

Materialidade em Auditoria Financeira no Setor Público

Alessandra Pereira de Melo

Orientador: Prof. Antonio Alves de Carvalho Neto

Coletânea de Pós-Graduação, v.1 n.2
Auditoria Financeira



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)



Instituto Serzedello Corrêa
Escola Superior do Tribunal de Contas da União

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

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

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

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

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

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

COORDENADOR ACADÊMICO

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

COORDENADOR EXECUTIVO

Georges Marcel de Azeredo Silva

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA FINANCEIRA

Materialidade em auditoria financeira no setor público

Alessandra Pereira de Melo

Orientador(a):

Prof. Antonio Alves de Carvalho Neto

Resumo

A materialidade é o cerne de uma auditoria financeira. Nela o auditor se guia do planejamento à conclusão, a delimitar o escopo de seu trabalho, determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, obter evidências adequadas e suficientes, avaliar as distorções identificadas e emitir sua opinião. Conquanto o arcabouço normativo trate do tema, ele não se atém a detalhes e ressalta o exercício de julgamento profissional. Pesquisas sobre o tema e relacionadas ao setor público são escassas no âmbito internacional e nacional. Nesse cenário, este estudo objetivou identificar os parâmetros utilizados na determinação e na distribuição ou alocação da materialidade de auditorias financeiras do setor público, bem assim compará-los à prática do Tribunal de Contas da União (TCU), mediante a aplicação de questionário às 194 Entidades de Fiscalização Superior membros da Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior. Os resultados obtidos indicam que os principais referenciais utilizados na determinação da materialidade são despesa, ativo e receita, o que se coaduna com o normatizado e o praticado pelo mencionado Tribunal. Além disso, os resultados indicam a viabilidade de uma ampliação dos intervalos percentuais definidos no Manual de Auditoria Financeira do TCU de “até 2%” para até “3%”, para a determinação da materialidade de planejamento, e de “50% a 75%” para “50% a 80%”, para o cálculo da materialidade de execução. Em relação à distribuição das materialidades às contas dos demonstrativos financeiros, verificou-se que é possível sugerir ao Tribunal que, em suas auditorias, passe a distribuí-las com base no nível de risco de cada conta individual, em vez de alocação linear, pois isso propiciará uma melhor definição do escopo e da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria mais apropriados a cada caso. No contexto da materialidade qualitativa, os aspectos declarados como mais comumente considerados foram: fraudes e desconformidades; interesse público e stakeholders; natureza e saldo da conta; julgamento profissional; impacto nos resultados; distorções de auditorias anteriores; e deficiência em controles e processos. O Manual do TCU aborda o aspecto qualitativo da materialidade de forma ampla, enquanto, nas auditorias examinadas, não se identificou nenhum registro específico. Desse modo, visando aprimorar a análise e, até mesmo, realizar um padronização mínima, entende-se pertinente à Corte de Contas instituir um rol mínimo de aspectos qualitativos a serem examinados em seus trabalhos.

Palavras-chave: Auditoria Financeira; Entidades de Fiscalização Superior; INTOSAI; Distribuição da Materialidade; Materialidade em Auditoria; Materialidade Qualitativa.

Abstract

Materiality is an essential issue in financial auditing. Through it, the auditor guides the planning to completion, delineating the scope of work, determining the nature, timing and extent of the audit procedures, obtaining sufficient and appropriate evidences, assessing identified misstatements, and expressing an opinion. Although the normative framework deals with the subject, it does not stick to details and emphasizes the exercise of professional judgment. Researches on the subject and related to the public sector are scarce at the international and national levels. In this scenario, this study aimed to identify the parameters used in the determination and distribution or allocation of materiality in financial audits of the public sector, as well as to compare them with the practice of Supreme Audit Institution of Brazil (TCU), by applying a questionnaire to the 194 members of the International Organization of Supreme Audit Institutions. The results indicate that main benchmarks used in the determination of materiality are expenditures, assets and revenues, which is in line with the normalized and practiced by the TCU. Moreover, the results of the survey point to the feasibility of extending the ranges indicated in the TCU's Financial Audit Handbook from "up to 2%" to "up to 3%", for the determination of the planning materiality, and from "50% to 75%" to "50% to 80%", for the calculation of the performance materiality. Regarding the apportionment of materialities to the accounts of the financial statements, it is suggested to the TCU that, in its audits, distribute them based on the level of risk of each individual account, instead of linear allocation. This will allow a better definition of the scope and the nature, timing and extent of the audit procedures most appropriate in each case. In the context of qualitative materiality, the aspects declared as most commonly considered were: fraud and nonconformities; public interest and stakeholders; nature and balance of account; professional judgment; impact on results; misstatements of previous audits; and deficiency in internal controls and processes. The TCU's Handbook mentions the qualitative aspect of materiality in a superficial way, whereas, in the audits examined, no specific record has been identified. Thus, in order to improve the analysis and even to achieve a minimum standardization, it is considered pertinent to the TCU to establish a minimum number of qualitative aspects to be examined in its audits.

Keywords: Financial Audit; Supreme Audit Institutions; INTOSAI; Apportionment of Materiality; Materiality in Audit; Qualitative Materiality.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 Contextualização.....	8
1.2 Problema de Pesquisa	9
1.3 Objetivos	9
1.4 Estrutura do Trabalho	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 Assimetria de Informação, Custo de Transação, Conflito de Agência, Aprimoramento dos Controles Internos e Governança.	10
2.2 Trabalhos de Asseguração Razoável e Limitada.....	13
2.3 Auditoria Financeira	14
2.4 Fundamentação Legal	22
2.5 Sigilo Fiscal	27
3. METODOLOGIA.....	30
4. ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO COM ENFOQUE NA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL.....	31
4.1 Marco temporal da evolução	31
4.2 Auditoria Financeira piloto.....	35
4.3 Segunda Auditoria Financeira	38
4.4 Terceira Auditoria Financeira	42
4.5 Plano de auditabilidade e Sala de sigilo.	46
4.6 Funcionamento da sala de sigilo.....	47
4.7 Auditoria Operacional com foco na Auditabilidade da Secretaria Especial da Receita Federal	49
5. CONCLUSÕES.....	51
BIBLIOGRAFIA E REFERÊNCIAS	53

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Anualmente, o Tribunal de Contas da União (TCU) emite uma opinião sobre as contas consolidadas do Governo Federal, tendo em vista a competência estabelecida no inciso I do artigo 71 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que atribui ao TCU o dever de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio ao julgamento das referidas contas pelo Congresso Nacional.

Por seu turno, o parágrafo único do artigo 36 da Lei Orgânica do TCU, Lei 8.443/1992, estabelece que as contas apresentadas pelo Presidente da República são compostas, entre outros elementos, pelos balanços gerais da União (BGU). O objetivo da auditoria realizada pelo TCU é expressar parecer conclusivo sobre se essas contas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial da União em 31 de dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal (RITCU, art. 228).

O Acórdão 3.608/2014 (TCU, 2014), exarado pela Corte de Contas em 9/12/2014, aprovou uma estratégia de fortalecimento de seus trabalhos de auditoria financeira, mediante a convergência aos padrões e boas práticas internacionais de fiscalização governamental que se demonstrem aplicáveis ao contexto jurídico institucional pátrio, com vistas ao atendimento pleno da competência constitucional e legal a ela atribuída.

Como parte desse processo, desde 2016, foi adotada pelo TCU a metodologia prevista na Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 1600 (INTOSAI, 2010b), que trata das auditorias de demonstrações contábeis de grupos (consolidadas), incluindo o trabalho dos auditores dos componentes, para consecução da auditoria financeira do BGU. Além disso, uma das ações para implementação dessa estratégia de fortalecimento prevê a realização de auditorias financeiras também para a certificação de contas anuais de gestão.

Vê-se, portanto, que apenas recentemente o setor público, mais especificamente o Tribunal de Contas da União, deu ênfase ao desenvolvimento técnico desse tipo de auditoria, que, no setor privado, em que pesem os recentes escândalos (Valor Econômico, 2018), já se encontra há muito consolidado. Até mesmo por essa razão, existem poucos estudos e literatura correlatos ao tema com enfoque na área governamental. Ademais, considerando as especificidades dessa área, nem sempre a total incorporação de conceitos e técnicas atinentes ao setor privado são possíveis.

Se como tema geral os estudos já são escassos, pontos específicos carecem ainda mais de desenvolvimento e pesquisa. É o caso da definição de materialidade e da sua aplicação em trabalhos de auditoria financeira realizados no setor público.

A materialidade é um conceito crucial em auditoria financeira. É a partir dela que o auditor planeja o trabalho; define o que será verificado; considera, desconsidera, acumula ou não erros identificados e, por fim, conclui pela existência ou não de distorção relevante nas demonstrações financeiras de uma entidade, a fim de emitir sua opinião de auditoria.

Nos termos do item 16 da ISSAI 200 (INTOSAI, 2013b) – que fornece os princípios fundamentais para uma auditoria de demonstrações financeiras – a auditoria financeira objetiva aumentar o grau de confiança nas demonstrações financeiras por parte dos usuários, mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se essas demonstrações foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável, e, em caso afirmativo, se apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ou dão uma visão correta e adequada, de acordo com essa estrutura.

Em relação à materialidade, os itens 60 e 61 da ISSAI 200 prescrevem que o auditor deve, ao determinar a estratégia de auditoria, avaliar a materialidade para as demonstrações como um todo. Além disso, o auditor deve também determinar a materialidade para a execução da auditoria, que é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detectadas exceda o limite de materialidade definido para as demonstrações financeiras como um todo.

Conquanto as normas mencionem e até tratem especificamente do tema, a exemplo da ISSAI 1.320 (INTOSAI, 2010a), elas não se atêm a detalhes e sempre ressaltam que a determinação da materialidade envolve o exercício de julgamento profissional, uma vez que é afetada pelo entendimento do auditor sobre a entidade, avaliação de riscos, natureza e extensão de distorções anteriores e expectativa em relação a distorções no período corrente.

Em complemento, a ISSAI 200 (INTOSAI, 2013b) assevera que o auditor deve considerar, em sua análise, não somente os aspectos quantitativos, mas ainda os aspectos qualitativos das distorções identificadas em demonstrações financeiras do setor público, tais como a natureza sensível de certas transações, o custo social, o interesse público e a ocorrência de fraude e corrupção.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual (CFC, 2016f) afirma que o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabili-

zação (*accountability*) e tomada de decisão. Na sequência, aduz que a informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento desse dever de prestação de contas e a responsabilização ou as decisões que os usuários tomam com base nos relatórios contábeis de propósito geral elaborados para aquele exercício.

A mesma norma ressalta que a materialidade depende tanto da natureza quanto do montante do item analisado dentro das particularidades de cada entidade. Conseqüentemente, não é possível especificar um limite quantitativo uniforme no qual determinada informação se torna material, pois deve-se levar em consideração questões, tais como a natureza, a legalidade, a sensibilidade e os efeitos de eventos e transações passados ou previstos; as partes envolvidas em tais transações; e as circunstâncias que deram origem a essas transações.

Destarte, constata-se a importância da determinação da materialidade, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos, em trabalhos de auditoria financeira, pois ela guiará o auditor na definição do que auditar, bem assim na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria que ele utilizará na obtenção de evidências adequadas e suficientes para suportar sua opinião.

Nesse contexto, considerando a importância da materialidade em trabalhos de auditoria financeira e que as normas aplicáveis não detalham ou definem a sua forma de determinação, enfatizando, inclusive, tratar-se de exercício de julgamento profissional, o presente trabalho buscou, por meio de pesquisa realizada com Entidades de Fiscalização Superior (EFS) membros da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), identificar os parâmetros utilizados para determinação e alocação da materialidade em trabalhos de auditoria financeira do setor público.

1.2 PROBLEMA

Tendo em vista que as especificidades do setor público levam a compreensões mais amplas acerca do que é ou não relevante, de qual forma as Entidades Fiscalizadoras Superiores determinam e aplicam a materialidade quantitativa e qualitativa em seus trabalhos de auditoria financeira?

1.3 OBJETIVOS

Como objetivo geral, pretende-se identificar os parâmetros utilizados pelas EFS membros da INTOSAI para determinação e distribuição das materialidades quantitativas (de planejamento e de execução) às demonstrações financeiras, bem como os aspectos avaliados e a forma que a materialidade qualitativa é considerada em trabalhos de auditoria financeira do setor público.

De forma específica, tem-se os seguintes objetivos:

- a.** identificar os parâmetros (referenciais e percentuais) adotados pelas EFS na determinação da materialidade de planejamento, de execução (erro tolerável) e do limite para acumulação de distorções(LAD);
- b.** identificar a forma como as EFS alocam ou distribuem a materialidade de planejamento, de execução e o LAD às contas das demonstrações financeiras;
- c.** identificar os parâmetros adotados pelas EFS membros da INTOSAI na avaliação de distorções qualitativas, bem assim a forma que são consideradas na emissão da opinião de auditoria;
- d.** realizar análise comparativa entre o padrão adotado pelo Tribunal de Contas da União e aquele identificado nas demais EFS; e
- e.** propor, se for o caso, alternativas, dentro do contexto nacional, passíveis de adoção pela Corte de Contas.

1.4 JUSTIFICATIVA

No setor público, as demonstrações financeiras têm se tornado, cada vez mais, elementos de prestação de contas e *accountability*, além de, com a convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais, instrumentos hábeis à tomada de decisões.

Assim, grande importância deve ser atribuída ao desenvolvimento da auditoria financeira governamental, em muito impulsionado pelo Tribunal de Contas da União, uma vez que aperfeiçoa, simultaneamente, a gestão de recursos públicos; a prestação de contas e responsabilização; e a transparência e controle social.

Nesse contexto e sabendo-se que o setor público apresenta peculiaridades não inerentes ao setor privado, especialmente relacionadas à implementação de políticas e à supremacia do interesse público, nem sempre a adoção das mesmas práticas é possível ou desejável.

A materialidade é o cerne de uma auditoria financeira. Nela o auditor se guia do planejamento à conclusão, ao delimitar o escopo de seu trabalho, determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, obter evidências adequadas e suficientes, avaliar as distorções identificadas e, finalmente, emitir sua opinião.

As normas tratam do tema sem especificar detalhes acerca da determinação ou cálculo da materialidade, por se tratar a questão de julgamento profissional do auditor, uma vez que devem ser considerados não apenas aspectos quantitativos, mas ainda a natureza e as circunstâncias relacionadas à cada entidade.

A pesquisa realizada por Leitão (2014) colaborou com a escassa bibliografia nacional acerca do tema ao levantar, naquela época, os parâmetros e/ou percentuais utilizados pelas EFS na determinação das materialidades quantitativa e qualitativa em auditorias financeiras do setor público.

Entretanto, ainda se justifica uma nova pesquisa do comportamento das EFS tanto para confirmar os parâmetros e percentuais anteriormente identificados, quanto, em avanço ao estudo de Leitão (2014), verificar a forma de distribuição da materialidade quantitativa às demonstrações financeiras, no planejamento e na execução dos trabalhos, bem assim os aspectos considerados e o modo que a materialidade qualitativa influencia a emissão da opinião de auditoria.

Por fim, um comparativo entre as práticas nacionais e aquelas adotadas pelas demais EFS poderá contribuir para o fortalecimento da auditoria financeira almejado pelo Tribunal de Contas da União, mediante a convergência aos padrões e boas práticas internacionais de fiscalização governamental, conforme estabelecido no Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário.

1.5 DELINEAMENTO DAPESQUISA

A pesquisa abrangerá as 194 EFS integrantes da INTOSAI¹, para as quais foram enviados formulários (Apêndice B) com questões relacionadas à adoção, aos referenciais e aos parâmetros percentuais utilizados na determinação da materialidade quantitativa e qualitativa, bem assim à forma como essas materialidades são consideradas nas fases de planejamento, execução e emissão da opinião de auditoria.

