

# MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA 2018



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS**

## SUMÁRIO

<b><i>I - INTRODUÇÃO</i></b> .....	<b>9</b>
<b>1.1 OBJETIVO DO MANUAL</b> .....	<b>9</b>
<b>1.2 REFERÊNCIAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS</b> .....	<b>9</b>
TCU .....	9
INTOSAI.....	9
ISSAI .....	10
IFAC/ISA .....	10
NAG's .....	10
<b>1.3 APLICABILIDADE</b> .....	<b>11</b>
<b>1.4 ESTRUTURA DO MANUAL</b> .....	<b>12</b>
<b>1.5 COMO USAR O MANUAL</b> .....	<b>12</b>
<b><i>II – ASPECTOS DA AUDITORIA</i></b> .....	<b>13</b>
<b>2.1 TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO</b> .....	<b>13</b>
<b>2.2 NORMAS APLICÁVEIS E DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE</b> .....	<b>15</b>
<b>2.3 AFIRMAÇÕES NAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS</b> .....	<b>16</b>
2.3.1 Afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria .....	16
2.3.2 Afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período .....	17
2.3.3 Afirmações sobre apresentação e divulgação .....	17
<b>2.4 VISÃO GERAL DA AUDITORIA FINANCEIRA</b> .....	<b>17</b>
<b>2.5 EXIGÊNCIAS TÉCNICAS</b> .....	<b>18</b>
<b>2.6 CETICISMO, JULGAMENTO PROFISSIONAL E ZELO</b> .....	<b>19</b>
<b>2.7 CONTROLE DE QUALIDADE</b> .....	<b>20</b>
<b>2.8 RISCO DE AUDITORIA</b> .....	<b>20</b>
<b>2.9 COMUNICAÇÃO</b> .....	<b>21</b>
<b>2.10 DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA</b> .....	<b>22</b>
<b><i>III - PLANEJAMENTO DA AUDITORIA</i></b> .....	<b>23</b>
<b>3.1 AS ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO</b> .....	<b>24</b>
3.1.1 Estratégia global de auditoria .....	26
3.1.2 Plano de auditoria.....	27
<b>3.2 PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RISCOS</b> .....	<b>27</b>
3.2.1. Indagações .....	30
3.2.2 Procedimentos Analíticos .....	31
3.2.3. Observações e inspeções.....	33
3.2.4 Fontes de informação para os procedimentos de avaliação de riscos .....	34

<b>3.3 ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE, INCLUSIVE DO CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>36</b>
3.3.1 Entendimento da entidade e do seu ambiente .....	36
3.3.1.1 Estrutura de relatório financeiro aplicável .....	37
3.3.1.1.2 Classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes.....	38
3.3.1.1.3 Fatores externos e internos, regulamentares e do setor de atividades .....	39
3.3.1.2. Natureza da entidade e suas estruturas de operação.....	40
3.3.1.3. Políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação.....	41
3.3.1.4. Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados .....	42
3.3.1.5. Mensuração e revisão do desempenho .....	43
3.3.2. Entendimento do controle interno da entidade .....	43
3.3.2.1 Estrutura conceitual do COSO para controle interno.....	44
3.3.2.2 Ambiente de controle .....	46
3.3.2.3 Processo de avaliação de risco da entidade .....	46
3.3.2.4 Sistema de informação e comunicação.....	46
3.3.2.5 Atividades de controle relevantes para a auditoria .....	48
3.3.2.6 Monitoramento de controles .....	48
<b>3.4 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE .....</b>	<b>48</b>
<b>3.5. PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE.....</b>	<b>54</b>
3.5.1. Identificação dos riscos inerentes .....	57
3.5.2. Avaliação do risco inerente (RI).....	63
3.5.3. Identificação dos controles interno .....	66
3.5.4. Avaliação do risco de controle (RC).....	68
3.5.5. Determinação dos riscos de distorção relevante (RDR) .....	72
<b>3.6. RESPOSTAS AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE.....</b>	<b>73</b>
3.6.1. Determinação do risco de detecção (RD).....	74
3.6.2. Plano de Auditoria.....	76
3.6.2.1 Abordagem de auditoria .....	76
3.6.2.2 Procedimentos adicionais de auditoria .....	77
3.6.2.2.1 Testes de controle.....	79
3.6.2.2.2 Procedimentos substantivos.....	81
3.6.2.2.2.1 Procedimentos analíticos substantivos .....	82
3.6.2.2.2.2 Testes de detalhes.....	83
3.6.2.3 Amostragem de auditoria.....	84
3.6.2.3.1 Métodos de seleção de itens para testes de auditoria .....	84
3.6.2.3.2 Amostragem para testes de controles.....	87
3.6.2.3.3 Amostragem para procedimentos substantivos .....	88
<b>3.7. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE PLANEJAMENTO .....</b>	<b>88</b>
3.7.1. Estratégia global de auditoria .....	89
3.7.2. Plano de auditoria.....	90
3.7.3. Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.....	91

<b>3.8. AUDITORIA DE GRUPOS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE GOVERNO.....</b>	<b>93</b>
3.8.1. Introdução e conceitos .....	93
3.8.2 Definições .....	95
3.8.3 Responsabilidade profissional .....	96
3.8.5 Avaliações preliminares .....	97
3.8.6 Estratégia global de auditoria e plano de auditoria do grupo .....	98
3.8.6.1 Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes .....	99
3.8.6.2 Determinação da materialidade.....	100
3.8.6.3 Identificação e avaliação de riscos .....	101
3.8.6.4 Resposta aos riscos avaliados.....	102
3.8.6.4.1 Determinação do tipo de trabalho a ser executado .....	103
3.8.6.4.2 Envolvimento no trabalho dos auditores de componentes.....	105
3.8.6.5 Processo de consolidação.....	106
3.8.7 Comunicação .....	107
3.8.7.1 Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo.....	108
3.8.7.2 Comunicação com a administração do grupo .....	108
3.8.7.3 Comunicação com os auditores de componentes .....	109
3.8.8 Documentação.....	110
<b>IV - EXECUÇÃO DA AUDITORIA.....</b>	<b>111</b>
<b>4.1 IMPLEMENTAÇÃO DAS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS ANALISADOS.....</b>	<b>111</b>
4.1.1 Respostas gerais aos riscos no nível das informações financeiras .....	111
4.1.2 Respostas específicas aos riscos no nível de afirmações .....	113
<b>4.2. PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA.....</b>	<b>113</b>
4.2.1 Testes de controle .....	114
4.2.2 Procedimentos substantivos.....	114
4.2.2.1 Procedimentos analíticos substantivos .....	115
4.2.2.2 Testes de detalhes.....	115
4.2.3 Procedimentos específicos .....	115
4.2.3.1 Confirmações Externas.....	116
4.2.3.2 Saldos iniciais.....	116
4.2.3.3 Estimativas contábeis .....	116
<b>4.3 AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS E DAS EVIDÊNCIAS OBTIDAS .....</b>	<b>117</b>
4.3.1 Revisão da materialidade e da avaliação de riscos .....	118
4.3.2 Avaliação do efeito de distorções identificadas .....	118
4.3.3 Avaliação da evidência de auditoria .....	119
4.3.4 Procedimentos analíticos finais .....	119
<b>4.4 DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE EXECUÇÃO.....</b>	<b>119</b>
<b>4.5 OUTRAS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELACIONADAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA.....</b>	<b>120</b>
4.5.1 Responsabilidades do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas.....	121

4.5.2 Auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais .....	121
4.5.3 Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras.....	122
<b>V - RELATÓRIO DE AUDITORIA .....</b>	<b>124</b>
<b>5.1 OPINIÃO DO AUDITOR.....</b>	<b>124</b>
<b>5.2 ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA.....</b>	<b>126</b>
<b>5.3 DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA (ANEXO DO RELATÓRIO) .....</b>	<b>131</b>
<b>VI – GLOSSÁRIO.....</b>	<b>133</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>138</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>142</b>

## **LISTA DE SIGLAS**

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DFs – Demonstrações Financeiras

ERFA – Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável

GAO – United States Government Accountability Office

IFAC – International Federation of Accountants

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA – International Standards on Auditing

ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MAR – Matriz de Avaliação de Riscos

MRA – Modelo de Risco de Auditoria

MUS – Monetary Unit Sampling (Amostragem por Unidade Monetária)

NAT – Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

NBC TA – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria

NBC TR – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Revisão

NP ISSAI – Nota Prática da

ISSAI RA – Risco de Auditoria

RC – Risco de Controle

RD – Risco de Detecção

RDR – Risco de Distorção Relevante

RI – Risco Inerente

TAAC – Técnicas de Auditoria Assistida por Computador

TCE – Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

TI – Tecnologia da Informação

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Níveis do Risco de Distorção Relevante

Figura 2: Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria

Figura 3: Esquema do Modelo de Risco de Auditoria

Figura 4: Características da Fraude e do Erro

Figura 5: Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude

Figura 6: Exemplo de Matriz Probabilidade x Impacto para classificação de níveis de riscos

Figura 7: Relacionamento entre Riscos, Controles e a Estrutura da Entidade

Figura 8 – Processo decisório para determinar o tipo de trabalho a ser executado

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1: Exemplos de Inspeção e Observação

Quadro 2: Exemplo de fontes para a Identificação de Riscos

Quadro 3: Exemplo de escalas para avaliação da “probabilidade” de eventos

Quadro 4: Exemplo de escalas para avaliação do “impacto” de eventos

Quadro 5: Exemplo de escala para avaliação do risco de controle

Quadro 6: Exemplo Matriz para Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (RDR)

Quadro 7: Exemplo Matriz de Avaliação de Riscos com Risco de Detecção (RD) calculado Considerando Risco de Auditoria –  $RA = 5\%$

Quadro 8: Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle

Quadro 9: Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações

Quadro 10: Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização

# **I - INTRODUÇÃO**

## **1.1 OBJETIVO DO MANUAL**

Independente do patrimônio de uma entidade, robusto ou não, há sempre a necessidade de verificação da chamada “saúde financeira” ou, em outros termos, verificação da boa gestão dos recursos de curto o prazo, os quais são necessários para o cumprimento dos compromissos imediatos da entidade. Assim sendo, de que vale um ente possuir inúmeros imóveis se estes não possuem liquidez para pagamentos das despesas correntes?

Portanto, torna-se necessário, dentro do trabalho do controle externo, a avaliação da gestão financeira, daí a elaboração deste manual no âmbito do TCE-AM, que tem como objetivo orientar os auditores quanto a avaliação da gestão financeira, assim como, da Governança e a *accountability* das demonstrações financeiras de órgãos e entidades do setor público, de modo a realizar as auditorias financeiras de forma eficiente e eficaz, com alto padrão de qualidade, credibilidade e profissionalismo.

A auditoria financeira tem também como objetivo melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos. Apesar da ISSAI 200 esclarece que o propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dessas demonstrações por parte dos usuários previstos. Para isso, o auditor deve expressar uma opinião que forneça segurança razoável aos tomadores de decisão sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se causadas por erro ou fraude. Contudo, no âmbito do controle externo a prioridade é a boa gestão financeira do órgão ou entidade.

## **1.2 REFERÊNCIAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS**

### **TCU**

Este Manual teve como base o Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União – TCU, adaptado as necessidades do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, bem como, a realidade de seus jurisdicionados. Ressalta-se, entretanto, que o Manual de Auditoria Financeira do TCU, enfatiza as demonstrações financeira e este Manual busca da ênfase a boa gestão financeira de órgãos e entidades.

### **INTOSAI**

Elaborou-se este Manual em conformidade com os padrões profissionais de auditoria financeira estabelecidos pela Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superior (INTOSAI, sigla em inglês) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, sigla em inglês). Todavia, não reproduz o texto integral desses padrões, nem substitui a leitura deles. O Manual visa à simplificação da aplicação dos padrões por meio de orientações teóricas e práticas.

A INTOSAI, é a organização que congrega Entidades de Fiscalização Superior (EFS) e tem entre seus objetivos o desenvolvimento da auditoria governamental internacionalmente. Para isso, possui em sua estrutura o Comitê de Padrões Profissionais (PSC, sigla em inglês), que é o setor responsável pela elaboração de padrões profissionais de auditoria governamental.

### **ISSAI**

Em novembro de 2010, foram aprovadas pelo Congresso da INTOSAI (Incosai) na África do Sul 38 Diretrizes de Auditoria Financeira a serem adotadas pelas EFS. O Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS, sigla em inglês) do PSC optou por alinhar as ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) de auditoria financeira às ISA emitidas pela IFAC. Desse modo, das 38 ISSAI de auditoria financeira, 36 são compostas por ISA e notas práticas produzidas pelo FAS, adotando inclusive uma codificação semelhante às ISA produzidas pela IFAC.

### **IFAC/ISA**

A IFAC é a organização internacional dedicada a ciências contábeis, tendo como alvo, tanto profissionais da contabilidade quanto público interessado na área. A IFAC desenvolve padrões profissionais internacionais de alta qualidade para a auditoria de demonstrações financeiras. Com esse objetivo a IFAC fornece atualmente 36 normas de auditoria financeira (ISA, sigla em inglês). Estes padrões totalizam mais de 500 requisitos que devem ser cumpridos por auditores de demonstrações financeiras, caso queiram ou necessitem fazer referência às ISA em seus relatórios. As ISA foram traduzidas para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e estão publicados sob a designação “Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria” (NBC TA), emitidas pelo CFC.

### **NAG's**

As NAG's são normas de auditoria governamentais elaboradas pelo Instituto Rui Barbosa que engloba tanto a postura e ética profissional do auditor, como qualidade do trabalho e metodologias.

### 1.3 APLICABILIDADE

Este Manual se aplica a qualquer trabalho de auditoria financeira realizado no âmbito do TCE-AM. O Manual também é aplicável a auditorias de conformidade realizadas em conjunto com auditorias financeiras e cujo objetivo seja avaliar a gestão financeira de órgãos e entidade, assim como, sempre que necessário, emitir uma opinião com segurança razoável sobre o nível em que atos de gestão estão em conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

Ressalta-se que o TCE-AM possui amplo mandato de auditoria, estabelecido no artigo 40, IV, da Constituição do Estado do Amazonas, que prevê a competência do TCE-AM para realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como em entidades da administração indireta estaduais e municipais, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual e Municipal.

Desta forma, o adjetivo “financeira” da expressão “auditoria financeira” se refere ao objetivo desse tipo de auditoria, que é verificar a confiabilidade das informações financeiras divulgadas nas prestações de contas além da gestão financeira. Essa terminologia é adotada para alinhamento aos padrões estabelecidos pela INTOSAI e é compatível com os objetos de auditoria estabelecidos na Constituição Estadual.

A ordem para realização de auditorias deve ser analisado em conjunto com as competências do TCE-AM para apreciar as contas prestadas anualmente pelos Chefes do Poder Executivo e para julgar as contas dos demais responsáveis por dinheiro, bens e valores federais (art. 40, II). A auditoria financeira, enquanto trabalho de asseguarção, é parte de amplo processo de certificação de contas anuais, sejam elas de governo ou de gestão dos órgãos e entidades estaduais e municipais.

Devido ao amplo mandato para a realização de auditorias financeiras pelo TCE-AM, há pelo menos quatro níveis de aplicação para este tipo de auditoria:

- a) auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas do Governo do Estado, mais conhecidas como Balanço Geral do Estado;
- b) auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas de secretarias de estado e câmaras municipais;
- c) auditorias anuais de demonstrações financeiras de órgãos, fundos e entidades da administração indireta estadual e municipal, com o objetivo de verificar a gestão financeira;
- d) auditorias de entidades como as realizadas nos RPPS – Regimes Próprios de Previdência Social e agências de fomento.

Caso sejam identificadas distorções ou deficiências em controles internos, em auditoria de demonstrações financeiras de órgãos e entidades que consolidem mais de uma unidade gestora, não há prejuízo para a identificação das responsabilidades, que poderá ocorrer no nível das diferentes unidades gestoras.

Durante os trabalhos de auditoria anuais, tanto de governo quanto de gestão, podem ser realizadas auditorias financeiras de contas contábeis específicas materialmente relevantes, que exijam avaliações de risco e procedimentos adicionais de auditoria específicos, como nos casos de dívida pública, despesas com juros e encargos, despesa previdenciária, despesa com educação ou saúde, dentre outros.

Eventualmente o Manual também é aplicável a outros trabalhos de auditoria financeira do Tribunal, que tenham por objetivo obter segurança razoável sobre a confiabilidade de um conjunto de informações financeiras, seja na forma de conta contábil ou demonstração, no âmbito consolidado ou individual, para períodos anuais ou menores ou maiores que um exercício financeiro.

#### **1.4 ESTRUTURA DO MANUAL**

Este Manual é dividido em quatro partes, que abordam os quatro grupos de padrões aplicáveis às auditorias financeiras: padrões gerais, padrões de planejamento, padrões de execução e padrões de relatório.

Os padrões gerais abordam os objetivos, princípios, conceitos e as aplicações da auditoria financeira, bem como fornecem uma visão geral do processo de auditoria e o desenvolvimento do plano de auditoria; a determinação da materialidade; o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno; e a documentação do planejamento da auditoria.

O relatório abrangem a avaliação das distorções identificadas e da evidência de auditoria, bem como os tipos de opiniões que o auditor pode expressar sobre o nível de confiança das demonstrações financeiras.

#### **1.5 COMO USAR O MANUAL**

A descrição dos tópicos de cada parte, as citações diretas padrões internacionais estão identificadas pelo código do respectivo padrão. O uso do termo “deve”, indica um requisito de atendimento obrigatório pelo auditor.

Alguns requisitos estão esquematizados e apresentam exemplos para facilitar o entendimento de sua aplicação. Adicionalmente, nos apêndices, são fornecidos modelos de documentação aplicáveis às etapas de planejamento, execução e relatório.

O Manual deve ser lido em conjunto com os padrões internacionais de auditoria (ISA e ISSAI), traduzidos para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de

Contabilidade (NBC TA). Nas NBC TA ou nas ISSAI, no t3pico que trata dos “requisitos”, s3o descritas as a3oes que o auditor deve cumprir para poder referenciar as normas. No t3pico “aplicaa3o e materiais explicativos”, h3a detalhamentos dos requisitos. Al3em disso, algumas NBC TA ou ISSAI possuem ap3endices que podem contribuir para o entendimento das exig3ncias previstas.

## **II – ASPECTOS DA AUDITORIA**

Este cap3tulo aborda as caracter3sticas, os conceitos-chave, os objetivos, as normas aplic3veis e as aplica3oes da auditoria financeira. Fornece ainda uma vis3o geral do processo de auditoria financeira, contemplando as atividades desenvolvidas em cada uma de suas fases, bem como dos princ3pios 3ticos e profissionais que s3o exigidos para a sua pr3tica. Adicionalmente, apresenta o modelo de risco de auditoria que sustenta a abordagem baseada em risco da auditoria financeira, os aspectos-chave relacionados 3s comunica3oes e os requisitos gerais relacionados 3 documentaa3o de auditoria.

As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste cap3tulo, al3em de outras citadas diretamente no corpo do texto, s3o as seguintes:

ISSAI 100 – Princ3pios Fundamentais de Auditoria do Setor P3blico.

ISSAI 200 – Princ3pios Fundamentais de Auditoria Financeira.

ISSAI 1000 – Introduaa3o geral 3s Diretrizes de Auditoria Financeira.

ISA/NBC TA – ESTRUTURA CONCEITUAL.

ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 – Objetivos gerais do Auditor Independente e a conduaa3o da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria.

ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230 – Documentaa3o de Auditoria.

### **2.1 TRABALHOS DE ASSEGURA3O**

As auditorias de informa3oes financeiras s3o definidas como sendo “trabalhos de assegura3o”, esses por sua vez possuem como finalidade o aumento do grau de confianaa3a dos usu3rios previstos a respeito do resultado da mensuraaa3o de um determinado objeto (ISA/NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL). Podem-se citar como exemplos de trabalhos de assegura3o as informa3oes financeiras de uma

entidade, uma afirmação sobre a eficácia do controle interno, características de prestações de contas, dentre outros.

É possível, a partir das auditorias financeiras, encontrar distorções. Define-se distorções como sendo as diferenças entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas informações financeiras e o requerido (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450). Ao encontra-las, caso sejam relevantes, há possibilidade de influenciar as tomadas de decisões. A existência dessas distorções pode ser decorrente de erros ou até mesmo fraude.

As auditorias financeiras também são categorizadas como trabalhos de certificação, uma vez que parte do responsável a mensuração do objeto de acordo com os critérios. Depois de mensurado, informa-se ao auditor de forma que o mesmo possua uma base razoável para conclusão da auditoria.

São considerados os usuários de destino final do trabalho de asseguarção as pessoas e/ou instituições que tem interesse nas informações divulgadas pelas entidades públicas, seja por exigência ou por interesse, como, por exemplo, os cidadãos, o Congresso Nacional, investidores, mercado financeiro, dentre outros.

Os auditores devem executar outros procedimentos suficientes que permitam incluir outros pontos ao relatório que estão analisando quando o mesmo tomar conhecimento de qualquer assunto que o leve a questionar a necessidade de modificação nas informações sobre o objeto.

De acordo com as Normas de Auditoria, há dois tipos de asseguarção: asseguarção razoável e asseguarção limitada.

Nos trabalhos de asseguarção razoável, conhecidos como auditoria propriamente dita, o auditor deve planejar e realizar a auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras não contenham distorções relevantes para emitir uma opinião de forma positiva sobre o objeto auditado (“as demonstrações financeiras representam/não representam a situação patrimonial e os resultados...”). Para isso, faz-se necessário reduzir o risco de asseguarção (ou o risco de auditoria) a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, de modo a obter segurança suficiente para fundamentar as conclusões. Assim, as conclusões sobre os elementos testados poderão ser extrapoladas para toda a população objeto do trabalho, fornecendo a segurança requerida pelos usuários.

Os trabalhos de asseguarção razoável fornecem uma garantia alta, contudo, devido às limitações metodológicas e científicas que lhes são inerentes, mesmo após o uso de amostragem estatística, as auditorias nunca poderão oferecer uma asseguarção absoluta.

Nos trabalhos de asseguarção limitada, conhecidos como revisão, o auditor também emite uma opinião sobre o objeto auditado, mas de forma negativa (“não obtivemos

evidência sobre algum fato que indique que as demonstrações financeiras não representam...”). Aqui também se faz necessário reduzir o risco de asseguarção a um nível que seja aceitável, de modo a obter um nível significativo de segurança para expressar uma conclusão. Assim como nos trabalhos de asseguarção razoável, os de asseguarção limitada requerem a aplicação de habilidades técnicas para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, no entanto, a natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção são propositadamente limitadas em comparação a um trabalho de asseguarção razoável, sendo primordialmente obtidas por meio de procedimentos analíticos e indagações.

A auditoria financeira é um típico trabalho de asseguarção, no qual o auditor emite uma opinião sobre o nível de segurança (razoável ou limitada) do conjunto completo de informações sobre o objeto da auditoria ou revisão (demonstrações financeiras).

Padrões e procedimentos para a realização de trabalhos de asseguarção limitada podem ser encontrados nos Padrões Internacionais sobre Trabalhos de Revisão (ISRE, sigla em inglês), emitidos pela IFAC, ou nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Revisão de Informação Contábil Histórica (NBC TR), emitidas pelo CFC. Na falta de normas específicas, esses procedimentos variarão conforme as circunstâncias do trabalho, em particular: o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e custo.

Tanto em trabalhos de asseguarção razoável como de asseguarção limitada, se o auditor tomar conhecimento de qualquer assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma modificação relevante nas informações sobre o objeto, o auditor deve executar outros procedimentos suficientes que permitam incluir tal assunto no seu relatório.

## **2.2 NORMAS APLICÁVEIS E DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE**

As normas internacionais e brasileiras de auditoria aplicáveis às auditorias financeiras do setor público são as Normas Internacionais de Auditoria (ISA, na sigla em inglês), emitidas pela IFAC/IAASB, e as ISSAI e Notas de Prática emitidas pela INTOSAI, que para serem aplicadas são traduzidas pelo CFC ou TCU.

O Manual contempla de modo significativo os requisitos previstos nos padrões de auditoria financeira da INTOSAI. Todavia, independentemente do tipo de trabalho realizado, a referência a estes padrões somente poderá ser feita caso todos os requisitos sejam cumpridos, visto que o Manual não contempla todo o conjunto de regras. Portanto, o atendimento de todos os princípios e procedimentos previstos neste Manual não autoriza a referência aos padrões internacionais de auditoria, sem a devida verificação de conformidade com os requisitos neles estabelecidos.

O auditor pode fazer referência ao cumprimento dos padrões de auditoria financeira mediante declaração de conformidade inserida nos relatórios de auditoria, utilizando uma das seguintes maneiras, dependendo das normas utilizadas:

- a) “em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria das entidades fiscalizadoras superiores”, quando o relatório estiver em caso de completa conformidade ao ISSAI que abrange todas as demais;
- b) “em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria”, no caso haja cumprimento de todas as NBC TA.

## **2.3 AFIRMAÇÕES NAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS**

Ao divulgar as demonstrações financeiras, a administração afirma, implícita ou explicitamente, que a entidade possui um conjunto de ativos e passivos e que durante o exercício realizou as receitas e incorreu nas despesas apresentadas.

Essas afirmações fornecem um conjunto de questionamentos para o auditor das demonstrações financeiras, especialmente sobre se os ativos existem e são realmente da entidade, se todos os passivos estão registrados, se as estimativas contábeis foram mensuradas corretamente, se as despesas ocorreram e foram classificadas nas contas apropriadas ou se todas as receitas foram reconhecidas na contabilidade. Assim, o auditor identifica e avalia os riscos e controles associados a cada uma das afirmações para estabelecer objetivos específicos de auditoria, de modo a questionar aquelas em que o risco de distorção é avaliado como significativo.

Afirmações podem se referir a todos os componentes de uma classe de transações, saldos de contas ou divulgações. Os quadros a seguir elencam as afirmações para as três categorias presentes nas demonstrações financeiras, a saber: a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período coberto pela auditoria; b) afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período; e c) afirmações sobre apresentação e divulgação.

### **2.3.1 Afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria**

- I. **Ocorrências:** as transações e os eventos que foram registrados ocorreram e os mesmos se referem à entidade;
- II. **Integridade:** Todos os eventos e transações foram registrados;
- III. **Precisão:** Os dados relacionados com transações e eventos, bem como os valores, foram registrados de forma adequada;
- IV. **Corte:** Quanto ao registro de informações, o período contábil é respeitado.

- V. **Classificação:** As contas referentes às transações e eventos foram utilizadas corretamente.

### 2.3.2 Afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período

- I. **Existência:** existem os ativos, os passivos e o patrimônio líquido;
- II. **Direitos e Obrigações:** A entidade possui ou controla os direitos dos ativos e passivos que são as obrigações da mesma;
- III. **Integridade:** As informações que deveriam ser registradas (patrimônio líquido, ativo e passivo) foram registradas.
- IV. **Avaliação e alocação:** Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido estão inclusos nas informações com valores apropriados. Qualquer ajuste de avaliação ou alocação resultante está registrado de forma adequada.

### 2.3.3 Afirmações sobre apresentação e divulgação

- I. **Ocorrência, Direitos e Obrigações:** Os eventos, as transações e os outros assuntos divulgados ocorreram e referem-se à entidade.
- II. **Integridade:** Todos os itens necessários foram inseridos nas informações financeiras.
- III. **Classificação e Compreensibilidade:** as informações financeiras estão apresentadas e descritas de forma adequada, bem como as divulgações estão claramente expressas.
- IV. **Precisão e Avaliação:** Tanto as informações financeiras quanto outras informações estarão divulgadas corretamente por valores apropriados.

## 2.4 VISÃO GERAL DA AUDITORIA FINANCEIRA

O processo de auditoria financeira se assemelha aos outros tipos de auditoria. Dentre as fases estão o **planejamento**, o qual inicia o processo, em seguida se tem a fase da **execução** e a fase final é a de **relatório**. Observa-se que o planejamento é constantemente atualizado durante as demais fases do processo, inclusive durante o trabalho de coleta de evidências que confirmem as afirmações.

Alguns aspectos são transversais às etapas supracitadas, de modo que perpassam por todas as fases do processo de auditoria, como o controle de qualidade, documentação e comunicação. Estes aspectos contribuem para garantir a eficácia e a credibilidade da auditoria.

Apesar dos processos de auditoria serem semelhantes, há diferenças importantes, de forma que pelo menos as quatro seguintes peculiaridades mereçam ser destacadas.

1. **Abordagem baseada em risco:** essa abordagem direciona os esforços da auditoria para áreas de alto risco, de modo que seja reduzida a quantidade de testes necessários, além de aumentar as chances de identificar as distorções materiais relevantes. Faz-se importante o uso dessa abordagem principalmente quando há um curto prazo para a auditoria e grande quantidade de elementos para serem verificados.
2. **Amostragem Estatística:** Ao fazer uso da abordagem anterior, o auditor só poderá formar uma opinião sobre os elementos que foram testados pro ele, os de alto risco, neste caso, a auditoria não poderá ser generalizada. Por isso, é fundamental o uso da amostragem estatística de forma a possibilitar a extrapolação dos resultados da auditoria para todo o conjunto de informações do ente.
3. **Responsabilização trata em processo separado:** caso haja constatação de fraude ou irregularidade, passíveis de responsabilização administrativa e financeira, o auditor deverá comunicar formalmente ao titular da unidade técnica competente, que avaliará o contexto para propor nova ação de controle. Isso se dá, pois não é possível, devido técnica e tempo, investigar e obter provas no mesmo processo de auditoria.
4. **Forma de monitoramento:** como o monitoramento dos trabalhos de auditoria ocorre um ano posterior ao ano analisado, coloca-se tal monitoramento no ano em que se analisa. Por exemplo, passa-se o ano de 2017 fazendo monitoramento, mas apenas em 2018 se analisa, de modo que no planejamento a análise de 2017 ocorre em 2018.

## 2.5 EXIGÊNCIAS TÉCNICAS

O auditor deve cumprir integralmente o Código de Ética dos Servidores do TCU, os princípios éticos de auditoria das Normas do TCU e os princípios e requisitos éticos previstos nos padrões internacionais de auditoria financeira.

A documentação de atendimento das exigências éticas deve ser feita, pelo menos, a partir de declaração escrita de cada integrante da equipe de auditoria, informando não haver conflito de interesse ou situações que possa afetar o julgamento profissional e a objetividade do trabalho.

## **2.6 CETICISMO, JULGAMENTO PROFISSIONAL E ZELO**

Por parte do auditor deve haver ceticismo profissional quanto o planejamento e execução da auditoria, reconhecendo a possibilidade de existirem distorções relevantes nas informações financeiras.

Alcançar o ceticismo profissional inclui estar alerta a: a) evidências de auditoria que contradigam outras; b) informações que geram dúvidas quanto à confiabilidade dos documentos; c) respostas às indagações; d) indícios de possíveis fraudes e por fim e) situações que exijam auditar mais aspectos que os previstos. Faz-se necessário também manter tal ceticismo durante toda a auditoria para que haja redução de riscos como o de ignorar circunstâncias incomuns, generalizar conclusões e uso inadequado de premissas. Os documentos e registros devem ser considerados legítimos pelo auditor até que condições identificadas durante a auditoria o levem a acreditar que os mesmos não são autênticos. Se isso vier a acontecer, este deve investigar.

