



A aplicação da ISSAI 2600 (auditoria de grupo) pelas EFS nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas

Henrique Ferreira Souza Carneiro

Auditor Federal de Controle Externo no TCU, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB) e pós-graduado em auditoria financeira pelo Instituto Sezerdello Corrêa.

RESUMO

Emitir uma opinião sobre as contas consolidadas de governo é uma das principais atribuições das Entidades Fiscalizadoras Superiores em todo o mundo. Embora a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores tenha publicado a norma ISSAI 2600 para orientar as auditorias financeiras de contas consolidadas, não há informações disponibilizadas pelas EFS a respeito dos benefícios de sua utilização. Nesse contexto, o objetivo deste estudo é identificar se a aplicação dos padrões e orientações para a realização de auditoria financeira previstos na norma permite ganhos de eficiência no controle do risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas. Para tanto, foi realizada análise temática da literatura e de conteúdo de documentos públicos, bem como a aplicação de questionário de pesquisa à 23 EFS. Os resultados permitem identificar bons resultados obtidos na utilização dos padrões e orientações estabelecidos pela ISSAI 2600, sobretudo no que se refere à escolha dos componentes do grupo auditado, ao uso de trabalho de terceiros, ao período de desenvolvimento dos trabalhos e à definição da materialidade para a auditoria. Conclui-se que o uso da norma possibilita ganhos de eficiência no controle do risco de detecção e aumento da eficácia das auditorias. O trabalho contribui para o avanço da literatura contábil sobre auditoria financeira em contas consolidadas de governo.

Palavras-chave: Auditoria Financeira; Setor Público; Contas Consolidadas de Governo; ISA 600; ISSAI 2600; Entidades de Fiscalização Superior; INTOSAI.

1. INTRODUÇÃO

Emitir uma opinião sobre as contas consolidadas de governo é uma das principais atribuições das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) em todo o mundo. No Brasil, as contas consolidadas de governo são as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República,



cuja apreciação, mediante parecer prévio, compete ao Tribunal de Contas da União (TCU), órgão auxiliar do Congresso Nacional no exercício do controle externo da Administração Pública, conforme determina o inciso I do artigo 71 da Constituição Federal de 1988.

Ao regulamentar o trabalho a ser feito para emissão do parecer prévio, o artigo 228 do Regimento Interno do TCU estabeleceu que esse deve ser conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente se as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial do Governo Federal, em 31 de dezembro, bem com sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

O objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (INTOSAI, 2013).

Porém, realizar esse trabalho nas Contas de Governo mostra-se um desafio, diante da complexidade e da quantidade de informações que estão presentes nas demonstrações financeiras do Governo Federal, que envolvem aproximadamente 20.657 unidades gestoras e inclui valores relevantes como, receitas orçamentárias no montante de R\$ 2,062 trilhões, despesas orçamentárias empenhadas de R\$ 2,584 trilhões e resultado patrimonial negativo de R\$ 149,3 bilhões (dados do BGU 2018).

Com o objetivo o objetivo de orientar as auditorias de contas consolidadas, a Intosai aprovou em 2010, no seu 20º Congresso, em Johannesburgo, a adoção da *International Standard on Auditing ISA 600*, emitida pelo *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* da *International Federation of Accountants (Ifac)*, intitulando-a como ISSAI 2600 - Auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes. Doravante, para simplificação, referida apenas como ISSAI 2600.

O TCU tem usado, desde 2016¹, a ISSAI 2600 para realizar o trabalho de auditoria financeira nas Demonstrações Consolidadas do Governo Federal, como forma controlar o risco de detecção e, por conseguinte, o risco de auditoria. Porém, não foram feitas avaliações a respeito do ganho de eficiência obtido na aplicação de tal norma e existem poucas informações disponíveis sobre a eficácia dos padrões e orientações propostos, bem como informações sobre em que medida ela é capaz de auxiliar o auditor a controlar o risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas.

1 O Manual de Auditoria Financeira do TCU, baseado nas normas internacionais de auditoria da Intosai (ISSAI), aprovado pela Portaria-Segecex 23/2016, é o marco normativo para a condução dos trabalhos de auditoria dessa natureza. O Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário instituiu um plano de ação para o fortalecimento da auditoria financeira no Tribunal e para aperfeiçoamento do trabalho realizado na auditoria das demonstrações financeiras que compõe a prestação de contas do Presidente da República.



O presente trabalho apresenta os resultados de pesquisa exploratória com 23 EFS (dessas, 21 participaram da pesquisa do programa internacional PEFA - *Public Expenditure and Financial Accountability*, patrocinado pelo Banco Mundial e realizada em 2009), e procura responder como as entidades realizam auditorias em demonstrações financeiras consolidadas e como a aplicação da ISSAI 2600 pode ajudar o auditor a controlar o risco de detecção nessas auditorias.

2. AUDITORIA FINANCEIRA EM CONTAS DE GOVERNO

A ISSAI 2600 trata de considerações especiais que devem ser observadas por auditores financeiros de demonstrações financeiras consolidadas (de um grupo), que envolve diversos componentes.

No setor público, é comum que as demonstrações financeiras publicadas se refiram a entidades que são compostas por diversos níveis hierárquicos, como ministérios, secretarias, diretorias e outras unidades, de acordo com a estrutura administrativa de cada país. Assim, a prestação de contas do Governo como um todo representa a consolidação das demonstrações financeiras de diversas entidades.

O Manual de Auditoria Financeira do TCU (MAF) explica que, nesses casos, há 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, a depender de sua relevância para as necessidades de informação dos usuários e para o cumprimento das obrigações de *accountability* do setor público (MAF, item 394).

Por sua vez, o grupo para o qual as demonstrações financeiras são divulgadas pode ser organizado em diversos componentes, que consistem em uma entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações financeiras que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras do grupo (ISSAI 2600, item 9, a).