Em seguida, os resultados obtidos foram comparados com os procedimentos normatizados e executados pelo Tribunal de Contas da União. Quando oportuno, foram propostas metodologias passíveis de adoção por aquela Corte de Contas.

1 Conforme <http://www.intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html>.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA

Segundo os dicionários Priberam e Michaelis da Língua Portuguesa, auditoria é o exame analítico, minucioso, relativo às operações contábeis e financeiras de uma empresa ou instituição realizada por um especialista ou, também, um procedimento de análise, investigação, validação ou fiscalização (da legalidade ou da conformidade) de um sistema, atividade, informação ou processo.

Já segundo Boynton, Johnson e Kell (2002) auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, com vistas à apreciação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

De acordo com Attie (2009), a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Baseando-se em outras conceituações geralmente aceitas, o TCU (2011), em suas normas de auditoria, sintetizou o conceito geral de auditoria como o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

Observa-se, portanto, que a auditoria é um trabalho de assecuração, pois, a partir do confronto entre evidências obtidas a respeito de um objeto e critérios estabelecidos, comunica a usuários interessados as conclusões dessa análise, aumentando ou diminuindo a credibilidade da informação reportada por parte dos usuários previstos (CFC, 2015, NBC TA - Estrutura Conceitual).

2.2 AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

A INTOSAI é uma organização internacional, autônoma, independente e apolítica, que congrega as Entidades Fiscalizadoras Superiores e visa promover o desenvolvimento e a transferência de conhecimento, bem assim melhorar a auditoria governamental em todo o mundo.

Para essa entidade, auditoria no setor público é um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (INTOSAI, 2013a).

A auditoria governamental tem um impacto positivo na confiança da sociedade, porque ela induz os gestores a focarem em quão bem eles usam os recursos públicos, reforçando questões como prioridades sociais, legalidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem assim as relações de prestação de contas e *accountability*.

No que se refere a seus objetivos, o gênero auditoria pública é especificado pela INTOSAI em três campos: auditoria de conformidade (ou de *compliance*), que visa a obtenção de evidências e a avaliação de sua conformidade com condições, regras, regulamentos e/ou leis; auditoria operacional, que envolve a obtenção de evidências relacionadas à economicidade, à eficiência e à efetividade de atividades operacionais em confronto com padrões ou objetivos estabelecidos; e auditoria financeira, a qual será tratada em maior detalhe a seguir.

No Brasil, historicamente os órgãos de controle têm atuado predominantemente em auditorias dos tipos operacional e de conformidade. Assim, esses campos encontram-se melhor estruturados, organizados e documentados. Entretanto, como comentado, a INTOSAI também prevê e orienta que o setor público realize auditorias financeiras, tipo que vem se desenvolvendo em virtude da atuação do TCU.

2.3 AUDITORIA FINANCEIRA

Como destaca Attie (2009), o surgimento da auditoria se ancora na necessidade de confirmação, por parte de investidores e proprietários, da realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de empresas multinacionais em simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas delas.

Assim, a necessidade de se assegurar a veracidade das informações reportadas, a lícita aplicação do capital investido e o correto cumprimento de regras, legislações e metas, que indicassem o retorno do investimento realizado, foram o motriz para a exigência de uma opinião externa independente às empresas, a fim de confirmar a qualidade e a precisão dessas

informações e de reduzir o risco de que os usuários baseassem suas decisões em informações inadequadas.

Franco e Marra (2009) definem auditoria de demonstrações financeiras como a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se

as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Boynton, Johnson e Kell (2002) mencionam que esse tipo de auditoria envolve a obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, que normalmente são os critérios estabelecidos.

Para Crepaldi (2012), auditoria de demonstrações financeiras constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoantes os princípios fundamentais de contabilidade e legislação específica.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) – Estrutura Conceitual, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2015), auditoria é o trabalho de asseguarção razoável ou limitada² de informações contábeis históricas, no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua opinião, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com critérios que sejam aplicáveis.

Por seu turno, a *International Federation of Accountants* (IFAC) conceitua auditoria como uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a conferir a eles maior credibilidade (TCU, 2011). Observa-se que a IFAC é uma organização global para a profissão de contabilidade dedicada ao interesse público, ao fortalecimento da profissão e à contribuição para o desenvolvimento de fortes economias internacionais.

2.4 AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO

A auditoria financeira no setor público assemelha-se àquela executada na iniciativa privada. Nesse ponto, convém destacar que as normas adotadas no setor privado – intituladas de *International Standards on Auditing* (ISA) e publicadas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), um órgão independente da IFAC para emissão de normas e padrões internacionais de alta qualidade para auditoria,

2 No trabalho de asseguarção razoável, a conclusão do auditor independente é expressa na forma positiva para transmitir a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto. No trabalho de asseguarção limitada, a conclusão do auditor independente é expressa de forma a transmitir se, com base no trabalho realizado, algum fato chegou ao seu conhecimento que o levasse a acreditar que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante (CFC, 2015, NBC TA Estrutura Conceitual, p. 20).

asseguração e outras áreas relacionadas – foram adotadas pela INTOSAI, complementadas por uma nota prática contemplando as especificidades do setor público e, então, denominadas *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI).

Ressalta-se que as ISA foram traduzidas e emitidas pelo CFC, para aplicação no Brasil, sob a denominação de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBC TA). Assim, as normas internacionais relacionadas à auditoria no setor público estão alinhadas àquelas adotadas no setor privado, essas inclusive já internalizadas ao regramento pátrio.

Nesse contexto, para a INTOSAI, auditoria financeira é o processo de obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras de uma entidade livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro. (INTOSAI, 2013a).

A entidade prossegue afirmando que o principal propósito das ISSAI sobre auditoria financeira é fornecer aos membros da INTOSAI um conjunto abrangente de princípios, normas e diretrizes para a auditoria de demonstrações financeiras de entidades do setor público. Além da ISSAI 200, que se constitui a base para normas de auditoria de demonstrações financeiras, as ISSAI 1000-2999 compreendem as Diretrizes de Auditoria Financeira e contêm as Notas Práticas. (INTOSAI, 2013b).

Nos termos da ISSAI 200, o objetivo da auditoria financeira é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos, 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 (forma e conteúdo) ou se apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ou dão uma visão verdadeira e justa, de acordo com essa estrutura (INTOSAI, 2013b).

Para o TCU (2016), pioneiro na normatização, orientação e realização de auditorias financeiras no setor público brasileiro, o principal objetivo da auditoria financeira é melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos. Continua afirmando que a 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.

Assim, conclui-se que na auditoria financeira, por meio de um processo sistemático, o auditor busca obter evidências que lhe permitam formar e expressar uma opinião, com segurança razoável, sobre se as demonstrações financeiras de uma entidade foram ou

não elaboradas e apresentadas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro e se estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Como consta do Manual de Auditoria Financeira do TCU (MAF/TCU) (TCU, 2016), a expressão “todos os aspectos relevantes”, a que se referem as normas de auditoria, relaciona-se com o conceito de materialidade, que será melhor abordado a seguir.

2.5 MATERIALIDADE EM AUDITORIA FINANCEIRA

2.5.1 Conceito de materialidade

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 2018), por meio do *Statement of Financial Accounting Concepts* N. 8, aduz que informação financeira relevante é aquela capaz de fazer a diferença na tomada de decisão dos seus usuários. Na sequência, destaca que os conceitos de relevância e de materialidade podem se distinguir, uma vez que o primeiro trata de uma noção geral sobre que tipo de informação é útil, enquanto o segundo é específico da entidade.

Por sua vez, o IAASB (2018) afirma que materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade, baseado na natureza e/ou na magnitude dos itens para os quais a informação está relacionada. Prossegue, prescrevendo que a informação financeira é útil, quando relevante e representa fidedignamente o que pretende representar, e material, se a sua omissão ou divulgação distorcida influenciar a tomada de decisões dos usuários.

Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) entendem que materialidade é um conceito que transmite um significado ou importância acerca de um item, mas deve-se sempre analisar quão e para quem. Para os autores, um valor monetário que pode ser significativo para uma pessoa pode não o ser para outra. O conceito de materialidade é abrangente e orienta a natureza e profundidade da auditoria.

Boynton, Johnson e Kell (2002) definem relevância como a magnitude de uma distorção que, dadas as circunstâncias, poderia influenciar o julgamento do usuário. Destaca que essa definição depende de julgamento profissional e exige que o auditor considere tanto as circunstâncias relacionadas com a entidade quanto as necessidades de informação dos usuários.

Cumprindo observar que, em auditoria financeira, distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou divulgação de um item informado nas demonstrações financeiras e o valor, a classificação, a apresentação ou divulgação requerida

para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, independentemente se decorrente de erro ou fraude (IAASB, 2018, ISA 450; CFC, 2016d, NBC TA 450).

Ademais, quando o resultado da avaliação ou mensuração de um objeto, mediante aplicação de critérios, apresenta uma distorção capaz o bastante para mudar ou influenciar a decisão de uma pessoa bem informada, uma distorção relevante ocorreu. Abaixo desse limite, a distorção é geralmente considerada como não relevante.

Para o CFC, a materialidade é relevante ao planejar e realizar o trabalho de asseguarção para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos, bem como para avaliar se a informação do objeto está livre de distorções relevantes, ou seja, aquelas que puderem, razoavelmente, influenciar as decisões dos usuários previstos tomadas com base na informação do objeto. Na sequência, assevera que a materialidade é considerada no contexto dos fatores qualitativos e, quando aplicável, a fatores quantitativos. Ao considerar a materialidade em trabalho específico, a importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos é assunto de julgamento profissional (CFC, 2015, NBC TA EC).

Desse modo, o conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de distorções identificadas e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis e na formação da opinião no relatório do auditor independente (CFC, 2016c, NBC TA 320; IAASB, 2018, ISA 320).

2.5.2 Aplicação da materialidade em auditoria financeira

A materialidade expressa a relevância ou a 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 (TCU, 2016).

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, bem como na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de quaisquer distorções não corrigidas, incluindo omissões, nas demonstrações financeiras. Uma distorção é relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, quando for razoavelmente esperado que possa influenciar as decisões dos usuários. Além disso, a materialidade tem aspectos tanto quantitativos quanto qualitativos e sua avaliação é questão para julgamento do auditor (INTOSAI, 2013b).

A ISSAI 1.320, cujo conteúdo é o mesmo da ISA 320, ressalta que, no contexto de demonstrações financeiras, os julgamentos sobre materialidade, geralmente, devem

ser realizados à luz das circunstâncias da entidade e são afetados pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou uma combinação de ambos, e pela consideração das necessidades comuns de informações dos usuários (IAASB, 2018; INTOSAI, 2010a).

Destarte, em sua perspectiva quantitativa, a materialidade 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 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. Já a perspectiva qualitativa da materialidade, que também deve ser considerada pelos auditores, 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 (Tribunal de Contas Europeu, 2012).

2.5.2.1 Materialidade no planejamento da auditoria financeira (MP)

A ISSAI 1.320 (IAASB, 2018; INTOSAI, 2010a) trata especificamente da materialidade no planejamento e na execução da auditoria financeira e dispõe que, ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, a fim de reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que distorções não corrigidas ou não detectadas, em conjunto, excedam esse valor.

Além disso, citada norma menciona que legisladores e reguladores são frequentemente os usuários primários das demonstrações financeiras de entidades públicas e que, portanto, a determinação da materialidade de planejamento nesses casos é influenciada também por leis e regulamentos específicos e pelas necessidades de legisladores e da sociedade em relação a programas desse setor.

Assim, embora o julgamento profissional seja um elemento sempre ressaltado nas normas que tratam da auditoria financeira, a norma registra que, em geral, um percentual é aplicado a um referencial como ponto de partida para determinação da materialidade de planejamento. Destaca que alguns fatores podem influenciar a identificação de um referencial adequado, tais como: elementos das demonstrações financeiras; estrutura e a natureza da entidade; existência de itens importantes para usuários em particular, volatilidade do referencial, etc. Especificamente para o setor público, há menção à despesa, ao custo e ativos como referenciais apropriados (IAASB, 2018, ISA320).

De acordo com o CFC, em seu guia para a utilização das NBC TA (CFC, 2010), se a entidade não tem fins lucrativos, o mercado considera referenciais de 1% a 3% das

receitas ou despesas, de 1% a 3% dos ativos ou de 3% a 5% do patrimônio líquido, para determinação da materialidade de planejamento. O Conselho ressalta, no entanto, que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo é baseada no julgamento profissional do auditor.

Importa enfatizar, no entanto, que a materialidade determinada no planejamento da auditoria não estabelece necessariamente um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade. Adicionalmente, ao avaliar o efeito, o auditor deve considerar não apenas a magnitude, mas, também, a natureza de distorções não corrigidas, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência (CFC, 2016c, NBC TA 320; 2016d, NBC TA 450).

2.5.2.2 Materialidade na execução da auditoria financeira(ME)

A ISSAI 1.320 (IAASB, 2018; INTOSAI, 2010a) dispõe que o auditor deve determinar a materialidade para execução da auditoria, a fim de permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. Isso porque planejar a auditoria somente para detectar distorção individualmente relevante:

- a. negligencia o fato de que as distorções individualmente irrelevantes podem, em conjunto, levar à distorção relevante das demonstrações contábeis; e
- b. não deixa margem para possíveis distorções não detectadas.

Portanto, a materialidade na execução da auditoria (que, conforme definição, é um ou mais valores) é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo o risco de que as distorções não corrigidas e não detectadas, em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (INTOSAI, 2010a; CFC, 2016c).

De acordo com o *United States Government Accountability Office* (GAO, 2018), a materialidade de execução é o valor (ou valores) definido pelo auditor como uma parte da materialidade que ele aloca a determinados itens, contas, classes de transações ou divulgações. O auditor deve determinar a materialidade de execução para fins de avaliar os riscos de distorção relevante e determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria. O auditor normalmente define esse valor da mesma forma para todos os itens de linha ou contas, pois isso é geralmente suficiente para testes, exceto para circunstâncias específicas e certos saldos intragovernamentais ou de compensação.

Convém observar, no entanto, que a determinação da materialidade de execução não é um mero cálculo mecânico e envolve julgamento profissional, podendo ser afetado pelo entendimento sobre a entidade; conhecimento acerca das ocorrências passadas e expectativas do auditor em relação às distorções no período atual; e atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco (IAASB, 2018, ISA 320).

2.5.2.3 Limite para acumulação de distorções em auditoria financeira (LAD)

O auditor deve, ainda, determinar o limite para acumulação de distorções, a fim de permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (IAASB, 2018, ISA 320).

Nesse mesmo sentido, o item 62 da ISSAI 200 (INTOSAI, 2013b) aduz que o auditor deve identificar e documentar as distorções quantitativas não relevantes, já que podem ser materiais devido a sua natureza ou quando consideradas em conjunto e que distorções abaixo do limite trivial não precisam ser consideradas.

Isso corrobora também o teor da ISA 450 (IAASB, 2018), que trata da avaliação das distorções identificadas durante a auditoria e afirma que:

- a. o auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais; e
- b. o auditor deve incluir na documentação de auditoria o valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais.

Na sequência, a mesma norma afirma que o auditor pode definir um valor abaixo do qual as distorções de valores nas demonstrações seriam consideradas claramente triviais e não precisariam ser acumuladas, porque ele espera que essa acumulação não tenha efeito relevante sobre as demonstrações contábeis. Contudo, distorções acima do valor definido devem ser acumuladas.

Ressalta-se que uma distorção “claramente trivial” não significa “não material”, mas sim aquela: a) de uma ordem de magnitude ou de uma natureza totalmente diferente (menor) das determinadas como relevantes; e b) claramente inconsequente, quer considerada individualmente ou em conjunto, quer considerada por qualquer critério de tamanho, natureza ou circunstância (IAASB, 2018, ISA 450).

De forma semelhante, o GAO (2018) preconiza 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. A quantia claramente trivial definida pelo auditor deve estar substancialmente abaixo da distorção tolerável, de modo que o agregado desses itens não exceda a distorção tolerável.

