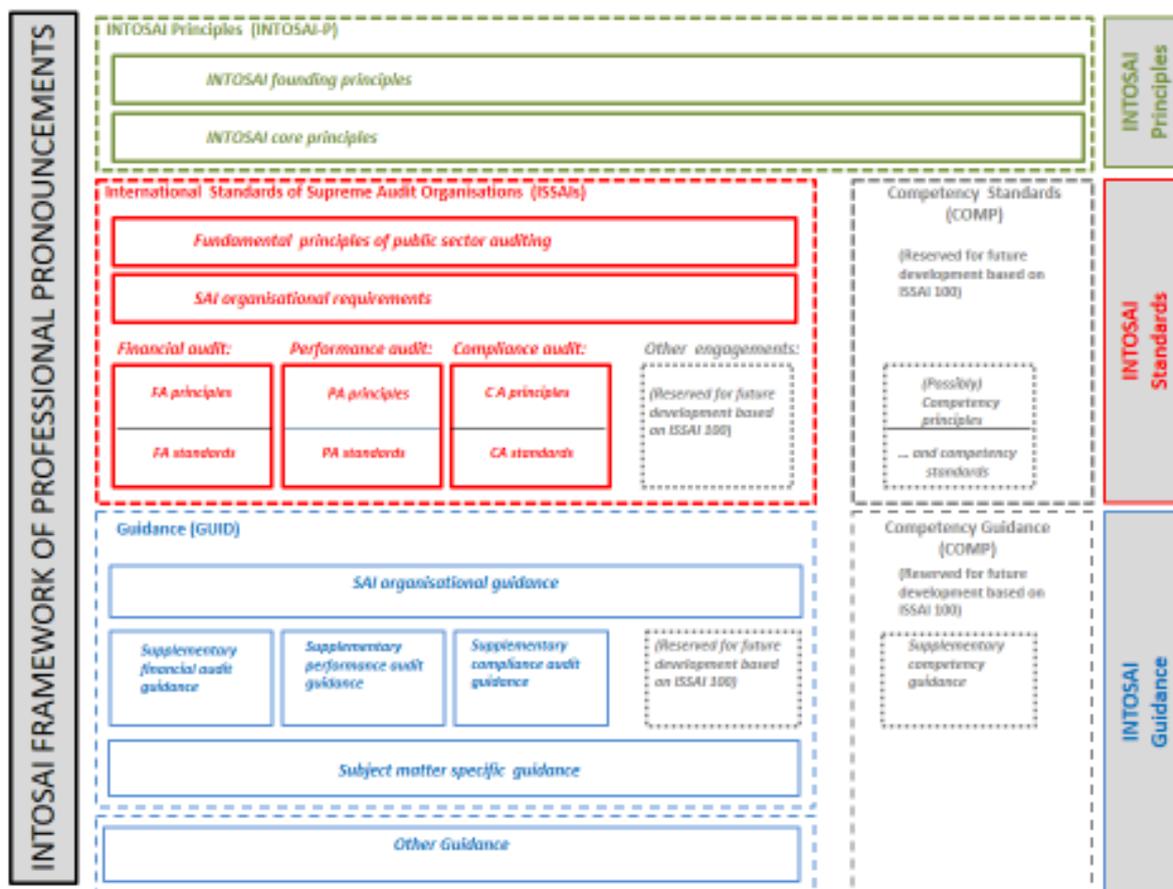
O marco referencial das Issai está passando por um processo de mudança, iniciada em 2016 e que deve estar totalmente implementada em 2019.

Antes do processo de mudança, as Issai estavam divididas em quatro níveis, assim denominados (Guidance, 2012, p.5; Issai 100.3):

- a)** o nível 1 – contendo os princípios fundamentais da estrutura, consolidados na Declaração de Lima. O conjunto completo das Issai é escrito e elaborado com base nessa declaração;
- b)** o nível 2 – contendo os pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS - independência, transparência e prestação de contas, ética e controle de qualidade (Issai 10-99);
- c)** o nível 3 – contendo os princípios fundamentais da auditoria do setor público, consolidados em: Issai 100 (princípios de auditoria governamental), Issai 200 (princípios de auditoria financeira), Issai 300 (princípios de auditoria operacional) e Issai 400 (princípios de auditoria de conformidade);
- d)** o nível 4 – contendo as diretrizes gerais de auditorias financeira (Issai 1000-1800), operacional (Issai 3000-3999), de conformidade (Issai 4000-4999) e as diretrizes sobre temas específicos (5000-5099).

Em 2016, durante o XXII INCOSAI, foi aprovada uma revisão dessa estrutura, com o objetivo de melhorar a credibilidade dos pronunciamentos profissionais da Intosai, ajudar a torná-los um marco de autoridade para a auditoria do setor público e melhorar sua qualidade técnica.

Essa nova estrutura, denominada INTOSAI *Framework of Professional Pronouncements* (IFPP), quer refletir o fato de que inclui outros documentos além das Issai. O IFPP inclui: INTOSAI *Principles* (INTOSAI-P), INTOSAI *Guidance* (GUID) e as Issai, distribuídos da seguinte forma:



Fonte: The Revised INTOSAI Framework of Professional Pronouncements, p. 2 - <http://www.issai.org/services/revised-framework/> - acessado em 15/2/2019)

Em linhas gerais, o IFPP possui três grupos principais. No nível superior, em verde, estão os princípios da Intosai (INTOSAI principles – INTOSAI-P), incluindo a Declaração de Lima (antiga Issai 1) e a Declaração do México (antiga Issai 10). Em seguida, em vermelho, vêm os padrões de auditoria – as Issai– e uma nova categoria reservada para desenvolvimento futuro dos padrões de competência. Por fim, em azul, estão os documentos de orientação (GUID), que não são obrigatórios, mas oferecem às EFS e aos auditores um guia para várias áreas, como a implementação das Issai, planejamento, execução ou relato de assuntos específicos ou ferramentas para avaliar a conformidade com as Issai.

Ressalte-se que essa mudança afetou a organização das normas, mas não o conteúdo das Issai. As informações sobre essa nova estrutura podem ser vistas no sítio eletrônico: <http://www.issai.org/services/revised-framework/> (acessado em 15/2/2019).

Para este trabalho, foram usadas as Issai 100, 400 e 4000.

A Issai 100 fornece informações detalhadas sobre: propósito e aplicabilidade das Issai, contexto da auditoria no setor público, elementos da auditoria e princípios aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independente da sua forma ou do seu contexto (Issai 100.6).

A Issai 400 baseia-se nos princípios fundamentais da Issai 100 e os desenvolve para adequá-los ao contexto específico da auditoria de conformidade, fornecendo informações sobre: propósito e aplicabilidade, marco referencial da auditoria de conformidade e as diferentes maneiras com que as auditorias são realizadas, elementos e princípios da auditoria de conformidade (Issai 400.3).

Essa Issai também fornece às EFS uma base para a adoção ou o desenvolvimento de normas e diretrizes de auditoria de conformidade, podendo ser usada de três formas (Issai 400.5):

- a)** base para o desenvolvimento de normas próprias;
- b)** base para a adoção de normas nacionais consistentes com esses princípios;
- c)** base para adoção das Diretrizes de Auditoria de Conformidade como normas oficiais.

Por exemplo, pode ser que algumas EFS, apesar de terem o mandato para realizar esse tipo de auditoria, não possuam normas próprias para respaldar seu trabalho. Nesse caso, essas EFS podem, a partir das Issai e mais especificamente a Issai 400, desenvolver suas próprias normas e diretrizes. Já as EFS que possuem normas próprias, como é o caso do TCU, podem utilizar a Issai 400 como uma referência, na forma de princípios fundamentais, analisando e identificando os vazios e as divergências existentes e, assim, adequando seu conjunto normativo para que contenha os princípios da Issai 400 (MANUAL DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS ISSAI – AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO, 2018, p. 9).

A Issai 4000 é a norma internacional para auditoria de conformidade, baseada nos princípios fundamentais da Issai 100 e da Issai 400, traduzindo esses princípios em diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas que podem ser usadas diariamente na realização de auditorias (Issai 100.5).

5. Programa 3i no TCU

A Intosai foi fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil, com o objetivo de promover o intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desa-

fios enfrentados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores no desempenho de suas funções. A “Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria”, adotada no Congresso Internacional de 1977 e reconhecida como a Magna Carta da auditoria governamental, fornece as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos pela Intosai.

O XX Congresso da Intosai, ocorrido na África do Sul em novembro de 2010, adotou um conjunto de Normas Internacionais para Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai), que contém um arcabouço de normas, orientações e boas práticas para auditoria do setor público, no âmbito das auditorias financeira, operacional e de conformidade.

Em 2010, a Intosai identificou a implementação das Issai como prioridade estratégica e convocou seus membros para utilizarem esse conjunto de normas como um marco comum para a auditoria do setor público e implementarem as Issai, de acordo com o seu mandato e legislação nacional.

Nesse contexto, a Iniciativa de Desenvolvimento da Intosai (IDI, em inglês) iniciou um programa abrangente de capacitação, em todas as oito regiões da Intosai, chamado Programa 3i, que teve por objetivo apoiar as EFS de países em desenvolvimento a implementar as Issai. A IDI integra a Intosai e, por meio dela, trabalha objetivos estratégicos globais e de suporte, apoiando as EFS de países em desenvolvimento em seus esforços para melhorar de forma sustentável sua atuação, independência e profissionalismo (<http://www.idi.no/en/about-idi/introduction>, visto em 28/1/2019).

Como parte do Programa 3i, foi elaborada uma Ferramenta de Avaliação de Conformidade das Issai (iCAT, por sua sigla em inglês), que tem como objetivo ajudar a EFS a entender os requisitos das Issai e a diagnosticar suas necessidades para o cumprimento desses requisitos. Foram desenvolvidas quatro iCATs: iCAT do nível 2 de Issai, iCAT de nível 4 de Issai para auditoria financeira e iCAT de níveis 3 e 4 de Issai para as auditorias operacional e de conformidade.