Dependendo do nível de evidenciação, componentes podem ser órgãos, ministérios, secretarias, entidades, agências, empresas, fundos, unidades gestoras, ente subnacional, consórcio (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. (MAF, item 396).

A norma internacional prevê que, em se tratando de auditoria de demonstrações financeiras consolidadas, como é o caso do Balanço Geral da União, que representa a consolidação das demonstrações financeiras do Governo Federal do Brasil, esse grupo poderá ser desmembrado em componentes significativos e não significativos, a fim de determinar o escopo e o tipo de trabalho de auditoria a ser executado em cada componente.



Ao realizar o trabalho, os auditores encarregados de examinar as demonstrações financeiras de um 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 do grupo ou de todo o governo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ISSAI 2600, item 8, b, ii).

- O Manual de Auditoria Financeira (2016) estabelece que, no âmbito do TCU, a ISSAI 2600 é aplicável nas situações em que:
- 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;
- 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;
- 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;
- outros arranjos em que são envolvidos outros auditores na realização de procedimentos em componentes.

A tabela a seguir apresenta a aplicação de cada conceito previsto na norma de auditoria aos trabalhos realizados pelo TCU nas Contas Consolidadas de Governo:

Tabela 1: Correlação entre os conceitos da ISSAI 1600 e a auditoria do BGU

Conceitos	Aplicação na auditoria do BGU
Componente: entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações financeiras que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras do grupo.	Órgãos superiores do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) ou atividade relevante.
Auditor do componente: auditor que, por solicitação da equipe de auditoria encarregada do trabalho do grupo, executa trabalho sobre informações financeiras relacionadas a um componente para a auditoria do grupo.	Auditores responsáveis pela auditoria financeira do componente
Administração de componente: administração responsável por elaborar as informações financeiras de um componente.	Responsável pelo órgão ou entidade
Grupo: todos os componentes cujas informações financeiras são incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo sempre tem mais de um componente.	Balanço Geral da União



Conceitos	Aplicação na auditoria do BGU
Auditor do grupo: sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria de grupo, pela sua execução e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras emitido em nome da firma.	Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU
Administração do grupo: administração responsável por elaborar e apresentar as demonstrações financeiras do grupo.	Secretaria do Tesouro Nacional
Componente significativo: componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo (i) que possui relevância financeira individual para o grupo ou (ii) que, em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo.	(i) Órgãos do SIAFI materialmente relevantes (ii) Órgãos que apresentam risco de distorção.

Fonte: TCU, Auditoria Financeira no Balanço Geral da União, 2016

A adoção da ISSAI 2600 visa possibilitar ganhos de eficiência nas auditorias financeiras de demonstrações consolidadas, ao estabelecer o escopo e a extensão de cada trabalho a ser desenvolvido em cada componente do grupo de acordo com a sua relevância para o todo, sendo que em alguns casos a norma considera suficiente a realização de procedimentos de auditoria menos complexos. O tipo de trabalho a ser executado em cada componente que pertence a uma demonstração consolidada (grupo) pode assumir uma das seguintes naturezas, a depender se ele é ou não um componente significativo:

- auditoria ou revisão das informações financeiras;
- auditoria em contas contábeis, classes de transações ou divulgações específicas;
- procedimentos de auditoria específicos; ou
- procedimentos analíticos em nível de grupo.

3. RISCO DE AUDITORIA E RISCO DETECÇÃO NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Risco de auditoria em uma auditoria de demonstrações financeiras é o risco de que o auditor expresse uma conclusão inadequada, quando as informações do objeto contiverem distorções relevantes (ISSAI 200, 50), por exemplo, o risco de expressar uma opinião não modificada (“limpa”), quando as demonstrações financeiras (informação do objeto) contêm distorções relevantes, enquanto o risco de detecção é o risco de que os procedimentos de auditoria realizados pelo auditor, para manter o risco de auditoria no nível aceitável, não detectem distorções que possam ser relevantes, individualmente ou em conjunto (ISSAI 2200, equivalente à ISA/NBCTA 200).



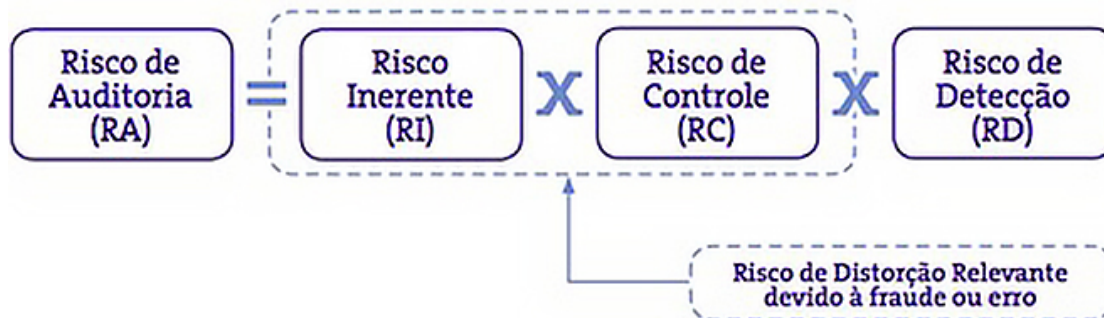
O auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias da auditoria, de modo a obter segurança razoável para expressar uma opinião de forma positiva (ISSAI 200, 49). Entretanto, “os únicos riscos que o auditor controla em uma auditoria são o risco de detecção e, por meio dele, o risco de auditoria” (STUART, 2014, p. 51), porém o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorções não se restringe a esses dois riscos, abrange ainda os riscos de que a gestão aceita, de forma consciente ou não, e que podem dar causa a distorções, por fraude ou erro, o chamado risco de distorção relevante.