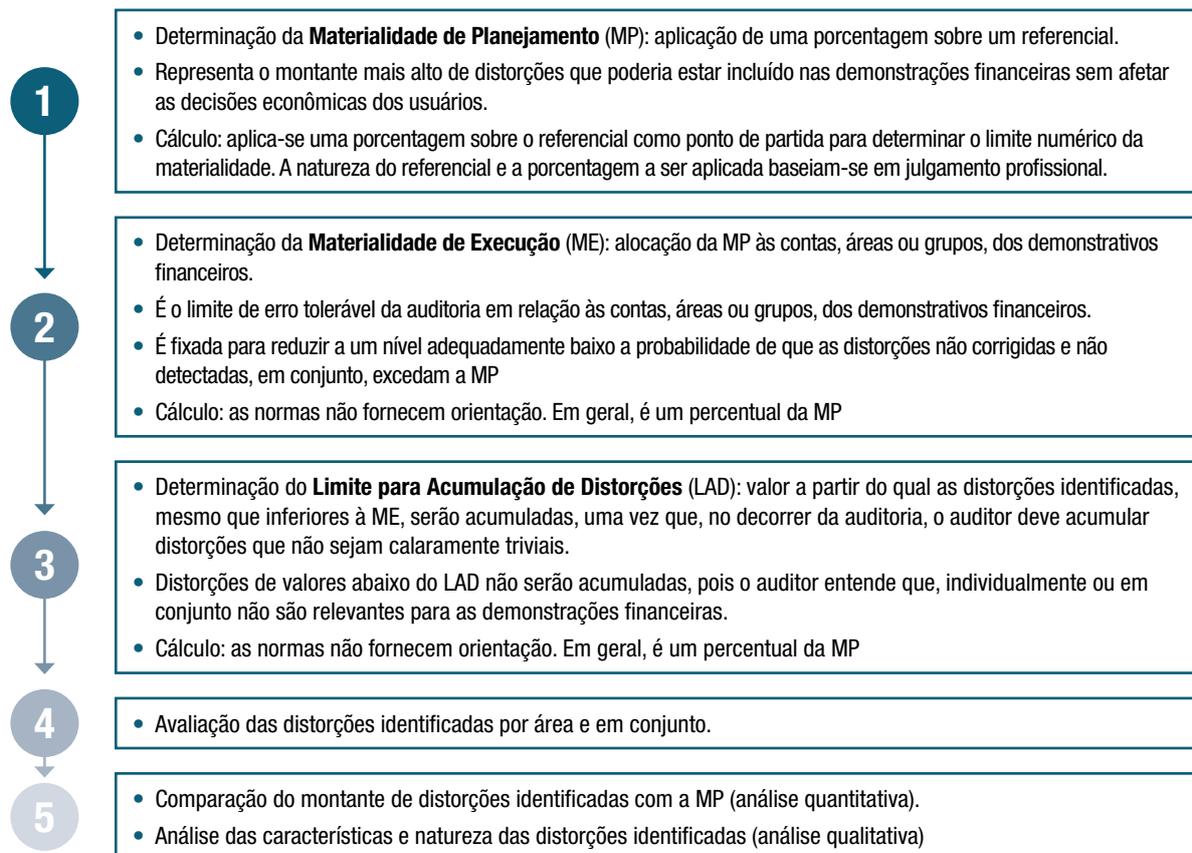
2.5.2.4 Aspectos qualitativos da materialidade em auditoria financeira

Nesse ponto, convém resgatar o conteúdo da ISSAI 100 (INTOSAI, 2013a), ao dispor que a materialidade é frequentemente considerada em termos de valor, mas também tem aspectos qualitativos. As características inerentes de um item ou grupo podem torná-los materiais por sua própria natureza. Uma questão também pode ser material devido ao contexto em que ocorre. Assim, as considerações sobre materialidade afetam as decisões relativas à natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, à avaliação dos resultados da auditoria e, ainda, podem incluir preocupações dos *stakeholders*, interesse público, exigências regulatórias, natureza da distorção (erro ou fraude) e consequências para a sociedade.

Em igual sentido, a Nota Prática à ISA 320 (INTOSAI, 2010), destaca que, em virtude de mandatos de auditoria ou da expectativa da sociedade, as auditorias financeiras no setor público muitas vezes possuem objetivos mais amplos do que as realizadas no setor privado, como questões de não conformidade de responsáveis em matéria orçamentária e de prestação de contas e relatórios sobre a eficácia de controles internos. Ademais, a Nota destaca que, no setor público, aspectos quantitativos e qualitativos, bem como a natureza dos itens, devem ser levados em conta na determinação da materialidade de planejamento, pois legisladores e reguladores são, em geral, os principais usuários das demonstrações financeiras desse setor e eles podem usá-las para tomar decisões não apenas financeiras ou econômicas.

O normativo enfatiza que, ao determinar se uma classe de transações, saldo da conta, divulgação, ou outra afirmação que seja parte da estrutura de relatório financeiro, é material em virtude de sua natureza, os auditores do setor público devem levar em consideração aspectos qualitativos tais como: o contexto em que o assunto aparece; as necessidades das várias partes interessadas e a natureza das transações que são consideradas sensíveis aos usuários; expectativas da sociedade e interesse público; e necessidade de abertura e transparência.

A aplicação prática dos conceitos e normas relacionados à materialidade em auditoria financeira pode ser sumarizada e organizada conforme o fluxograma que se segue:

Figura 1 - Fluxograma: Determinação da materialidade em Auditoria Financeira

Fonte: elaboração própria com base em TCU, 2016.

2.6 MATERIALIDADE x RISCO x EVIDÊNCIA

conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado.

Segundo a NBC TA 200 (CFC, 2016a), evidências de auditoria são as informações utilizadas pelo auditor para fundamentar as conclusões nas quais sua opinião se baseia e incluem aquelas contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações contábeis e outras informações. A suficiência é medida de quantidade e é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade de tal evidência. Já a adequação é medida da qualidade da evidência, isto é, sua relevância e confiabilidade no fornecimento de suporte às conclusões em que o auditor baseia sua opinião.

Ao conduzir uma auditoria de demonstrações contábeis, o auditor deve obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram

elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (CFC, 2016a).

Asseguração razoável significa um nível alto de asseguração, mas não absoluto, dadas as limitações inerentes a uma auditoria. O resultado disso é que a maior parte da evidência obtida pelo auditor será persuasiva e não conclusiva, pois, em geral, não é possível a ele verificar a totalidade das transações realizadas (INTOSAI, 2013b).

Nem todas as contas patrimoniais e de resultados das demonstrações contábeis são examinadas, isso devido à extensão dos registros financeiros, fiscais, patrimoniais e operacionais. Diante disso, o auditor, ao planejar seu trabalho, leva em consideração o que existe de mais relevante sobre a proporção do total das demonstrações financeiras e delimita a materialidade (Dutra, 2017). Assim, o auditor aplica procedimentos de auditoria, a fim de obter evidências suficientes para fundamentar sua opinião

Em geral, mais evidência é necessária para contas que são mais materiais para as demonstrações financeiras do que para aquelas que não o são. Mas além disso, fatores como prazo, custos razoáveis e tamanho e características da população, interferem na decisão do auditor, quanto à suficiência de evidência necessária para formação de sua opinião (Boynton, Johnson e Kell, 2002).

Franco e Marra (2011) elucidam que a auditoria é um trabalho complexo, que envolve a aplicação de sofisticados procedimentos, o que torna inevitável que haja um certo grau de risco de que erros ou irregularidades existentes possam não ser detectados durante o processo.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002), o maior desafio da auditoria é que o auditor não pode examinar todas as possíveis evidências referentes a todas as afirmações relativas a todos os saldos de contas e classes de transações. Assim, o modelo de risco de auditoria orienta as decisões sobre a coleta de evidências necessárias, para que os auditores possam atingir o desejado grau de segurança razoável.

Destarte, risco de auditoria, conforme preconiza a ISSAI 200 (INTOSAI, 2013b), é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis apresentarem distorção relevante. E isso ocorrerá se as demonstrações contiverem algum erro que ele não conseguiu detectar durante seu trabalho.

O risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante (composto pelo risco inerente e pelo risco de controle) e do risco de detecção.

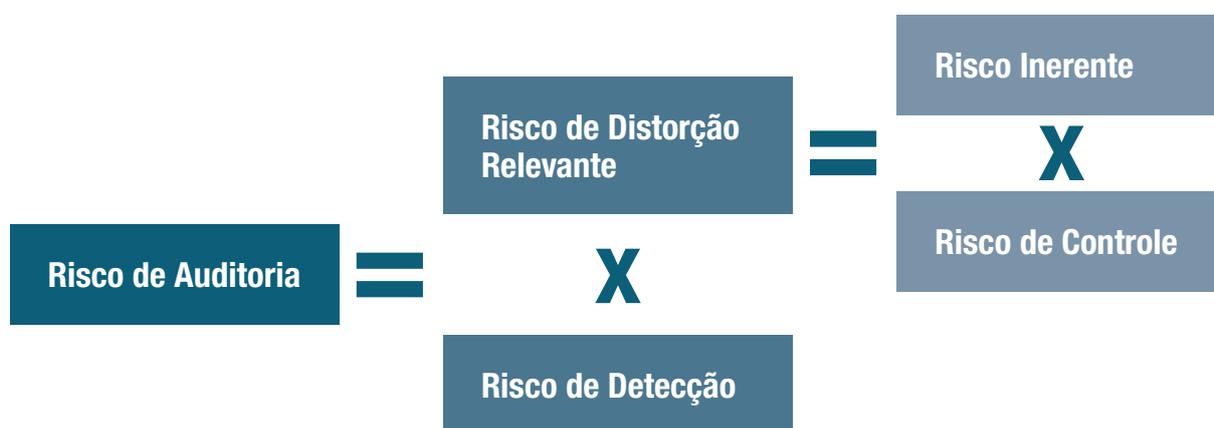
Risco de distorção relevante é o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante. Ele existe independentemente da atuação do auditor e resulta

da combinação do risco inerente – suscetibilidade de uma afirmação³ a um erro ou classificação indevida relevante, desconsiderando os controles internos relacionados – e do risco de controle – suscetibilidade de uma afirmação conter uma distorção relevante, individualmente ou em conjunto com outras, apesar dos controles internos relacionados (INTOSAI, 2013b).

Já o risco de detecção é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor, a fim de reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo, não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto. Ou seja, o risco de detecção está diretamente ligado ao trabalho do auditor (INTOSAI, 2013b).

Logo, o risco de auditoria pode ser definido pela expressão seguinte:

Figura 2 - Risco em Auditoria Financeira



Fonte: elaboração própria.

Segundo a NBC TA 315 (CFC, 2016b), tradução da ISA 315 realizada pelo CFC para aplicação no Brasil, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causados por fraude ou erro:

- a. no nível das demonstrações contábeis; e
- b. no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações.

Como preconizam Boynton, Johnson e Kell (2002), ao buscar evidências que fundamentem a sua opinião, o auditor desenvolve objetivos de auditoria específicos para cada conta das demonstrações financeiras, com base em afirmações da administração

3 Afirmações são declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações contábeis e são utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais em uma determinada classe de transações, saldos de conta e/ou divulgação (CFC, 2016, NBC TA 315, p. 25).

nelas contidas, pois cada objetivo exige evidência diferente. Prosseguem afirmando que o auditor utiliza a lógica do modelo de risco de auditoria para tomar decisões sobre a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria para verificação de uma afirmação.

Em geral, sete tipos de afirmações da administração em demonstrações financeiras orientam o auditor a planejar a coleta de dados: a) existência e ocorrência; b) integridade; c) exatidão, valorização e alocação; d) direitos e obrigações; e) corte; f) classificação; e g) apresentação e divulgação (TCU, 2016; Boynton, Johnson e Kell, 2002).

A relação entre os componentes do risco de auditoria deve ser utilizada pelo auditor para definir o nível aceitável do risco de detecção, que é determinante no planejamento dos testes substantivos que serão realizados na auditoria. Os níveis reais de risco de detecção podem ser modificados pelo auditor, variando a natureza, época de realização e extensão dos testes substantivos, ou mudando a equipe que efetuará os testes (Boynton, Johnson e Kell, 2002)

Esse entendimento torna-se imprescindível, porque há uma relação inversa entre o risco de detecção e o risco de distorção relevante. Assim, quanto mais baixa for a avaliação do risco de distorção relevante (risco inerente x risco de controle), mais alto pode ser o nível aceitável de risco de detecção.

Como mencionado no tópico anterior, a maior parte do trabalho do auditor, para formar sua opinião, consiste na obtenção (por meio da realização de testes de controle e substantivos) e na avaliação de evidências de auditoria. A quantidade necessária de evidência é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade da respectiva evidência necessária. (Brito e Fontenelle, 2015).

Nesse contexto, segundo o CFC (2010), em seu guia para a utilização das NBC TA, a determinação da materialidade planejada está ligada ao montante das distorções que o auditor está disposto a aceitar que não comprometam as demonstrações financeiras. A materialidade planejada então decide a base para avaliação de risco não corrigido e para a determinação da extensão dos procedimentos de auditoria que serão aplicados.

De acordo com Longo (2011), a determinação da materialidade é consequência da avaliação de riscos, ou seja, quanto maior for o risco envolvido em emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras menor deverá ser a materialidade.

Assim, a materialidade e o risco são inter-relacionados, uma vez que este é definido em termos daquela, pois quanto mais significativos forem os fatores de risco e menos eficaz a estrutura de controle interno, menor deverá ser o nível ou níveis de materialidade, implicando maior extensão de procedimentos como forma de manter o risco de auditoria no nível aceitável (Gramling; Rittenberg; Johnstone, 2012 apud TCU, 2016).

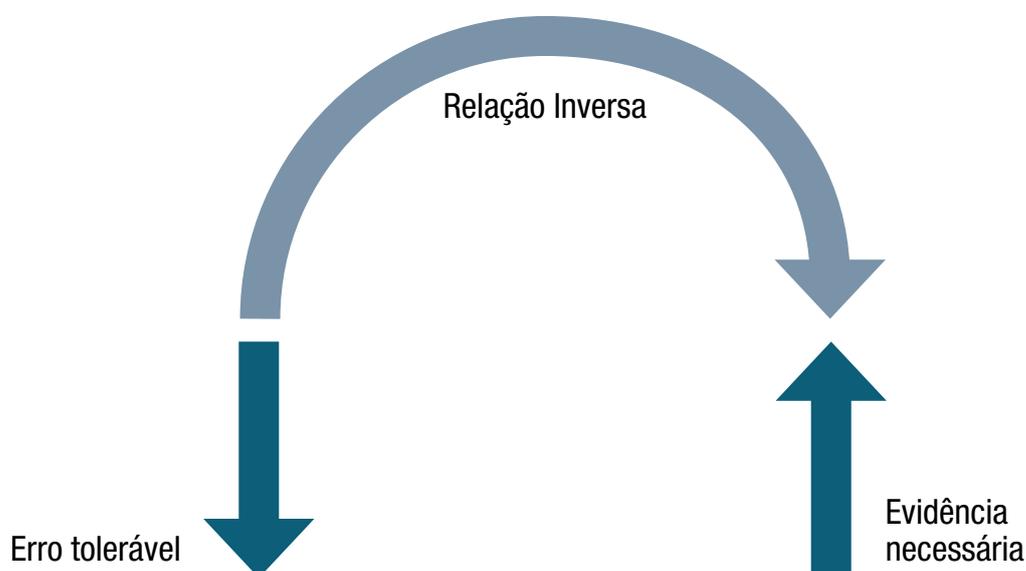
Por essa razão, Longo (2011) explica que, ao planejar seus trabalhos, o auditor deve sempre: a) identificar e avaliar os riscos; b) definir a materialidade no nível geral e de execução; e c) definir a extensão de testes em resposta aos riscos avaliados.