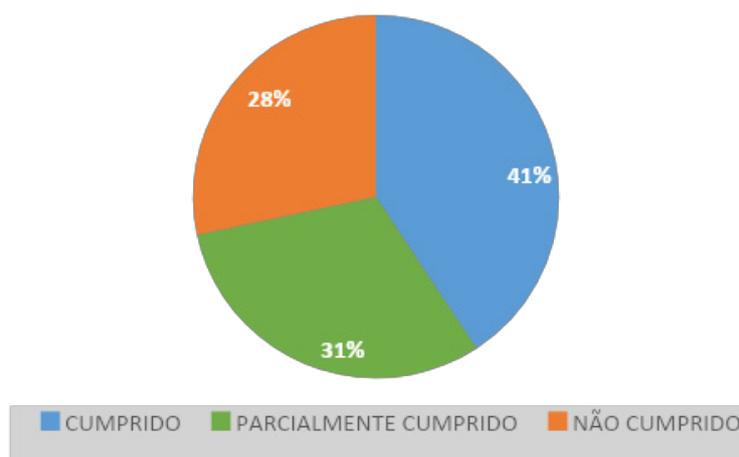
Em 2014, o Programa 3i foi lançado na região da Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Olacefs) e o TCU, como membro da Intosai e da Olacefs, aderiu ao Programa 3i, juntamente com diversas EFS da região.

Assim, o TCU decidiu realizar o diagnóstico de sua prática de auditoria com relação às correspondentes normas internacionais – níveis 3 e 4. Para tanto, foi constituído grupo de trabalho para aplicar o Programa 3i nos três tipos de auditoria governamental: de conformidade, operacional e financeira. Além disso, foi feito o diagnóstico referente aos requisitos institucionais estabelecidos no nível 2 das Issai. Todo o diagnóstico foi feito com a utilização da iCAT correspondente a cada tema.

A autora desta monografia foi designada, à época, como especialista sênior para coordenar essa tarefa.

Ressalte-se que o foco do trabalho foi a prática de auditoria do TCU em relação às normas internacionais. Dessa forma, foram selecionados processos de auditoria e os procedimentos realizados nesses processos foram comparados às normas internacionais de nível 3 e 4, com o auxílio da iCAT. Com relação à auditoria de conformidade, o resultado pode ser visto no gráfico a seguir:

Requisitos da prática de auditoria de conformidade



Fonte: Diagnóstico de aderências às Normas Internacionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), p. 9, 21/3/2016.

Para o diagnóstico, foram observados 81 requisitos divididos em sete blocos: elementos da auditoria, princípios gerais, planejando e formatando uma auditoria de conformidade, reunindo evidência, avaliando evidência e formando conclusões, relatório e monitoramento. Esses requisitos tiveram como base a Issai 400 e a Issai 4100 (atualmente incorporada e substituída pela Issai 4000), sendo que os principais requisitos não cumpridos ou parcialmente cumpridos foram:

Situação encontrada	Critério
1. No início da auditoria, não são definidos:	Issai 4100/26, 34 e 35 c/c
a) os critérios da auditoria;	Issai 400/28, 35 e 41
b) os prováveis usuários dos relatórios;	
c) o nível de asseguuração da auditoria.	
2. Os critérios não são disponibilizados aos prováveis usuários nem comunicados ao auditado na fase de planejamento.	Issai 400/51

3. Não é feita a avaliação dos seguintes riscos: a) risco de auditoria; b) risco de não-conformidade; c) risco de fraude.	Issai 4100/81, 82 e 84; Issai 400/46, 54 e 55.
4. Não é feita avaliação, na fase de planejamento, do ambiente de controle e dos relevantes controles internos.	Issai 4100/66 c/c 400/53.
5. Não há documentação que comprove o controle concomitante, realizado pelo coordenador e supervisor.	Issai 400/44
6. Insuficiência de documentação dos procedimentos realizados pela equipe de auditoria na fase de execução, em especial os que não resultaram em achados.	Issai 4100/112 e 113 c/c Issai 400/48
7. Não são realizados procedimentos para determinar se há eventos que ocorrerão após a conclusão do trabalho de campo e até a data do relatório que possam resultar em relevante não conformidade.	Issai 4100/134

Fonte: Diagnóstico de aderências às Normas Internacionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), p. 10, 21/3/2016

Tendo em vista a alteração da Issai 4100, que foi incorporada e substituída pela Issai 4000, considerando o tempo decorrido, bem como para atualizar o trabalho que foi realizado entre 2015/2016, decidiu-se para esta dissertação atualizar o diagnóstico, dessa vez comparando estritamente as normas já existentes sobre auditoria de conformidade com as Issai atualizadas, sem exame de casos práticos.

Como, até a elaboração desta dissertação, não existia uma ferramenta atualizada pela IDI para realizar esse diagnóstico, optou-se por usar como base o modelo original – iCAT de nível 3 e 4 para auditoria de conformidade, porém atualizando-o de acordo com a Issai 4000.

Como subsídio, se utilizou o Manual de Implementación de las Issai – Auditoria de Cumplimiento (MANUAL, 2018), também desenvolvido pela IDI, mas que ainda estava em fase de consulta para comentários – proyecto versión 0: 01.08.2018. Esse documento pode ser encontrado no sítio eletrônico <https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-en-espanol> (acesso em 09/12/2018). Nesse sítio também pode ser encontrado todo o material referente ao Programa 3i.

A partir dessas informações, é possível verificar o percentual de conformidade das normas do TCU às normas internacionais, identificando as oportunidades de convergências, bem como os aspectos que já estão alinhados.

6. Metodologia utilizada

Este trabalho tem como objetivo diagnosticar o quanto as normas de auditoria de conformidade do TCU estão aderentes às Issai, para isso foi feito o levantamento das normas do TCU e das Normas Internacionais que tratam desse tipo de auditoria.

Para comparar essas normas, foi utilizada como base a ferramenta chamada iCAT, elaborada no âmbito do Programa 3i, descrito no capítulo anterior.

A estrutura da iCAT permite avaliar, ponto a ponto, os principais requisitos que devem ser seguidos em cada fase da auditoria, de acordo com as normas internacionais. Comparam-se esses requisitos às normas da EFS, identificando o nível de adequação de cada um. Caso não esteja totalmente aderente, deve-se explicitar a razão. Apesar das variações de formato entre as iCATs, que dependem da sua natureza, todas possuem os seguintes componentes:

Issai de referência	Requisitos da Issai	Situação de conformidade	Mecanismo/ instrumento de conformidade	Razões de não-conformidade
Exemplo: Issai 400.28	Contém a descrição do requisito da Issai de forma resumida	Dispõe de quatro opções: - cumprido – quando o requisito está completamente satisfeito; - parcialmente cumprido – quando há um alto grau de cumprimento, mas não em sua totalidade; - não cumprido – a EFS não cumpre o requisito; - não aplicável – o requisito não é aplicável às EFS devido a leis e regras que a regem.	Essa coluna é para que seja evidenciado o documento específico, a disposição, o sistema mediante o qual a EFS cumpre com o requisito.	Quando a situação de conformidade for “não cumprido” ou “parcialmente cumprido”, os motivos para a não-conformidade devem ser registrados nessa coluna.

A partir dessas informações, é possível verificar o percentual de conformidade das normas do TCU às normas internacionais, bem como apurar as razões que levam à falta de aderência. Ressalte-se que o modelo da iCAT está passando por um processo

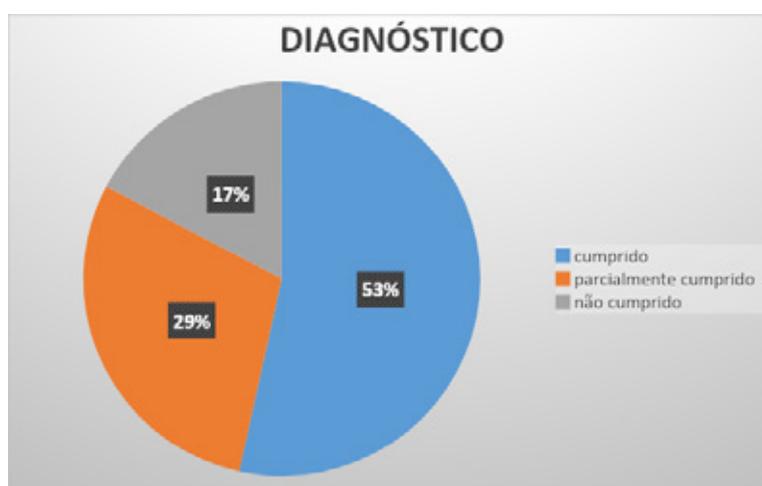
de mudança, como explicitado no capítulo anterior. Assim, para a realização deste diagnóstico, utilizou-se a estrutura da ferramenta, mas foi necessário atualizar os requisitos para adaptá-los à Issai 4000. A iCAT elaborada para realizar este diagnóstico encontra-se no Apêndice A deste trabalho.

7. Diagnóstico

A iCAT de nível 3 e 4 de auditoria de conformidade utilizada neste diagnóstico é composta de 58 requisitos, baseados nas Issai 400 e 4000, subdivididos nos seguintes blocos:

- a) Elementos de auditoria - normas e critérios, objeto e as três partes na auditoria e o nível de asseguarção;
- b) Princípios gerais de auditoria – observados ao longo do processo de auditoria;
- c) Planejando e formatando uma auditoria de conformidade;
- d) Reunindo evidência de auditoria suficiente e apropriada;
- e) Avaliando evidência e formando conclusões;
- f) Relatório;
- g) Monitoramento.

O resultado encontrado pode ser visto no seguinte gráfico:



Consideraram-se “cumpridos” os requisitos, nos quais as normas de auditoria de conformidade do TCU, compostas pelas NAT, PAC e OAC, possuem um correspondente equivalente/semelhante. Apontaram-se como “parcialmente cumpridos” os requisitos que não estavam completamente representados nas normas do TCU. Por fim, “não cumpridos” foram os requisitos que não continham nenhum item correspondente nas normas do TCU.

Assim, 54% dos requisitos examinados foram considerados cumpridos, ou seja, possuem correspondente nas normas de auditoria de conformidade do TCU; 29% foram considerados parcialmente cumpridos, ou seja, as normas do TCU contemplam apenas parte do conteúdo dos requisitos, carecendo de aperfeiçoamento, caso seja interesse desta Corte de Contas; 17% foram considerados não cumpridos, o que significa que não há menção de tais requisitos nas normas de auditoria de conformidade do TCU.

Os principais itens não cumpridos dizem respeito à falta de identificação prévia dos usuários previstos, do nível de asseguuração e do risco de auditoria.

Os usuários previstos são as pessoas, órgãos ou setores para quem o auditor prepara o relatório. Para as Normas Internacionais, a EFS deve ter o conhecimento prévio e a compreensão das necessidades e expectativas desses usuários, porque eles é que farão uso do relatório. Assim, o auditor precisa conhecer esse usuário e o que pode afetar ou modificar uma decisão tomada por ele (MANUAL, 2018, p. 12).