Avaliar esses riscos, portanto, é uma das etapas mais importantes da auditoria financeira. Essa abordagem é vital, como explica Boynton, Johnson e Kell (2002, pg. 181). É o desafio último da auditoria, uma vez que os auditores não podem examinar todas as possíveis evidências referentes a todas as afirmações e saldos de contas ou classes de transações.

O risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante das demonstrações financeiras e do risco de que o auditor não detecte tais distorções. Na auditoria de grupo, isso inclui o risco de que o auditor do componente possa não detectar uma distorção nas informações contábeis do componente que possa causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, e o risco de que a equipe encarregada do trabalho do grupo não detecte esta distorção (ISSAI 2600, 6).

Para lidar com o risco de auditoria, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2007) propõe um modelo de risco para guiar os processos de decisão do auditor no gerenciamento do risco de emitir um relatório de auditoria inadequado. Usando o modelo proposto, o Manual de Auditoria Financeira do TCU (2016) traz os seguintes componentes do risco de auditoria:

Figura 1: Componentes do Risco de Auditoria.



Fonte: TCU, Manual de Auditoria Financeira, 2016

O modelo de risco de auditoria orienta auditores na coleta de evidências, para que eles possam atingir o desejado grau de segurança razoável para emitir um relatório de auditoria que não seja inadequado.



O risco de distorção relevante (RDR) é o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante antes da auditoria, isto é, a parcela do risco que pertence à administração e que não pode ser controlada pelo auditor. Esse risco, no modelo ilustrado na Figura 1, é composto pelos seguintes riscos:

- Risco inerente (RI) é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, apresentar uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles associados.
- 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 2200).

Dado que os RDR existem independente da realização da auditoria e que são riscos da entidade auditada, cabe ao auditor estabelecer procedimentos de auditoria para manter o risco de detecção (RD) em um nível aceitável. Esse risco é definido como o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria (RA) a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções (MAF, item 241).

Adicionalmente, a ISSAI 2600 estabelece que em uma auditoria de grupo, o RD inclui o risco de que o auditor do componente não detecte uma distorção nas informações financeiras do componente que poderia causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo e o risco de que a equipe encarregada do trabalho do grupo não detecte esta distorção.

Assim, ao realizar uma auditoria de grupos, a equipe deve realizar uma avaliação de riscos baseada em procedimentos de auditoria para a obtenção de informações necessárias para essa finalidade e nas evidências obtidas ao longo de toda a auditoria. Conforme preceitua a norma, a avaliação dos riscos é antes uma questão de julgamento profissional que uma questão passível de mensuração precisa (ISSAI 2200, A34).

A ISSAI 2600 aborda os assuntos que a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar ao determinar a natureza, época e extensão de seu envolvimento nos procedimentos de avaliação de riscos e nos procedimentos adicionais de auditoria executados pelos auditores de componentes nas informações contábeis dos componentes. O propósito deste envolvimento é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

Considerando o objetivo do auditor em uma auditoria de demonstrações financeiras, o controle do risco de detecção é um aspecto crítico no trabalho e, para que a utilização da ISSAI 2600 seja capaz de apoiar o auditor de grupo nesse propósito, alguns procedimentos obrigatórios nela previstos precisam ser seguidos com devido zelo.



4. ADOÇÃO DA ISSAI 2600 PELAS EFS

Segundo a Nota Prática à ISSAI 2600, publicada pela Intosai, a norma deveria ser efetivamente utilizada para auditorias das demonstrações financeiras de grupo com períodos iniciados em ou após 15 de dezembro de 2009.

Porém, a análise dos dados coletados mediante questionário de pesquisa e informações públicas disponíveis permitiu constatar que, do total de 23 EFS pesquisadas, apenas 7 aplicam a norma, conforme ilustrado na tabela a seguir.

Tabela 2: Relação de países que utilizam a ISSAI 2600

País	Entidade Fiscalizadora Superior
Austrália	Australian National Audit Office
Bélgica	Belgian Court of Audit
Brasil	Tribunal de Contas da União
Estônia	Estonian National Audit Office
Letônia	State Audit Office of the Republic of Latvia
Nova Zelândia	Office of the Controller and Auditor General
União Europeia	<i>European Court of Auditors</i>

Fonte: respostas ao questionário de pesquisa com 23 EFS

A seguir, apresenta-se as principais características e resultados obtidos pelas EFS que aplicam a ISSAI 2600, de forma a reduzir o risco de detecção nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas.

4.1 SELEÇÃO DOS COMPONENTES DO GRUPO

A pesquisa buscou identificar os critérios quantitativos utilizados pelas EFS para escolha de componentes significativos, que compõe o grupo a ser auditado, do ponto de vista de sua relevância financeira individual para o grupo.

Tendo em vista que a classificação dos componentes em significativo ou não significativo determina o escopo e a extensão dos trabalhos de auditoria em cada componente, essa classificação é um dos aspectos centrais da aplicação da ISSAI 2600.

Ao classificar os componentes como significativos ou não, as EFS precisam estabelecer um percentual de corte que considere sua capacidade operacional de realizar as auditorias e os demais trabalhos em componentes, de forma que o risco de auditoria aceitável fique dentro



dos limites estabelecidos pela entidade, equilibrando a cobertura global do trabalho com os recursos humanos à sua disposição.

Uma vez que, nos termos da norma, para um componente que é significativo devido à sua relevância financeira individual para o grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo, ou o auditor do componente sob sua responsabilidade, deve realizar a auditoria nas informações contábeis do componente usando a materialidade do componente (ISSAI 2600, item 26), a quantidade de componentes significativos do grupo irá definir o tamanho das equipes envolvidas em todo o trabalho a ser realizado no grupo e em seus componentes.