Portanto, quanto maior for a necessidade de investigação e de aplicação de testes para obtenção de evidências de auditoria adequadas e suficientes, menor deve ser a materialidade de execução atribuída a contas, áreas ou grupos das demonstrações, a fim de se reduzir o risco de auditoria a um nível razoável.

Atribuir um maior ou menor valor de materialidade de execução à uma conta, área ou grupo das demonstrações financeiras, significa aumentar ou reduzir o limite do erro tolerável nela e, conseqüentemente, diminuir ou aumentar a extensão dos procedimentos de auditoria

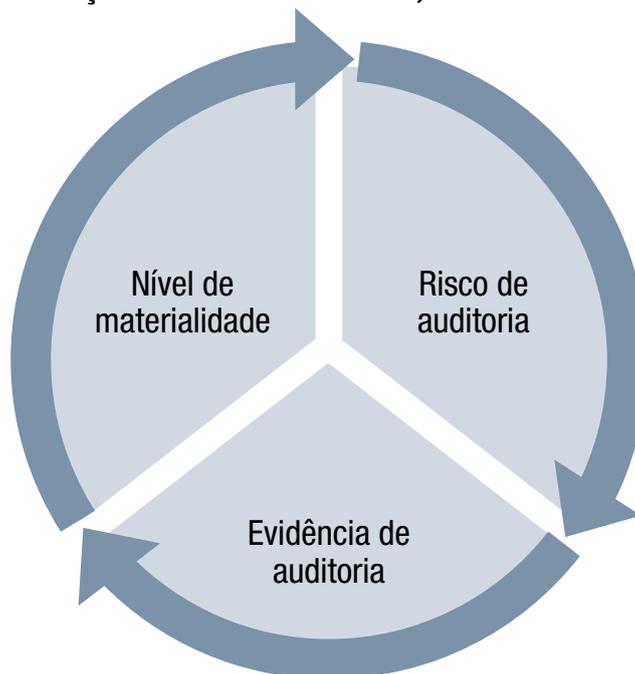
necessários. Portanto, há uma relação inversa entre materialidade no nível do saldo de conta, área ou grupo, e evidência adequada e suficiente.

Figura 3 - Erro tolerável x evidência de auditoria



Fonte: elaboração própria

Boynton, Johnson e Kell (2002) afirmam que a definição de materialidade produz efeitos generalizados em uma auditoria, influenciando a extensão dos trabalhos de campo, o volume de evidências necessário à caracterização de uma distorção e a formulação da opinião da auditoria. Desse modo, a Figura 4 ilustra o inter-relacionamento entre os conceitos de materialidade, risco de auditoria e evidência.

Figura 4 - Inter-relação entre materialidade, risco de auditoria e evidência

Fonte: Boynton, Johnson e Kell. (2002, p. 299)

Observa-se que, a fim de sempre cobrir todo o círculo, ao se diminuir um dos componentes – materialidade, risco ou evidência – um ou dois dos demais deverá ser aumentado para compensar a diminuição dele. E vice-versa.

2.7 ALOCAÇÃO DA MATERIALIDADE DE PLANEJAMENTO A CONTAS, GRUPOS OU ÁREAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002), há materialidade no nível de demonstração financeira e no nível de saldo de conta.

A materialidade no nível de demonstração financeira é o nível mínimo agregado de erro ou classificação indevida em uma demonstração contábil, importante o suficiente para impedir que o auditor possa afirmar que ela está apresentada adequadamente. Trata-se, portanto, da materialidade de planejamento (também chamada de materialidade global) determinada para cada demonstração.

Já a materialidade no nível de saldo de conta (ou classe de transações) é o nível mínimo de erro ou classificação indevida que pode existir em um saldo de conta para que ele seja considerado materialmente errado. Esse conceito refere-se à materialidade de execução ou, em outros termos, ao erro tolerável: erro máximo em um saldo de conta que o auditor está disposto a aceitar para que ele possa concluir, com segurança razoável, que as demonstrações contábeis não contêm distorções relevantes (CFC, 2016e, NBC TA 530).

Nesse contexto, aqueles autores apresentam três possibilidades de rateio da materialidade no nível da demonstração financeira a contas, áreas ou grupos dessas demonstrações: a) com base na representatividade do saldo de cada conta em relação ao total da demonstração (rateio proporcional); b) com base na probabilidade de existência de erros ou classificações indevidas de cada conta da demonstração; ou c) com base no custo provável de verificação de cada conta da demonstração (Boynton, Johnson e Kell 2002).

Por sua vez, Diniz (2016), em estudo realizado para fins de mestrado, ilustra como uma empresa de auditoria independente, situada em Coimbra/Portugal, realiza o rateio da materialidade em seus trabalhos. Nesse caso, ela verificou que a empresa, inicialmente, determina a distorção tolerável como o dobro da materialidade (essa determinada com base no lucro). Em seguida, efetua um primeiro rateio desse erro tolerável proporcionalmente apenas aos saldos das contas materiais, não alocando nenhum valor àquelas que serão 100% testadas, com saldos materialmente irrelevantes e ao patrimônio líquido. Na sequência, uma segunda alocação da materialidade ocorre levando em conta apenas os saldos das contas nas quais os testes serão por amostragem. O somatório dessas duas alocações resulta no erro tolerável máximo para cada rubrica que, além de tudo, não pode ser superior a 75% da materialidade inicial.

Entretanto, como tantas vezes ressaltado por autores e pelo arcabouço normativo relacionado, essa definição da materialidade – tanto a nível de demonstração financeira, quanto de saldo de contas – bem assim questões relacionadas ao nível de erro esperado e àquele que influenciaria a decisão dos usuários – estão ancoradas principalmente no julgamento profissional do auditor. Isso fica evidente ao não se dispor, na literatura, de maiores exemplos sobre a definição e, especialmente, a alocação da materialidade de planejamento.

2.8 PESQUISAS SOBRE MATERIALIDADE EM AUDITORIA FINANCEIRA

Em âmbito internacional, verifica-se a existência de diversos estudos sobre materialidade em auditoria financeira. Messier, Martinov-Bennie e Eilifsen (2005) listaram 43 pesquisas sobre o tema realizadas no período de 1982 a 2002. Como resultado, os autores relataram que a maioria dos manuais das empresas de auditoria orientava a utilização de um percentual do lucro líquido, do ativo e das receitas, nessa ordem de preferência, para determinação da materialidade de planejamento. Para apuração da materialidade de execução, as empresas aplicavam um percentual sobre a materialidade no planejamento. Além disso, a pesquisa revelou que fatores qualitativos afetavam as decisões sobre materialidade e que os julgamentos variavam conforme a experiência, tipo de empresa de auditoria e as orientações normativas existentes.

No Brasil, foi identificado o trabalho Relevância em Auditoria desenvolvido por Cunha, Silveira e Dorow (2008). Os autores concluíram que a normatização adotada no Brasil deixava a questão da materialidade a critério de avaliações subjetivas, sendo tratada na esfera de julgamento profissional, o que podia variar de acordo com a experiência de cada auditor.

Ainda no cenário nacional, também merece menção o recente estudo elaborado por Dutra (2017), que pesquisou como dezesseis firmas de auditoria externa da cidade de Belo Horizonte determinavam a materialidade em seus trabalhos. Os principais resultados obtidos seguem sumarizados nas tabelas a seguir.

Tabela 1 - Materialidade de Planejamento - Referenciais e percentuais utilizados pelas empresas de auditoria da cidade de Belo Horizonte

Referencial	Percentual utilizado sobre o Referencial	Percentual de respostas
Ativo Total	Até 2%	72%
	3,1% a 5%	14%
	2,1% a 3%	0%
	Mais que 5%	5%
Patrimônio Líquido	Acima de 5%	43%
	Até 2%	29%
	2,1% a 3%	14%
	3,1% a 5%	14%
Lucro Bruto	3,1% a 5%	38%
	Acima de 5%	38%
	Até 2%	12%
	2,1% a 3%	12%
Lucro Líquido	Acima de 5%	43%
	3,1% a 5%	29%
	2,1% a 3%	28%
	2%	0%
Receita Operacional	Até 2%	57%
	3,1% a 5%	43%
Despesa Operacional	3,1% a 5%	43%
	Até 2%	29%
	2,1% a 3%	14%
	Mais que 5%	14%

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados de DUTRA (2017)

Tabela 2 - Dificuldades para determinação da materialidade – empresas de auditoria da cidade de Belo Horizonte

Dificuldades para determinação da materialidade	Percentual de respostas
Análise do setor e do negócio	75%
Quantificação do erro	50%
Julgamento da materialidade em termos qualitativos	50%
Alocação da materialidade global aos erros toleráveis	25%

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados de DUTRA (2017)

Já estudos que tratam especificamente da materialidade em auditoria financeira do setor público são escassos até mesmo no exterior.

Raman e Daniker (1994), em trabalho sobre a prática de auditores desse setor, verificaram que, no cálculo da materialidade, frequentemente um percentual fixo (em geral 5%) era aplicado sobre a receita, o ativo, a despesa e o patrimônio líquido, nessa ordem de importância. Ressaltaram, entretanto, que a prática não era uniforme, podendo levar a variações injustificáveis da extensão dos testes em auditoria similares. Alguns respondentes concluíram que, embora não fosse possível substituir o julgamento profissional, a existência de orientações quantitativas sobre a determinação da materialidade poderia ser útil.

Dezoort *et al.* (2003) realizaram pesquisa acerca da justificativa da materialidade determinada pelos auditores em seus trabalhos. Em uma perspectiva de política pública, concluíram que os órgãos de controle devem exigir que os auditores discutam aspectos qualitativos da materialidade (por exemplo, consequências) para todas as recomendações propostas.

Já Schaik (Leitão, 2014) analisou a ISA 320, a ISSAI 1.320, e comentários encaminhados por organizações públicas à época da minuta da ISA 320, a fim de ilustrar o processo de preparação dessas orientações específicas do setor público para a materialidade. Entre os aspectos analisados, o autor destaca: a) no que se refere ao percentual, que a INTOSAI teria argumentado que as porcentagens de materialidade deveriam ser removidas da norma em revisão, porque os auditores poderiam ter boas razões para escolher outros percentuais, mas poderiam ser questionados por não adotarem os indicados na norma; b) em relação à divulgação, a ISA 320 não exige a divulgação das considerações sobre materialidade, mas isso pode ser particularmente relevante para as auditorias governamentais, por conta da importância da transparência; e c) os princípios sobre materialidade devem ser os mesmos em auditorias do setor público e do setor privado, embora possa haver diferença na aplicação prática das diretrizes.

Por sua vez, Zhou (2012a) realizou um estudo de caso para identificar os aspectos e as razões das diferenças entre os julgamentos sobre materialidade em auditoria financeira no setor privado e no setor público na China. Como resultado, concluiu que, no setor público chinês, os limites de materialidade eram mais estreitos; uma maior ênfase era atribuída a fatores qualitativos; e receitas e despesas eram predominante adotados como referenciais. O autor atribuiu essas diferenças ao contexto governamental, em que há pressão da *accountability* e *stakeholders* públicos e status elevado do auditor público, que, por prerrogativa do cargo, possui maior poder para coletar e exigir evidências.

Já em outro estudo, Zhou (2012b), após realizar entrevistas com auditores experientes no setor público da China e estudos de caso, propôs uma estrutura qualitativa aplicável aos julgamentos sobre materialidade na área governamental, cujos itens foram: sensibilidade política, preocupação de ordem pública; eficiência no controle interno; tipo de fundo; e *benchmark* ou experiência do auditor.

Hemsen, Kilvik e Paulsrud (2018) realizaram estudo empírico com os auditores da EFS da Noruega, a fim de buscar uma definição, ausente da ISSAI 100, acerca dos três aspectos relevantes sobre materialidade no setor público: valor, natureza e contexto. Embora o trabalho tenha buscado definições com foco em auditorias operacionais e de conformidade, por certo, como a auditoria financeira também consta da ISSAI 100, seus resultados são importantes para o contexto da auditoria financeira.

Assim, em conclusão, ao conectar as necessidades do usuário e as perspectivas teóricas por trás delas, os autores definiram os aspectos da materialidade como: a) valor: perspectiva econômica sobre o melhor uso possível dos bens comuns da sociedade; b) natureza: questões relacionadas ao papel constitucional da auditoria do setor público, reduzindo a assimetria de informações entre os stakeholders; e c) contexto: questões referentes ao contexto constitucional específico da EFS e à aprendizagem e ao desenvolvimento da administração pública.

Por fim, cabe registro aos importantes resultados obtidos na pesquisa realizada por Leitão (2014), com membros da INTOSAI, sobre a existência de orientações específicas das EFS sobre materialidade e aspectos ou modelos quantitativos e qualitativos dessas orientações.

Como resultado, a partir da resposta de 31 EFS, a autora constatou que 84% delas adotavam as diretrizes da INTOSAI no nível 4 e 81%, as ISA total ou parcialmente. Em relação aos aspectos quantitativos, os referenciais indicados como mais utilizados pelas EFS para determinação da materialidade de planejamento foram despesa (96,8%), receita (67,8%), ativo (61,3%) e passivo (32,3%) totais, sendo que 26 respondentes declararam adotar mais de um referencial. Quanto ao percentual aplicado, 62% das citações indicaram o intervalo de até 1% a até 2%.

Acerca da materialidade para execução, Leitão constatou que 39% dos respondentes não possuíam orientação específica para essa definição e que 61% definiam parâmetros para a materialidade de execução a partir da materialidade de planejamento, com grande variação do percentual utilizado, havendo pequena concentração na faixa de 50% a 75%.

Na sequência, os pesquisados pela autora relacionaram os seguintes aspectos qualitativos como importantes para a determinação da materialidade: eficiência do controle interno (64%); preocupação com a ordem pública (61%); interesse público (57%); *benchmark*

ou experiência do auditor (54%); stakeholders (54%); sensibilidade política (50%); transparência (50%); necessidade de supervisão ou regulação legislativa específica (39%); tipo de fundo (36%); e outros (14%).

3. METODOLOGIA

A fim de alcançar os objetivos gerais e específicos, este trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, realizada por meio de levantamento de campo, mediante a aplicação de um questionário à população pesquisada, no caso, as 194 Entidades Fiscalizadoras Superiores membros da INTOSAI.

Assim, considerando que não existem diretrizes oficiais sobre referenciais, medidas, limites ou parâmetros para a determinação de materialidade nas normas de auditoria financeira, especialmente aquelas voltadas ao setor público, uma vez que sempre ressaltou o exercício do julgamento profissional do auditor, pretendeu-se, com a presente pesquisa:

- a. identificar e confirmar os parâmetros (referenciais e percentuais) adotados pelas EFS na definição da materialidade de planejamento, de execução e do limite para acumulação de distorções, comparativamente à pesquisa realizada por Leitão (2014);
- b. identificar a forma como as EFS alocam, distribuem ou rateiam a MP, a ME e o LAD, às contas das demonstrações financeiras; e
- c. identificar os parâmetros adotados pelas EFS membros da INTOSAI na avaliação de distorções qualitativas, bem assim a forma que são consideradas na emissão da opinião de auditoria.

O questionário aplicado (Apêndice B), composto por oito perguntas fechadas e duas abertas, foi disponibilizado por um link do Google Formulários, além de enviado em

arquivo Word a quatro entidades que assim solicitaram, e encaminhado, por e-mail, à população alvo, por intermédio da Secretária de Assuntos Internacionais do Tribunal de Contas da União, com explicações relacionadas ao seu objeto e à sua finalidade.

Foram obtidas 22 respostas (Apêndice A), sendo 21 relativas a EFS de países e uma ao Tribunal de Contas Europeu, que é composto pelos tribunais ou auditorias de contas de cada país membro da União Europeia. Assim, verifica-se que os respondentes abrangeram todos os continentes, conforme compilação a seguir.