Nas normas de auditoria de conformidade do TCU, não há a exigência de identificação dos usuários previstos no início do trabalho. Também não há a previsão da identificação do risco de auditoria e do nível de asseguuração, pontos considerados pelas Normas Internacionais essenciais para realização de uma auditoria de conformidade (MANUAL, 2018, p. 17).

Para as Normas Internacionais, esses requisitos são conhecidos logo no início da auditoria e influenciam todo o trabalho que será feito, como por exemplo, a escolha e a profundidade dos procedimentos que devem ser realizados na fase de execução para obtenção de evidências suficientes e apropriadas.

Ressalte-se, porém, que as EFS não são obrigadas a seguir as Issai integralmente, até porque estas não se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais (Issai 100.7). Cabe a cada EFS decidir o grau de aderência que pretende ter com as normas internacionais e deixar isso claro em seus normativos. No caso do TCU, as NAT, item 7, esclarecem que as Issai “são aplicáveis em complemento às NAT, ou às suas normas complementares, especialmente nas situações em que o assunto não for explicitamente tratado (...) e desde que compatíveis com as atribuições constitucionais e legais do TCU”.

Assim, em tese, uma vez que as normas de auditoria de conformidade do TCU não falam explicitamente da identificação prévia dos usuários previstos, do nível de asseguuração e do risco de auditoria, não há proibição para que tais conceitos sejam inseridos nas auditorias a partir do que diz as Issai. Uma dificuldade se encontra na falta de um roteiro para auditoria de conformidade que auxilie o auditor a fazer essa identificação. Nesse sentido, uma proposta seria o aperfeiçoamento das normas de auditoria de conformidade do TCU para a inclusão desses requisitos e os procedimentos para identificá-los.

A seguir, é feita a explanação do diagnóstico realizado. A iCAT com todas as justificativas pode ser vista no Apêndice A deste trabalho, ressaltando que o diagnóstico se ateu ao confronto das normas já existentes no TCU com as Issai.

7.1 Elementos de auditoria (iCAT, requisitos 1-6)

Para a Issai 100.24, existem elementos que são básicos e que devem estar presentes em qualquer auditoria do setor público, independentemente do tipo: o auditor, a parte responsável, os usuários previstos (as três partes da auditoria), os critérios para avaliar o objeto e a informação resultante da avaliação do objeto. As normas de auditoria do TCU não trazem esse destaque, mas apresentam vários desses elementos em seu texto.

Assim, nesse bloco, os seis itens analisados têm o objetivo de diagnosticar se, no começo de uma auditoria de conformidade, os auditores definem os elementos da auditoria: normas e critérios, objeto, as três partes e o nível de asseguuração. Os critérios utilizados foram as Issai 400.28 c/c 4000.110; 400.51 c/c 4000.109; 400.35 c/c 400.36 e 4000.101; 400.41 c/c 4000.30.

Da análise feita, observou-se que as normas de auditoria de conformidade do TCU contemplam a identificação das normas e critérios, do objeto, da parte responsável e da responsabilidade do auditor (NAT 89 e 91, II; PAC 9.2 e 12). Entretanto, não há a previsão de identificação dos usuários previstos, nem do nível de asseguuração da auditoria, destoando das Issai 4000.109, 4000.101, 4000.30.

Para as Normas Internacionais, a auditoria de conformidade se baseia em uma relação de três partes, em que o auditor aspira obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para chegar a uma conclusão, cujo propósito é melhorar o grau de confiança dos usuários previstos, que são distintos da parte responsável, sobre a avaliação da matéria objeto com respeito aos critérios estabelecidos. (MANUAL, 2018, p. 11).

Segundo o mesmo Manual (p.11), os usuários previstos são as pessoas, órgãos e setores para quem o auditor prepara o relatório. Em muitos países, se considera o Parlamento ou quem cria a legislação o principal usuário previsto.

No Brasil, o Congresso é o usuário principal dos resultados obtidos nas auditorias e há uma preocupação das normas do TCU em apresentar para a sociedade um trabalho de qualidade, com uma segurança razoável de que os recursos e poderes delegados aos administradores públicos estão sendo geridos mediante ações e estratégias adequadas (NAT, 2011, p. 12).

No entanto, as NAT, os PAC e as OAC não trazem essa relação de forma explícita como preceituam as Normas Internacionais, nem exigem a identificação dos usuários previstos no início do trabalho.

Tanto as NAT (itens 89 e 91) quanto os PAC (item 12.2) tratam da necessidade de construção de uma visão geral do objeto, na fase do planejamento, que inclui, entre outras informações, as normas e critérios aplicáveis ao objeto, os setores responsáveis, competências e atribuições. Mas não há, neste momento, a identificação dos usuários previstos.

A importância dessa identificação para as Normas Internacionais seria para que a EFS tenha o conhecimento e a compreensão das necessidades e das expectativas desses usuários. Dessa forma, o auditor necessitaria conhecer o usuário previsto e que tipo de informação ou resultado poderia afetar ou modificar uma decisão tomada por ele.

Com relação à identificação do nível de asseguração, apesar de as NAT falarem, como já mencionado, da necessidade de apresentar para a sociedade um trabalho de qualidade, com uma segurança razoável, não há nas normas de auditoria de conformidade do TCU um roteiro para determinar o nível de asseguração.

Em contato com a Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), que tem entre as suas atribuições a de desenvolver normas sobre instrumentos de fiscalização (Resolução TCU 284/2016, art. 45, III), verificou-se que, até a elaboração desta dissertação, não havia nenhum normativo sobre o tema para auditoria de conformidade.

O que existe é um curso sobre Auditoria Baseada em Riscos (ABR) com informações sobre asseguração em auditoria. Além disso, está para ser concluído um documento técnico sobre ABR, em que haverá a definição e a discussão sobre asseguração, mas de uma forma geral, não especificamente para auditoria de conformidade. De qualquer forma, apesar de não estar voltado especificamente para a auditoria de conformidade, nada impede que seja usado nesse contexto, de forma complementar às normas existentes até o aperfeiçoamento das normas de auditoria de conformidade do TCU. Assim, seria interessante que a Corte de Contas incentivasse a adesão ao curso e também a prática das técnicas ali apresentadas.

Segundo o Manual de Implementación de las Issai (2018, p.17), a auditoria realizada pela EFS é um compromisso de asseguração e a auditoria de conformidade como um

compromisso de asseguarção melhora a credibilidade da informação apresentada pelo auditor. A asseguarção está relacionada à forma como o auditor pode reunir evidência de auditoria e quanto trabalho tem que fazer para estar seguro das conclusões.

A necessidade de confiança e asseguarção é expressa pela Issai 100.31:

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

A Issai 400.41 reforça que a “auditoria de conformidade realizada para obtenção da asseguarção aumenta a confiança dos usuários previstos quanto à informação fornecida pelo auditor ou por outra parte”.

Como poderá ser visto nos próximos itens analisados, a não identificação dos usuários previstos e do nível de asseguarção afetam o cumprimento de vários itens e acabam por distanciar, na essência, a auditoria de conformidade feita no TCU do proposto pelas Normas Internacionais.

7.2 Princípios gerais de auditoria (iCAT, requisitos 7-21)

Nesse bloco, foram analisados quinze itens contendo princípios que, segundo as Issai, devem ser considerados antes do início e em mais de um ponto ao longo do processo de auditoria: ceticismo e julgamento profissional, qualidade geral da auditoria, acesso às habilidades necessárias para realizar a auditoria, risco de auditoria, materialidade, documentação de auditoria suficiente e comunicação efetiva.

Os critérios utilizados foram: Issai 400.43 c/c 4000.71 e 77; 400.44 c/c 4000.80; 400.45 c/c 4000.85 e 88; 400.46 c/c 4000.52 e 53; 400.47 c/c 4000.125; 400.48 c/c 4000.89 e 90; 400.49 c/c 4000.96 e 99.

Da análise realizada, observou-se que o TCU determina ao auditor exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria e, apesar de as normas do TCU não trazerem explicitamente o termo “ceticismo”, a necessidade de o auditor manter uma mente aberta e objetiva está descrita em vários parágrafos nas NAT (itens 39, 42 e 43).

A preocupação com a qualidade geral da auditoria também pode ser vista nas normas do TCU que mencionam um coordenador e um supervisor (NAT 73-77). Além disso, o relatório elaborado passa pela revisão do Secretário da unidade técnica, além de ser apreciado pelo gabinete do Ministro-Relator e, posteriormente, submetido ao plenário.

A equipe de auditoria deve ter, em conjunto, treinamento técnico, capacidade e experiência suficientes para conduzir adequadamente o trabalho e, caso seja necessário, poderá ser utilizado um especialista externo (NAT 52, 53 e 120-122).

Nas normas do TCU para auditoria de conformidade, a relevância e a materialidade são observadas durante todo o processo de auditoria (NAT 65, 98, 99, 108, 116.1, 125, 126, 129). Além disso, a documentação deve ser suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado (NAT 109 a 111).

A comunicação é feita com a entidade auditada e os responsáveis durante todo o processo de auditoria e os casos de não conformidade relevantes são comunicados ao nível adequado, conforme se vê nas NAT 82-87 e nos PAC 8, 13-16 e 19.

Os pontos que divergem das Issai dizem respeito ao risco de auditoria, à materialidade depender da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários, à documentação ser preparada em tempo hábil e ao auditor adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a custódia segura da documentação.

O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado às circunstâncias da auditoria e, segundo a Issai 4000.52, “o auditor deve realizar procedimentos para reduzir o risco de produzir conclusões incorretas a um nível baixo aceitável”.

Na explicação a esse requisito, a Issai 4000.53 esclarece que para reduzir tal risco é necessário antever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho, desenvolver procedimentos para abordar tais riscos durante a auditoria e documentar quais e como eles estão sendo abordados.

Segundo o Manual de Implementación de las Issai (2018, p. 76), o risco de auditoria é o risco que tem o auditor de chegar a uma conclusão incorreta e está atrelado ao volume de evidência de auditoria que o auditor deve conseguir para chegar a uma conclusão que tenha um nível de asseguarção necessário.