O número de componentes do grupo por si só não deve ser visto como o único critério para a definição do escopo e da quantidade de trabalho a ser realizado em cada EFS nas auditorias de grupo, pois essa definição também depende de como o país organiza seus órgãos e entidades de forma administrativa. Por exemplo, no BGU, embora existam ao todo 20.657 unidades gestoras que executam transações financeiras e orçamentárias que compõe as demonstrações consolidadas do Governo Federal, para fins de organização administrativa e apresentação de informações consolidadas foram definidos apenas 41 componentes, os Órgãos Superiores no Siafi, que consolidam as informações de todas aquelas 20.657 unidades gestoras para formar o grupo.

Tendo em vista que o tipo de trabalho que deverá ser desenvolvido nos componentes classificados como significativos é de assegurar razoável, a quantidade de tais componentes irá definir também a quantidade de opiniões de auditoria que serão emitidas pela EFS ou por outros auditores de componentes.

Assim, para fins de comparação, a pesquisa realizada identificou o número de componentes, significativos e não significativos, em cada EFS que utiliza a ISSAI 2600.

Tabela 3: Quantidade de componentes significativos e não significativos nas auditorias de grupo das EFS

País	Componentes Significativos	Componentes não significativos
Austrália	8	172
Bélgica	Informação não disponível	Informação não disponível
Brasil	3	38
Estônia	45	252
Letônia	22	127
Nova Zelândia	54	101
União Europeia	21	31

Fonte: respostas ao questionário de pesquisa com 23 EFS



As respostas à pesquisa revelam que os países que utilizam a ISSAI 2600 consideram como componentes significativos aqueles cujo total das informações representem uma parcela substancial do grupo consolidado, de forma que permita a equipe de auditoria ter um nível de segurança adequado em relação às expectativas tanto de confiabilidade quanto de relevância por parte dos usuários.

Cabe destacar o alto nível de asseguração fornecido pelas auditorias realizadas pela EFS da Estônia, ao estabelecer como componentes significativos aqueles cujas despesas orçamentárias representam acima de 1% do total. Esse alto nível de segurança que, por consequência, reduz o risco de auditoria, deve ser um alvo a ser perseguido por outras EFS que desejam utilizar a metodologia de auditoria de grupos como forma de controlar o risco de detecção de distorções nas demonstrações financeiras. A título de exemplo, ao estabelecer como componentes significativos aqueles que tenham despesas orçamentárias e ativos totais superiores a 6% das demonstrações consolidadas, a EFS do Brasil desconsidera componentes que, apesar de não ter uma execução financeira tão representativa, são significativos, de acordo com a ISSAI 200/184, se considerados os critérios de sensibilidade pública para as políticas públicas nacionais ou por poderem incluir riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, como o Ministério da Educação (5% da despesa do BGU em 2017), Ministério da Saúde (4,3% da despesa do BGU em 2017) e Ministério da Defesa (3,2% da despesa do BGU em 2017).

A pesquisa destaca ainda o baixo número de componentes significativos nas auditorias financeiras de demonstrações consolidadas realizadas no Brasil (apenas 3 componentes) em relação aos componentes auditados em outras EFS que também utilizam a ISSAI 2600, como Estônia (45) e União Europeia (21) e Nova Zelândia (54). O baixo número, além de não contribuir para a diminuição do risco de auditoria nas demonstrações financeiras, por meio de adequado controle do risco de detecção, revela baixa capacidade da EFS brasileira para emitir opiniões de auditoria financeira.

Interessante notar também o caso da Nova Zelândia. Conforme relatado, a EFS procura obter um alto nível de cobertura das demonstrações financeiras consolidadas do Governo ao selecionar os componentes significativos. A abordagem utilizada atualmente oferece cobertura de mais de 92% em toda a receita, 98% das despesas, 98% dos ativos e 99% dos saldos passivos. O risco de auditoria também é minimizado pelo nível de materialidade estabelecido para o nível de componente, estreitamente alinhada com a materialidade definida para o grupo. A EFS também adota como princípio geral a prerrogativa de usar a sua discricionariedade para considerar uma demonstração como relevante em decorrência de sua natureza.

Por fim, interessante observar o exemplo da Letônia, cujos componentes em vez de serem órgãos ou entidades, são definidos com base nas demonstrações financeiras individuais que compõe as demonstrações consolidadas. Nesse caso específico, maior atenção é dada para as demonstrações consideradas mais relevantes, por exemplo, a demonstração de receita de impostos e tributos e a demonstração do saldo financeiro do estado. Além dessas demonstrações consideradas relevantes, são selecionados também componentes



significativos entre as instituições do governo central e de governos locais. Ademais, a EFS utiliza uma boa prática denominada “princípio da rotação de ênfase”, cuja aplicação implica que o escopo da auditoria atual deverá incluir também instituições consideradas não relevantes financeiramente, a fim de garantir que os procedimentos de auditoria sejam executados em cada componente não significativo pelo menos de cinco em cinco anos.

4.2 USO DO TRABALHO DE TERCEIROS NAS AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS

A norma de auditoria estabelece que o sócio encarregado do trabalho do grupo é responsável pela direção, supervisão, execução e desempenho do trabalho de auditoria do grupo, em conformidade com as normas técnicas e profissionais, assim como exigências legais e regulamentares aplicáveis, e se o relatório de auditoria emitido é ou não apropriado nas circunstâncias (ISSAI 2600, item 11).

Assim, o auditor responsável pela auditoria do grupo deve determinar, quando o trabalho de outro auditor é usado, como esse trabalho irá afetar a auditoria. Como resultado, caso o relatório de auditoria do grupo tenha que se referir aos trabalhos feitos pelos auditores de componentes, por exigência de lei ou regulamento, isso não diminui a sua responsabilidade pela opinião de auditoria das demonstrações consolidadas. (ISSAI 2600, item 11).

Essa exigência faz com que o responsável pela auditoria das demonstrações consolidadas deva controlar os riscos associados aos trabalhos que serão conduzidos nos componentes que possam ter impacto relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive avaliando a capacidade das equipes de auditoria de componentes para realizarem o trabalho e sobre a adequação e suficiência das evidências de auditoria por elas obtidas em relação àqueles riscos.

