

A aplicação da ISSAI 1600 (auditoria de grupo) como forma de controlar o risco de detecção nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas

Henrique Ferreira Souza Carneiro

Orientador: Antônio Alves de Carvalho Neto

Coletânea de Pós-Graduação, v.1 n.6
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)

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

A aplicação da ISSAI 1600 (auditoria de grupo) como forma de controlar o risco de detecção nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas

Henrique Ferreira Souza Carneiro

Orientador(a):

Antônio Alves de Carvalho Neto

Resumo

Emitir uma opinião sobre as contas consolidadas de governo é uma das principais atribuições das Entidades Fiscalizadoras Superiores em todo o mundo. Embora a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores tenha publicado a norma ISSAI 1600 para orientar as auditorias financeiras de contas consolidadas, não há informações disponibilizadas pelas EFS a respeito dos benefícios de sua utilização. Nesse contexto, o objetivo deste estudo é identificar se a aplicação dos padrões e orientações para a realização de auditoria financeira previstos na norma permite ganhos de eficiência no controle do risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas. Para tanto, foi realizada análise temática da literatura e de conteúdo de documentos públicos, bem como a aplicação de questionário de pesquisa à 23 EFS. Os resultados permitem identificar bons resultados obtidos na utilização dos padrões e orientações estabelecidos pela ISSAI 1600, sobretudo no que se refere à escolha dos componentes do grupo auditado, ao uso de trabalho de terceiros, ao período de desenvolvimento dos trabalhos e à definição da materialidade para a auditoria. Conclui-se que o uso da norma possibilita ganhos de eficiência no controle do risco de detecção e aumento da eficácia das auditorias. O trabalho contribui para o avanço da literatura contábil sobre auditoria financeira em contas consolidadas de governo.

Palavras-chave: Auditoria Financeira; Setor Público; Contas Consolidadas de Governo; ISA 600; ISSAI 1600; Entidades de Fiscalização Superior; INTOSAI.

Abstract

Issuing an opinion on consolidated government financial statements is one of the main attributions of Supreme Audit Institutions around the world. Although the International Organization of Supreme Audit Institutions has published the ISSAI 1600 standard to guide the financial audits of consolidated accounts, there is no information available from SAIs regarding the benefits in their use. In this context, the objective of this study is to identify whether the application of the standards and guidelines for financial auditing provided in the standard allows efficiency gains in control of the detection risk in audits of consolidated statements. For that, a thematic analysis of the literature and content of public documents was carried out, as well as a research questionnaire to the 23 EFS. The results allow to identify good results obtained in the use of the standards and guidelines established by the ISSAI 1600, especially as regards the choice of the components of the audited group, the use of third-party work, the period of the audit and the definition of materiality. Finally, the paper concludes that the use of the standard allows efficiency gains in control of detection risk, increasing the effectiveness of audits. The study contributes to the advancement of the accounting literature on financial auditing in government accounts.

Keywords: Financial Audit; Public sector; Consolidated Government Accounts; ISA 600; ISSAI 1600; Supreme Audit Institutions; INTOSAI.

Sumário

1. Introdução	8
2. Problema e justificativa.....	11
3. Objetivos.....	11
3.1 Objetivo geral	11
3.2 Objetivos específicos	12
3.3 Justificativa	12
3.4 Delimitação da Pesquisa	12
3.5 Organização do Trabalho	13
4. Metodologia.....	14
5. Fundamentação teórica	15
5.1 Auditoria financeira em contas de Governo.....	16
5.2 Aplicação da ISSAI 1600 nas auditorias de contas consolidadas no TCU	17
5.3 A ISSAI 1600 e o controle do risco de detecção em auditorias financeiras	22
6. Desenvolvimento	28
6.1 Adoção da ISSAI 1600 pelas EFS	29
6.2 Características e resultados obtidos pelas entidades que aplicam a ISSAI 1600	31
6.3 Melhores Resultados obtidos pelas EFS que aplicam a ISSAI 1600	44
7. Considerações finais	46
Referências bibliográficas.....	49
ANEXO - Formulário da pesquisa acerca da aplicação da ISSAI 1600 nas Entidades Fiscalizadoras Superiores	51

1. Introdução

Emitir uma opinião sobre as contas consolidadas de governo é uma das principais atribuições das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) em todo o mundo. No Brasil, as contas consolidadas de governo são as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, cuja apreciação, mediante parecer prévio, compete ao Tribunal de Contas da União (TCU), órgão auxiliar do Congresso Nacional no exercício do controle externo da Administração Pública, conforme determina o inciso I do artigo 71 da Constituição Federal de 1988.

Ao regulamentar o trabalho a ser feito pela Corte de Contas no âmbito da emissão do parecer prévio sobre as contas de governo, o artigo 228 do Regimento Interno do TCU estabeleceu que esse deve ser conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente, dentre outros pontos, as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial do Governo Federal, em 31 de dezembro do ano cujas contas que estiverem sendo apreciadas se referirem.

Segundo Furtado (2007), pode-se dizer que a prestação de contas, que deve ser instruída com os documentos justificativos, consiste na discriminação da universalidade das receitas e despesas, concernentes a uma administração de bens, valores ou interesses de outrem, em um determinado período, efetivada por força de lei ou contrato. É obrigação que emana do princípio universal de que todos aqueles que administram bens alheios, ou os tem sob a sua guarda, tem o dever de acertar o resultado de sua gestão; é decorrência natural do ato de gerir o que não é seu.

A análise que cabe ao TCU sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras¹, que envolve esse aspecto abrangente quanto ao uso dos recursos públicos confiados ao gestor público, bem como sua divulgação/publicação, é obtida por meio da técnica conhecida como auditoria financeira.

É por meio desse importante instrumento de fiscalização que o TCU tem condições de formar opinião com nível de segurança razoável. Isso inclui, por exemplo, opinar sobre a confiabilidade das informações sobre receitas, despesas, caixa, dívida ativa, investimentos em participações societárias, bens móveis e imóveis, restos a pagar e dívidas interna e externa (DUTRA; CAVALCANTE, 2011).

Segundo a Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 200, norma de auditoria emitida pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras

1 A Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404 (1976) com alterações da nº 11.638 (2007) e normativos do Banco Central do Brasil adotam a expressão demonstrações financeiras, enquanto os normativos do Conselho Federal de Contabilidade tratam do assunto como demonstrações contábeis, a preferência do mercado é pela utilização da expressão de demonstrações financeiras, no entanto, ambas as nomenclaturas têm o mesmo significado.

Superiores (Intosai), que estabelece os Princípios Fundamentais para a Auditoria Financeira no Setor Público, o objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Nesse sentido, a auditoria das demonstrações financeiras é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Com esse objetivo e visando aperfeiçoar o trabalho realizado na auditoria das demonstrações financeiras que compõe a prestação de contas do Presidente da República, em 2014 o TCU publicou o Acórdão 3.608 - Plenário, que estabeleceu a estratégia de aperfeiçoar a metodologia de auditoria financeira para garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço Geral da União (BGU), que representa as demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal.

A decisão proferida pelo TCU foi motivada, sobretudo, por uma avaliação feita em 2009 sobre o desempenho da gestão e do controle das finanças federais no Brasil, por intermédio do programa internacional PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), que é patrocinado pelo Banco Mundial, pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), pela Comissão Europeia, pela Agência de Desenvolvimento Internacional (DFID) do Reino Unido e por Suíça, Noruega e França.

O programa identificou, por meio de diversos indicadores que verificam o atendimento de princípios gerais de gestão e controle das finanças pública, que o Brasil apresentava diversas deficiências em auditar de forma independente as prestações de contas sobre a gestão de recursos orçamentários e financeiros e ativos patrimoniais.

Segundo o relatório elaborado pelo programa (PEFA 2009, p. 59), concluiu-se que, na época, o TCU não elaborava uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal para informar se elas apresentam uma visão adequada das transações financeiras para o período auditado. Para tanto, o TCU precisava ir além da prática, até então vigente, de realizar meramente um exame legalista das demonstrações e relatórios e escolher por se concentrar na confiabilidade dos sistemas e controles internos que suportam as informações produzidas.

Desde a publicação do referido relatório, diversas ações foram empreendidas pela Corte de Contas para aperfeiçoar o trabalho de apreciação das demonstrações

financeiras que compõem a prestação de contas do Presidente da República, como a adoção das normas internacionais de auditoria da Intosai (ISSAI), a publicação do Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, que incluiu o plano de ação para fortalecimento da auditoria financeira, e a publicação do Manual de Auditoria Financeira (MAF) do TCU, aprovado pela Portaria-Segecex 23/2016, considerado pela instituição o marco normativo para a condução dos trabalhos relacionados ao tema.

Por meio dessas ações, o TCU busca aumentar a confiabilidade das demonstrações financeiras, por meio de uma opinião de auditoria financeira. Para obter esse resultado, as normas internacionais de auditoria estabelecem que o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, que representam riscos de que as demonstrações financeiras contenham distorções, causadas por erro ou fraude, decorrentes de ações da entidade auditada ou de deficiências no seu controle interno, de modo que possa definir a estratégia global e planejar a abordagem de auditoria para atingir o seu objetivo.

Realizar esse trabalho nas Contas de Governo mostrou-se um desafio, diante da complexidade e da quantidade de informações que estão presentes nas demonstrações financeiras do Governo Federal.

As Demonstrações Consolidadas da União de 2017, publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que foram objeto da auditoria feita pelo TCU, consolidam as contas dos órgãos e das entidades da administração direta e indireta de todos os Poderes da União (Executivo, Legislativo e Judiciário), do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social. Em tais demonstrações, estão consolidadas, aproximadamente: (i) 20.657 unidades gestoras, (ii) 488 órgãos subordinados; e (iii) 39 órgãos superiores. Além disso, inclui valores relevantes como, receitas orçamentárias no montante de R\$ 2,062 trilhões, despesas orçamentárias empenhadas de R\$ 2,584 trilhões e resultado patrimonial negativo de R\$ 149,3 bilhões.