Tabela 3 - EFS respondentes por continente

Continente (quantidade de países respondentes)	EFS
África (2)	Argélia
	Egito
América (6)	Canadá
	Chile
	Costa Rica
	México
	Peru
	Porto Rico (território dos EUA)
Ásia (6)	Azerbaijão
	Butão
	Palestina
	Qatar
	República do Chipre
	Tailândia
Europa (6)	Grécia
	Holanda (Países Baixos)
	Letônia
	Noruega
	Portugal
	Turquia
Oceania (1)	República do Fiji
-	União Europeia

Fonte: Elaboração própria.

As respostas obtidas, bem como a análise dos resultados constam do tópico seguinte.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS NA PESQUISA

Dos atuais 194 membros da INTOSAI, 22 EFS responderam à pesquisa. Embora a amostra represente apenas 11,3% da população, ressalta-se a sua abrangência, uma vez que há representantes de todos os continentes e perfis de desenvolvimento social e econômico (Apêndice A).

A primeira questão formulada objetivou identificar as normas de regência ou regulamentação dos trabalhos de auditoria financeira realizados pelas EFS. As respostas recebidas para a questão 1, estão sumarizadas na Tabela 4 abaixo.

Tabela 4 - Normas aplicáveis às auditorias financeiras realizadas pelas EFS respondentes

Opção de tipo de regulamentação	Totalmente aplicável		Parcialmente aplicável		Não aplicável	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Normas próprias desenvolvidas em consonância com a ISSAI 200	14	64%	3	14%	5	23%
Normas nacionais compatíveis com a ISSAI 200	6	27%	4	18%	12	55%
ISSAI 1000 a 1810 (nível 4)	10	45%	7	32%	5	23%
ISA	11	50%	8	36%	3	14%
Normas nacionais (legislação pátria)	6	27%	4	18%	12	55%
Outras	1	5%	3	14%	18	82%

Das entidades respondentes, 77% afirmaram ter normas próprias desenvolvidas em consonância com a ISSAI 200 de forma total (64%) ou parcial (14%). Além disso, o mesmo percentual afirmou adotar as ISSAI no nível 4, sendo 45% de forma plena e 32% parcialmente. Cumpre destacar, ainda, que 86% das EFS afirmaram adotar as ISA em algum grau, o que sugere grande adesão aos padrões internacionais de auditoria financeira por parte da amostra.

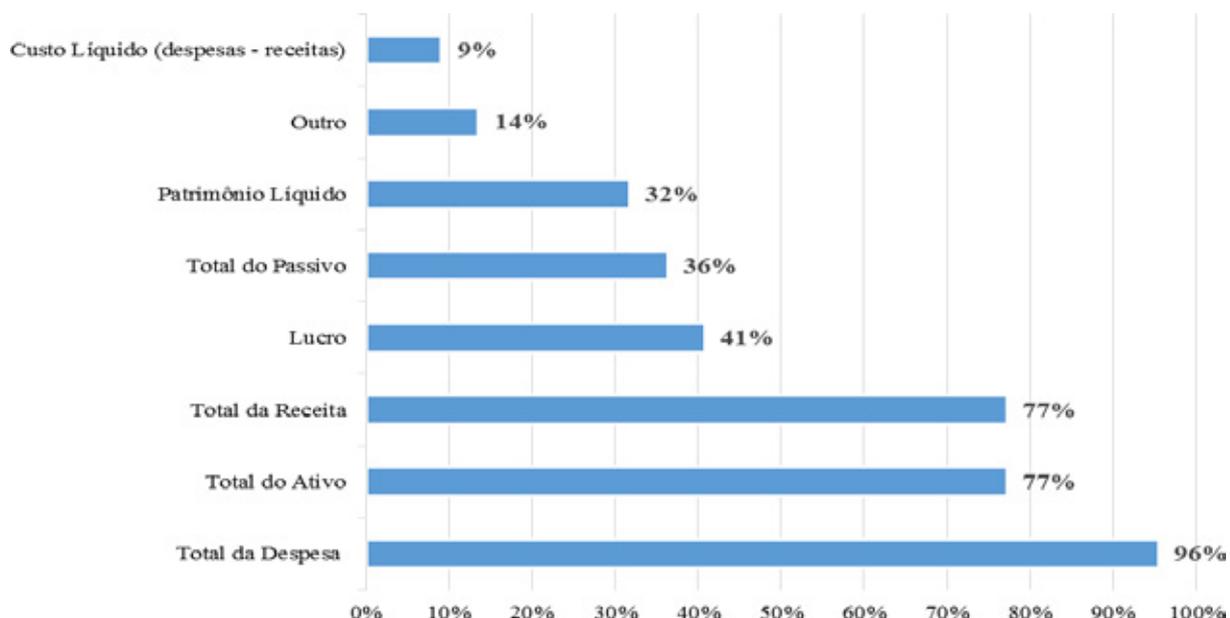
Na segunda questão, questionou-se a base normativa para a forma como a materialidade de planejamento é definida nos trabalhos de auditoria financeira realizados pela EFS. A Figura 5 representa as respostas recebidas.

Figura 5 - Base normativa para definição da MP nas EFS respondentes

Como se observa, 73% das entidades declararam que a forma de definição da materialidade de planejamento consta em normativos próprios, enquanto 14% afirmaram que se trata de julgamento profissional. Em apenas 5% dos casos, a materialidade é definida por norma legal.

Correlacionando as questões 1 e 2, pode-se inferir que a materialidade de planejamento, em geral, consta em normativos da própria EFS, normativos esses desenvolvidos, na maioria dos casos, em consonância com as ISSAI/ISA.

A terceira questão objetivou identificar os referenciais utilizados pelas EFS na determinação da materialidade de planejamento, bem como o percentual ou intervalo percentual geralmente aplicado sobre eles. A Figura 6 demonstra que os referenciais declarados como mais utilizados são, na sequência, total da despesa, total do ativo e total da receita. Observa-se que todos os respondentes indicaram a adoção de mais de um referencial.

Figura 6 - Referenciais utilizados pelas EFS respondentes na determinação da MP

Cabe ressaltar que três EFS assinalaram a opção de resposta “outros”. Ao especificarem, citaram como referencial adotado a requisição ou demanda para auditoria em contas/grupos específicos. Talvez, por essa razão, não indicaram qualquer percentual, mas sim mencionaram que a materialidade é determinada tendo em vista: a relevância da ação institucional; a avaliação financeira, programática e orçamentária envolvida; identificação das áreas de riscos; o resultado de auditorias anteriores; e a dispersão geográfica das operações.

Ademais, nem todas as EFS informaram os percentuais ou intervalos percentuais aplicados sobre os referenciais por elas assinalados na questão. No entanto, considerando apenas aquelas que o fizeram, tem-se abaixo um resumo dos intervalos percentuais ditos como aplicados a cada referencial. Note-se que, após o nome de cada um, consta, entre parênteses, a quantidade de entidades que o mencionaram como referencial e, separada por uma barra, a quantidade de EFS que indicaram o percentual aplicável. Outrossim, os principais resultados estão destacados em amarelo.

Tabela 5 - Percentuais ou intervalos percentuais aplicados aos referenciais para cálculo da materialidade de planejamento pelas EFS respondentes

DESPESA TOTAL (21/15)		ATIVO TOTAL (17/14)		RECEITA TOTAL (17/14)	
Percentua ou Intervalo	% de indicações	Percentua ou Intervalo	% de indicações	Percentua ou Intervalo	% de indicações
0,25% - 3%	13%	0,1% - 0,5%	7%	0,25% - 3%	7%
0,5% - 2%	40%	0,25% - 3%	14%	0,5% - 2%	43%
0,5% - 5%	13%	0,5% - 2%	21%	0,5% - 5%	7%
1%	20%	0,5% - 5%	7%	1%	7%
1% - 3%	7%	1%	21%	1% - 3%	7%
5%	7%	1% - 2%	7%	2,5%	7%
		2,5%	7%	5%	7%
		5%	7%	5%-10%	14%
		5%-10%	7%		

LUCRO (9/6 EFS)		PASSIVO TOTAL (8/5)		PATRIMÔNIO LÍQUIDO (7/6)	
Percentua ou Intervalo	% de indicações	Percentua ou Intervalo	% de indicações	Percentua ou Intervalo	% de indicações
0,5% - 2%	17%	0,5% - 2%	60%	0,5% - 2%	17%
5%	33%	1%	20%	0,5% - 5%	17%
5% - 10%	50%	5% - 10%	20%	1% - 5%	17%
				2% - 5%	17%
				2,50%	17%
				5% - 10%	17%

Os resultados obtidos estão em consonância com a pesquisa realizada por Leitão (2014), na qual os referenciais mais citados foram igualmente despesa total (96,8%), receita total (67,8%) e ativo total (61,3%).

Naquela ocasião, não foi possível à autora vincular os referenciais diretamente aos percentuais ou intervalos percentuais aplicados pelas EFS. Entretanto, mesmo considerando essa limitação, o estudo indicou, à época, que mais de 62% das EFS utilizavam um percentual de até 2% sobre seus referenciais.

Nessa perspectiva e de acordo com os dados da presente pesquisa, pode-se afirmar que, para os referenciais mais utilizados, a saber, despesa total, ativo total e receita total, a utilização do percentual de até 2% é de pelo menos 60%, 56% e 50%, respectivamente.

Contudo, ampliando esse intervalo para até 3%, pode-se concluir que 80% e 71% das EFS respondentes declararam utilizá-lo sobre a despesa total e a receita total, nessa ordem. Já em relação ao ativo total, o intervalo de até 3% é adotado por 79% dos pesquisados.

Na sequência, a quarta questão abordou como a EFS distribui ou aloca a materialidade de planejamento às contas, áreas ou grupos das demonstrações financeiras.

Em resposta, metade das EFS afirmou distribuir a materialidade de planejamento de acordo com o nível de risco, seja ele relativo à conta (27%) ou à cada afirmação de uma conta (23%). Também merecem destaque os dados de que 18% das EFS rateriam-na de forma linear.

Tabela 6 - Forma de distribuição da MP às contas dos demonstrativos adotada pelas EFS respondentes

Forma de distribuição/rateio da MP	Quantidade	%
De forma linear, atribuindo o mesmo valor a todas as contas individuais	4	18%
De forma proporcional ao saldo de cada conta individual	1	5%
De acordo com o volume esperado de erros ou classificações indevidas de cada conta individual	0	0%
De acordo com o nível de risco atribuído à cada conta individual	6	27%
De acordo com o nível de risco atribuído à cada afirmação de uma conta individual	5	23%
De acordo com o custo de detecção de cada conta individual	0	0%
Não há alocação ou distribuição da materialidade de planejamento	4	18%
Outra	2	9%

A quinta questão indagou qual o percentual ou intervalo percentual a EFS aplicava sobre a materialidade de planejamento, a fim de definir a materialidade de execução. As respostas recebidas estão contidas na tabela 7.

Tabela 7 - Percentuais ou intervalos percentuais aplicados sobre a MP para determinação da materialidade de execução pelas EFS respondentes

Intervalo	Quantidade	%
Até 20%	2	9%
De 20 a 30%	0	0%
De 30% a 40%	0	0%
De 50% a 60%	4	18%
De 60% a 70%	1	5%
De 70% a 80%	5	23%
De 75% a 90%	1	5%
81%	1	5%
Não há definição de materialidade de execução	4	18%
Outra	4	18%

Dos respondentes, 23% relatou valer-se de um intervalo de 70% a 80%, índice muito próximo aos 18% que afirmou aplicar o intervalo de 50% a 60%. Ademais, quatro entidades declararam não definir materialidade de execução.

As entidades que escolheram a opção “Outra”, mencionaram utilizar como parâmetro para cálculo da materialidade de execução: a) o risco de distorção material, sendo 40% se alto, 60% se médio e 75% se baixo; b) a materialidade de planejamento rea-

validada; c) os relatórios do revisor oficial de contas e avaliação das expectativas das partes interessadas; e d) o montante de recursos públicos envolvidos, relevância da ação, identificação de áreas de risco e resultado de auditorias anteriores.

Em confronto aos resultados obtidos na pesquisa realizada por Leitão (2014), observa-se que, naquela ocasião, o percentual de EFS que não definiam a materialidade para execução da auditoria financeira foi de 39%. Entre os respondentes da presente pesquisa, esse índice foi menor, qual seja, 18%.

Ainda segundo aquela pesquisa, o intervalo percentual mais adotado pelas EFS era entre 50% e 75% da materialidade de planejamento, com 19% das respostas. Na atual, 23% das EFS afirmaram utilizar um intervalo entre 70% e 80%. Em outra análise, pode-se concluir que 46% dos respondentes adotam um intervalo entre 50% e 80% da materialidade de planejamento para definição da materialidade de execução.

A sexta questão perquiriu a forma de distribuição ou alocação da materialidade de execução às contas das demonstrações financeiras. Observa-se que uma EFS assinalou quatro opções simultaneamente. Por essa razão,

Tabela 8 - Forma de distribuição da ME às contas dos demonstrativos adotada pelas EFS respondentes

Forma de distribuição/rateio da ME	Quantidade	%
De forma linear, atribuindo o mesmo valor de erro tolerável a todas as contas individuais	3	14%
De forma proporcional ao saldo de cada conta individual	1	5%
De acordo com o volume esperado de erros ou classificações indevidas de cada conta individual	2	9%
De acordo com o nível de risco atribuído à cada conta individual	6	27%
De acordo com o nível de risco atribuído à cada afirmação de uma conta individual	7	32%
Não há alocação ou distribuição da materialidade de execução	5	23%
Outra	1	5%

De montante inclusive superior àquele relacionado à alocação da materialidade de planejamento, verifica-se que 59% das EFS respondentes afirmaram distribuir a materialidade de execução às contas dos demonstrativos com base no risco, sendo 32% de acordo com o nível de risco da conta e 27% de cada afirmação. Chama atenção o fato de que cinco EFS responderam que não realizam essa alocação ou distribuição.

Ressalta-se que as questões 4, 5 e 6 complementam o trabalho realizado por Leitão (2014) e trazem em seu bojo os assuntos centrais desta pesquisa. A forma de rateio

da materialidade e, por consequência, a determinação do erro tolerável (materialidade de execução) atribuível a cada conta, área ou grupo das demonstrações contábeis, implica racionalização da auditoria financeira, uma vez é possível distribuir esse erro de diferentes formas e com base em distintos critérios e objetivos, a fim de tornar possível a extensão dos procedimentos de auditoria entre as contas auditáveis – inclusive com redução de testes – sem necessariamente aumentar o risco de auditoria.

Já a sétima e oitava questões referiram-se à forma de cálculo e à alocação, respectivamente, do limite para acumulação de distorções. Os resultados encontram-se apresentados nas Tabelas 9 e 10. Registra-se que uma EFS assinalou três opções simultaneamente na questão. Assim, a quantidade de respostas totaliza-se em 24, embora 22 sejam as entidades respondentes.

Tabela 9 - Percentuais ou intervalos percentuais aplicados sobre a MP para determinação LAD pelas EFS respondentes

Percentual ou Intervalo	Quantidade	%
1% a 3%	3	14%
4%	0	0%
5%	6	27%
6%	0	0%
7% a 10%	1	5%
Não há definição de limite para acumulação de distorções	7	32%
Outro	5	23%

Tabela 10 - Forma de distribuição do LAD às contas dos demonstrativos adotada pelas EFS respondentes

Forma de distribuição/rateio do LAD	Quantidade	%
De forma linear, atribuindo o mesmo valor de limite para acumulação de distorções a todas as contas	3	13%
De forma proporcional ao saldo de cada conta individual	1	4%
De acordo com o volume esperado de erros ou classificações indevidas de cada conta individual	1	4%
De acordo com o nível risco atribuído a cada conta individual	4	17%
De acordo com o nível de risco atribuído a cada afirmação de uma conta individual	4	17%
De acordo com o custo de detecção de cada conta significativa	0	0%
Não há alocação ou distribuição do limite para acumulação de distorções	9	38%
Outra	2	8%

A partir dos dados acima, constata-se que a adoção do índice de 5% é o mais comum entre os respondentes (27%). Contudo, chama atenção o fato de que a maioria das EFS afirmou não definir um LAD (7 = 32%), enquanto cinco delas (23%), que marcaram a opção “Outro”, destacaram que isso depende, especialmente, de julgamento profissional, das expectativas das partes interessadas e das características de cada entidade.