Dentre as responsabilidades que recaem sobre o auditor de grupo, caso não seja ele também o responsável por realizar os trabalhos nos componentes, está a de obter entendimento sobre se o auditor do componente entende e cumprirá as exigências éticas que são relevantes para a auditoria de grupo e, em particular, se é independente (ISSAI 2600, item 19, a).

Sendo assim, se o responsável pela auditoria do grupo utilizar trabalhos de terceiros como parte da sua auditoria das demonstrações consolidadas, o auditor de grupo deve estar suficientemente satisfeito de esses terceiros cumprem os mesmos requisitos éticos e profissionais do responsável pela opinião do grupo, pois sobre esse recai toda a responsabilidade por tal opinião, mesmo que utilize trabalhos realizados por outros.

Ao tratar da utilização do trabalho de auditoria interna, a ISSAI 2610 estabelece que os auditores independentes poderão, em algumas circunstâncias, utilizar o trabalho da auditoria interna, inclusive auditorias ou revisões de informações financeiras de componentes que não sejam significativos para o grupo (ISSAI 2610, item A16).

No que se refere a utilização do trabalho de terceiros em subsídio às auditorias financeiras de grupo, a pesquisa realizada apontou que grande parte das EFS que adotaram a ISSAI



2600 utiliza esses trabalhos, sejam eles de auditores internos ou de auditores independentes contratados para realizar trabalhos em componentes.

No caso da Letônia, por exemplo, grande parte do trabalho é realizada pelos auditores certificados. Porém, conforme relatado pela entidade, existem situações em que não se pode utilizar integralmente o trabalho dos auditores independentes certificados, pois a abordagem de auditoria escolhida por esses não corresponde necessariamente aos riscos identificados pela equipe de auditoria do grupo, situação que pode ser comum quando os auditores de componentes são independentes e a sua contratação não prevê a sua interação com o auditor do grupo. Nesse caso, os auditores da EFS precisam realizar procedimentos de auditoria adicionais por conta própria. Cabe ressaltar o uso apropriado, de acordo com a norma de auditoria, dos trabalhos dos auditores internos, inclusive para a assistência direta da equipe de auditoria.

Pelos resultados apresentados, observa-se que a utilização de trabalhos de terceiros é importante para que as EFS atinjam o escopo pretendido nas auditorias de contas consolidadas de governo, de forma a reduzir o risco de auditoria nas demonstrações auditadas, desde que tenham condições de controlar, mediante determinação do tipo de trabalho a ser executado nos componentes, o risco de detecção relacionado aos riscos significativos de distorção relevante eventualmente presentes nas demonstrações financeiras de componentes, que possam ter impacto relevante nas demonstrações financeiras do grupo.

No Brasil, embora haja a previsão da utilização do trabalho do controle interno nas auditorias financeiras do TCU, o estágio atual da não utilização de trabalhos de terceiros também está associada à baixa capacidade da Corte de Contas para emitir opiniões sobre as demonstrações de um maior número de componentes significativos que poderiam ser significativos, devido à necessidade de equilibrar a quantidade de auditorias nestes componentes com a capacidade operacional e os recursos humanos à sua disposição.

Destaque-se que, conforme a ISSAI 2610, o uso do trabalho de auditores internos, no que diz respeito à realização de auditorias ou revisões para fins de emissão de opinião de auditoria de grupo, como é o caso do BGU, pode ocorrer apenas em componentes classificados como não significativos.

Assim, a disposição do Acórdão 3.608/2014–TCU – Plenário e da Lei 8.443/1992, que preveem a realização de auditorias financeiras pelos órgãos de controle interno nos órgãos e entidades para fins de certificação das contas, o que inclui ministérios do Governo Federal, esses trabalhos, de acordo com a ISSAI 2610/A16, a rigor, só poderiam ser usados para fins de emissão da opinião sobre as demonstrações consolidadas de governo, isto é, o grupo BGU, se tais órgãos e entidades forem considerados componentes não significativos para o grupo. Não obstante, há ainda que se considerar a esse respeito, as disposições do ordenamento jurídico pátrio, o que foge ao escopo deste trabalho.

Assim, ainda há espaço para o TCU aprofundar estudos quanto à possibilidade da utilização do trabalho de terceiros nas auditorias de contas consolidadas de governo, considerando as limitações técnicas e operacionais dos órgãos de controle interno e as experiências e práticas das demais EFS apresentadas, de forma a aumentar a eficiência do trabalho de grupo, sem



perda da sua eficácia, nas auditorias de. Em outras palavras, de modo a diminuir o risco da auditoria do grupo, mantendo um controle efetivo do risco detecção em componentes, para evitar que as demonstrações do grupo venham a conter distorções relevantes oriundas de componentes cujos trabalhos tenham sido realizados por terceiros.

Cabe ainda mencionar a experiência da EFS da Estônia, que relatou dificuldades na utilização do trabalho de auditores contratados, uma vez que esses nem sempre estão preparados para levar em conta as especificidades do setor público. Assim, a EFS que pretenda fazer o uso desse tipo de trabalho como parte da auditoria de demonstrações consolidadas, precisa também atentar para essa limitação que não é incomum, dadas as complexidades que geralmente apresentam a estrutura de relatório financeiro aplicável ao setor público, como regras contábeis-orçamentárias e leis e regulamentos específicos.

4.3 PERÍODO DE REALIZAÇÃO DAS AUDITORIAS FINANCEIRAS

O risco de auditoria é minimizado quando a equipe de auditoria reserva tempo suficiente para que o trabalho seja realizado na profundidade e extensão requeridas. Boynton, Johnson e Kell (2002) afirmam que ao planejar a auditoria, o auditor deve considerar a natureza, extensão e época de realização dos trabalhos a serem realizados e deve preparar, por escrito, um programa para cada auditoria.