Além do ceticismo, deve ser feito uso do julgamento profissional, aplicando treinamento, conhecimento e experiência relevantes dentro do contexto fornecido pelas normas e tomadas de decisões.

Tal julgamento é necessário pontualmente nas decisões sobre:

- a) materialidade e risco de auditoria;
- b) natureza, época e extensão dos procedimentos para cumprimento das exigências padrões e coleta de evidências;
- c) avaliação da robustez de evidências, bem como se as mesmas são apropriadas ou se será necessário fazer algo a mais para que os objetivos sejam cumpridos;
- d) avaliação das opiniões do auditado e por fim e) extração de conclusões baseadas nas evidências obtidas.

Quanto ao devido zelo, implica-se no planejamento e execução da auditoria de forma diligente e cuidadosa de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis para que se evite conduta que possa desacreditar o trabalho.

## **2.7 CONTROLE DE QUALIDADE**

O controle de qualidade é implementado para que haja segurança razoável no que diz respeito às auditorias, de forma que as mesmas estejam de acordo com as normas profissionais, técnicas, exigências legais e regulatórias aplicáveis. Para a auditoria financeira, devem-se levar em consideração os padrões internacionais de controle de qualidade ISQC emitido pela IFAC.

A responsabilidade primária pelo controle de qualidade recai sobre o dirigente da unidade técnica e esse deve concluir os requisitos éticos aplicáveis ao trabalho de auditoria; certifica-se se há competência no Tribunal para realização das auditorias; verificar se a equipe tem, em coletividade, competência e habilidade para execução dos trabalhos; ser profissional na condução do trabalho e por fim revisar o relatório e suas evidências.

Quando ao supervisor, o mesmo deve cumprir as mesmas exigências do dirigente respeitando os limites de sua autoridade com maior intensidade e ação. O coordenador, por sua vez, também deve cumprir as mesmas exigências do dirigente da unidade, levando em consideração os limites de autoridade em relação ao supervisor.

Caso haja divergência de opiniões para realização do trabalho, deve-se seguir as políticas e procedimentos do tribunal para que os problemas sejam solucionados.

A documentação do controle de qualidade pode ser feita a partir de formulários com o objetivo de verificação, incluindo aspectos como os assuntos identificados referentes ao cumprimento das exigências éticas e como foram resolvidos; conclusões sobre o cumprimento dos requisitos éticos e qualquer discussão relevante que deem respaldo às conclusões e, por fim, conclusões obtidas com relação a competência do tribunal para realizar o trabalho de auditoria.

## **2.8 RISCO DE AUDITORIA**

O objetivo do auditor é a identificação e avaliação dos riscos e distorções independente do que as causou. Isso deve ser feito entendendo a entidade e seu ambiente, bem como o controle interno de forma a proporcionar uma base para o planejamento e implementação das respostas aos riscos identificados como distorções relevantes.

O risco de auditoria ocorre quando o auditor possui uma opinião inadequada quando as demonstrações contiverem distorções relevantes, ou seja, o auditor fica impassível de mudar seu pensamento mesmo sabendo que há graves distorções nas informações.

Deve-se compreender também que o maior desafio da auditoria é a dificuldade na precisão de contabilização de distorção por parte dos auditores, tendo em vista que não se pode examinar todo o universo de transações para obter todas as possíveis evidências.

Por fim, conclui-se que quanto maior o risco, menor a segurança do auditor para o trabalho de auditoria. O risco é algo inevitável, mas trata do auditor decidir o tamanho do risco que está disposto a tolerar.

O risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante e do risco de detecção. O **risco de distorção relevante** é composto pelos riscos inerentes e de controle que são riscos da entidade e existem independente da auditoria e representam a probabilidade de distorções antes da auditoria.

O risco inerente é a suscetibilidade de afirmações da administração a respeito de transações, saldos contábeis ou divulgações conterem distorções relevantes. O risco de controle, por sua vez, é a probabilidade dos controladores internos não serem eficazes para prevenir as distorções.

Quanto ao poder do auditor de controlar os riscos, esse se faz apenas referente aos riscos de auditoria e o de detecção, tendo em vista que os outros são responsabilidades da entidade. Para reduzir esses de sua competência, o auditor deve avaliar os riscos de distorção relevante, que envolva os riscos inerentes e de controle e controle os de detecção estabelecendo a amostra de procedimentos necessários para que não haja distorções.

## 2.9 COMUNICAÇÃO

Um dos objetivos da auditoria é comunicar claramente os responsáveis pela governança, quais são suas responsabilidades em relação às informações financeiras; fornecer, dentro de prazo hábil, as observações decorrentes da auditoria que sejam relevantes no que diz respeito à supervisão de modo geral dos processos contábeis e promover comunicação recíproca entre o auditor e o responsável pela governança.

Tais responsáveis pela governança são pessoas ou organizações que detém responsabilidade pela supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade da entidade. A comunicação entre o auditor e os responsáveis deve ser recíproca objetivando aumentar a eficácia da auditoria ocorrendo dentro do processo de fiscalização de forma que o auditor aborde diversos aspectos como o planejamento, as deficiências, as distorções, dentre outros.

A participação do controle interno é fundamental para o desenvolvimento de auditorias. É através dele que se realizará reunião para apresentação da equipe da entidade auditada, além de ser nesse encontro que o Tribunal entrega o Ofício de apresentação assinado pela unidade técnica que irá auditar, bem como apresentará quais os objetivos, escopo e os critérios utilizados.

É importante evidenciar que no ofício de apresentação conterà a possibilidade de aplicação de multa prevista no art. 58, incisos V E VI, da lei 8.443/1992, caso haja obstruções ou sonegação de processo, documento ou informação exigido.

Quanto aos documentos que serão analisados durante a auditoria, esses deverão ser requisitados através de um ofício específico, que também fixará o prazo para seu atendimento de forma que não há comprometimento do início dos trabalhos. As informações necessárias serão consideradas ainda na fase de planejamento.

Ao final dos trabalhos de auditoria será realizada uma reunião para apresentação das principais constatações, essas são preliminares podendo sofrer alterações no decorrer do aprofundamento da análise. Estarão presentes os dirigentes e responsáveis da entidade analisada.

Caso a entidade fiscalizada apresente deficiência em relação ao controle externo, a comunicação desse fato deve ser feita por escrito e destinada não somente aos auditados, mas também aos responsáveis pela governança. Da mesma forma, a comunicação referente às fraudes e irregularidades deve ser feita sempre que aparecer uma nova descoberta.

## **2.10 DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA**

O auditor deve preparar a documentação de auditoria com devido zelo, de maneira tempestiva, clara, objetiva, completa, relevante e confiável, fornecendo evidência de que a auditoria foi realizada em conformidade com os padrões profissionais prescritos neste Manual. 104. Os auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a época, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria executados, os achados de auditoria e as suas evidências. 105. O nível de documentação deve ser suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda:

a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados e executados para cumprir os padrões profissionais de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;

b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e,

c) os assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos exercidos para chegar a essas conclusões.

Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar:

a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados;

b) quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e,

c) quem revisou o trabalho de auditoria e a data e extensão de tal revisão.

O auditor deve documentar discussões de assuntos significativos com o auditado, incluindo a natureza dos assuntos discutidos e quando e com quem as discussões ocorreram. Contudo, não é necessário nem praticável o auditor documentar todos os assuntos considerados ou todos os julgamentos profissionais exercidos na auditoria.

A elaboração tempestiva da documentação aprimora a qualidade da auditoria e facilita a revisão e a avaliação eficazes da evidência de auditoria e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório. A documentação elaborada após a execução do trabalho de auditoria tende a ser menos precisa do que aquela elaborada no momento em que o trabalho é executado.

A documentação de auditoria geralmente é organizada em divisões lógicas de trabalho usando um sistema de indexação. Se o arquivo for eletrônico, a indexação pode ser na forma de pastas e subpastas. À medida que cada parte da documentação de auditoria é criada, atribui-se a ela uma referência única que a vincula diretamente ao índice do arquivo geral. O índice pode ser, por exemplo, por etapa da auditoria ou por área das demonstrações financeiras.

### **III - PLANEJAMENTO DA AUDITORIA**

Objetiva-se esta parte a abordar as atividades de planejamento de uma auditoria financeira, de forma a realizá-la de maneira eficaz, abrangendo a definição da estratégia global de auditoria e o plano de auditoria (tópico 3.1), os procedimentos de avaliação de riscos que o auditor utiliza (tópico 3.2), a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (tópico 3.3) e a determinação da materialidade (tópico 3.4) que dão a direção para o processo de identificação e avaliação de riscos (tópico 3.5) para subsidiar as decisões do auditor na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (tópico 3.6). O tópico 3.7 fornece orientações sobre a documentação da fase de planejamento da auditoria e o tópico 3.8 aborda a auditoria de grupos e demonstrações financeiras consolidadas de governo.

As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes:

- ISSAI 200 – Princípios de Auditoria Financeira.
- ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria.
- ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240 – Responsabilidades do auditor em relação à fraude, no contexto da Auditoria de demonstrações financeiras.
- ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300 – Planejamento da auditoria de demonstrações financeiras.
- ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente.
- ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320 – Materialidade no planejamento e na execução da auditoria.
- ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330 – Respostas do auditor aos riscos avaliados.
- ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530 – Amostragem em auditoria.
- ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 – Considerações especiais– auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores de componentes

### **3.1 AS ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO**

O propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, mediante a expressão de uma opinião. (ISSAI 200). Para atingir esse propósito, as normas de auditoria estabelecem como objetivos gerais do auditor que este alcance segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, seja por fraude ou erro, obtendo evidências de auditoria suficientes e apropriadas para reduzir o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada a um nível aceitavelmente baixo (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200), ou seja, para minimizar o risco de expressar uma opinião afirmando que as demonstrações financeiras não apresentam distorções relevantes quando, na verdade, apresentam.

Para cumprir esses objetivos, a ISSAI 1300; ISA/NBC/TA 300, base deste tópico, prescrevem que o auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria de forma a realizá-la de maneira eficaz. A definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, estando intimamente relacionados, uma vez que mudanças em um podem resultar em mudanças no outro. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria.

O planejamento de auditoria é um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria e não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo que deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições (ISSAI 100). Portanto, a definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, ao contrário, são intimamente relacionados, uma vez que mudanças em um podem resultar em mudanças no outro. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria.

Entretanto, algumas atividades e alguns procedimentos precisam ser Concluídos antes da realização de outros passos.

Por exemplo, antes da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, como base para o planejamento dos procedimentos adicionais de auditoria, é necessário considerar aspectos como:

- a) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de riscos;
- b) a obtenção do entendimento global da estrutura jurídica e do ambiente regulatório aplicável à entidade auditada e como ela cumpre os requerimentos dessa estrutura;
- c) a determinação da materialidade;

- d) o envolvimento de especialistas.
- e) a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco.

É importante que o tempo despendido no planejamento da auditoria seja adequado, pois isso assegurará que os objetivos sejam alcançados e que o trabalho da equipe de auditoria seja planejado para coletar evidências sobre as áreas mais críticas de possíveis distorções. (IFAC, 2010).

### **3.1.1 Estratégia global de auditoria**

A estratégia global de auditoria tem a finalidade de orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, nesse sentido a estratégia de auditoria está para a fase de planejamento, assim como o plano de auditoria está para a fase de execução, pois traz decisões e temas que deverão ser necessariamente observadas no desenvolvimento do plano de auditoria, como, por exemplo, a determinação da materialidade, a identificação preliminar das áreas em que pode haver maior risco de distorções relevantes, a previsão de uso de técnicas de auditoria assistidas por computador, dentre outras.

Apêndice da ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300 fornece informações e exemplos sobre o que deve ser considerado na definição da estratégia global de auditoria.

A definição da estratégia global de auditoria exige que auditor tenha uma visão prospectiva do trabalho, portanto devem ser realizadas reuniões entre membros da equipe, responsáveis pela governança e administradores da entidade com vistas à compreensão das características e requerimentos do trabalho e das expectativas existentes, incluindo as do poder legislativo e de outros usuários relevantes, de forma a determinar o escopo ou alcance da auditoria; datas e tipos dos relatórios a serem emitidos e demais datas a serem observadas, dentre outras considerações. (ISSAI 200).

Outro objetivo da definição da estratégia global de auditoria é permitir a identificação dos recursos (humanos, tecnológicos e outros) a serem utilizados no trabalho, quando eles devem ser alocados, como serão supervisionados e terão seus trabalhos revisados.

Embora a estratégia global de auditoria deva ser concluída antes da elaboração do plano de auditoria, ela poderá sofrer alterações ao longo das atividades desenvolvidas para elaboração do plano de auditoria, sejam em função da conclusão dos procedimentos de avaliação de risco, de imprevistos, de mudanças nas condições ou da identificação de informação que difere significativamente da informação disponível quando o auditor definiu inicialmente a estratégia.

A documentação da estratégia global de auditoria consiste no registro das decisões-chave consideradas necessárias para planejar adequadamente a auditoria e para comunicar temas importantes à equipe de trabalho, considerando os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho.

A forma e a extensão dessa documentação dependem do porte e da complexidade da entidade e do trabalho de auditoria. O auditor pode, por exemplo, resumir a estratégia global de auditoria na forma de um memorando contendo as decisões-chave relativas ao alcance global, à época e à condução da auditoria. As alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria, e as razões dessas alterações, também devem ser documentadas. (ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300).

### **3.1.2 Plano de auditoria**

O plano de auditoria é mais detalhado do que a estratégia global de auditoria, uma vez que é elaborado para tratar os diversos temas identificados na estratégia global, levando em conta a necessidade de atingir os objetivos da auditoria meio do uso eficiente dos recursos. Inclui a natureza (o que e como fazer), a época (quando fazer) e a extensão (quanto fazer) dos procedimentos de auditoria planejados, tanto dos procedimentos de avaliação de risco como dos procedimentos adicionais de auditoria na forma de testes de controle e testes substantivos, compondo programas de auditoria a serem e executados pelos membros da equipe de trabalho.

A documentação do plano de auditoria deve evidenciar adequado tratamento dos temas estabelecidos na estratégia global de auditoria e uma clara ligação entre a avaliação dos riscos e as respostas do auditor para fazer frente aos riscos identificados de distorção relevantes em relação às afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações. Para demonstrar estas relações, devem ser utilizadas referências cruzadas entre os papéis de trabalho que compõem o plano, especialmente entre áreas definidas na estratégia, riscos identificados e respostas do auditor a esses riscos.

## **3.2 PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RISCOS**

A finalidade dos procedimentos de avaliação de riscos é a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante, seja por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras e nas afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações, objetivando formar uma base para que o auditor decida sobre as respostas gerais e específicas que adotará, em relação aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo.

Os procedimentos de avaliação de riscos incluem os procedimentos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (abordados no tópico 3.3 do Manual), denominados procedimentos preliminares de avaliação de risco; e os procedimentos para identificação e avaliação dos riscos inerente e de controle nos ciclos de transações ou processos relacionados às afirmações relevantes,

denominados, em conjunto, como processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

Após a realização procedimentos preliminares de avaliação de riscos, e com base neles, o auditor deve determinar os referenciais de materialidade que serão utilizados como referência para determinar a relevância dos riscos no processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

A realização dos procedimentos de avaliação de riscos segue uma abordagem de cima para baixo (“*top-down*”), em que o auditor identifica e avalia riscos e controles percorrendo um caminho do geral para o específico, isto é, do **nível da entidade** para o **nível das atividades** (transações). Assim, ao identificar riscos no nível da entidade ou no nível das atividades, o auditor deve considerar como eles poderiam afetar os riscos de distorções no nível das afirmações (STUART, 2014). É essa a abordagem que o auditor utiliza para a identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações financeiras como um todo e no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

**Figura 1: Níveis do Risco de Distorção Relevante**



Riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras são aqueles que podem afetar muitas afirmações e, portanto, se relacionam de forma generalizada às

demonstrações financeiras como um todo (ISSAI 200). Geralmente, são riscos associados a um ambiente de controle deficiente, a dúvidas quanto à integridade ou à competência do pessoal da entidade, sobretudo dos seus administradores, a falta de confiabilidade nos registros e outras circunstâncias que podem gerar ressalvas na opinião do auditor (LONGO, 2011). A identificação dos riscos no nível das demonstrações financeiras pode ser especialmente relevante para as considerações do auditor sobre riscos de distorções decorrentes de fraude.

Os riscos desse nível não são necessariamente riscos que possam ser atribuídos a afirmações específicas sobre classes de transações, saldo de contas ou nível de divulgação, mas representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção relevante em tais afirmações. É o caso, por exemplo, de riscos que podem decorrer do fato de controles serem burlados pela administração.

A percepção necessária para a identificação dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras é desenvolvida quando da realização dos procedimentos preliminares de avaliação de risco para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, conforme explanado no tópico 3.3 deste Manual (ver também ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A105 a A107).

Com base nos riscos identificados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras, o auditor toma decisões quanto às respostas gerais, tais como: enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional; designar membros para a equipe com mais experiência ou com habilidades especiais para lidar com os riscos identificados ou usar especialistas; exercer uma supervisão mais intensa; efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria e incorporar neles elementos de imprevisibilidade. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). As respostas gerais devem estar refletidas na estratégia global de auditoria.

Riscos de distorção relevante no nível das afirmações representam a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares de classes de transações, saldos de contas e divulgações. É o que poderia dar errado no nível de afirmação (ISSAI 200). Tais riscos ser identificados e avaliados porque isso auxilia diretamente na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para a obtenção de evidências suficientes e apropriadas no nível das afirmações. Contudo, ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante no nível das afirmações, o auditor pode concluir que os riscos identificados também podem se relacionar de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo e potencialmente afetar muitas afirmações (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Os riscos de distorção relevante no nível das afirmações irão determinar as respostas específicas do auditor, na forma de procedimentos adicionais de auditoria. As

específicas, na forma de procedimentos adicionais de auditoria, devem estar refletidas no plano de auditoria.

Durante toda a fase de planejamento, a equipe de auditoria realiza procedimentos de avaliação de riscos com vistas a:

- a) obter entendimento sobre os negócios da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno;
- b) identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo riscos de fraude;
- c) determinar a natureza, extensão e época dos procedimentos de auditoria a serem realizados. (GAO, 2008).

Esses procedimentos de avaliação de riscos compreendem:

- a) indagações aos responsáveis pela governança, gestores e ao pessoal da entidade, que possam ter informações úteis ao objetivo de avaliar riscos de distorções relevantes, ou que possam proporcionar informações para o entendimento adequados sobre os negócios da entidade e o seu ambiente, inclusive do controle interno (alínea “a” acima);
- b) realização de procedimentos analíticos que permitam ao auditor identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo eventuais riscos de fraude (alínea “b”), e exercitar julgamentos para determinação da materialidade, tratada no tópico 3.4, deste capítulo.
- c) observações e inspeções com vistas à tomada de decisões sobre riscos e controles internos relevantes para auditoria, incluindo os sistemas de informação da entidade, afim de buscar a obtenção de entendimento sobre eles (alínea “a”), tratado no tópico 3.3, deste capítulo.

As técnicas de auditoria mais utilizadas para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos são as indicadas na ilustração a seguir. Os conceitos e as orientações para aplicação das referidas técnicas estão explanados nos subtópicos 3.2.1 a 3.2.3 subsequentes.

A aplicação dos procedimentos preliminares de avaliação de riscos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, devem fornecer uma base consistente para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e nas afirmações. A escolha de qual procedimento utilizar e a extensão da sua aplicação dependem de julgamento profissional do auditor sobre o alcance e a profundidade do entendimento que é necessário obter a respeito da entidade auditada.

### **3.2.1. Indagações**

Indagações devem abranger os assuntos que, no entendimento do auditor, possam gerar riscos à entidade, e as pessoas que possam trazer informações úteis ao propósito de avaliar riscos. Em geral, a maior parte das informações é obtida da própria administração e dos responsáveis pela governança, mas não se limitam a eles. Realizar indagações a outros responsáveis da entidade e a empregados de diferentes níveis de autoridade podem fornecer perspectivas diferentes e informações adicionais e úteis ao processo de identificação de riscos que, de outra forma, podem não ser identificados. (IFAC, 2010).

A seguir, alguns exemplos de pessoas que podem ser indagados sobre assuntos diversos dentro da entidade:

- a) indagações dirigidas aos responsáveis pela governança podem ajudar o auditor a entender o ambiente e a cultura da entidade, envolvendo os atributos relacionados aos princípios de controle interno em que as demonstrações financeiras são elaboradas;
- b) indagações dirigidas ao pessoal de auditoria interna podem fornecer informações sobre procedimentos de auditoria interna executados durante o ano, relativos ao desenho e à efetividade do controle interno da entidade, e sobre como a administração reagiu às constatações advindas desses procedimentos;
- c) indagações junto a funcionários envolvidos nos procedimentos de início, processamento ou registro das transações complexas e não usuais da entidade podem ajudar o auditor a avaliar a adequação da seleção e aplicação de certas políticas contábeis;
- d) indagações dirigidas ao departamento jurídico podem fornecer informações sobre assuntos como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento ou suspeita de fraude, garantias, obrigações pós-venda, acordos. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Indagações, isoladamente, não produzem evidências suficientes e apropriadas para suportar as conclusões do auditor. Portanto, outros procedimentos de auditoria devem ser executados em complemento às indagações para proporcionar mais segurança às conclusões do trabalho de auditoria. Por exemplo, indagação combinada com a inspeção, observação, reexecução, recálculo etc.

### **3.2.2 Procedimentos Analíticos**

Procedimentos analíticos consistem em avaliações de informações financeiras por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Compreendem, também, o exame de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente de valores esperados. Basicamente, consistem em fazer comparações de informações contábeis e financeiras da entidade com períodos anteriores, com resultados previstos, tais como orçamentos ou previsões e expectativas do auditor, ou ainda com informações de entidades do mesmo setor de atividade. (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).

Procedimentos analíticos podem incluir informações financeiras ou não financeiras, tais como: a relação entre o valor orçado e o executado ou a relação entre o nível de execução física e financeira do orçamento; a receita tributária e o crescimento econômico; a despesa previdenciária e o número de beneficiários; a despesa com inativos e o número de inativos, dentre outros. Os procedimentos analíticos mais básicos são as análises verticais e horizontais das contas contábeis que compõem as demonstrações financeiras, bem como de contas selecionadas para averiguação da evolução ou desdobradas para avaliação da composição.

Procedimentos analíticos realizados na fase de planejamento como procedimentos de avaliação de risco podem identificar aspectos da entidade que o auditor não tinha conhecimento, auxiliando-o na avaliação de risco de erros relevantes ao identificar a existência de transações ou eventos, valores, índices e tendências não usuais que possam indicar assuntos com implicação para a auditoria. As relações não usuais ou inesperadas identificadas podem auxiliar o auditor na identificação de riscos de distorção relevante, especialmente riscos de distorção relevante por fraude (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Em geral, os procedimentos analíticos só fornecem um aviso de que algo parece estar errado, não fornecem evidências positivas e persuasivas sobre o suposto erro. Por si só, normalmente, não oferecem evidência de auditoria suficiente, relevante e confiável, apenas aponta o caminho de uma possível distorção (TCE, 2012).

Quando se usam dados agregados, como geralmente acontece na fase de planejamento, os resultados dos procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de risco somente fornecem uma indicação inicial ampla sobre uma possível distorção. Em tais casos, é necessário considerar outras fontes de informação e evidências obtidas durante o processo de entendimento da entidade para, em conjunto, concluir sobre a existência ou não de um risco relevante para a auditoria.

Se os procedimentos analíticos indicarem flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações e evidências ou que diferem dos valores esperados de maneira significativa, o auditor deve examinar e/ou investigar as diferenças por meio de indagação à administração e aos responsáveis, bem como por meio da aplicação de

outros procedimentos de auditoria, conforme entender necessário nas circunstâncias. (GAO, 2008).

### 3.2.3. Observações e inspeções

A observação consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, por exemplo, a observação, pelo auditor, da contagem do estoque pelos empregados entidade ou da execução das atividades de controle interno. Embora a observação forneça evidência de auditoria a respeito da execução de processo ou procedimento, tal evidência é limitada a um ponto no tempo em que a observação ocorreu e pelo fato de que a observação do auditor, em dado momento, pode afetar a maneira como o processo ou o procedimento é executado (ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500).

A observação geralmente fornece evidência altamente confiável, pois é aplicada quando o auditor está lá para observar os acontecimentos. Entretanto, não fornece uma prova cabal de que processos, controles e atividades operam da mesma maneira em qualquer outro momento. Assim, o auditor deverá complementar os testes de observação com outras evidências a partir de outros procedimentos de avaliação de risco como, por exemplo, inspeção.

A inspeção consiste basicamente em dois tipos de exames: o exame de registros e documentos (exame documental) e o exame de ativos tangíveis (inspeção física).

O exame documental é aplicado, dentre outras coisas, para avaliar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação é idônea; se a transação e a documentação que a suporta foram autorizadas por pessoas competentes; e, se a operação realizada tem pertinência com as atividades da entidade.

No âmbito da auditoria financeira a inspeção é uma técnica ou um procedimento de auditoria, segundo as normas internacionais, que não se deve confundir com o instrumento de fiscalização do TCU, previsto no RITCU, conforme se observa abaixo.

A observação e a inspeção podem apoiar as indagações junto à administração e outros, além de fornecer informações sobre a entidade e o seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem:

**Quadro 1: Exemplos de Inspeção e Observação**

Inspeção	Observação
1. Inspeção de documentos (internos ou externos) em papel, formato eletrônico ou outros meios, tais como:	Observar um processo ou procedimento realizado por outros, limita-se a um ponto no tempo, tais como:

<ul style="list-style-type: none"> <li>· documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registros e manuais de controles internos;</li> <li>· relatórios elaborados pela administração (tais como relatórios gerenciais trimestrais e demonstrações financeiras intermediárias) e pelos responsáveis da governança (tais como minutas de reunião do conselho de administração ou de outros conselhos e atas de audiências públicas em comissões parlamentares).</li> </ul> <p style="text-align: center;">2. Inspeção de ativos tangíveis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• inspeção física de ativos como estoques ou imobilizados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· as operações da entidade;</li> <li>· as dependências e instalações da entidade;</li> <li>• o funcionamento do sistema de controle interno.</li> </ul>
--	--

### 3.2.4 Fontes de informação para os procedimentos de avaliação de riscos

As informações para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos podem ser obtidas de fontes externas, como a internet e as publicações comerciais; e de fontes internas, como o pessoal-chave e documentos da entidade etc.

Outra fonte de informação, talvez a principal após o primeiro trabalho, é a documentação de auditoria, a experiência prévia do auditor junto à entidade e os procedimentos executados em auditorias anteriores, que proporcionam informações importantes para a identificação de riscos, tais como:

- a) distorções passadas e se foram corrigidas tempestivamente;
- b) natureza da entidade, do seu ambiente e o controle interno da entidade (incluindo deficiências nos controles internos);
- c) mudanças significativas que a entidade ou suas operações possam ter sofrido desde o período financeiro anterior, que possam auxiliar o auditor na obtenção de entendimento suficiente da entidade para identificar e avaliar riscos de distorção relevante (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

É importante que o auditor determine se as informações obtidas em períodos anteriores continuam relevantes e se pretende usar tais informações para os fins da auditoria corrente. Isto porque mudanças no ambiente de controle, por exemplo, podem afetar a relevância das informações obtidas no período anterior.

Para determinar se ocorreram mudanças que possam afetar a relevância das informações, o auditor pode fazer indagações e executar outros procedimentos de

auditoria apropriados, tais como reexecução (walk-through) em processos, sistemas e controles relevantes. (IFAC, 2010).

No primeiro ano em que o auditor conduz a auditoria, o trabalho necessário para obter e documentar as informações necessárias à realização dos procedimentos de avaliação de riscos exigirá um esforço maior e um período significativo de tempo. Porém, se as informações obtidas forem bem documentadas (pasta permanente, por exemplo), o tempo necessário para atualizar as informações nos anos subsequentes deverá ser consideravelmente menor do que aquele necessário no primeiro ano. (IFAC, 2010).

**Quadro 2: Exemplo de fontes para a Identificação de Riscos**

Fonte	Descrição
<b>Trabalhos anteriores</b>	<p>Experiência relevante obtida em trabalhos anteriores e em outros tipos de trabalho executados para a entidade. Isso poderia incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• áreas de preocupação em auditorias anteriores;</li> <li>• deficiências no controle interno;</li> <li>• mudanças na estrutura organizacional, nos processos de negócio e nos sistemas de controle interno; e</li> <li>• distorções passadas e se elas foram corrigidas tempestivamente.</li> </ul>
<b>Informações externas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagações aos consultores jurídicos externos da entidade ou a especialistas em avaliação.</li> <li>• Revisão de relatórios preparados por bancos ou agências de classificação de risco.</li> <li>• Informações sobre o setor e a situação da economia, obtidas por meio de pesquisa pela Internet, jornais, revistas e publicações oficiais, tais como Diários Oficiais, boletins da dívida, da previdência e de outros assuntos.</li> </ul>
<b>Discussões da Equipe de Auditoria</b>	<p>Resultados de discussões de equipe sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções relevantes, incluindo fraude.</p>

### **3.3 ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE, INCLUSIVE DO CONTROLE INTERNO**

O objetivo da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, é reunir informações que permitam ao auditor "identificar e avaliar riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante." (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Os elementos da entidade que o auditor deve obter entendimento são resumidos a seguir e abordados em mais detalhes na sequência, de acordo com a ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, 11 a 24 (a letra e o número entre parênteses é uma referência cruzada para o tópico em que o elemento é tratado mais adiante, nesta seção):

- a) Entidade e o seu ambiente, incluindo: (a1) a estrutura de relatório financeiro aplicável, os fatores externos e internos relevantes, regulamentares e do setor de atividades; (a2) a natureza da entidade e suas estruturas de financiamento, investimento, operacionais, societária e de governança; (a3) as políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação ao negócio, à estrutura de relatório financeiro e ao setor de atividade; (a4) os objetivos, as estratégias e os riscos que possam resultar em distorção relevante das demonstrações financeiras; (a5) a mensuração e revisão do desempenho das operações.
- b) Controle interno da entidade, abrangendo os componentes: (b1) ambiente de controle, (b2) processo de avaliação de risco, (b3) sistemas de informação, (b4) atividades de controle e de (b5) monitoramento.

#### **3.3.1 Entendimento da entidade e do seu ambiente**

O objetivo do entendimento da entidade e do seu ambiente é proporcionar uma base para desenvolver a percepção sobre os fatores de risco do negócio que podem gerar distorção relevante no nível das demonstrações financeiras ou no nível das afirmações, em função das características das operações, do marco regulatório e de outros fatores relevantes do ambiente da entidade.

Nessa etapa, o auditor busca identificar as principais características das operações, os fatores ambientais e regulatórios com potencial para originar eventos que possam afetar adversamente o alcance dos objetivos da entidade relacionados ao processo de elaborar demonstrações financeiras livres de distorções relevantes.

No contexto da gestão financeira de uma entidade, operações consistem nas atividades ou processos de trabalho por meio dos quais as transações são efetuadas durante

determinado período. É fundamental para o planejamento da auditoria que o auditor entenda como tais operações funcionam e as normas e os regulamentos pertinentes.