Com o objetivo de orientar as auditorias de contas consolidadas, a Intosai aprovou em 2010, no seu 20º Congresso, em Johannesburgo, a adoção da *International Standard on Auditing ISA 600*², emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) da *International Federation of Accountants (Ifac)*, intitulandoa como ISSAI 1600 - Auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes. Doravante, para simplificação, referida apenas como ISSAI 1600.

2 Ressalte-se que a ISA 600 também foi traduzida e adotada no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sob a numeração NBC TA 600.

O TCU tem usado, desde 2016, a ISSAI 1600 para realizar o trabalho de auditoria financeira nas Demonstrações Consolidadas do Governo Federal, como forma controlar o risco de detecção e, por conseguinte, o risco de auditoria. Porém, não foram feitas avaliações a respeito do ganho de eficiência obtido na aplicação de tal norma.

2. Problema e justificativa

Atualmente, passados quase 10 anos do diagnóstico feito pelo programa PEFA sobre as auditorias nas Contas de Governo feitas pelo TCU e 9 anos da publicação da ISSAI 1600, existem poucas informações disponíveis sobre a eficácia dos padrões e orientações propostos pela norma, bem como informações sobre em que medida ela é capaz de auxiliar o auditor a controlar o risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas.

Dessa forma, o presente trabalho procura responder ao seguinte questionamento: como as EFS realizam auditorias em demonstrações financeiras consolidadas e a aplicação da ISSAI 1600 pode ajudar o auditor a controlar o risco de detecção nessas auditorias?

Assim, a pesquisa se justifica pela indisponibilidade de informações no ambiente internacional sobre a aplicação dos padrões de auditoria de demonstrações consolidadas de governos e sua eficácia.

O trabalho também pretende contribuir com informações para o aprimoramento da implementação da metodologia nos trabalhos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas da União e contribuir para o avanço da literatura contábil no setor público.

3. Objetivos

Para responder ao problema de pesquisa, foram estruturados o objetivo geral e os objetivos específicos, apresentados nesta seção.

3.1 Objetivo geral

O objetivo geral é avaliar como as Entidades Fiscalizadoras Superiores realizam auditorias em demonstrações financeiras consolidadas e se a aplicação dos padrões e orientações previstos na ISSAI 1600 permite ganhos de eficiência no controle do risco de detecção nas auditorias financeiras, tendo como base de referência as EFS pesquisadas.

3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos tornam-se necessários para o desenvolvimento do objetivo geral, detalhando mais a pesquisa e, conjuntamente, colaborando para o resultado. São eles:

- a.** identificar as Entidades Fiscalizadoras Superiores que utilizam a ISSAI 1600 para auditoria de contas consolidadas de governo;
- b.** realizar análise comparativa entre a aplicação dos padrões e orientações da norma pelo Tribunal de Contas da União e as demais Entidades Fiscalizadoras Supervisoras, identificando oportunidades de melhoria nos trabalhos realizados pelo TCU; e
- c.** Identificar os melhores resultados na aplicação da ISSAI 1600 em auditorias de demonstrações consolidadas de governo.

3.3 Justificativa

Atualmente, passados quase 10 anos do diagnóstico feito pelo programa PEFA sobre as auditorias nas Contas de Governo feitas pelo TCU e 9 anos da publicação da ISSAI 1600, existem poucas informações disponíveis sobre a eficácia dos padrões e orientações propostos pela norma, bem como informações sobre em que medida ela é capaz de auxiliar o auditor a controlar o risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas.

Assim, a pesquisa se justifica pela indisponibilidade de informações no ambiente internacional sobre a aplicação dos padrões de auditoria de demonstrações consolidadas de governos e sua eficácia.

O trabalho também pretende contribuir com informações para o aprimoramento da implementação da metodologia nos trabalhos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas da União e contribuir para o avanço da literatura contábil no setor público.

3.4 Delimitação da Pesquisa

Para atingir os objetivos delineados, que exige a obtenção de maior familiaridade com a aplicação da ISSAI 1600 em âmbito internacional, será realizada pesquisa exploratória com as 21 EFS a seguir, que participaram da pesquisa do programa PEFA, em 2013:

1. Austrália - *Australia National Audit Office*
2. Bélgica - *Belgian Court of Audit*
3. Canadá - *Office of the Auditor General of Canada*
4. República Checa - *Supreme Audit Office*
5. Estônia - *Estonian National Audit Office*
6. União Européia - *European Court of Auditors*
7. França - *French Cour des Comptes*
8. Grécia - *Hellenic Court of Audit (Elegktiko Synedrio)*
9. Hungria - *State Audit Office of Hungary*
10. Israel - *Office of the State Comptroller and Ombudsman*
11. Itália - *Italian Corte dei Conti*
12. Coreia - *The Board of Audit and Inspection of Korea*
13. Holanda - *Netherlands Court of Audit*
14. Nova Zelândia - *Office of the Controller and Auditor General*
15. Portugal - *Portuguese Tribunal de Contas*
16. Slovênia - *Court of Audit of the Republic of Slovenia*
17. Espanha - *Spanish Tribunal de Cuentas*
18. Suécia - *Swedish National Audit Office*
19. Suíça - *Swiss Federal Audit Office*
20. Reino Unido - *National Audit Office*
21. Estados Unidos da América - *Government Accountability Office*

Em adição, foram incluídas na pesquisa as entidades fiscalizadoras superiores da Letônia, dada a sua experiência na utilização da ISSAI 1600, e do Brasil, para fins de análise comparativa sobre sua aplicação em relação às demais EFS.

3.5 Organização do Trabalho

O trabalho está estruturado nas seguintes seções: (1) esta introdução, que fornece a contextualização do objeto de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa, a delimitação da pesquisa e sua organização; (2) o referencial teórico, com a apresentação dos requisitos e orientações para a auditoria de grupos previstos na ISSAI 1600, os conceitos nela adotados e suas correspondências com o ambiente nacional; (3) a metodologia aplicada à pesquisa; e (4) a descrição e discussão dos resultados, na qual apresentam-se as melhores práticas internacionais de auditoria em demonstrações consolidadas de governo, permitindo a análise comparativa sobre sua aplicação pelo Tribunal de Contas da União em relação às demais EFS.

4. Metodologia

O estudo se baseia em (i) análise temática da literatura e de conteúdo de documentos públicos das Entidades Fiscalizadoras Superiores e (ii) questionário de pesquisa.

Para tanto, o estudo envolveu 23 EFS, sendo 21 que participaram da pesquisa realizada pelo programa PEFA em 2009, como parte do apoio dado pelo Banco Mundial ao fortalecimento da Auditoria Financeira no TCU, acrescido do próprio TCU e do Gabinete de Auditoria do Estado da República da Letônia.

Primeiramente, foi realizada a análise dos relatórios de auditoria e outros documentos divulgados nos sítios eletrônicos das 23 EFS pesquisadas. A análise temática permitiu identificar quais entidades, ao emitir uma opinião sobre as contas de governo de sua jurisdição, utilizam a metodologia de auditoria de grupos, conforme as orientações emitidas pela Intosai.

Em seguida, buscou-se a confirmação da metodologia utilizada para a realização de auditoria de demonstrações consolidadas, bem como de sua capacidade para apoiar o auditor a controlar o risco de detecção nas auditorias, por meio de questionário de pesquisa enviado às referidas EFS. Desse contato com as 23 EFS obteve-se resposta positiva mediante participação de 12 EFS, às quais foram adicionadas informações disponíveis ao público de outras entidades para concluir a análise.

Na pesquisa realizada, levou-se em consideração os requisitos e conceitos estabelecidos de forma geral pela ISSAI 1600, buscando-se compreender a sua aplicação por parte de cada entidade, bem como os principais resultados obtidos.

No questionário, foram usadas perguntas abertas para coletar informações sobre como as EFS: a) selecionam os componentes que são considerados significativos, no contexto de cada grupo, b) se a entidade utiliza o trabalho de terceiros para auxiliar nas auditorias de demonstrações consolidadas, c) o período de realização dos trabalhos, d) os critérios para definição da materialidade para a auditoria e, e) os principais resultados obtidos. Também foram formuladas três questões assertivas com objetivo de identificar as entidades que ainda não adotaram uma metodologia com base na norma da Intosai, bem como a possível intenção de sua adoção.

A pesquisa foi enviada para cada EFS com o apoio do Departamento de Relações Internacionais, da Secretaria de Relações Internacionais do Tribunal de Contas da União.

Conforme objetivo proposto por este estudo, as respostas coletadas, além de fornecer um panorama sobre a aplicação da norma da Intosai pelas EFS de diversos países, permitirá uma análise quanto à prática adotada pelo TCU na condução das auditorias financeiras de demonstrações consolidadas.

Cabe destacar que não há fórmulas ou procedimentos fixos estabelecidos para direcionar o tratamento dos dados coletados no estudo, diferente do que ocorre com as análises estatísticas (YIN, 2010, p. 40). Por isso, admite-se que este trabalho apresenta limitações, mas que essas não invalidam os resultados alcançados nem as contribuições pretendidas, já que poderão servir de parâmetro de comparação para outros estudos em entidades semelhantes.

5. Fundamentação teórica

A estrutura das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), publicada pela Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria (Intosai), apresenta as normas profissionais e orientações sobre as melhores práticas para auditores do setor público.

As normas são estruturadas em quatro níveis: o nível 1 contém os princípios fundamentais para as entidades (ISSAI 1 – Declaração de Lima); o nível 2 estabelece os pré-requisitos para o funcionamento das EFS; o nível 3 contém os princípios fundamentais para a realização de auditorias em entidades públicas; e o nível 4 apresenta orientações operacionais mais específicas e detalhadas para cada tipo de auditoria, seja ela financeira, operacional ou de conformidade.

Especificamente relacionada às auditorias financeiras, a ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira estabelece a base para a realização de auditoria de demonstrações financeiras no setor público e desenvolve os princípios da ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público para adequá-los ao contexto específico das auditorias de demonstrações financeiras, formando a base para as normas desse tipo de auditoria.

No Brasil, embora não haja a tradução das Notas de Prática da Intosai³, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) traduziu as normas as Normas Internacionais de Auditoria - ISA emitidas pelo The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) para aplicação no Brasil, publicadas sob a designação de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBCTA). As ISA são as normas adotadas pela Intosai como normas de auditoria financeira, portanto, as NBCTA são equivalentes às ISSAI, exceto quanto às Notas de Prática, que fornecem orientação adicional sobre a aplicação das ISA nas auditorias do setor público.