De novo o Manual reforça que a auditoria de conformidade é um compromisso de asseguarção, pois os auditores asseguram aos usuários previstos se tal matéria objeto cumpre com os critérios (MANUAL, 2018, p. 76). Essa asseguarção pode ser razoável ou limitada.

Na asseguuração razoável, a auditoria comunica que, na opinião do auditor, a matéria objeto está ou não em conformidade, em todos os aspectos significativos, com os critérios estabelecidos. Na asseguuração limitada, a auditoria comunica que nada chegou ao conhecimento do auditor para fazer com que ele considere que a matéria objeto não cumpre com os critérios (MANUAL, 2018, p. 18; Issai 400.41).

A asseguuração está diretamente vinculada ao risco de auditoria, pois quanto menor o risco de auditoria, maior será a asseguuração fornecida.

Como já mencionado na avaliação do primeiro bloco, não há previsão de definição de norma ou documento técnico para a determinação clara do nível de asseguuração para auditorias de conformidade do TCU nem previsão para avaliação do risco de auditoria. Mas, já existe curso no Tribunal tratando do assunto, o que poderia auxiliar na introdução nesses conceitos na auditoria de conformidade realizada no TCU.

As Normas Internacionais consideram essencial a definição desses dois aspectos, até porque consideram a auditoria como um compromisso de asseguuração (MANUAL, 2018, p. 17). Assim, como será visto no decorrer deste diagnóstico, apesar de haver muitos itens das normas do TCU de acordo com as Normas Internacionais, na essência a auditoria de conformidade descrita nessas normas é diferente.

A Issai 400.47, na sua explicação, diz que determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários. Esse ponto também é divergente neste bloco, que trata de princípios de auditoria.

O julgamento profissional é usado em todo o processo de auditoria no TCU, mas não há essa interpretação das necessidades dos usuários até porque, como mencionado no bloco anterior, não há identificação de tais usuários no início da auditoria. Por essa razão considerou-se tal requisito apenas parcialmente cumprido.

Outro ponto divergente diz respeito à documentação. Apesar de as normas do TCU estabelecerem que a documentação deve ser detalhada e fornecer uma compreensão clara do trabalho, não deixa claro que deve estar toda completa e atualizada antes de o relatório de auditoria ser emitido (NAT 109-111). Por tal razão, considerou-se tal requisito parcialmente cumprido.

Também foi considerado parcialmente cumprido o requisito que trata dos procedimentos para manter a confidencialidade e a custódia segura da documentação da auditoria, mantendo-a por um período de tempo suficiente. As normas de auditoria do TCU apresentam as regras para a documentação na auditoria e quais são os documentos obrigatórios (NAT 109-116).

Além disso, a Resolução 297/2018 disciplina o armazenamento, a concessão de acesso e o compartilhamento; e a Resolução 297/2018 trata da classificação dos documentos. A dificuldade se apresenta com relação aos demais papéis de trabalho que não são obrigatórios no processo, mas que seriam importantes para permitir uma compreensão melhor do trabalho executado. Para esses casos, a norma deixa a critério da unidade técnica o arquivamento e, por essa razão, esse requisito foi considerado parcialmente cumprido.

7.3 Planejando e formatando uma auditoria de conformidade (iCAT, requisitos 22-38)

Esse bloco trata dos princípios que devem ser observados na fase de planejamento e formatação da auditoria, a saber: determinação de escopo; identificação do objeto e dos critérios adequados; compreensão da entidade auditada, do seu ambiente de controle e dos controles internos relevantes; avaliação de risco; risco de fraude; estratégia e plano de auditoria.

Os critérios utilizados foram: Issai 400.50 c/c 4000.44; 400.51 c/c 4000.118 e 117; 400.52 c/c 4000.131; 400.53 c/c 4000.134 e 135; 400.54 c/c 4000.56; 400.55 c/c 4000.58 e 62; 400.56 c/c 4000.137, 139 e 140.

Segundo as Normas Internacionais, numa fase antes do planejamento seriam determinados o nível de asseguarção e o risco de auditoria, sempre levando em consideração as três partes da auditoria, em especial, os usuários previstos. Ao chegar ao planejamento, haveria a delimitação do escopo, observados esses aspectos determinados anteriormente.

Nas normas de auditoria de conformidade do TCU, o auditor pode decidir sobre o escopo da auditoria (NAT 67, 92-93); entretanto, ao delimitá-lo, não observa as necessidades dos usuários previstos, o nível de asseguarção decidido e o risco que foi avaliado, até porque, como já mencionado nos itens anteriores, esses aspectos não estão claramente expressos nas normas da Corte de Contas.

A partir da limitação do escopo, segundo as Normas Internacionais seriam identificados objeto e critérios de auditoria adequados e o auditor deveria entender a entidade auditada à luz das normas pertinentes. Com relação à identificação dos critérios que serão utilizados na auditoria, há divergências com as normas do TCU.

A Issai 4000.118 traz explicitamente as características dos critérios de auditoria que considera adequados: relevância, completude, confiabilidade, neutralidade, compreensibilidade, utilidade, comparabilidade, aceitabilidade e disponibilidade.

Tais características não estão expressas nas normas de auditoria do TCU, também não há menção sobre disponibilizar os critérios selecionados nessa fase aos prováveis usuários, o que há é a determinação de uma reunião de apresentação da equipe ao auditado (PAC 13), em que tais critérios são informados, mas já na fase de execução.

Nessa fase de compreender a entidade auditada, segundo as Normas Internacionais, o auditor deve ter um entendimento da entidade, do seu ambiente, incluindo seu controle interno, isso para poder determinar a materialidade e avaliar o risco de não conformidade.

A identificação dos controles internos tem a finalidade de reduzir o risco de não conformidade com critérios ou distorções relevantes na informação do objeto. Para as Normas Internacionais, o auditor precisa obter um entendimento de todos os componentes de um sistema de controle interno.

Além disso, ainda na fase planejamento, deve ser avaliado o risco de não conformidade para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados. Também deve ser considerado o risco de fraude.

Ao final, com todas essas informações, os auditores desenvolveriam uma estratégia e um plano de auditoria, que juntos descrevem como a auditoria será realizada.

Na fase de planejamento das auditorias de conformidade do TCU, há a previsão de construção da visão geral do objeto para obtenção de conhecimento e compreensão a seu respeito, o ambiente em que está inserido, a legislação aplicável, objetivos institucionais, setores responsáveis, objetivos relacionados e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno (NAT, 89-91).

No entanto, não é feita uma análise do risco de não conformidade de forma sistematizada e com metodologia própria. Da mesma forma, a compreensão dos controles internos que é prevista nas normas do TCU (NAT 91, V) não possui procedimentos padronizados para testar tais controles e os riscos.

Mesmo a avaliação de risco prevista nos itens 71, 72 e 91 das NAT, a ser feita na fase do planejamento, não possui procedimentos formalizados a serem executados em todas as auditorias de conformidade. O que há são roteiros de outros tipos de instrumento de fiscalização, como o Levantamento, que apresentam algumas técnicas que podem ser adequadas às auditorias de conformidade, mas isso acaba ficando a critério da equipe de auditoria.

Para o risco de fraude, já há no TCU um Roteiro de ações para o combate a fraude e corrupção, lançado pela Portaria-Secex 28/2018. Tal risco é considerado nas normas do TCU durante todo o processo de auditoria e, havendo suspeitas, o auditor deve tomar medidas para garantir que elas sejam respondidas adequadamente.

A estratégia e o plano de auditoria no TCU estão documentados na Matriz de Planejamento (NAT 94-95), que traz o que será realizado durante a fase de execução. Entretanto a descrição do conteúdo da Matriz feita pelo TCU não engloba todos os itens descritos pelas Issai 4000.139-140, a exemplo do nível de asseguarção a ser fornecido e da avaliação de riscos e controles relevantes, até porque, como já visto, tais itens não fazem parte das normas do TCU.

7.4 Reunindo evidência de auditoria (iCAT, requisitos 39-43)

Esse bloco é dividido em cinco itens e trata dos requisitos que o auditor deve seguir para reunir evidência suficiente e apropriada para embasar suas conclusões. Os critérios utilizados foram: Issai 400.57 c/c 4000.144, 149, 150 e 160.

Para as Normas Internacionais, o auditor planeja e realiza procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão com o nível de asseguarção estabelecido. Além disso, o auditor planeja respostas adequadas aos riscos avaliados, desenhando procedimentos que abordem tais riscos, inclusive levando em consideração se pretende confiar na efetividade dos controles da entidade auditada.

O processo de coleta continua até que o auditor esteja confiante de que existe evidência suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão/opinião com o nível de asseguarção acordado.

Como já visto nos blocos anteriores, o TCU não explicita em suas normas para auditoria de conformidade a necessidade de identificar o nível de asseguarção, nem há procedimentos padronizados para avaliação de riscos e dos controles nos níveis exigidos pelas Normas Internacionais.

Nas normas do TCU (NAT 104 e 108 e PAC 22), há a preocupação de que as evidências colhidas tenham determinados atributos como: validade, confiabilidade, relevância e suficiência. Mas não há essa correlação com o nível de asseguarção, quando muito, em casos em que é feita uma avaliação dos controles internos, levantando os principais riscos, pode-se ver a correlação entre esses riscos e os procedimentos para reunir evidências.

Frise-se que, segunda as Normas Internacionais, é a partir da avaliação do risco de auditoria e da definição do nível de asseguarção que são estabelecidos os procedimentos para reduzir o risco de produzir conclusões incorretas e qual o volume de evidência de auditoria que o auditor deve conseguir para chegar a um nível de asseguarção necessário. Como esses dois requisitos não estão expressos nas normas de auditoria de conformidade do TCU, a avaliação da suficiência da evidência é feita

basicamente pelo julgamento profissional do auditor, sem uma metodologia que ofereça uma confiabilidade maior aos usuários do relatório.

Neste ponto, vale a pena trazer algumas informações que foram levantadas no diagnóstico feito entre 2015/2016, que comparou as práticas de auditoria com as Normas Internacionais.

Como mencionado, mesmo na prática, observando os processos de auditoria que foram selecionados à época desse diagnóstico, não havia a definição do nível de asseguração nem eram avaliados os riscos de auditoria, de não conformidade e de fraude. No caso de definição do nível de asseguração, como não há norma, é fácil entender porque não era feito nos processos. No caso da avaliação de risco, mesmo a que está determinada na NAT, para a construção da visão geral, não foi identificada nos processos examinados (Diagnóstico de aderências às Normas Internacionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2016, p. 10).