Para obter as informações e documentos necessários ao adequado entendimento de entidade e do seu ambiente, e para realizar o detalhamento dos seus processos de trabalho relevantes para a auditoria, a equipe realiza procedimentos como os descritos no tópico 3.2, podendo fazer indagações a servidores, funcionários, responsáveis pela governança, dirigentes ou gestores dos processos abrangidos no escopo do trabalho; realizar observações e inspeções; pesquisar informações e requisitar documentos.

### **3.3.1.1 Estrutura de relatório financeiro aplicável**

Estrutura de relatório financeiro aplicável (ERFA) consiste no conjunto de regras para elaboração de relatórios financeiros que a administração adota e que é considerado aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações financeiras ou das exigências de leis ou regulamentos (Iudícibus et al., 2013). Em outras palavras são as regras previamente estabelecidas que norteiam o processo de elaboração das demonstrações financeiras. Estas regras constituem o conjunto ou a estrutura de normas contábeis que estabelecem o regime contábil, os procedimentos de mensuração de ativos e passivos e as demonstrações financeiras obrigatórias, sejam de propósito geral ou específico.

Os relatórios financeiros de uma entidade devem expressar de forma clara, objetiva e confiável os efeitos dos eventos e das transações ocorridas durante o exercício ou período determinado. O formato de apresentação, divulgação e publicação deve obedecer aos padrões previamente estabelecidos em leis, regulamentos ou em padrões profissionais que estabelecem a estrutura de relatório financeiro aplicável. O objetivo desta etapa é identificar os critérios para verificar em que medida os relatórios financeiros elaborados obedecem às regras estabelecidas.

Demonstrações financeiras podem ser elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada ou de uma estrutura de conformidade. O relatório financeiro publicado de acordo com uma estrutura de apresentação adequada exige conformidade com as exigências das normas profissionais de contabilidade. Já o relatório financeiro publicado de acordo com a estrutura de conformidade deve estar em consonância com dispositivos previstos em leis ou regulamentos competentes para definir as regras específicas sobre a apresentação e divulgação de relatórios financeiros de entidades (ISSAI 1200/ ISA/NBC TA 200).

No setor público brasileiro, regulado pela Lei 4.320/1964, as demonstrações financeiras compreendem, obrigatoriamente: o Balanço Patrimonial, o Balanço Financeiro, o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais. Além destes, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) exige a Demonstração de Fluxo de Caixa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a

Demonstração do Resultado Econômico (na 5ª edição do MCASP, esta última tornou-se facultativa). As instituições públicas reguladas pela legislação aplicável ao setor privado devem apresentar um conjunto de relatórios financeiros, de acordo com o estabelecido na regulação da Comissão de Valores Mobiliários (companhias abertas), da Superintendência de Seguros Privados (seguradoras) e do Banco Central do Brasil (instituições financeiras).

### **3.3.1.1.2 Classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes**

Um aspecto fundamental da obtenção do entendimento da entidade é a identificação das classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes das demonstrações financeiras.

Transações são atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil.

De acordo com suas características e seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas:

- a) Econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência ou não da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;
- b) Administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público (NBC T 16.4)

As transações econômico-financeiras são reconhecidas e registradas agrupadas em classes ou elementos, de acordo com as suas características econômicas.

No setor público, as informações necessárias para identificar classes de transações, itens de informações e contas relevantes da entidade são encontradas nas demonstrações financeiras e nos sistemas de informações do Governo Federal, como, por exemplo, o Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal - Siorg, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi, o Sistema de Informações Sobre Orçamento Público - Siga Brasil e os demais sistemas corporativos da administração pública federal.

Na obtenção de entendimento sobre as classes de transações, saldos de contas e divulgação de itens de informações relevantes das demonstrações financeiras o auditor deve:

- a) identificar preliminarmente as áreas de atuação em que pode haver maior risco de distorções relevantes;

- b) identificar as classes de transações e saldos contábeis das operações da entidade que sejam materialmente relevantes para as demonstrações financeiras;
- c) identificar as contas contábeis mais relevantes, tanto do ponto de vista da materialidade como do ponto de vista de relevância em relação às operações da entidade;
- d) desdobrar as análises das contas contábeis selecionadas a fim de possibilitar a aplicação de procedimentos preliminares de avaliação de riscos;
- e) identificar e avaliar riscos de distorções relacionados a cada uma das contas contábeis selecionadas, independentemente dos controles internos instituídos.

### **3.3.1.1.3 Fatores externos e internos, regulamentares e do setor de atividades**

Leis e regulamentos são de consideração essencial na obtenção de entendimento de entidades do setor público, bem como o marco normativo das políticas públicas, programas e ações orçamentárias de responsabilidade da entidade.

Fatores regulatórios:

- a) princípios e práticas contábeis específicos do setor;
- b) estrutura regulatória da indústria ou setor;
- c) legislação trabalhista, tributária, dentre outras;
- d) exigências ambientais.

Fatores internos e externos podem afetar as operações da entidade no exercício auditado. Cabe à equipe de auditoria identificar se existem, quais são e como podem afetar as o processo de elaboração das demonstrações financeiras da entidade. Como exemplo, pode-se citar:

Fatores internos:

- a) informações relevantes sobre a entidade descritas no Relatório de Gestão do último exercício;
- b) recomendações da auditoria interna nos últimos exercícios e a posição da administração quanto à implementação delas;
- c) ressalvas e determinações das prestações de contas dos últimos exercícios;
- d) resultados das auditorias realizadas nos últimos exercícios;
- e) notícias recentes envolvendo a entidade auditada.

Fatores externos:

- a) contingenciamento de despesas;
- b) alteração de legislação e de estrutura organizacional;
- c) intervenção externa na execução da política pública;
- d) crise econômica ou financeira;
- e) situações atípicas, tais como desastres naturais ou antropogênicos;
- f) dependência de fornecedores exclusivos.

Ao longo do processo de identificação dos fatores internos e externos relevantes, que podem ter um impacto nas operações e nas suas demonstrações financeiras da entidade, a equipe de auditoria deve identificar e documentar os eventos potenciais, isto é, os riscos associados a cada um dos fatores, independentemente se existem controles internos instituídos para mitigá-los ou não.

Para auxiliar no processo de identificação das condições ou fatores que podem aumentar de forma significativa os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, o Apêndice V fornece mais exemplos de fatores de risco, de origem interna e externa. A ISSAI 1300; ISA/NBC TA 315, A17 a A21, fornece orientação adicional.

### **3.3.1.2. Natureza da entidade e suas estruturas de operação**

O auditor deve obter entendimento sobre a natureza jurídica da entidade, as competências legais, as suas estruturas de societária e operacional, de financiamento e investimento, além de outras informações financeiras que entender pertinente, envolvendo: maneira como a entidade é estruturada e financiada (fonte das receitas) e sua execução orçamentária e financeira (aplicação dos recursos definidos nos programas, ações e projetos orçamentários publicados no PPA e LOA), para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações;

O auditor deve obter entendimento sobre a natureza jurídica da entidade, as competências legais, as suas estruturas de societária e operacional, de financiamento e investimento, além de outras informações financeiras que entender pertinente, envolvendo:

- a) maneira como a entidade é estruturada e financiada (fonte das receitas) e sua execução orçamentária e financeira (aplicação dos recursos definidos nos programas, ações e projetos orçamentários publicados no PPA e LOA), para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações;
- b) estrutura organizacional e de governança;

- c) estrutura societária, partes relacionadas e suas relações;
- d) estrutura de operações, empreendimentos conjuntos ou de propósito específico; etc.

Na obtenção de entendimento sobre partes relacionadas e transações com partes relacionadas<sup>1</sup> (letra “c”, acima), o auditor deve considerar:

- a) a estrutura legal e os requisitos regulamentares que regem a entidade e suas partes relacionadas;
- b) a compreensão sobre negócios de entidades do setor público muitas vezes incluem a obtenção de conhecimento sobre os tipos de atividades governamentais realizadas, incluindo programas relevantes e principais entidades que se envolvem com na execução desses programas;
- c) a estrutura organizacional para controlar a entidade e estabelecer accountability, reconhecendo que no setor público os responsáveis pela governança servem como representantes dos cidadãos. A propriedade de entidades do setor público pode não ter a mesma relevância como no setor privado.
- d) a obtenção de um entendimento dos requisitos de comunicação da entidade, incluindo os relativos à divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas; e
- e) outros regulamentos que possam ser relevantes para a capacidade da entidade do setor público em conduzir negócios com partes relacionadas. Isso pode incluir a conformidade com os regulamentos de licitações e contratos. (NP ISSAI 1550).

O auditor deve fazer indagações à administração sobre:

- a) a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior;
- b) a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas; e
- c) se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações.

A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A23 e 25, fornece orientação adicional.

### **3.3.1.3. Políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação**

O auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de reconhecimento, mensuração e contabilização que a entidade usa para registrar transações significativas e não usuais, bem como de mudanças ocorridas no período que possam originar ou modificar riscos de distorção relevante. A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A 24 a A28, fornece orientação adicional.

Na obtenção de entendimento sobre essas políticas e práticas, o auditor deve obter entendimento das estimativas contábeis, abrangendo:

- a) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações;
- b) como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações financeiras;
- c) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo:
  - i) o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil;
  - ii) os controles relevantes;
  - iii) se a administração usou especialista;
  - iv) as premissas subjacentes às estimativas contábeis;
  - v) se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por quê; e
  - vi) se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

#### **3.3.1.4. Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados**

O auditor deve obter entendimento dos objetivos e estratégias definidos pela administração e responsáveis pela governança, de modo a entender melhor os riscos de negócio enfrentados pela entidade, pois o entendimento desses riscos aumenta a percepção do auditor para identificar riscos de distorção relevante, já que a maioria dos riscos de negócio acabará por ter consequências financeiras. Não obstante, o auditor não tem responsabilidade de identificar e avaliar todos os riscos de negócio porque nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorções relevantes. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Nas entidades do setor público, os “objetivos da administração” podem ser influenciados por preocupações de responsabilidade pública e podem incluir objetivos que têm sua origem em lei ou regulamento.

Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção do entendimento dos objetivos, estratégias e riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras são fornecidos em ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A32.

### **3.3.1.5. Mensuração e revisão do desempenho**

Mensurações de desempenho, internas ou externas, criam pressões sobre a entidade que, por sua vez, podem motivar a administração a agir para melhorar o desempenho do negócio ou distorcer as demonstrações financeiras. Portanto, o entendimento das medidas de desempenho auxilia o auditor a considerar se as pressões para atingir metas de desempenho podem ou não resultar em ações da administração que aumentem os riscos de distorção relevante, inclusive por fraude. Orientações adicionais para a obtenção de entendimento desse tópico são fornecidas em ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A36 a A40.

A partir dos fatores de riscos identificados durante todo o processo de obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente, em relação às operações, ao marco regulatório e a outros fatores relevantes, o auditor deve documentar os riscos associados (eventos), de modo que depois seja possível avaliar quais deles são relevantes para o escopo da auditoria.

Os fatores de risco que devem ser considerados são aqueles que podem gerar eventos que possam causar distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e afirmações. A eficácia das respostas do auditor ao planejar os procedimentos de auditoria, depende da sua habilidade em conseguir correlacionar os fatores de risco identificados no nível da entidade e de seu ambiente com os riscos no nível das afirmações relevantes sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações.

A adequada identificação e avaliação desses riscos é que irá fornecer uma base para a concepção e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados como significativos. O processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante é tratado em detalhes no tópico 3.5, deste Manual.

A determinação sobre quais fatores de risco são relevantes para o trabalho de auditoria deve passar por um processo de discussão entre os integrantes da equipe de auditoria e de um julgamento sobre a natureza e os impactos sobre as demonstrações financeiras.

Uma vez identificados os fatores de risco que possam causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras da entidade, o auditor deve obter entendimento do sistema de controle interno estruturado pela administração da entidade para lidar com tais fatores de risco.

### **3.3.2. Entendimento do controle interno da entidade**

O objetivo do entendimento é avaliar a eficácia do controle interno da entidade e decidir sobre o nível de confiança que nele pode ser depositado para fornecer razoável segurança para o alcance dos objetivos relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se decorrentes de erro ou fraude.

Entende-se por controle interno o processo efetuado pela estrutura de governança, pela administração e pelo corpo de funcionários de uma organização, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança quanto à realização dos objetivos relacionados às operações, à divulgação de informações financeiras e não financeiras e à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

A administração, com a supervisão do órgão de governança, é responsável por estabelecer e manter um sistema de controle interno que forneça razoável segurança para o alcance dos objetivos da entidade nas seguintes categorias:

**Operacional:** objetivos relacionados à execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de recursos e ativos para evitar perdas, mau uso e dano;

**Divulgação:** objetivos relacionados ao cumprimento das obrigações de accountability na divulgação de informações financeiras e não financeiras, incluindo o atendimento de requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros estabelecidos por autoridades normativas, organismos emissores de normas e políticas da entidade;

**Conformidade:** objetivos relacionados ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis à entidade.

A maneira como o controle interno é planejado e implementado depende do tamanho e da complexidade da entidade. Uma avaliação objetiva do desenho do sistema de controle interno por parte dos auditores deve se basear em uma estrutura razoável de critérios, como abordado a seguir.

### **3.3.2.1 Estrutura conceitual do COSO para controle interno**

A estrutura conceitual de controle interno mais utilizada para tal fim é a do COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). As ISSAI recomendam que a avaliação da eficácia do sistema de controle interno da entidade, o modelo COSO seja utilizado como critério.

O controle interno de uma organização, segundo o COSO (2013), incluindo os controles de tecnologia da informação (TI) é estruturado em cinco componentes inter-relacionados:

i) **Ambiente de controle:** é o alicerce do sistema de controle interno. Fornece a disciplina e a estrutura para ajudar uma entidade a alcançar os seus objetivos, com base nos princípios de compromisso com integridade e valores éticos, responsabilidade de supervisão da governança, estrutura organizacional com adequada delegação de autoridade e responsabilidades, compromisso com a competência e reforço e manutenção das responsabilidades individuais das pessoas.

ii) Avaliação de risco: corresponde ao processo de avaliação de risco desenvolvido e implementado com a finalidade de identificar e avaliar os riscos que a entidade enfrenta na busca de seus objetivos e de estimar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos eventos, como base para decidir e desenvolver ações em resposta aos riscos, incluindo aqueles relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras.

iii) Atividades de controle: ações gerenciais estabelecidas por meio de políticas e procedimentos para responder aos riscos e alcançar os objetivos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade.

iv) Informação e comunicação: é o fluxo de informações dentro de uma entidade, envolvendo considerações quanto à qualidade das informações, comunicação interna e externa e métodos de comunicação.

v) Monitoramento: atividades gerenciais estabelecidas e executadas para avaliar a qualidade do desempenho do controle interno ao longo do tempo e para corrigir prontamente as deficiências constatadas, incluindo os achados de auditoria e de outras revisões.

A divisão do controle interno nos cinco componentes acima apresentados, para fins das normas de auditoria, tem o objetivo de fornecer uma estrutura útil para que os auditores considerem como diferentes aspectos do controle interno da entidade podem afetar a auditoria. Essa divisão não reflete necessariamente a maneira como a entidade projeta, implementa e mantém o controle interno ou como ela pode classificar qualquer componente específico. Trata-se de um referencial ou roteiro que é útil para ajudar o auditor no processo de entendimento do controle interno, o qual deve considerar todos os componentes descritos nas normas de auditoria que estão referenciadas nesta seção.

No planejamento de uma auditoria financeira, o auditor deve obter entendimento dos componentes do controle interno presentes e em funcionamento na entidade, de modo a identificar como os diferentes aspectos do controle interno afetam a auditoria, focando aqueles controles, no nível da entidade, que são relevantes para a auditoria, por estarem relacionados com riscos de distorção relevantes no nível das demonstrações financeiras e afirmações.

A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, itens 12 a 23, fornece informações sobre os elementos do controle interno que o auditor deve obter entendimento, tendo por base os componentes do COSO e alguns atributos resumidos adiante, para avaliar a eficácia do sistema de controle da entidade no que diz respeito a sua capacidade para cumprir o objetivo de divulgar demonstrações financeiras livres de distorção relevante.

É recomendável a leitura do material de aplicação relativo aos cinco componentes do controle interno na sua relação com uma auditoria de demonstrações financeiras

descrito nos itens A69 a A104 da ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315. O Apêndice 1 da mesma norma, fornece explicação adicional sobre os elementos dos componentes do controle interno que podem ser relevantes para a obtenção do entendimento por parte dos auditores.

### **3.3.2.2 Ambiente de controle**

Como parte do entendimento desse componente, o auditor deve avaliar se:

- a) a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e
- b) os pontos fortes do ambiente de controle fornecem, coletivamente, fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno, e se os outros componentes não são prejudicados por deficiências no ambiente de controle.

### **3.3.2.3 Processo de avaliação de risco da entidade**

O auditor deve entender se a entidade tem processo para:

- a) identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras;
- b) estimar a significância dos riscos;
- c) avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e
- d) decidir sobre ações em resposta a esses riscos (ver item A79 da ISA/NBC TA 315).

### **3.3.2.4 Sistema de informação e comunicação**

Sistemas de informação envolvem software, infraestrutura (componentes físicos e hardware), pessoal, procedimentos e dados que identificam, capturam, processam e distribuem informações que dão suporte a concretização dos objetivos de apresentação de relatórios financeiros e de controles internos. Muitos sistemas de informações usam intensamente a tecnologia da informação (TI). Um sistema de informação relevante para a elaboração dos relatórios financeiros inclui os processos de trabalho da entidade e seu sistema contábil. Um sistema de informação possui políticas, procedimentos e registros manuais e automatizados planejados para tratar as transações e eventos ocorridos (dados de entrada), processar esses dados e apresentar os resultados (relatórios financeiros). (IFAC, 2010).

O auditor deve entender em que medida a entidade utiliza sistemas de informação, automáticos ou manuais, e quais processos de trabalho da entidade são relevantes para elaboração dos relatórios financeiros. Esse entendimento deve incluir a identificação

dos procedimentos estabelecidos para autorizar, registrar, processar e relatar as transações e os eventos ocorridos na entidade. (GAO, 2008).

Assim, o auditor deve obter entendimento do sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações financeiras, abrangendo as seguintes áreas:

- a) as classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
- b) os procedimentos, tanto de tecnologia de informação (TI), quanto de sistemas manuais, pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme a necessidade, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações financeiras;
- c) os respectivos registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações financeiras utilizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui a correção de informações incorretas e a maneira como as informações são transferidas para o razão geral. Os registros podem estar em forma manual ou eletrônica;
- d) como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as demonstrações financeiras, que não sejam transações;
- e) o processo usado para elaborar as demonstrações financeiras da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas; e
- f) os controles em torno de lançamentos de diário, inclusive lançamentos não rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais (ver itens A81 a A85 da ISA/NBC TA 315).

O auditor deve obter entendimento de como a entidade comunica funções e responsabilidades sobre demonstrações financeiras e assuntos significativos relacionados, incluindo:

- a) comunicações entre a administração e os responsáveis da governança; e
- b) comunicações externas, tais como as comunicações com os órgãos reguladores (ver itens A86 e A87 da ISA/NBC TA 315).

Caso o auditor já tenha uma compreensão sobre os sistemas de informações da entidade, basta identificar as possíveis mudanças e discutir com os gestores a existência de alterações promovidas no último exercício, bem como os seus impactos.

No processo de entendimento dos sistemas de informações da entidade o auditor pode utilizar a técnica de mapeamento de processos, a fim de entender as etapas e atividades de controle adotadas para garantir a confiabilidade dos dados. Além do mapeamento de

processo, pode realizar indagações aos gestores e responsáveis técnicos que operacionalizam os sistemas e, se necessário, realizar testes de reexecução, a fim de verificar se o fluxo de dados acontece conforme o que foi mapeado e informado durante as indagações.

Por fim, o auditor deve documentar todas as informações sobre as tecnologias utilizadas e os sistemas de informações (manuais e automatizados) utilizados pela entidade auditada, bem como os resultados dos testes de reexecução realizados.

### **3.3.2.5 Atividades de controle relevantes para a auditoria**

O auditor deve obter entendimento das atividades que ele julga necessárias entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível das afirmações e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. (ver itens A88 a A94 da ISA/NBC TA 315).

No entendimento das atividades de controle, o auditor deve obter entendimento de como a entidade respondeu aos riscos de TI (ver itens A95 a A97 da ISA/NBC TA 315).

### **3.3.2.6 Monitoramento de controles**

O auditor deve obter entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para monitorar as atividades de controle relevantes para a auditoria e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências nos seus controles.

Se a entidade tem a função de auditoria interna, o auditor deve obter entendimento dos seguintes assuntos para determinar se a auditoria interna é relevante para a auditoria:

- a) a natureza da responsabilidade da função de auditoria interna e como ela está posicionada na estrutura organizacional da entidade; e
- b) as atividades realizadas, ou a serem realizadas, pela função de auditoria interna.

O auditor deve obter entendimento das fontes de informação usadas nas atividades de monitoramento da entidade e do embasamento sobre o qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para esse propósito (ver itens A104 da ISA/NBC TA 315).

## **3.4 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE**

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor na fase de planejamento, na fase de execução da auditoria, na etapa de avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações financeiras e na etapa de formação da opinião no relatório do auditor independente.

As normas de auditoria estabelecem que ao conduzir a auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são obter segurança razoável de que as

demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando dessa maneira o auditor expressar uma opinião sobre se tais demonstrações foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como reportar os assuntos identificados (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, 11).

O conceito de materialidade é relacionado à expressão “todos os aspectos relevantes” a que se referem as normas de auditoria acima mencionadas. Expressa a relevância ou importância relativa de um assunto de auditoria. Em auditoria financeira, refere-se à relevância das distorções que podem estar presentes na apresentação, na divulgação ou nas afirmações que constam das demonstrações financeiras.

Uma distorção consiste na diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item nas demonstrações financeiras e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que seria requerido para que esse item estivesse em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorções podem decorrer de erro ou fraude (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

O conceito de materialidade é utilizado para estabelecer o nível ou níveis a partir do qual as distorções serão consideradas relevantes para a auditoria, limites a partir dos quais o auditor considerará que as informações apresentam distorções relevantes.

A materialidade é definida como a maior distorção, dentro de uma população, que o auditor está disposto a aceitar (distorção tolerável), levando em conta as necessidades de informação dos usuários previstos. Representa, pois, a magnitude (ou o tamanho) de uma distorção, incluindo omissão, de um item (informação) em uma demonstração financeira que e à luz das circunstâncias, individualmente ou de maneira agregada, pode influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações (GAO, 2008).

O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes. Assim, a materialidade e o risco são inter-relacionados, uma vez que este é definido em termos daquela (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012), quanto mais forem significativos os fatores de risco (Apêndice V) e menos eficaz a estrutura de controle interno (Apêndice IV), menor deverá ser o nível ou níveis de materialidade, implicando em maior extensão de procedimentos como forma de manter o risco de auditoria no nível aceitável.

A determinação da materialidade é um tema da estratégia global de auditoria, e tem por base o julgamento profissional do auditor. É responsabilidade do auditor estabelecer o referencial de materialidade para a identificação dos riscos de distorção relevante e para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de que as distorções não corrigidas e não detectadas, em conjunto, excedam a materialidade definida para as demonstrações

financeiras como um todo (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). Assim, o auditor deve estabelecer a magnitude das distorções que serão consideradas relevantes, obtendo um referencial para:

- a) determinar da natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco;
- b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e
- c) determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global ou materialidade no planejamento) e, se nas circunstâncias específicas da entidade houver uma ou mais classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que possam influenciar as decisões dos usuários, também deve ser determinado um nível de materialidade para eles (materialidade específica). (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). O auditor deve ainda determinar a materialidade para execução da auditoria e estabelecer o limite para acumulação de distorções, de modo a permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

A determinação de materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção que o auditor tem sobre as necessidades de informações dos usuários das demonstrações financeiras. Portanto, é necessário identificar os usuários das informações no contexto das demonstrações financeiras auditadas, assumindo que eles:

- a) possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas, contabilidade e a disposição de estudar as informações das demonstrações financeiras com razoável diligência;
- b) entendem que as demonstrações financeiras são elaboradas, apresentadas e auditadas considerando níveis de materialidade;
- c) reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de valores baseados no uso de estimativas, julgamento e a consideração sobre eventos futuros; e
- d) tomam decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações financeiras (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Além das necessidades de informações dos usuários, a determinação da materialidade envolve considerar que distorções típicas envolvem:

- a) erros e fraudes identificados na elaboração das demonstrações financeiras;
- b) descumprimento da estrutura de relatório financeiro aplicável;

- c) fraudes perpetradas pelos empregados ou pela administração;
- d) erros da administração;
- e) elaboração de estimativas imprecisas ou inadequadas;
- f) descrições inadequadas ou incompletas das políticas contábeis ou das divulgações das notas. (IFAC, 2010).

Como se pode depreender dos itens “b” e “f”, distorções não se restringem a aspectos monetários, ou seja, envolvem tanto a perspectiva quantitativa quanto a qualitativa. Distorções podem envolver o valor monetário (materialidade quantitativa), a natureza do item (materialidade qualitativa) e as circunstâncias da ocorrência. Isso implica que o auditor, ao exercer julgamento profissional sobre a relevância das distorções em uma auditoria, deve levar em consideração não apenas o valor monetário, mas também a natureza do item (características inerentes) e o contexto em que ocorreu a transação que gerou a informação.

A materialidade quantitativa é determinada pela definição de um valor numérico e serve como um determinante tanto no cálculo das dimensões das amostras para os testes de detalhes como na conclusão sobre os impactos das distorções nas demonstrações financeiras (resultados da auditoria). O valor numérico é calculado, utilizando-se uma porcentagem sobre um referencial escolhido como ponto de partida, que reflete, no julgamento do auditor, as medidas mais sensíveis para influenciar a tomada de decisão dos usuários da informação (TCE, 2012).

A escolha do referencial quantitativo a ser usado no cálculo da materialidade envolve exercício de julgamento profissional e se fundamenta no conhecimento adquirido sobre a entidade, levando ainda em consideração:

- a) os elementos das demonstrações financeiras (ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa);
- b) se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações financeiras da entidade específica (por exemplo, com o objetivo de avaliar o desempenho das operações, os usuários tendem a focar sua atenção em resultado, receita ou patrimônio líquido);
- c) a natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o seu setor e o ambiente econômico em que atua;
- d) a natureza jurídica da entidade e como ela é financiada (por exemplo, se a entidade é financiada somente por dívida em vez de capital próprio, os usuários dão mais importância a informações sobre os ativos, e processos que os envolvam, do que nos resultados da entidade); e

e) a volatilidade relativa do referencial. (ISSAI 1320).

A perspectiva qualitativa, que também deve ser considerada pelos auditores na determinação da materialidade, decorre do fato de que apesar de quantitativamente imaterial, certos tipos de distorções podem ter um impacto relevante sobre os relatórios financeiros e influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações.

A avaliação do que é relevante é sempre uma questão de julgamento profissional (IFAC, 2010). Assim, convém dividir a avaliação de relevância das distorções em dois tipos:

I. Relevante por natureza: está relacionado às características inerentes, inclui qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade ou irregularidade ou distorção intencional ou manipulação de resultados ou informações;

II. Relevante pelo contexto: são relevantes por sua circunstância, mudam a impressão dada aos usuários. Inclui casos em que um pequeno erro pode ter um efeito significativo, por exemplo, classificação incorreta de despesas como receita, de modo que um déficit real é relatado como um excedente nas demonstrações financeiras (TCE, 2012).

**Materialidade Global** - A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global) é baseada no julgamento profissional do auditor sobre o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações financeiras. Se o valor de distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, é maior que a materialidade global estabelecida para o trabalho, isso significa que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes.

Cálculo: Aplica-se uma porcentagem sobre o referencial como ponto de partida para determinar-se o limite numérico da materialidade. A natureza do referencial e a porcentagem a ser aplicada baseiam-se em julgamento profissional.

Pesquisa realizada com 31 EFS revelou que em suas orientações os referenciais mais recomendados são despesa, receita, ativo e passivo (do mais citado para o menos citado). A escolha por um ou outro referencial depende da entidade auditada (natureza, circunstâncias ou atividades), do tipo de demonstrativo financeiro e da percepção que o auditor tem sobre o referencial mais crítico para os usuários das demonstrações financeiras.

Na maioria das EFS, os intervalos percentuais aplicados sobre despesa, receita e ativo são estreitos, chegando a no máximo 2%.

**Materialidade Específica** - Consiste na definição de um nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações,

nos casos em que pode haver a necessidade de identificar distorções de valores inferiores ao da materialidade global que afetariam as decisões econômicas de usuários de demonstrações financeiras.

**Cálculo:** Estabelece-se um valor de materialidade específico mais baixo (com base em julgamento profissional) para a auditoria de áreas específicas ou sensíveis das demonstrações financeiras.

**Materialidade para execução da auditoria** - Planejar a auditoria somente para detectar distorção individualmente relevante negligencia o fato de que as distorções individualmente irrelevantes em conjunto podem levar à distorção relevante das demonstrações financeiras e não deixa margem para possíveis distorções não detectadas. A materialidade para execução da auditoria (que, conforme definição é um ou mais valores) é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nas demonstrações financeiras excedam a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. A materialidade para execução da auditoria é a distorção tolerável (erro tolerável) do trabalho de auditoria.

Será com base nesse valor que o auditor determinará a extensão dos procedimentos. Isso significa que quanto maior o risco, menor será o percentual estabelecido para a materialidade para execução de auditoria e, portanto, maior será a quantidade de evidência necessária de auditoria, implicando maior extensão de testes (tamanho da amostra). Isso significa que materialidade para execução menor resulta na execução de mais trabalho de auditoria, pois distorções menores podem ser identificadas, e na redução do risco de auditoria para um nível apropriadamente mais baixo.

Por outro lado quanto maior for esse percentual, maior será a distorção tolerável e menor será o volume de testes.

**Cálculo:** As normas de auditoria não fornecem orientações específicas. As porcentagens podem variar entre 50% e 75% da materialidade global ou específica, dependendo do resultado da avaliação dos riscos da entidade. Quanto maior o risco mais próximo de 50%, quanto menor o risco mais próximo de 75%, ou seja, quanto maior o risco, menor o percentual.

**Limite para Acumulação de Distorções** - Além da magnitude de uma distorção, o auditor considera a natureza de possíveis distorções e as circunstâncias específicas de sua ocorrência ao avaliar seu efeito nas demonstrações financeiras. As circunstâncias relacionadas com algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade (IFAC, 2010).

O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais. Deve-se definir um valor abaixo do qual as distorções seriam

consideradas claramente triviais e não precisariam ser acumuladas porque o auditor espera que a acumulação desses valores não teria obviamente efeito relevante sobre as demonstrações financeiras. “Claramente triviais” não é outra expressão para “não relevantes”. Assuntos que são claramente triviais são de magnitude totalmente diferente (menor) que a materialidade determinada, e são assuntos claramente sem consequências. Quando há alguma incerteza sobre se um ou mais itens são claramente triviais, o assunto é considerado como não sendo claramente trivial (NBC TA 450).

Significa dizer que o auditor pode estabelecer um valor abaixo do qual as distorções não serão acumuladas, de modo que, individualmente ou em conjunto com todas as outras distorções, não sejam relevantes para as demonstrações financeiras (GAO).