3 As Notas de Prática são documentos emitidos pela Intosai para cada ISA/IFAC, para explicar especificidades do setor público que merecem atenção ao se aplicarem as ISA na realização de auditorias financeiras.

Dentre as normas internacionais, uma revelou-se de especial relevância para que Entidades Fiscalizadoras Superiores de todo o mundo realizassem a auditoria de contas consolidadas de governo. Trata-se da ISSAI 1600 (correspondente à ISA ou NBC TA 600), que fornece considerações adicionais para as auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes.

As considerações previstas na referida norma foram incorporadas aos trabalhos do TCU por meio do Manual de Auditoria Financeira (2016), aprovado pela Portaria/Segecex 23/2016, que prescreveu orientações a serem seguidas na realização de auditorias de demonstrações financeiras de órgão/entidade formado por diferentes componentes ou grupos de órgãos e entidades, incluindo as demonstrações consolidadas de governo, visando atender aos requisitos estabelecidos nas normas internacionais de auditoria (MAF, p. 125, seção 3.8).

A ISSAI 1600, aprovada em 2010 no 20º Congresso da Intosai, trata de considerações especiais que devem ser levadas em consideração por auditores financeiros de demonstrações financeiras consolidadas (de um grupo), que envolve diversos componentes.

Segundo a referida norma de auditoria, ao realizar uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada acerca das informações financeiras dos componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras do grupo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ISSAI 1600, item 8, b, ii).

5.1 Auditoria financeira em contas de Governo

No Brasil, as demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal são conhecidas como Balanço Geral da União (BGU) e compõem as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República.

O BGU consolida informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União. Abrange também as entidades da administração direta e indireta de todos os Poderes que sejam integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.

Para avaliar a confiabilidade dos demonstrativos financeiros que compõem o BGU, anualmente o TCU realiza auditoria financeira, como parte do trabalho de apreciação das contas de governo, nos termos do inciso I do artigo 71 da Constituição Federal de 1988.

Segundo Dutra e Cavalcante (2011), entre as técnicas de auditoria empregadas destacam-se: a) exame documental da legislação pertinente e das peças integrantes do BGU (demonstrações financeiras, notas explicativas e demonstrativos orçamentários); b) análise de registros contábeis e conferência de saldos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi); c) conciliação entre valores constantes das demonstrações financeiras e dados publicados em outras fontes; d) análises horizontal e vertical de saldos dos itens do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais.

Apesar dos bons resultados identificados ao longo dos anos, a avaliação feita pelo programa PEFA (2009), bem como as crescentes demandas pelo aperfeiçoamento dos trabalhos, têm levado o TCU a buscar constantemente o aperfeiçoamento da metodologia de auditoria nas demonstrações consolidadas.

Dutra e Cavalcante (2011) afirmam que, por meio do Acordo de Doação com o Banco Mundial, o TCU se posiciona nesse processo, ao se preocupar em garantir que as técnicas e procedimentos adotados no âmbito das auditorias das demonstrações consolidadas da União estejam aderentes às normas e boas práticas internacionais. Assim, as perspectivas para a qualidade da informação financeira para os próximos anos são de melhorias, pois tanto a contabilidade quanto a auditoria financeira estão em busca de inovações e aperfeiçoamentos a fim de prover informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais relevantes, tempestivas e, acima de tudo, confiáveis.

5.2 Aplicação da ISSAI 1600 nas auditorias de contas consolidadas no TCU

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

Segundo o Manual de Auditoria Financeira do TCU, há nesses casos a figura de grupo ou de unidade de evidenciação (*reporting entity*) que apresenta informações financeiras de componentes agrupadas, sem prejuízo de que componentes, individualmente, ou subgrupos de componentes, também sejam unidades de evidenciação, a depender de sua relevância para as necessidades de informação dos usuários e para o cumprimento das obrigações de *accountability* do setor público (MAF, parágrafo 394).

Por sua vez, o grupo para o qual as demonstrações são divulgadas, pode ser organizado em diversos componentes, que consistem em uma entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora infor-

mações financeiras que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras do grupo (ISSAI 1600, item 9, a).

Dependendo do nível de evidenciação, componentes podem ser órgãos, ministérios, secretarias, entidades, agências, empresas, fundos, unidades gestoras, ente subnacional, consórcio (ISSAI 200), sociedades com controle compartilhado, tais como empreendimentos em conjunto (joint ventures) e entidades de propósito específico (LONGO, 2011) ou ainda, no caso brasileiro, superintendências, departamentos, divisões, delegacias, dependências, filiais etc. (MAF, parágrafo 396).

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

Ao realizar o trabalho, os auditores encarregados de examinar as demonstrações financeiras de um grupo devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações financeiras de todos os componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras do grupo ou de todo o governo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

O Manual de Auditoria Financeira (2016) estabelece que, no âmbito do TCU, a ISSAI 1600 é aplicável nas situações em que:

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

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

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

Conceitos	Aplicação na auditoria do BGU
Componente: entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações financeiras que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras do grupo.	Órgãos superiores do Siafi ou atividade relevante.
Auditor do componente: auditor que, por solicitação da equipe de auditoria encarregada do trabalho do grupo, executa trabalho sobre informações financeiras relacionadas a um componente para a auditoria do grupo.	Audidores responsáveis pela auditoria financeira do componente
Administração de componente: administração responsável por elaborar as informações financeiras de um componente.	Responsável pelo órgão ou entidade
Grupo: todos os componentes cujas informações financeiras são incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo sempre tem mais de um componente.	Balanço Geral da União
Auditor do grupo: sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria de grupo, pela sua execução e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras emitido em nome da firma.	Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU
Administração do grupo: administração responsável por elaborar e apresentar as demonstrações financeiras do grupo.	Secretaria do Tesouro Nacional
Componente significativo: componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo (i) que possui relevância financeira individual para o grupo ou (ii) que, em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo.	(i) Órgãos do SIAFI materialmente relevantes (ii) Órgãos que apresentam risco de distorção.

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

A adoção da ISSAI 1600 visa possibilitar ganhos de eficiência nas auditorias financeiras de demonstrações consolidadas, ao flexibilizar o escopo e a extensão de cada trabalho a ser desenvolvido em cada componente do grupo, de acordo com a sua relevância para o todo, sendo que em alguns casos a norma considera suficiente a realização de procedimentos simplificados de auditoria. O tipo de trabalho a ser executado em cada componente que pertence a uma demonstração consolidada (grupo) pode assumir uma das seguintes naturezas, a depender se ele é ou não um componente significativo:

1. auditoria ou revisão das informações financeiras;
2. auditoria em contas contábeis, classes de transações ou divulgações específicas;

3. procedimentos de auditoria específicos; ou
4. procedimentos analíticos em nível de grupo.

A realização de auditoria com base na ISSAI 1600 ocorreu pela primeira vez no TCU na auditoria do Balanço Geral da União de 2016 e foi replicada nas auditorias dos exercícios subsequentes.

No trabalho sobre as Contas de Governo (2017), a equipe de auditoria dividiu as demonstrações consolidadas (o BGU) em diversos componentes. Utilizando-se a estrutura vigente no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), os componentes foram identificados como sendo o nível mais agregado no qual são apresentadas as demonstrações financeiras, denominado Órgão Máximo no SIAFI, totalizando 42 componentes do grupo BGU. Em seguida, esses componentes foram classificados como significativos e não significativos, de acordo com o critério de relevância financeira individual, ou seja, valores do ativo e das despesas executadas em cada órgão, em relação ao total do BGU.

5.2.1 Risco de Auditoria e Risco Detecção na auditoria de Demonstrações Financeiras

Risco de auditoria em uma auditoria de demonstrações financeiras é o risco de que o auditor expresse uma conclusão inadequada, quando as informações do objeto contiverem distorções relevantes (ISSAI 200, 50), por exemplo, o risco de expressar uma opinião não modificada (“limpa”), quando as demonstrações financeiras (informação do objeto) contêm distorções relevantes, enquanto o risco de detecção é o risco de que os procedimentos de auditoria realizados pelo auditor, para manter o risco de auditoria no nível aceitável, não detectem distorções que possam ser relevantes, individualmente ou em conjunto (ISSAI 1200, equivalente à ISA/NBCTA 200).

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

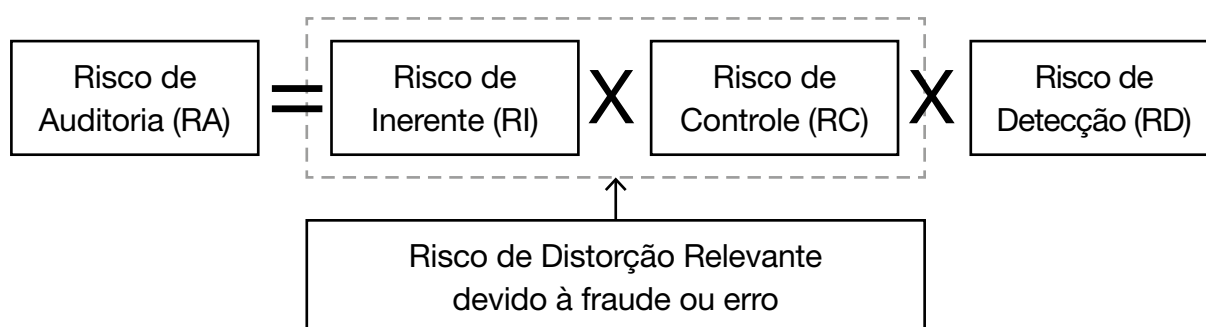
Avaliar esses riscos, portanto, é uma das etapas mais importantes da auditoria financeira. Essa abordagem é vital, como explica Boynton, Johnson e Kell (2002, pg. 181). É o desafio último da auditoria, uma vez que os auditores não podem examinar

todas as possíveis evidências referentes a todas as afirmações e saldos de contas ou classes de transações.