Segundo o Manual de Auditoria Financeira do TCU, trabalhos de asseguaração são periódicos (em regra, anuais) e abrangentes, por ter como objeto todo o conjunto de transações, saldos e divulgações do período auditado. A grande quantidade de elementos a serem auditados e os prazos preestabelecidos exigem uma abordagem de auditoria tão eficiente e eficaz quanto possível, de tal modo que em um curto período seja possível testar tantos elementos quantos necessários para se obter o nível de segurança requerido (MAF, item 57).

Apesar de que alguns procedimentos de auditoria só possam ser executados no final do período ou após, por exemplo, confrontar as informações das demonstrações financeiras com os saldos dos registros contábeis originários, auditorias que se iniciam após o encerramento do período auditado apresentam um maior risco de apresentarem distorções nas informações.

Embora a duração da auditoria financeira dependa de diversos fatores em cada EFS, como o período de exercício financeiro da entidade, a quantidade de componentes do grupo, a extensão do escopo da auditoria entre outros, a pesquisa buscou identificar o período de realização das auditorias financeiras em relação ao período do exercício financeiro, nos países que utilizam a ISSAI 2600, para fins comparativos.

O resultado da pesquisa permitiu observar que, em relação ao período de desenvolvimento dos trabalhos de auditoria financeira, embora não haja um procedimento comum entre as EFS, parte delas inicia o trabalho por volta de setembro ou outubro do ano a ser auditado, como é o caso das entidades da Austrália, Brasil, e da União Europeia.



O MAF (TCU, 2016) orienta que o auditor pode executar testes de controle ou procedimentos substantivos em uma determinada data ou período, no intermédio ou no final do período. O manual dispõe que 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 administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para resolvê-los.

Entidades com boas práticas de auditoria iniciam seus procedimentos antes do término do exercício financeiro auditado, de forma a permitir que as distorções identificadas sejam corrigidas previamente às demonstrações financeiras serem elaboradas e divulgadas.

4.4 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE DO GRUPO E DOS COMPONENTES

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações financeiras e na formação da opinião no relatório do auditor independente (ISSAI 2320, item A42).

A determinação da materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção que ele tem das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações financeiras (ISSAI 2320, item 4).

Nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas, ao estabelecer a estratégia global da auditoria, a equipe responsável pela auditoria do grupo irá determinar a materialidade para as demonstrações como um todo e a materialidade para os componentes que serão auditados. Nesse caso, a materialidade para os componentes deve ser inferior à materialidade para o grupo, de forma a minimizar a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas excedam a materialidade do grupo.

Embora a norma de auditoria não estabeleça percentuais ou critérios específicos para a definição da materialidade do grupo e dos seus componentes e, levando em consideração que a sua definição é uma questão de julgamento profissional, a definição da materialidade é feita pelas EFS levando em consideração as circunstâncias específicas da auditoria, como a necessidade dos usuários das demonstrações financeiras, a magnitude e a natureza das distorções, a tolerância ao risco entre outras.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), para um julgamento profissional a respeito da relevância para as demonstrações, o auditor utiliza seu entendimento do que significa natureza e magnitude de distorções que influenciariam as decisões dos usuários. Além disso, destacam que a relevância é um elemento chave da auditoria, porque orienta o auditor em várias decisões subsequentes sobre o que é importante na formação de opinião sobre as demonstrações.

A ISSAI 2320 menciona que a determinação da materialidade em uma auditoria financeira no setor público é influenciada por lei, regulamentação ou outra autoridade e pelas necessidades de legisladores e do público em relação a programas governamentais. Exemplificando, a



norma dispõe que, para entidades do setor público, despesas ou receitas brutas podem ser referenciais mais adequados para a determinação da materialidade. Se a entidade possui custódia de grande quantidade de ativos, o referencial pode mudar para ativos totais, passivos totais, patrimônio líquido ou classes de ativos.

O TCU estabeleceu (MAF, 2016) parâmetros para orientar a determinação da materialidade na realização das auditorias financeiras, que variam de 0,50% a 5%, dependendo da classe da conta contábil utilizada como referencial quantitativo (receita, despesa, resultado, patrimônio e ativo).

Observa-se, portanto, que o referencial e o percentual para determinação da materialidade devem ser estipulados em cada auditoria, levando-se em consideração as suas peculiaridades. No mesmo sentido, nas auditorias de grupo, a definição da materialidade deve levar em conta as características desse tipo de trabalho.

Assim, a pesquisa realizada buscou identificar os critérios utilizados pelas EFS na realização de auditorias de grupo, cujas respostas estão consolidadas na tabela a seguir.

Tabela 4: Critérios para definição da materialidade em auditoria de grupos

País	Critério para definição da materialidade
Austrália	A materialidade global do grupo e a dos componentes são definidas com base no julgamento profissional da equipe da EFS.
Bélgica	Informação não disponível
Brasil	A materialidade definida para o grupo e para os componentes é de 1% do total das despesas orçamentárias (empenhadas), para as informações de natureza orçamentaria, e de 1% do total do ativo, para as informações de natureza patrimonial. Classes específicas, como a dívida pública, poderão ter materialidades específicas.
Estônia	A materialidade definida para o grupo é de 1% do total das despesas orçamentárias. Em componentes como Empresas Públicas e Fundações, que são auditadas por auditores privados, a materialidade é definida de acordo com o julgamento profissional dos auditores privados.
Letônia	A materialidade global é fixada em 0,5% da despesa, levando em conta o valor da despesa na demonstração financeira consolidada do exercício anterior. Para garantir a conformidade com os requisitos das Normas Internacionais de Auditoria, que estabelecem que a materialidade do componente deve estar abaixo do nível geral de materialidade das demonstrações financeiras do grupo, a materialidade dos componentes é determinada abaixo da materialidade das demonstrações financeiras consolidadas, variando de 0,5% a 5% da despesa anual total do orçamento aprovado da demonstração do componente, ou em alguns casos, do total do ativo.
Nova Zelândia	A materialidade global é definida com base em um percentual da despesa. Esse montante é alocado aos componentes com base no princípio " <i>Maximum Aggregate Component Materiality - MACM</i> ". De acordo com esse princípio, a materialidade alocada a cada componente é baseada num percentual de suas despesas mais o montante alocado ao componente, não excedendo o total da materialidade do grupo multiplicada por um fator para o número de componentes significativos do grupo.