Cálculo: pode variar entre 3% e 5% da materialidade global, a depender da avaliação de riscos.

O auditor deve incluir na documentação de auditoria os valores e os fatores a seguir, considerados na determinação da materialidade (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320):

- a) materialidade para as demonstrações financeiras como um todo;
- b) o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações;
- c) materialidade para execução da auditoria;
- d) limite para a acumulação de distorções (valor abaixo do qual as distorções serão consideradas claramente triviais e não serão acumuladas);
- e) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria.

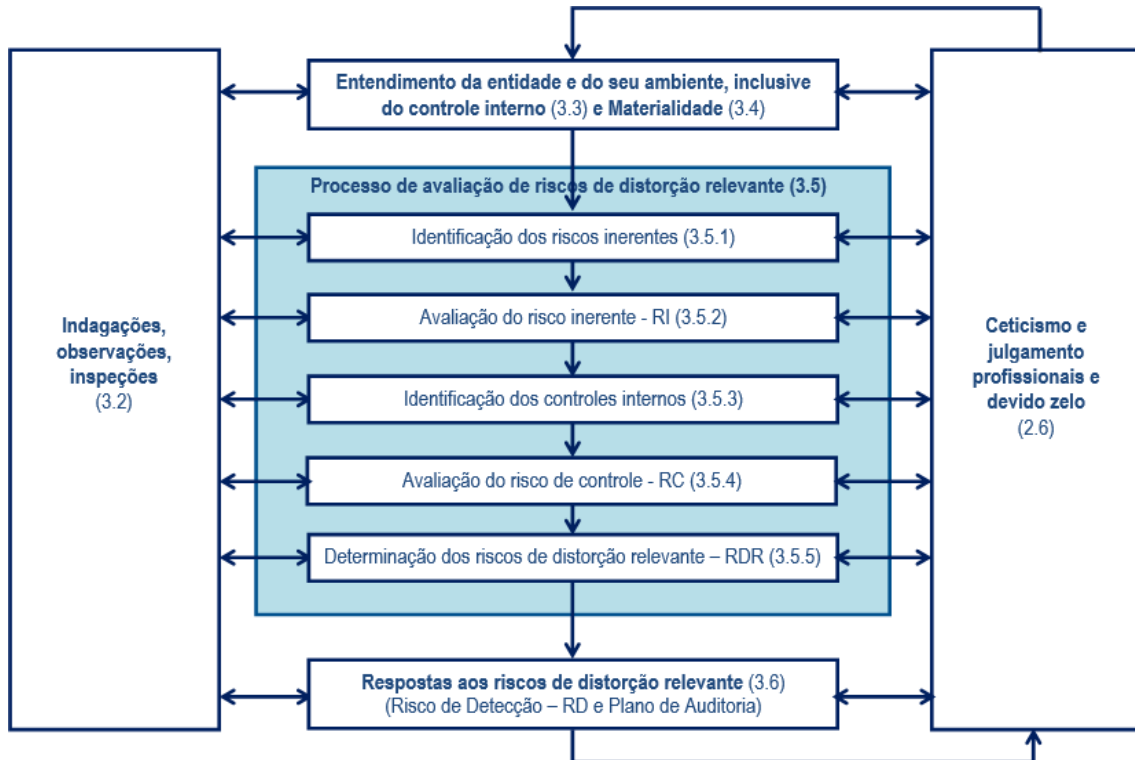
### **3.5. PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE**

O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações, para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.

O núcleo das ISSAI 1315 e ISA/NBC TA 315 é o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante para subsidiar as decisões do auditor sobre as respostas específicas, isto é, sobre os procedimentos adicionais de auditoria mais apropriados em termos de natureza, época e extensão, e da abordagem de auditoria de auditoria mais adequada, se puramente substantiva ou uma combinação de testes de controle e testes

substantivos, para desenvolver o plano de auditoria, na parte destinada a tratar os riscos no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

**Figura 2: Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria**



Fonte: adaptado de ABNT NBR ISO 31000:2009 – Gestão de riscos: Princípios e diretrizes

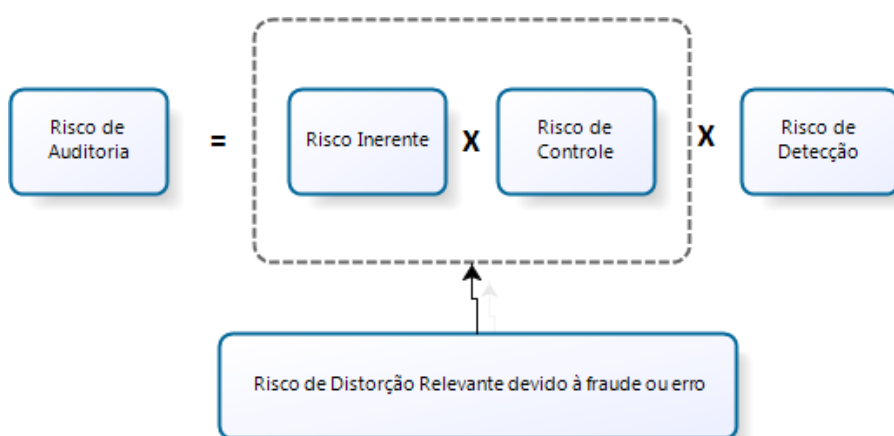
O processo de gerenciamento do risco de auditoria, ilustrado na Figura 7, evidencia que tomar decisões sobre risco representa uma das principais etapas da realização de uma auditoria. Gerenciar o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada sobre demonstrações financeiras que apresentam distorções relevantes envolve a aplicação de procedimentos de avaliação de riscos (tópico 3.2) para obter entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (tópico 3.3) e definir os referenciais de materialidade (tópico 3.4) para servir de base ao processo de avaliação de riscos de distorção relevante (tópico 3.5), aplicando ceticismo e julgamento profissionais com devido zelo, conforme tópico 2.6 dos padrões gerais, formando assim uma base para

determinar as respostas aos riscos de distorção relevante (tópico 3.6) no nível de afirmações.

O núcleo do processo de gestão do risco de auditoria, desenvolvido no tópico 3.5 e seus subtópicos, trata da identificação e avaliação dos riscos que compõem o risco de auditoria no nível das afirmações, todavia, ao identificar e avaliar riscos nesse nível, o auditor também pode concluir que eles podem se relacionar de forma generalizada às demonstrações financeiras (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2007) propõe o seguinte modelo teórico para guiar os processos de decisão do auditor no gerenciamento do risco de emitir um relatório de auditoria inadequado – ou mais especificamente, chegar a uma conclusão e emitir uma opinião de auditoria inadequada. O modelo de risco de auditoria, esquematizado na Figura 8, a seguir, considera os três componentes do risco de auditoria – risco inerente, de controle e de detecção, em consistência com o que estabelece a ISSAI 200, 51.

**Figura 3: Esquema do Modelo de Risco de Auditoria**



Fonte: AICPA, 2007; ISSAI 200 e 1200; ISA/NBC TA 200, adaptado.

O risco de auditoria (RA) é uma função do risco de detecção e do risco de distorção relevante, este composto pelos riscos inerente e de controle, conforme o modelo proposto pelo AICPA:

O risco de detecção (RD) é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma

distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

Risco de distorção relevante (RDR) é o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante antes da auditoria. No nível da afirmação, consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle:

a) Risco inerente (RI) é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles associados.

b) Risco de controle (RC) é o risco de que uma distorção relevante não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

O risco inerente e o risco de controle – que compõem o risco de distorção relevante – são riscos da entidade auditada, relacionados ao seu ambiente e controle interno e existem independentemente da auditoria. Portanto, os únicos riscos que o auditor controla em uma auditoria são o risco de auditoria e o risco de detecção.

O risco de auditoria normalmente é um valor fixo, estabelecido conforme o nível de asseguarção<sup>3</sup> pretendido, usualmente 5%, por aceitar-se que 95% de asseguarção é um parâmetro razoável para a segurança que uma auditoria pode oferecer<sup>4</sup>. Assim, para manter o risco de auditoria constante, o auditor varia inversamente o nível de risco de detecção em relação ao nível de risco de distorção relevante avaliado. Ou seja, quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o risco de detecção aceitável, e vice-versa.

### **3.5.1. Identificação dos riscos inerentes**

Riscos inerentes são eventos intrinsecamente associados a fatores como a natureza das atividades, das operações e das estruturas de gestão de uma organização. Estão relacionados às características típicas de uma entidade, de uma transação, de uma conta contábil ou de uma afirmação e somente existem por causa da tipicidade das operações.

Essas peculiaridades organizacionais podem gerar condições propícias à ocorrência de erros e fraudes, inclusive no tocante às avaliações ou estimativas realizadas com base em premissas e julgamentos da administração a respeito de mudanças no cenário econômico, da sustentabilidade e da continuidade operacional da entidade.

Tais riscos incluem eventos ou condições, internos ou externos, que podem resultar em distorção, por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras. Fatores de risco, frequentemente classificados como riscos de negócio ou de fraude, podem ser decorrentes dos objetivos da entidade, da natureza de suas operações, do setor de

negócios e do ambiente regulatório em que opera, e de seu porte e sua complexidade. (IFAC, 2010).

Para identificar e avaliar riscos de distorção no nível das demonstrações financeiras e no nível das afirmações, o auditor deve seguir os seguintes passos (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315):

No nível das demonstrações financeiras

- a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive dos controles internos relevantes relacionados com os riscos, considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras;
- b) avaliar os riscos identificados e como eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo, isto é, se afetam potencialmente muitas afirmações.

No nível das afirmações

- a) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível das afirmações, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar;
- b) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a sua magnitude é tal que possa resultar em distorção relevante.

O processo de identificação e avaliação de riscos de distorção relevante visa à determinação de quais são os riscos significativos, aqueles que, no julgamento do auditor, requerem consideração especial na auditoria. Em geral, são aqueles riscos classificados como de alto impacto e alta probabilidade (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). “Riscos significativos são aqueles riscos com grande probabilidade de ocorrer e, se ocorrerem, de ter um impacto relevante nos objetivos” (LONGO, 2011).

Os riscos significativos muitas vezes se relacionam com:

Transações não rotineiras:

- a) transações que não ocorrem frequentemente;
- b) maior intervenção da administração para determinar o tratamento contábil;
- c) maior intervenção manual para obtenção e processamento de dados;
- d) cálculos ou princípios contábeis complexos;
- e) natureza das transações não rotineiras, que pode dificultar a implementação, pela entidade, de controles efetivos sobre os riscos.

Questões de julgamento profissional:

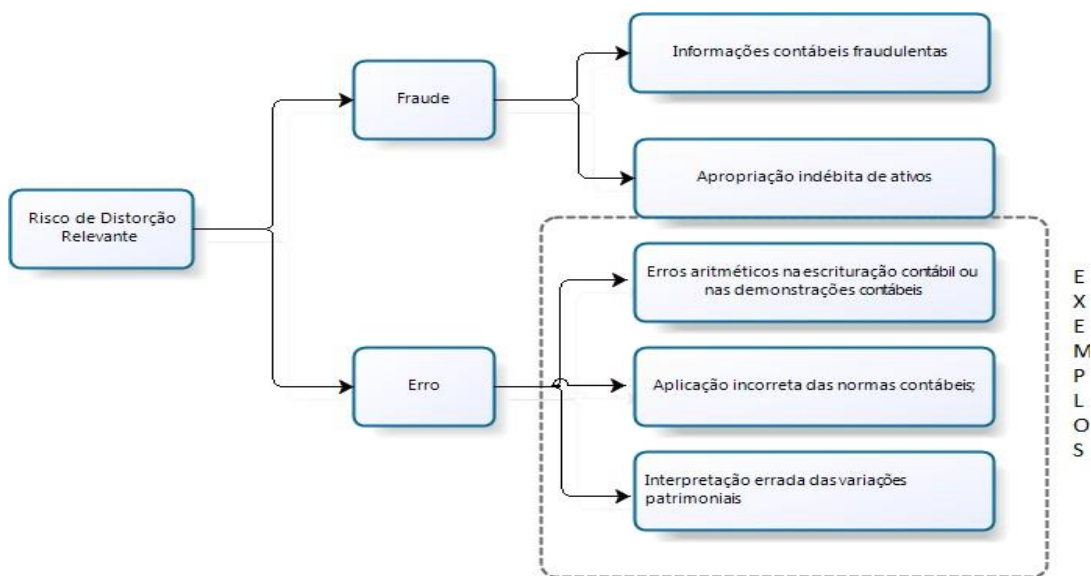
- a) o risco é um risco de fraude;
- b) o risco é relacionado com mudanças significativas recentes, sejam econômicas, contábeis ou de outro tipo e que, portanto, exigem atenção específica;
- c) complexidade das transações;
- d) o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- e) elevado grau de subjetividade na mensuração de estimativas contábeis relacionadas ao risco, especialmente as que envolvam uma vasta gama de incerteza; e
- f) o risco envolve transações significativas, fora do curso normal dos negócios da entidade ou que, de outra forma, pareçam não usual.

Distorções em demonstrações financeiras podem decorrer de fraude ou erro. A diferença entre os dois está no fato de que a fraude é um ato intencional e o erro um ato não intencional. Portanto, os riscos que devem ser identificados e avaliados em uma auditoria incluem tanto os que podem decorrer de erro como os que podem decorrer de fraude.

Erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações financeiras, que resulta em incorreções, em geral, erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações financeiras, aplicação incorreta das normas contábeis, interpretação errada das variações patrimoniais, dentre outros.

Fraude é ato intencional praticado por um ou mais indivíduos da administração, ou por responsáveis pela governança, empregados e terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem indevida ou ilegal (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240).

**Figura 4: Características da Fraude e do Erro**



Fonte: elaborado com base na ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240.

Fatores de risco de fraude são eventos ou condições que indicam incentivos ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra. Riscos significativos de fraude podem ser identificados em qualquer etapa da auditoria como resultado da obtenção de uma informação nova.

Muito embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, em auditoria financeira, o auditor está preocupado com a fraude que pode originar distorção relevante nas demonstrações financeiras. Portanto, apenas dois tipos de distorções decorrentes de fraudes interessam ao auditor: informações contábeis fraudulentas e apropriação indébita de ativos. Destaque-se que no âmbito da auditoria de demonstrações financeiras, o auditor pode suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, mas não lhe cabe estabelecer juridicamente se realmente ocorreu a fraude (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

**Figura 5: Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude**



A fraude envolve três condições que quando presentes indicam que é altamente provável que esteja ocorrendo. Tais condições, descritas a seguir, formam o que é conhecido como “triângulo da fraude”, ilustrado na figura 10:

- i) **Pressão:** frequentemente gerada por necessidades imediatas (tais como dívidas pessoais significativas ou cumprimento de expectativas de lucro de analistas ou de bancos) que sejam difíceis de serem compartilhadas.
- ii) **Oportunidade:** caracterizada por uma cultura organizacional fraca e pela falta de procedimentos de controle interno, que podem muitas vezes gerar confiança de que a fraude não será detectada.
- iii) **Racionalização:** convicção de que uma fraude não é efetivamente cometida. Por exemplo, o perpetrador racionaliza que “não é grande coisa” ou “só estou pegando o que mereço”. (IFAC, 2010).

Ao aplicar procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve manter ceticismo profissional para considerar a existência dessas condições. A fraude é sempre intencional e envolve ocultação de informações e/ou declaração de afirmações deliberadamente falsas. Consequentemente, a fraude é descoberta por meio de

observação de padrões, esquisitices e exceções, frequentemente envolvendo quantias monetárias consideradas pequenas.

É improvável que uma fraude seja detectada somente por meio de procedimentos substantivos. Por exemplo, provavelmente um auditor não consegue identificar uma transação faltante ou determinar que uma transação é inválida, a menos que possua algum “entendimento da entidade” consistente, que possa ser usado como sistema de referência.

Muitas vezes informações contábeis fraudulentas envolvem burla de controles que aparentemente estão funcionando com eficácia. Informações contábeis fraudulentas podem decorrer de:

- a) manipulação, falsificação (inclusive de assinatura) ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações financeiras;
- b) mentira ou omissão intencional nas demonstrações financeiras de eventos, operações ou outras informações significativas.
- c) aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos ao reconhecimento, à mensuração, à classificação, à apresentação ou à divulgação.

Já apropriação indevida de ativos costuma ser acompanhada de registros ou documentos falsos ou enganosos, destinados a ocultar o desaparecimento de ativos ou valores caucionados sem a devida autorização. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo de valores, créditos ou bens da entidade e, muitas vezes, é perpetrada por empregados em valores relativamente pequenos e irrelevantes. Entretanto, também pode envolver a administração, que geralmente tem mais possibilidades de disfarçar ou ocultar a apropriação indevida, de forma difícil de detectar. A apropriação indevida de ativos pode ser conseguida de várias formas, inclumasterindo:

- a) fraudar documentos (por exemplo, apropriando-se de valores cobrados ou desviando valores recebidos relativos a contas já baixadas para as suas contas bancárias pessoais);
- b) furtar ativos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, furtar estoques para uso pessoal ou venda, roubar sucata para revenda, entrar em conluio com concorrentes para repassar dados tecnológicos em troca de dinheiro);
- c) fazer a entidade pagar por produtos e serviços não recebidos (por exemplo, pagamentos a fornecedores fictícios, propina paga por fornecedores aos compradores da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios);

d) utilizar ativos da entidade para uso pessoal (por exemplo, usar ativos da entidade como garantia de empréstimo pessoal ou a parte relacionada) (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240).

A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de erros e fraudes é dos responsáveis pela governança e da administração da entidade. A responsabilidade do auditor é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, como um todo, não contem distorções relevantes, causadas por fraude ou erro, porém, devido às limitações inerentes ao processo de auditoria, há sempre um risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas demonstrações financeiras possam não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la. O risco de o auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, isso porque a administração tem frequentemente mais condições de manipular, direta ou indiretamente, registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar controles internos destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.

Devido ao risco de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante toda a auditoria, reconhecendo que essa possibilidade existe (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240) e sempre é possível a própria administração cometer fraudes. Assim, é necessário manter-se alerta e ter uma mente questionadora, evitando aceitar evidência de auditoria menos que persuasiva, com base na convicção de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros. Não se deve desconsiderar circunstâncias não usuais ou aceitar declarações da administração em substituição à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada. (IFAC, 2010).

### **3.5.2. Avaliação do risco inerente (RI)**

Avaliar os riscos inerentes significa estimar a probabilidade e o impacto de cada risco identificado. Essas duas variáveis combinadas permitem ao auditor determinar se qualquer um dos riscos é, em princípio, um risco significativo. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco. (ISSAI 1315, 27; ISA/NBC TA 315, 27).

Em geral, são usadas classificações numéricas para avaliar a probabilidade e o impacto de um risco. Os valores atribuídos a cada variável são multiplicados (probabilidade x impacto) para fornecer uma classificação combinada ou global do risco inerente. Esse

cálculo é útil para destacar os riscos mais significativos de maneira objetiva. Além disso, se for usada uma planilha eletrônica, a listagem de riscos pode ser classificada e ordenada de modo que os riscos mais significativos fiquem sempre no topo da lista. (IFAC, 2010).

Tanto quanto possível, recomenda-se a utilização de escalas que empregam técnicas quantitativas, de forma a dar maior consistência às conclusões do processo de avaliação, no tocante às estimativas da probabilidade e do impacto do evento, e do nível de risco resultante da sua combinação (Dantas et al, 2010). Importante destacar que existem softwares que possibilitam a organização, sistematização e a própria avaliação de riscos, bem como a preparação de gráficos e tabelas.

A probabilidade refere-se a uma avaliação da possibilidade de ocorrência de um evento que leve a uma distorção relevante nas afirmações das demonstrações financeiras. Para estimar a probabilidade, geralmente utilizam-se escalas baseadas em parâmetros qualitativos (representações não numéricas) ou quantitativos (representações numéricas), conforme exemplo apresentado no Quadro 8, que proporcionam um modo mais objetivo para estimar as possibilidades de materialização de riscos, supondo que não haja controles internos para mitigá- los. Uma escala de probabilidade naturalmente fica entre 0.0 (nenhuma probabilidade) e 1.0 (certeza).

**Quadro 3: Exemplo de escalas para avaliação da “probabilidade” de eventos**

Probabilidade		Exemplo qualitativo	Exemplo quantitativo
0,2	Muito baixa	A probabilidade de o evento ocorrer é muito pouco provável.	Menos de 4%
0,4	Baixa	A probabilidade de o evento ocorrer é pouco provável.	De 4% a 6%
0,6	Média	A probabilidade de o evento ocorrer é provável.	De 6% a 8%
0,8	Alta	A probabilidade de o evento ocorrer é quase certa.	De 8% a 10%
1	Muito alta	A probabilidade de o evento ocorrer é certa.	Mais de 10%

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, e Longo, 2011 (exemplo ilustrativo).

O impacto refere-se à avaliação da relevância da distorção que pode resultar da ocorrência de um evento (materialização de um risco), tendo como referencial a materialidade estabelecida para a execução de auditoria, aquele valor que o auditor deve determinar com o objetivo de avaliar os riscos de distorções relevantes para definir a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320, 11).

Para construir uma escala de impactos, podem ser estabelecidos intervalos baseados em valores referenciados no valor da materialidade para a execução de auditoria, como

exemplificado no Quadro 9, ou em percentuais sobre o mesmo. A materialidade definida para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações também pode ser utilizada como referencial para construir escalas e avaliar os riscos nesses itens de informação.

**Quadro 4: Exemplo de escalas para avaliação do “impacto” de eventos**

Impacto		Exemplo qualitativo	Exemplo quantitativo
0,2	Muito baixo	O impacto do evento é claramente trivial.	Omissão ou distorções abaixo do limite para acumulação de distorções
0,4	Baixo	O impacto do evento é muito inferior à materialidade para execução da auditoria e, mesmo em conjunto, pode não levar a distorção relevante.	Omissão ou distorção de R\$ 5.000 a R\$ 10.000
0,6	Médio	O impacto do evento é inferior à materialidade para execução da auditoria, mas, em conjunto, pode levar a distorção relevante.	Omissão ou distorção de R\$ 10.000 a R\$ 50.000
0,8	Alto	O impacto do evento é próximo à materialidade para execução da auditoria e, em conjunto, certamente levará a distorção relevante.	Omissão ou distorção de R\$ 50.000 a R\$ 100.000
1	Muito alto	O impacto do evento excede à materialidade para execução da auditoria, podendo assumir relevância para as demonstrações financeiras como um todo.	Omissão ou distorção acima de R\$ 100.000

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, e com base ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320 (exemplo ilustrativo).

O cálculo do risco inerente consiste na simples multiplicação dos valores atribuídos às variáveis probabilidade e impacto de cada risco, de acordo com a fórmula a seguir. Significa dizer que a combinação dessas duas variáveis é uma medida síntese da significância de cada um dos riscos inerentes identificados.

A partir da combinação de probabilidade e impacto, é possível desenvolver uma matriz gráfica, conforme ilustrado na Figura 11 a seguir, para apresentar os riscos inerentes classificados em grupos: risco muito alto (RMA) risco alto (RA) risco médio (RM), risco baixo (RB) e risco muito baixo (RMB).

**Figura 6: Exemplo de Matriz Probabilidade x Impacto para classificação dos níveis de riscos**

IMPA CTO	1	0,2	0,4	0,6	0,8	1
-------------	---	-----	-----	-----	-----	---

	Muito Alto	RA	RA	RMA	RMA	RMA
	Alto 1	0,16 RM	0,32 RM	0,48 RA	0,64 RMA	0,8 RMA
	Médio 1	0,12 RB	0,24 RM	0,36 RM	0,48 RA	0,6 RA
	Baixo 0	0,08 RMB	0,16 RB	0,24 RB	0,32 RM	0,4 RM
	Muito Baixo 0	0,04 RMB	0,08 RMB	0,12 RMB	0,16 RMB	0,2 RMB
		0,2 Muito baixa	0,4 Baixa	0,6 Média	0,8 Alta	1 Muito alta
		<b>PROBABILIDADE</b>				

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, apud preceitos do COSO (exemplo ilustrativo).

Observe-se que no exemplo acima “a combinação matricial gráfica, utilizada para a apuração do nível de risco dos eventos, não é simétrica em relação às duas variáveis. Isso se justifica pelo fato de que um evento, que tenha uma probabilidade alta de ocorrência, mas tenha um impacto baixo, tem como resultado um risco médio, por razões óbvias

– baixa importância para os objetivos” (Dantas et al, 2010, adaptado).

### 3.5.3. Identificação dos controles internos

O auditor deve identificar os controles internos instituídos pela administração para prevenir, detectar e corrigir tempestivamente todos os riscos inerentes avaliados como significativos. Assim, após avaliar os riscos inerentes em termos de probabilidade e impacto, o auditor irá decidir quais riscos deverão ter os controles internos identificados e avaliados. Se o auditor determinou que um risco inerente é significativo, ele deve identificar e obter entendimento dos controles internos relevantes para esse risco.

Controles internos são as políticas e os procedimentos definidos pela administração e implementados para responder aos riscos inerentes, o que inclui o sistema de informação da entidade e o processamento de informações, bem como atividades de controle manuais como autorizações, revisões de desempenho, segregações de funções e controles físicos, dentre outras.

Controles internos podem ser abrangentes ou específicos, como ilustra a Figura 12. Controles abrangentes são os de governança corporativa, as atividades de monitoramento exercidas pela administração e auditoria interna. Controles específicos são aqueles do nível das atividades, processos ou transações.

**Figura 7: Relacionamento entre Riscos, Controles e a Estrutura da Entidade**



Fonte: IFAC (2010).

Espera-se que a administração implante controles internos para responder aos riscos de negócio ou de fraude. Nesse processo, a administração avalia os riscos, desenha e implanta os controles adequados para reduzi-los a um nível aceitável sua exposição àqueles riscos. Assim, é provável que uma ou mais atividade de controle esteja associada a um risco, que por sua vez estará associado a uma afirmação.

Uma auditoria não requer entendimento de todos os controles relacionados a cada classe de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações financeiras ou a toda afirmação nessas demonstrações. O julgamento do auditor sobre se uma atividade de controle, individualmente ou em combinação com outras, é ou não relevante para a auditoria depende do risco identificado. Deve-se enfatizar a identificação e obtenção de entendimento dos controles nas áreas em que o auditor considera ser mais provável existir riscos de distorção relevante significativos. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). Denominam-se controles-chave aqueles controles que são relevantes para a auditoria.

Considerando que nem todos os controles e nem todos os processos são relevantes, o auditor deve identificar quais são os processos e respectivos controles que podem impactar de forma significativa as demonstrações financeiras.

Essa identificação pode ser feita mediante a tabulação de diversas áreas das demonstrações financeiras (por exemplo: caixa ou equivalente de caixa, imobilizado, despesas com pessoal) e os processos que afetam os saldos das contas dessas áreas (por exemplo: recebimentos, pagamentos, folha de pagamento), inclusive em relação aos controles no nível de entidade (por exemplo: análise de acompanhamento da execução do orçamento) (LONGO, 2011).

O auditor deve obter entendimento dos controles internos que a entidade instituiu para responder os riscos decorrentes da utilização de TI e que possam ter efeito na elaboração de demonstrações e relatórios financeiros da entidade. Exemplos de tais riscos incluem:

- a) confiança em sistemas ou programas que estejam processando dados imprecisamente, processando dados incorretos ou ambas as coisas;
- b) acesso não autorizado a dados, que pode resultar em destruição de dados ou modificações inadequadas de dados, incluindo o registro de transações não autorizadas ou inexistentes ou o registro incorreto de transações. Podem surgir riscos específicos quando múltiplos usuários têm acesso a uma base de dados comum;
- c) possibilidade de que os funcionários de TI consigam acesso privilegiado além dos necessários para executar os deveres a eles atribuídos, rompendo assim a segregação de funções;
- d) modificações não autorizadas de dados nos arquivos- mestres;
- e) modificações não autorizadas de sistemas ou programas;
- f) falha na realização de modificações necessárias em sistemas ou programas;
- g) intervenção manual inadequada;
- h) perda potencial de dados ou incapacidade de acessar dados como exigido. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Se um controle-chave esperado pelo auditor não existe, ele deve identificar se existem controles compensatórios e avaliar a sua eficácia. Controles compensatórios são aqueles controles que podem substituir com eficácia controles-chave não existentes.

#### **3.5.4. Avaliação do risco de controle (RC)**

Risco de controle é o risco de que uma distorção possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante,

individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. Ele é uma função da eficácia do desenho, da implementação e da manutenção do controle interno pela administração, para tratar riscos que ameacem o cumprimento de objetivos relacionados às demonstrações financeiras. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Para concluir sobre o risco de controle, o auditor precisa obter entendimento e realizar uma avaliação dos controles internos concebidos e implantados pela administração da entidade, para determinar se tais controles, individualmente ou em conjunto com outros, são capazes de efetivamente prevenir, ou detectar e corrigir as distorções que podem decorrer dos riscos inerentes avaliados como significativos.

Na avaliação dos controles relevantes para a auditoria, o auditor examina o desenho desses controles e se eles foram implementados, por meio de procedimentos preliminares de avaliação de riscos, que geralmente incluem exames passo a passo (reexecução ou walkthrough), elaboração de mapas de processos ou fluxogramas e resumos descritivos ou narrativos. Também podem ser empregados questionários de avaliação de controle interno (QACI), de utilização bastante simples, mas não tão úteis quanto os anteriores, porém aplicáveis quando em certas áreas são esperados controles-chave.

A implementação de um controle significa que ele existe e que a entidade está usando-o. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo, portanto, a concepção do controle é o primeiro passo a ser considerado. Um controle inadequadamente projetado pode representar uma deficiência significativa de controle interno. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Para obter evidência de auditoria que suporte a avaliação do risco de controle, o auditor realiza procedimentos como:

- a) indagação ao pessoal da entidade;
- b) observação da aplicação de controles selecionados;
- c) inspeção de documentos e relatórios;
- d) acompanhamento (reexecução ou walkthrough) de transações por meio do sistema de informação relevante para as demonstrações financeiras.

Devido às limitações inerentes ao controle interno – que decorrem de fatos como a possibilidade de controles serem burlados pela administração, tornados ineficazes por conluio ou simplesmente sofrer falhas e colapsos por erro humano na sua aplicação – não importa quão efetivo seja o desenho e a implementação de um controle, ele só pode fornecer à entidade uma segurança razoável, nunca absoluta, quanto ao cumprimento

dos objetivos para os quais foi concebido. Isso significa que não se pode atribuir 100% de confiança a um controle interno.

Em razão dessa premissa, a lógica subjacente na determinação do risco de controle pode ser expressa na seguinte fórmula:

$$\mathbf{RC = 1 - C}$$

Em que:

C = nível de confiança que se pode depositar no controle, com base na avaliação de seu desenho e implementação e 1 representa 100% de chance de que o controle falhe.

187. Por exemplo, se um controle interno é avaliado como inexistente, mal projetado ou mal implementado, o auditor avalia que não pode depositar nenhuma confiança nele, assim, o risco de controle será:

$1 - 0 = 1$ , ou seja, o risco de controle é 100%.

No extremo oposto, quando o controle interno é avaliado como forte, ainda assim não se pode atribuir um nível de confiança de 100%, pois, conforme mencionado, devido às limitações inerentes aos controles internos, eles nunca podem oferecer uma segurança absoluta. Assim, a organização de auditoria estabelece o nível máximo de confiança que pode ser atribuído a controles internos, levando em consideração essas limitações e outros aspectos.