De acordo com o parágrafo 6 da ISSAI 1600 (2009), o risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante das demonstrações financeiras e do risco de que o auditor não detecte tais distorções. Na auditoria de grupo, isso inclui o risco de que o auditor do componente possa não detectar uma distorção nas informações contábeis do componente que possa causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, e o risco de que a equipe encarregada do trabalho do grupo não detecte esta distorção.

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

Figura 1 - Componentes do Risco de Auditoria



Fonte: TCU, Manual de Auditoria Financeira, 2016.

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

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

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

- Risco de controle (RC) é o risco de que uma distorção relevante não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade (ISSAI 1200).

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

Nesse contexto, a ISSAI 1600 estabelece que em uma auditoria de grupo, o RD inclui o risco de que o auditor do componente não detecte uma distorção nas informações financeiras do componente que poderia causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo e o risco de que a equipe encarregada do trabalho do grupo não detecte esta distorção.

Assim, ao realizar uma auditoria de grupos, a equipe deve realizar uma avaliação de riscos baseada em procedimentos de auditoria para a obtenção de informações necessárias para essa finalidade e evidências obtidas ao longo de toda a auditoria. Conforme preceitua a norma, a avaliação dos riscos é antes uma questão de julgamento profissional que uma questão passível de mensuração precisa (NBCTA 200, A34).

A ISSAI 1600 aborda os assuntos que a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar ao determinar a natureza, a época e a extensão de seu envolvimento nos procedimentos de avaliação de riscos e procedimentos adicionais de auditoria executados pelos auditores de componentes nas informações contábeis dos componentes. O propósito deste envolvimento é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

5.3 A ISSAI 1600 e o controle do risco de detecção em auditorias financeiras

Como abordado anteriormente, em uma auditoria de grupo, o risco de detecção inclui o risco de que o auditor do componente não detecte uma distorção nas informações financeiras do componente que poderia causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo e o risco de que a equipe encarregada do trabalho do grupo não detecte esta distorção.

Portanto, o controle do risco de detecção é um aspecto crítico na auditoria de demonstrações consolidadas e, para que a utilização da ISSAI 1600 seja capaz de apoiar o auditor

de grupo nesse propósito, alguns procedimentos obrigatórios nela previstos precisam ser seguidos com devido zelo.

Sendo assim, e considerando os principais requisitos previstos na referida norma, o estudo buscará avaliar se as diversas EFS estão usando a ISSAI 1600 e atingindo o seu objetivo de controlar o risco de detecção como forma de manter o risco de auditoria no nível aceitável.

5.3.1 Entendimento sobre os auditores de componente

Considerando que o objetivo da auditoria de demonstrações financeiras de grupos é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações contábeis dos componentes e do processo de consolidação, grande parte do sucesso dos trabalhos recai na escolha e na classificação dos componentes do grupo. Por isso, é essencial que a equipe responsável pelos trabalhos obtenha suficiente entendimento do grupo, dos seus componentes e dos seus ambientes para identificar os componentes que provavelmente sejam significativos (ISSAI 1600, item 12).

Isso significa que nas auditorias de grupo em que há distintas equipes responsáveis pelas auditorias de componentes, o auditor de grupo precisa se certificar de que o auditor do componente é independente e tem competência profissional para desenvolver o trabalho; a equipe encarregada do trabalho do grupo será capaz de estar envolvida no trabalho do auditor do componente na extensão necessária para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; e o auditor do componente opera em um ambiente regulatório que supervisiona ativamente os auditores, como é o caso, por exemplo, em que existem conselhos profissionais que supervisionam a profissão de auditoria e monitoram a qualidade dos trabalhos (ISSAI 1600, item 19).

Esse requisito da norma é de essencial importância, tendo em vista que nas EFS cujo trabalho de auditoria em contas consolidadas exige uma grande extensão de procedimentos e elevada complexidade, pode haver uma tendência de distribuir parte da realização dos trabalhos em componentes para equipes que não possuem a competência necessária.

A título de exemplo, no caso do Brasil, o Acórdão 3.608/2014–TCU – Plenário autorizou a Corte de Contas a desenvolver as competências constitucional e legal na função auditoria financeira por meio da ampliação gradual e planejada do número de demonstrações financeiras auditadas, utilizando a estrutura dos órgãos de controle interno para construir um modelo integrado de certificação da credibilidade das contas públicas. Porém, ao mesmo tempo em que decidiu usar o controle interno para realizar a auditoria dos componentes, o referido acórdão determinou que a unidade responsável pelas fiscalizações realizasse levantamento, até o final de 2016, sobre

a capacidade dos órgãos de controle interno dos três Poderes para a realização de auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais.

O relatório do levantamento concluiu, dentre outros pontos, “que, atualmente, as condições essenciais e competências técnicas para a realização de Auditoria sobre Demonstrações Financeiras não estão completamente presentes na Sistema Federal de Controle” (relatório do Acórdão 1171/2017-Plenário, parágrafo 267, Min. Rel. Walton Alencar Rodrigues), contrariando, assim, de maneira considerável, o propósito da decisão original.

5.3.2 Significância dos componentes e Materialidade

Outro requisito previsto na norma de auditoria que merece especial atenção por parte do auditor de grupo está na definição da significância dos componentes. A norma prevê que cabe ao auditor de grupo determinar os componentes significativos, nos quais os auditores de componentes realizarão a auditoria ou a revisão para fins da auditoria do grupo.

Um componente pode ser significativo ou não significativo para as demonstrações financeiras do grupo como um todo. Essa diferenciação é importante na definição da estratégia de auditoria que orienta a elaboração do plano de trabalho nos componentes do grupo. Um componente pode ser considerado significativo pela sua relevância financeira individual, pelos riscos de distorção relevante que possam causar nas demonstrações financeiras do grupo ou se envolver assuntos de alta sensibilidade pública (ISSAI 200/184; MAF, parágrafo 399).

A norma também estabelece que, para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que a soma das distorções, não corrigidas e não detectadas, nas demonstrações financeiras do grupo, exceda a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo, a materialidade do componente deve ser inferior a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo (ISSAI 1600, item 21, c).

Em atendimento a esse requisito, ao definir a estratégia global da auditoria, o auditor pode estabelecer diferentes materialidades para diferentes componentes cujas informações contábeis serão auditadas ou revisadas. Nesse caso, a materialidade do componente não precisa ser uma parcela aritmética da materialidade das demonstrações financeiras do grupo como um todo e, conseqüentemente, o somatório das materialidades dos diferentes componentes pode exceder a materialidade das demonstrações financeiras do grupo como um todo (ISSAI 1600, item A43). Caso esse requisito não seja observado, aumenta-se o risco de que existam distorções não corrigidas e não detectadas pela auditoria.

A propósito, cabe mencionar o exemplo do Brasil, em que o montante da dívida pública está integralmente contabilizado em um dos componentes do grupo Balanço Geral da União (Ministério da Fazenda), que por si só representa quase metade do total da informação do grupo, o que ultrapassaria e muito, se não apropriadamente segregado, quaisquer valores que aceitavelmente seriam atribuídos a materialidade global do grupo, uma vez que para determiná-la, o MAF (2016) fornece referenciais entre 0,5 e 2% do total do ativo ou da despesa empenhada.

No TCU, a seleção de componentes significativos do Balanço Geral da União (grupo) é realizada considerando a relevância financeira individual calculada pela sua representatividade em relação ao total do grupo (ativo ou despesa empenhada) e, mesmo quando não relevante financeiramente, os componentes que apresentam elevado risco de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo também são considerados significativos, seguindo os preceitos estabelecidos pela norma.

A seguir são apresentados os componentes significativos com base na sua representatividade, pelo critério de relevância financeira individual (RFI) em relação ao total do BGU, ou pelo critério de risco de distorção relevante (RDR), referentes à auditoria das demonstrações financeiras de 2018:

Tabela 2 - Componentes significativos do ponto de vista orçamentário

Componentes Significativos	Critério	Execução de despesa (R\$)	Participação no BGU (%)
Ministério da Fazenda	RFI	1.619.296.811.298	57,89
Ministério do Desenvolvimento Social	RFI	578.169.311.821	20,37
Abrangência dos componentes significativos no total do B0			78,55%

Fonte: Adaptado de TCU, com base na posição do Siafi em 31/12/2018.

Tabela 3 - Componentes significativos do ponto de vista patrimonial

Componentes Significativos	Critério	Execução de despesa (R\$)	Participação no BGU (%)
Ministério da Fazenda	RFI	3.304.329.540.827	59,37
Presidência da República	RFI	385.141.073.441	6,92
Ministério do Desenvolvimento Social	RDR	212.509.946.559	3,82
Abrangência dos componentes significativos no total do B0			70,1%

Fonte: Adaptado de TCU, com base na posição do Siafi em 31/12/2018.