País	Critério para definição da materialidade
União Europeia	A materialidade (de planejamento) definida para o grupo é 2% do total do passivo. A materialidade de execução é determinada para cada item do balanço patrimonial com base em sua natureza, frequência e impacto de distorções anteriores e expectativas de distorções no período atual. A materialidade dos componentes é definida com base em julgamento profissional do auditor, sempre sendo inferior à materialidade do grupo como um todo.

Fonte: respostas ao questionário de pesquisa com 23 EFS

Observa-se que as EFS que adotam a ISSAI 2600 estabelecem percentuais de materialidade para a auditoria do grupo com base em classes das demonstrações financeiras, como despesa, ativo e passivo.

No caso dos componentes, as EFS seguem o disposto na norma de auditoria que estabelece que a sua materialidade deve ser inferior à materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo, de forma a reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que a soma das distorções, não corrigidas e não detectadas, nas demonstrações financeiras do grupo, exceda a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo (ISSAI 2600, item 21, c).

O estudo permitiu observar ainda que o referencial mais comum utilizado pelas EFS para o estabelecimento da materialidade é a despesa total, geralmente estipulado entre 0,5% e 2%, corroborando os referenciais adotados pelo TCU, recomendados em seu Manual de Auditoria Financeira.

5. MELHORES RESULTADOS OBTIDOS PELAS EFS QUE APLICAM A ISSAI 1600

As EFS que participaram da pesquisa e que aplicam a ISSAI 2600 relataram suas experiências e resultados obtidos com a aplicação da referida norma às auditorias financeiras de demonstrações consolidadas de governo. A seguir, apresenta-se uma síntese da experiência relatada pela Estônia e pela União Europeia.

5.1 O EXEMPLO DA ESTÔNIA

Tendo em vista a limitação de recursos humanos e tecnológicos disponíveis no *National Audit Office* (NAO), desde 2004 o trabalho da auditoria financeira era dividido com os auditores internos. Nesse caso, os auditores internos eram responsáveis por auditar as demonstrações financeiras dos ministérios e o NAO responsável por auditar as demonstrações do Estado.

Porém, ao longo dos anos, a EFS identificou diversas críticas à forma como o trabalho de auditoria financeira era feito, principalmente:



- o fato de que os auditores internos exerciam função de auditoria externa, em conflito com a prática de auditoria internacional, o que levantou questões sobre a independência das opiniões emitidas nas demonstrações financeiras dos ministérios;
- a ineficiência das auditorias, visto que o NAO e os auditores internos acabavam duplicando a realização de trabalhos.

Diante dessas constatações, o NAO entendeu que, embora a cooperação com a auditoria interna fosse recomendável, as tarefas dos auditores financeiros da EFS não poderiam ser delegadas à auditoria interna.

Assim, em 2010 a entidade iniciou diversas mudanças importantes para aperfeiçoar os trabalhos de auditoria financeira, a saber:

- a tarefa de auditar demonstrações financeiras dos ministérios foi retirada da auditoria interna e atribuída ao NAO;
- a EFS estabeleceu o mandato claro para que o NAO atuasse como auditor de grupo, conforme a ISSAI 2600;
- o NAO passou a ser obrigado a seguir os padrões profissionais das ISSAI, na medida do que for aplicável;
- tanto os auditores contratados, quanto os auditores do NAO devem possuir uma certificação que permita realizar auditorias em entidades do setor público;
- as auditorias financeiras realizadas no NAO estão sujeitas ao controle de qualidade realizado pela Associação de Auditores;
- o departamento de auditoria financeira do NAO deveria estar pronto para cumprir a tarefa até setembro de 2012.

5.2 O EXEMPLO DA UNIÃO EUROPEIA

A *European Court of Auditors*, entidade fiscalizadora superior da União Europeia, é responsável por examinar as contas de todas as receitas e despesas da União e de todos os órgãos, organismos e agências criados por ela, segundo o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

O Manual de Auditoria Financeira e Conformidade, publicado pela Corte em 2012, estabeleceu o uso da ISSAI 2600 juntamente com outras normas de auditoria relevantes.

A EFS relatou que ao aplicar a ISSAI 2600 e usar o trabalho dos auditores de componentes, a Corte conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação às informações financeiras dos componentes e ao processo de consolidação para expressar uma opinião sobre



se as demonstrações financeiras do grupo são preparadas, em todos os aspectos relevantes em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Com isso, foi possível melhorar a eficiência e a oportunidade da auditoria.

Diante da complexidade e extensão do escopo das contas consolidadas, a EFS faz amplo uso do trabalho de terceiros durante o planejamento e execução da auditoria.

No planejamento, os relatórios de terceiros fornecem informações que alertam o auditor sobre possíveis deficiências em sistemas de controle ou de um histórico de erros graves que tenham surgido no campo da auditoria. Durante a execução, o trabalho de outros auditores pode ser usado para fornecer uma parte das evidências, consideradas necessárias para alcançar os objetivos da auditoria, reduzindo assim a quantidade de trabalho realizado pelo Tribunal. O princípio primordial adotado pela EFS é que, se pretender confiar no trabalho de outros auditores, o auditor deve assegurar que tal trabalho forneça informações suficientes, apropriadas e com custo-benefício aceitável para os propósitos da auditoria.