A título de exemplo, supondo que o TCU estabeleceu em 80% o nível de confiança máximo que pode ser atribuído a controles internos em suas auditorias, e supondo que o auditor concluiu que o controle é excelente no que diz respeito ao seu desenho à sua implementação, o risco de que esse controle falhe será:

$1 - 0,8 = 0,2$ , ou seja, o risco de controle é de 20%.

Tendo por base essa lógica e essas premissas, o Quadro 10, a seguir, exemplifica uma escala para apoiar a avaliação do auditor sobre eficácia do desenho e implementação de controles internos e, com base nessa avaliação, obter o risco de controle.

Nesta fase de planejamento, a avaliação do risco de controle tem caráter preliminar (denominada avaliação preliminar), uma vez que se apoia apenas nos aspectos de desenho, implementação e limitações inerentes, mas não na efetividade operacional, o que implicaria a aplicação de procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência sobre o modo como os controles foram aplicados ao longo do período, a consistência como eles foram aplicados, e por quem e por quais meios eles foram aplicados. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). Entretanto, caso a avaliação preliminar do

risco de controle seja menor que “alto”, as normas de auditoria exigem que o auditor planeje e realize testes de efetividade operacional dos controles para apoiar a sua aferição de risco. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

**Quadro 5: Exemplo de escala para avaliação do risco de controle**

Avaliação do Controle	Descrição	Risco de Controle (RC)
Inexistente	O controle interno é inexistente, foi mal projetado ou foi mal implementado.	Muito alto 1,0
Fraco	Os controles internos têm abordagens <i>ad hoc</i> , que tendem ser aplicadas caso a caso. A responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	Alto 0,8
Mediano	Os controles internos estão implementados e mitigam alguns aspectos do risco, mas não apropriadamente, seja por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco, seja por ser ineficiente em seu desenho técnico ou nas ferramentas utilizadas.	Médio 0,6
Satisfatório	Os controles internos estão implementados e mitigam o risco apropriadamente e estão sustentados por ferramentas adequadas, embora passível de aperfeiçoamento.	Baixo 0,4

Forte	Os controles internos estão implementados e mitigam o risco em todos os aspectos relevantes, podendo ser considerado num nível de “melhor prática”.	Muito baixo 0,2
-------	---	-----------------

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010 e Avalos, 2009 (exemplo ilustrativo).

Os procedimentos adicionais de auditoria para testar a efetividade operacional de controles internos são abordados mais adiante, porém cabe destacar desde já que se os resultados desses testes não corresponderem ao nível de confiança atribuído pelo auditor na avaliação preliminar do risco de controle, esse risco de controle deve ser reavaliado, caso o auditor pretenda confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Importante destacar que as escalas de impacto, probabilidade e risco de controle apresentadas são sugestões de ferramentas que permitem uma boa aplicação do modelo de risco proposto pelo AICPA.

Entretanto, o modelo teórico do AICPA é estabelecido para orientar o auditor na tarefa de controlar o risco de emissão de um relatório inadequado e, embora possa ser utilizado como uma equação para calcular o risco de detecção, é também útil pensá-lo como uma expressão da relação entre os componentes do risco de auditoria. (STUART, 2014).

### 3.5.5. Determinação dos riscos de distorção relevante (RDR)

Uma vez que o auditor tenha identificado e avaliado os riscos inerentes e os riscos de controle, o risco de distorção relevante resulta da simples combinação desses riscos, de acordo com a fórmula proposta pelo modelo de risco do AICPA (2007):

$$\mathbf{RDR = (RI \times RC)}$$

Ao relacionar os dois resultados (risco inerente x risco de controle) é possível apurar um indicador que permite ao auditor identificar quais riscos tem maior relevância para a auditoria, de modo a planejar a abordagem de auditoria e os procedimentos adicionais de auditoria, na forma de procedimentos substantivos ou de testes de efetividade operacional de controles internos, ou uma combinação de ambos. O RDR pode ser entendido como o risco residual, aquele risco que ainda permanece após o efeito dos controles internos.

A tabela 2, a seguir, demonstra a aplicação do modelo de avaliação dos riscos de distorção desenvolvido até aqui, por meio de uma Matriz de Avaliação de Riscos, que pode ser utilizada nos trabalhos de auditoria, não apenas para apoiar o processo de avaliação, mas também como ferramenta útil para documentar todo o processo e os julgamentos realizados pela equipe de auditoria.

Com base na matriz de avaliação de riscos exemplificada é possível determinar quais riscos de distorção relevante merecem maior esforço de auditoria, bem como dar suporte aos parâmetros de amostras a serem utilizados no cálculo da extensão de testes substantivos e dos testes de controle, especialmente depois de calculado o nível aceitável de risco de detecção, explanado no tópico subsequente.

**Quadro 6: Exemplo Matriz para Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (RDR)**

Área	Afirmações	RI Descrição	P	I	RI A x B = C	Avaliação Controle Interno	RC	RDR
Créditos em circulação	Afirmação <sub>01</sub>	R <sub>1</sub>	A 0,8	A 0,8	RMA 0,64	Fraco	RA 0,8	RA 0,51
	Afirmação <sub>02</sub>	R <sub>2</sub>	M 0,6	A 0,8	RM 0,36	Mediano	RM 0,6	RM 0,22
	Afirmação <sub>03</sub>	R <sub>3</sub>	B 0,4	A 0,8	RM 0,32	Forte	RMB 0,2	RMB 0,06

Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante.

Os resultados da avaliação do RDR realizada pelo auditor e sua equipe pode mudar durante o curso da auditoria, à medida que evidências adicionais são obtidas. O processo de avaliação não termina em um determinado momento. Novas informações podem ser obtidas no decorrer dos trabalhos e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria pode identificar riscos adicionais, ou controles internos que não funcionam conforme avaliado preliminarmente. Quando isso ocorre, a avaliação de riscos original deve revisada, considerando as novas informações.

### 3.6. RESPOSTAS AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE

Os riscos de distorção relevante identificados e avaliados no nível de afirmações são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos e as

respostas consistem em planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria (testes de controles, procedimentos analíticos e testes de detalhes) [IFAC, 2010] e uma abordagem de auditoria apropriada para aplicá-los.

Esses riscos são avaliados para que o auditor determine a natureza, época e extensão desses procedimentos adicionais de auditoria, de modo a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que possibilite ao auditor expressar uma opinião com um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria. Para cumprir esse objetivo, os auditores usam várias abordagens, por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse a relação geral dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de detecção. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, A36).

### **3.6.1. Determinação do risco de detecção (RD)**

O risco de detecção é uma função direta da eficácia dos procedimentos de auditoria planejados e de sua aplicação pelo auditor (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200). Basicamente, o auditor deve determinar o risco de distorção relevante, avaliando os riscos inerentes e de controle, e planejar os procedimentos adicionais de auditoria na extensão requerida pelo risco de detecção calculado, de tal forma que o risco de auditoria não supere o nível aceitável.

O auditor usa o risco de distorção relevante avaliado para determinar o nível aceitável de risco de detecção para uma determinada afirmação nas demonstrações financeiras. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o nível de risco de detecção, de modo a reduzir o risco de auditoria a um aceitavelmente baixo. Essa relação decorre da seguinte fórmula, derivada do modelo proposto pelo AICPA:

$$\mathbf{RD = RA / (RI \times RC)}$$

A tabela a seguir apresenta a matriz de avaliação de riscos com o nível aceitável de risco de detecção calculado para os riscos de distorção relevante avaliados, considerando que o risco de auditoria estabelecido é de 5%. Observe-se que quanto mais alto o nível de risco de distorção relevante, mais baixo o nível aceitável de risco de detecção, e vice-versa. Em outras palavras, quanto mais baixo o nível aceitável de risco de detecção, mais extensos devem ser os procedimentos adicionais de auditoria planejados e executados.

**Quadro 7: Exemplo Matriz de Avaliação de Riscos com Risco de Detecção (RD) calculado Considerando Risco de Auditoria – RA = 5%**

Área	Afirmações	D escrição RI	P	I	RI A x B = C	Avaliação Controle Interno	RC	RDR	RD
Créditos em circulação	Afirmação <sub>01</sub>	R <sub>1</sub>	A 0,8	A 0,8	RMA 0,64	Fraco	RA 0,8	RA 0,51	RA 0,10
	Afirmação <sub>02</sub>	R <sub>2</sub>	M 0,6	A 0,8	RM 0,36	Mediano	RM 0,6	RM 0,22	RM 0,23
	Afirmação <sub>03</sub>	R <sub>3</sub>	B 0,4	A 0,8	RM 0,32	Forte	RMB 0,2	RMB 0,06	RMB 0,83

Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante; RD = Risco de Detecção.

O nível aceitável de risco de detecção é o risco de auditoria ajustado para o contexto específico de uma dada afirmação, considerando os seus próprios riscos, inerente e de controle, isto é, o seu risco específico de distorção relevante. O cálculo do risco de detecção visa a obter, por diferença, o nível de confiança que é necessário para planejar a extensão dos procedimentos substantivos, pois o risco de detecção é definido como complementar ao nível de confiança no nível de afirmações<sup>5</sup>, conforme demonstrado nos exemplos a seguir.

$$NC = 1 - RD$$

#### EXEMPLO 1:

Supondo uma auditoria na qual o auditor avalia o risco inerente (RI) e o risco de controle (RC) para uma afirmação como máximos (ambos 1,0), e considerando que o risco de auditoria (RA) aceitável foi fixado em 5%, o efeito dessa situação sobre o risco de detecção (RD) e, portanto, sobre a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria, será:

$$RA = 0,05 / (1,0 \times 1,0) = 0,05 \text{ ou } 5\%$$

Neste caso, o risco de detecção e o risco de auditoria são iguais pelo fato de que, além do risco inerente ser máximo, o auditor não pôde depositar nenhuma confiança no controle interno. Portanto, a extensão dos procedimentos substantivos deverá ser planejada para fornecer um nível de confiança de 95%, isto é, com o risco de detecção calibrado de 5%. O resultado é intuitivo, elevado risco inerente e de controle mantém o

nível de confiança no nível de afirmações inalterado em relação ao da auditoria como um todo, levando a trabalho mais extenso para manter o risco de auditoria no nível aceitável.

#### EXEMPLO 2:

208. Supondo uma auditoria na qual o auditor avalia como baixo o risco de distorção relevante de uma afirmação (RI de 0,5 e RC de 0,2, respectivamente), com um risco de auditoria aceitável estabelecido em 5%:

$$RD = 0,05 / (0,5 \times 0,2) = 0,5 \text{ ou } 50\%$$

209. Neste caso, o auditor poderia planejar testes substantivos com extensão menor, suportando um risco de detecção moderado, porque eles, em tese, teriam a extensão apropriada para fornecer a evidência de auditoria suficiente.

### **3.6.2. Plano de Auditoria**

O objetivo do auditor é o de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada aos riscos avaliados de distorção relevante por meio do planejamento e da implementação de respostas apropriadas a esses riscos.

Entenda-se por planejamento de respostas apropriadas a determinação da natureza (o que/como fazer), época (quando fazer) e extensão (quanto fazer) dos procedimentos adicionais de auditoria, que sejam os mais eficazes e eficientes nas circunstâncias específicas da auditoria (LONGO, 2011), bem como a escolha da abordagem de auditoria mais apropriada, se puramente substantiva ou uma combinação testes de controle e testes substantivos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo.

O plano de auditoria, elaborado para tratar os diversos temas identificados na estratégia global, também inclui a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados, tanto os de avaliação de risco como os adicionais de auditoria, na forma de testes de controle e testes substantivos.

Uma vez concluídos os procedimentos de avaliação de risco, o plano de auditoria deve ser atualizado para incorporar os procedimentos adicionais de auditoria planejados, ou seja, os programas de auditoria a serem executados pelos membros da equipe, contendo os testes de controle e os procedimentos substantivos, de acordo com a abordagem de auditoria definida pelo auditor.

#### **3.6.2.1 Abordagem de auditoria**

213. A avaliação dos riscos identificados no nível de afirmações fornece base para a consideração da abordagem de auditoria apropriada para planejar e executar os procedimentos adicionais de auditoria. Por exemplo, o auditor pode determinar que:

- a) somente mediante a execução de testes de controle é que o auditor pode obter resposta eficaz ao risco avaliado de distorção relevante em uma afirmação em particular;
- b) somente a execução de procedimentos substantivos é apropriada para afirmações em particular e, portanto, o auditor exclui o efeito dos controles da avaliação de risco relevante. Isso pode ser porque os procedimentos de avaliação de risco do auditor não identificaram nenhum controle eficaz relevante para a afirmação ou porque o teste dos controles seria ineficaz e, portanto, o auditor não pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos; ou
- c) uma abordagem combinada, que usa tanto testes de controle como procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz.

Independentemente da abordagem selecionada, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas. Essa exigência reflete os fatos de que: (i) a avaliação de risco do auditor é questão de julgamento e, portanto, pode não identificar todos os riscos de distorção relevante; e (ii) há limitações inerentes ao controle interno, incluindo a burla dos controles pela administração. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

#### **3.6.2.2 Procedimentos adicionais de auditoria**

O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações.

As razões para a avaliação atribuída a um risco são relevantes para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. A natureza se refere ao tipo de teste (de controle ou substantivo) e à técnica de auditoria (inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimento analítico).

Por exemplo, se o risco avaliado de distorção relevante, sem considerar os respectivos controles (risco inerente baixo), for menor devido às características particulares de uma classe de transações, o auditor pode determinar que somente procedimentos analíticos substantivos fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Por outro lado, se o risco avaliado de distorção relevante for menor devido aos controles internos (risco de controle baixo) e o auditor pretende basear os procedimentos substantivos nessa avaliação, então, o auditor deverá testar a efetividade operacional desses controles (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

A época dos procedimentos de auditoria se refere ao momento em que eles devem ser executados ou ao período ou, ainda, a data em que a evidência de auditoria deve ser obtida ou é aplicável.

Na definição da época, que tem relação com o atributo de evidência apropriada, o auditor leva em consideração os seguintes elementos:

- a) controles internos relevantes em vigor;
- b) momento em que a informação relevante está disponível;
- c) natureza do risco;
- d) horários específicos, onde o risco é maior, por exemplo, picos de atividade, ausência ou mudanças de pessoal-chave, atualizações do sistema, dentre outros.

O auditor pode executar testes de controle ou procedimentos substantivos em uma determinada data ou período, no intermédio ou no final do período.

Executar procedimentos de auditoria antes do final do período favorece a identificação de assuntos significativos ainda na fase inicial da auditoria e, conseqüentemente, a resolvê-los com a ajuda da administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para resolvê-los. Se o auditor executa testes de controle ou procedimentos substantivos antes do final do período, ele deve obter evidência adicional para o período restante.

Certos procedimentos de auditoria, no entanto, somente podem ser executados no final do período ou após, como por exemplo, confrontar as informações das demonstrações financeiras com os saldos dos registros contábeis originários. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais eficaz é executar procedimentos substantivos próximo do final ou no final do período, em vez de em uma data anterior.

A extensão dos procedimentos de auditoria se refere à quantidade de testes a ser executada e leva em consideração a materialidade, o risco avaliado e o grau de segurança que o auditor planeja obter. Em geral, a extensão de procedimentos aumenta na medida em que o risco de distorção relevante aumenta, diminuindo o nível aceitável de risco de detecção. Entretanto, o aumento da extensão de procedimentos de auditoria somente é eficaz se o procedimento em si é relevante para o risco específico.

O uso de técnicas de auditoria assistida por computador (TAAC) pode permitir um teste mais amplo de transações eletrônicas e arquivos de contas, que podem ser úteis quando o auditor decide modificar a extensão do teste. Essas técnicas podem ser usadas para selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chaves, selecionar transações com características específicas ou examinar a população inteira ao invés de uma amostra (TCE, 2012).

### 3.6.2.2.1 Testes de controle

Testes de controle, realizados como procedimentos adicionais de auditoria, são os procedimentos de auditoria planejados para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

O objetivo dos testes de controle é avaliar se os controles-chave, ou os controles compensatórios<sup>7</sup> relevantes, operaram efetiva e continuamente durante o período em análise, caso o auditor planeje confiar nos controles para reduzir a extensão dos procedimentos substantivos. (TCE, 2012).

A época dos testes de controle depende do objetivo do auditor e determina o período no qual o auditor pretende confiar nesses controles. A época dos testes refere-se tanto ao período auditado quanto ao momento em que o auditor irá realizar o teste.

Para riscos significativos, o auditor deve testar os controles no período corrente. Se controles substancialmente diferentes foram usados em momentos diferentes durante o período auditado, o auditor deve considerar cada um separadamente.

O auditor planeja testes de controles para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que eles operaram de forma efetiva durante todo o período considerado. Quanto maior o nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle, maior deve ser a extensão dos testes efetividade operacional.

Ao definir a extensão dos testes de controles, o auditor pode considerar o seguinte:

- a) frequência de execução do controle pela entidade durante o período;
- b) período de auditoria em que o auditor precisa confiar no controle;
- c) relevância e a confiabilidade da evidência de efetividade do controle;
- d) extensão da evidência de auditoria obtida nos testes de outros controles relacionados com a afirmação;
- e) nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle;
- f) desvio esperado do controle – um aumento nessa expectativa leva a um aumento nos testes de controle (se são esperados muitos desvios, testes de controle podem não ser eficazes) (TCE, 2012).

Se os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles têm operado de forma contínua e eficiente durante todo o período coberto pela auditoria, corroborando o

risco de controle atribuído na avaliação preliminar, então se poderá confiar nos controles e executar a quantidade mínima de testes substantivos que foi planejada.

O programa de auditoria deve prever que auditor deverá reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a ser realizada, quando a efetividade operacional de controles não se confirmar.

Para controles automatizados, dada a sua esperada e inerente consistência no processamento, cuja lógica, acesso e outros aspectos dos controles gerais devem ter sido objeto de análise na avaliação preliminar do risco de controle (teste de desenho e implementação), normalmente não se estende os testes de efetividade operacional para cobrir transações, aplicando-se o conhecido “teste de um”, ou seja, funcionou para um item, vai funcionar para os demais. Essa decisão só pode ser tomada se a área de TI estiver efetivamente suportada por controles gerais que foram testados e avaliados pelo auditor (LONGO, 2011).

As técnicas geralmente usadas para testar controles-chave são a observação e a indagação, inspeções e recálculo, ou uma combinação delas. O Quadro 11, a seguir, fornece orientações de como testar a efetividade operacional dos controles-chave. (TCE, 2012).

**Quadro 8: Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle**

<b>Evidência de auditoria a ser obtida</b>	<b>Técnicas e procedimentos de auditoria geralmente utilizados</b>
<b><u>Qualidade dos controles e da entrada de dados.</u></b>	<p><u>Testes de controles de aplicativos</u></p> <p>1º passo: baseando-se no mapeamento dos controles de aplicativos, identificar os principais processos, arquivos mestre, interfaces com outros módulos e sistemas, e o link para os registros contábeis e relatórios gerenciais. Determinar os objetivos de controle (integridade, precisão, validade, acesso restrito), abordando os riscos específicos (acesso, entrada, rejeição, processamento) para cada componente.</p> <p>2º passo: os controles-chave projetados para atender a esses objetivos de controle devem ser testados por meio de indagação, observação, inspeção e reexecução.</p>
<b><u>Integridade e confiabilidade das transações sobre as quais são esperados controles.</u></b>	<p><u>Testes dessas afirmações</u></p> <p>Identificar controles-chave que asseguram a integridade e confiabilidade das operações e garantir que eles são eficazes por meio de reexecução, se necessário.</p>

<p><b>Como os controles foram aplicados e sua consistência em momentos relevantes durante o período.</b></p>	<p><u>Teste de reexecução de controle (“walkthrough”)</u></p> <p>Teste de reconstrução que envolve o rastreamento, do início ao fim, de algumas transações pelo sistema de controle como um todo (LONGO, 2011).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• compreender e documentar o fluxo de transações e as políticas e procedimentos do controle;</li> <li>• confirmar o processo, os dados utilizados para o controle e o período desde quando o controle está operando; e</li> <li>• indagar os indivíduos que executam o controle sobre o tipo de informação que eles usam e como eles detectam erros, desvios e / ou anomalias e como os tratam.</li> </ul> <p><u>Testes de itens individuais</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente usando o teste de reexecução (“walkthrough”), podem ser usados procedimentos de amostragem para testar itens individuais.</li> <li>• A amostra pode ser desenhada para testar somente controles (teste de único propósito) ou também para testes substantivos (testes de duplo propósito).</li> </ul>
<p><b><u>Correção de erros detectados.</u></b></p>	<p>Revisão das ações corretivas e indagação sobre o seu acompanhamento.</p>
<p><b><u>Evidenciação e documentação que suportam a aplicação dos controles.</u></b></p>	<p><u>Revisão da evidência dos controles</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evidência de autorização de uma transação selecionada (assinatura do ordenador, do setor de conferência etc.). <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evidência de revisão por outro funcionário (p. ex. correção de cálculos).</li> </ul> </li> <li>• Evidência de verificação do cumprimento de regras orçamentárias, de legalidade / regularidade e da documentação.</li> </ul>
<p><b><u>Sensibilidade dos controles de gerenciamento e monitoramento.</u></b></p>	<p><u>Testar controles de gerenciamento e monitoramento</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Certificar-se de que os controles de gerenciamento e monitoramento estão operando regularmente e de forma consistente durante o período em análise.</li> <li>• Verificar se a administração analisou os resultados dos controles e tomou ações corretivas, se for o caso.</li> </ul>

Fonte: TCE (2012).

### 3.6.2.2.2 Procedimentos substantivos

Procedimento substantivo é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem:

- (a) procedimentos analíticos substantivos; e
- (b) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações). (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo. Testes de detalhes são normalmente mais apropriados para obter evidência de auditoria para determinadas afirmações, incluindo existência e avaliação. (TCE, 2012).

237. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que:

- a) executar somente procedimentos analíticos substantivos é suficiente para reduzir o risco de auditoria para um nível baixo aceitável. Por exemplo, quando a avaliação de risco do auditor é suportada por evidência de auditoria dos testes de controles;
- b) somente os testes de detalhes são apropriados;
- c) uma combinação de procedimentos substantivos analíticos e testes de detalhes responde melhor aos riscos identificados. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Se o auditor determinar que um risco de distorção relevante no nível de uma afirmação é significativo, deverá planejar a execução de procedimentos substantivos que respondam especificamente a esse risco. Quando apenas procedimentos substantivos forem aplicados para um risco significativo, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Caso o auditor tenha decidido não confiar nos controles internos, ao executar procedimentos substantivos ele não pode presumir que os controles relacionados ao item estão operando efetivamente ou que os dados são confiáveis. Controles internos não confiáveis ou não testados exigem que o auditor verifique a confiabilidade dos dados processados e ajuste a extensão dos procedimentos substantivos de acordo com essa verificação. (TCE, 2012).

A extensão dos procedimentos substantivos é determinada quando da definição da abordagem de auditoria e refere-se à escolha da natureza e do tamanho da amostra a fim de abordar todos os riscos significativos em todas as afirmações relevantes. Dependendo do nível de materialidade, da avaliação combinada dos riscos inerente e de controle (RDR) e do nível aceitável de risco de detecção (RD) definido em função dessa avaliação, a extensão dos procedimentos substantivos pode ser maior ou menor.

#### **3.6.2.2.2.1 Procedimentos analíticos substantivos**

Procedimentos analíticos substantivos são utilizados para prever valores, com base na expectativa de que existam relações entre os dados e que estas continuem na ausência de condições conhecidas que indiquem o contrário. No entanto, o risco de formar uma conclusão incorreta pode ser maior para os procedimentos analíticos do que para os testes de detalhes, por causa do uso extensivo de julgamento no primeiro caso. (TCE, 2012).

A utilização de procedimentos analíticos envolve a obtenção de informações a partir de várias fontes, a fim de definir o que é esperado; comparar a situação atual com essa expectativa; investigar as razões para quaisquer discrepâncias decorrentes; e avaliar os resultados. (TCE, 2012).

Procedimentos analíticos substantivos vão desde comparações simples, como análises de proporção, razão, porcentagens e tendências (ex.: análises horizontais e verticais), até análises de indicadores e regressão estatística. Os resultados dessas análises são utilizados para interpretar as demonstrações financeiras e a escolha de qual técnica usar é uma questão de julgamento profissional do auditor. (Porter, Simon, & Hatherly, 2011).

Procedimentos analíticos aplicados próximo ao final da auditoria auxiliam a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade.

Entretanto, ao aplicar procedimentos analíticos com esses propósitos em auditorias do setor público, o auditor deve considerar que as relações entre itens individuais de demonstrações financeiras, tradicionalmente consideradas em auditorias de entidades de fins lucrativos, podem nem sempre ser relevantes nas auditorias de governos ou de outras entidades do setor público que não tenham objetivo de lucro. Por exemplo, em muitas entidades do setor público pode haver pouca relação direta entre receita e despesa.

Além disso, pelo fato de que as despesas orçamentárias de capital podem não ser capitalizadas, por exemplo, as despesas com transferências de capital, pode não haver relação entre as despesas orçamentárias de capital e o ativo imobilizado. Contudo, outras relações podem ser relevantes, por exemplo, variações no custo por quilômetro de estrada construída ou no número de veículos adquiridos, comparado com os retirados de circulação (adaptado de ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).

Como visto, procedimentos analíticos são utilizados tanto no processo de identificação e avaliação de riscos como também são aplicáveis na fase de execução e próximo ao final da auditoria, na forma de procedimentos analíticos substantivos. Assim, a aplicação desses procedimentos nesta fase pode identificar novos riscos de distorção relevante anteriormente não identificados. Caso isso ocorra, o auditor deve revisar a sua avaliação de riscos de distorção relevante e modificar os procedimentos adicionais de auditoria planejados.

#### **3.6.2.2.2 Testes de detalhes**

Testes de detalhes são procedimentos substantivos planejados para obter evidência de auditoria referente a afirmações, tais como existência, precisão e avaliação de valores das demonstrações financeiras. (IFAC, 2010).

A natureza do risco e da afirmação é relevante para o planejamento dos testes de detalhes. Por exemplo, os testes de detalhes relacionados com afirmação de existência ou de ocorrência podem envolver a seleção, a partir de itens incluídos em saldos das demonstrações financeiras, para a obtenção da respectiva evidência de auditoria.

Por outro lado, os testes de detalhes relacionados com a afirmação de integridade podem envolver a seleção, a partir de itens de valores relevantes que deveriam estar incluídos nas demonstrações financeiras, para investigação quanto à sua inclusão.

Ao planejar os testes de detalhes, a sua extensão é geralmente considerada em termos do tamanho da amostra. Entretanto, outros assuntos são também relevantes, incluindo se é mais eficaz usar outros meios seletivos de teste. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

### 3.6.2.3 Amostragem de auditoria

O objetivo do auditor, ao usar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada.

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população. (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530).

#### 3.6.2.3.1 Métodos de seleção de itens para testes de auditoria

Antes de adentrar as abordagens para planejar a seleção de itens para testes de controles e procedimentos substantivos, ressalta-se que a amostragem não é o único método que os auditores utilizam para obter evidências sobre afirmações.

Enfoques alternativos à coleta de evidências sobre afirmações em demonstrações financeiras e exemplos de tipos específicos de evidência que podem ser obtidas de acordo com cada tipo de afirmação são apresentados no Quadro 12, a seguir.

**Quadro 9: Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações**

Afirmação	Enfoques para obtenção de evidência
<b>Existência</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: tomar uma amostra e examinar a evidência subjacente ou enviar pedidos de confirmação.</li> <li>• Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos.</li> <li>• Análise: revisão de 100% das transações ou de dados em um sistema computadorizado para determinar se a classificação é apropriada.</li> <li>• Software de auditoria: ordenar o arquivo para identificar os itens maiores, os menores, os mais frequentes; também é útil para identificar transações incomuns.</li> <li>• Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano.</li> </ul>

<b>Integridade</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: selecionar uma amostra em busca de passivos contabilizados de forma incompleta.</li> <li>• Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos.</li> <li>• Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano.</li> </ul>
<b>Direitos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: geralmente em conjunto com testes de existência, mediante o exame de documentos originais.</li> <li>• Procedimentos analíticos: buscar relações incomuns (saldo de caixa superior ou inferior ao esperado ou anomalias semelhantes nos dados básicos).</li> </ul>
<b>Avaliação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: selecionar itens e associá-los a documentos originais (por ex., contratos de compra ou faturas).</li> <li>• Procedimentos analíticos: exame de modelos utilizados para prever valores estimados, tais como provisões para devedores duvidosos e comparação de estimativas de modelos às expectativas do auditor.</li> <li>• Software de auditoria: totalizar o arquivo e testar cálculos.</li> <li>• Procedimentos analíticos: identificar anomalias nos dados básicos.</li> </ul>
<b>Apresentação e divulgação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amostragem: verificar estimativas ou outros itens para determinar se a divulgação é apropriada.</li> <li>• Revisão de 100%, tal como a leitura das notas explicativas de demonstrações financeiras.</li> </ul>

Fonte: Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012).

A escolha do método de obtenção de evidência depende da natureza das transações e das afirmações específicas que estão sendo testadas. Embora seja importante entender as técnicas de amostragem, é igualmente importante saber que há poucas contas para as quais a conclusão do auditor sobre seus saldos será baseada exclusivamente em dados de amostragem (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Há três métodos principais de selecionar itens para testes:

- i) seleção de todos os itens (exame de 100%);
- ii) seleção de itens específicos; e
- iii) amostragem.

A escolha do método de seleção é uma questão de julgamento profissional do auditor, com base na avaliação de risco, materialidade, eficiência e custo da auditoria. No entanto, o método escolhido deve ser eficaz no cumprimento do objetivo do procedimento de auditoria (TCE, 2012). O Quadro 13, a seguir, sintetiza as circunstâncias em que cada método é apropriado, podendo haver aplicação combinada deles.

**Quadro 10: Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização**

<b>Método</b>	<b>Apropriado quando/para:</b>
<b>Seleção de todos os itens</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• A população constituída por uma pequena quantidade de itens de valor alto.</li><li>• Existe um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria suficiente e apropriada.</li><li>• Podem ser usadas TAAC (técnicas de auditoria assistidas por computador) em uma população maior para testar eletronicamente um cálculo repetitivo ou outro processo.</li></ul>
<b>Seleção de itens específicos (amostragem não estatística)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Itens-chave ou de valor alto que individualmente poderiam resultar em distorção relevante.</li><li>• Todos os itens acima de um valor especificado.</li><li>• Quaisquer itens ou divulgações de demonstrações financeiras não usuais ou sensíveis.</li><li>• Quaisquer itens altamente suscetíveis à distorção.</li><li>• Itens que fornecerão informações sobre assuntos/áreas, tais como a natureza da entidade, a natureza das transações e o controle interno.</li><li>• Itens para testar a operação de certas atividades de controle.</li></ul>
<b>Amostragem estatística</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Chegar a uma conclusão sobre todo um conjunto de dados (população) por meio da seleção e do exame de uma amostra representativa de itens da população.</li></ul>

Fonte: adaptado de IFAC (2010).

Ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será retirada a amostra (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530). Como os objetivos dos testes de controles e dos procedimentos substantivos são distintos, diferentes abordagens serão utilizadas (TCE, 2012).

A amostragem pode ser estatística (o que pressupõe seleção aleatória e uso da teoria das probabilidades para a avaliação dos resultados) e não estatística. Pela amostragem estatística, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida e diferente de zero de ser selecionada. Pela amostragem não estatística, o julgamento é usado para selecionar os itens da amostra. (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530).

Tanto a amostragem estatística quanto a não estatística, quando adequadamente utilizadas, podem fornecer evidência suficiente para as conclusões do auditor. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Entretanto, somente os resultados de amostras estatísticas podem ser extrapolados para toda a população (TCE, 2012). Os resultados obtidos em amostragens não estatísticas

são válidos apenas para os elementos observados. Essa situação deve ser registrada de forma clara para evitar interpretações enviesadas acerca da população.

Além disso, o tamanho da amostra não é um critério válido para distinguir entre as abordagens estatísticas e não estatísticas (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530), pois uma amostra estatística não necessariamente implicará numa amostra de tamanho maior do que uma não estatística.

Em qualquer amostra inferior a 100% da população sempre há o risco de uma distorção não ser identificada e de ela poder exceder o nível tolerável de distorção ou desvio. Isso é denominado risco de amostragem (IFAC, 2010). Em outras palavras, o risco de amostragem é o risco de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, seja diferente daquela que seria obtida se toda a população tivesse sido testada (TCE, 2012).

O auditor deve determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530). A amostragem estatística permite controlar precisamente o risco de fazer uma inferência incorreta a respeito da população da qual a amostra é extraída, enquanto a não estatística não possibilita tal tipo de controle (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

#### **3.6.2.3.2 Amostragem para testes de controles**

O auditor deve testar se um controle está operando de maneira efetiva quando a avaliação preliminar dos riscos de distorção relevante inclui uma expectativa positiva da sua efetividade operacional, ou seja, o objetivo dos testes de controle é apoiar a avaliação preliminar do risco de controle quando esse risco for avaliado menor que “alto”, ou quando os procedimentos substantivos isoladamente não puderem fornecer a evidência de auditoria apropriada e suficiente.

A amostragem por atributos é frequentemente usada para testar controles. Essa técnica usa o menor tamanho de amostra possível para fornecer uma chance especificada de detectar uma taxa de desvio que ultrapassa a taxa tolerável de desvio (IFAC, 2010). Ela é particularmente útil em situações nas quais a pergunta de auditoria pode ser respondida com um sim ou um não (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Um atributo é uma característica da população de interesse para o auditor (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Assim, a amostragem busca avaliar se determinado atributo está ou não presente em um elemento amostral. Isto é, caso o auditor busque avaliar a eficácia de um determinado controle, ele irá observar, com base nas operações selecionadas, se o controle funcionou ou não, ou seja, se as operações observadas continham ou não o atributo que estava sendo avaliado.

As etapas para implantação de um plano de amostragem para estimação de atributos podem ser consultadas no Apêndice II deste Manual.

### **3.6.2.3.3 Amostragem para procedimentos substantivos**

O objetivo da utilização de amostragem ao testar saldos de contas é estimar o volume de informação incorreta em uma população subjacente, como os lançamentos de uma conta. Em outras palavras, os auditores usam a amostragem para testar itens individuais que compõem os saldos de contas, como base da determinação da existência de informações materiais incorretas no valor desses saldos.

270. Quando se usa amostragem, sempre há um risco de que a amostra não reflita precisamente a população. O auditor deverá considerar dois riscos possíveis: (i) o de concluir que o valor contábil é correto quando, na verdade, é materialmente incorreto (risco de aceitação incorreta); e (ii) o de concluir que o valor contábil é materialmente incorreto quando não o é (risco de rejeição incorreta).

O auditor provavelmente utilizará uma combinação de amostragem e outros procedimentos de auditoria para testar saldos de contas (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012), pois a sua principal preocupação ao realizar procedimentos substantivos é controlar o risco de aceitação incorreta. Com a aceitação incorreta, o saldo da conta pode conter uma informação material incorreta, mas os resultados amostrais podem levar o auditor a acreditar que a conta não contém informação material incorreta. Nesse caso, nenhum trabalho adicional de auditoria seria realizado e as demonstrações financeiras seriam publicadas contendo tal informação.

O método de amostragem por unidades monetárias (MUS, do inglês Monetary Unit Sampling) é um método em que cada unidade monetária (por ex., cada real) tem uma chance igual de seleção (TCE, 2012). O MUS foi desenvolvido com a finalidade de ser eficaz no teste de sobreavaliações e em situações nas quais são esperadas poucas distorções ou nenhuma. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

A quantidade de elementos amostrais é definida pelo número de unidades monetárias da população que está sendo testada (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Por esse método, a probabilidade de um item ser selecionado é diretamente proporcional ao valor monetário do item. Portanto, um saldo de contas a receber no valor de \$ 6.000,00 tem uma chance três vezes maior de ser selecionado que um saldo de contas a receber de \$ 2.000,00 (IFAC, 2010).

As etapas básicas da amostragem para procedimentos substantivos, incluindo um plano amostral por unidades monetárias, podem ser consultadas no Apêndice III.

## **3.7. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE PLANEJAMENTO**

Todo o processo de identificação e avaliação de riscos, incluindo as decisões do auditor, de caráter geral e específico, para responder aos riscos de distorção relevante no nível

das demonstrações financeiras e no nível das afirmações deve ser documentado e estar refletido na estratégia global e no plano de auditoria, estabelecendo um relacionamento claro entre os riscos de distorção relevante avaliados, a abordagem e os procedimentos de auditoria planejados, que se configurem como os mais adequados nas circunstâncias para obter evidência suficiente e apropriada e respaldar a opinião de auditoria. (ISSAI 1300 e 1315; ISA/NBC TA 300 e315).

A documentação da fase de planejamento deve ser elaborada de maneira a fornecer evidência de que a auditoria foi planejada em conformidade com as normas de auditoria e as exigências legais e regulamentares aplicáveis. (ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230).

### **3.7.1. Estratégia global de auditoria**

A estratégia global de auditoria é uma parte obrigatória da documentação, pois inclui as decisões mais importantes e necessárias para desenvolver o plano de auditoria.

Ao documentar a estratégia global que orientará a equipe no desenvolvimento do plano de auditoria, deve-se incluir a descrição de elementos que permitam (ISSAI 100; ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300):

- i) identificar das características do trabalho para definir o seu alcance;
- ii) definir dos objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas.
- iii) Considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho;
- iv) Considerar os resultados das atividades preliminares e, quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo auditor é relevante para o trabalho na entidade auditada;
- v) determinar a natureza, época e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, tais como:
  - a) recursos a serem alocados em áreas de auditoria específicas, tais como membros da equipe com experiência adequada para áreas de alto risco ou o envolvimento de especialista em temas complexos;
  - b) recursos a alocar a áreas de auditoria específicas, tais como o número de membros da equipe alocados para observar as contagens de estoque em locais relevantes, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditoria de grupo ou o orçamento de horas de auditoria a serem alocadas nas áreas de alto risco;
  - c) quando esses recursos devem ser alocados, por exemplo, se em etapa intermediária de auditoria ou em determinada data-base de corte; e

d) como esses recursos são gerenciados, direcionados e supervisionados, por exemplo, para quando estão previstas as reuniões preparatórias e de atualização, como devem ocorrer as revisões do supervisor e do coordenador do trabalho (por exemplo, em campo ou fora dele) e se devem ser realizadas revisões de controle de qualidade do trabalho.

vi) Considerar os resultados e conhecimentos obtidos das auditorias operacionais e de outras atividades de auditoria relevantes para a entidade auditada, incluindo as implicações de recomendações anteriores;

vii) Considerar as avaliações das expectativas do legislativo e de outros usuários relevantes do relatório de auditoria.

### **3.7.2. Plano de auditoria**

O plano de auditoria é um documento mais detalhado do que a estratégia global de auditoria e não só é uma parte obrigatória da documentação como é fundamental para:

- a) assistir a equipe de trabalho na execução da auditoria;
- b) permitir que a equipe possa ser responsabilizada por seu trabalho;
- c) assistir aos membros da equipe responsáveis pela direção e supervisão do trabalho de auditoria no cumprimento de suas responsabilidades de revisão em conformidade com a ISSAI 1220; ISA/NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Financeiras.

O plano de auditoria deve incluir a descrição de:

- i) a natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco planejados;
- ii) a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;
- iii) outros procedimentos de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis. (ISSAI 200).

O plano de auditoria pode ainda incluir ou descrever:

- i) uma revisão do marco legal para a auditoria;
- ii) uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada;
- iii) as razões para realizar a auditoria; os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada;
- iv) os objetivos e o alcance da auditoria;

- v) a abordagem da auditoria;
- vi) as características da evidência de auditoria a ser coletada, e os procedimentos necessários para coletar e analisar a evidência;
- vii) os recursos necessários;
- viii) um cronograma para a auditoria;
- ix) a forma, o conteúdo e os usuários do relatório do auditor e da carta da administração. (ISSAI 200).

### **3.7.3. Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante**

O auditor deve documentar os procedimentos de avaliação de riscos executados e todo o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, bem como todos os riscos identificados e a sua avaliação, incluindo:

- i) a discussão entre a equipe encarregada do trabalho e as decisões significativas alcançadas, na definição da estratégia global de auditoria;
- ii) os elementos-chave do entendimento obtido referentes a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no tópico 3.3.1 e cada um dos componentes do controle interno especificados no tópico 3.3.2; as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento; e os procedimentos de avaliação de riscos executados;
- iii) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras; e
- iv) os riscos avaliados como significativos e os controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento.

Quanto ao processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, desenvolvido no tópico 3.5, o auditor deve incluir na documentação de auditoria:

- i) os riscos inerentes identificados;
- ii) os controles internos relacionados a cada risco inerente;
- iii) assuntos que dão origem a riscos significativos;
- iv) os possíveis riscos de fraudes identificados;
- v) procedimentos de avaliação de riscos executados;
- vi) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante tanto nível de demonstrações financeiras como no nível de afirmações, a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento;

vii) os resultados de procedimentos de auditoria que indiquem (i) que as demonstrações financeiras podem conter distorção relevante, ou (ii) a necessidade de revisar a avaliação anterior dos riscos de distorção relevante feita pelo auditor e as respostas do auditor aos riscos avaliados;

viii) as discussões entre a equipe encarregada do trabalho, quando o auditor julgar necessário;

ix) as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento.

Para apoiar a documentação do processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, sugere-se elaborar uma Matriz de Avaliação Riscos, tendo por base os modelos apresentados na Tabela 3 e no Apêndice I.

Uma matriz de avaliação de riscos é um documento que organiza e sistematiza todo o processo de avaliação dos riscos inerentes, de controle, de distorção relevante e de detecção no nível de afirmações, podendo conter outras informações adicionais que proporcionem compreensão e justificativas para os julgamentos realizados. É um meio de combinar as classificações de probabilidades e impacto, a fim de classificar os riscos e formar uma base para que o auditor possa planejar os procedimentos adicionais de auditoria.

Para auditorias recorrentes, certa documentação pode ser reutilizada e atualizada para acompanhamento das mudanças no negócio ou processos da entidade. Ao documentar fatores de risco, considerar que a documentação poderá ser reutilizada, atualizada em períodos subsequentes, de forma a se ter um histórico sobre as avaliações da entidade.

O registro de informações deve ser elaborado em um formato estruturado, e se possível codificado. Isso pode tomar um pouco mais de tempo para preparação no início, mas será muito mais fácil de atualizar no futuro. O formato estruturado também ajuda a assegurar:

i) que os riscos não sejam tratados mais de uma vez;

ii) uma avaliação consistente de cada risco;

iii) que os riscos significativos sejam identificados;

iv) facilidade na revisão. Uma planilha eletrônica possibilita a classificação dos riscos (classificação numérica) segundo sua pontuação combinada ou por probabilidade ou impacto; e

v) que a lista de riscos seja compartilhada com o cliente (para obter suas opiniões) ou que seja solicitada do cliente a preparação de uma listagem de fatores de risco para revisão do auditor.

### **3.8. AUDITORIA DE GRUPOS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE GOVERNO**

Audidores encarregados de examinar demonstrações financeiras de grupo devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações financeiras de todos os componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras de todo o governo foram elaboradas, em todos os

Esta seção trata, em conformidade com as normas ISSAI 200 e 1600; ISA/NBC TA 600, os requisitos que devem ser observados na auditoria de demonstrações financeiras de grupos de órgãos e entidades ou de órgão/entidade formados por diferentes componentes, incluindo as demonstrações consolidadas de governo em diversos níveis.

Esta parte do Manual é aplicável às situações em que:

- a) a equipe encarregada da auditoria do grupo e a(s) equipe(s) de auditoria de componentes pertençam a diferentes unidades técnicas do TCU, da sede ou de regionais;
- b) o auditor ou as equipes de auditoria de componentes pertençam ao sistema de controle interno dos poderes da União, atuando em apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, nos termos do art. 74, IV, da Constituição Federal;
- c) um membro da equipe encarregada da auditoria do grupo realiza trabalhos sobre as informações financeiras de um componente, sob a responsabilidade do auditor do grupo, caso em que esse membro também é considerado auditor de componente;
- d) outros arranjos em que são envolvidos outros auditores na realização de procedimentos em componentes.

As orientações contidas nesta seção abrangem, no essencial, aspectos típicos e relevantes das auditorias do setor público, entretanto a diversidade de situações e características dessas auditorias recomenda fortemente a leitura integral da NP ISSAI 1600 e da ISA/NBC TA 600, especialmente a seção “Aplicação e outros materiais aplicativos”, bem como os seus Apêndices, que proporcionam considerações especiais, além de orientações adicionais e abrangentes sobre auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores de componentes e, no caso da NP ISSAI 1600, as demonstrações consolidadas de governo.

#### **3.8.1. Introdução e conceitos**

No setor público, as demonstrações financeiras auditadas podem se referir a um ministério, uma secretaria de estado ou outro nível de governo que agrupa entidades estatais sob um comando comum (o órgão supervisor, vinculante ou a entidade de comando) ou que, devido a necessidades de informação dos usuários, apresentem informações financeiras de componentes nas demonstrações financeiras do grupo, pelos

métodos de consolidação, de equivalência patrimonial ou de agregação, em demonstrações financeiras combinadas, das informações financeiras de componentes.

Têm-se, nesses casos, a figura de grupo ou de unidade de evidenciação (reporting entity) que apresenta informações financeiras de componentes agrupadas, sem prejuízo de que componentes, individualmente, ou subgrupos de componentes, também sejam unidades de evidenciação (reporting entity), a depender de sua significância para as necessidades de informação dos usuários e para cumprimento das obrigações de accountability do setor público.

Componentes consistem nas diversas unidades de operações, atividades de negócios ou outras entidades e órgãos que, juntamente com a entidade de comando ou com o órgão supervisor ou vinculante, formam o grupo.

Dependendo do nível de evidenciação, componentes podem ser órgãos, ministérios, secretarias, entidades, agências, empresas, fundos, unidades gestoras, ente subnacional, consórcios (ISSAI 200), sociedades com controle compartilhado, tais como empreendimentos em conjunto (joint ventures) e entidades de propósito específico (LONGO, 2011) ou ainda, no caso brasileiro, superintendências, departamentos, divisões, delegacias, dependências, filiais etc.

Podem existir vários níveis de evidenciação dentro do sistema de relatórios financeiros do grupo, caso em que pode ser mais apropriado identificar componentes em certos níveis de combinação ao invés de individualmente. Componentes agregados em certo nível podem constituir um componente (por exemplo, subgrupo) para os fins da auditoria do grupo; contudo, tal componente também pode ser exigido a elaborar demonstrações financeiras desse subgrupo, que incorporem informações financeiras dos componentes que compõem o subgrupo.

Um componente geralmente possui uma administração independente (administração do componente), que é a parte

responsável pelas informações financeiras do componente<sup>8</sup> e que se diferencia da administração do grupo, que tem sob sua responsabilidade as demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial do grupo.

402. Um componente pode ser significativo ou não significativo para as demonstrações financeiras do grupo como um todo. Essa diferenciação é importante na definição da estratégia de auditoria que orientará a elaboração do plano de auditoria do grupo. Um componente é significativo:

a) devido a sua relevância financeira individual, ou seja, tem uma representatividade em relação aos ativos, passivos ou o resultado total do grupo;

- b) se, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo;
- c) se envolverem assuntos que tenham alta sensibilidade pública, tais como questões de segurança nacional, projetos financiados por doadores, ou relatórios sobre receitas fiscais. (ISSAI 200).

Quando um ou mais componentes têm auditor diferente daquele que tem a responsabilidade pela auditoria das demonstrações financeiras do grupo, temos as figuras do auditor do grupo e do auditor de componente, bem como de equipe encarregada do trabalho do grupo e equipe de auditoria de componente.

### **3.8.2 Definições**

Para os fins deste Manual, em consistência com as normas de auditoria ISSAI 200 e 1600; ISA/NBC TA 600, os seguintes termos têm os significados a seguir atribuídos:

- a) Administração de componente – parte responsável por elaborar informações financeiras de um componente.
- b) Administração de grupo – parte responsável por elaborar e apresentar as demonstrações financeiras de um grupo.
- c) Auditor do componente – um auditor que, por solicitação do auditor do grupo, executa trabalho sobre informações financeiras de um componente para a auditoria do grupo (ver item A7 da ISA/NBC TA 600).
- d) Auditor do grupo – auditor responsável pelo trabalho de auditoria de grupo e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

Tais informações podem consistir nas próprias demonstrações financeiras do componente.

- e) Auditoria de grupo – auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial de um grupo.
- f) Componente – uma entidade ou atividade de negócios cuja informação financeira, preparada pela administração do componente ou do grupo, é incluída nas demonstrações financeiras do grupo (ver itens A2 a A4 da ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).
- g) Componente significativo – um componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo que (i) possui relevância financeira individual para o grupo ou que (ii) em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo (ver itens A5 e A6 da ISA/NBC TA 600).

- h) Controles abrangentes no nível do grupo – controles sobre as informações financeiras e contábeis do grupo, planejados, implementados e mantidos pela administração do grupo.
- i) Demonstrações financeiras do grupo – demonstrações que incluem informações financeiras de mais de um componente ou demonstrações financeiras combinadas que agregam informações financeiras elaboradas por componentes que não têm uma entidade controladora, mas que estão sob o comando comum de um órgão supervisor, vinculante ou a de uma entidade de comando.
- j) Equipe encarregada do trabalho do grupo – compreende o supervisor do trabalho do grupo, a equipe de auditoria e os profissionais que estabelecem a estratégia global da auditoria de grupo, comunicam-se com os auditores de componentes, executam trabalho no processo de consolidação e avaliam as evidências de auditoria para extrair conclusões para formação da opinião no relatório sobre as demonstrações financeiras do grupo.
- k) Grupo – conjunto de componentes cujas informações são incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo é sempre composto por mais de um componente (ver item A4 da ISA/NBC TA 600).
- l) Materialidade do componente – materialidade para o componente, determinada pela equipe encarregada do trabalho do grupo.
- m) Relatório de auditoria do grupo – opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

### **3.8.3 Responsabilidade profissional**

Embora o auditor do grupo possa ser ou não o auditor do componente, a responsabilidade integral pela opinião sobre as demonstrações financeiras que evidenciam o grupo é do auditor do grupo e não pode ser compartilhada com o auditor de componente. Assim, o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo como um todo não deve se referir ao auditor de componente (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600, 11), por exemplo, mencionando que a opinião se baseia no trabalho de outros auditores.

Não obstante, há situações em que é necessário mencionar o relatório do auditor de componente, como, por exemplo, na seção do relatório que contém a base para a opinião com ressalva e em outros casos, para explicar e fundamentar a

ressalva, ou quando tal referência for requerida por lei ou regulamento. Nesses casos, o auditor de grupo deve indicar que a referência não diminui sua responsabilidade.

O auditor de grupo é responsável pela direção, supervisão e desempenho do trabalho de auditoria do grupo. Em decorrência dessa responsabilidade, exige-se que ele esteja

satisfeito de que os auditores que executam o trabalho, inclusive os auditores de componentes, atendam as exigências e os requisitos profissionais relacionados à ética, à qualidade e que possuam, coletivamente, habilidade e competência apropriadas. Portanto, é exigido que a equipe encarregada do trabalho do grupo obtenha entendimento sobre os auditores de componentes (ver itens A32 e A36 da ISA/NBC TA 600) para avaliar:

- a) se os auditores de componentes entendem e cumprirão as exigências éticas que são relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, se são independentes (ver item A39 da ISA/NBC TA 600);
- b) a competência profissional dos auditores de componente (ver itens A38 e A40 da ISA/NBC TA 600);
- c) se a equipe encarregada do trabalho do grupo será capaz de se envolver no trabalho dos auditores de componente na extensão necessária para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; e
- d) se os auditores de componente operam em um ambiente regulatório que supervisiona ativamente os auditores.

Ao realizar trabalho sobre informações financeiras para a auditoria de grupo, o auditor do componente está sujeito às mesmas exigências éticas exigidas na auditoria do grupo.

### **3.8.5 Avaliações preliminares**

Nos trabalhos de auditoria sobre demonstrações financeiras de grupo existem aspectos que devem ser avaliados preliminarmente. Em especial, o auditor de grupo deverá avaliar se é possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre o processo de consolidação e as informações financeiras dos componentes, de modo a formar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo. Para tanto, o auditor do grupo deverá:

- a) obter ou atualizar o seu entendimento sobre o grupo, seus componentes e o ambiente em que operam;
- b) efetuar uma avaliação preliminar sobre a importância dos componentes, de forma a determinar os componentes significativos que irão requerer consideração especial na auditoria e influenciar na determinação do tipo de trabalho a ser executado em cada um deles;
- c) avaliar o grau de envolvimento que terá no trabalho dos auditores de componentes significativos, com a extensão necessária à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada;

d) assegurar-se de que possui equipe com as competências necessárias, inclusive no nível dos trabalhos sobre as informações financeiras de componentes.

Em trabalhos recorrentes, as tarefas das alíneas “a” e “b” acima, irão centrar-se na análise de eventuais alterações na estrutura do grupo, devido a reorganizações e outros fatores; nas atividades dos componentes que possam alterar sua significância; nas estruturas de governança etc.

### **3.8.6 Estratégia global de auditoria e plano de auditoria do grupo**

Depois de concluída a fase de avaliações preliminares, será iniciada a etapa de definição da estratégia global de auditoria do grupo. Para isso, a equipe encarregada do trabalho do grupo deverá aprofundar seu entendimento sobre o grupo e os seus componentes, os ambientes em que operam e sobre os controles abrangentes no nível do grupo, bem como sobre o processo de consolidação.

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve estabelecer uma estratégia global de auditoria do grupo para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, incluindo instruções detalhadas aos auditores de componentes, especificando a materialidade e outros aspectos relevantes para o trabalho. A estratégia global e o plano de auditoria devem ser revisados pelo auditor do grupo, sendo essa uma parte importante do cumprimento da sua responsabilidade pela direção e supervisão do trabalho de auditoria do grupo.

Para estabelecer a estratégia global e o plano de auditoria, a equipe encarregada do trabalho do grupo, de forma similar ao que foi abordado anteriormente para a auditoria de uma entidade individual, tendo agora uma perspectiva do grupo como um todo, não da entidade de comando ou do órgão supervisor ou vinculante individualmente, deve:

- a) aprofundar entendimento do grupo, seus componentes e de seus ambientes de operação, incluindo os controles abrangentes no nível do grupo;
- b) determinar a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para as informações financeiras dos componentes, estabelecendo o referencial para avaliação da relevância financeira individual dos componentes e dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, em função de riscos em um componente significativo, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas;
- c) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível do grupo, que os componentes identificados como significativos possam apresentar para as demonstrações financeiras do grupo; e
- d) responder aos riscos avaliados determinando o tipo de trabalho a ser executado sobre as informações financeiras dos componentes, pela própria equipe encarregada do trabalho do grupo ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem

como a natureza, época e extensão de seu envolvimento no trabalho dos auditores de componentes.

#### **3.8.6.1 Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes**

O entendimento a ser obtido do grupo, de seus componentes e ambientes, incluindo controles abrangentes no nível do grupo, deve ser suficiente para:

- a) confirmar ou rever avaliação preliminar para determinar os componentes significativos;
- b) avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, independentemente se causada por fraude ou erro. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).
- c) fornecer entendimento do processo de consolidação, inclusive das instruções sobre esse processo emitidas pela administração do grupo para os componentes.

Os assuntos a respeito dos quais a equipe encarregada do trabalho de grupo deve obter entendimento, incluem:

- a) os controles abrangentes no nível do grupo, envolvendo o monitoramento das operações, dos controles e dos riscos dos componentes (ver Apêndice 2 da ISA/NBC TA 600), incluindo a existência de auditoria interna e a avaliação de sua competência e objetividade, especialmente quando a equipe encarregada do trabalho do grupo planeja usar o seu trabalho (ver ISSAI 1610; ISA/NBC TA 610).
- b) o sistema de tecnologia da informação (TI) do grupo, em particular, se ele é centralizado e se propicia controle uniforme aplicado a todo grupo, incluindo controles gerais de acesso e outros controles;
- c) instruções emitidas pela administração do grupo aos componentes especificando exigências para informações

contábeis e financeiras (ver itens A24 a A26 da ISA/NBC TA 600), abrangendo:

- i) as políticas contábeis aplicáveis;
- ii) as exigências estatutárias (ou legais) e outras exigências de divulgação aplicáveis, incluindo: identificação dos relatórios e relatórios por segmento; relacionamento e transações com partes relacionadas; transações intragrupo e resultados não realizados; saldos contábeis intragrupo; e
- iii) o cronograma para apresentação e divulgação das demonstrações financeiras do grupo.

- d) os fatores de risco que, individualmente ou em conjunto, podem indicar riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive riscos de fraude (ver Apêndice 3 da ISA/NBC TA 600);
- e) o processo de consolidação (ver Apêndice 2 da ISA/NBC TA 600).

### **3.8.6.2 Determinação da materialidade**

Ao estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo, o auditor do grupo deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para cada componente significativo, como a seguir:

- a) materialidade, no nível do grupo, para as demonstrações financeiras do grupo como um todo;
- b) nível ou níveis de materialidade específicos para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, no nível do grupo, se necessário;
- c) os níveis de materialidade global e específicos para os componentes, similarmente aos itens “a” e “b” acima;
- d) limite acima do qual as distorções não poderão ser consideradas como claramente triviais para as demonstrações financeiras do grupo. As distorções acima deste limite, identificadas nas informações financeiras do componente, devem ser comunicadas ao auditor de grupo pelo auditor do componente.

Os níveis de materialidade referidos na alínea “c”, acima (materialidade do componente), são determinados apenas para os componentes cujas informações financeiras serão auditadas ou revisadas<sup>9</sup> pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou pelo auditor de componente, como parte da auditoria do grupo.

Se for requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente, os níveis de materialidade, inclusive para execução da auditoria, podem ter sido determinados pelo auditor do componente. Assim, se a equipe encarregada do trabalho do grupo decidir usar essa auditoria para fornecer evidência para a auditoria do grupo, essa equipe deve determinar:

- a) a materialidade para as demonstrações contábeis do componente como um todo;
- e
- b) se a materialidade para execução da auditoria do componente cumpre as exigências da ISA/NBC TA 60010.

Em situação normal, espera-se que o valor da materialidade para o exame das demonstrações financeiras do componente, mencionadas no parágrafo anterior, tomadas isoladamente, seja menor do que a materialidade atribuída pelo auditor do grupo àquele

componente e, dessa forma, a extensão dos trabalhos normalmente é maior do que a necessária para fins da auditoria do grupo, não gerando problemas ao auditor do grupo, todavia, o auditor do grupo deve se assegurar de que realmente o nível de materialidade adotado é apropriado às circunstâncias. (LONGO, 2011).

A materialidade dos componentes é estabelecida abaixo da materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e podem ser estabelecidas materialidades diferentes, para diferentes componentes, dependendo da significância do componente, todavia, não precisa ser uma necessariamente uma proporção aritmética da materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras do grupo, pelo que a soma das materialidades dos diferentes componentes pode exceder a materialidade das demonstrações financeiras do grupo como um todo.

Sobre o item “d” acima, auditores de grupos do setor público também devem ter em conta a perspectiva mais ampla desse setor na qual eles podem ser obrigados a comunicar todas as distorções, incluindo aquelas que foram corrigidas pela entidade, todas as deficiências de controle e os casos de não conformidade com leis e regulamentos. Em tais casos, esse limite não seria estabelecido. (NP ISSAI 1600, P16).

### **3.8.6.3 Identificação e avaliação de riscos**

A auditoria de demonstrações financeiras de grupos encerra em si circunstâncias que aumentam a probabilidade de riscos de distorção relevante, tais como: estruturas de grupo complexas, reorganizações, estruturas de governança e controles abrangentes no nível de grupo deficientes, pouca transparência nos processos de decisão, aplicação de práticas contábeis diferentes das do grupo pelos componentes, existência de transações complexas e manipulação de registro tempestivo de transações, dentre outros. O Apêndice 3 da ISA/NBC TA 600 apresenta exemplos de condições que podem dar causa a distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive riscos de fraude.

No setor público, em particular, a natureza das atividades desempenhadas por diferentes componentes é um dos principais determinantes do risco de distorção relevante. Por exemplo, o risco de distorção relevante em uma operação de ajuda humanitária em geral será maior do que o risco de distorção relevante em uma operação mais estável, como a de pagamento de salários a professores. (NP ISSAI 1600).

Para avaliar o risco de distorção relevante nas operações de todo o grupo, o auditor de grupo pode categorizar componentes de acordo com a natureza de suas operações, e realizar a avaliação de riscos separadamente para cada determinar a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado. (NP ISSAI 1600).

A avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, realizada pela equipe encarregada do trabalho do grupo, baseia-se em informações, como as seguintes:

- a) informações obtidas a partir do entendimento do grupo, seus componentes e do processo de consolidação, incluindo evidência de auditoria obtida ao avaliar o desenho e a implementação de controles abrangentes no nível do grupo e controles que são relevantes para a consolidação;
- b) informações obtidas dos auditores de componentes.

No nível de componentes significativos, a norma ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 estabelece os seguintes requisitos mínimos para avaliação de riscos com vistas a determinar a natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes:

- a) discutir com o auditor do componente ou com a administração do componente as atividades de negócios do componente que são significativas para o grupo;
- b) discutir com o auditor do componente a suscetibilidade do componente à distorção relevante das informações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- c) rever a documentação do auditor do componente para os riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações financeiras do grupo. Essa documentação pode assumir a forma de memorando que reflita a conclusão do auditor do componente no que se refere aos riscos significativos identificados.

Ou seja, quando o auditor de componente significativo não é o mesmo das demonstrações financeiras do grupo, o auditor do grupo deverá envolver-se na avaliação de risco que o auditor do componente realiza, devendo comunicar a este a extensão e forma desse envolvimento. Do mesmo modo, o auditor do componente deverá fornecer ao auditor do grupo documentação sobre os principais riscos identificados que possam ter impacto relevante nas demonstrações financeiras do grupo como um todo.