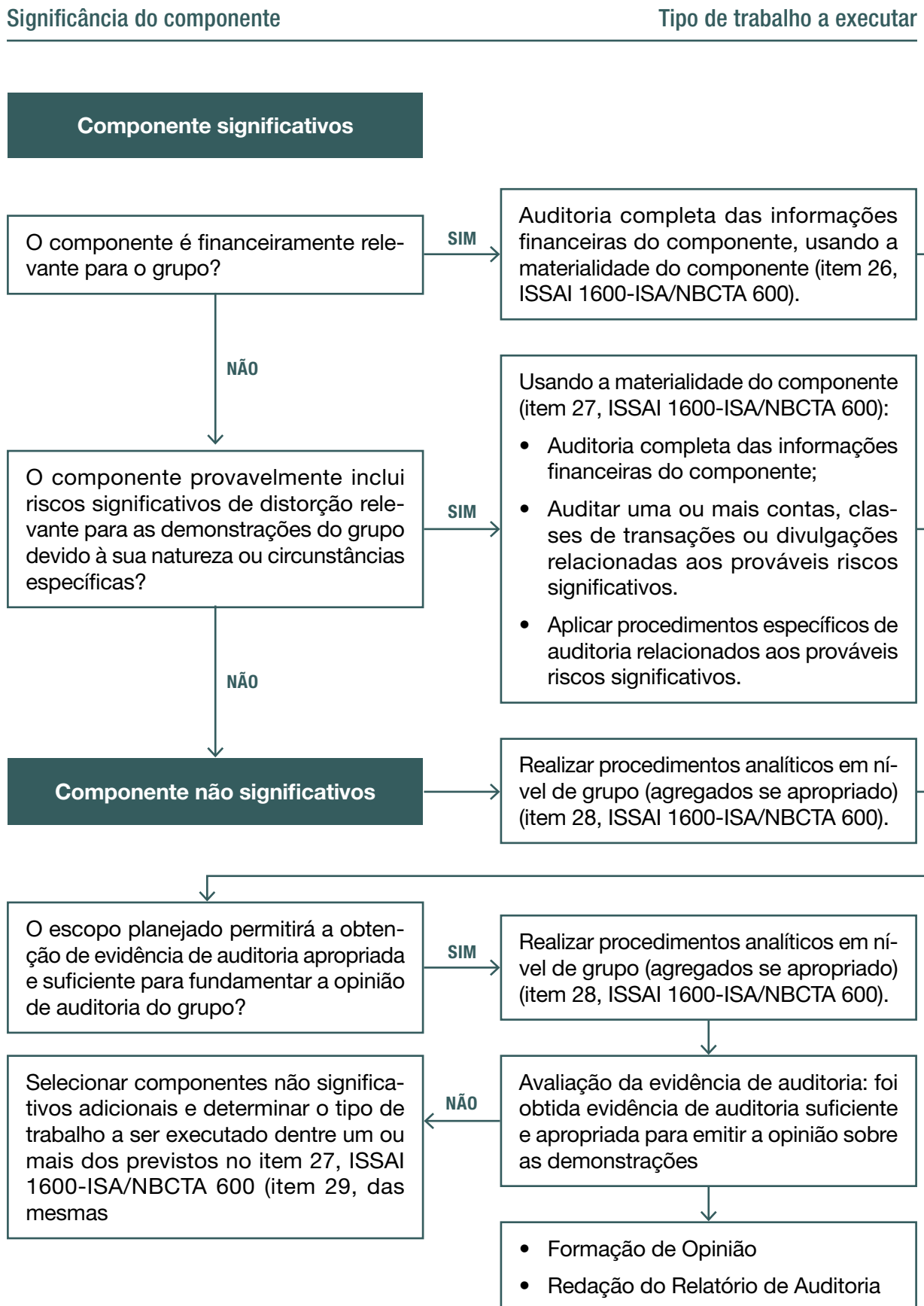
5.3.3 Respostas aos riscos avaliados

Ao avaliar os riscos associados à auditoria do grupo, também é importante que o auditor de grupo estabeleça como irá responder aos riscos avaliados. Em outras palavras, ele é responsável também por determinar o tipo de trabalho a ser executado pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, sobre as informações contábeis dos componentes.

Considerando a impossibilidade de o auditor de grupo rever todo o trabalho realizado nos componentes, àquele também deve determinar a natureza, a época e a extensão de seu envolvimento e/ou da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho dos auditores de componente.

O diagrama a seguir apresenta o processo decisório envolvido na determinação do tipo de trabalho a ser executado nos componentes, conforme sejam significativos ou não significativos.

Figura 2 - Resposta aos Riscos avaliados na auditoria de grupos



5.3.4 Comunicação

O trabalho de auditoria em demonstrações consolidadas, de acordo com o escopo do trabalho e a estrutura administrativa de cada EFS, envolve um grande esforço de gerenciamento para lidar com as evidências e resultados obtidos nas diversas auditorias e outros tipos de trabalhos realizados nos componentes do grupo.

Para evitar falhas de comunicação que poderiam comprometer o resultado da auditoria sobre as demonstrações consolidadas, o responsável pela auditoria do grupo deve manter estreita relação e requerer que os auditores dos componentes reportem as informações necessárias e relevantes para compreensão do grupo e para as tomadas de decisões relacionadas a auditoria do grupo.

Por isso, a norma prevê que o auditor de componente deve reportar ao auditor de grupo, dentre outros assuntos: a) se concordou com os termos estabelecidos pela equipe encarregada do trabalho do grupo; b) casos de não conformidade (noncompliance) com leis e regulamentos que poderiam dar origem a uma distorção relevante das demonstrações financeiras do grupo; c) as distorções não corrigidas nas informações contábeis do componente, bem como indicadores de possível tendenciosidade da administração; d) quaisquer deficiências significativas identificadas nos controles internos no nível de componente; e, e) quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a auditoria do grupo (ISSAI 1600, item 41).

De acordo com os resultados obtidos ao longo da auditoria, tanto pela equipe responsável pela auditoria do grupo quanto pelas equipes responsáveis pelas auditorias em componentes, é essencial que se avaliem e se discutam os resultados obtidos tanto entre as equipes quanto com a própria administração do grupo e dos componentes.

O resultado dessa comunicação pode levar ao entendimento de que outros procedimentos de auditoria precisam ser efetuados para obter evidência suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo ao emitir a opinião para o grupo.

6. Desenvolvimento

Nesta seção, são apresentados os resultados deste estudo, obtidos por meio de análise temática de documentos disponíveis ao público e pesquisa realizada com 23 EFS, quanto à aplicação da ISSAI 1600 na condução de auditorias financeiras de demonstrações consolidadas de governos. Preliminarmente, são descritos e analisados os dados buscando identificar quais entidades, das que fazem parte do universo pesquisado, realizam essas auditorias em consonância com a norma emitida pela Intosai.

Em um segundo instante, apresenta-se a análise das características e os resultados obtidos pelas entidades que aplicam a ISSAI 1600 e, por fim, as melhores práticas identificadas na adoção da norma.

6.1 Adoção da ISSAI 1600 pelas EFS

A ISSAI 1600 trata das considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, em particular aquelas que envolvem auditores de componentes. Segundo a Nota Prática à ISSAI 1600, publicada pela Intosai, a norma deveria ser efetivamente utilizada para auditorias das demonstrações financeiras de grupo com períodos iniciados em ou após 15 de dezembro de 2009.

Levando em consideração as peculiaridades do arcabouço jurídico e regulamentar de cada país que adota as normas internacionais, a ISSAI prevê que em alguns ambientes do setor público pode ser exigido por lei, regulamento ou prática comum, que se faça referência aos auditores de componentes no relatório do auditor do grupo sobre as demonstrações financeiras consolidadas. Nessas situações, o relatório sobre as demonstrações consolidadas deve indicar claramente que a referência ao trabalho de terceiros não diminui a responsabilidade do auditor do grupo pela opinião de auditoria emitida.

A análise dos dados coletados mediante o questionário de pesquisa e informações públicas disponíveis permitiu constatar que, do total de 23 EFS pesquisadas, apenas 7 aplicam a ISSAI 1600, conforme ilustrado na tabela a seguir.

Tabela 4 - Relação de países que utilizam a ISSAI 1600

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

Fonte: elaboração própria.

Tabela 5 - Relação de países que afirmaram não utilizar a ISSAI 1600

País	Entidade Fiscalizadora Superior
Holanda	Netherlands Court of Audit
Grécia	Hellenic Court of Audit (Elegktiko Synedrio)
Hungria	State Audit Office of Hungary
Suécia	Swedish National Audit Office
Eslovênia	Court of Audit of the Republic of Slovenia

Fonte: elaboração própria.

Tabela 6 - Relação de países que não responderam à pesquisa e que não possuem informações públicas quanto ao uso da ISSAI 1600

País	Entidade Fiscalizadora Superior
Canadá	Office of the Auditor General of Canada
República Checa	Supreme Audit Office
França	French Cour des Comptes
Israel	Office of the State Comptroller and Ombudsman
Itália	Italian Corte dei Conti
Coréia	The Board of Audit and Inspection of Korea
Portugal	Portuguese Tribunal de Contas
Suíça	Swiss Federal Audit Office
Espanha	Spanish Tribunal de Cuentas
Reino Unido	National Audit Office
Estados Unidos da América	Government Accountability Office

Fonte: elaboração própria.

O resultado obtido evidencia que, embora a Nota Prática à ISSAI 1600 da Intosai estabeleça que a norma deve ser efetivamente utilizada para auditorias das demonstrações financeiras de grupo com períodos iniciados em ou após 15 de dezembro de 2009, nem todas as EFS dos países pesquisados já estão realizando auditorias de grupos baseada na ISSAI 1600.

Das EFS que relataram não utilizar, duas (Grécia e Holanda) afirmaram que a não adoção decorre do fato de o Governo Federal do País não produzir demonstrações consolidadas.

Na Grécia, as demonstrações financeiras do Estado Grego (Balanço Patrimonial, Demonstração do Desempenho Financeiro, Demonstração das Alterações na Posição

Líquida dos Cidadãos e Demonstração do Fluxo de Caixa) apresentam todas as transações financeiras da administração central do Estado, mas não são preparados de forma consolidada. Porém, o Estado pretende elaborar demonstrações financeiras consolidadas e, por fim, adotar a ISSAI 1600, até 1º de janeiro de 2023, conforme determina o Decreto Presidencial 54/2018.

Já na Holanda, tendo em vista também não existir um processo de consolidação das contas nacionais dos ministérios, a auditoria financeira ao invés de ser orientada por entidade, é feita no total das 140 receitas aprovadas no orçamento (budget entry). Todas as receitas, independente do montante ser representativo ou não, são consideradas como significativas, visto que podem sofrer alterações pelo Parlamento. Embora não haja contas consolidadas, anualmente é publicado um documento intitulado Demonstrações Gerais do Setor Público, que representa, em um documento, o conjunto de demonstrações de cada ministério.

Assim, embora poucos países tenham adotado uma metodologia consistente com a ISSAI 1600 e, para aqueles que a adotaram, a sua efetiva utilização varie entre as diversas EFS pesquisadas, foi possível concluir que a sua utilização é capaz de gerar bons resultados nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas, em especial por apoiar o auditor a reduzir o risco de detecção em todas as etapas do trabalho nas referidas demonstrações, conforme se observará dos resultados a seguir.

6.2 Características e resultados obtidos pelas entidades que aplicam a ISSAI 1600

Seleção dos componentes do grupo A pesquisa realizada buscou identificar os critérios quantitativos utilizados pelas EFS para escolha de componentes significativos do ponto de vista de sua relevância financeira individual para o grupo.