Além disso, conclui-se que 38% dos respondentes não rateiam o LAD entre as contas dos demonstrativos e, entre aqueles que o fazem, a maioria (34%) leva em conta o nível de risco atribuído à cada conta ou afirmação.

As questões finais trataram da materialidade qualitativa. Na questão 9, indagou-se quais aspectos e circunstâncias são comumente considerados pela EFS na determinação de uma materialidade qualitativa para as demonstrações financeiras.

A questão, respondida por 21 EFS, foi aberta com o objetivo de melhor incentivá-las a expressarem as características qualitativas, de fato, por elas sopesadas. Mesmo nesse formato, foi possível extrair menção a pontos comuns, cuja compilação consta da tabela abaixo.

Tabela 11 - Aspectos e circunstâncias comumente considerados pelas EFS respondentes na determinação de uma materialidade qualitativa

Aspectos/circunstâncias da materialidade qualitativa	Quantidade de menções
Fraude/Desconformidade	11
Interesse público / NecessidadedosStakeholders	7
Natureza e saldodaconta	7
Julgamentoprofissional	5
Impactonosresultados	4
Distorções de auditorias anteriores (nomesmoauditado)	3
Deficiências no Controle Interno ou em processosdaentidade	3
Política e objetivosdaentidade	2
Eficiênciaaeefetividade	2
Relevância da açãoinstitucionalafetada	1
Criação ou reorganizaçãodeinstituições	1
Risco	1

Embora a descoberta de fraudes não seja o objetivo de uma auditoria financeira, percebe-se que a sua ocorrência, assim como a de outras não conformidades, tem grande impacto em auditorias do setor público, sendo o aspecto com maior menção. Inclusive, relaciona-se diretamente com o interesse público que, por sua vez, juntamente com a necessidade dos *stakeholders*, constou em sete respostas.

Interessante salientar, porém, que a definição do que é o não importante e necessário perpassa pelo julgamento profissional do auditor, que foi citado cinco vezes. Salienta-se, também, que aspectos atinentes à natureza e ao saldo da conta são apontados como importantes na definição de uma materialidade qualitativa, itens esses que mais facilmente se vinculam à materialidade quantitativa.

Em comparação ao estudo realizado por Leitão (2014), registra-se que, igualmente àquela pesquisa, verifica-se ainda uma grande atenção da auditoria financeira do setor público a aspectos qualitativos da materialidade.

Entretanto, os resultados obtidos sugerem que, atualmente, há uma maior preocupação com questões relacionadas a fraudes e não conformidades, mencionadas por 52% dos respondentes. Na pesquisa de Leitão (2014), a eficiência do controle interno foi o aspecto mais citado, com 64%, seguido por preocupação de ordem pública, com 61%, que se entende, inclusive, incluir fraudes e não conformidades em seu escopo. Na atual pesquisa, os controles internos foram mencionados por apenas 14% das EFS.

Já o interesse público e a necessidade dos *stakeholders* foram aspectos muito mencionados nos dois estudos: 57% (Leitão, 2014) e 33%.

Buscando investigar como ocorre essa interligação entre a materialidade quantitativa e os aspectos levados em conta para a definição de uma materialidade qualitativa, a décima questão indagou: De que forma essa EFS considera as distorções qualitativas identificadas em uma auditoria financeira na emissão da opinião de auditoria? Há algum correlacionamento com a materialidade de planejamento (quantitativa) determinada?

Das vinte entidades que responderam à essa questão, 50% entendeu que não há uma correlação direta, ou seja, uma distorção qualitativa não precisa ter ou atingir nenhum valor monetário para ser considerada. Todavia, duas mencionaram como consequência a menção em relatório e não, necessariamente, uma modificação de opinião.

Como não há um balizador monetário que defina quando considerar essa materialidade qualitativa para fins de opinião, oito EFS mencionaram que isso dependerá: a) do julgamento profissional do auditor (38%); b) da necessidade de menção em relatório de auditoria da conformidade com legislação e normas (25%); e c) das expectativas e necessidades dos stakeholders (38%).

As demais dez EFS respondentes afirmaram que há uma correlação entre a materialidade qualitativa e a materialidade quantitativa, conforme Tabela 12.

Tabela 12 - Efeitos da materialidade qualitativa sobre a opinião de auditoria das EFS respondentes

Resposta sobre a materialidade qualitativa	Quantidade
Deve exceder a materialidade de planejamento quantitativa (individualmente ou em conjunto) para ser considerada na opinião	6
Deve impactar os demonstrativos para ser considerada na opinião	2
Não é considerada na opinião, mas afeta a determinação da materialidade quantitativa	2

Os resultados expostos sugerem que, em oito entidades, parece haver uma quantificação da materialidade qualitativa (ou de seus efeitos) e, então, sua consideração para fins de opinião de auditoria. Já duas entidades afirmaram que, apesar de não haver influência direta na opinião, as distorções qualitativas influenciam decisões relacionadas à determinação da materialidade quantitativa.

4.2 AUDITORIA FINANCEIRA NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Como já assinalado, anualmente o TCU emite parecer prévio contendo opinião sobre as contas prestadas pelo Presidente da República, que, entre outros elementos, compõem-se pelos balanços gerais da União, tendo em vista a competência inculpada no inciso I do artigo 71 da CF/1988 c/c o parágrafo único do artigo 36 da Lei 8.443/1992.

Assim, um dos objetivos da auditoria realizada pelo TCU é expressar se esses balanços representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial da União em 31 de dezembro de cada exercício.

O MAF/TCU (TCU, 2016) apresenta conceitos relacionados e diretrizes metodológicas para o cálculo da MP, da ME e do LAD, a serem adotados em seus trabalhos de auditoria financeira, consoante sintetizado na Tabela 13, de elaboração própria.

Tabela 13 - Metodologias de cálculo da MP, ME e LAD dispostas no MAF/TCU

Tipo	Método de Cálculo	Referencial	Percentual ou Intervalo recomendados
Materialidade de planejamento	Aplica-se uma porcentagem sobre o referencial como ponto de partida da determinar o limite numérico da materialidade. A natureza do referencial e a porcentagem a ser aplicada baseiam-se em julgamento profissional.	Despesa, receita, ativo e passivo	Até 2%

Tipo	Método de Cálculo	Referencial	Percentual ou Intervalo recomendados
Materialidade de execução	Aplica-se uma porcentagem sobre a materialidade de planejamento, dependendo do resultado da avaliação dos riscos da entidade.	Materialidade de planejamento	Entre 50% e 75% (quanto maior o risco, menor o percentual)
Limite para acumulação de distorções	Aplica-se uma porcentagem sobre a materialidade de planejamento, dependendo do resultado da avaliação dos riscos da entidade.	Materialidade de planejamento	Entre 3% e 5%, a depender da avaliação de riscos

Cumprir mencionar que alguns desses parâmetros se basearam nos resultados obtidos na pesquisa realizada por Leitão (2014). Além disso, como se verifica, as orientações do Manual não são assertivas e, tendo em conta o arcabouço normativo da auditoria financeira, não deveriam mesmo ser.

Muitos fatores interferem na determinação da materialidade e, portanto, é preciso conferir ao auditor uma margem em que ele possa conjugar a natureza, as características e o risco da auditoria a ser realizada com as diretrizes normativas. Em suma, trata-se do julgamento profissional.

Observa-se, inclusive, que, ao dispor sobre o método de cálculo da materialidade de planejamento, o MAF/TCU assevera que “a natureza do referencial e a porcentagem a ser aplicada baseiam-se em julgamento profissional” (TCU, 2016). Já em relação à materialidade de execução, ele ressalta que a porcentagem aplicada depende do resultado da avaliação de riscos da entidade. Assim, é possível perceber, pela linguagem utilizada, que os parâmetros dispostos no Manual são orientativos e não taxativos.

Dessa maneira, para fins desta pesquisa, importam os parâmetros efetivamente utilizados por aquela Corte de Contas. Então, foram levantados os referenciais e percentuais (ou intervalos percentuais) adotados pela equipe de auditoria do TCU nas auditorias financeiras do BGU no período de 2016 a 2019. Os dados constam da tabela subsequente.

Tabela 14 - Referenciais e percentuais adotados pelo TCU para determinação da materialidade nas auditorias financeiras do BGU – Exercícios de 2016 a 2019

Ano	Tipo	Referencial	Percentual
2016 (BGU 2015)	MP	Despesa empenhada	2%
	ME	MP	50%
	LAD	MP	5%
2017 (BGU 2016)	MP	Ativo Total	1%
		Despesa empenhada	1%
	ME	MP	50%
2018 (BGU 2017)	LAD	MP	5%
	MP	Ativo Total	1%
		Despesa empenhada	1%
2019 (BGU 2018)	ME	MP	50%
	LAD	MP	5%
	MP	Ativo Total	1%
		Despesa empenhada	1%

Fonte: Tribunal de Contas da União, processos TC 33.325/2015-4; 29.130/2016-6; 25.623/2017-6; e 033.918/2018-0.

Inicialmente, percebe-se que, a partir de 2017, a Corte de Contas passou a adotar, além da despesa, o ativo total para determinação da materialidade de planejamento.

Além disso, constata-se que, do ano de 2016 para os seguintes, houve uma redução do percentual aplicado para cálculo da materialidade de planejamento de 2% para 1%. Embora o Manual do Tribunal preveja a adoção de um percentual de até 2%, importa sublinhar que essa redução, que repercute na diminuição também da materialidade de execução, apesar de resultar em menor risco de auditoria, por outro lado, traduz-se em maior trabalho de campo.

Observa-se ainda que, conquanto o mesmo Manual sugira um intervalo entre 50% e 75% sobre a materialidade de planejamento para cálculo da materialidade de execução, o Tribunal tem adotado como prática o limite inferior de 50%.

Parece razoável supor que, em se tratando de recursos públicos, haja grande risco envolvido. Entretanto, justamente pela expressividade dos valores em questão – em 31/12/2018, o ativo total da União atingiu R\$ 5,6 trilhões, enquanto a despesa executada, R\$ 2,8 trilhões – e grande volume de transações nesse setor, a adoção de um limite tão estreito pode incrementar excessivamente a extensão e o volume de testes, tendo em vista a maior quantidade de evidência necessária de auditoria.

4.3 COMPARATIVO DOS RESULTADOS DAPESQUISA

4.3.1 Com as diretrizes do Manual de Auditoria Financeira doTCU

Os referenciais sugeridos no MAF/TCU estão condizentes com os resultados obtidos na presente pesquisa, uma vez que o total da despesa (96%), ativo total (77%), total da receita (77%) e passivo total (36%), foram os referenciais mais mencionados pela EFS para determinação da MP. Ressalta-se, apenas, que o referencial lucro (41%) apareceu ligeiramente à frente do passivo total.

Quanto aos intervalos percentuais, segundo os dados atuais, predomina a utilização do intervalo percentual de 0,5% a 2%: 40% das EFS declararam aplicá-lo sobre o total da despesa; 21%, sobre o ativo total; 43%, sobre o total da receita; e 60%, sobre o passivo total.

Entretanto, ampliando o intervalo para até 3%, conclui-se que 80% e 71% das EFS respondentes o utilizam sobre a despesa e a receita totais, respectivamente. Já em relação ao ativo total, o dito intervalo compreende 77% dos pesquisados. Isso sugere ser possível ao TCU ampliar para até 3% o intervalo percentual para determinação da materialidade de planejamento indicado em seu Manual.

Em relação ao cálculo da materialidade de execução, o referido Manual instrui a utilização do intervalo entre 50% e 75% da MP, a depender da avaliação de riscos da entidade. Tal prescrição se coaduna com os resultados da pesquisa realizada, uma vez que 46% afirmou adotar um intervalo entre 50% e 80%. Todavia, considerando que o intervalo entre 70% a 80% obteve o maior número de indicações (23%), seria interessante ao TCU avaliar a pertinência da ampliação também desse limite superior em seu Manual.

No que concerne ao cálculo do LAD, o MAF/TCU orienta a aplicação de um percentual entre 3% e 5% sobre a MP. Essa diretriz está aderente aos resultados da pesquisa, pois este é o intervalo apontado por 27% dos respondentes, embora, nesse caso, tenha havido um alto índice de entidades que declararam não definir um LAD (32%).

Além disso, o Manual registra que a materialidade envolve tanto a perspectiva quantitativa quanto qualitativa e que certos tipos de distorções podem ter um impacto relevante sobre os relatórios financeiros e influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações.

Nesse sentido, o MAF/TCU reforça que um assunto pode ser relevante por natureza (má gestão, fraudes, irregularidades, manipulação de resultados, etc.) ou

pelo contexto (circunstância que pode mudar a impressão do usuário), conforme julgamento profissional do auditor. Outrossim, prescreve que o auditor deve avaliar os efeitos potenciais das distorções e considerá-las na opinião de auditoria, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos (TCU, 2016).

Como se percebe, o Manual do TCU aborda o aspecto qualitativo da materialidade de forma ampla, enfatizando o exercício do julgamento profissional. Porém, destaca que ele deve ser considerado, inclusive para fins de emissão da opinião.

Os principais aspectos mencionados pelos pesquisados, como fraudes, não conformidades, necessidades dos usuários, impacto em resultados e julgamento profissional, são identificados no MAF/TCU como importantes em uma análise qualitativa.

Apenas visando aprimorar as análises e, até mesmo, realizar uma padronização mínima entre as auditorias financeiras realizadas – uma vez que, considerando somente o julgamento profissional como critério, nem sempre os mesmos aspectos serão observados, pois as auditorias podem não ser realizadas pelos mesmos auditores e com os mesmos auditados – julga-se que seria interessante ao TCU instituir um rol mínimo de aspectos qualitativos a serem examinados.

Em relação à existência de uma correlação direta entre as materialidades qualitativas e quantitativas, foi possível constatar que metade das EFS respondentes consideram não haver, ou seja, entendem que, independentemente do valor, uma distorção qualitativa pode ser considerada na opinião de auditoria. O Manual do TCU dispõe nesse mesmo sentido.

Diante do exposto, verifica-se que as diretrizes contidas no Manual de Auditoria Financeira do TCU estão aderentes aos resultados obtidos na pesquisa e são, de fato, os preceitos mais comumente aplicados pelas EFS respondentes.

Todavia, esses mesmos resultados sinalizam ser possível à Corte de Contas avaliar a pertinência de:

- a.** ampliar o intervalo percentual aplicável a um referencial para determinação da materialidade planejamento de “até 2%” para “até 3%”;
- b.** ampliar o intervalo percentual aplicável sobre a materialidade de planejamento para cálculo da materialidade de execução de “50% a 75%” para “50% a 80%”;e
- c.** instituir um rol mínimo de aspectos qualitativos a serem examinados e considerados para determinação da materialidade qualitativa, a fim de minimamente padronizar os trabalhos de auditoria financeira.

4.3.2 Com as práticas adotadas na auditoria financeira noTCU

Em termos práticos, observou-se que as auditorias financeiras realizadas pelo TCU, desde 2016, têm adotado mais de um referencial para determinação da materialidade: despesa executada e ativo total. Isso se coaduna com os resultados da presente pesquisa, pois esses foram os referenciais mais citados: 96% e 77%, nessa ordem (questão 2).

Observou-se, ainda, que essas auditorias têm sido conduzidas com avaliação máxima de risco, conforme disposto no tópico 4.3. Isso porque, também a partir de 2016, tem-se empregado o limite inferior dos intervalos percentuais dispostos no MAF/TCU como aplicáveis para determinação da materialidade de planejamento e para o cálculo da materialidade de execução, quais sejam, 1% e 50%, respectivamente.

No setor público, o custo de execução da auditoria não parece ser um fator determinante na escolha dos parâmetros para definição da materialidade, como se infere a partir dos dados da presente pesquisa, uma vez que nenhuma EFS indicou o custo de detecção como elemento a ser considerado (questões 4 e 6).