#### **3.8.6.4 Resposta aos riscos avaliados**

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar o tipo de trabalho a ser executado por ela, ou pelos auditores de componentes sob sua responsabilidade, sobre as informações financeiras dos componentes, bem como a natureza, época e extensão de seu envolvimento no trabalho.

A determinação pela equipe encarregada do trabalho do grupo do tipo de trabalho a ser executado nas informações financeiras do componente e seu envolvimento no trabalho de auditor do componente é afetada:

- a) pela significância do componente;
- b) pelos riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações financeiras do grupo;
- c) pela avaliação da equipe encarregada do trabalho do grupo, do planejamento dos controles abrangentes no nível do grupo e se eles foram implementados ou não; e
- d) pelo entendimento que a equipe encarregada do trabalho do grupo tem sobre o auditor do componente.

#### **3.8.6.4.1 Determinação do tipo de trabalho a ser executado**

Com base nos aspectos elencados acima, o auditor do grupo e a equipe encarregada do trabalho do grupo determinarão o tipo de trabalho a ser executado pela própria equipe ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem como, nesse último caso, se haverá envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho que será realizado pelo auditor de componente.

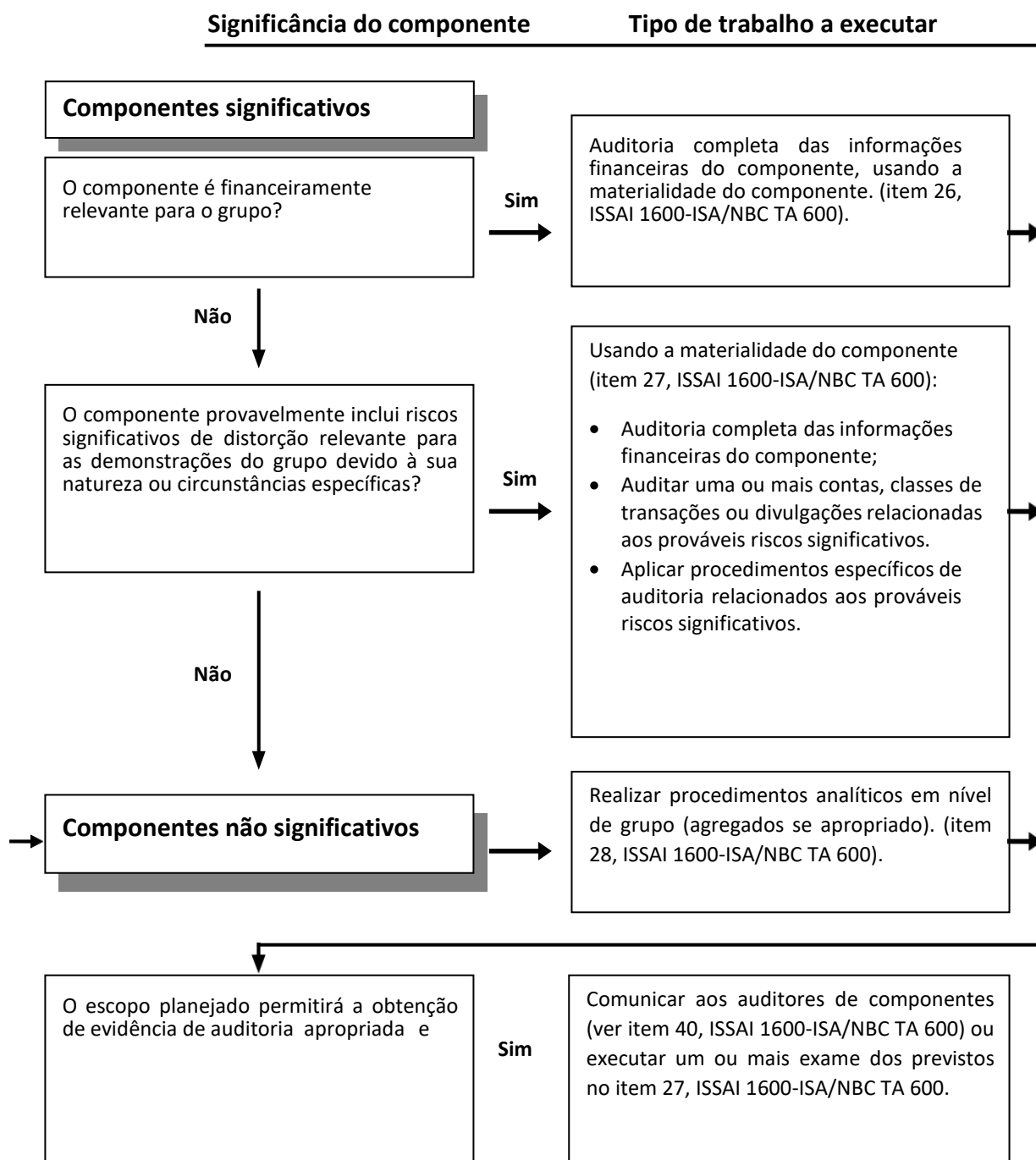
O tipo de trabalho a ser realizado em cada componente pode assumir uma das seguintes naturezas:

- a) auditoria ou revisão<sup>11</sup> das informações financeiras;
- b) auditoria em contas contábeis, classes de transações ou divulgações específicas;
- c) procedimentos de auditoria específicos; ou
- d) procedimentos analíticos em nível de grupo.

A determinação do alcance do trabalho varia de situação para situação, podendo requerer desde auditoria completa com emissão de relatório de auditoria para os componentes significativos, revisões contábeis de acordo com as NBC TR12 para componentes não significativos, ou até mesmo nenhum trabalho no nível de componente, quando o auditor do grupo considera que pode concluir sobre os saldos desses componentes não significativos mediante exames diretos no próprio órgão supervisor, vinculante ou na entidade de comando. (LONGO, 2011, adaptado).

A figura 13, a seguir, mostra o processo decisório para determinar os tipos de trabalho a serem executados, na qual se percebe que os aspectos que mais afetam essas decisões são a significância do componente e os riscos envolvidos.

**Figura 8 – Processo decisório para determinar o tipo de trabalho a ser executado**



Em adição às informações mostradas na Figura 13, acima, cabe destacar que se a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado sobre o processo de consolidação ou sobre as informações financeiras do componente envolver expectativas de que os controles abrangentes no nível do grupo estão operando eficazmente ou se os

procedimentos substantivos sozinhos não são aptos a fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível da afirmação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve testar, ou solicitar que o auditor do componente teste, a eficácia operacional desses controles. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600, 25).

Ao determinar o trabalho a ser executado em cada um dos componentes, convém que a equipe encarregada do trabalho do grupo elabore documentação para evidenciar o resultado do processo decisório e justificar os julgamentos realizados. No Apêndice I deste Manual, sugere-se uma matriz para o registro dessas informações.

#### **3.8.6.4.2 Envolvimento no trabalho dos auditores de componentes**

Além do envolvimento já mencionado nos parágrafos 426 e 427, a equipe encarregada do trabalho do grupo, com base nas informações mencionadas no parágrafo 429, deve determinar outras formas do seu envolvimento no trabalho realizado pelos auditores de componentes, bem como a natureza, época e extensão desse envolvimento.

Dentre as formas de envolvimento no trabalho do auditor de componente, a depender do entendimento sobre esse auditor pela equipe encarregada do trabalho do grupo (ver parágrafo 407 e itens A32 e A36 da ISA/NBC TA 600), incluem-se uma ou mais das seguintes:

- a) reunir-se com a administração do componente ou com os auditores do componente para obter entendimento do componente e do seu ambiente;
- b) rever a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria do auditor do componente;
- c) executar procedimentos de avaliação de riscos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em nível de componente. Esses procedimentos podem ser executados com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;
- d) planejar e realizar procedimentos adicionais de auditoria. Esses procedimentos podem ser planejados e executados em conjunto com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;
- e) participar da reunião de encerramento e de outras reuniões-chave entre os auditores do componente e a administração do componente;
- f) revisar outras informações relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente.

Os fatores que a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar na determinação do seu envolvimento no trabalho do auditor de componente incluem a relevância financeira do componente, os riscos significativos identificados no

componente que podem causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, bem como o entendimento da equipe encarregada do trabalho do grupo sobre os auditores dos componentes.

No caso de componentes significativos, a equipe encarregada do trabalho de grupo, deve:

- a) executar os procedimentos descritos no parágrafo 427; e
- a) se forem identificados riscos de distorção relevante para as demonstrações financeiras do grupo num componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a adequação dos procedimentos de auditoria planejados pelo auditor de componente para responder a esses riscos e, com base no seu entendimento sobre esse auditor, determinar se é necessário o seu envolvimento nos procedimentos adicionais de auditoria.

No caso de componentes não significativos, a natureza, época e extensão do envolvimento irão variar com base no entendimento sobre o auditor do componente. O fato do componente não ser significativo torna-se secundário. Por exemplo, embora um componente não seja considerado significativo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode decidir estar envolvida na avaliação de riscos do auditor do componente porque tem preocupações a respeito da competência profissional auditor (por exemplo, falta de conhecimento específico do setor) ou porque ele opera em ambiente que não supervisiona ativamente os auditores.

#### **3.8.6.5 Processo de consolidação**

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria sobre o processo de consolidação para responder aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes desse processo. Isso abrange avaliar se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo.

O processo de consolidação pode exigir ajustes nos valores reportados nas demonstrações financeiras do grupo que não passam pelos sistemas usuais de processamento de transações e que podem não estar sujeitas aos mesmos controles internos a que estão outras informações contábeis. A avaliação da adequação, integridade e precisão dos ajustes, pela equipe encarregada do trabalho do grupo pode incluir:

- i) avaliar se os ajustes significativos refletem apropriadamente os eventos e as transações a eles subjacentes;

- ii) determinar se os ajustes significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pela administração do grupo e, quando aplicável, pela administração do componente;
- iii) determinar se os ajustes significativos estão apropriadamente suportados e suficientemente documentados; e
- iv) verificar a conciliação, a eliminação de transações intragrupo, os lucros não realizados e os saldos contábeis intragrupo.

Se as informações financeiras do componente não foram elaboradas em conformidade com as práticas contábeis aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se as informações financeiras desse componente foram apropriadamente ajustadas para fins de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras do grupo.

### **3.8.7 Comunicação**

As características inerentes aos trabalhos de auditoria de demonstrações que incluem informações financeiras de mais de um componente ou que agregam informações financeiras elaboradas por componentes elevam o nível de complexidade do trabalho e implicam muitas vezes uma grande dispersão de informação.

Na maioria dos casos, é necessário recorrer a várias equipes de auditoria até auditores distintos, em localizações distintas, o que eleva o risco de auditoria para o auditor do grupo. Em face dessas características, a comunicação assume um papel fundamental no trabalho e, portanto, é de extrema importância a definição de um plano de comunicação, logo no início dos trabalhos.

A definição de protocolos de comunicação é essencial para viabilizar uma comunicação clara, transparente, tempestiva, relevante e recíproca. A troca tempestiva de informação relevante entre os auditores de componentes e o auditor do grupo permite que a auditoria seja mais eficaz e eficiente. À medida que os auditores dos componentes desenvolvem seu trabalho, estes deverão comunicar ao auditor do grupo os aspectos relevantes e impactos nas demonstrações financeiras do grupo. Isto deverá ser efetuado de acordo com protocolos de comunicação e reporte definidos pelo auditor do grupo no início dos trabalhos.

É de todo recomendável a definição de um plano de comunicação estabelecendo reportes intermediários, avisos antecipados de situações relevantes, principais contatos e métodos de comunicação. (NUNES, 2009).

### **3.8.7.1 Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo**

Além dos assuntos mencionados no tópico 2.9 deste Manual, a equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar aos responsáveis pela governança do grupo os seguintes:

- a) uma visão geral do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações financeiras dos componentes;
- b) uma visão geral da natureza do seu envolvimento planejado no trabalho a ser executado pelos auditores de componentes sobre as informações financeiras dos componentes significativos;
- c) os casos em que, na sua avaliação do trabalho do auditor do componente, deu origem a uma preocupação sobre a qualidade do trabalho desse auditor;
- d) quaisquer limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo pode ter sido restringido;
- e) fraude ou suspeita de fraude que envolva a administração do grupo, a administração de componente, empregados que tenham funções relevantes nos controles abrangentes no nível do grupo ou outros em que a fraude tenha resultado em distorções relevantes nas demonstrações financeiras do grupo, observando, neste caso, as políticas e as normas processuais do TCU para o tratamento e o encaminhamento de fraudes.

### **3.8.7.2 Comunicação com a administração do grupo**

Além dos assuntos mencionados no tópico 2.9 deste Manual, a equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar à administração do grupo, seguindo as normas processuais do TCU aplicáveis a cada caso, o seguinte:

- a) se for requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar à administração do grupo que informe a administração do componente qualquer assunto que a equipe encarregada do trabalho do grupo venha a ter conhecimento e que possa ser significativo para as demonstrações financeiras do componente, mas que a administração do componente possa não ter conhecimento. Se a administração do grupo recusar-se a comunicar o assunto à administração do componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve discuti-lo com os responsáveis pela governança do grupo.
- b) se for identificada fraude pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou se for levada ao seu conhecimento por auditor de componente (ver parágrafo 411(f)), ou ainda se as informações indicarem que pode existir fraude, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar ao nível apropriado da administração do grupo, a fim de

informar aos que têm responsabilidade primária de prevenir e detectar fraude de assuntos relevantes, como parte de suas responsabilidades.

c) determinar quais deficiências identificadas nos controles internos devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança do grupo e à administração do grupo, de acordo com a ISSAI 1265; ISA/NBC TA 265. Para atender a essa determinação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar:

i) deficiências nos controles internos abrangentes no nível do grupo que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado;

ii) deficiências nos controles internos que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado nos controles internos dos componentes; e

iii) deficiências nos controles internos que os auditores de componentes tenham levado ao conhecimento da equipe encarregada do trabalho do grupo.

### **3.8.7.3 Comunicação com os auditores de componentes**

A equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar suas exigências ao auditor de componente tempestivamente, incluindo:

a) a definição do trabalho a ser executado, incluindo datas, cronograma etc., finalidade do trabalho, forma e conteúdo da comunicação do auditor de componente com a equipe encarregada do trabalho. O Apêndice 5 da ISA/NBC TA 600 fornece uma lista de assuntos que devem ser incluídos numa carta de instrução da equipe encarregada do trabalho do grupo.

b) a materialidade do componente (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade aplicável a classes específicas de operações, saldos contábeis ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais, considerando as demonstrações financeiras do grupo;

c) os riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes de fraude ou erro, que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente;

d) lista de partes relacionadas elaborada pela administração do grupo e quaisquer outras partes relacionadas de que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha conhecimento.

A equipe encarregada do trabalho de grupo deve solicitar que o auditor do componente comunique assuntos relevantes para a sua conclusão no que se refere à auditoria do grupo, incluindo:

a) identificação das informações financeiras do componente sobre as quais o auditor esteja fazendo o relatório;

- b) informações sobre casos de não conformidade com leis e regulamentos que poderiam dar origem a uma distorção relevante das demonstrações financeiras do grupo;
- c) lista de distorções não corrigidas nas informações financeiras do componente (essa lista não precisa incluir distorções que estejam abaixo do limite para distorções claramente triviais comunicadas pela equipe encarregada do trabalho do grupo);
- d) indicadores de possível tendenciosidade da administração;
- e) descrição de quaisquer deficiências significativas identificadas nos controles internos no nível de componente;
- f) assuntos significativos que o auditor do componente comunicou ou espera comunicar aos responsáveis pela governança do componente, incluindo fraude ou suspeita de fraude envolvendo a administração do componente, empregados com funções relevantes nos controles internos em nível de componente ou outros, quando a fraude resultou em distorção relevante das informações financeiras do componente;
- g) quaisquer riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes de fraude ou erro, no componente, e as respostas do auditor do componente para tais riscos;
- h) as partes relacionadas não identificadas anteriormente pela administração do grupo ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar se deve ou não identificar tais partes relacionadas adicionais aos outros auditores de componentes.
- i) quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a auditoria do grupo ou que o auditor do componente deseje chamar a atenção da equipe encarregada do trabalho do grupo, incluindo exceções mencionadas nas representações formais que o auditor do componente solicitou à administração do componente; e
- j) constatações em termos gerais, conclusões ou relatório do auditor do componente.

### **3.8.8 Documentação**

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve incluir na documentação de auditoria os seguintes assuntos:

- a) análise dos componentes, indicando aqueles que são significativos e o tipo de trabalho executado sobre as informações financeiras deles;
- b) natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes nos componentes

significativos, incluindo, quando aplicável, a revisão pela equipe encarregada do trabalho do grupo das partes relevantes da documentação de auditoria e das conclusões nelas baseadas;

c) comunicações escritas entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente a respeito das exigências feitas por ela.

## **IV - EXECUÇÃO DA AUDITORIA**

A execução é a etapa da auditoria destinada à reunião de evidências para respaldar os achados e conclusões da equipe. É nesse momento que são desenvolvidos os trabalhos de campo, executando os procedimentos de auditoria delineados no planejamento. Suas atividades consistem basicamente na implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção relevante, de modo a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.

### **4.1 IMPLEMENTAÇÃO DAS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS ANALISADOS**

Os mecanismos de análise de risco são organizados no sentido de distinguir e avaliar o mesmo, no nível de informações financeiras como um todo e de afirmações para cada classe de transações, saldos contábeis e divulgações específicas, formando uma base para o planejamento e a implementação de respostas aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos.

Os riscos avaliados no nível de informações financeiras são de natureza generalizada e exigem respostas gerais de auditoria. Já para os avaliados no nível de afirmações, as respostas específicas consistem em executar procedimentos adicionais de auditoria, tais como testes de controles, procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes (IFAC, 2010).

#### **4.1.1 Respostas gerais aos riscos no nível das informações financeiras**

Riscos de distorção relevante no nível de informações financeiras referem-se aos riscos relacionados de maneira generalizada com as informações financeiras como um todo e podem gerar alterações importantes no nível de afirmações. Esses riscos muitas vezes não podem ser tratados por meio da execução de procedimentos de auditoria específicos, mas exigem uma resposta geral. (IFAC, 2010).

As respostas gerais podem incluir, segundo a ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330:

- a) enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional;

- b) designar pessoal mais experiente ou com habilidades especiais, ou usar especialistas;
- c) fornecer mais supervisão;
- d) incorporar elementos de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados; Alguns exemplos, segundo o IFAC (2010) são:
  - a. Aplicação de procedimentos substantivos sobre saldos contábeis e afirmações não testadas de outra forma em virtude de sua materialidade ou risco;
  - b. Ajuste da época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria;
  - c. Utilização de diferentes métodos de amostragem;
  - d. Execução de procedimentos de auditoria em locais diferentes ou em locais sem anúncio prévio.
- e) efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria. Exemplos, segundo IFAC (2010) são:
  - a. Realização de procedimentos substantivos no final do período ou em uma data intermediária;
  - b. Observação física ou inspeção de certos ativos; revisão de registros de inventário para identificar itens não usuais, valores inesperados e outros itens para procedimentos de acompanhamento;
  - c. Execução de trabalho adicional para avaliar a razoabilidade das estimativas da administração e os julgamentos e as premissas que as fundamentam; aumento do tamanho das amostras ou realização de procedimentos analíticos em um nível mais detalhado;
  - d. Uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC) para: coletar mais evidência sobre dados contidos em arquivos significativos de contas ou transações eletrônicas; aplicar testes mais amplos de transações eletrônicas e arquivos de contas; selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chave; classificar transações com características específicas; testar uma população inteira ao invés de uma amostra;
  - e. Solicitação de informações adicionais em confirmações externas;
  - f. Modificação da natureza e extensão de procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria mais substantiva.

#### 4.1.2 Respostas específicas aos riscos no nível de afirmações

Riscos de distorção relevante no nível de afirmações são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos. As respostas a esses riscos, na fase de execução, consistem na aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados, na forma de testes de controle e procedimentos substantivos (procedimentos analíticos e testes de detalhes), para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor. A evidência de auditoria é assim obtida mediante a realização de procedimentos de auditoria, como:

- a) Procedimentos de avaliação de riscos;
- b) Procedimentos adicionais de auditoria, que abrangem:
  - a. Testes de controles;
  - b. Procedimentos substantivos, que, por sua vez, incluem os procedimentos analíticos e os testes de detalhes.

#### 4.2. PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA

Algumas técnicas de auditoria utilizadas na aplicação de procedimentos de auditoria, segundo NBC TA 500, são:

1. **Inspeção:** Exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo.
2. **Observação:** Exame de processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle. (A NBC TA 501 apresenta orientação adicional sobre a observação da contagem de estoque).
3. **Confirmação externa:** Solicitação de resposta escrita de terceiro (a parte que confirma ao auditor), em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia. (A NBC TA 505 apresenta orientação adicional sobre o assunto).
4. **Recálculo:** Verificação da exatidão matemática de documentos ou registros, podendo ser realizada manual ou eletronicamente.

5. **Reexecução:** Execução independente, pelo auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.
6. **Procedimentos analíticos:** Avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos. (A NBC TA 520 apresenta orientação adicional sobre o assunto).
7. **Indagação:** Busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. Podem incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais. A avaliação das respostas às indagações é parte integral do processo de indagação. (A NBC TA 580 apresenta orientação adicional sobre o assunto).

Na hipótese de detectadas, na aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados, distorções que o auditor não esperava na avaliação de riscos de distorção relevante em data intermediária, o auditor deve avaliar se a respectiva avaliação de risco e a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos planejados precisam ser modificadas para cobrir o período remanescente. Essa modificação pode incluir a extensão ou a repetição dos procedimentos executados em data intermediária no final do período (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

#### **4.2.1 Testes de controle**

O auditor ao realizar os testes de efetividade operacional de controles internos tem como objetivo obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que eles operaram de forma efetiva durante todo o período considerado.

A natureza do controle influencia o tipo de procedimento de auditoria necessário para obter evidência sobre se ele estava operando efetivamente durante o período auditado. (TCE, 2012). A título de exemplo, se a efetividade operacional é evidenciada por meio de documentação, o auditor pode decidir inspecioná-la para obter evidência de auditoria. Todavia, para controles em que a documentação pode não estar disponível ou não ser relevante, como é o caso das atividades de controle realizadas por computador, a evidência de efetividade operacional pode ser obtida por meio de indagação em conjunto com outros procedimentos, como observação ou o uso de TAAC. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

#### **4.2.2 Procedimentos substantivos**

Os procedimentos substantivos resume-se em procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes de saldos de contas, transações ou divulgações.

O objetivo do auditor ao executar os procedimentos substantivos é obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não há distorções relevantes no nível de afirmações específicas relacionadas a classes de transações, saldos contábeis e divulgações. Consistem em procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes de saldos de contas, transações ou divulgações.

#### **4.2.2.1 Procedimentos analíticos substantivos**

Procedimentos analíticos têm ampla aplicação no processo de auditoria, tanto como procedimentos de avaliação de riscos, na fase de planejamento, como procedimentos substantivos, na fase de execução. É pouco provável que exista alguma área em que não sejam aplicados procedimentos analíticos, pois mesmo quando sejam os mais simples, do tipo análise de variação em relação ao valor orçado para o período, esses procedimentos são aplicados em quase todas as contas e áreas das informações financeiras e nas mais diversas fases do trabalho de auditoria. (LONGO, 2011).

Segundo o *Audit Guide* do AICPA (2007a), a aplicação de procedimentos analíticos trata-se de um processo realizado em quatro fases:

- a) Formulação das expectativas
- b) Identificação das diferenças
- c) Investigação das diferenças
- d) Avaliação dos resultados

#### **4.2.2.2 Testes de detalhes**

Testes de detalhes podem ser identificados como todos os procedimentos adicionais de auditoria, que não testes de controle ou procedimentos analíticos substantivos, aplicados para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não existem distorções relevantes no nível de afirmações sobre saldos de contas, classes de transações e divulgações.

#### **4.2.3 Procedimentos específicos**

Dentre os procedimentos de auditoria, alguns são tão extensivamente utilizados ou tão imprescindíveis a ponto de existir normas de auditoria específicas para abordá-los. Estes procedimentos são tratados nos tópicos que se seguem.

#### **4.2.3.1 Confirmações Externas**

Confirmação externa é a evidência de auditoria obtida como resposta por escrito direta para o auditor de um terceiro (a parte que confirma), em papel, no formato eletrônico ou outro meio. (ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505).

Essas confirmações são muitas vezes usadas para fornecer evidência de auditoria sobre integridade de um passivo e existência de um ativo. Também podem fornecer evidência sobre se o valor foi registrado com precisão nos registros contábeis (afirmação de precisão) e no período apropriado (afirmação de corte). Confirmações externas são menos relevantes ao tratar assuntos de avaliação, tais como a recuperação de contas a receber ou a obsolescência de estoque mantido. (IFAC, 2010).

O auditor pode utilizar solicitação de confirmação externa do tipo positiva ou negativa, ou uma combinação desses tipos. (TCE, 2012).

#### **4.2.3.2 Saldos iniciais**

O auditor ao conduzir um trabalho de auditoria inicial, possui como objetivo em relação a saldos iniciais obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se: a) os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as informações financeiras do período corrente; e b) as políticas contábeis apropriadas refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme nas informações financeiras do período corrente, ou as mudanças nessas políticas contábeis estão devidamente registradas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510).

Saldos iniciais são os saldos contábeis existentes no início do período. Eles se baseiam nos saldos finais do período anterior e refletem os efeitos de transações e eventos de períodos anteriores e políticas contábeis aplicadas no período anterior. Também incluem assuntos existentes no início do período, que precisam ser divulgados, tais como contingências e compromissos. (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510).

#### **4.2.3.3 Estimativas contábeis**

Estimativa contábil é a aproximação de um valor monetário na ausência de um meio de mensuração preciso. Este termo é usado para um valor mensurado do valor justo<sup>13</sup> quando existe incerteza de estimativa, bem como para outros valores que requerem estimativas. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

No setor público, a estrutura de relatório financeiro aplicável nem sempre exige a mensuração pelo valor justo. Neste caso, os auditores devem avaliar o método de

mensuração utilizado e avaliar se está conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável e se não induz a erro. (NP ISSAI 1540).

A responsabilidade do auditor em relação a estimativas contábeis se situa no momento em que ele conclui o seu trabalho<sup>15</sup>, incluindo a análise das estimativas contábeis com base nas informações que eram disponíveis quando a administração da entidade elaborou as informações financeiras.

Nos procedimentos de avaliação de riscos para obter entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, o auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de reconhecimento, mensuração e contabilização que a entidade usa para registrar transações significativas e não usuais, incluindo as mudanças realizadas no período.

Ao responder aos riscos identificados de distorção relevante nas estimativas contábeis, o auditor deve seguir um ou mais dos passos abaixo, levando em consideração a natureza da estimativa:

- a) determinar se até a data do relatório do auditor independente os eventos ocorridos fornecem evidências de auditoria com relação à estimativa contábil;
- b) testar como a administração fez a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada. Ao fazer tal teste, o auditor deve avaliar se:
  - a. o método de mensuração usado é apropriado nas circunstâncias; e
  - b. as premissas usadas pela administração são razoáveis à luz dos objetivos de mensuração da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- c) testar a efetividade operacional dos controles sob os quais a administração elaborou a estimativa contábil e realizar os procedimentos substantivos apropriados;

### **4.3 AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS E DAS EVIDÊNCIAS OBTIDAS**

O objetivo nessa fase é determinar o efeito das distorções identificadas na auditoria e das distorções não corrigidas, se houver, nas informações financeiras e se há necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais. Para isso, o auditor deve manter um registro completo das distorções identificadas durante toda a auditoria e acumular aquelas que não sejam claramente triviais.

### **4.3.1 Revisão da materialidade e da avaliação de riscos**

A materialidade para as informações financeiras como um todo são orientadas pelas normas de auditoria, elas instruem que deve ser revista no caso de o auditor tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor diferente.

O auditor deve considerar e documentar o impacto da revisão nos riscos avaliados e na natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria sempre que uma revisão de materialidade for necessária. Isso significa que se a materialidade for reduzida é possível que sejam necessárias alterações nas avaliações de riscos e na aplicação de novos procedimentos adicionais de auditoria.

Quando a materialidade e a avaliação de riscos original são alteradas, todos os detalhes dessa alteração devem ser documentados. Devem ser fornecidos, também, detalhes de como o plano de auditoria foi alterado para tratar da avaliação de riscos revisada e da materialidade. Esses detalhes podem ser uma modificação da natureza, da época ou da extensão de outros procedimentos do planejamento da auditoria ou da execução de procedimentos adicionais de auditoria.

### **4.3.2 Avaliação do efeito de distorções identificadas**

A classificação das distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais e que devem ser acumuladas, são:

- a. Distorção factual
- b. Distorção de julgamento
- c. Distorção projetada

A determinação de que as distorções são relevantes, individualmente ou em conjunto é realizada pelo auditor. Para tanto, ele deve considerar: a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às informações financeiras como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência, bem como o efeito das distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as informações financeiras como um todo.

Uma distorção pode não ser uma ocorrência isolada. Evidências de que podem existir outras distorções incluem, por exemplo, quando o auditor identifica a ocorrência de distorção decorrente de falha no controle interno ou de premissas ou métodos de avaliação inadequados largamente aplicados pela entidade. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

### **4.3.3 Avaliação da evidência de auditoria**

A evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para determinar se o objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações eletrônicas ou em papel, documentação dos procedimentos de auditoria executados, comunicações escritas ou eletrônicas com pessoas de fora, observações do auditor e testemunho oral ou escrito da entidade auditada. Abrangem informações que sustentam e corroboram as afirmações da administração e informações que contradizem tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração de fornecer uma representação solicitada) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

### **4.3.4 Procedimentos analíticos finais**

O planejamento e execução de procedimentos analíticos no final ou próximo do final da auditoria devem se feitos pelo auditor, objetivando formar uma conclusão geral sobre se as informações financeiras são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade, conforme as normas: (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).

Os objetivos da execução dos procedimentos analíticos finais são:

- a. identificar um risco anteriormente não considerado de distorção relevante;
- b. assegurar que as conclusões formadas durante a auditoria sobre componentes ou elementos individuais das informações financeiras possam ser corroboradas; e
- c. auxiliar a conclusão geral sobre a razoabilidade das informações financeiras.

Se forem identificados novos riscos ou relações inesperadas entre dados, o auditor deve reavaliar os procedimentos de auditoria planejados ou executados e determinar se há a necessidade de aplicar procedimentos adicionais.

## **4.4 DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE EXECUÇÃO**

Na fase de execução da auditoria a documentação deve atender os requisitos aplicáveis, estabelecidos nos padrões gerais deste Manual. Alguns modelos de documentação são fornecidos no Apêndice I deste Manual. Entretanto, a forma e a extensão da documentação de auditoria é uma questão de julgamento profissional e são influenciadas pela natureza, porte e complexidade da entidade e de seu controle interno, disponibilidade das informações da entidade e metodologia de auditoria e tecnologia usadas na auditoria.

Os auditores devem documentar a execução do trabalho em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a evidenciação da execução dos procedimentos de auditoria planejados ou de procedimentos alternativos adotados, com a devida justificativa, de modo tal que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda o que e como foi feito, quando foi feito, quanto foi feito, e chegue às mesmas conclusões da equipe.