Tabela 7 - Seleção dos componentes significativos quantitativamente nas auditorias de grupo

Países que utilizam a ISSAI 1600	Critério para escolha dos componentes
Austrália	A Austrália considera como componente significativo os componentes de maior relevância financeira e que no conjunto representam 80% das demonstrações consolidadas.
Bélgica	A entidade não informou a representação dos componentes significativos para o total do grupo.
Brasil	Em 2018, o TCU considerou como significativo os componentes que apresentaram o total de despesas orçamentárias ou de ativo superiores a 6% das demonstrações consolidadas. O conjunto dos componentes significativos representou 78,55% do orçamento e 70,1% do ativo totais.

Países que utilizam a ISSAI 1600	Critério para escolha dos componentes
Estônia	São considerados componentes significativos aqueles cujas despesas orçamentárias representam acima de 1% do total.
Letônia	Na Letônia, os componentes são as demonstrações individuais que compõe as demonstrações financeiras consolidadas do Estado, sendo ao todo 149. Ao elaborar a estratégia global de auditoria do grupo, o responsável pelo grupo determinará a relevância das demonstrações financeiras por valor, levando em consideração o valor da despesa da entidade na demonstração financeira do exercício anterior (em regime de competência) e o nível de materialidade, atualmente fixada em 0,5% da despesa. Nesse caso, são consideradas componentes significativos as seguintes demonstrações: saldo financeiro do estado (uma demonstração, componente significativo); receita tributária e impostos (uma demonstração, componente significativo); instituições governamentais centrais (28 demonstrações, 13 componentes significativos); governos locais (119 demonstrações consolidadas, 7 componentes significativos).
Nova Zelândia	Para identificar um componente como significativo, a entidade aplica um limite financeiro e qualquer entidade onde os ativos, passivos, receitas ou despesas excedam esse limite, a faz com que ela seja classificada como um componente significativo. Porém, a entidade não informou o valor do limite financeiro aplicado.
União Europeia	Todas as instituições e órgãos consultivos da União Europeia (onze) são considerados entidades significativas. Também são considerados componentes significativos todas as agências (dez em 2017) acima de um valor limite (não informado) para o seu orçamento individual para o ano de referência e o total do passivo individual do ano anterior.

Fonte: elaboração própria.

Tendo em vista que a classificação dos componentes em significativo ou não significativo determina o escopo e a extensão dos trabalhos de auditoria em cada componente, essa classificação é um dos aspectos centrais da aplicação da ISSAI 1600.

Ao classificar os componentes como significativos ou não, as EFS precisam estabelecer um percentual de corte para suas escolhas que considere sua capacidade operacional de realizar as auditorias e os demais trabalhos em componentes, de forma que o risco de auditoria aceitável fique dentro dos limites estabelecidos pela entidade, equilibrando com os recursos humanos à sua disposição.

Uma vez que, nos termos da norma, para um componente que é significativo devido à sua relevância financeira individual para o grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo, ou o auditor do componente sob sua responsabilidade, deve realizar a auditoria nas informações contábeis do componente usando a materialidade do componente

(ISSAI 1600, item 26), a quantidade de componentes significativos do grupo irá definir o tamanho das equipes envolvidas em todo o trabalho a ser realizado no grupo e em seus componentes.

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

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

Assim, para fins de comparação, a pesquisa realizada identificou o número de componentes, significativos e não significativos, em cada EFS que utiliza a ISSAI 1600.

Tabela 8 - Quantidade de componentes significativos e não significativos nas auditorias de grupo das EFS

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

Fonte: elaboração própria.

As respostas à pesquisa revelam que os países que utilizam a ISSAI 1600 consideram como componentes significativos aqueles cujo total das informações representem uma parcela substancial do grupo consolidado, de forma que permita a equipe de auditoria ter um nível de segurança adequado em relação às expectativas tanto de confiabilidade quanto de relevância por parte dos usuários.

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

A pesquisa destaca ainda o baixo número de componentes significativos nas auditorias financeiras de demonstrações consolidadas realizadas no Brasil (apenas 3 componentes) em relação aos componentes auditados em outras EFS que também utilizam a ISSAI 1600, como Estônia (45) e União Europeia (21) e Nova Zelândia (54). O baixo número, além de não contribuir para a diminuição do risco de auditoria nas demonstrações financeiras, por meio de adequado controle do risco de detecção, revela baixa capacidade da EFS brasileira para emitir opiniões de auditoria financeira.

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

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

denominada “princípio da rotação” de ênfase, cuja aplicação implica que o escopo da auditoria atual deverá incluir também instituições consideradas não relevantes financeiramente, a fim de garantir que os procedimentos de auditoria sejam executados em cada componente não significativo pelo menos de cinco em cinco anos.

Uso do trabalho de terceiros nas auditorias de demonstrações consolidadas A norma de auditoria estabelece que o sócio encarregado do trabalho do grupo é responsável pela direção, supervisão, execução e desempenho do trabalho de auditoria do grupo, em conformidade com as normas técnicas e profissionais, assim como exigências legais e regulamentares aplicáveis, e se o relatório de auditoria emitido é ou não apropriado nas circunstâncias (ISSAI 1600, item 11).

Porém, o auditor responsável pela auditoria do grupo deve determinar, quando o trabalho de outro auditor é usado, como esse trabalho irá afetar a auditoria. Como resultado, caso o relatório de auditoria do grupo tenha que se referir aos trabalhos feitos pelos auditores de componentes, por exigência de lei ou regulamento, isso não diminui a sua responsabilidade pela opinião de auditoria das demonstrações consolidadas. (ISSAI 1600, item 11).

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

Dentre as responsabilidades que recaem sobre o auditor de grupo, caso não seja ele também o responsável por realizar os trabalhos nos componentes, está a de obter entendimento sobre se o auditor do componente entende e cumprirá as exigências éticas que são relevantes para a auditoria de grupo e, em particular, se é independente (ISSAI 1600, item 19, a).

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

Ao tratar da utilização do trabalho de auditoria interna, a ISSAI 1610 estabelece que os auditores independentes poderão, em algumas circunstâncias, utilizar o trabalho da auditoria interna, inclusive auditorias ou revisões de informações financeiras de componentes que não sejam significativos para o grupo (ISSAI 1610, item A16).

A seguir, apresenta-se o resultado da pesquisa quanto ao uso do trabalho de terceiros pelas EFS que utilizam a ISSAI 1600.

Tabela 9 - Utilização de trabalho de terceiros nas auditorias de grupo das EFS

País da EFS	Tipo de trabalho de terceiros utilizado	Onde o trabalho é usado
Austrália	Utiliza o trabalho de auditores públicos e privados	Todos os componentes relevantes do Setor Público Geral (<i>General Government Sector</i>) são auditados pelas equipes de auditoria própria da EFS. Outras entidades (<i>Whole of Government</i>) são auditadas por equipes contratadas, mas as opiniões de auditoria são revistas para serem aceitas como evidência pela EFS.
Bélgica	Utiliza o trabalho de auditores públicos e privados	Os auditores contratados realizam auditoria nas empresas públicas, que são revisadas pelo Tribunal de Contas, no papel de auditor de grupo.
Brasil	Atualmente não utiliza trabalho de terceiros.	O Acórdão 3.608/14–TCU – Plenário prevê a utilização da estrutura dos órgãos de controle interno na realização de auditorias financeiras no Governo Federal (órgãos e entidades).
Estônia	Utiliza o trabalho de auditores públicos, privados e internos	Auditores privados auditam empresas públicas e fundações e os trabalhos de auditores internos são utilizados em auxílio da auditoria de grupo.
Letônia	Utiliza o trabalho de auditores públicos, privados e internos	Trabalhos de auditores públicos certificados (que trabalham na EFS ou privados) são utilizados nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas anuais de governos locais e de instituições que pertencem a ministérios selecionados na auditoria; trabalhos dos fundos da União Europeia e Autoridade de Auditoria de Assistência Financeira Externa são utilizados para emitir e apresentar à Comissão Europeia e aos doadores um parecer sobre se o sistema de gestão e controle dos fundos da União Europeia; trabalhos de auditores internos já realizados no âmbito de suas próprias auditorias ou ainda por meio de assistência direta acordada para realizar uma tarefa específica sob supervisão direta da EFS, também são usados.
Nova Zelândia	Utiliza o trabalho de auditores públicos e privados	Parte do trabalho de auditoria nas contas consolidadas é feito por meio de auditores independentes contratados, que realizam, junto com os auditores da Auditoria Geral, auditorias específicas em diversos componentes.

País da EFS	Tipo de trabalho de terceiros utilizado	Onde o trabalho é usado
União Europeia	Utiliza o trabalho de auditores públicos (da Corte ou de outras EFS de países membros), privados, auditores internos e de especialistas	O uso do trabalho de outros auditores, sendo obrigatório ou não, varia de acordo com a legislação a UE. O trabalho dos auditores privados pode ser tomado em consideração como prova corroborativa das auditorias da Corte, quando relevante e apropriado. Independente do uso, a equipe da Corte da União Europeia deverá avaliar a confiabilidade das evidências utilizadas.

Fonte: elaboração própria.

No que se refere a utilização do trabalho de terceiros em subsidio às auditorias financeiras de grupo, a pesquisa realizada apontou que grande parte das EFS que adotaram a ISSAI 1600 utiliza esses trabalhos, sejam eles de auditores internos ou de auditores independentes contratados para realizar trabalhos em componentes.

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

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

Embora a norma estabeleça algumas condições para o uso do trabalho de outros auditores, observa-se que caso isso ocorra dentro dos limites estabelecidos pode contribuir para a diminuição do risco de auditoria, diante da incapacidade de as EFS realizarem por si só o trabalho completo, uma vez que é grande a quantidade de transações subjacentes às informações apresentadas nas demonstrações consolidadas de países.

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

Cabe destacar ainda que, conforme a ISSAI 1610, o uso do trabalho de auditores internos, no que diz respeito à realização de auditorias ou revisões para fins de emissão de opinião de auditoria de grupo, como é o caso do BGU, isso pode ocorrer apenas em componentes classificados como não significativos.