Entretanto, esse é sim um aspecto importante, especialmente tendo-se em conta que, cada vez mais, a administração pública deve racionalizar o uso dos recursos públicos que, por natureza, são escassos ante a grande demanda da sociedade. Assim, a aplicação desses recursos deve ser pautada pelo princípio constitucional da eficiência na administração pública (CF/1988, art. 37, caput).

E isso impacta também na segunda constatação: mesmo que o custo direto não fosse relevante, a adoção dos limites inferiores para determinação das materialidades impõe a uma reduzida equipe de auditoria a responsabilidade de analisar um volume de recursos e de transações que, mesmo em um cenário mais benéfico de risco, já seria imenso.

Nas últimas três auditorias financeiras do BGU, coordenadas e realizadas pela Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU, observa-se que, a despeito de a quantidade de auditores da equipe ter aumentado, o montante de recursos relativos às contas identificadas como significativas nos demonstrativos financeiros cresceu de forma muito superior. A título de exemplo, na auditoria do BGU do exercício de 2018, cada auditor ficou responsável por fiscalizar, em média, R\$ 890 bilhões, conforme dados contidos na Tabela 15.

Tabela 15 – Volume de recursos significativos das auditorias financeiras do BGU de 2016 a 2018

BGU	Audidores (A)	Contas Sintéticas Significativas	Volume de Recursos (R\$) (B)	Volume de Recursos por auditor(R\$) (B/A)
2016	5	15	1.934.263.421.111	386.852.684.222
2017	6	17	4.479.250.920.086	746.541.820.014
2018	8	16	7.123.842.703.495	890.480.337.937

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do Tribunal de Contas da União, processos TC 29.130/2016-6; 25.623/2017-6; e 033.918/2018-0 do Tribunal de Contas da União.

Se o montante de recursos envolvidos é expressivo, maior é o volume e os tipos de transações realizadas pela Administração Pública para registro de seus atos, como, por exemplo, empenhos, liquidações e ordens bancárias emitidas.

Para mais, cabe salientar que a tabela 15 apresenta o número de contas sintéticas tidas como significativas, ou seja, aquelas que deveriam ser auditadas. Ocorre que uma conta sintética se desdobra em contas analíticas, aquelas que de fato recebem registros contábeis. Como exemplo, menciona-se a conta sintética patrimonial 2.1.1.0.0.00.00 – Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo, tida como significativa na auditoria financeira do BGU 2018, que se desdobra em doze contas analíticas, consoante consta do Plano de Contas Aplicável ao Setor Público⁴.

Nesse cenário, a adoção de limites inferiores para determinação das materialidades – o que, em tese, pressupõe uma avaliação alta do risco da entidade – repercute no aumento da extensão dos procedimentos de auditoria, tendo em vista a maior quantidade de evidência necessária. Isso pode inviabilizar a realização de testes em todas as contas significativas ou, ainda, a realização de testes aquém do suficiente.

Isso é corroborado pela equipe de auditoria em papel de trabalho, como, por exemplo, ocorreu na Auditoria Financeira do BGU 2017, na qual se registrou: “nas contas acima, embora selecionadas como significativas, não foram realizados procedimentos de auditoria, tendo em vista a falta de recursos humanos”.

Assim, a contrário senso, a redução do risco ao se adotar os limites inferiores para determinação das materialidades pode resultar em aumento e até mesmo incerteza quanto ao risco efetivo incorrido no trabalho, uma vez que os procedimentos de auditoria podem não ser realizados na extensão planejada.

Dito isso, cabe registrar que os resultados da pesquisa realizada (questão 3) apontam para a viabilidade de um alargamento do percentual aplicável para a determinação da

4 Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>. Consultado em 17/04/2019

materialidade de planejamento de “até 2%” para até “3%”, e da materialidade de execução de até “50% a 75%” para “50% a 80%”, conforme consignado no tópico 4.4.1.

A utilização inicial de percentuais maiores e, conseqüentemente, de maiores valores de materialidade de planejamento e de execução, pode contribuir para o fortalecimento gradual da auditoria financeira no TCU, como almejado e determinado pelo Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, porque, à medida que os auditores forem se especializando no tema, com treinamentos e aquisição de experiência prática, esses percentuais poderão ser novamente reduzidos sem incorrer em ineficiência das auditorias e incremento do risco.

Em relação à distribuição das materialidades de planejamento e de execução às contas dos demonstrativos, verificou-se que nas auditorias financeiras do BGU: a) não há rateio da materialidade de planejamento às contas dos demonstrativos; e b) não há rateio da materialidade de execução às contas dos demonstrativos. Na prática, a materialidade de execução calculada é alocada às contas dos demonstrativos pelo seu total e de forma linear, ou seja, a todas as contas significativas é atribuído o mesmo erro tolerável.

Segundo os dados da pesquisa realizada, 18% das EFS se valem de igual forma de trabalho em relação à MP e 14% em relação à ME (questões 4 e 6). Há que ser pontuado, porém, que isso significa atribuir a todas as contas a mesma extensão de procedimentos de auditoria.

A maioria das EFS afirmou ratear as materialidades às contas dos demonstrativos. A de planejamento é rateada por 27% das EFS com base no nível de risco de uma conta individual e por 23% com base no nível de risco de cada afirmação de uma conta. A de execução é rateada com base nos mesmos critérios, porém por 27% e 32% das EFS, respectivamente.

Verifica-se, pelo exposto, que o critério mais utilizado pelas entidades para rateio das materialidades às contas das demonstrações financeiras é o risco, seja no nível de conta ou de afirmação. Houve, ainda, duas menções ao volume esperado de erros e três à distribuição proporcional.

Como não é possível à auditoria analisar todos os saldos e transações, a avaliação de riscos subsidia a definição do escopo, a seleção dos procedimentos de auditoria que sejam os mais eficientes e eficazes para abordá-los e a determinação da sua natureza, época e extensão, a fim de reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas e fornecer um relatório de auditoria inadequado às circunstâncias (INTOSAI, 2013a).

Portanto, alocar a materialidade de acordo com o nível de risco identificado em cada conta ou afirmação propicia uma melhor definição do escopo e da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria mais apropriados a cada caso, de maneira a

reduzir o risco de auditoria e, por conseguinte, contribuir para que as auditorias sejam mais eficientes e eficazes.

Não obstante, como uma conta pode apresentar, e geralmente apresenta, mais de uma afirmação, não foi possível, a partir dos dados obtidos, concluir como a materialidade é rateada às afirmações de uma conta: se diretamente às afirmações ou se ocorre um segundo rateio a partir da materialidade inicialmente alocada à conta.

Em que pese essa limitação e considerando os resultados obtidos e, ainda, que a avaliação de riscos, especialmente de cada linha da demonstração financeira, é um processo complexo, é possível sugerir que, inicialmente, as auditorias financeiras realizadas pelo TCU passem a ratear a materialidade de planejamento e o erro tolerável às contas dos demonstrativos com base no nível de risco de cada conta individual. Em um segundo momento e a depender dos resultados obtidos, poderá ser avaliada a viabilidade, pertinência e custo-benefício da alocação de acordo com o nível de risco de cada afirmação de uma conta.

Quanto ao LAD (questões 7 e 8), constatou-se que a maioria dos respondentes não efetua seu cálculo (32%) e não realiza seu rateio às contas dos demonstrativos (38%). Entre as EFS que o calculam, a maior parte (27%) aplica o percentual de 5% sobre a MP e realiza a alocação às contas com base no nível de risco da conta (17%) ou das afirmações de uma conta (17%).

A auditoria financeira do TCU também tem se valido do percentual de 5% sobre a MP para definição do LAD, porém não há realização de rateio. Mas como o LAD não impacta diretamente na definição da natureza e da extensão dos procedimentos de auditoria, entende-se que, à princípio, não se justifica o custo operacional envolvido na sua alocação às contas individuais dos demonstrativos.

No tocante à materialidade qualitativa, não se identificou, nas auditorias do BGU sob exame, nenhum registro mais específico sobre esse aspecto. Apenas questões relacionadas à avaliação do controle interno, no nível de entidade e de conta contábil, a fim de determinar o risco de controle. Além disso, constatou-se, nos relatórios de auditoria, um tópico intitulado Deficiências de Controle, no qual foram registradas as distorções de valor abaixo do LAD. No entanto, importa salientar que tais distorções não foram consideradas para fins de opinião de auditoria, pois o objetivo do mencionado tópico é propiciar melhorias no controle interno das entidades e na gestão pública.

Desse modo, em concordância com o expresso no tópico 4.4.1, visando aprimorar as análises e, até mesmo, realizar uma padronização mínima entre as auditorias financeiras realizadas, uma vez que, delegar somente ao julgamento profissional do auditor a escolha dos aspectos e circunstâncias passíveis de consideração pode implicar alguma controvérsia, tratando-se de setor público, entende-se que seria interessante

ao TCU instituir um rol mínimo de aspectos a serem considerados na determinação da materialidade qualitativa.

dos resultados obtidos, poderá ser avaliada a viabilidade, pertinência e custo-benefício da alocação de acordo com o nível de risco de cada afirmação de uma conta.

Quanto ao LAD (questões 7 e 8), constatou-se que a maioria dos respondentes não efetua seu cálculo (32%) e não realiza seu rateio às contas dos demonstrativos (38%). Entre as EFS que calculam, a maior parte (27%) aplica o percentual de 5% sobre a MP e realiza a alocação às contas com base no nível de risco da conta (17%) ou das afirmações de uma conta (17%).

A auditoria financeira do TCU também tem se valido do percentual de 5% sobre a MP para definição do LAD, porém não há realização de rateio. Mas como o LAD não impacta diretamente na definição da natureza e da extensão dos procedimentos de auditoria, entende-se que, à princípio, não se justifica o custo operacional envolvido na sua alocação às contas individuais dos demonstrativos.

No tocante à materialidade qualitativa, não se identificou, nas auditorias do BGU sob exame, nenhum registro mais específico sobre esse aspecto. Apenas questões relacionadas à avaliação do controle interno, no nível de entidade e de conta contábil, a fim de determinar o risco de controle. Além disso, constatou-se, nos relatórios de auditoria, um tópico intitulado Deficiências de Controle, no qual foram registradas as distorções de valor abaixo do LAD. No entanto, importa salientar que tais distorções não foram consideradas para fins de opinião de auditoria, pois o objetivo do mencionado tópico é propiciar melhorias no controle interno das entidades e na gestão pública.

Desse modo, em concordância com o expresso no tópico 4.4.1, visando aprimorar as análises e, até mesmo, realizar uma padronização mínima entre as auditorias financeiras realizadas, uma vez que, delegar somente ao julgamento profissional do auditor a escolha dos aspectos e circunstâncias passíveis de consideração pode implicar alguma controvérsia, tratando-se de setor público, entende-se que seria interessante ao TCU instituir um rol mínimo de aspectos a serem considerados na determinação da materialidade qualitativa.

5. CONCLUSÃO

No setor governamental, a auditoria financeira contribui para promover e melhorar a transparência e a prestação de contas, instrumentalizando o controle e a verificação da adequada aplicação dos recursos, constituindo-se, portanto, parte dos processos de governança e *accountability* públicas.

E materialidade é um conceito crucial em auditoria financeira. É a partir dela que o auditor planeja e executa seu trabalho, bem como conclui pela existência ou não de distorção relevante nas demonstrações financeiras de uma entidade, a fim de emitir uma opinião de auditoria.

Nesse contexto, o presente trabalho objetivou identificar os parâmetros mais comuns utilizados na definição e na alocação da materialidade em auditorias financeiras realizadas no setor público. Para tanto, efetuou-se levantamento de campo, mediante a aplicação de questionário (Apêndice B) às 194 EFS membros da INTOSAI.

Foram obtidas 22 respostas, sendo 21 relativas a EFS de países e uma ao Tribunal de Contas Europeu (Apêndice A). Os respondentes abrangeram todos os continentes e 77% deles adotam a ISSAI 200 de forma total (64%) ou parcial (14%) (questão 1).

Como resultado da pesquisa, foi possível constatar que, em 73% dos casos, a forma de determinação da materialidade de planejamento está definida em normas ou diretrizes da própria entidade (questão 2). Além disso, verificou-se que os principais referenciais utilizados pelas EFS na determinação da MP são: despesa; total do ativo; receita; lucro; total do passivo; e patrimônio líquido, nessa ordem (questão 3).

O intervalo percentual declarado como mais comumente aplicado sobre um referencial, para determinação da materialidade de planejamento, foi o de 0,5% a 2%. Entretanto, ampliando esse intervalo para até 3%, conclui-se que 80% e 71% das EFS respondentes o utilizam sobre a despesa e a receita totais, respectivamente. Já em relação ao ativo total, compreende 77% dos pesquisados (questão 3). Isso sugere ser possível a ampliação do intervalo percentual indicado no MAF/TCU de “até 2%” para “até 3%”.

Em relação ao percentual aplicado pelas EFS sobre a materialidade de planejamento para cálculo da materialidade de execução, 46% das EFS afirmaram utilizar um intervalo de 50% a 80%, sendo que o intervalo de 70% a 80% foi o que obteve o maior número de indicações (questão 5). Assim, seria interessante ao TCU avaliar a pertinência da ampliação, em seu Manual, do limite superior para cálculo da ME de 75% para 80%.

Além disso, a maioria dos respondentes afirmou que o rateio da MP e da ME às contas dos demonstrativos (questões 4 e 6) ocorre com base no nível de risco, seja ele da conta ou da afirmação de cada conta.

No que concerne ao LAD, 27% dos respondentes mencionaram adotar um intervalo de 3% a 5% sobre a MP para seu cálculo, embora 32% deles tenham declarado não o definir (questão 7). Aludido intervalo percentual está aderente às orientações do MAF/TCU. E, assim como nos casos anteriores, a maioria das entidades faz seu rateio às contas dos demonstrativos com base no nível de risco da conta ou da afirmação de cada conta (questão 8).

De forma prática, as auditorias financeiras conduzidas pelo TCU têm adotado, desde 2016, mais de um referencial para determinação da materialidade: despesa executada e ativo total, o que se coaduna com os resultados da presente pesquisa, pois esses foram os referenciais mais citados.

Contudo, observou-se que essas auditorias têm sido conduzidas com avaliação máxima de risco, uma vez que, também a partir de 2016, é empregado o limite inferior dos intervalos percentuais dispostos no Manual de Auditoria Financeira para determinação da materialidade de planejamento e para o cálculo da materialidade de execução, quais sejam, 1% e 50%, respectivamente.

A adoção desses baixos percentuais repercute no aumento da extensão dos procedimentos de auditoria, tendo em vista a maior quantidade de evidência necessária. Isso pode inviabilizar a realização de testes em todas as contas significativas ou, ainda, a realização aquém do suficiente, especialmente em um contexto de escassez de recursos financeiros e humanos.

Nesse cenário, os resultados desta pesquisa apontam para a viabilidade de um alargamento do percentual aplicável para a determinação da materialidade de planejamento de “até 2%” para até “3%”, e da materialidade de execução de “50% a 75%” para “50% a 80%”.

Isso pode contribuir para o desenvolvimento gradual da auditoria financeira no TCU, como determinado pelo Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, porque tais percentuais poderão ser novamente reduzidos à medida que os auditores forem se especializando, sem incorrer em ineficiência das auditorias ou em incremento do risco.

Em relação à distribuição das materialidades às contas dos demonstrativos, verificou-se que nas auditorias financeiras do BGU não há rateio da materialidade de planejamento tampouco da materialidade de execução às contas dos demonstrativos, mas sim uma alocação linear. Há que ser pontuado, porém, que isso significa atribuir a todas as contas significativas a mesma extensão de procedimentos de auditoria.

De acordo com os dados da pesquisa, o critério mais utilizado pelas EFS para rateio das materialidades às contas das demonstrações financeiras é o risco, seja a nível de conta ou de afirmação. Isso propicia uma melhor definição do escopo e da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria mais apropriados a cada caso, de maneira a reduzir o risco de auditoria e, por conseguinte, contribuir para que as auditorias sejam mais eficientes e eficazes.