Assim, entende-se que para que a auditoria de conformidade no TCU se aproxime mais do tipo de auditoria descrita pelas Normas Internacionais, bem como aumente a credibilidade e a confiabilidade das informações produzidas, é essencial que conceitos como nível de asseguração e avaliação de riscos sejam claramente introduzidos e incentivada sua prática.

7.5 Avaliando evidência e formando conclusões (iCAT, requisitos 44-51)

Nesse bloco, os oito itens analisados têm o objetivo de evidenciar se as evidências colhidas durante o processo de auditoria são avaliadas e se são suficientes e apropriadas para formular conclusões relevantes. Os critérios utilizados foram: Issai 400.58 c/c Issai 4000.180, 181, 184, 185, 78, 225 e 226.

Nas normas do TCU para auditoria de conformidade há a preocupação de que o auditor avalie se há evidência suficiente e apropriada para formar uma conclusão (OAC 56 e PAC 22). Tais evidências são obtidas, bem como avaliados os pontos de vista das entidades, usando ceticismo e julgamento profissionais (NAT 50).

Além disso, baseado nos achados e na materialidade, o auditor conclui se o objeto está, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com os critérios aplicáveis (PAC 18, NAT 100-103 e 108). Os casos de não conformidade que possam ser indicativos de atos ilícitos ou fraude são comunicados aos órgãos responsáveis (NAT 50, 51, 149 e 164; OAC 79-82 e Roteiro de Ações para Combate a Fraude e Corrupção, itens 82) e o auditor observa o risco a fraude em suas avaliações (NAT 98 e 100 e Roteiro de Ações para Combate a Fraude e Corrupção, itens 72 e 82).

O que foi considerado não cumprido ou parcialmente cumprido diz respeito ao fato de que não há orientação nas normas do TCU sobre o ceticismo para avaliar evidência de auditoria que contradiga outras evidências já obtidas, nem há a correlação da avaliação da evidência com o nível de asseguração, como já mencionado anteriormente neste trabalho.

7.6 Relatório (iCAT, requisitos 52-56)

Nesse bloco, os cinco itens analisados dizem respeito ao relatório produzido na auditoria ser baseado nos princípios da completude, objetividade, tempestividade e contraditório. Os critérios utilizados foram: Issai 400.59 c/c 4000.202, 204, 212, 216 e 210. De acordo com o diagnóstico, observou-se que o Tribunal possui normas de auditoria que cumprem com esses princípios quando se trata da elaboração do relatório produzido.

A completude diz respeito a que o auditor considere todos os achados de auditoria relevantes antes de emitir um relatório (Issai 4000.205). O conceito apresentado pela NAT 129, IV, é ainda mais abrangente do que o das Issai e considera também a inclusão do que devia e não foi feito, com a descrição explícita das limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões; além disso, estabelece que a relação entre objetivos, critérios, achados e conclusões deve ser expressa de forma clara e completa, permitindo sua verificação.

A objetividade requer que o auditor aplique julgamento e ceticismo profissionais para assegurar que o relatório seja correto e que as conclusões sejam apresentadas de uma maneira pertinente, justa e equilibrada (Issai 4000.206). Esse princípio pode ser visto nas NAT 123, VIII.

A tempestividade que, segundo a Issai 4000.207, implica a preparação do relatório no prazo devido para ser relevante aos usuários, também é contemplada nas NAT 123, VII.

O contraditório, expresso na Issai 4000.209, diz respeito a incorporar os comentários da entidade responsável, conforme apropriado, e dar respostas e avaliações aos comentários. A etapa dos comentários dos gestores está expressa nas NAT 146, mas não é apresentada como “contraditório”, uma vez que não se trata de exercício de direito de defesa para nosso ordenamento jurídico. Apesar dessa distinção de nomenclatura, pela similaridade apresentada na descrição expressa na Issai 4000.209 e nas NAT 146, considerou-se esse princípio cumprido.

Além desses princípios, o formato do relatório está normatizado e seu conteúdo é apresentado tanto nas NAT (123 e 124), quanto nos PAC (capítulos IV e V) e na OAC (item IV e Tabela D)

A seção de critérios apresenta todos os normativos que foram usados para a construção dos achados (NAT 103, II; PAC 39 e 39.3). Há o cuidado para que as propostas de encaminhamento dos relatórios sejam formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado e corrigido e não “o como” (NAT 163-166). Além disso, o relatório inclui os elementos dispostos na Issai 4000.210 (Tabela D das OAC; PAC 28, NAT 128).

Por tais razões, todos os requisitos desse bloco foram considerados cumpridos.

7.7 Monitoramento (iCAT, requisitos 57-58)

Esse último bloco refere-se a uma fase posterior à auditoria, o monitoramento dos casos de não conformidade identificados na auditoria realizada. Os critérios utilizados foram: Issai 400.60 c/c 4000.232 e 234.

Foram analisados dois itens que dizem respeito à decisão de monitorar as opiniões/conclusões/recomendações de casos de não conformidade e se esse processo facilita a implementação eficaz da ação corretiva. Ambos os itens foram considerados cumpridos pelo TCU (NAT 167/168).

8. Conclusão

O objetivo deste trabalho foi diagnosticar a aderência das normas de auditoria de conformidade do TCU às Issai, em especial a 100, 400 e 4000. Para tanto, foi utilizada a ferramenta iCAT, que permitiu avaliar os principais requisitos que devem ser seguidos em cada fase da auditoria.

Como resultado, observou-se que 54% dos requisitos foram considerados “cumpridos”; 29% foram considerados “parcialmente cumpridos”; e 17% foram considerados “não cumpridos”. A seguir, quadro que destaca os principais pontos divergentes:

Situação encontrada nas normas de auditoria de conformidade do TCU	Requisitos Issai
Ausência de identificação do nível de asseguração	Toda auditoria de conformidade é um trabalho de asseguração. O auditor determina o nível de asseguração com base nas necessidades do(s) usuário(s) previsto(s). O relatório de auditoria fornece asseguração limitada ou razoável. (Issai 4000.30)
Os usuários previstos não são explicitamente identificados.	O auditor deve identificar explicitamente o(s) usuário(s) previsto(s)... (Issai 4000.101 parte)

Não é feita a identificação do risco de auditoria e do risco de não conformidade	O auditor deve realizar procedimentos para reduzir o risco de produzir conclusões incorretas a um nível aceitavelmente baixo. (Issai 4000.52) O auditor deve considerar os riscos de que o objeto não venha a cumprir os critérios... (Issai 400.54, explicação)
A determinação da materialidade não leva em consideração a interpretação do auditor sobre as necessidades do usuário	Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários (Issai 400.47, explicação)
A delimitação do escopo não leva em consideração as necessidades dos usuários previstos, o nível de asseguração e o risco	O escopo delimita o objeto e o que será auditado. O escopo depende das necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), do nível de asseguração decidido, do risco que foi avaliado, da competência e dos recursos disponíveis na EFS (Issai 4000.44)
Na obtenção da evidência, não é levado em consideração o nível de asseguração, uma vez que este não foi previamente estabelecido	O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão com o nível de asseguração estabelecido. (Issai 4000.144)
Os procedimentos de auditoria não são desenhados para responder aos riscos, uma vez que estes não foram avaliados	O auditor precisa planejar respostas adequadas aos riscos avaliados. Respostas aos riscos avaliados incluem o desenho de procedimentos de auditoria que abordam os riscos, tais como procedimentos substantivos e testes de controles... (Issai 4000.149)

O resultado mostra que há possibilidades de melhoria nas normas de auditoria de conformidade do TCU, caso haja interesse desta Corte em alinhar-se integralmente aos conceitos das Issai.

Em especial, deveriam ser incorporados às normas de auditoria de conformidade do TCU os conceitos de nível de asseguração, a importância da identificação prévia dos usuários da auditoria, a avaliação de riscos (auditoria e não conformidade), e a influência desses elementos na delimitação do escopo, na determinação da materialidade, dos procedimentos que serão utilizados e na avaliação das evidências coletadas.

O fato de as normas de auditoria de conformidade no TCU não abarcarem esses conceitos, distancia a auditoria feita pela Corte de Contas da proposta pelas Issai. Assim, apesar de 54% dos requisitos estarem cumpridos, os 17% que não estão sendo atendidos e que contêm os conceitos de usuários previstos, nível de asseguração e avaliação de risco, incorporam a essência da auditoria de conformidade para as Normas Internacionais.

Como observado no curso dessa explanação, toda a auditoria de conformidade, pelas Issai, é feita considerando as necessidades dos usuários previstos. Para isso, é importante saber quem são; em seguida, considera-se o risco de o trabalho não chegar a uma conclusão adequada; e, de acordo com isso, determina-se o nível de asseguuração. A seguir, são definidos: escopo, estratégia, procedimentos, avaliação de evidências.

Para que o TCU realize auditoria de conformidade alinhadas às Issai, faz-se necessária a atualização das normas, com a elaboração de roteiros e de treinamentos que auxiliem os auditores na identificação desses requisitos e sua utilização durante todo o processo de auditoria.

Frise-se que as Issai são a consolidação das melhores práticas de auditoria em nível internacional, cabendo a cada EFS, de acordo com seu mandato e normas, determinar o grau de adesão a elas. No caso do Tribunal, não há impeditivos para que tais requisitos sejam incorporados às suas normas, cabe à Corte de Contas decidir o quanto o alinhamento às Normas Internacionais pode contribuir para o cumprimento da sua missão institucional.

Referências

3i PROGRAMME. Disponível em <www.idicommunity.org/3i>. Acesso em 03/9/2018.

3i LIBRARY. Disponível em <www.idicommunity.org/3i/index.php/3i-library>. Acesso em 03/9/2018.

IDI. Disponível em <www.idi.no/em/about_idi/introduction>. Acesso em 28/1/2019.

IFPP. Disponível em <<http://www.issai.org/services/revised-framework/>>. Acesso em 15/2/2019.

_____ Diagnóstico de aderências às Normas Internacionais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), 2016.

_____ TCU. Tribunal de Contas da União. PADRÕES DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE, 2009.

_____ TCU. Tribunal de Contas da União. ORIENTAÇÕES PARA AUDITORIA DE CONFORMIDADE, 2010.

_____ TCU. Tribunal de Contas da União. NORMAS DE AUDITORIA DO TCU, 2011.

_____ ISSAI 100. Fundamental Principles on Governmental Auditing. International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI, 2013.