Assim, a disposição do Acórdão 3.608/2014–TCU – Plenário e da Lei 8.443/1992, que preveem a realização de auditorias financeiras pelos órgãos de controle interno nos órgãos e entidades para fins de certificação das contas, o que inclui ministérios do Governo Federal, esses trabalhos, de acordo com a ISSAI 1610/A16, a rigor, só poderiam ser usados para fins de emissão da opinião sobre as demonstrações consolidadas de governo, isto é, o grupo BGU, se tais órgãos e entidades forem considerados componentes não significativos para o grupo. Não obstante, há ainda que se considerar a esse respeito, as disposições do ordenamento jurídico pátrio, o que foge ao escopo deste trabalho.

Assim, ainda há espaço para TCU aprofundar estudos quanto à possibilidade da utilização do trabalho de terceiros nas auditorias de grupo, considerando as limitações técnicas e operacionais dos órgãos de controle interno e as experiências e práticas das demais EFS apresentadas neste estudo, de forma a aumentar a eficiência do trabalho de grupo, sem perda da sua eficácia, nas auditorias de contas consolidadas de governo. Em outras palavras, de modo a diminuir o risco da auditoria do grupo, mantendo um controle efetivo do risco detecção em componentes, para evitar que as demonstrações do grupo venham a conter distorções relevantes oriundas de componentes cujos trabalhos tenham sido realizados por terceiros.

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

6.2.1 Período de realização das auditorias financeiras

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

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

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

Embora a duração da auditoria financeira dependa de diversos fatores em cada EFS, como o período de exercício financeiro da entidade, a quantidade de componentes do grupo, a extensão do escopo da auditoria entre outros, a pesquisa buscou identificar o período de realização das auditorias financeiras em relação ao período do exercício financeiro, nos países que utilizam a ISSAI 1600, para fins comparativos.

Tabela 10 - Período de realização das auditorias de grupo nas EFS

País da EFS	Período do Exercício Financeiro	Período para entrega das contas	Período para realização da auditoria/emissão do relatório
Austrália	01 de julho a 30 de junho	Informação não disponível	As auditorias começam em setembro, sendo que as dos componentes são finalizadas até o final de setembro e a do grupo até o final de novembro
Bélgica	Informação não disponível	Informação não disponível	Informação não disponível

País da EFS	Período do Exercício Financeiro	Período para entrega das contas	Período para realização da auditoria/emissão do relatório
Brasil	01 de janeiro a 31 de dezembro	60 dias da abertura da sessão legislativa	As auditorias começam em setembro do período auditado, sendo que as dos componentes são finalizadas em março e a do grupo em abril do exercício seguinte
Estônia	01 de janeiro a 31 de dezembro	As contas são entregues em 30 de junho do exercício seguinte ao auditado.	A entidade não informou o período de realização da auditoria. Porém, o relatório é emitido até 31 de agosto do exercício seguinte ao auditado
Letônia	01 de janeiro a 31 de dezembro	As contas são entregues até 01 de julho do exercício seguinte ao auditado.	A entidade não informou o período de realização da auditoria. Porém, os relatórios dos componentes são emitidos até 01 de maio e o do grupo até 15 de agosto do exercício seguinte ao auditado.
Nova Zelândia	01 de janeiro a 31 de dezembro	Informação não disponível	A entidade não informou o período de realização da auditoria. Porém, o relatório é emitido até 30 de junho do exercício seguinte ao auditado.
União Europeia	Informação não disponível	As provisórias são entregues até 31 de março e as definitivas até 31 de julho do ano seguinte a que se referem	A auditoria se inicia entre setembro e outubro do ano auditado. O relatório de auditoria deve ser emitido até 15 de novembro do exercício seguinte ao de referência, sendo geralmente emitido em até julho.

Fonte: elaboração própria.

Observa-se que, em relação ao período de desenvolvimento dos trabalhos de auditoria financeira, não há um procedimento comum entre as EFS.

O MAF (TCU, 2016) orienta que o auditor pode executar testes de controle ou procedimentos substantivos em uma determinada data ou período, no intermédio ou no final do período. O manual dispõe que executar procedimentos de auditoria antes do final do período favorece a identificação de assuntos significativos ainda na fase inicial da auditoria e, conseqüentemente, a resolvê-los com a ajuda da administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para resolvê-los.

Assim, nota-se que EFS como a do Brasil e da União Europeia apresentam boas práticas de auditoria por iniciarem os procedimentos antes do término do exercício

financeiro auditado, de forma a permitir que as distorções identificadas sejam corrigidas antes que as demonstrações financeiras sejam elaboradas e divulgadas.

6.2.2 Determinação da materialidade do grupo e dos componentes

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações financeiras e na formação da opinião no relatório do auditor independente (ISSAI 1320, parágrafo A42).

A determinação da materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção que ele tem das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações financeiras (ISSAI 1320, parágrafo 4).

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

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

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

A ISSAI 1320 menciona que a determinação da materialidade em uma auditoria financeira no setor público é influenciada por lei, regulamentação ou outra autoridade e pelas necessidades de legisladores e do público em relação a programas governamentais. Exemplificando, a norma dispõe que, para entidades do setor público, despesas ou receitas brutas podem ser referenciais mais adequados para a determinação da materialidade. Se a entidade possui custódia de grande quantidade de ativos, o referencial pode mudar para ativos totais, passivos totais, patrimônio líquido ou classes de ativos.

Em relação ao referencial usado pelas EFS para definição da materialidade, a pesquisa realizada por Leitão (2014), abrangendo 31 EFS, identificou os principais parâmetros utilizados:

Tabela 11 - Referenciais de materialidade no planejamento, segundo diversas EFS

Opções de resposta	Quantidade	Percentual
Despesa total	30	96,8
Receita total	21	67,8
Ativo total	19	61,3
Passivo total	10	32,3
Certas classes de ativos	7	22,6
Patrimônio líquido	6	19,3
Outro	5	16,1

Fonte: Leitão, 2014.

O TCU estabeleceu (MAF, 2015) os seguintes parâmetros para orientar a determinação da materialidade na realização das auditorias financeiras:

Tabela 12 - Referenciais de materialidade no planejamento para o TCU

Referencial quantitativo (informação auditada)	Nível de materialidade entre
0,50%	2%
0,50%	2%
2%	5%
2%	5%
0,50%	2%

Fonte: TCU, Manual de Auditoria Financeira, 2016.

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

Assim, a pesquisa realizada no presente estudo buscou identificar os critérios utilizados pelas EFS na realização de auditorias de grupo, cujas respostas estão consolidadas na tabela a seguir.

Tabela 13 - Critérios para definição da materialidade em auditoria de grupos

Referencial quantitativo (informação auditada)	Critério para definição da materialidade
Austrália	A materialidade global do grupo e a dos componentes são definidas com base no julgamento profissional da equipe da EFS.
Bélgica	Informação não disponível.
Brasil	A materialidade definida para o grupo e para os componentes é de 1% do total das despesas orçamentárias (empenhadas), para as informações de natureza orçamentária, e de 1% do total do ativo, para as informações de natureza patrimonial. Classes específicas, como a dívida pública, poderão ter materialidades específicas.
Estônia	A materialidade definida para o grupo é de 1% do total das despesas orçamentárias. Em componentes como Empresas Públicas e Fundações, que são auditadas por auditores privados, a materialidade é definida de acordo com o julgamento profissional dos auditores privados.
Letônia	A materialidade global é fixada em 0,5% da despesa, levando em conta o valor da despesa na demonstração financeira consolidada do exercício anterior. Para garantir a conformidade com os requisitos das Normas Internacionais de Auditoria, que estabelecem que a materialidade do componente deve estar abaixo do nível geral de materialidade das demonstrações financeiras do grupo, a materialidade dos componentes é determinada abaixo da materialidade das demonstrações financeiras consolidadas, variando de 0,5% a 5% da despesa anual total do orçamento aprovado da demonstração do componente, ou em alguns casos, do total do ativo.
Nova Zelândia	A materialidade global é definida com base em um percentual da despesa. Esse montante é alocado aos componentes com base no princípio “ Maximum Aggregate Component Materiality -MACM ” . De acordo com esse princípio, a materialidade alocada a cada componente é baseada num percentual de suas despesas mais o montante alocado ao componente, não excedendo o total da materialidade do grupo multiplicada por um fator para o número de componentes significativos do grupo.
União Européia	A materialidade (de planejamento) definida para o grupo é 2% do total do passivo. A materialidade de execução é determinada para cada item do balanço patrimonial com base em sua natureza, frequência e impacto de distorções anteriores e expectativas de distorções no período atual. A materialidade dos componentes é definida com base em julgamento profissional do auditor, sempre sendo inferior à materialidade do grupo como um todo.

Fonte: elaboração própria

Observa-se que, entre as EFS que adotam a ISSAI 1600 estabelecem percentuais de materialidade para a auditoria do grupo com base em classes das demonstrações financeiras, como despesa, ativo e passivo.

No caso dos componentes, as EFS seguem o disposto na norma de auditoria que estabelece que a sua materialidade deve ser inferior à materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo, de forma a reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que a soma das distorções, não corrigidas e não detectadas, nas demonstrações financeiras do grupo, exceda a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo (ISSAI 1600, item 21, c).

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

Ademais, o resultado do estudo também está em consonância com pesquisa realizada por Leitão (2014), que identificou que despesa, receita e ativo (em ordem decrescente de importância) são os referenciais mais utilizados para determinar a materialidade no planejamento.

Porém, cabe lembrar que a escolha do referencial para cálculo da materialidade deve levar em conta a situação particular do objeto da auditoria, principalmente: natureza ou circunstâncias da entidade, necessidade dos usuários das demonstrações e tipo do demonstrativo ou grupo contábil. Ou seja, conforme Gramling et al. (2012), deve haver coerência na escolha do referencial para demonstrar que os julgamentos de materialidade são razoáveis (LEITÃO, 2014).

6.3 Melhores Resultados obtidos pelas EFS que aplicam a ISSAI 1600

As EFS que participaram da pesquisa e que aplicam a ISSAI 1600 relataram suas experiências e resultados obtidos com a aplicação da referida norma às auditorias financeiras de demonstrações consolidadas de governo. A seguir, apresenta-se uma síntese da experiência relatada pela Estônia e pela União Europeia.