Desse modo, é possível sugerir ao TCU que, inicialmente, as auditorias financeiras passem a distribuir a MP e ME às contas dos demonstrativos com base no nível de risco de cada conta individual. Em um segundo momento, e a depender dos resulta-

dos obtidos, poderá ser avaliada a viabilidade, pertinência e custo-benefício, de uma alocação de acordo com o nível de risco de cada afirmação de uma conta.

Em relação ao LAD, as auditorias financeiras do TCU têm se valido do percentual de 5% sobre a MP para seu cálculo e não há rateio às contas das demonstrações. Entretanto, como o LAD não impacta diretamente na definição da natureza e da extensão dos procedimentos de auditoria, entende-se que, à princípio, não seria oportuna tal orientação, tendo em vista os custos operacionais que podem estar envolvidos.

Como mencionado, a ISSAI 200 ressalta que a materialidade tem aspectos quantitativos e qualitativos, porém estes últimos geralmente desempenham um papel maior no setor público do que em outros tipos de entidades.

Assim, no contexto da materialidade qualitativa, os aspectos e circunstâncias declarados pelas EFS como mais comumente considerados para sua determinação foram: fraudes e desconformidades; Interesse público e necessidades dos stakeholders; natureza e saldo da conta; julgamento profissional; impacto nos resultados; distorções de auditoria anteriores; e deficiência em controles internos e processos (questão 9).

Além disso, 50% das entidades afirmaram não haver uma correlação direta entre as materialidades qualitativa e quantitativa, de forma que, independentemente do seu valor, uma distorção qualitativa pode ser considerada na opinião de auditoria (questão 10).

Das demais 50% que declararam haver correlação, 60% entende que, para ser considerada na opinião, a distorção qualitativa deve exceder, individualmente ou em conjunto, a materialidade de planejamento quantitativa; 20% aduz que deve impactar os demonstrativos para ser considerada na opinião; e 20% afirma que não deve ser considerada na opinião, mas sim afetar a determinação da materialidade quantitativa (questão 10).

O Manual do TCU aborda o aspecto qualitativo da materialidade de forma genérica, enfatizando o exercício do julgamento profissional, porém registra que ela deve ser considerada, inclusive, para fins de emissão da opinião. Outrossim, alguns aspectos mencionados pelos pesquisados são citados como importantes em uma análise qualitativa.

Já nas auditorias do BGU examinadas, não se identificou nenhum registro mais específico sobre os aspectos qualitativos da materialidade, à exceção do controle interno, cuja análise parece ter se prestado mais à avaliação de riscos.

Isso posto, objetivando aprimorar as análises e, até mesmo, realizar uma padronização mínima entre as auditorias financeiras realizadas, uma vez que, delegar somente ao julgamento profissional do auditor a escolha dos aspectos e circunstâncias passíveis

de consideração pode implicar questionamentos, pois nem sempre as auditorias são realizadas pelos mesmos auditores e com os mesmos auditados, seria interessante ao TCU instituir um rol mínimo de aspectos qualitativos a serem examinados em suas auditorias financeiras.

Diante de todo o exposto, verifica-se que grande importância deve ser atribuída ao desenvolvimento da auditoria financeira governamental, uma vez que ela tende a aperfeiçoar, simultaneamente, a gestão de recursos públicos; a prestação de contas e responsabilização; e a transparência e controle social.

Além disso, muitos tribunais de contas estaduais espelham-se nas práticas adotadas pelo Tribunal de Contas da União, a fim de aprimorar suas auditorias ou até mesmo instaurá-las, como no caso das auditorias financeiras, tipo em que o TCU tem sido pioneiro no cenário nacional.

Assim, espera-se que os resultados obtidos nesta pesquisa e as sugestões realizadas possam de alguma maneira contribuir para o almejado fortalecimento e desenvolvimento da auditoria financeira no setor público, tanto no TCU quanto no cenário nacional.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOYNTON, W. C., JOHNSON, R. N., & KELL, W. G. Auditoria (Tradução José Evaristo dos Santos). São Paulo: Atlas, 2002. (Obra original publicada em 2001).

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Revisão Junho 2011. Brasília: TCU, 2011. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controlado-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 3608/2014-TCU-Plenário. Brasília: TCU, 2014. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controlado-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>.

_____. Tribunal de Contas da União. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2015. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>.

_____. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Financeira. Brasília: TCU, 2016. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-financeira.htm>. BRITO, Claudenir; FONTENELLE, Rodrigo. Auditoria Privada e Governamental. 2. ed. Niterói: Impetus, 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, 2011. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em: 22/04/2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes – Volume 1 - Conceitos Básicos. Brasília, 2010.

_____. NBC TA Estrutura Conceitual. Brasília, 2015.

_____. NBC TA 200 (R1): Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília, 2016a.

_____. NBC TA 315 (R1): Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. Brasília, 2016b.

_____. NBC TA 320 (R1): Materialidade no Planejamento e na Execução de Auditoria. Brasília, 2016c.

_____. NBC TA 450 (R1): Avaliação das distorções identificadas durante a auditoria. Brasília, 2016d.

_____. NBC TA 530: Amostragem em auditoria. Brasília, 2016e.

_____. NBC TSP – Estrutura Conceitual. Brasília, 2016f. CREPALDI, Sívio Aparecido. Auditoria Contábil: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012. CUNHA, A. S.; SILVEIRA, E. D.; DOROW, A. Relevância em auditoria. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 13, n. 1, art. 2, p. 1-9, 2008. DEZOORT, F. T.; HERMANSON, D. R.; HOUSTON, R. W. The effects of materiality justification and accounting precision. 2003. Disponível em https://www.infona.pl/resource/bwmeta1.element.elsevier-1666386a-d223-3fb0-ab09_8ef00612a6e3/tab/summary. Consultado em 22/04/2019.

Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em <https://dicionario.priberam.org/>. Consultado em 13/03/2019.

DINIS, Sílvia Cristina Pereira. Relatório de Estágio na empresa Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associados, SROC, S.A na área de auditoria. Coimbra, 2016. Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.26/18049>. DUTRA, Lucas Elias. Determinação da materialidade no planejamento e nos processos de auditoria externa das firmas de Belo Horizonte. Belo Horizonte: UFMG, 2017. Disponível em <http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUOS-ATSHMC>.

FORD, Jonathan. MARRIAGE, Madison. Escândalos contábeis mostram que a auditoria está em crise. Revista Valor Econômico. São Paulo. Publicado em 6/08/2018. Disponível em <https://www.valor.com.br/empresas/5714561/escandalos-contabeis-mostram-que-auditoria-est-a-em-crise>

ESTADOS UNIDOS. Financial Accounting Standards Board (FASB). Statement of Financial Accounting Concepts nº 8. Connecticut, 2018. Disponível em https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176157498129.

_____. General Accounting Office (GAO). Financial Audit Manual. Volume 1. Washington, D.C., 2018. Disponível em https://www.gao.gov/financial_audit_manual/overview.

_____. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – Volume 1. International Standards on Auditing (ISA) 320 e 450. New York, 2018. Disponível em <https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. _____. Auditoria Contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M. Auditoria: tradução da 7ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

HEMSEN, Åse Kristin; KILVIK, Stig; PAULSRUD, Mona. Materiality: At the heart of auditing. International Journal of Government Auditing. Washington, D.C., 2018. Disponível em: <http://intosajournal.org/materiality-heart-auditing/>. Consultado em 22/04/2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 1.320 - Materiality in Planning and Performing an Audit. Johannesburg, 2010a. Disponível em <http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>.

_____. ISSAI 1.600 – Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (incl. the Work of Component Auditors). Johannesburg, 2010b. Disponível em <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>

_____. ISSAI 100: Fundamental Principles of Public Sector Auditing. China, 2013a. Disponível em <http://www.ISSAI.org/3-fundamentalauditing-principles/>.

_____. ISSAI 200 - Fundamental Principles of Financial Auditing. China, 2013b. Disponível em <http://www.ISSAI.org/3-fundamental-auditing-principles/>.

LEITÃO, Juliane M. Determinação da materialidade em auditoria financeira no setor público. Trabalho de Conclusão do Curso de Pós-Graduação em Auditoria Financeira. Universidade de Brasília. 2014.

LONGO, Cláudio Gonçalo. Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras. São Paulo: Atlas, 2011.

LUXEMBURGO. Financial and Compliance Audit Manual. Tribunal de Contas Europeu (TCE). Luxemburgo, 2012.

MESSIER, W. F. Jr., MARTINOV-BENNIE, N., & EILIFSEN, A. A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 153-187, 2005.

Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Disponível em <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>. Consultado em 13/03/2019.

RAMAN, K. K.; DANIKER, R. P. Materiality in government auditing. *Journal of Accountancy*, 177(2), 71-76, 1994.
REINO UNIDO. International Accounting Standards Board (IASB). Conceptual Framework for Financial Reporting. Londres, 2018. Disponível em <https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/>.

SCHAIK, F. Materiality in government auditing. *International Journal of Governmental Financial Management*, 10(2), 2-12, 2010.

ZHOU, Y. Government Audit Materiality (Part One): How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality – A Theoretical Matrix on Three Materiality Differences and Corresponding Contextual Reasons. *International Journal of Economics and Finance*, 4(1), 80-89, 2012a.

ZHOU, Y. Government Audit Materiality (Part Two): Conceptual and Practical Implications of a Qualitative Materiality Framework: Seven Case Studies and a Comparative Conceptual Work. *International Journal of Economics and Finance*, 4(2), 85-93, 2012b.

APÊNDICE

APÊNDICE A - Lista das EFS que responderam à pesquisa

Nº	EFS	País	Continente
1	Office of the Auditor General	República do Fiji	Oceania
2	Royal Audit Authority	Butão	Ásia
3	Office of the Auditor General	Canadá	América do Norte
4	Contraloría General de la República de Costa Rica	Costa Rica	América Central
5	The Office of the Auditor General of Norway	Noruega	Europa
6	SAO of Palestine	Palestina	Ásia
7	Oficina del Contralor de Puerto Rico	Puerto Rico (território EUA)	América do Norte
8	Hellenic Court of Audit	Grécia	Europa
9	State Audit Office of the Kingdom of Thailand	Tailândia	Ásia
10	Contraloría General de la República	Chile	América do Sul
11	Supreme Audit Institution of Mexico	México	América do Norte
12	State Audit Office of the Republic of Latvia	Letônia	Europa
13	The Chamber of Accounts	Azerbaijão	Ásia
14	Cour des Comptes of Algeria	Argélia	África
15	European Court of Auditors	Tribunal de Contas Europeu	-
16	Turkish Court of Accounts	Turquia	Europa
17	SAI of Egypt	Egito	África
18	Contraloría General de la República del Perú	Peru	América do Sul
19	Netherlands Court of Audit	Holanda (Países Baixos)	Europa
20	State Audit Bureau	Qatar	Ásia
21	Portuguese Court of Auditors	Portugal	Europa
22	Audit Office of the Republic of Cyprus	República do Chipre	Ásia

APÊNDICE B - Formulário de pesquisa

QUESTÃO 1 - Como os trabalhos de auditoria financeira realizados por essa EFS são regulamentados?

Marque o quadro abaixo conforme a aplicabilidade de cada tipo de regulamentação.

Tipo de Regulamentação	Aplicável	Parcialmente aplicável	Não aplicável
Normas próprias desenvolvidas em consonância com a ISSAI 200			
Normas nacionais compatíveis com a ISSAI 200			
ISSAI 1000 a 1810 (nível 4)			
ISA			
Normas nacionais (legislação pátria)			
Outras			

QUESTÃO 2 - De que forma a materialidade de planejamento é definida em trabalhos de auditoria financeira realizados por essa EFS?

- () Em lei, regulamentação ou outra norma legal.
- () Em normas ou diretrizes da própria EFS.
- () Não existem normas específicas, mas uma prática comum baseada nas ISSAI e de aplicação geral.
- () É definida pelo auditor (julgamento profissional).

QUESTÃO 3 - Na determinação da materialidade de planejamento, qual o referencial é utilizado por essa EFS e qual o percentual ou intervalo percentual é aplicado sobre ele? Mais de uma opção pode ser assinalada.

Total do Ativo	Percentual/Intervalo percentual: _____
Total do Passivo	Percentual/Intervalo percentual: _____
Patrimônio Líquido	Percentual/Intervalo percentual: _____
Total de Despesa	Percentual/Intervalo percentual: _____
Total de Receita	Percentual/Intervalo percentual: _____
Total do Lucro ou Resultado	Percentual/Intervalo percentual: _____
Total de Despesa	Percentual/Intervalo percentual: _____
Custo Líquido (despesa-receitas)	Percentual/Intervalo percentual: _____
Outro. Especifique: _____	Percentual/Intervalo percentual: _____

QUESTÃO 4 - De qual forma essa EFS realiza a distribuição (rateio) da materialidade de planejamento às contas individuais dos demonstrativos financeiros?

- De forma linear, atribuindo o mesmo valor a todas as contas.
- De forma proporcional ao saldo de cada conta individual.
- De acordo com o volume esperado de erros ou classificações indevidas de cada conta individual.
- De acordo com o risco atribuído à cada conta individual.
- De acordo com o risco atribuído à cada afirmação de uma conta individual.
- De acordo com o custo de detecção de cada conta individual.
- Não há alocação ou distribuição da materialidade de planejamento.
- Outro. Especifique: _____

QUESTÃO 5 - Na definição da materialidade de execução (erro tolerável), qual percentual ou intervalo percentual é aplicado sobre a materialidade de planejamento?

- Até 20%
- De 20 a 30%
- De 30 a 40%
- De 50 a 60%
- De 60 a 70%
- De 70 a 80%
- Outro. Especifique: _____
- Não há definição de materialidade de execução.

QUESTÃO 6 - De qual forma essa EFS determina a distribuição (rateio) da materialidade de execução para a definição do erro tolerável às contas individuais dos demonstrativos financeiros?

- De forma linear, definindo o mesmo valor para todas as contas.
- De forma proporcional ao saldo de cada conta.
- De acordo com o volume esperado de erros ou classificações indevidas de cada conta.
- De acordo com o risco atribuído à cada conta significativa.
- De acordo com o risco atribuído à cada afirmação de uma conta significativa.
- De acordo com o custo de detecção de cada conta significativa.
- Não há alocação ou distribuição da materialidade de execução.
- Outro. Especifique: _____

QUESTÃO 7 - Na definição do Limite para Acumulação de Distorções (valor abaixo do qual as distorções não serão acumuladas), qual percentual ou intervalo percentual é aplicado sobre a materialidade de planejamento?

- 1% a 3%
- 4%
- 5%
- 6%
- 7% a 10%
- Outro. Especifique: _____
- Não há definição de um limite para acumulação de distorções.

QUESTÃO 8 - De qual forma essa EFS determina a distribuição (rateio) do Limite para Acumulação de distorções às contas individuais dos demonstrativos financeiros?

- De forma linear, definindo o mesmo valor de limite para acumulação de distorções a todas as contas.
- De forma proporcional ao saldo de cada conta.
- De acordo com o volume esperado de erros ou classificações indevidas de cada conta.
- De acordo com o risco atribuído a cada conta.
- De acordo com o risco atribuído a cada afirmação de uma conta.
- De acordo com o custo de detecção de cada conta significativa.
- Não há alocação ou distribuição do limite para acumulação de distorções.
- Outro. Especifique: _____

QUESTÃO 9 - Quais aspectos e circunstâncias são comumente considerados por essa EFS na determinação de uma materialidade qualitativa para as demonstrações financeiras? (Questão aberta)

QUESTÃO 10 - De que forma essa EFS considera as distorções qualitativas identificadas em uma auditoria financeira na emissão da opinião de auditoria? Há algum correlacionamento com a materialidade de planejamento (quantitativa) determinada? (Questão aberta)

Missão

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

Visão

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