Porém, de acordo com os requisitos estabelecidos pelas normas de auditoria, todos os critérios e requisitos para utilização de trabalhos de terceiros são amplamente regulamentados por meio do Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade, publicado pela Corte de Contas, estabelecendo um bom exemplo para as EFS que pretendam fazer uso desse tipo de trabalho.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo que deu origem a este artigo teve como objetivo avaliar se a aplicação dos padrões e orientações para realização de auditoria financeira previstos na ISSAI 2600 permite ganhos de controle do risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas, usando como referência as EFS entrevistadas.

Embora a norma tenha aplicabilidade para auditorias das demonstrações financeiras consolidadas com períodos iniciados em ou após 15 de dezembro de 2009, identificou-se que das 23 EFS pesquisadas, apenas a Austrália, Bélgica, Brasil, Estônia, Letônia e Nova Zelândia utilizam a ISSAI 2600 em auditorias financeiras de contas de governo.

Quanto à escolha dos componentes do grupo auditado, o estudo revelou que os países que utilizam a ISSAI 2600 consideram como componentes significativos aqueles cujo total das informações representem uma parcela substancial da demonstração consolidada. Como exemplo, identificou-se países que consideram como significativos o conjunto de componentes que representem pelo menos 80% das demonstrações consolidadas ou aqueles componentes que tenham despesas acima de 1% do total consolidado. Comparando-se com a prática que o atual estágio de implementação da norma no TCU permite, observou-se um baixo número de entidades classificadas como componentes significativos, refletindo uma abrangência de auditoria aquém dos padrões usados pelas demais EFS.

Em relação ao uso de trabalho de terceiros nas auditorias de demonstrações consolidadas, a pesquisa apontou que grande parte das EFS que adotaram a ISSAI 2600 utiliza trabalhos



de auditores internos ou de auditores independentes contratados para realizar trabalhos nos componentes. Porém, comparando com a prática adotada no cenário nacional, observou-se que atualmente o TCU não recorre a trabalhos de terceiros para a auditoria das demonstrações consolidadas, o que poderia ser feito para aumentar a eficiência e segurança da opinião emitida.

Quanto ao período ao período de realização dos trabalhos e emissão do relatório de auditoria financeira, o estudo revelou que não há um procedimento comum entre as EFS. Porém, o TCU, assim como outras EFS, apresenta boas práticas por iniciar os procedimentos de auditoria antes do término do exercício financeiro, permitindo que as distorções identificadas sejam corrigidas antes das demonstrações financeiras serem elaboradas e divulgadas.

O estudo concluiu também, quanto à definição da materialidade, que o referencial mais comum utilizado pelas EFS para o estabelecimento da materialidade é a despesa total, geralmente estipulado entre 0,5% e 2%, corroborando a pesquisa anteriormente realizada por Leitão (2014). Tal referencial também é adotada pelo TCU, que adota os percentuais estabelecidos para ativo total e despesa empenhada recomendados pelo MAF.

Por fim, o estudo permitiu identificar os melhores resultados na aplicação da ISSAI 2600, como o exemplo da Estônia, que aumentou a eficiência das auditorias por reestruturar seus trabalhos para atuar como auditor de grupo, e o caso da União Europeia, que melhorou a eficiência e a oportunidade das auditorias, apesar da complexidade e extensão do escopo das suas contas consolidadas, por fazer amplo uso do trabalho de terceiros durante o planejamento e execução da auditoria.

Portanto, considerando a análise das entidades que selecionam um número de componentes significativos que permite ter uma boa abrangência das demonstrações consolidadas na auditoria, a utilização de trabalhos de terceiros em auxílio à auditoria e a definição da materialidade adequada, os resultados apresentados permitem concluir que a utilização dos padrões e orientações estabelecidos pela ISSAI 2600 nas auditorias de demonstrações consolidadas de governos permite ganhos de controle do risco de detecção.

REFERÊNCIAS

BANCO MUNDIAL. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA). **Brasil Desempenho da gestão financeira pública federal: baseado na metodologia PEFA**. Washington: Banco Mundial, 2009. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/BRAZILINPOREXTN/Resources/Desempenho_gestao_financeira_publica_federal.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 jan. 2019.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Demonstrações financeiras Consolidadas da União**, 2017. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243309/BGU_2017.pdf/d78aaa06-7907-4175-81d3-075f9cc315e5. Acesso em 27 de fev. 2019.



_____, Tribunal de Contas da União. Resolução no 155, de 04 de dezembro de 2002. **Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano 40, n.1, 13 fev. 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/681912.pdf>. Acesso: 10 jan. 2019.

_____, **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república**: exercício de 2017. Ministro-Relator Vital do Rêgo. Brasília: TCU, 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F64480C8C01644D2E3DEF5708>. Acesso em: 27 fev. 2019.

_____, **Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2016.

_____, **Auditoria Financeira no Balanço Geral da União**, 2016. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/352552/Auditoria%2BFinanceira%2Bno%2BTCU.pptx/37472376-faa7-4a4a-9653-c7d0eebff02e&usg=AOvVaw3Ndbz7h1K1XH8SvDUeLXi1. Acesso em 11 abr. 2019.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

Brussel. **Informatie brochure voor het Vlaams Parlement**, oktober 2014. Disponível em: www.ccrek.be/docs/2014_27_InformatiebrochureRekenhof.pdf&usg=AOvVaw0wo8IZf2OObY7NB8q-N0DK. Acesso em: 27 fev. 2019.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing**, 2013.

_____. **ISSAI 2200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards of Auditing**, 2013a.

_____. **ISSAI 2320: Materiality in Planning and Performing an Audit**, 2013b.

_____. **ISSAI 2600: Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)**, 2010c.

_____. **ISSAI 2600: Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) - Practice Note to ISA 600**, 2010d.

_____. **ISSAI 2610: Using the Work of Internal Auditors**, 2013e.

STUART, Iris C. **Serviços de auditoria e asseguração na prática**. Tradução de Christiane de Brito. Revisão técnica Jerônimo Antunes. – Porto Alegre: AMGH, 2014



Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.