_____ ISSAI 400. Fundamental Principles on Compliance Auditing. International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. 2013.

_____ ISSAI 4000. Compliance Audit Standard. International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. 2016.

_____ Manual de Implementación de las Issai – Auditoria de Cumplimiento. Proyecto versión 0, 01.08.2018.

_____ Guidance on Compliance Audit iCAT. 2012.

ANEXO I - iCAT nível 3 e 4 – Auditoria de Conformidade

Elementos da Auditoria: No começo de uma auditoria de conformidade, os auditores devem estabelecer os elementos da auditoria: normas e critérios, objeto, as três partes na auditoria e o nível de asseguuração

Requisito Principal: O auditor deve identificar as normas para auditoria, Issai 400.28

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de Conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
1	Quando a EFS tem discricionariedade para determinar a cobertura das auditorias de conformidade, o auditor deve identificar os critérios de auditoria pertinentes, previamente à auditoria, para fornecer uma base para uma conclusão ou uma opinião sobre o objeto	Issai 4000.110	Cumprido	Tanto as Normas de auditoria do TCU (NAT – itens 89 e 91, II) quanto os Padrões de Auditoria de Conformidade (PAC – item 12.2) tratam da necessidade de construção de uma visão geral do objeto, na fase do planejamento, que inclui as normas e os critérios aplicáveis para o objeto da auditoria. A partir dessa visão geral é que será feita a matriz de planejamento, então, a identificação desses critérios é uma das primeiras coisas que são feitas.	

Requisito principal: Auditores devem identificar o objeto e os critérios adequados. Issai 400.51

Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de Conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
2	O objeto deve ser identificável e possível de ser avaliado com base em critérios de auditoria adequados. Deve ser de tal natureza que permita ao auditor concluir com o nível de asseguarção necessário. Isso significa reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião da auditoria	Issai 4000.109	Parcialmente Cumprido		NAT, itens 89 a 91; PAC itens 9.2 e 12. Todo o levantamento acerca do objeto é feito na fase do planejamento, oportunidade em que é feita a visão geral com a finalidade de conhecer e compreender o objeto fiscalizado, bem como o ambiente em que está inserido. Além disso, o TCU possui ainda o instrumento de Levantamento, que entre suas finalidades está a de identificar objetos e instrumentos de fiscalização, e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações (art. 238, II e III, RI/TCU). O que falta é essa relação com o nível de asseguarção, pois as normas de auditoria de conformidade não tratam do tema.
Requisito principal: Auditores devem identificar as três partes de uma auditoria, Issai 400.35					
Sub-requisitos					

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
3	Na auditoria de conformidade, a responsabilidade do auditor é identificar os elementos da auditoria, avaliar se um determinado objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis e emitir um relatório de auditoria de conformidade	Issai 400.36	Cumprido	PAC item 5; Orientações para Auditoria de Conformidade (OAC) item 3. Na Portaria de Fiscalização estão identificados o coordenador, os membros da equipe e o supervisor. Na matriz de planejamento são identificados os auditores para realizarão os procedimentos detalhados. No relatório são identificados todos os que participaram da auditoria e da confecção do relatório.	
4	O auditor deve identificar explicitamente o(s) usuário(s) previsto(s)...	Issai 4000.101	Não cumprido		Não há determinação expressa do TCU para definição de demais usuários do relatório previamente à sua confecção. O que existe é uma regra geral de que o legislativo é o usuário padrão (art. 248, RI/TCU).

5	...e a parte responsável e considerar a implicação de seus papéis, a fim de conduzir a auditoria e comunicar-se apropriadamente	Issai 4000.101	Cumprido	NAT itens 89 e 91; PAC item 12 – essas normas requerem que, na construção da visão geral, sejam incluídos os setores responsáveis, competências e atribuições.
---	---	-------------------	----------	--

Requisito Principal: Auditores devem identificar o nível de asseguarção para uma auditoria. Issai 400.41

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
6	Toda auditoria de conformidade é um trabalho de asseguarção. O auditor determina o nível de asseguarção com base nas necessidades do(s) usuário(s) previsto(s). O relatório de auditoria fornece asseguarção limitada ou razoável.	Issai 4000.30	Não cumprido		Não há o conceito de asseguarção nas normas de auditoria de conformidade, nos termos apresentados nas Issai ora mencionadas, o que há é a previsão de descrição das limitações impostas ao trabalho, na fase do relatório, mas não há classificação em razoável ou limitada e nem há previsão de procedimentos para determinar essas limitações antes do início da auditoria como determinam as Issai (NAT 135, PAC 37.4.3)

Princípios gerais de auditoria: Antes do início e em mais de um ponto ao longo do processo de auditoria, estes princípios são considerados.

Requisito Principal: Os auditores devem planejar e conduzir a auditoria com ceticismo profissional e exercer o julgamento profissional durante todo o processo de auditoria. Issai 400.43

Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
7	O auditor deve exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria	Issai 4000.71	Cumprido	NAT 50 – trata do uso de julgamento profissional em todas as etapas de auditoria.	
8	O auditor deve exercer ceticismo profissional e manter uma mente aberta e objetiva.	Issai 4000.77	Cumprido	NAT 39, 42, 43 – apesar de não trazer especificamente o termo “ceticismo”, entende-se que as atitudes expostas nos itens mencionados descrevem esse termo.	

9	São requisitos específicos para manter o julgamento e o ceticismo profissionais na auditoria de conformidade a habilidade para analisar a estrutura e o conteúdo de normas públicas como base para identificar critérios adequados ou lacunas na legislação.	Issai 400.43 (parte da explicação)	Cumprido	As NAT (itens 52 e 53) estabelecem que a equipe de auditoria deve ter, em conjunto, treinamento técnico, capacidade e experiência suficientes para conduzir adequadamente o trabalho. Além disso, a norma diz que o auditor não deve realizar trabalho para os quais não possui a competência profissional necessária. Assim, em tese, a equipe de auditoria tem capacidade de analisar a estrutura e o conteúdo das normas aplicáveis à auditoria.	
Requisito Principal: Os auditores devem assumir a responsabilidade pela qualidade geral da auditoria. Issai 400.44					
Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade

10	A EFS deve se responsabilizar pela qualidade global da auditoria para garantir que as auditorias sejam realizadas de acordo com as normas profissionais, as leis e os regulamentos pertinentes, e que os relatórios sejam apropriados às circunstâncias	Issai 4000.80	Cumprido	NAT 73-77, itens que se referem às funções do supervisor e do coordenador. Além disso, o relatório passa pela revisão do Secretário da unidade técnica, além de ser também pelo gabinete do Ministro-Relator.
----	---	---------------	----------	---

Requisitos Principais: Os auditores devem ter acesso às habilidades necessárias. Issai 400.45

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
11	A EFS deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria.	Issai 4000.85	Cumprido	As NAT (itens 52 e 53) estabelecem que a equipe de auditoria deve ter, em conjunto, treinamento técnico, capacidade e experiência suficientes para conduzir adequadamente o trabalho. Além disso, a norma diz que o autor não deve realizar trabalho para os quais não possui a competência profissional necessária.	

<p>12 A EFS precisa designar recursos adequadamente qualificados que estejam disponíveis quando necessário nas diferentes fases do processo de auditoria. Quando técnicas, métodos ou habilidades especializados não estiverem disponíveis dentro da equipe ou na EFS, especialistas externos podem ser utilizados de diferentes maneiras, por exemplo, para fornecer conhecimento ou realizar trabalhos específicos. Quando houver necessidade de conhecimento especializado externo, a EFS avalia se os especialistas têm a independência, a competência, a capacidade e a objetividade necessárias. A EFS também determina se seu trabalho é adequado para os propósitos da auditoria. Mesmo se especialistas externos realizarem o trabalho de auditoria em nome da EFS, a EFS ainda é responsável pelas conclusões.</p>	Issai 4000.88	Cumprido	As NAT tratam da utilização do trabalho de especialista externo nos itens 120-122
--	---------------	----------	---

Requisitos Principais: Os auditores devem considerar o risco da auditoria durante todo o processo de auditoria. Issai 400.46

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
13	O auditor deve realizar procedimentos para reduzir o risco de produzir conclusões incorretas a um nível aceitavelmente baixo	Issai 4000.52	Não cumprido		As normas do TCU não tratam desse tipo de risco nos termos apresentados pelas Issai e nem há metodologia em norma para auditoria de conformidade, apesar de que alguns mecanismos podem ajudar a diminuir esse risco, como, por ex. a avaliação de risco e de controle interno (item 72, NAT) feita para construção da visão geral.

14	Reduzir o risco de auditoria inclui os seguintes aspectos: antever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto e suas consequências, desenvolver procedimentos para abordar esses riscos durante a auditoria e documentar quais e como esses riscos serão abordados. O auditor precisa avaliar se o escopo do trabalho realizado é suficiente. Além disso, ao concluir, o auditor deve avaliar se obteve evidência de auditoria suficiente e apropriada ao avaliar o objeto em relação aos critérios para forma a(s) conclusão(ões), com base no nível de risco envolvido	Issai 4000.53	Não cumprido		Pelas mesmas razões do item anterior.
Requisito Principal: Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria. Issai 400.47					
Sub-requisitos:					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade

15	O auditor deve determinar a materialidade para formar uma base para o planejamento da auditoria e reavaliá-la ao longo do processo de auditoria.	Issai 4000.125	Cumprido	Nas normas do TCU para auditoria de conformidade, a relevância e a materialidade serão observadas durante todo o processo de auditoria: no planejamento (item 65, NAT) - na construção da visão geral, na definição do escopo e do alcance da auditoria; na execução (itens 98 a 99, 108, 116.1, NAT), para a avaliação das evidências e a devida documentação e para a identificação dos achados; na fase do relatório (itens 125, 126, 129, VI), para definição do que deve ou não constar no relatório, bem como na descrição dos achados
----	--	-------------------	----------	--

16	Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários	Issai 400.47 (explicação)	Parcialmente cumprido		Apesar de as normas do TCU trazerem o conceito de Significância (q engloba os atributos de relevância, materialidade e risco - PAC - VI - GLOSSÁRIO) e de a relevância e a materialidade serem observadas durante todo o processo de auditoria (NAT 65, 98 a 99, 108, 116.1, 125, 126, 129, VI), não está expressa a preocupação de avaliação da materialidade refletir as necessidades dos usuários previstos.
----	--	---------------------------	-----------------------	--	---