A documentação do auditor deve demonstrar que as informações financeiras estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam. (ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230).

#### **4.5 OUTRAS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELACIONADAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA**

Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.

Os objetivos do auditor são:

- (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- (b) emitir relatório de acordo com as responsabilidades do auditor relacionadas com essa emissão.

Informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras referentes a um ou mais períodos anteriores. (ISSAI 200).

As responsabilidades do auditor em relação às informações comparativas no relatório de auditoria dependem das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável e são frequentemente especificadas por lei ou regulamentação, mas também pode ser especificada nos termos do trabalho (ISSAI 1710; ISA/NBC TA 210).

Existem duas abordagens diferentes para a responsabilidade do auditor em relação a relatório referente a essas informações comparativas: (i) valores correspondentes e (ii) demonstrações financeiras comparativas.

As diferenças básicas dos relatórios de auditoria entre as abordagens são:

- a) para valores correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras refere-se somente ao período corrente;

b) para demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

Conforme sejam as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável ou dos termos do trabalho, o auditor deverá observar os requisitos aplicáveis ao seu relatório estabelecidos nos itens 162 a 168 da ISSAI 200, e na ISSAI 1710; ISA/NBC TA 710.

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

Para os fins dessas responsabilidades, “documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas” refere-se a relatórios anuais de gestão (ou documentos similares), que são emitidos para o Tribunal de Contas (ou partes interessadas similares), e que contenham demonstrações financeiras auditadas e o respectivo relatório do auditor.

O auditor deve ler as outras informações a fim de identificar quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de um fato com as demonstrações financeiras auditadas. Se, ao ler outras informações, o auditor identificar quaisquer dessas discrepâncias, ele deve determinar se as demonstrações financeiras auditadas ou as outras informações precisam ser retificadas. A ação que o auditor deve tomar pode incluir a notificação aos responsáveis pela governança, ao Tribunal de Contas e a outros destinatários, conforme aplicável.

No cumprimento dessas responsabilidades, o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 169 a 170 da ISSAI 200, e na ISSAI 1720; ISA/NBC TA 720.

#### **4.5.2 Auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais**

Demonstrações financeiras para propósitos especiais são demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais. Estrutura conceitual para propósitos especiais é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis de usuários específicos.

Ao formar uma opinião e elaborar o relatório sobre demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve cumprir os mesmos requisitos das demonstrações financeiras para propósitos gerais.

O auditor deve obter um entendimento sobre:

- a) o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações financeiras;
- b) os usuários previstos; e
- c) as providências tomadas pela administração para determinar que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.

O auditor deve determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro que foi aplicada na elaboração das demonstrações financeiras.

O auditor deve incluir um parágrafo de ênfase alertando os usuários para o fato de que as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura para propósitos especiais e que, como resultado, elas podem não ser adequadas para outro propósito.

No cumprimento dessas responsabilidades, o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 171 a 175 da ISSAI 200, e na ISSAI 1800; ISA/NBC TA 800.

#### **4.5.3 Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras**

O objetivo do auditor, ao aplicar as normas de auditoria na auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras, é tratar adequadamente as considerações especiais que são relevantes para:

- (a) a aceitação do trabalho;
- (b) o planejamento e a execução do referido trabalho; e
- (c) a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações financeiras ou sobre elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras.

Para os fins dessas responsabilidades, “elementos das demonstrações financeiras” ou “elementos” são contas ou itens específicos das demonstrações financeiras. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas e assim por diante, para os demais elementos. (ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805).

“Quadros isolados das demonstrações financeiras” ou “elementos específicos das demonstrações financeiras” incluem as respectivas notas explicativas. As respectivas notas explicativas normalmente compreendem o resumo das principais práticas contábeis e outras informações explicativas relevantes para as demonstrações financeiras ou para os elementos. O balanço patrimonial ou qualquer outra demonstração considerada isoladamente é um quadro isolado, enquanto que uma conta é um item da demonstração contábil, como, por exemplo, a conta de dívida pública do balanço geral da União. (ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805).

Ao planejar e executar a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor deve adaptar todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria, conforme necessário nas circunstâncias do trabalho.

O auditor deve considerar se a forma esperada da opinião é apropriada nas circunstâncias do trabalho, e deve adaptar os requisitos de relatório conforme necessário.

Se o auditor está encarregado de emitir um relatório sobre quadros isolados da demonstração financeira ou sobre elementos específicos de uma demonstração financeira, juntamente com o trabalho para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade, o auditor deve expressar uma opinião separada para cada trabalho.

Se a opinião no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade for modificada, ou se o relatório inclui um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, o auditor deve determinar o efeito que isso possa ter sobre o relatório que abrange quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras.

Quando apropriado, o auditor deve, também, modificar a opinião ou incluir um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor sobre quadros isolados ou elementos específicos das demonstrações financeiras.

Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade, o auditor não poderá emitir uma opinião não modificada sobre quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras. Isso ocorre porque uma opinião não modificada pode contradizer a opinião adversa ou abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo.

No cumprimento dessas responsabilidades o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 176 a 181 da ISSAI 200, e na ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805.

## V - RELATÓRIO DE AUDITORIA

O relatório de auditoria é o documento pelo qual os trabalhos de auditoria e as conclusões da equipe são relatados a fim de comunicar os usuários e subsidiar a tomada de decisões (NAG 4701 e 4702). Representa a comunicação formal dos trabalhos de auditoria em que o auditor expressa sua opinião quanto às operações e transações examinadas no intuito de subsidiar a tomada de decisão. Deve conter, pelo menos, o objetivo, a metodologia usada, os achados e as conclusões.

Toda auditoria deve passar por processo de revisão de modo a garantir a qualidade e eficiência dos trabalhos. O relatório de auditoria deve ser validado pelo revisor, que deve confirmar a suficiência das evidências levadas em consideração no relatório para fins de emissão de opinião.

A aprovação final que o revisor dá ao relatório indica a aprovação de todos os papéis de trabalho relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade. Além disso, ratifica que tenham sido elaborados em observância às normas de auditoria. As perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos papéis de trabalho.

Caso o revisor não ratifique a posição da equipe de auditoria, deve realizar manifestação fundamentada revelando os aspectos divergentes.

### 5.1 OPINIÃO DO AUDITOR

As normas internacionais de auditoria atribuem ao relatório de auditoria o meio pelo qual o auditor apresenta a conclusão dos trabalhos, na forma de uma opinião clara, precisa, oportuna, imparcial, objetiva, concisa, completa, conclusiva, construtiva, simples e impessoal, nos seguintes termos (NAG 4703.1):

- a. **Clara:** a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria.
- b. **Precisa:** a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e pormenorizada.
- c. **Oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos.

- d. **Imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como verdadeiramente aconteceram, com neutralidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor.
- e. **Objetiva:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada.
- f. **Concisa:** a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais.
- g. **Completa:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.
- h. **Conclusiva:** a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.
- i. **Construtiva:** a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e às providências que se fizerem necessárias. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.
- j. **Simples:** a informação deve ser descrita de forma natural, em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes. Quando for necessária a utilização de termos técnicos, esses devem ser explicados em notas de rodapé.
- k. **Impessoal:** a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos.

A opinião do auditor deve demonstrar conclusões com razoável segurança considerando evidências apropriadas e suficientes, distorções relevantes (se ocorreram), responder as questões de auditoria, abordar o objetivo e possibilitar compreensão do objeto, dos achados e das conclusões. A opinião<sup>1</sup> pode ser classificada como:

1. **Regular ou não modificada:** quando não houver qualquer limitação no alcance trabalho do auditor e este puder concluir que as informações financeiras estão correspondidas, em todos os aspectos relevantes, na estrutura de relatório financeiro aplicável.

---

<sup>1</sup> Adaptada do Manual de Auditoria Financeira da TCU, 2015.

2. **Regular com Ressalva ou qualificada, modificada:** quando os efeitos das distorções não são generalizados o suficiente para exigir uma opinião adversa ou uma abstenção de opinião sobre a situação financeira da entidade. Pode ocorrer quando:
  - 2.1 foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, mas o auditor conclui que existem distorções, individualmente ou em conjunto, relevantes, mas não generalizadas, sobre as informações financeiras da entidade; ou
  - 2.2 o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, mas mesmo assim conclui que os possíveis efeitos das distorções não detectadas sobre as informações financeiras podem ser relevantes, mas não generalizados.
3. **Irregular ou adversa, modificada:** quando os efeitos das distorções são relevantes e generalizados. Isso se aplica quando foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, e o auditor concluiu que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas sobre as informações financeiras, o que compromete a estrutura do relatório financeiro aplicável (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705 - adaptada)
4. **Opinião com abstenção:** quando o possível efeito de distorções não detectadas, se houver, poderia ser relevante e generalizado. Isso se aplica quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as informações financeiras poderiam ser relevantes, generalizados e significativo para a estrutura do relatório financeiro aplicável.

## 5.2 ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

A estrutura do relatório será composta pelos seguintes tópicos:

### 1. Introdução

#### 1.1 Considerações Iniciais

A parte textual do relatório é iniciada pela introdução e deve contemplar informações necessárias para situar o tema da auditoria. Deverá ser transcrito, no mínimo, os seguintes elementos:

- a) Número da proposta de auditoria na programação de fiscalização aprovada e ofício de apresentação com a identificação do período e equipe;

- b) Descrição da unidade auditada;
- c) Natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados;
- d) Valor auditado (quando mensurável);

## 1.2 Metodologia

Compreende os procedimentos e as técnicas utilizados para coleta e análise de dados, com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações. Caso os achados e as conclusões tenham como base um exame de amostra a equipe deve informar a técnica de amostragem utilizada e justificar a sua escolha.

As técnicas são ferramentas utilizadas para operacionalizar o trabalho dos auditores. As mais usualmente utilizadas são:

- a. **Exame documental:** consiste em apurar, demonstrar, corroborar e concorrer para provar, acima de qualquer dúvida cabível, a validade e autenticidade de uma situação, documento ou atributo, ou a responsabilidade do universo auditado, por meio de provas obtidas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do ente público no curso normal de sua atividade e dos quais o profissional de auditoria governamental se vale para evidenciar suas constatações, conclusões e recomendações. (NAG 4402.2.4)
- b. **Inspeção física:** é o ato físico de verificação, atento e minucioso do objeto (ex. bens móveis e imóveis) sob exame, dentro ou fora das instalações do ente auditado, observando-o no seu aspecto estrutural, com o objetivo precípua de constatar a sua existência, características ou condições físicas. (NAG 4402.2.6)
- c. **Conferência de cálculos:** é o procedimento técnico para verificar a concordância entre os resultados, coerência de cifras e dados no contexto de sua própria natureza, mediante verificação da exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, sequências numéricas, adequada aplicação de taxas, entre outras, mesmo quando são processados eletronicamente, refazendo-se, sempre à base de teste, os cálculos efetuados pelos entes auditados. (NAG 4402.2.9)
- d. **Observação:** é o processo de visitação e acompanhamento técnico, no qual o próprio profissional de auditoria governamental observa, in loco, atenta e minuciosamente, sistemas ou processos operacionais da Administração Pública, ou ainda atividades dos gestores, administradores, servidores, empregados ou

representantes de um ente público, no ambiente interno ou externo, objetivando, precipuamente, verificar o seu funcionamento. (NAG 4402.2.7)

- e. **Entrevista:** a ação de consultar pessoas dentro e fora da Administração Pública, utilizando ou não questões estruturadas, direcionadas à pesquisa, confronto ou obtenção de conhecimentos sobre a atividade do ente, seu pessoal, suas áreas, processos, produtos, transações, ciclos operacionais, controles, sistemas, atividades, legislação aplicável, ou sobre pessoas, áreas, atividades, transações, operações, processos, sistemas e ações relacionados direta ou indiretamente à Administração Pública, inclusive por contratação, objetivando obter, de forma pessoal e direta, informações que possam ser importantes para o profissional de auditoria governamental no processo de exame, compreensão e formação de opinião sobre o objeto da auditoria. (NAG 4402.2.10)
  
- f. **Circularização:** é o procedimento praticado visando obter de terceiros, ou de fonte interna independente, informações sobre a legitimidade, regularidade e exatidão do universo ou de amostras representativas, mediante sistema válido e relevante de comprovação, devendo ser aplicado sobre posições representativas de bens, direitos e obrigações do ente auditado. (NAG 4402.2.8)
  
- g. **Conciliações:** põe de acordo ou combina diferentes elementos, por meio de um conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de se certificar da igualdade entre ambos e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações e relatórios do ente público. As fontes-base de confirmação podem ser de ordem interna e externa. (NAG 4402.2.3)

É necessário também descrever eventuais limitações existentes no período da realização da auditoria, como ausência ou dificuldades de obtenção de dados.

### 1.3 Visão Geral do Objeto

Os relatórios devem conter uma breve descrição das características do objeto de auditoria que sejam necessárias à sua compreensão, objetivando oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessários para um melhor entendimento. As questões de auditoria, que compõem o escopo e que foram definidas como linhas de abordagem com vistas à satisfação do objetivo, também devem constar no relatório. (NAT-TCU,2011)

### 1.4 Objetivo e escopo da Auditoria

O objetivo deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. A questão fundamental que deveria ser esclarecida. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria, podendo ser específico para cada objetivo, quando for o caso. (NAT-TCU,2011)

## 2. Análise dos Resultados

A análise dos resultados expõe de forma fundamentada os procedimentos realizados, os achados, pontos relevantes identificados durante a auditoria e demais considerações. O desenvolvimento desta seção é composto por:

### 2.1 Achados de Auditoria

Esta seção detalha os achados de auditoria encontrados durante os exames, mediante análise de critérios, causas e efeitos (NAG 4407.2). É necessário tratar cada achado em uma subseção específica.

Ao término da redação de cada assunto tratado, compete à equipe de auditoria expressar sua conclusão e a depender de cada situação formular recomendação para eliminar as falhas encontradas. A apresentação de cada achado deve conter:

**a) Título do achado:** deve traduzir de forma concisa a situação encontrada;

**b) Situação encontrada:** entende-se como condição a situação encontrada pelo profissional de auditoria governamental e documentada, constituindo-se no fato ocorrido ou na própria existência do achado. Os achados ocorrem quando a condição encontrada diverge do critério estabelecido/adotado (NAG 4111.3.2). A descrição deve ser clara o suficiente para que o leitor entenda a ocorrência. Sempre que possível deve incluir o período de ocorrência das irregularidades, para fins de identificação dos responsáveis. A necessidade de documentação e comprovação da condição é suprida com a incorporação das evidências à auditoria, conforme item seguinte.

**b) Critério legal:** critério de auditoria consiste na situação ideal ou esperada, conforme normas legais ou regulamentares aplicáveis, constituindo-se em padrões normativos usados para determinar se o auditado atende aos objetivos fixados (NAG 4111.3.1).

Podem ser leis, regulamentos, diretrizes, objetivos, normas e manuais, que a equipe de auditoria compara com a situação encontrada. Por serem parâmetros com os quais se avalia a regularidade ou não das ocorrências identificadas na auditoria, os critérios

podem ser legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário, determinações anteriores do TCE.

**c) Evidências de auditoria:** são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria governamental, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar as opiniões e conclusões (NAG 1113). As evidências devem ser preferencialmente documentais e podem ser obtidas junto à unidade auditada ou junto a terceiros, com o devido registro de origem. Em geral, as evidências decorrem de pesquisa em sistemas informatizados, requisição de documentos e aplicação de técnicas de auditoria. As NAG 4409 a 4409.8 tratam de diretrizes para obtenção de evidência de qualidade.

São exemplos de evidências: ofícios, cartas, comunicações internas, memorandos, relatórios ou outros documentos emitidos pelo auditado ou por terceiros, fotografias (de preferência datadas), fitas de vídeo ou de áudio, arquivos magnéticos, consolidações de respostas a questionários, planilhas de cálculos, quadros comparativos, demonstrativos, extratos bancários, notas fiscais, notas de empenho, ordens de pagamento, relatórios contábeis, dentre outros. Sempre que possível, as evidências devem estar registradas em papel de trabalho elaborado pela equipe de auditoria.

**d) Causa:** consiste nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal, representando a origem da divergência entre a condição e o critério (NAG 4111.3.3).

O preenchimento da causa não é de determinação obrigatória, mas apenas se relevante e de possível identificação. Na ausência da certeza ou da apuração deve-se preencher no campo causa a expressão “não identificada”. A informação prestada pelo responsável como causa não basta, devendo a equipe buscar também evidências para firmar sua convicção.

A causa pode ser objetiva (deficiências de controle, riscos que se materializaram) e/ou subjetiva (negligência, imprudência, imperícia), entretanto deve ser conclusiva, para permitir imputar, ou não, responsabilidade ao gestor (causa subjetiva) e fornecer elementos para determinar medidas corretivas (causa objetiva). Não se trata de uma hipótese ou possibilidade e não deve ser confundida com o fato irregular em si ou com a conduta do agente responsável, como: descumprimento de normativos, inobservância da legislação ou utilização de critérios subjetivos.

**e) Efeito:** são as reais consequências para o órgão/entidade, erário ou sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada (condição) e o critério (NAG 4111.3.4).

A análise e o registro do efeito servem para dimensionar a relevância do próprio achado e, sempre que possível, deve ser quantificado. Também não deve ser confundido com o fato irregular em si.

A metodologia de trabalho definida pela equipe de auditoria e os procedimentos planejados para execução devem levar em conta a necessidade de identificar os efeitos dos achados constatados (NAG 4111.2). Os efeitos podem ser classificados em impactos financeiros quantificáveis ou não quantificáveis (NAG 4111.2.1) e não financeiros (NAG 4111.2.2).

### 3. Conclusão

A conclusão é a afirmação da equipe e deve apresentar, resumidamente, as respostas das questões de auditoria, deduzidas das análises finais dos achados. Deve estar em consonância com os fatos e evidências levantadas e as discussões desenvolvidas na fundamentação do Relatório.

A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formá-las. (NAT-TCU, 2011)

### **5.3 DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA (ANEXO DO RELATÓRIO)**

Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão “papéis de trabalho”). (NBC TA 230) Mostra-se relevante pois deve demonstrar todos os registros apropriados e suficientes que servem de embasamento para formação da opinião do auditor espelhada no relatório.

Ainda segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica de Auditoria 230, o auditor deve preparar documentação de auditoria que seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda:

- (a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- (b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e
- (c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões.

No âmbito do TCE-AM, constitui documentação de auditoria todas as comunicações formais pertinentes ao trabalho, assim como as evidências coletadas, as matrizes de planejamento e de achados, os programas que detalham os procedimentos adotados em cada achado ou qualquer outro documento que seja imprescindível à elaboração do relatório.

Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.

## VI – GLOSSÁRIO

**Afirmações** – declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações financeiras, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

**Ambiente de controle** – noção geral de controle de uma organização, implantada pela administração por meio de exemplos, políticas, procedimentos, padrões éticos e processos de monitoramento (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Alicerce do sistema de controle interno. Fornece a disciplina e a estrutura para ajudar uma entidade a alcançar os seus objetivos, com base nos princípios de compromisso com integridade e valores éticos, responsabilidade de supervisão da governança, estrutura organizacional com adequada delegação de autoridade e responsabilidades, compromisso com a competência e reforço e manutenção das responsabilidades individuais das pessoas. (COSO, 2013).

**Atividades de controles** – ações gerenciais estabelecidas por meio de políticas e procedimentos para responder aos riscos e alcançar os objetivos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade. (COSO, 2013).

**Avaliação de riscos** – processo desenvolvido e implementado com a finalidade de identificar e avaliar os riscos que a entidade enfrenta na busca de seus objetivos e de estimar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos eventos, como base para decidir e desenvolver ações em resposta aos riscos, incluindo aqueles relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras. (COSO, 2013).

**Ceticismo profissional** – postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

**Ciclos** – grupo de contas relacionadas a uma tarefa de processamento específica; representa uma maneira conveniente de encarar a inter-relação de saldos de contas. Normalmente, mas nem sempre, um ciclo de transação abrange todos os aspectos de uma transação, desde sua origem até o registro final nas demonstrações financeiras. Um ciclo é às vezes chamado de processo (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

**Componente** – entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações contábeis que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).

**Conta contábil** – expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma

natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo. (MCASP).

**Contas** – ver Processo de contas.

**Controles administrativos** – categoria de atividades de controle que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade. (ATTIE, 2011).

**Controles contábeis** – categoria de atividades de controle que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem: sistema de autorização e aprovação, separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódias dos valores; e controles físicos sobre estes valores. (ATTIE, 2011).

**Controles de aplicativos de TI** – controles que abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos desenvolvidos para ajudar a garantir a integridade, precisão, autorização e validade de todas as transações realizadas durante o processamento de dados. Inclui as rotinas contidas no código do programa de computador, assim como as políticas e procedimentos associados a atividades de usuários, como, por exemplo, medidas manuais para determinar um processamento preciso dos dados pelo computador. (GAO, 2001).

**Controles de detecção** – controle programado para descobrir um fato ou um resultado imprevisto (em contraste com o controle preventivo) (COSO, 1992, apud: INTOSAI, 2007).

**Controles compensatórios** – controles que podem existir para compensar uma deficiência de um controle específico e, por isso, tornar a deficiência original menos propensa a ser julgada como material. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

**Controles gerais de TI** – controles que abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos aplicados às operações informatizadas de um modo geral. São aplicados a todos os sistemas de informação – o sistema mainframe, computadores pessoais, redes e ambientes de usuários finais. O controle geral cria o ambiente no qual os sistemas de aplicativos operam. (GAO, 2001).

**Controles preventivos** – controles estabelecidos para evitar ações ou resultados não previstos (em contraste com controle de detecção) (COSO,

1992, apud: INTOSAI, 2007), atuando sobre a probabilidade de ocorrência do risco.

**Deficiência material** – deficiência, ou uma combinação de deficiências de controle interno da divulgação financeira tal que faça com que haja uma possibilidade razoável de que uma distorção material das demonstrações financeiras da entidade não seja impedida ou detectada tempestivamente. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

**Deficiência significativa** – deficiência, ou uma combinação de deficiências de controle interno da divulgação financeira que é menos grave que uma deficiência material, mas suficientemente importante para merecer atenção dos responsáveis pela supervisão da divulgação financeira da entidade auditada. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

**Distorção** – diferença entre o valor, classificação, apresentação ou divulgação de um item informado nas demonstrações financeiras e o valor, classificação, apresentação ou divulgação requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

**Estrutura de relatório financeiro aplicável** – estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações financeiras, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações financeiras ou que seja exigida por lei ou regulamento. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200)

**Fraude** – ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240). A fraude consiste na distorção de saldos de contas para gerar a percepção de que uma instituição está indo melhor do que na realidade está. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

**Irregularidade** – prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; danos ao erário decorrentes de atos de gestão ilegítimos ao antieconômicos, desfalques ou desvios de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública. (NAT, TCU, 2010).

**Materialidade específica** – valor de materialidade determinado para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações para as quais se poderia razoavelmente esperar que distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações financeiras. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

**Materialidade global** – uma porcentagem sobre um referencial selecionado como ponto de partida para determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, representando o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nessas demonstrações. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

**Materialidade para execução** – valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global), para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

**Não conformidade** – atos de omissão ou cometimento, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. (ISSAI 1250; ISA/NBC TA 250).

**Política contábil** – base(s) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações financeiras (por ex., custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável). (ATTIE, 2011).

**Procedimentos analíticos** – avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados. (ISSAI; 1520; ISA/NBC TA 520).

**Procedimentos de avaliação de riscos** – procedimentos de auditoria aplicados para a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevantes, independentemente se causada por fraude ou por erro, nas demonstrações financeiras e nas afirmações. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

**Procedimentos substantivos** – procedimentos de auditoria planejados e executados para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Incluem: a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e b) procedimentos analíticos substantivos. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

**Processo de contas** – processo de trabalho de controle externo destinado a avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão das pessoas abrangidas pelos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei 8.443/92, com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente. (IN TCU 63, 2010).

**Risco de amostragem** – complemento do nível de confiança. A fixação do

risco de amostragem em 5% equivale a amostrar com um nível de confiança de 95% (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Esse complemento, em Estatística, é conhecido como Nível de Significância.

**Risco de auditoria** – risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada [não modificada] quando as demonstrações financeiras contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

**Risco de controle** – risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

**Risco de detecção** – risco de que os procedimentos substantivos do auditor deixem de detectar um erro ou falha na gestão financeira que, individualmente ou em conjunto com outros erros/falhas, pode ser material. (TCE, 2012)

**Risco de distorção relevante** – risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante antes da auditoria. Composto, no nível das afirmações pelo risco inerente e pelo risco de controle. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

**Risco inerente** – suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

**Risco significativo** – É o risco de distorção relevante identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, requer consideração especial na auditoria. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

**Saldo (contábil)** – diferença entre o total do débito e total do crédito (IUDÍCIBUS, 2013).

**Testes de controle** – procedimento de auditoria planejado para determinar o risco de controle, consistente em testar o desenho, a implementação e a efetividade operacional dos controles internos na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

**Testes de detalhes** – ou testes comprobatórios de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) são todos os procedimentos substantivos adicionais de auditoria, que não testes de controle ou procedimentos analíticos substantivos, aplicados a itens individuais selecionados para comprovar o saldo de uma conta ou analisar uma transação. (TCE, 2012, adaptado).

**Testes substantivos** – o mesmo que procedimentos substantivos.

## **APÊNDICE**

Modelo de Ofício de Apresentação de Comissões de Auditoria ou Inspeção  
Ofício de Apresentação de Comissões de Auditoria ou Inspeção

Ofício nº ....

Local e Data

Ao(A) Senhor(a)

Nome do Titular

Unidade Jurisdicionada

Endereço da unidade jurisdicionada

Senhor (Secretário, Diretor-Presidente, etc.)

Apresento a... (Vossa Excelência, Vossa Senhoria, etc.) os servidores....., que, sob a presidência do primeiro, realizarão auditoria (ou inspeção) nas contas da(o) (nome do órgão/entidade), referente ao exercício..., no período de / / a / /, tudo em conformidade com os artigos 1º, 4º, 5º, II, 201, 206 e 207, todos da Resolução/TC-AM nº 04/2002 (Regimento Interno).

A fim de possibilitar o trabalho da Comissão, e considerando o disposto nos arts. 33 e 126 da Lei nº 2.423/1996, que possibilitam aos servidores credenciados irrestrito acesso a todos os documentos e informações necessários à realização dos trabalhos, os bons ofícios de (Vossa Excelência, Vossa Senhoria, etc.) no sentido de determinar ao Setor competente que coloque à disposição dos servidores os documentos abaixo relacionados bem como quaisquer outros documentos solicitados pela Comissão de Auditoria (ou de Inspeção), seja do exercício financeiro em análise ou de qualquer outro, necessários ao desempenho dos trabalhos:

(relacionar os documentos solicitados)

Atenciosamente,

(Titular da unidade que designa a comissão)

Cargo ou Função

Modelo de Solicitação de Documentos<sup>1</sup>

**Solicitação de Documentos**

Nº.../....

De: Comissão de Auditoria (ou Inspeção)

Local e

Data

Para: (Titular do órgão/entidade fiscalizada)

Com fundamento no artigo 33 da Lei n. 2.423/96 (Lei Orgânica do TCE/AM), solicitamos que sejam colocados à disposição desta Comissão os seguintes documentos:

a) (...)

b) (...)

c) (...)

Atenciosamente,

(Nome do servidor)

Presidente da Comissão de Auditoria (ou Inspeção)

5.3.1.3 Matriz de Planejamento (Resolução TCE 02/2017)

**MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

Programa de Auditoria NAG 1120 e 4313.1

<b>Jurisdicionado:</b>						
<b>Objetivo Geral:</b>						
Cód.	Questões de auditoria	Informações requeridas	Fonte da Informação	Procedimentos e Técnicas	Limitações	Possíveis achados
Q1						
Q2						
...						
QN						
Criado por: Em:			Revisado por: Em:			

**MATRIZ DE ACHADOS**

<b>Jurisdicionado:</b>					
<b>Objetivo Geral:</b>					
Cód.	Situação Encontrada NAG 4111.3.2	Evidência NAG 1113	Critério Legal NAG 4111.3.1	Causa NAG 4111.3.3	Efeito NAG 4111.3.4
A1					
A2					
A3					
...					
AN					
Criado por: Em:			Revisado por: Em:		

## BIBLIOGRAFIA

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC T 16.1: *Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação*. Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. NBC T 16.4: *Transações no Setor Público*. Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. NBC TA 200: *Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 230: *Documentação de Auditoria*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 240: *Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 250: *Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 260: *Comunicação com os Responsáveis pela Governança*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 315: *Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 320: *Materialidade no Planejamento e na Execução de Auditoria*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 330: *Resposta do auditor aos Riscos Avaliados*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 450: *Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 500: *Evidência de Auditoria*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 505: *Confirmações Externas*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 510: *Trabalhos iniciais – Saldos iniciais*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 520: *Procedimentos analíticos*. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. NBC TA 530: *Amostragem em Auditoria*. Brasília, 2009.

- \_\_\_\_\_. NBC TA 540: *Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas*. Brasília, 2009.
- \_\_\_\_\_. NBC TA 550: *Partes Relacionadas. Resolução*. Brasília, 2009.
- \_\_\_\_\_. NBC TA 560: *Eventos Subsequentes*. Brasília, 2009.
- \_\_\_\_\_. NBC TA 570: *Continuidade Operacional*. Brasília, 2009.
- \_\_\_\_\_. NBC TA 600: *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes*. Brasília, 2009.
- \_\_\_\_\_. NBC TA 700: *Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.
- \_\_\_\_\_. NBC TA 705: *Modificações na Opinião do Auditor Independente*. Brasília, 2009.
- \_\_\_\_\_. NBC TA 706: *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente*. Brasília, 2009.

#### INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS

(INTOSAI). ISSAI 100: *Fundamental Principles of Public Sector Auditing*. China, 2013. Disponível em: <<http://www.ISSAI.org/3-fundamental-auditing-principles/>>. Acesso em: nov. 2013.

\_\_\_\_\_. ISSAI 200: *Fundamental Principles of Financial Auditing*. China, 2013. Disponível em:

<<http://www.ISSAI.org/3-fundamental-auditing-principles/>>. Acesso em: nov. 2013.

\_\_\_\_\_. ISSAI 1510: *Initial Audit Engagements - Opening Balances*. África do Sul, 2010. Disponível em: <<http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

\_\_\_\_\_. ISSAI 1550: *Related Parties*. África do Sul, 2010. Disponível em: <<http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

\_\_\_\_\_. ISSAI 1560: *Subsequent Events*. África do Sul, 2010. Disponível em: <<http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing->

guidelines/general-auditing-guidelines.html>. Acesso em: jul. 2014.

\_\_\_\_\_. ISSAI 1570: *Going Concern*. África do Sul, 2010.  
Disponível em: <<http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

### **Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas**

Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos

### **Secretário-Geral de Controle Externo**

Stanley Scherrer de Castro Leite

### **Diretor da Diretoria de Controle Externo de Arrecadação, Subvenção e Renúncia de Receitas**

Brian Bremgartner Belleza

### **Equipe Técnica:**

Júlio Alan dos Santos Viana

Fernando da Silva Mota Junior

Antonio José Inácio de Souza