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

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

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

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

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

- a tarefa de auditar demonstrações financeiras dos ministérios foi retirada da auditoria interna e atribuída ao NAO;
- a EFS estabeleceu o mandato claro para que o NAO atuasse como auditor de grupo, conforme a ISSAI 1600;
- o NAO passou a ser obrigado a seguir os padrões profissionais das ISSAI, na medida do que for aplicável;
- tanto os auditores contratados, quanto os auditores do NAO devem possuir uma certificação que permite realizar auditorias em entidades do setor público;
- as auditorias financeiras realizadas no NAO estão sujeitas ao controle de qualidade realizado pela Associação de Auditores;
- o departamento de auditoria financeira do NAO deveria estar pronto para cumprir a tarefa até setembro de 2012.

6.3.1 O exemplo da União Europeia

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

O Manual de Auditoria Financeira e Conformidade, publicado pela Corte em 2012, estabeleceu o uso da ISSAI 1600 juntamente com outras normas de auditoria relevantes.

A EFS relatou que ao aplicar a ISSAI 1600 e usar o trabalho dos auditores de componentes, a Corte conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação às informações financeiras dos componentes e ao processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras do grupo são preparadas, em todos os aspectos relevantes em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Com isso, foi possível melhorar a eficiência e a oportunidade da auditoria.

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

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

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

7. Considerações finais

Este estudo teve como objetivo avaliar se a aplicação dos padrões e orientações para realização de auditoria financeira previstos na ISSAI 1600 permite ganhos de controle do risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas, usando como referência as EFS entrevistadas.

Embora a norma tenha aplicabilidade para auditorias das demonstrações financeiras consolidadas com períodos iniciados em ou após 15 de dezembro de 2009, identificou-se que das 23 EFS pesquisadas, apenas a Austrália, Bélgica, Brasil, Estônia, Letônia e Nova Zelândia utilizam a ISSAI 1600 em auditorias financeiras de contas de governo.

Quanto à escolha dos componentes do grupo auditado, o estudo revelou que os países que utilizam a ISSAI 1600 consideram como componentes significativos aqueles cujo total das informações representem uma parcela substancial da demonstração consolidada. Como exemplo, identificou-se países que consideram como significativos o conjunto de componentes que representem pelo menos 80% das demonstrações consolidadas ou aqueles componentes que tenham despesas acima de 1% do total consolidado. Comparando com a prática atual do TCU, observou-se um baixo número de entidades classificadas como componentes significativos, refletindo uma abrangência de auditoria aquém dos padrões usados pelas demais EFS.

Em relação ao uso de trabalho de terceiros nas auditorias de demonstrações consolidadas, a pesquisa apontou que grande parte das EFS que adotaram a ISSAI 1600 utiliza trabalhos de auditores internos ou de auditores independentes contratados para realizar trabalhos nos componentes. Porém, comparando com a prática adotada no cenário nacional, observou-se que atualmente o TCU não recorre a trabalhos de terceiros para a auditoria das demonstrações consolidadas, o que poderia ser feito para aumentar a eficiência e segurança da opinião emitida.

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

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

Por fim, o estudo permitiu identificar os melhores resultados na aplicação da ISSAI 1600, como o exemplo da Estônia, que aumentou a eficiência das auditorias por reestruturar seus trabalhos para atuar como auditor de grupo, e o caso da União Europeia, que melhorou a eficiência e a oportunidade das auditorias, apesar da complexidade e extensão do escopo das suas contas consolidadas, por fazer amplo uso do trabalho de terceiros durante o planejamento e execução da auditoria.

Portanto, considerando a análise das entidades que selecionam um número de componentes significativos que permite ter uma boa abrangência das demonstrações consolidadas na auditoria, a utilização de trabalhos de terceiros em auxílio à auditoria e a definição da materialidade adequada, os resultados apresentados permitem con-

cluir que a utilização dos padrões e orientações estabelecidos pela ISSAI 1600 nas auditorias de demonstrações consolidadas de governos permite ganhos de controle do risco de detecção.

O estudo contribui também para o avanço da literatura contábil sobre o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, em particular sobre auditoria de contas consolidadas de Governo, a respeito do qual há poucas informações disponíveis. Ao fazer um levantamento da prática internacional no âmbito do setor público, colabora também para o desenvolvimento da literatura nacional e internacional sobre o tema, tendo em vista a incipiência de pesquisas a respeito da aplicação da norma de auditoria.

Como principal limitação, ressalta-se a dificuldade inerente a esse tipo de estudo, que é a obtenção de respostas das Entidades Fiscalizadoras Superiores que foram objeto de estudo, bem como a subjetividade e discricionariedade para que elas possam aplicar os conceitos estabelecidos na norma de auditoria.

Como essa pesquisa se preocupou em identificar a prática internacional limitada aos 21 países que participaram da pesquisa oriunda do programa PEFA, acrescido do Brasil e Letônia, sugere-se que futuros estudos procurem mapear outras entidades que tenham aplicado a metodologia, como os países membros da Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS). Isso é particularmente relevante, tendo em vista o potencial de identificar boas práticas e referências na aplicação da norma de auditoria, que podem auxiliar os diversos países que ainda não a implementaram.

Referências bibliográficas

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

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

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

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

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

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

_____, **Auditoria Financeira no Balanço Geral da União, 2016**. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/2F352552%2FAuditoria%2BFinanceira%2Bno%2BTCU.pptx/2F37472376-faa7-4a4a-9653c7d0eebf02e&usg=AOvVaw3Ndbz7h1K1XH8SvDUeLXi1. Acesso em 11 abr. 2019.

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

DUTRA, T. A. G. L.; CAVALCANTE, Renato Lima. **Auditoria Financeira na apreciação das Contas de Governo da República**. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, ano, v. 43, p. 62-75, 2011.

FRANÇOIS, Hilde. **Working together with other public sector auditors, 2014**. Disponível em: www.eurosai2014.nl/sites/default/files/document_uploads/FRound%25203%2520-%2520WS%25204%2520%2520Belgium%25201.pdf&usg=AOvVaw2XmZgE_s8nbumyop-D2ALY. Acesso em: 27 fev. 2019.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão**. Revista do Tribunal de Contas da União, n. 74, p. 61-89, 1997.

Brussel. **Informatie brochure voor het Vlaams Parlement**, oktober 2014. Disponível em:

www.ccrek.be%2FDocs%2F2014_27_InformatiebrochureRekenhof.pdf&usg=AOvWaw0wo8IZf200bY7NB8q-N0DK.
Acesso em: 27 fev. 2019.

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

_____. **ISSAI 1200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards of Auditing, 2013**.

_____. **ISSAI 1320: Materiality in Planning and Performing an Audit, 2013**.

_____. **ISSAI 1600: Using the Work of Internal Auditors, 2013**.

_____. **ISSAI 1600: Using the Work of Internal Auditors - Practice Note to ISA 600, 2013**.

_____. **ISSAI 1610: Using the Work of Internal Auditors, 2013**.

LEITÃO, J. 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.

STUART, Iris C. **Serviços de auditoria e asseguração na prática**. Tradução de Christiane de Brito. Revisão técnica Jerônimo Antunes. – Porto Alegre: AMGH, 201

YIN, Robert K. **Estudo de casos: planejamento e métodos**. Traduzido por Daniel Grassi. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. Tradução de: Case study research: design and methods.

ANEXO

Formulário da pesquisa acerca da aplicação da ISSAI 1600 nas Entidades Fiscalizadoras Superiores

SURVEY - FINANCIAL AUDIT OF CONSOLIDATED STATEMENTS IN SAIS OF DEVELOPED COUNTRIES

BACKGROUND INFORMATION

The Federal Court of Accounts (TCU), Supreme Audit Institution (SAI) of Brazil, is implementing a project to strengthen financial auditing. The project was financed by the World Bank and has the objective of reducing gaps between the audits carried out by TCU to oversee Federal Government financial statements and the Intosai professional standards and best practices of other SAIs.

As a result of the project, since 2016 TCU is using the methodology provided in ISSAI 1600 - Audits of Group Financial Statements to reduce the risk of material misstatement in the Consolidated Financial Statements (CFS).

In this regard, this survey is intended to assist the academic work in Financial Audit and assist TCU in obtaining a better understanding of how other SAIs manage their financial audit function in Consolidated Financial Statements, using the ISSAI 1600.

TIMELINE

Respondents of the survey are kindly requested to complete the survey by February 08, 2019.

There are 10 questions. The survey is expected to take approximately 15 minutes to complete.

Most questions are “free form” and we encourage you to fill in as much detail as possible.

Once complete, send the survey for the following email: souzac@tcu.gov.br

SAI name:

Respondent name and job title:

Respondent contact information:

(email / phone)

QUESTION 1:

For the financial audits of Consolidated Financial Statements (Audits of Group) that you perform, the SAI already applies the ISSAI 1600?

() Yes

() No.

If the answer is no, please answer questions 2 and 3. If the answer is yes, please go to question 4.

QUESTION 2:

IF the SAI does not apply the ISSAI 1600, please explain how the institution chooses which part of the consolidated statements will be audited and what kind of work is done in each one.

QUESTION 3:

Does the SAI plan to adopt ISSAI 1600 for audits of consolidated financial statements?

() Yes. When? _____ (estimated date)

() No.

If your SAI applies the ISSAI 1600, please answer the following questions.

QUESTION 4:

In the Consolidated General Government Sector Statements (excludes Government Business Enterprises and Financial Corporations), how many components are significant and how many are non-significant?

_____ Significant Components

_____ Non-significant Components

QUESTION 5:

How does the SAI identify significant components?

QUESTION 6:

Does the SAI use third-party works in auditing the consolidated financial statements?

() Yes. We use work of internal audit.

() Yes. We use work of contract auditors.

() Yes. We use others works:_____

() No. The entire audit of consolidated statements is done by the SAI.

QUESTION 7:

What is the timing of the Consolidated Financial Statements Audit?

QUESTION 8:

How the materiality of the group and the components is defined?

QUESTION 9:

How many auditors are involved in auditing each component?

QUESTION 10:

What results has the SAI identified in applying the methodology provided by ISSAI 1600?

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