Requisito Principal: Os auditores devem preparar documentação de auditoria suficiente. Issai 400.48

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
17	O auditor deve preparar documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas...	Issai 4000.89	Cumprido	NAT 109 a 111	

18	...O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante a auditoria e completar a documentação das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes do relatório de auditoria ser emitido.	Issai 4000.89	Parcialmente cumprido	As NAT tratam do tema nos itens 109 a 116. Em especial, os 116.5 a 116.7, tratam da revisão dos papéis de trabalho, mas não estabelecem que deve ser antes de o relatório ser emitido.
----	---	---------------	-----------------------	--

19 O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a custódia segura da documentação de auditoria e mantê-la por um período de tempo suficiente para satisfazer as exigências dos requisitos legais, regulatórios, administrativos e profissionais de retenção de registros e permitir a realização das atividades de monitoramento da auditoria	Issai 4000.90	Parcialmente cumprido	Além das NAT, os PAC (itens 60 a 66) apresentam as regras para a documentação na auditoria e alguns documentos devem ser obrigatoriamente juntados aos processos. Além disso, a Resolução 297/2018, disciplina o armazenamento, a concessão de acesso e o compartilhamento de bases de dados obtidas de pessoa física ou jurídica, órgão ou entidade, no exercício do controle externo, classificadas com restrição de acesso. E a Resolução 297/20018 trata da classificação dos documentos. A dificuldade se apresenta com relação aos demais papéis de trabalho que não são obrigatórios no processo, mas que seriam importantes para permitir uma compreensão melhor do trabalho executado. Para esses casos, a norma deixa a critério da unidade técnica o arquivamento.
---	---------------	-----------------------	---

Requisito Principal: Os auditores devem manter uma comunicação efetiva durante o processo de auditoria. Issai 400.49					
Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade

20	O auditor deve se comunicar de forma eficaz com a entidade auditada e os responsáveis pela governança durante todo o processo de auditoria	Issai 4000.96	Cumprido	NAT 82-87; PAC 8, 13, 13.1, 13.2, 14-16, 19 tratam da comunicação entre equipe e auditado.
----	--	---------------	----------	--

21	Casos de não conformidade relevantes devem ser comunicados ao nível de gerência adequado e (se aplicável) aos responsáveis pela governança. Outros assuntos significativos decorrentes da auditoria que sejam diretamente relevantes para a entidade devem ser comunicados.	Issai 4000.99	Cumprido	A NAT, itens 82-87 trata da comunicação com a entidade auditada, em todas as fases, sendo que o item 86 trata da comunicação verbal acerca das principais constatações.
----	---	---------------	----------	---

Planejando e formatando uma auditoria de conformidade: No planejamento e na formatação de uma auditoria, os seguintes princípios são obrigatórios.

Requisito Principal: Os auditores devem determinar o escopo de auditoria. Issai 400.50

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
22	Quando o mandato da EFS ou a legislação aplicável não prescrever o escopo da auditoria, o escopo será decidido pelo auditor.	Issai 400.50 (explicação)	Cumprido	As NAT, itens 67, 92 e 93, contemplam essa regra.	

23	O escopo delimita o objeto e o que será auditado. O escopo depende das necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), do nível da assegurarão decidido, do risco que foi avaliado, da competência e dos recursos disponíveis na EFS	Issai 4000.44	Parcialmente cumprido		As NAT, itens 92 e 93, contemplam a regra da Issai 400.50, mas não chega a expressar de forma clara a preocupação da Issai 4000.44, no que diz respeito ao escopo depender das necessidades dos usuários previstos, nível de assegurarão decidido, do risco avaliado, até porque isso não é observado, como já mencionado em itens anteriores.
Requisito Principal: Os Auditores devem identificar o objeto e os critérios adequados. Issai 400.51					
Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
24	Critérios adequados devem ter as seguintes características: relevância, completude, confiabilidade, neutralidade, compreensibilidade, utilidade, comparabilidade, aceitabilidade e disponibilidade	Issai 4000.118	Não cumprido		As normas do TCU não trazem a descrição explícita das características de um critério.

25	Em alguns casos, as leis e os regulamentos exigem interpretação adicional para a formulação de critérios de auditoria pertinentes. Se surgirem situações em que haja disposições conflitantes ou possa haver dúvidas sobre qual é a interpretação correta de lei, regulamento ou de outras normas pertinentes, o auditor pode achar útil considerar as intenções e as premissas estabelecidas no desenvolvimento da lei, ou consultar determinado organismo responsável pela legislação. O auditor pode também considerar as decisões anteriores relevantes feitas pelas autoridades judiciais.	Issai 4000.117	Não cumprido	As normas do TCU não trazem especificamente essa regra.
----	---	-------------------	--------------	---

26	Os critérios devem ser disponibilizados aos prováveis usuários e outros, conforme o caso. Eles também devem ser comunicados à parte responsável.	Issai 400.51	Parcialmente cumprido		Os PAC, item 13, determinam que, na reunião de apresentação da equipe para o auditado, sejam informados os principais critérios de auditoria inicialmente selecionados durante o planejamento, entre outras coisas. Não há previsão de disponibilizar os critérios para os prováveis usuários e outros, na fase do planejamento.
Requisito Principal: Os auditores devem entender a entidade auditada à luz das normas pertinentes. Issai 400.52					
Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
27	O auditor deve ter um entendimento da entidade auditada e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para permitir o planejamento e a execução efetivos da auditoria.	Issai 4000.131	Cumprido	Nas normas do TCU há a previsão de construção da visão geral do objeto na fase do planejamento (NAT 89 a 91), que permite uma compreensão da entidade auditada.	

28	O auditor usará esse conhecimento para determinar a materialidade e avaliar o risco de não conformidade.	Issai 400.52	Parcialmente cumprido	Nas normas do TCU há a previsão de construção da visão geral do objeto na fase do planejamento (NAT 89 a 91). Entretanto, não é feita uma análise do risco de não conformidade de forma sistematizada e com metodologia própria.
----	--	--------------	-----------------------	--

Requisito Principal: Os auditores devem entender o ambiente de controle e os controles internos relevantes e considerar se eles são apropriados para assegurar a conformidade. Issai 400.53

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
29	O auditor deve obter um entendimento do controle interno da entidade relevante para a auditoria. Quando o objeto é determinado, o auditor identifica os controles internos que estão em vigor para reduzir o risco de não conformidade com critérios ou de distorções relevantes na informação do objeto. Usando julgamento profissional, o auditor decide se um controle é relevante ou não para a auditoria.	Issai 400.134	Parcialmente cumprido		A compreensão dos controles internos deve ser feita na construção da visão geral do objeto, segundo as NAT 91, V. Entretanto não há normas/procedimentos de auditoria de conformidade para testar os controles, nem o risco.

30	Um sistema de controle interno é composto de políticas, estruturas, procedimentos, processos e atividades que ajudam a entidade auditada a responder adequadamente aos riscos de não conformidade com os critérios. Um sistema eficaz pode salvaguardar os ativos da entidade auditada, facilitar a comunicação interna e externa e ajudar a entidade auditada a cumprir com as normas pertinentes. O auditor precisa obter um entendimento de todos os componentes de um sistema de controle interno: o ambiente de controle, o processo de avaliação de risco da entidade, o sistema de informações, as atividades de controle relevantes para a auditoria e o monitoramento do controle relevante para a auditoria.	Issai 4000.135	Parcialmente cumprido		A compreensão dos controles internos deve ser feita na construção da visão geral do objeto, segundo as NAT 91, V. Entretanto não há normas/ procedimentos de auditoria de conformidade para testar os controles, nem o risco.
Requisito Principal: Os auditores devem realizar a avaliação de risco para identificar o risco de não conformidade. Issai 400.54					
Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade

31	À luz dos critérios de auditoria, o escopo da auditoria e as características da entidade auditada, o auditor deve realizar a avaliação de risco para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados.	Issai 400.54 (explicação) c/c Issai 4000.56	Parcialmente cumprido	As NAT (itens 71, 72 e 91) preveem avaliação de risco na fase do planejamento, porém ainda não estão formalizados os procedimentos que devem ser executados para que isso ocorra de modo a atender a Issai 4000.56.
32	O auditor deve considerar os riscos de que o objeto não venha a cumprir os critérios. (...) A identificação dos riscos da não conformidade e o seu potencial impacto sobre os procedimentos de auditoria devem ser considerados durante o processo de auditoria.	Issai 400.54 (explicação)	Não cumprido	As NAT (itens 71, 72 e 91) preveem a avaliação de risco de forma superficial e não há procedimentos formalizados que atendem a norma internacional no âmbito da auditoria de conformidade.

Requisito Principal: Os auditores devem considerar o risco de fraude. Issai 400.55

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
33	O auditor deve considerar o risco de fraude durante todo o processo de auditoria e documentar o resultado da avaliação	Issai 4000.58	Cumprido	O risco de fraude é analisado para seleção do objeto de fiscalização e também no planejamento (Roteiro de ações para o combate a fraude e corrupção, Portaria-Segecex 28, 8/10/2018, itens 46-55, 61-66)	

34	Quando suspeitas de fraudes forem identificadas, o auditor toma medidas para garantir que elas sejam respondidas adequadamente, de acordo com o mandato da EFS e as circunstâncias específicas.	Issai 4000.62	Cumprido	NAT 100 – a suspeita de fraude é descrita no relatório, com as medidas cabíveis;	Roteiro de ações para o combate à fraude e à corrupção – p. 72 e 78.
Requisito Principal: Os auditores devem desenvolver uma estratégia e um plano de auditoria. Issai 400.56					
Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
35	O auditor deve desenvolver e documentar uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria que, juntos, descrevam como a auditoria será realizada para emitir relatórios que sejam adequados às circunstâncias, os recursos necessários para fazê-lo e o cronograma para o trabalho de auditoria.	Issai 4000.137	Parcialmente Cumprido		A matriz de planejamento é o instrumento utilizado para descrever a estratégia e o plano de auditoria em geral (NAT 94), porém não contempla todas as informações descritas nas Issai, como pode ser visto nos próximos itens.

36	<p>O propósito da estratégia de auditoria é delinear uma resposta eficaz para o risco de não conformidade. Ela deve incluir a consideração das respostas de auditorias planejadas para riscos específicos por meio do desenvolvimento do plano de auditoria</p>	<p>Issai 400.56 (explicação)</p>	<p>Não cumprido</p>	<p>As NAT, item 95, trata dos aspectos básicos que devem ser considerados na fase do planejamento, porém, as normas de auditoria de conformidade do TCU, de modo geral, falam de riscos de forma muito superficial, como já mencionado, e não há um roteiro para identificá-los.</p>
37	<p>Ao estabelecer a estratégia global da auditoria, os auditores podem incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) os objetivos, o escopo, o objeto, os critérios e outras características da auditoria de conformidade; b) o tipo de trabalho; c) o nível de asseguração a ser fornecido; d) a composição e a alocação da equipe, incluindo a necessidade de especialistas; e) a comunicação com o auditado e/ou responsáveis pela governança; f) as responsabilidades de comunicação; g) as entidades abrangidas pela auditoria; h) a avaliação da materialidade 	<p>Issai 4000.139</p>	<p>Parcialmente cumprido</p>	<p>NAT 89 a 97 (visão geral do objeto, definição do escopo e matriz de planejamento) não apresenta todo o conteúdo proposto.</p>

38	Os auditores desenvolvem um plano de auditoria para a auditoria de conformidade. A estratégia é o insumo essencial para o plano de auditoria. O plano de auditoria pode incluir:	Issai 4000.140	Parcialmente cumprido	Nosso plano de auditoria é documentado em matriz de planejamento (NAT 94), o seu modelo não contempla os itens sugeridos na norma.
	a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados e quando serão executados;			
	b) uma avaliação de riscos e controles internos relevantes;			
	c) os procedimentos de auditoria desenvolvidos em resposta aos riscos;			
	d) as possíveis evidências a serem coletadas durante a auditoria.			

Reunindo Evidência de Auditoria					
Requisito Principal: Auditores devem reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada para cobrir o escopo da auditoria. Issai 400.57					
Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade

39	O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão com o nível de asseguuração estabelecido.	Issai 4000.144	Parcialmente cumprido	NAT 104 e 108; PAC 22. Nas normas do TCU, são atributos das evidências: validade, confiabilidade, relevância e suficiência. Mas, como já mencionado, não é estabelecido um nível de asseguuração nas auditorias de conformidade do TCU, então não é feita essa correlação entre a evidência e o nível de asseguuração.
40	O auditor precisa planejar respostas adequadas aos riscos avaliados. Respostas aos riscos avaliados incluem o desenho de procedimentos de auditoria que abordam os riscos, tais como procedimentos substantivos e testes de controles...	Issai 4000.149	Parcialmente cumprido	Apesar de a construção da visão geral, estabelecida nas NAT incluir identificação de riscos (NAT 71 e 72), falta uma normatização/roteiro para auditoria de conformidade a ser seguido para identificação dos riscos e sua relação com os procedimentos nos termos apresentados pela Issai 4000.149.

41	<p>...Procedimentos substantivos incluem tanto testes de detalhes como procedimentos analíticos. Se o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos, ele precisa obter evidência de que os controles estão operando de forma eficaz. O desenho e a implementação de controles-chave relevantes para o objeto podem ser avaliados, conforme adequado.</p>	<p>Issai 4000.149</p>	<p>Não cumprido</p>	<p>As normas de auditoria de conformidade do TCU não trazem essa regra explicitamente, apesar de incluírem a necessidade de avaliação do controle interno, quando da elaboração da visão geral.</p>
42	<p>O processo de coleta de evidência continua até que o auditor esteja confiante de que existe evidência suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião do auditor com o nível de asseguuração acordado.</p>	<p>Issai 4000.150</p>	<p>Parcialmente cumprido</p>	<p>NAT 104 e 108; PAC 22. Nas normas do TCU, são atributos das evidências: validade, confiabilidade, relevância e suficiência. Mas, como já mencionado, não é estabelecido um nível de asseguuração na auditorias de conformidade do TCU, então não é feita essa correlação entre a evidência e o nível de asseguuração.</p>

43	A evidência de auditoria é obtida usando uma variedade de métodos, tais como: a) observação; b) inspeção; c) indagação; d) confirmação externa; e) reexecução; f) recálculo; g) testes substantivos; h) testes de controles-chaves; i) procedimentos analíticos	Issai 4000.160	Cumprido		As formas de coletas de evidência estão sistematizadas no TCU por meio de Portarias que descrevem técnicas de auditoria e que se encontram disponíveis no site do TCU/Controle Externo/ Normas e orientações/ Técnicas, estudos e ferramentas de apoio. A descrição desse processo de reunir evidência é feita na matriz de planejamento.
----	--	-------------------	----------	--	---

Avaliando Evidência e Formando Conclusões

Requisito Principal: Os Auditores devem avaliar se a evidência da auditoria suficiente e apropriada foi obtida e formular conclusões pertinentes. Issai 400.58

Sub-requisito

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
44	No processo de avaliação, o auditor avalia se há evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão.	Issai 4000.181	Cumprido	OAC 56, 59; PAC 22	
45	As evidências obtidas, bem como os pontos de vista das entidades, são avaliados usando ceticismo e julgamento profissionais.	Issai 4000.180	Cumprido	A NAT (item 50) diz que o julgamento profissional deve ser usado em todas as etapas da auditoria, o que inclui a avaliação de evidência. O termo ceticismo não está explícito nas nossas normas, mas a avaliação crítica é feita também em todas as etapas.	

46	Baseado nos achados da auditoria e na materialidade, o auditor deve concluir se o objeto está, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com os critérios aplicáveis.	Issai 4000.184	Cumprido	PAC 18, NAT 100-103	
47	Com base na materialidade, o auditor avalia se os achados de auditoria são suficientemente relevantes para concluir que o objeto, em todos os aspectos relevantes, está ou não está em conformidade com os critérios de auditoria.	Issai 4000.185	Cumprido	PAC 18, NAT 100-103 e 108	
48	O ceticismo profissional é importante ao avaliar evidência de auditoria que contradiga outras evidências de auditoria já obtidas e informações que coloquem em dúvida a confiabilidade de evidências de auditoria, como documentos e respostas a indagações.	Issai 4000.78	Não cumprido		Não há essa orientação nas NAT, nem nas orientações e nos padrões de auditoria de conformidade.
49	Após avaliar se a evidência é suficiente e apropriada, dado o nível de asseguarção da auditoria, o auditor deve considerar a melhor forma de concluir, à luz da evidência.	Issai 400.58 (explicação)	Parcialmente cumprido		Como já mencionado, apesar de as normas descreverem a necessidade de a evidência ser suficiente e apropriada, como não é estabelecido o nível de asseguarção, não há essa correlação.

50	Na realização de auditorias de conformidade, se o auditor se deparar com casos de não conformidade que possam ser indicativos de atos ilícitos ou fraude, ele deve exercer o devido zelo profissional e cautela e comunicar esses casos ao órgão responsável. O auditor deve exercer o devido zelo para não interferir com eventuais procedimentos legais ou investigações futuras.	Issai 4000.225	Cumprido	NAT 50, 51, 149 e 164; OAC 79-82; Roteiro de Ações para o Combate a Fraude e Corrupção, item 82.
----	---	-------------------	----------	--

51	Embora a detecção de potenciais atos ilícitos, incluindo a fraude, não seja o principal objetivo da realização de uma auditoria de conformidade, o auditor inclui fatores de risco de fraude em suas avaliações de risco e mantém-se alerta para indícios de atos ilícitos, incluindo a fraude, na realização de seu trabalho.	Issai 4000.226	Cumprido	NAT 98 e 100; Roteiro de Ações para o Combate a Fraude e Corrupção, itens 72 e 82
----	--	-------------------	----------	---

Relatório

Requisito Principal: Os auditores devem preparar o relatório baseado nos princípios da completude, objetividade, tempestividade e contraditório. Issai 400.59

Sub-requisitos

Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
----	------------	------------	------------------------	---	--

52	O auditor deve preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório	Issai 4000.202	Cumprido	NAT 129, IV, V, VII, 125.
53	A emissão de relatórios é uma das partes essenciais da auditoria. Os formatos de relatórios podem estar definidos em lei ou pelo mandato da EFS. Um relatório escrito, apresentando achados, opiniões, conclusões e recomendações de uma forma adequada, conforme o caso, deve ser preparado ao final de cada auditoria	Issai 4000.204	Cumprido	Essa regra está contemplada nas NAT (itens 123 e 124), nos PAC (capítulo IV e V) e nas Orientações (item IV e Tabela D).
54	A seção de critérios de auditoria pode indicar que as leis, a legislação, as regras e os regulamentos que foram usados na auditoria devem ser identificados explicitamente no relatório de auditoria.	Issai 4000.212	Cumprido	NAT 103, II; PAC 39, em especial o 39.3.
55	Embora recomendações construtivas e práticas ajudem na promoção da boa gestão do setor público, o auditor é cuidadoso para não fornecer tais recomendações detalhadas, de modo a não assumir o papel da administração e, assim, ter o risco de prejudicar a sua própria objetividade.	Issai 4000.216	Cumprido	NAT 163-166.

56	O relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem): a) título; b) identificação das normas de auditoria; c) sumário executivo (conforme o caso); d) descrição do objeto e do escopo; e) critérios de auditoria; f) explicação e razão para os métodos utilizados; g) achado; h) conclusões com base nas respostas a questões específicas de auditoria ou opinião; i) comentários da entidade auditada (conforme apropriado); j) recomendações (conforme apropriado).	Issai 4000.210	Cumprido	A Tabela D das Orientações para aud.de conformidade e o item 28 dos PAC listam como deve estar estruturado o relatório. Além disso, as NAT, no seu capítulo 4 também trata da estrutura do relatório (NAT 128).
----	---	-------------------	----------	---

Monitoramento					
Requisito Principal: Os auditores devem monitorar os casos de não conformidade quando apropriado. Issai 400.60					
Sub-requisitos					
Nº	Requisitos	Referência	Status de conformidade	Evidências que confirmam o status de conformidade e os documentos de referência	Razões para não conformidade ou parcial conformidade
57	O auditor deve decidir monitorar as opiniões/conclusões/recomendações de casos de não conformidade no relatório de auditoria, quando apropriado	Issai 4000.232	Cumprido	NAT 167/168	

58	Um processo de monitoramento facilita a implementação eficaz da ação corretiva e fornece um feedback útil à entidade auditada, ao(s) usuário(s) do relatório de auditoria, ao público em geral e ao auditor para o planejamento de auditorias futuras.	Issai 4000.234	Cumprido	NAT 167/168
----	--	-------------------	----------	-------------

Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável