

MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA

PORTARIA N° TC-0324/2022

ANEXO ÚNICO DA PORTARIA Nº TC-0324/2022

MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA

Florianópolis, julho de 2022



CONSELHEIROS

Adircélio de Moraes Ferreira Júnior (Presidente)
Herneus de Nadal (Vice-Presidente)
Wilson Rogério Wan-Dall (Corregedor-Geral)
César Filomeno Fontes
José Nei Alberton Ascari
Luiz Eduardo Cherem
Luiz Roberto Herbst

CONSELHEIROS-SUBSTITUTOS

Cleber Muniz Gavi
Gerson dos Santos Sicca
Sabrina Nunes Iocken

DIRETOR-GERAL DE CONTROLE EXTERNO

Marcelo Brognoli

EQUIPE TÉCNICA

Alana Alice da Cruz Silva
Gabriela Tomaz Siega
Gissele Souza de Franceschi Nunes
Hemerson José Garcia
Leonardo Valente Favaretto

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
1 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	6
1.1 Procedimentos de avaliação de riscos	6
1.2 Entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno	8
1.2.1 Estrutura de relatório financeiro aplicável	8
1.2.1.1 Classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes.....	9
1.2.1.2 Natureza da entidade e suas estruturas de operação.....	9
1.3 Estratégia de Auditoria	10
1.3.1 Estratégia para demonstrativo consolidado	10
1.3.2 Materialidade Global (materialidade no planejamento) – MG	11
1.3.3 Determinação da materialidade específica	11
1.3.4 Materialidade para Execução – ME.....	11
1.3.5 Limite para Acumulação de Distorções (LAD).....	12
1.3.6 Matriz de planejamento	13
2. EXECUÇÃO DE AUDITORIA FINANCEIRA.....	15
2.1 Ofício de apresentação	15
2.2 Procedimentos de auditoria.....	15
2.2.1 Procedimentos adicionais de auditoria.....	16
2.2.1.1 Testes de controle	17
2.2.1.2 Procedimentos substantivos.....	18
2.2.2.3 Procedimentos analíticos substantivos	18
2.2.1.4 Testes de detalhes.....	18
2.2.2 Procedimentos específicos.....	19
2.2.2.1 Confirmações Externas (Circularização).....	19
2.2.2.2 Saldos iniciais.....	19
2.2.2.3 Estimativas contábeis.....	21
2.2.2.4 Partes relacionadas.....	21
2.2.2.5 Eventos subsequentes	22
2.2.2.6 Continuidade operacional.....	24
2.3 Avaliação das distorções identificadas e das evidências obtidas.....	24
2.3.1 Avaliação do efeito de distorções identificadas	25
2.3.2 Avaliação do efeito de distorções não corrigidas	26
2.3.3 Avaliação da evidência de auditoria	27
2.3.3.1 Evidência apropriada e suficiente.....	27
2.3.3.2 Relevância e confiabilidade das informações utilizadas como evidência	27
2.3.3.3 Influência dos testes de auditoria na obtenção da evidência	28
2.4 Documentação	28
2.4.1 Procedimentos e registros dos trabalhos realizados	29
Situação Encontrada	29
CrITÉrios de Auditoria	29
3 PADRÕES DE RELATÓRIO: FORMAÇÃO DE OPINIÃO E EMISSÃO DE RELATÓRIOS	30
3.1. Formação da opinião.....	30
3.1.1 Aspectos relevantes para formação da opinião de auditoria.....	31
3.1.2 Opinião e suas formas.....	31
3.1.2.1 Tipos de modificação na opinião	32
3.1.3 Parágrafo adicional no relatório de auditoria (de ênfase e/ou de outros assuntos)	32
3.2 Redação do relatório de auditoria	33
3.2.1 Estrutura do relatório	34
3.3 Outras responsabilidades do auditor relacionadas ao relatório de auditoria.....	37
3.3.1 Informações comparativas: valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas.....	37
3.3.2 Outras informações incluídas em documentos que contêm demonstrações financeiras auditadas.....	38
3.3.3 Auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais	38
3.3.4 Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras:.....	38
APENDICE A	43
ANEXO B	47
ANEXO C	55

INTRODUÇÃO

O Manual de Auditoria Financeira disciplina as atividades a serem desenvolvidas pelos profissionais na realização desse tipo de auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Seu escopo contempla as atividades compreendidas desde o planejamento de auditoria, da execução, até a elaboração do relatório.

O objetivo deste manual é orientar o público interno do TCE/SC na execução das diversas fases que compõem os procedimentos a serem desenvolvidos na realização de auditoria financeira.

A auditoria financeira tem por objetivo aumentar o grau de confiança nas demonstrações financeiras por parte dos usuários previstos, o que é alcançado mediante a expressão de opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável, conforme ISSAI 200.

O presente Manual está alinhado aos padrões de Auditoria Financeira estabelecidos pelas normas de auditoria financeira (ISA), emitidas pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – Ifac/IAASB*), incorporadas às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions – Issai*) com notas práticas emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai*), traduzidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), para aplicação no Brasil por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBC TA), bem como ao Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União, desde que não sejam diretrizes contrárias às normas presentes nesta Corte de Contas.

Entretanto, este manual não reproduz o texto integral desses padrões, nem substitui a leitura deles, devendo ser lido em conjunto com as NBC TA.

Nas NBC TA, o tópico que trata dos “requisitos” descreve as exigências que o auditor deve cumprir para realizar uma auditoria em conformidade com as normas e, assim, poder referenciá-las no seu relatório. O tópico “aplicação e materiais explicativos” fornece detalhamentos dos requisitos e orientação adicional para sua aplicação. Além disso, algumas NBC TA possuem apêndices que podem contribuir para o entendimento das exigências previstas (TCU; 2016, p. 17).

Para facilitar as referências às normas, as citações aos padrões internacionais (Issai) e nacionais (NBC TA) estão identificadas pelo código correspondente. Adicionalmente, nos apêndices, são fornecidos modelos de documentação aplicáveis às etapas de planejamento, de execução e de relatório.

O fundamento legal básico para a realização de fiscalizações está amparado no art. 70 da Constituição Federal, no art. 58 da Constituição Estadual, no art. 25 da Lei Complementar Estadual n. 202/2000 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas – e no art. 7º da Resolução n. TC-06/2001 – Regimento Interno.

A metodologia apresentada pelo manual se refere à abordagem baseada em risco, na qual o auditor direciona os esforços de auditoria para áreas de alto risco (TCU; 2016, p. 11).

A expressão “auditoria financeira” é utilizada como sinônimo de auditoria contábil ou de auditoria de demonstrações financeiras ou contábeis. Essa terminologia é adotada para alinhamento aos padrões estabelecidos pela Intosai e é compatível com os objetos de auditoria estabelecidos na Constituição Federal de 1988 e na Constituição Estadual.

Este manual se aplica a qualquer trabalho de auditoria financeira, realizado no âmbito dos jurisdicionados desta Corte de Contas, que tenha por objetivo obter segurança razoável sobre a confiabilidade de um conjunto de informações financeiras, seja na forma de conta contábil ou de demonstração, no âmbito consolidado ou no individual, para períodos anuais ou menores ou, ainda, maiores que um exercício financeiro, bem como se aplica às auditorias de conformidade, realizadas em conjunto com auditorias financeiras e cujo objetivo seja emitir uma opinião com segurança razoável sobre o nível em que atos de gestão estão em conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

As auditorias de demonstrações financeiras são definidas como trabalhos de asseguarção.

“Trabalho de asseguarção” significa um trabalho no qual o auditor expressa uma conclusão de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis (ISA/NBC TA – Estrutura conceitual).

De acordo com a ISSAI 100, há dois níveis de asseguarção: asseguarção razoável e asseguarção limitada. Nos trabalhos de asseguarção razoável, o auditor deve planejar e realizar a auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras não contenham distorções relevantes para emitir uma opinião de forma positiva sobre o objeto auditado. Para isso, faz-se necessário reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, de modo a obter segurança suficiente para fundamentar as conclusões. Assim, as conclusões sobre os elementos testados poderão ser extrapoladas para toda a população objeto do trabalho, fornecendo a segurança requerida pelos usuários.

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

Nos trabalhos de asseguarção limitada, conhecidos como revisão, o auditor emite uma conclusão sobre o objeto analisado, mas de forma negativa. Do mesmo modo, é necessário reduzir o risco de asseguarção a um nível que seja aceitável, de modo a obter nível significativo de segurança para expressar uma conclusão. Assim como nos trabalhos de asseguarção razoável, os de asseguarção limitada requerem a aplicação de habilidades técnicas para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, no entanto, a natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção são propositadamente limitadas em comparação a um trabalho de asseguarção razoável, sendo primordialmente obtidas por meio de procedimentos analíticos e de indagações.

A auditoria financeira é um típico trabalho de asseguarção razoável, que é o tipo de trabalho tratado no presente manual, em que o auditor emite uma opinião com segurança razoável sobre o conjunto completo de informações sobre o objeto (as demonstrações financeiras).

Trabalhos de asseguarção limitada que possam ser realizados estarão sujeitos aos procedimentos menos onerosos descritos nos padrões internacionais para trabalhos de revisão (ISRE, na sigla em inglês), emitidos pela IFAC/IAASB, traduzidos pelo CFC sob o título Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Revisão de Informação Contábil Histórica (NBC TR). Na falta de normas específicas, esses procedimentos variarão conforme as circunstâncias do trabalho, inclusive limitações pertinentes de tempo e custo, considerando os objetivos e as necessidades de informação dos usuários.

De acordo com a ISSAI 100, existem dois tipos de trabalho de auditoria: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto.

As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável que mensura e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável a fim de expressar uma conclusão.

As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto, posto que o auditor é quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios, levando em consideração risco e materialidade. Já as auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo (ISSAI 100).

Nos trabalhos de certificação de contas anuais, tanto de governo quanto de gestão, podem ser realizadas auditorias financeiras de contas contábeis específicas materialmente relevantes, que exijam avaliações de risco e procedimentos adicionais de auditoria específicos, como nos casos de dívida pública, despesas com juros e encargos, despesa previdenciária, despesa com educação ou saúde, dentre outros. (TCU; 2016, p.16).

O presente Manual não é trabalho pronto e acabado, uma vez que não visa esgotar todas as atividades a serem executadas na instrução do processo, devendo ser aperfeiçoado e revisado periodicamente. Tem a finalidade de ser ferramenta básica de consulta e orientação aos seus usuários, por meio de diretrizes e conceitos fundamentais.

1 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

O planejamento de auditoria consiste na etapa em que será definida a estratégia global e o plano de auditoria. No planejamento, estabelece-se os termos da auditoria, obtém-se entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, a determinação da materialidade que auxilia no processo de identificação e avaliação de riscos para subsidiar as decisões do auditor na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. (NBC TA 300)

O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria definindo o alcance, a época e a direção da auditoria para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, que por sua vez determina a natureza, época e extensão dos procedimentos planejados de avaliação de riscos, conforme estabelecido na ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, e dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação, conforme previsto na ISSAI 1330; ISA/ NBC TA 330, bem como outros procedimentos de auditoria planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria.

A estratégia global de auditoria, o plano de auditoria e eventuais alterações significativas ocorridas em ambos os documentos durante os trabalhos, bem como as razões dessas alterações, devem ser documentados (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6).

O planejamento não é estático, ou seja, pode sofrer adaptações no decorrer da execução da auditoria, devendo a estratégia global e o plano de auditoria serem alterados sempre que necessário no curso da auditoria (ISSAI 100). Entretanto, o planejamento inclui a consideração da época de certas atividades e procedimentos de auditoria que devem ser concluídos antes da realização de procedimentos adicionais de auditoria. Por exemplo, o planejamento inclui a necessidade de considerar, antes da identificação e da avaliação pelo auditor dos riscos de distorções relevantes, aspectos como:

- (a) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco;
- (b) obtenção de entendimento global da estrutura jurídica e o ambiente regulatório aplicável à entidade e como a entidade cumpre com os requerimentos dessa estrutura;
- (c) a determinação da materialidade;
- (d) o envolvimento de especialistas;
- (e) a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco (NBC TA 300).

1.1 Procedimentos de avaliação de riscos

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

Os procedimentos de avaliação de riscos incluem os procedimentos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, denominados **procedimentos preliminares de avaliação de risco**; e os procedimentos para identificação e avaliação dos riscos inerentes e de controle nos ciclos de transações ou processos relacionados às afirmações relevantes, denominados, em conjunto, como processo de **identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante**.

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

essa a abordagem que o auditor utiliza para a identificação e a avaliação dos riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações financeiras como um todo e no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações. (TCU; 2016, p. 47)

Riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras são aqueles que podem afetar muitas afirmações e, portanto, relacionam-se de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo (ISSAI 200).

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

Riscos de distorção relevante no **nível das afirmações** representam a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares de classes de transações, saldos de contas e divulgações. É o que poderia dar errado no nível de afirmação (ISSAI 200). No nível das afirmações, o RDR consiste em dois componentes: risco inerente e risco de controle:

- risco inerente: a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que pode ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados;
- risco de controle: o risco de que uma distorção, que pode ocorrer em uma afirmação a respeito de uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação, e que pode ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelos controles internos da entidade (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

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

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

Esses procedimentos de avaliação de riscos compreendem:

- a. indagações aos responsáveis pela governança, gestores e ao pessoal da entidade, que possam ter informações úteis ao objetivo de avaliar riscos de distorção relevante, ou que possam proporcionar informações para a compreensão adequada sobre os negócios da entidade e o seu ambiente, inclusive do controle interno;
- b. realização de procedimentos analíticos que permitam ao auditor identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo eventuais riscos de fraude, e exercitar julgamentos para determinação da materialidade;
- c. observações e inspeções visando à tomada de decisões sobre riscos e controles internos relevantes para auditoria, incluindo os sistemas de informação da entidade, a fim de obter entendimento sobre eles.

A aplicação dos procedimentos preliminares de avaliação de riscos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, devem fornecer uma base consistente para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações

financeiras e nas afirmações. A escolha de qual procedimento utilizar e a extensão da sua aplicação dependem de julgamento profissional do auditor sobre o alcance e a profundidade do entendimento que é necessário obter a respeito da entidade auditada.

1.2 Entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno

O objetivo da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, é reunir informações que permitam ao auditor “identificar e avaliar riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações” (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). (TCU, 2016, p. 57).

O entendimento da entidade e do seu ambiente inclui a estrutura de relatório financeiro aplicável, os fatores externos e internos relevantes, regulamentares e do setor de atividades; a natureza da entidade e suas estruturas de financiamento, investimento, operacionais, societária e de governança; as políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação ao negócio, à estrutura de relatório financeiro e ao setor de atividade; os objetivos, as estratégias e os riscos que possam resultar em distorção relevante das demonstrações financeiras; a mensuração e revisão do desempenho das operações (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Para obter as informações e os documentos necessários ao adequado entendimento da entidade e do seu ambiente e para realizar o detalhamento dos seus processos de trabalho relevantes para a auditoria, a equipe pode realizar procedimentos de indagações a servidores, funcionários, responsáveis pela governança, dirigentes ou gestores dos processos abrangidos no escopo do trabalho; realizar observações e inspeções; pesquisar informações e requisitar documentos (TCU; 2016, p. 58).

Entende-se por controle interno o processo efetuado pela estrutura de governança, pela administração e pelo corpo de funcionários de uma organização, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança quanto à realização dos objetivos relacionados às operações, à divulgação de informações financeiras e não financeiras e à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (TCU, 2016, p. 67).

O controle interno da entidade, por sua vez, abrange os componentes do ambiente de controle, do processo de avaliação de risco da entidade, e dos sistemas de informação, das atividades de controle e de monitoramento (TCU, 2016, p. 57).

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

O auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a auditoria. Embora seja mais provável que a maioria dos controles relevantes para a auditoria esteja relacionada com as demonstrações contábeis, nem todos os controles que se relacionam com as demonstrações contábeis são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional do auditor determinar se um controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Na obtenção do entendimento dos controles que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar o desenho desses controles e determinar se eles foram implementados, por meio da execução de procedimentos, além de indagações junto ao pessoal da entidade (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

1.2.1 Estrutura de relatório financeiro aplicável

Estrutura de relatório financeiro aplicável consiste no conjunto de regras previamente estabelecidas que norteiam o processo de elaboração das demonstrações financeiras. Essas regras constituem o conjunto ou a estrutura de normas contábeis que estabelecem o regime contábil, os procedimentos de mensuração de ativos e passivos, como também as demonstrações financeiras

obrigatórias, sejam de propósito geral ou específico (TCU; 2016, p. 58).

O objetivo dessa etapa é identificar os critérios para verificar em que medida os relatórios financeiros elaborados pelo auditado obedecem às regras estabelecidas (TCU, 2016).

Demonstrações financeiras podem ser elaboradas de acordo com uma **estrutura de apresentação adequada** ou com uma **estrutura de conformidade**. O relatório financeiro publicado de acordo com uma estrutura de apresentação adequada exige conformidade com as exigências das normas profissionais de contabilidade. Já o relatório financeiro publicado de acordo com a estrutura de conformidade deve estar em consonância com dispositivos previstos em leis ou em regulamentos competentes para definir as regras específicas sobre a apresentação e a divulgação de relatórios financeiros de entidades (ISSAI 1200/ ISA/NBC TA 200) (TCU, 2016).

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), de observância obrigatória pelos órgãos e pelas entidades do setor público, exige-se a elaboração e a apresentação das seguintes Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DACSP): Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, sendo essa última obrigatória somente para as empresas estatais dependentes, constituídas sob a forma de sociedades anônimas, e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação.

As entidades públicas reguladas pela legislação aplicável ao setor privado devem apresentar um conjunto de relatórios financeiros, de acordo com o estabelecido na regulação da Comissão de Valores Mobiliários (companhias abertas), da Superintendência de Seguros Privados (seguradoras) e do Banco Central do Brasil (instituições financeiras) (TCU, 2016).

1.2.1.1 Classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes

Um aspecto fundamental da obtenção do entendimento da entidade é a identificação das classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes das demonstrações financeiras (TCU, 2016).

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

- a. identificar preliminarmente as áreas de atuação em que pode haver maior risco de distorções relevantes;
- b. identificar as classes de transações e saldos contábeis das operações da entidade que sejam materialmente relevantes para as demonstrações financeiras;
- c. identificar as contas contábeis mais relevantes, tanto do ponto de vista da materialidade como do ponto de vista de relevância em relação às operações da entidade;
- d. desdobrar as análises das contas contábeis selecionadas a fim de possibilitar a aplicação de procedimentos preliminares de avaliação de riscos;
- e. identificar e avaliar riscos de distorções relacionados a cada uma das contas contábeis selecionadas, independentemente dos controles internos instituídos (TCU, 2016).

1.2.1.2 Natureza da entidade e suas estruturas de operação

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

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

- b. a estrutura organizacional e de governança;
- c. a estrutura societária, as partes relacionadas e suas relações;
- d. a estrutura de operações, empreendimentos conjuntos ou de propósito específico etc. (TCU, 2016).

1.3 Estratégia de Auditoria

A estratégia global de auditoria tem a finalidade de orientar o desenvolvimento do plano de auditoria. Nesse sentido, ela está para a fase de planejamento assim como o plano de auditoria está para a fase de execução (ISSAI 1300).

Este capítulo ater-se-á ao desenvolvimento da estratégia de auditoria, onde o auditor deve considerar os fatores que, em seu julgamento, são significantes para orientar os esforços da equipe de trabalho, no sentido de identificar os componentes significativos e não significativos, determinar as materialidades de planejamento, específica, de execução e o limite de acumulação de distorções, assim como identificar as contas significativas, conforme o Apêndice B (item 8, “c”, NBC TA 300).

Para a elaboração do documento trazido no Apêndice B, é necessário obter os demonstrativos financeiros consolidados e não consolidados do Ente, objeto da auditoria financeira, caso ela não seja restrita a determinada(s) unidade(s).

Fazendo uso de julgamento profissional, o auditor delimitará a extensão da auditoria, com a definição da(s) demonstração(ões) financeira(s), que será(ão) auditada(s), a fim de identificar a(s) base(s) das análises (por exemplo, Receita Arrecadada, Despesa Total Empenhada, Resultado Patrimonial, Patrimônio, Ativo Total).

1.3.1 Estratégia para demonstrativo consolidado

Considerando a auditoria em demonstrativos consolidados, conforme Apêndice B, a seguir, apresenta-se exemplo de elaboração de estratégia de auditoria.

Componente significativo

Na planilha “Compon x Ativo”, serão identificados os componentes significativos do ponto de vista patrimonial¹. O critério de significância é determinado por julgamento profissional, sendo que para esse exemplo utilizar-se-á os seguintes parâmetros:

Critério

Acima de 10% considerado como componente significativo

Abaixo de 1% agrupado em demais órgãos e entidades

Lista-se todos os componentes (por exemplo, Unidades Gestoras – UG) e seus respectivos ativos totais (AT), verificando-se em coluna própria qual a representatividade (%) do AT da UG em relação ao AT do Ente (ou seja, o AT do Balanço Geral Consolidado). Aqueles componentes cujo AT represente 10% ou mais serão considerados significativos e os que têm representatividade de 1% ou menos serão agrupados em “demais órgãos e entidades” (lembrando que esses critérios são exemplificativos, em cada auditoria financeira o auditor deve utilizar de seu julgamento profissional para estabelecê-los). Os componentes com representatividade entre os parâmetros (entre 1% e 10%) serão os primeiros a ser objeto de procedimentos adicionais, caso o auditor identifique que o alcance da auditoria com base nos componentes significativos não é suficiente.

Identificados a base e os componentes significativos, passa-se ao cálculo das materialidades do Balanço Consolidado e dos componentes significativos (planilha materialidade).

¹ Registra-se que a planilha “Enfoque” é uma breve explicação do enfoque da ISSAI 1600, que trata das Auditorias de grupo, enquanto a planilha “Compon x Orçamento” é de preenchimento semelhante à “Compon x Ativo” explicado nesse item, alterando-se o ponto de vista, orçamentário ou patrimonial, respectivamente.

1.3.2 Materialidade Global (materialidade no planejamento) – MG

A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global) é baseada no julgamento profissional do auditor sobre o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações financeiras. Se o valor de distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, é maior que a materialidade global estabelecida para o trabalho, isso significa que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes (TCU, 2016)

Quanto mais significativos forem os fatores de risco e menos eficaz a estrutura de controle interno, menor deverá ser o nível ou os níveis de materialidade, implicando em maior extensão de procedimentos como forma de manter o risco de auditoria no nível aceitável (TCU, 2016).

A materialidade quantitativa é determinada pela definição de um valor numérico, que é calculado utilizando uma porcentagem sobre um referencial escolhido como ponto de partida, que reflete, no julgamento do auditor, as medidas mais sensíveis para influenciar a tomada de decisão dos usuários da informação TCU; 2016, p. 77).

As normas de auditoria não fornecem orientações específicas quanto ao percentual em que é definida a materialidade global, contudo, estudos indicam que as porcentagens podem variar entre 0,5% e 2% do referencial quantitativo (Receita, Despesa, Ativo, Passivo etc.).

O cálculo da materialidade global se dá da seguinte forma:

1º) determinar a base (Receita Arrecadada, Despesa Total Empenhada, Resultado Patrimonial, Patrimônio, Ativo Total, por exemplo) para a materialidade global (já determinado para identificação do componente significativo);

2º) multiplicar o percentual do nível de materialidade pelo valor da base selecionada, conforme Quadro 6 do MAF/TCU (a seguir transcrita).

Quadro 6 – Referenciais para determinação da materialidade

Referencial quantitativo (informação auditada)	Nível de materialidade entre
Receita arrecadada	0,5% - 2%
Execução do orçamento de despesas (empenhada)	0,5% - 2%
Resultado Patrimonial	2% - 5%
Patrimônio	2% - 5%
Ativo Total	0,5% - 2%

Fonte: Leitão (2014)

1.3.3 Determinação da materialidade específica

Consiste na definição de um nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, nos casos em que pode haver a necessidade de identificar distorções de valores inferiores ao da materialidade global que afetariam as decisões econômicas de usuários de demonstrações financeiras.

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

1.3.4 Materialidade para Execução – ME

É a distorção tolerável (erro tolerável) do trabalho de auditoria.

Será com base nesse valor que o auditor determinará a extensão dos procedimentos. Quanto maior o risco, menor será o percentual estabelecido à materialidade para execução de auditoria e, portanto, maior será a quantidade de evidência necessária de auditoria, implicando maior exten-

são de testes.

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

1.3.5 Limite para Acumulação de Distorções (LAD)

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

Assuntos que são claramente triviais são de magnitude totalmente diferente (menor) que a materialidade determinada, e são assuntos claramente sem consequências.

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

Os valores deverão constar em um quadro como o abaixo exemplificado, a fim de facilitar a identificação das materialidades:

Quadro ___ - Determinação da materialidade

	Total	Por componentes significativos			
	Balanco Geral	A	B	C	D
Base de medição - ativos totais/despesa executada/...:					
Materialidade global/de planejamento (% conforme quadro X)					
Materialidade de Execução (50% a 75% da MP)					
Limite para Acumulação de Distorções - LDA (3% a 5% da MP)					

Fonte: Apêndice B.

OBS.: Se houver materialidade específica essa também deverá ser registrada na documentação de auditoria, em vez da materialidade global, informando o valor e para quais classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações ela foi estabelecida.

Calculadas as materialidades, passa-se a identificar as contas significativas. Na planilha “BP” deverá constar a estrutura do Balanço Patrimonial até 3º nível ou do Balancete de Verificação - Razão (Sintético e Analítico) até 3º nível, e será colocado nas colunas os valores do BP das UGs classificadas como componentes significativos; das UGs que tiveram AT maior que 1% do AT consolidado, mas menor que 10%; outra coluna com os valores das “demais UGs” e; por fim, uma com o BP Consolidado. Acima de cada uma das colunas que trata de UGs componentes significativos e do Consolidado consta as materialidades de execução previamente calculadas. A partir do valor da materialidade de execução verificar-se-á se o valor das contas contábeis é maior ou menor que a materialidade calculada, se for maior a referida conta será tratada como Conta Significativa (CS), caso menor, a conta não² será objeto da auditoria pelo critério de materialidade – essa identificação de CS será realizada para as UGs componentes significativas e para o Balanço consolidado, utilizando a materialidade de cada um respectivamente, ou seja, é necessário que haja uma coluna com essa identificação logo após a coluna que apresentar os valores dos componentes patrimoniais de cada ente.

Identificadas as Contas significativas a partir das CS do consolidado, analisa-se em quais UGs serão realizados os procedimentos de auditoria (testes substantivos). A coluna “alcance de auditoria por conta significativa” apresenta os valores que em relação à conta significativa provém das UGs classificadas como componentes significativos e a coluna “% alcance” mostra qual seria o alcance da auditoria se para aquela conta significativa os procedimentos de auditoria fossem

² Outros aspectos podem levar o auditor, por seu julgamento profissional, a selecionar uma conta como conta significativa, por exemplo, o critério de risco.

realizados somente nos saldos referente às UGs significativas. Se o alcance estiver coerente com objetivo da auditoria (asseguração razoável ou limitada, conforme conceitos apresentados na Introdução deste Manual) não será necessário realizar testes em outras UGs. Entretanto, caso o alcance conseguido seja insuficiente proceder-se-á a procedimentos adicionais.

Os procedimentos adicionais serão realizados nas UGs que tiveram AT < 10%, mas > 1% e, se mesmo assim o alcance esteja insuficiente, far-se-á procedimentos adicionais nas demais UGs (aquelas que tiveram os valores somados devido seu AT < 1% do AT do Ente). Assim, a coluna “procedimentos adicionais” traz o valor das UGs componentes não significativas, até o alcance ser condizente com a necessidade de asseguração (razoável ou limitada) da auditoria. A coluna “% procedimentos adicionais” aponta o alcance conseguido devido os procedimentos adicionais e a coluna “total alcance” soma os alcances conseguidos com os procedimentos realizados nas UGs componentes significativas e com os procedimentos adicionais.

Após essa análise ter-se-ão identificadas as contas significativas e em quais UGs serão realizados os procedimentos de auditoria nessas contas contábeis. Essa estratégia de auditoria guiará o trabalho de planejamento de auditoria, o qual tem como produto a matriz do plano de auditoria.

1.3.6 Matriz de planejamento

O plano de auditoria (aqui em formato de matriz – Apêndice C) é elaborado a partir da estratégia de auditoria, detalhando o trabalho a ser realizado. De acordo com a NBASP, o plano de auditoria deve incluir a descrição:

- da natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco planejados;
- da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;
- de outros procedimentos de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis. Tais procedimentos podem incluir ou descrever: uma revisão do marco legal para a auditoria; uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada; as razões para realizar a auditoria; os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada (materialidade calculada na estratégia de auditoria); os objetivos e o alcance da auditoria; a abordagem da auditoria; as características da evidência de auditoria a ser obtida, e os procedimentos necessários para obter e analisar a evidência; os recursos necessários; um cronograma para a auditoria; a forma, o conteúdo e os usuários do relatório do auditor e da carta da administração.

A matriz de planejamento (Apêndice C) deve ser preenchida pela equipe de auditoria, antes da execução da auditoria, entretanto pode ser alterada no decorrer da auditoria.

No cabeçalho constar-se-á as informações da entidade a ser auditada (órgão/entidade), o objetivo geral da auditoria, o tipo de trabalho a ser realizado, a equipe de auditoria, as etapas da auditoria e quando dar-se-ão as atividades da auditoria (expressas no cronograma).

O tipo de trabalho refere-se ao alcance da auditoria, conforme Manual de auditoria financeira do TCU:

- Auditoria completa das informações financeiras;
- Auditoria em contas, classes de transações e divulgações específicas para verificar adequação de políticas contábeis adotadas (especificar);
- Procedimentos específicos (especificar);
- Procedimentos analíticos em nível de grupo.
- Revisões contábeis de acordo com as NBC TR para componentes não significativos.

Ao relacionar, a equipe de auditoria deve indicar o coordenador e supervisor dos trabalhos.

Passa-se a explicação das colunas constantes da Matriz de Planejamento, registrando-se que as referentes a “limitações da auditoria, resumo dos riscos identificados, recursos humanos requeridos, utilização do trabalho do controle interno e outros procedimentos” serão preenchidas quando for o caso.

Área: é a conta, classe de transação ou divulgação objeto do teste de auditoria. Normalmente tratar-se-á das contas significativas identificadas na estratégia de auditoria;

Componentes: são os componentes significativos ou de procedimento adicionais também preenchidos conforme estabelecido na estratégia de auditoria, normalmente tratar-se-á das UGs significativas identificadas;

Justificativa da significância: expressa-se o motivo da significância daquela área (conta, classe de transação ou divulgação) a ser auditada, por exemplo:

- Relevância financeira individual: (especificar – por exemplo, “representam x% da receita orçamentária do grupo”);
- Componente com risco significativo identificado (especificar);
- Componentes não significativos (Normalmente são realizados procedimentos analíticos em nível de grupo - agregados se apropriado) (item 28, ISSAI 1600-ISA/NBC TA 600) (CU, 2016, p. 139)

Questões de auditoria (objetivo dos testes): apresentar, em forma de perguntas, os diferentes aspectos que compõem o escopo da auditoria e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo. As respostas às questões de auditoria devem fornecer subsídios para se chegar às conclusões sobre o objetivo geral da auditoria, portanto, as questões devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e dimensões que devem ser observados.

Possíveis distorções ou deficiências (possíveis achados): os possíveis achados devem ser coerentes com as questões de auditoria. Indicar os possíveis resultados que a análise do conjunto de informações requeridas, por meio da aplicação dos procedimentos propostos, pode concluir. Sugere-se o preenchimento logo após a elaboração da questão, passando para a definição de quais informações são necessárias para o alcance do possível achado.

Informações requeridas e fontes de informação: identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria com a identificação das fontes de cada informação requerida. A fonte pode ser uma pessoa, local e/ou documento em que se obterá a informação (Ata, Departamento X, Sr. Fulano). A fonte pode ser interna (própria entidade auditada) ou externa (fora da entidade auditada). Geralmente a informação é algo intangível (objeto do contrato, data da liquidação, valor da gratificação, etc.) e a fonte é tangível (contrato nº xxx, nota de empenho xxx ou nota fiscal xxx, folha de pagamento do servidor xxx, etc.).

Detalhamento do procedimento (proced e técnicas): Detalhar o procedimento para aplicação dos testes, indicando natureza e extensão (amostra).

Auditor do componente: Indicar o auditor responsável pela aplicação do teste.

Limitações da auditoria: Preencher com as fraquezas e limitações identificadas para a realização da auditoria, de forma a permitir melhorias e aperfeiçoamentos em trabalhos futuros.

Resumo dos riscos identificados: Preencher em caso de querer-se ressaltar algum dos riscos identificados e que afetarão significativamente o enfoque da auditoria.

Exceções a procedimentos obrigatórios: Preencher em caso de que haja esse tipo de exceção.

Recurso humano requerido: Preencher com a alocação de recursos humanos necessário para a realização da auditoria.

Utilização do trabalho do controle interno: Descrever se será utilizado o trabalho do controle interno para a condução da auditoria. Em caso positivo, descrever o tipo de trabalho.

Outros requerimentos: Preencher com a necessidade de recursos financeiros, físicos ou elementos de coordenação, direção, supervisão e revisão requeridos para o trabalho.

Após concluído, a matriz do plano de auditoria deve ser encaminhada à análise do supervisor

e coordenador da auditoria que poderão aprová-la ou sugerir alterações à equipe.

Importante observar que segundo o item 6 da NBC TA 450 (R1) o auditor deve determinar se a estratégia global e o plano de auditoria precisam ser revisados se: a) a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias em que elas ocorrerem indicarem que podem existir outras distorções que, em conjunto com as distorções detectadas durante a auditoria, poderiam ser relevantes; ou (b) o conjunto das distorções detectadas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320 (vide item A8 da NBC TA 450 R1).

2. EXECUÇÃO DE AUDITORIA FINANCEIRA

A fase de execução de uma auditoria financeira consiste na implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção relevante, de modo a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, por meio da aplicação de respostas gerais e específicas, da avaliação das distorções identificadas e das evidências obtidas para chegar a conclusões sobre o objeto auditado.

2.1 Ofício de apresentação

Após aprovada a proposta de fiscalização e o programa de auditoria (matriz de planejamento), o coordenador da equipe de auditoria deve providenciar o ofício de apresentação (Apêndice A), que deve conter o nome dos auditores fiscais, identificando o coordenador da equipe, o objetivo e a deliberação que originou a auditoria, bem como a solicitação de disponibilização de local para a realização das atividades, se necessário. Deve conter, ainda, os termos do trabalho da auditoria, as responsabilidades da equipe de auditoria e da Administração, a identificação da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável e informações adicionais necessárias, como o período de realização dos trabalhos.

O ofício deve ser encaminhado via e-mail ao auditado, com cópia para toda a equipe de auditoria e posteriormente juntado ao processo. Quando a auditoria for realizada *in loco*, o citado documento deve ser impresso em duas vias, sendo que uma será entregue ao auditado e a outra juntada ao processo, após visto do auditado.

A apresentação da equipe de auditoria ao dirigente do órgão/entidade auditado, ou representante por ele designado, faz-se necessário se não foi realizada na fase de planejamento ou decorrido muito tempo do início desta. Na reunião de apresentação será entregue o ofício de apresentação e informado o objetivo do trabalho, as responsabilidades do auditor e do auditado, a data de início e término dos trabalhos, de acordo com o cronograma definido no planejamento.

Na reunião inicial deve ser definido quais agentes da unidade auditada serão responsáveis pelo atendimento da equipe de auditoria e de que forma será feita a comunicação entre estes agentes e a equipe de auditoria, definindo inclusive prazo padrão para resposta do auditado.

Neste momento, pode-se solicitar documentos, informações ou auxílio necessário para a realização da auditoria, através de requisição por escrito. O ofício de requisição deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via, a qual será juntada aos autos.

No caso de auditorias realizadas à distância, as requisições de informações serão realizadas via e-mail institucional dos auditores da equipe, levando aos autos cópias das requisições e dos documentos recebidos. As requisições deverão ser enviadas com habilitação da “confirmação de leitura” e com cópia para todos os integrantes da equipe de auditoria e o Coordenador de Controle. Sugere-se, ainda, que o auditado informe e-mail único ao qual serão encaminhadas todas as requisições de informações, a fim de que o controle interno ou contabilidade do auditado mantenha controle das requisições e respostas fornecidas a equipe de auditoria.

2.2 Procedimentos de auditoria

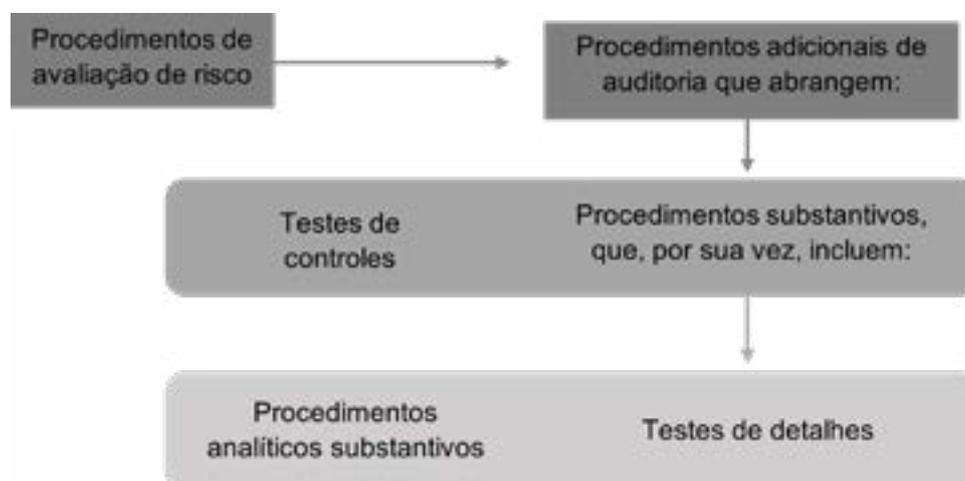
Os procedimentos de avaliação de riscos (item 1.1) definidos na fase de planejamento de

auditoria são estabelecidos de modo a identificar e avaliar riscos no nível de demonstrações financeiras como um todo e no nível das afirmações para cada classe de transações, saldos contábeis e divulgações específicas, formando uma base para o planejamento e a implementação de respostas aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos.

Os riscos avaliados no nível de demonstrações financeiras são de natureza generalizada e exigem respostas gerais de auditoria. Assim, o auditor deve planejar e implementar respostas gerais para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Já para os riscos avaliados no nível das afirmações, que são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos, as respostas específicas consistem em executar procedimentos adicionais de auditoria, tais como testes de controles, procedimentos substantivos, que por sua vez incluem o procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes, para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Figura ___ - Aplicação de procedimentos de auditoria para obtenção de evidência.



Fonte: Manual de Auditoria Financeira – TCU, 2016, página 153.

2.2.1 Procedimentos adicionais de auditoria

Os procedimentos de avaliação de riscos realizados durante o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante no nível das afirmações na fase de planejamento formam a base para os procedimentos adicionais de auditoria que serão executados, envolvendo a aplicação de uma ou mais técnica de auditoria, conforme indicado no quadro a seguir (NBC TA 500):

Quadro ___ - Técnicas de auditoria utilizadas na aplicação de procedimentos de auditoria

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

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

Fonte: NBC TA 500 (R1) – Evidência de auditoria

2.2.1.1 Testes de controle

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

Se os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles têm operado de forma contínua e efetiva durante todo o período coberto pela auditoria, corroborando o risco de controle atribuído na avaliação preliminar, então se pode confiar nos controles e realizar a quantidade mínima de testes substantivos inicialmente planejada.

Quando os controles não se encontrarem operando de forma contínua e efetiva ao longo do período, o auditor deve reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a ser realizada.

Seguem no quadro a seguir exemplos de testes de controle que podem ser realizados na unidade auditada:

Quadro __ - Testes de controle e evidência obtida

Teste de controle	O que a evidência obtida representa
Em um determinado momento (data específica)	O auditor apenas obtém evidência de que o controle operou efetivamente naquele determinado momento.
Durante todo o período	O auditor obtém evidência de que o controle operou efetivamente em momentos relevantes.
Durante um período intermediário	Evidência de auditoria adicional deve ser obtida para o período remanescente sobre a natureza e a extensão de quaisquer alterações significativas no controle interno, por exemplo, mudanças na área de TI ou nos processos.
Em auditorias anteriores	O auditor deve obter evidência de auditoria sobre se ocorreram alterações nesses controles específicos após a auditoria anterior, por meio de indagação, em combinação com a observação ou inspeção.
Em auditorias anteriores – controles sobre riscos significantes	O auditor não pode confiar em provas obtidas em auditorias anteriores para controles que mitigam risco significativo. Tais controles devem ser testados no período corrente.
Em auditorias anteriores, se os controles mudaram desde o último teste	A efetividade operacional desses controles deve ser testada na auditoria atual.
Em auditorias anteriores, se os controles não foram alterados desde o último teste	O auditor deve testar a efetividade operacional de tais controles pelo menos uma vez a cada três auditorias, mas evitar testar todos os controles em um único período de auditoria (e nenhum teste nos outros dois períodos).

Fonte: TCE (2012).

2.2.1.2 Procedimentos substantivos

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

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

2.2.2.3 Procedimentos analíticos substantivos

Procedimentos analíticos substantivos vão desde comparações simples, como análises de proporção, razão, porcentagens e tendências (Ex.: análises horizontais e verticais), até análises de indicadores e regressão estatística.

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

A ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520 fornece orientação adicional sobre a utilização de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos.

2.2.1.4 Testes de detalhes

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

São exemplos de teste de detalhes:

Quadro __ - Exemplos de testes de detalhes e técnicas de auditoria utilizadas

Técnica de auditoria	Exemplos de testes
Recálculo	<ul style="list-style-type: none"> • Conferência da exatidão de valores de contas e relatórios orçamentários. • Conferência de valores consolidados e eliminação de transações intergrupo, quando apropriada. • Conferência aritmética de compromissos não contabilizados ou não reconhecidos no balanço.
Análises (exceto procedimentos analíticos)	<ul style="list-style-type: none"> • Análises e conciliações de contas e/ou saldos. • Conciliação das demonstrações financeiras com os registros contábeis subjacentes. • Verificação do correto lançamento na contabilidade de transações selecionadas. • Análise de movimentos significativos em contas individuais. • Exame de registros materiais no livro diário e de outros ajustes feitos enquanto as demonstrações financeiras estavam sendo preparadas.
Inspeção	<ul style="list-style-type: none"> • Exame de quaisquer alterações das regras de contabilidade. • Confirmação de autorizações, pagamentos e certas rubricas do balanço. • Verificação da execução de pagamentos referentes a transações selecionadas quanto ao correto lançamento na contabilidade e se os pagamentos correspondentes foram feitos para os beneficiários designados, pela quantia correta e de acordo com o procedimento previsto em regulamentos. • Exame de relatórios da auditoria interna sobre a confiabilidade das contas. • Análise de relatórios elaborados sobre compromissos não pagos. • Verificação de que o balanço de abertura do ano em curso corresponde ao balanço de encerramento do ano anterior. • Verificação da consistência do balanço e da conta de resultado com o balancete. • Inspeção do registro e do valor de empenho e declarações de despesas/faturas não pagas até o final do exercício, e as garantias relacionadas recebidas. • Teste de corte de operações (especialmente encargos incorridos). • Observação física por inspeção, contagem e aplicação de procedimentos relacionados de auditoria para ativos tangíveis como estoques e ativo imobilizado. • Exame de documentação de suporte para avaliar se o balanço está devidamente evidenciado, por exemplo, examinar as faturas de despesas e de aquisição de estoque e imobilizado.
Indagação e confirmação	<ul style="list-style-type: none"> • Indagação a funcionários, gerentes e auditores. • Confirmação externa (circularização) de saldos bancários. • Confirmação externa (circularização) de recebíveis.

Fonte: GAO (2008) e TCE (2012), apud Manual de Auditoria Financeira TCU, 2016, p. 158 e 159.

2.2.2 Procedimentos específicos

São procedimentos específicos as confirmações externas, os saldos iniciais, as estimativas contábeis, as partes relacionadas e os eventos subsequentes. Alguns procedimentos específicos têm normas específicas para abordá-los.

2.2.2.1 Confirmações Externas (Circularização)

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

As confirmações externas podem fornecer evidência de auditoria sobre integridade de um passivo e existência de um ativo. Também podem fornecer evidência sobre se o valor foi registrado com precisão nos registros contábeis (afirmação de precisão) e no período apropriado (afirmação de corte). Podem servir para confirmar saldos bancários, empréstimos, garantias e outras informações bancárias; contas bancárias abertas relacionadas a fundos para adiantamentos; montantes retidos pelos intermediários financeiros ao final do ano; saldos de contas a receber ou de contas a pagar.

As confirmações externas podem ser negativas quando apenas pede a confirmação da informação, positivas quando não determinam o valor (ou outra informação) na solicitação de confirmação, e que pedem à parte que confirma preencher o valor ou fornecer outra informação ou uma combinação de ambas, conforme quadro a seguir:

Quadro ___ - Tipos de solicitação de confirmação externa

Confirmação positiva	Confirmação negativa
Solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor indicando se concorda ou discorda das informações na solicitação, ou forneça as informações solicitadas.	Solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor somente se discorda das informações fornecidas na solicitação.

Fonte: Manual de Auditoria Financeira TCU, p. 160.

No caso de não haver respostas (parcial ou completamente) às solicitações de confirmação externa, para cada resposta não recebida, o auditor deve executar procedimentos alternativos de auditoria para obter evidência de auditoria relevante e confiável. No entanto, o auditor pode enviar uma solicitação de confirmação adicional quando não receber uma resposta a uma solicitação anterior dentro de prazo razoável.

Caso o auditor encontre uma diferença entre as informações para as quais se solicitou confirmação ou diferença entre os registros da entidade e as informações fornecidas pela parte que confirma, deve-se avaliar se representam distorções e seu efeito material (ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505).

2.2.2.2 Saldos iniciais

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

O auditor deve ler as demonstrações financeiras mais recentes e o respectivo relatório do auditor independente, quando houver, antecessor para obter informações relevantes sobre saldos

iniciais, incluindo divulgações.

O auditor deve aplicar procedimentos para obter evidência de auditoria de que os saldos iniciais não contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente. Isso é feito por meio de:

- a. determinação se os saldos finais do período anterior foram corretamente transferidos para o período corrente ou, quando apropriado, se foram corrigidos;
- b. determinação se os saldos iniciais refletem a aplicação de políticas contábeis apropriadas; e
- c. realização de um ou mais dos seguintes procedimentos:

- i. no caso de as demonstrações financeiras do exercício anterior terem sido auditadas, revisar os papéis de trabalho do auditor independente antecessor para obter evidência com relação aos saldos iniciais;
- ii. avaliar se os procedimentos de auditoria executados no período corrente fornecem evidência relevante para os saldos iniciais; ou
- iii. executar procedimentos de auditoria específicos para obter evidência com relação aos saldos iniciais.

Se nos saldos iniciais houver distorções relevantes, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria para determinar o efeito sobre as demonstrações financeiras no período corrente (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510).

A existência de distorções relevantes nos saldos iniciais pode influenciar a emissão de opinião sobre as demonstrações financeiras conforme a seguir:

Quadro ____ - Saldos iniciais e opinião do auditor

Se o auditor	Expressar opinião
<ul style="list-style-type: none"> • Não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais. 	Com ressalva ou abstenção de opinião*
Concluir que: <ul style="list-style-type: none"> • os saldos iniciais contêm distorção que afeta de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente; e • o efeito da distorção não está devidamente registrado ou adequadamente apresentado ou divulgado. 	Com ressalva ou adversa
Concluir que: <ul style="list-style-type: none"> • as políticas contábeis do período corrente não estão aplicadas de maneira uniforme em relação aos saldos iniciais de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou • uma mudança nas políticas contábeis não está devidamente registrada, adequadamente apresentada ou divulgada, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. 	Com ressalva ou adversa
* Ou, a menos que proibido por legislação ou regulamentação, opinião com ressalva ou abstenção de opinião, conforme apropriado, com relação aos resultados das operações e fluxos de caixa, quando relevante, e não modificada com relação à posição patrimonial e financeira (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).	

Fonte: Manual de Auditoria Financeira TCU, p. 164.

Ao conduzir um trabalho de auditoria inicial, o objetivo do auditor com relação a saldos iniciais é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se: a) os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações financeiras do período corrente; e b) as políticas contábeis apropriadas refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme nas demonstrações financeiras do período corrente, ou as mudanças nessas políticas contábeis estão devidamente registradas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

2.2.2.3 Estimativas contábeis

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

No setor público, a estrutura de relatório financeiro aplicável nem sempre exige a mensuração pelo valor justo. Nesse caso, os auditores devem avaliar o método de mensuração utilizado e avaliar se está conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável e se não induz a erro (NP ISSAI 1540).

A administração é responsável por elaborar as estimativas contábeis incluídas nas demonstrações financeiras. Elas são muitas vezes feitas em condições de incerteza em relação ao resultado de eventos e envolvem o uso de julgamento gerencial. Como resultado, pode haver um risco de distorção relevante, que cabe ao auditor definir a significância desse risco.

No entanto, algumas estimativas contábeis envolvem pouca incerteza de estimativa e geram menor risco de distorção relevante, tais como aquelas relacionadas com atividades rotineiras que geram estimativas não complexas, dados prontamente disponíveis, como por exemplo, taxas de juros ou valor de mercado de ações, uso de modelos de precificação bastante difundidos no mercado e de uso frequente.

O auditor deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as estimativas contábeis da entidade são razoáveis nas circunstâncias e, quando necessário, se estão devidamente divulgadas (TCE, 2012).

Ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em relação às estimativas contábeis, o auditor deve avaliar o grau de incerteza e de viés e, assim, determinar se existem riscos significativos associados a elas (TCE, 2012).

Auditores do setor público devem considerar a necessidade de utilizar especialistas com habilidades especializadas que podem ser particularmente importantes na avaliação de estimativas, como as relativas a programas de seguridade social, planos de previdência para servidores públicos ou programas de compensação para militares (NP ISSAI 1540).

Devido à complexidade que o assunto pode envolver, quando da realização de uma auditoria financeira em que serão avaliadas estimativas contábeis, é altamente recomendável a leitura da NP ISSAI 1540 e da ISA/NBC TA 540 para uma melhor compreensão dos requisitos descritos nesta seção.

2.2.2.4 Partes relacionadas

Partes relacionadas são aquelas definidas na estrutura de relatório de apresentação adequada ou, quando não houver definição, uma pessoa ou outra entidade que tem controle ou influência significativa sobre a entidade que reporta, outra entidade sobre a qual a entidade que reporta tem controle ou influência significativa ou outra entidade que está sob controle comum juntamente com a entidade que reporta, por ter controlador comum.

Normalmente, as entidades que estão sob o controle comum de um ente (nacional, estadual ou local) não são consideradas partes relacionadas, mas, quando estiverem envolvidas em transações significativas com a entidade que reporta ou compartilhem recursos de forma significativa com ela, podem ser consideradas partes relacionadas e merecerem maior atenção no que tange às divulgações das transações com essas entidades (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550).

A administração é responsável pela identificação e divulgação das partes relacionadas e das transações com essas partes, incluindo a implementação de controles para garantir que essas transações sejam devidamente identificadas no sistema de informação e divulgadas.

Pelo fato de as partes relacionadas não serem independentes entre si, frequentemente os riscos de distorção relevante são maiores em transações com partes relacionadas do que em transações com partes não relacionadas.

O auditor tem a responsabilidade de realizar procedimentos para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção relevante ou de não conformidades decorrentes de falhas na divulgação e explicação adequada de relacionamentos com partes relacionadas, transações ou saldos, por parte da entidade auditada (TCE, 2012).

Ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas, o auditor deve determinar se esses riscos são significativos. Ao fazer essa avaliação, o auditor deve tratar as transações significativas com essas partes, que estejam fora do curso normal dos negócios da entidade, como origem de riscos significativos (ISSAI 1550; ISA/NBC TA 550).

Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada no que diz respeito às partes relacionadas e transações com essas partes, o auditor ou conclui que a sua divulgação nas demonstrações financeiras não foi adequada, ou ele deve modificar a sua opinião de forma adequada (TCE, 2012).

Recomenda-se a leitura da NBC TA 550 e da NP ISSAI 1550 para orientações adicionais sobre partes relacionadas.

2.2.2.5 Eventos subsequentes

Eventos subsequentes são eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor independente e fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do seu relatório (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560). Embora ocorram após a data das demonstrações financeiras, outras datas-chave na elaboração, auditoria e emissão dessas demonstrações podem ser vistas na figura a seguir:

Figura __: Datas importantes para eventos subsequentes



Fonte: IFAC (2010), apud Manual de Auditoria Financeira TCU, p. 174.

- data das demonstrações financeiras é a data de encerramento do último período coberto pelas demonstrações financeiras;
- data de aprovação das demonstrações financeiras é a data em que todos os quadros que compõem as demonstrações financeiras foram elaborados e que aqueles com autoridade reconhecida afirmam que assumem a responsabilidade por essas demonstrações financeiras;
- data do relatório do auditor é a data em que o auditor conclui a obtenção das evidências necessárias e suficientes para concluir o seu trabalho e fundamentar sua opinião, não podendo ser anterior à data mencionada no item anterior, de aprovação das demonstrações financeiras;
- data de divulgação das demonstrações financeiras é a data em que o relatório do auditor independente e as demonstrações financeiras auditadas são disponibilizados para terceiros (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560).

As ações a serem tomadas pelo auditor dependem do período em que ocorrem os eventos subsequentes, conforme ilustrado no a seguir:

Quadro ___ - Período dos eventos subsequentes e ações requeridas do auditor

(a) Eventos ocorridos entre a data das demonstrações e a data do relatório do auditor.	O auditor é obrigado a executar procedimentos de auditoria para identificar esses eventos.
(b) Fatos que cheguem ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras.	O auditor só precisa tomar medidas se tomar conhecimento de eventos subsequentes.
(c) Fatos que cheguem ao conhecimento do auditor após a divulgação das demonstrações financeiras.	

Fonte: Manual de Auditoria Financeira TCU, p. 175.

Para os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, o auditor deve executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações financeiras foram identificados.

O auditor deve executar os procedimentos exigidos pelo item acima de forma a cobrir o período entre a data das demonstrações financeiras e a data do seu relatório, ou o mais próximo possível dessa data. O auditor deve levar em consideração a sua avaliação de risco para determinar a natureza e extensão desses procedimentos de auditoria que devem incluir indagação à administração sobre a ocorrência de eventos subsequentes que poderiam afetar as demonstrações financeiras, leitura das atas, se houver, das reuniões dos proprietários (dos acionistas em sociedade anônima), da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, realizadas após a data das demonstrações financeiras, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões para as quais as atas ainda não estão disponíveis; leitura das últimas demonstrações financeiras intermediárias da entidade, se houver (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560).

O auditor do setor público deve considerar as questões decorrentes da atuação do poder legislativo e de outros órgãos competentes que tenham chegado a seu conhecimento durante o curso da auditoria e que estão previstas para ocorrer durante ou após o final do período auditado, o que pode exigir a execução de ajustes ou a divulgação nas demonstrações financeiras (NP ISSAI 1560).

Os fatos que chegaram ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras, o auditor não tem obrigação de executar nenhum procedimento de auditoria em relação às demonstrações financeiras após a data do seu relatório. Entretanto, se, após essa data, mas antes da data de divulgação das demonstrações financeiras, o auditor tomar conhecimento de fato que, se fosse do seu conhecimento na data do relatório, poderia tê-lo levado a alterar seu relatório, ele deve discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança para determinar se as demonstrações financeiras precisam ser alteradas e, caso afirmativo, indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações financeiras (ISSAI 1560; ISA/NBC TA 560).

Quando a administração altera as demonstrações financeiras, o auditor executa os procedimentos de auditoria necessários e emite um novo relatório sobre as demonstrações financeiras alteradas. O novo relatório deve ter data posterior à data de aprovação das demonstrações financeiras alteradas.

No setor público, medidas tomadas quando a administração não altera as demonstrações financeiras podem incluir a apresentação de relatório em separado para o órgão legislativo ou outro órgão relevante na hierarquia de apresentação de relatórios, sobre as implicações do evento subsequente nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor (NP ISSAI 1560).

Os fatos que chegaram ao conhecimento do auditor após a divulgação das demonstrações financeiras, o auditor não tem a obrigação de fazer nenhuma indagação sobre tais demonstrações financeiras.

No entanto, se depois das demonstrações financeiras terem sido divulgadas, o auditor tomar conhecimento de um fato que existia na data do seu relatório e que, se conhecido naquela data, poderia ter feito com que o auditor o modificasse, ele deve considerar se o assunto precisa ser levado ao conhecimento dos interessados, por exemplo, por meio de um relatório à autoridade competente (TCE, 2012).

2.2.2.6 Continuidade operacional

Os objetivos do auditor são: a) obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações financeiras; b) concluir, baseado na evidência de auditoria obtida, sobre a existência de incerteza significativa em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e c) determinar as implicações para o relatório do auditor (ISSAI 1570; ISA 570; NBC TA 570)

Ao avaliar se o pressuposto de continuidade operacional é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras levam em consideração todas as informações disponíveis em um futuro previsível.

Na execução de procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve verificar se há eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se a administração já realizou uma avaliação preliminar da capacidade de continuidade operacional.

Se forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe ou não incerteza significativa, por meio de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo a consideração de fatores atenuantes.

Se as demonstrações financeiras foram elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional, mas, no julgamento do auditor, o uso do pressuposto é inapropriado, ele deve expressar uma opinião adversa. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado nas circunstâncias e uma adequada divulgação é feita nas demonstrações financeiras, porém existe incerteza significativa, ele deve expressar uma opinião sem ressalvas e incluir um parágrafo de ênfase. Se essa divulgação não for feita nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado (ISSAI 200).

Recomenda-se a leitura da ISA/NBC TA 570 e da NP ISSAI 1570 para orientações adicionais sobre continuidade operacional.

2.3 Avaliação das distorções identificadas e das evidências obtidas

O objetivo do auditor é avaliar (1) o efeito de distorções identificadas na auditoria e (2) o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações financeiras. (NBC TA 450, item 3) Nessa etapa também será verificada se há necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais. (TCU, 2016)

Entende-se por distorções a diferença entre o montante, classificação, apresentação ou divulgação de um item de demonstração financeira relatada, e a quantidade, classificação, apresentação ou divulgação que é necessária para o item estar em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. Distorções podem surgir de erros ou fraudes. Por sua vez, as distorções não corrigidas são as distorções que o auditor detectou durante a auditoria e que não foram corrigidas. (NBC TA 450, item 4)

Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve revisar a materialidade, caso a sua determinação tenha se baseado em estimativas de resultado financeiro, para confirmar se ela continua apropriada no contexto dos resultados efetivos da entidade. (NBC TA 450, item 10)

Quando a materialidade e a avaliação de riscos original são alteradas, todos os detalhes dessa alteração devem ser documentados. Devem ser fornecidos, também, detalhes de como o plano de auditoria foi alterado para tratar da avaliação de riscos revisada e da materialidade. Esses deta-

lhes podem ser uma modificação da natureza, da época ou da extensão de outros procedimentos do planejamento da auditoria ou da execução de procedimentos adicionais de auditoria.

2.3.1 Avaliação do efeito de distorções identificadas

O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais³. (item 5, NBC TA 450 R1)

A seguinte classificação auxilia o auditor a avaliar o efeito das distorções detectadas durante a auditoria:

Distorção factual: aquela que não deixa dúvida;

Distorções de julgamento: aquelas decorrentes de julgamento da administração, incluindo as relacionadas a reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação nas demonstrações contábeis (inclusive a seleção ou aplicação de políticas contábeis que o auditor considera não razoáveis ou inadequadas).

Distorção projetada: é a melhor estimativa do auditor de distorções em populações, envolvendo a projeção de distorções identificadas em amostras de auditoria para populações inteiras de onde foram extraídas as amostras. (item A6, NBC TA 450 R1)

Conforme item A1 da NBC TA 450 R1, são possíveis causas de distorções:

- a) imprecisão na coleta ou no processamento de dados usados na elaboração das demonstrações contábeis;
- b) omissão de valor ou divulgação, incluindo divulgações inadequadas ou incompletas, e das divulgações requeridas para atingir os objetivos de divulgação de certas estruturas de relatórios financeiros, conforme aplicável;
- (c) estimativa contábil incorreta decorrente da falta de atenção aos fatos ou de interpretação errada dos fatos;
- (d) julgamentos da administração sobre estimativas contábeis que o auditor não considera razoáveis, ou a seleção e aplicação de políticas contábeis que o auditor considera inadequadas;
- (e) classificação, agregação ou desagregação inadequada de informações; e
- (f) para demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, omissão de divulgação necessária para as demonstrações contábeis alcançarem a apresentação adequada, além das divulgações especificamente requeridas pela estrutura.

O TCU registra que consideradas as causas para as distorções identificadas durante a auditoria, deve-se avaliar: a possibilidade de ser uma fraude; a possibilidade de existir outras distorções; a existência de riscos não identificados anteriormente; e deficiências significativas de controle interno⁴. (TCU, 2016).

O auditor deve comunicar, salvo se proibido por lei ou regulamento, tempestivamente, ao nível apropriado da administração, todas as distorções detectadas durante a auditoria. Deve, ainda, requerer que a administração corrija essas distorções. (item 8, NBC TA 450 R1)

Normalmente, o nível apropriado da administração é o que tem a responsabilidade e a autoridade para avaliar as distorções e tomar as medidas necessárias. A comunicação tempestiva é importante pois permite à administração avaliar se as classes de transações saldos contábeis e divulgações estão efetivamente distorcidos; informar o auditor, caso não concorde; e tomar medidas quando necessário. (item A10, NBC TA 450 R1)

³ "Claramente triviais" não é outra expressão para "não relevantes". Distorções que são claramente triviais são de magnitude totalmente diferente (menor), ou de natureza totalmente diferente do que aquelas que são determinadas como relevantes, e serão distorções claramente sem consequências, sejam elas tomadas individualmente ou em conjunto e julgadas por qualquer critério de magnitude, natureza ou circunstância. Quando há alguma incerteza sobre se um ou mais itens são claramente triviais, a distorção é considerada como não sendo claramente trivial. (NBC TA 450, item A2)

⁴ Segundo NBC TA 265, deficiência de controle interno existe quando (1) falta um controle necessário para prevenir ou detectar e corrigir tempestivamente distorções nas demonstrações contábeis ou (2) quando o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente tais distorções. Por sua vez, *Deficiência significativa de controle interno* é a deficiência ou a combinação de deficiências de controle interno que, no julgamento profissional do auditor, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança. (item 6, NBC TA 265)

2.3.2 Avaliação do efeito de distorções não corrigidas

Se a administração se recusar a corrigir algumas das distorções reportadas pelo auditor, este deve obter o entendimento sobre as razões pelas quais a administração decidiu por não efetuar as correções e deve considerar esse entendimento ao avaliar se as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes. (item 9, NBC TA 450 R1)

O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Para isto, o auditor deve considerar:

a) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações contábeis como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência; e

b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações contábeis como um todo (item 11, NBC TA 450 R1).

Para determinar se distorções não corrigidas definidas por natureza são relevantes, conforme requerido pelo item 11 (NBC TA 450 R1), o auditor deve considerar distorções não corrigidas em valores e divulgações. Essas distorções podem ser consideradas relevantes, individualmente ou combinadas com outras distorções. (item A18, NBC TA 450 R1)

Também conforme a NBC TA 450, item A21, as circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes, individualmente ou quando consideradas juntamente com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo se forem inferiores à materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. As circunstâncias, por exemplo, que podem afetar a avaliação incluem a extensão em que a distorção:

- afeta o cumprimento de requerimentos regulatórios;
- afeta o cumprimento de cláusulas contratuais de dívidas ou outros requerimentos contratuais;
- refere-se à seleção ou à aplicação incorreta de política contábil que tem efeito não relevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente, mas tem provavelmente efeito relevante sobre as demonstrações contábeis de períodos futuros;
- encobre mudança nos resultados ou outras tendências, especialmente no contexto das condições econômicas gerais e do setor;
- afeta índices usados para avaliar a posição patrimonial e financeira, resultados das operações ou fluxos de caixa da entidade;
- afeta informações por segmentos apresentadas nas demonstrações contábeis;
- tem o efeito de aumentar a remuneração da administração, por exemplo, possibilitando que sejam satisfeitos os requerimentos para terem direito a bônus ou outros incentivos;
- é significativa considerando o entendimento do auditor de que foram feitas comunicações anteriores a usuários, por exemplo, em relação a resultados previstos;
- refere-se a itens envolvendo partes específicas;
- constitui uma omissão de informações não requeridas especificamente pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas que no julgamento do auditor, é importante para que os usuários entendam a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações ou os fluxos de caixa da entidade; ou
- afeta outras informações que serão incluídas no relatório anual da entidade que se pode razoavelmente esperar que influenciem decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis.

O auditor deve comunicar as distorções não corrigidas aos responsáveis pela governança e o efeito que elas, individualmente ou em conjunto, podem ter sobre a opinião no seu relatório de auditoria, a menos que seja proibido por lei ou regulamento. A comunicação do auditor deve identi-

ficar distorções não corrigidas individualmente relevantes. O auditor deve requerer a correção das distorções não corrigidas. (item 12, NBC TA 450 R1)

No caso de haver grande número de distorções individuais não relevantes não corrigidas, o auditor pode comunicar o número e o efeito monetário geral das distorções não corrigidas em vez dos detalhes de cada distorção individual não corrigida. (item A27, NBC TA 450 R1)

O auditor deve, também, comunicar aos responsáveis pela governança o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações contábeis como um todo. (item 13, NBC TA 450 R1)

2.3.3 Avaliação da evidência de auditoria

Evidências de auditoria são informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião, inclui as informações contidas nos registros contábeis e informações obtidas de outras fontes. (item 5, NBC TA 500)

2.3.3.1 Evidência apropriada e suficiente

O objetivo do auditor é definir e executar procedimentos de auditoria que o permitam conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente, as quais lhe possibilitem obter conclusões razoáveis para fundamentar a sua opinião (item 4, NBC TA 500).

A suficiência e adequação da evidência de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade da evidência de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja exigida mais evidência de auditoria) e pela qualidade de tal evidência de auditoria (quanto maior a qualidade, menos evidência pode ser exigida). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, não compensa a sua má qualidade (item A8, NBC TA 500).

Adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, sua relevância e sua confiabilidade para fornecer suporte às conclusões em que se fundamenta a opinião do auditor. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que é obtida. (item A9, NBC TA 500)

2.3.3.2 Relevância e confiabilidade das informações utilizadas como evidência

Ao estabelecer e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e a confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria, incluindo informações obtidas de fonte de informações externa (item 7, NBC TA 500).

A relevância trata da ligação lógica ou influência sobre a finalidade do procedimento de auditoria e, quando apropriado, a afirmação em consideração. Um dado conjunto de procedimentos de auditoria pode fornecer evidência relevante para certas afirmações, mas não para outras. (itens A31 e A32, NBC TA 500)

Por sua vez, a confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria e, portanto, da própria auditoria, é influenciada pela sua fonte e sua natureza, e pelas circunstâncias nas quais são obtidas, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando relevante. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência de auditoria podem ser úteis:

- é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade;
- é maior quando gerada internamente, se os controles relacionados são efetivos, incluindo os controles sobre sua elaboração e manutenção, impostos pela entidade;
- é mais confiável quando obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da

- aplicação de um controle) do que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação a respeito da aplicação de controle);
- é mais confiável quando na forma de documentos em papel, mídia eletrônica ou de outro tipo, do que a obtida verbalmente
- é mais confiável quando obtida de documentos originais do que a obtida de fotocópias ou fac-símiles ou de documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos de outra maneira para forma eletrônica, cuja confiabilidade pode depender dos controles sobre sua elaboração e manutenção. (item A35, NBC TA 500)

2.3.3.3 Influência dos testes de auditoria na obtenção da evidência

Ao definir os testes de controles e os testes de detalhes, o auditor deve determinar meios para selecionar itens a serem testados que sejam eficazes para o cumprimento dos procedimentos de auditoria (item 10, NBC TA 500).

Um teste eficaz fornece evidência de auditoria apropriada na medida em que, considerada com outra evidência de auditoria obtida ou a ser obtida, será suficiente para as finalidades do auditor. Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são: (1) seleção de todos os itens (exame de 100%); (2) seleção de itens específicos; e (3) amostragem de auditoria. A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada dependendo das circunstâncias específicas (item A63, NBC TA 500).

Os testes de controle são definidos para avaliar a eficácia operacional dos controles na prevenção, detecção e correção de distorções relevantes no nível da afirmação. Os procedimentos substantivos são definidos para detectar distorções relevantes no nível da afirmação. Eles compreendem testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos. (itens A33 e A34, NBC TA 500)

É questão de julgamento profissional determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo e, com isso, possibilitar ao auditor atingir conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião (item A10, NBC TA 500).

2.4 Documentação

Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (item 6, (a), NBC TA 230).

Em relação a documentação das distorções o auditor deve documentar:

- a) o valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais;
- b) todas as distorções detectadas durante a auditoria e se foram corrigidas;
- c) a consideração do efeito agregado das distorções não corrigidas e a conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, e a base para essa conclusão;
- d) avaliação se o nível ou os níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação, se houver, foi ou foram excedido(s); e
- e) avaliação do efeito de distorções não corrigidas sobre índices importantes ou tendências, e do cumprimento de requerimentos legais, regulatórios e contratuais. (TCU, 2016)

O auditor deve preparar tempestivamente a documentação de auditoria e esta deve ser suficiente para permitir que um auditor experiente sem nenhum envolvimento com a auditoria entenda:

- a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida;
- e

c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões (itens 7 e 8, NBC TA 230).

A documentação durante a fase de execução da auditoria tem finalidade de registrar os trabalhos realizados e fornecer registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor.

Na fase do relatório, todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas. O auditor deve documentar a natureza e a extensão do trabalho realizado nesta fase, incluindo (TCU; 2016, p. 229):

- Procedimentos analíticos globais;
- Avaliação das distorções identificadas;
- Reavaliação de riscos e da materialidade;
- Avaliação da evidência de auditoria;
- Outros que o auditor entender necessários nesta fase de relatório.

2.4.1 Procedimentos e registros dos trabalhos realizados

Na fase de execução, a equipe de auditoria deve tomar as técnicas e procedimentos previstos no planejamento de auditoria (matriz de planejamento) como roteiro de trabalho⁵, porém, sem limitar a adoção de outros procedimentos que sejam considerados pela equipe necessários ao longo da execução.

À medida que os indícios forem se concretizando distorções, o auditor deve providenciar os documentos e informações que servirão de evidência, certificando-se que os documentos recebidos são suficientes para fundamentar a distorção, e organizá-los de modo a identificar o grupo, subgrupo ou conta da demonstração contábil aos quais se referem e a norma brasileira de contabilidade técnica de auditoria (NBC TA) ou norma brasileira de auditoria do setor público (NBASP) que o auditor está amparado para adotar os procedimentos. Os documentos fornecidos pelo auditado devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados.

Quando materiais, as distorções não corrigidas comporão a Matriz de Achados, em que os auditores devem descrever o fato, preferencialmente quantificando o efeito da distorção e reunindo elementos que possibilitem julgamento.

Quadro A – Matriz de Achados

Descrição do Achado	Situação Encontrada	Critérios de Auditoria	Evidências e Análises	Causas	Efeitos	Proposta de Encaminhamento

Os campos devem ser preenchidos da seguinte forma:

Descrição do achado: de todas as “possíveis distorções ou deficiências” elencadas no Plano de Auditoria devem ser reproduzidos na Matriz de Achados aquelas as quais o auditor concluir se tratar achado, ou seja, fato significativo que decorra da comparação da situação encontrada com o critério de auditoria e deve ser devidamente comprovado por evidências para constar no relatório;

Situação encontrada: é a descrição dos fatos, narrados essencialmente a partir das informações suportadas por documentos que corroborem tal afirmação. Não é meramente o que se vê, ou o que se percebe, mas sim tudo o que se vê, se percebe e pode ser documentado e comprovado

⁵ Registra-se que aos Auditores Fiscais de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina serão disponibilizados documentos detalhando passos para a execução de auditoria financeira de subgrupos contábeis específicos na intranet.

em evidências robustas e fidedignas;

Crítérios de auditoria: consistem na situação ideal ou esperada, conforme normas legais e regulamentares aplicáveis e boas práticas ou planos de administração pública, constituindo-se em padrões normativos ou operacionais usados para determinar se o ente auditado atende aos objetivos fixados;

Evidências e Análises: este campo deve ser preenchido com os Papéis de Trabalho que subsidiaram a identificação da Situação encontrada, bem como deve conter a descrição dos procedimentos realizados para se chegar às conclusões e a distorção destas para com o critério de auditoria. Sempre que possível e que o papel de trabalho relacionado estiver digitalizado, deve-se criar um hiperlink;

Causa: consiste nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal ou à ocorrência da condição de desempenho, representando a origem da divergência entre a condição e o critério. A identificação das causas com precisão permite a elaboração de recomendações adequadas e construtivas;

Efeito: os efeitos são as reais ou potenciais consequências da diferença entre o critério preestabelecido e a condição constatada pelos servidores técnicos. São representados por fatos ou estimativas probabilísticas que evidenciam os erros ou prejuízos identificados e expressos, sempre que possível, em unidades monetárias ou em outras unidades de medida que demonstrem a necessidade de ações corretivas;

Proposta de encaminhamento: sugestão proposta pelos servidores técnicos para a regularização da situação encontrada.

Solicitar esclarecimentos acerca de indícios de achados ao longo da fase de execução evita mal-entendido e retrabalho, possibilitando ao auditado a elucidação de possíveis apontamentos. Além disso, se a desconformidade for contínua, possibilita ao gestor a tomada de providências para corrigir o erro, antes mesmo do recebimento do relatório de auditoria. Neste ponto, contudo, tratando-se de auditoria financeira realizada em demonstrações contábeis encerradas, a correção no exercício corrente das distorções encontradas nos demonstrativos auditado já encerrados não suprem as distorções, sendo necessário seus apontamentos no relatório, respeitando as condições de materialidade.

Ao final da fase de execução, se o auditado se dispuser, o auditor deve submeter as distorções e deficiências de controle interno contábeis identificadas ao auditado, para que este manifeste sua opinião e justificativas. O gestor deve ser informado que os achados são preliminares, podendo ser corroborados, acrescidos ou excluídos em decorrência de análise, e que essa fase não tem o condão de substituir a eventual necessidade de formação do contraditório, nos termos e situações previstos na Lei Complementar Estadual nº 202/2000 e Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – Resolução N. TC-06, de 28 de dezembro de 2001.

Em casos de auditorias financeiras realizadas nas Demonstrações Contábeis de Municípios a serem conduzidas nos processos de Prestação de Contas do Prefeito (PCP), a submissão das distorções e deficiências de controle interno contábeis identificadas será procedida, previamente ao Relatório de Instrução da Prestação de Contas, via diligência nos termos do art. 123, § 3º c/c 124, § 1º, do Regimento Interno do TCE/SC – Resolução N. TC-06, de 28 de dezembro de 2001.

O coordenador da equipe de auditoria pode dispensar a proposição da apresentação distorções e deficiências de controle interno contábeis identificadas quando represente risco à equipe ou à consecução do objetivo da auditoria.

3 PADRÕES DE RELATÓRIO: FORMAÇÃO DE OPINIÃO E EMISSÃO DE RELATÓRIOS

3.1. Formação da opinião

Fase final do processo de auditoria, **a formação da opinião sobre as demonstrações financeiras** consiste no posicionamento do auditor, com base nas conclusões da avaliação das evidências de auditoria obtidas, sobre a **conformidade entre as demonstrações financeiras au-**

ditadas e a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A opinião deve ser formalizada em **relatório de auditoria** que também descreve a base para a referida opinião.

3.1.1 Aspectos relevantes para formação da opinião de auditoria

Segundo o Manual de Auditoria Financeira do TCU (2016), para formar a opinião de auditoria, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, não apresentam distorções relevantes, sejam elas decorrentes de fraude ou erro.

Essa conclusão deve levar em consideração se:

- a. foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente;
- b. as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, são relevantes;
- c. as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;
- d. as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
- e. as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
- f. as informações apresentadas nas demonstrações financeiras são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- g. as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações financeiras;
- h. a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração financeira, é apropriada; e
- i. se as demonstrações financeiras propiciam uma apresentação adequada especialmente:
 - i. quanto a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras; e
 - ii. se as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.

3.1.2 Opinião e suas formas

Como já mencionado, a opinião é a conclusão apresentada no relatório de auditoria, dividindo-se em **não modificada** ou **modificada**, conforme detalhes a seguir:

Tipos de opinião	Descrição		
Não modificada (ou "opinião limpa")	Quando não houver qualquer limitação no alcance do trabalho do auditor e puder se concluir que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.		
Modificada	<p>Quando houver limitação no trabalho do auditor, isto é, quando não for possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para emissão de opinião ou, se, com base na evidência de auditoria apropriadamente obtida, concluir-se que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes.</p> <table border="1" data-bbox="392 1800 1493 2069"> <tr> <td data-bbox="392 1800 836 2069"> <p>Impossibilidade de obter evidência, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - circunstâncias que estão fora do controle da entidade, como o extravio de documentos; - circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor; e - limitações impostas pela administração. </td> <td data-bbox="836 1800 1493 2069"> <p>Distorção relevante, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - não adequação das políticas contábeis selecionadas; - não aplicação das políticas contábeis selecionadas; e - inadequação das divulgações de relatório financeiro aplicável. </td> </tr> </table>	<p>Impossibilidade de obter evidência, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - circunstâncias que estão fora do controle da entidade, como o extravio de documentos; - circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor; e - limitações impostas pela administração. 	<p>Distorção relevante, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - não adequação das políticas contábeis selecionadas; - não aplicação das políticas contábeis selecionadas; e - inadequação das divulgações de relatório financeiro aplicável.
<p>Impossibilidade de obter evidência, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - circunstâncias que estão fora do controle da entidade, como o extravio de documentos; - circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor; e - limitações impostas pela administração. 	<p>Distorção relevante, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - não adequação das políticas contábeis selecionadas; - não aplicação das políticas contábeis selecionadas; e - inadequação das divulgações de relatório financeiro aplicável. 		

Fonte: elaborado com base na ISSAI 1700; ISA/NBC TA 700 e na ISSAI 1450; NBC TA 450

3.1.2.1 Tipos de modificação na opinião

Ao formar opinião, o auditor verifica a necessidade de emitir um relatório diferente do padrão, com opinião modificada, que compreende a **opinião com ressalva, adversa e a abstenção de opinião**.

Para decidir sobre o tipo de modificação, o auditor deve considerar a limitação que originou a necessidade de emitir relatório incluindo modificações (seja a impossibilidade de obter evidência ou distorção relevante) e os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras.

Os efeitos podem ser generalizados ou não. **Apenas quando os efeitos são relevantes há necessidade de modificar a opinião do auditor**, visto que, podem **influenciar o entendimento das demonstrações financeiras** pelos usuários. Portanto, de modo geral, não estão restritos a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras e, caso estejam restritos, representam ou poderiam representar uma parcela substancial das demonstrações financeiras.

Segue detalhamento das possíveis formas de modificação na opinião:

Situação que ocasionou a modificação da opinião	Possíveis efeitos nas demonstrações financeiras	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
Distorções relevantes nas demonstrações financeiras	Opinião com ressalva ou qualificada	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, independentemente do interesse da Administração.		Abstenção de opinião

Fonte: elaborado com base na ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705 e no Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno Porte (IFAC, 2010).

Assim, independentemente da situação, quando os efeitos nas demonstrações financeiras forem relevantes, mas não generalizados, o auditor deve expressar opinião com ressalva ou qualificada.

Por outro lado, quando o auditor estiver diante de efeitos nas demonstrações financeiras que forem relevantes e generalizados, deve o profissional se atentar a situação que ocasionou o problema, expressando opinião adversa, quando se estiver diante de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, ou abstendo-se de emitir opinião diante da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

3.1.3 Parágrafo adicional no relatório de auditoria (de ênfase e/ou de outros assuntos)

O auditor, em determinadas situações, de acordo com seu julgamento profissional, pode considerar pertinente destacar alguns assuntos aos usuários para entendimento das demonstrações financeiras ou do próprio trabalho de auditoria, utilizando-se, para tanto, de parágrafo adicional no relatório de auditoria.

O **parágrafo complementar não afeta a opinião do auditor** e classifica-se em parágrafo de ênfase e parágrafo de outros assuntos (item 7, NBC TA 706), a depender da temática a que se refere. Vejamos:

Parágrafos de ênfase	Parágrafos de outros assuntos
<p>Chama a atenção para assuntos importantes já divulgados nas demonstrações financeiras. Por exemplo:</p> <p>a. existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória;</p> <p>b. evento subsequente significativo ocorrido entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor (NBC TA 560, item 6);</p> <p>c. aplicação antecipada (quando permitido) de nova norma contábil com efeito disseminado de forma generalizada nas demonstrações financeiras, antes da sua data de vigência;</p> <p>d. grande catástrofe que tenha causado, ou continue a causar, efeito significativo sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.</p>	<p>Chama a atenção para assuntos relevantes ao entendimento do usuário ainda não apresentados ou não divulgados nas demonstrações financeiras e que e não for proibido por lei ou regulamento a exposição. Por exemplo:</p> <p>a. restrição à distribuição do relatório do auditor independente — considerando que as demonstrações financeiras (usando uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais) são às vezes elaboradas para uma finalidade específica, um parágrafo de outros assuntos especificaria que o relatório do auditor independente se destina unicamente a usuários específicos e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes;</p> <p>b. destaque para responsabilidades adicionais — lei, regulamento específico ou prática geralmente aceita em uma jurisdição podem exigir ou permitir que o auditor forneça explicação adicional de suas responsabilidades na auditoria das demonstrações financeiras ou do relatório do auditor sobre estas; e</p> <p>c. impossibilidade de renunciar ao trabalho mesmo com limitação do alcance da auditoria imposta pela administração — nas circunstâncias em que não for possível ao auditor renunciar ao trabalho, embora o possível efeito de uma insuficiência de obter evidência de auditoria apropriada esteja disseminado de forma generalizada, devido a uma limitação do alcance da auditoria imposta pela administração, um parágrafo de outros assuntos poderia explicar a razão da impossibilidade.</p>
<p>Exemplo de texto da ênfase:</p> <p>“Chamamos atenção para (citar o assunto) nas demonstrações financeiras, que descreve a incerteza (citar a incerteza) relacionada com o resultado (citar os efeitos). Nossa opinião não contém ressalva relacionada a esse assunto”.</p>	<p>Exemplo de texto de outros assuntos:</p> <p>“As demonstrações contábeis da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X0 foram examinadas por outro auditor independente que emitiu relatório em 31 de março de 20X1 com opinião sem modificação sobre essas demonstrações contábeis.”</p>

Fonte: elaborado com base na ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706

Orienta-se, no entanto, a priorização dos assuntos abortados nestes trechos completos, para não diminuir a eficácia da comunicação.

3.2 Redação do relatório de auditoria

Relatório de auditoria é o documento pelo qual o Auditor apresenta o resultado do seu trabalho, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de maneira a expressar, com clareza, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pelos usuários previstos, que podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral (ISSAI 100, item 25).

O objetivo do relatório de auditoria é expressar claramente uma opinião, por escrito, com base nas conclusões extraídas da avaliação da evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e descreve a base para a referida opinião (TCU; 2016, p. 215).

3.2.1 Estrutura do relatório

A estrutura do relatório será composta pelos seguintes tópicos:

1. CAPA

A capa deverá conter o título do relatório e o ano de execução. Caso a auditoria seja autuada como processo específico, além dos itens anteriores, deverá conter quadro com processo, unidade, responsável, assunto e número do relatório técnico.

2. SUMÁRIO

Recomenda-se a utilização de sumário, a fim de facilitar a identificação dos tópicos do relatório.

3. LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Recomenda-se a utilização de lista de abreviatura e siglas, com o objetivo de organizar essas informações, de modo que não seja necessário explicá-las ao longo do relatório.

4. INTRODUÇÃO

A parte textual do relatório é iniciada pela introdução e deve contemplar informações necessárias para situar o tema da auditoria. Deverá ser transcrito, no mínimo, os seguintes elementos:

- a) Número da proposta de auditoria na programação de fiscalização aprovada e ofício de apresentação com a identificação do período e equipe;
- b) questões da auditoria.

4.1. Visão Geral do Objeto

Na visão geral, descrevem-se a Unidade a ser auditada e as características do objeto de auditoria que são necessárias para a compreensão do relatório, fazendo-se as correlações com os objetivos da auditoria, quando for o caso. Os textos analíticos resultantes da aplicação das técnicas de diagnóstico são importantes para subsidiar a redação desse capítulo. Alguns dos elementos da visão geral podem ser: objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle (TCU; 2020, p. 49).

4.2. Objetivo e escopo

Relacionar os objetivos, o escopo da auditoria e o valor auditado (se for possível mensurar).

4.3. Metodologia

Compreende os procedimentos e as técnicas utilizados para coleta e análise de dados, com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações. Caso os achados e as conclusões tenham como base um exame de amostra, a equipe deve informar a técnica de amostragem utilizada e justificar a sua escolha (TCE; 2015, p. 21).

As técnicas são ferramentas utilizadas para operacionalizar o trabalho dos auditores. As mais usualmente utilizadas são: exame documental, inspeção física, conferência de cálculos, observação, entrevista, circularização, conciliações (TCE; 2015, p. 21).

4.4. Limitações

Descrever eventuais limitações existentes no período da realização da auditoria, como ausência ou dificuldades de obtenção de dados (TCE; 2015, p. 21).

5. RELATÓRIO DE AUDITORIA DO BALANÇO DO(A) (Informar nome da Unidade)

Análise dos resultados expõe de forma fundamentada os procedimentos realizados, os achados, pontos relevantes identificados durante a auditoria e demais considerações. O desenvolvimento desta seção é composto por:

5.1. Opinião de Auditoria

O relatório do auditor deve incluir uma seção com o título “**Opinião de auditoria**”. Nesta seção, ao expressar uma **opinião não modificada** sobre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve utilizar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes (TCU; 2016, p. 219):

- a. as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos

relevantes, ... de acordo com [a estrutura do relatório financeiro aplicável] (TCU; 2016, p. 219); ou

- b. as demonstrações financeiras acima referidas apresentam uma visão correta e adequada, de acordo com [a estrutura do relatório financeiro aplicável] (TCU; 2016, p. 219).

Ou, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve utilizar a seguinte frase: “As demonstrações financeiras acima referidas foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável” (TCU; 2016, p. 221).

Quando o auditor expressa uma opinião modificada deve usar o título “**Opinião com ressalva**”, “**Opinião adversa**” ou “**Abstenção de Opinião**”, conforme apropriado, para o parágrafo de opinião (TCU; 2016, p. 220).

- a. Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva devido a uma distorção relevante nas demonstrações financeiras, ele deve especificar no parágrafo da opinião que, em sua opinião, exceto pelos efeitos do(s) assunto(s) descrito(s) no parágrafo “Base para opinião com ressalva” (TCU; 2016, p. 220):

- i. “as demonstrações financeiras acima referidas estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão correta e adequada), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada; ou

- ii. “as demonstrações financeiras acima referidas foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade.

- b. Quando o auditor expressa uma opinião adversa, ele deve especificar no parágrafo da opinião que, em sua opinião, por conta da relevância do(s) assunto(s) descrito(s) no parágrafo “Base para opinião adversa” (TCU; 2016, p. 220):

- i. “as demonstrações financeiras acima referidas não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão correta e adequada), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura que tem como objetivo a apresentação adequada; ou

- ii. “as demonstrações financeiras acima referidas não foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”, se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade.

- c. Quando o relatório de auditoria contém uma **abstenção de opinião** devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve especificar no parágrafo da opinião que: “devido à relevância do(s) assunto(s) descrito(s) no parágrafo ‘Base para abstenção de opinião’, não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria; e, conseqüentemente, o auditor não expressa opinião sobre as demonstrações financeiras” (TCU; 2016, p. 221).

5.2. Base para Opinião de Auditoria

Esta seção tem por objetivo descrever as razões que levaram o auditor a emitir a sua opinião. Deve ser colocada imediatamente após a seção que contém o parágrafo da opinião, com o título “**Base para opinião com ressalva**”, “**Base para opinião adversa**” ou “**Base para abstenção de opinião**”, conforme apropriado (IFAC 2010 apud TCU; 2016, p. 218).

Se uma distorção relevante nas demonstrações financeiras estiver relacionada a:

- a. valores específicos – o auditor deve incluir uma descrição da distorção e a quantificação dos efeitos financeiros decorrentes. Se não for possível quantificar os efeitos financeiros, o auditor deve relatar os motivos da impossibilidade (TCU; 2016, p. 218);
- b. divulgações nas notas explicativas – o auditor deve incluir uma explicação sobre como as divulgações das notas estão distorcidas (TCU; 2016, p. 220);
- c. não divulgação de informações que devem ser divulgadas – o auditor deve (TCU; 2016, p. 219):
 - i. discutir a não divulgação com os responsáveis pela governança;
 - ii. descrever a natureza da informação omitida no parágrafo contendo a base para a modificação;
 - iii. a menos que o proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que pra-

ticável e que o auditor tenha obtido evidência apropriada e suficiente sobre a informação omitida.

- d. impossibilidade de obter evidência de auditoria – o auditor deve incluir as razões dessa impossibilidade (TCU; 2016, p. 219).
- e. mesmo que o auditor tenha emitido uma opinião adversa ou se absteve de expressar uma opinião, ele deve descrever, no parágrafo que contém a base para a modificação de opinião, as razões para quaisquer outros assuntos dos quais ele está ciente de que teriam requerido uma modificação de opinião, assim como os respectivos efeitos (TCU; 2016, p. 219).

5.3. Responsabilidades da Administração sobre as Demonstrações Contábeis

Esta seção do relatório de auditoria deve descrever a responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras. A descrição deve incluir uma explicação de que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro (TCU; 2016, p. 217).

5.4. Responsabilidades do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina pela Auditoria do Balanço da Unidade

O primeiro parágrafo desta seção do relatório de auditoria deve especificar que a responsabilidade do auditor ou do órgão de controle é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base nos trabalhos de auditoria (TCU; 2016, p. 217).

O texto deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria. Também deve explicar que essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras não apresentam distorção relevante (TCU; 2016, p. 217).

O segundo parágrafo desta seção do relatório de auditoria deve descrever que:

- a. uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito de valores e divulgações apresentados nas demonstrações financeiras (TCU; 2016, p. 218);
- b. os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independente se causadas por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade (TCU; 2016, p. 218);
- c. uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações financeiras, tomadas em conjunto (TCU; 2016, p. 218).

O terceiro parágrafo desta seção do relatório deve especificar que os auditores têm convicção de que a evidência de auditoria é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião (TCU; 2016, p. 218).

5.5. Comentários sobre as Demonstrações Contábeis

Nesta seção poderão ser trazidos comentários quanto às análises e procedimentos realizados sobre as demonstrações contábeis que não resultaram em achados ou evidências de distorções relevantes.

5.6. Parágrafo de Ênfase

Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no relatório, ele deve (TCU; 2016, p. 221):

- a. incluí-lo imediatamente após o parágrafo de opinião;
- b. usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado;
- c. incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreve de forma completa o assunto nas demonstrações financeiras; e
- d. indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado (ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706).

5.7. Parágrafo de Outros Assuntos

O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de outros assuntos for relevante para a seção “Outras responsabilidades de relatório” (ver ISSAI 1706; ISA/NBC TA 706) (TCU; 2016, p. 221).

Quando um parágrafo de outros assuntos é incluído para chamar a atenção dos usuários a um assunto relevante para o seu entendimento da auditoria das demonstrações contábeis, o parágrafo é imediatamente depois do parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase (TCU; 2016, p.

221).

Quando um parágrafo de outros assuntos é incluído para chamar a atenção dos usuários para um assunto relativo a outras responsabilidades do auditor tratadas no relatório, o parágrafo pode ser incluído na seção com o subtítulo “Relato sobre outros requisitos legais e regulatórios” (TCU; 2016, p. 222).

Alternativamente, quando o parágrafo de outros assuntos é relevante para todas as responsabilidades do auditor ou para o entendimento do relatório de auditoria pelos usuários, pode ser incluído como seção separada após o relatório sobre as demonstrações contábeis e o relato sobre outras exigências legais e regulatórias (TCU; 2016, p. 222).

5.8. Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

Os objetivos de uma auditoria financeira no setor público são frequentemente mais amplos do que expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (TCU; 2016, p. 222).

O mandato da auditoria, a legislação, os regulamentos, as diretrizes ministeriais, e as exigências de políticas governamentais ou de resoluções do legislativo podem incluir objetivos adicionais de igual importância para a opinião sobre as demonstrações financeiras (ISSAI 200) (TCU; 2016, p. 222).

Esses objetivos adicionais podem incluir responsabilidades de auditoria e relatórios relacionados, por exemplo, no que diz respeito à conformidade com normas ou à eficácia de controles internos (ISSAI 200) (TCU; 2016, p. 222).

Alternativamente, o auditor pode ser requerido a emitir relatório de auditoria sobre procedimentos adicionais especificados ou expressar uma opinião sobre assuntos específicos, como a adequação de livros e registros contábeis (ISSAI 1700; ISA/NBC TA 700) (TCU; 2016, p. 222).

6. FUNDAMENTAÇÃO TÉCNICA DETALHADA

7. CONCLUSÃO

A conclusão deve apresentar, resumidamente, as respostas das questões de auditoria e o posicionamento da equipe acerca do objetivo geral, bem como a proposta de encaminhamento. A conclusão deve estar em consonância com os fatos e evidências levantadas e as discussões desenvolvidas na fundamentação do Relatório (TCE; 2015, p. 22).

8. APÊNDICES E ANEXOS

O apêndice é um texto ou documento elaborado pela equipe, a fim de complementar sua argumentação. Para não prejudicar o desenvolvimento do conteúdo do relatório, este texto ou informação complementar pode ser apensado ao final de relatório, como fonte de consulta (TCE; 2015, p. 22).

O apêndice é identificado por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelo respectivo título. Exemplo: APÊNDICE A – Retenção de tributos (TCE; 2015, p. 22).

O anexo trata-se de um texto, norma ou documento não elaborado pela equipe. Antes do documento apensado deve ser colocada uma folha de rosto identificando o anexo. O Anexo é identificado por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelo respectivo título. Exemplo: ANEXO A – Lei Complementar xxx (TCE; 2015, p. 22).

O material passível de constituir anexos deve, preferencialmente, ser juntado ao processo antes do relatório (TCE; 2015, p. 22).

3.3 Outras responsabilidades do auditor relacionadas ao relatório de auditoria

O auditor deve registrar no relatório de auditoria todas as informações relevantes que darão suporte às conclusões e aos resultados do trabalho.

3.3.1 Informações comparativas: valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas

As informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras relacionadas a um ou mais períodos anteriores (ISSAI 200) (TCU; 2016, p. 224).

Deve, portanto, o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável.

As responsabilidades do auditor em relação às informações comparativas no relatório de auditoria dependem das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável e são frequente-

mente especificadas por lei ou regulamentação, mas também pode ser especificada nos termos do trabalho (ISSAI 200) (ISSAI 1710; ISA/NBC TA 710), existindo duas abordagens diferentes sobre o assunto:

Exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável e/ou dos termos de trabalho	Valores correspondentes	Demonstrações contábeis comparativas
Opinião do auditor	Restringe-se às demonstrações financeiras do período corrente .	Refere-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

Fonte: elaborado com base na ISSAI 1710; ISA/NBC TA 710

Conforme sejam as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável ou dos termos do trabalho, o auditor deve observar os requisitos aplicáveis ao seu relatório estabelecidos nos itens 7-19 da NBC TA 710.

3.3.2 Outras informações incluídas em documentos que contêm demonstrações financeiras auditadas

Os “Documentos que contêm demonstrações financeiras auditadas” são os relatórios anuais de gestão (ou documentos similares), que são emitidos para o Tribunal de Contas (ou partes interessadas similares), e que contenham demonstrações financeiras auditadas e o respectivo relatório do auditor (TCU; 2016, p. 225).

O auditor, ao realizar seus trabalhos, deve também ler as outras informações. Se, ao ler outras informações, o auditor identificar quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes, cabe ao profissional: determinar a retificação das demonstrações financeiras auditadas ou das outras informações, notificando os responsáveis pela governança, o Tribunal de Contas e outros destinatários, conforme a situação; modificar sua opinião; reter o relatório de auditoria; retirar-se do trabalho (nos raros casos em que isso é possível no setor público); ou incluir um parágrafo de outros assuntos no relatório (TCU; 2016, p. 225).

3.3.3 Auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais

As demonstrações financeiras para propósitos especiais são demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura voltada a satisfazer as necessidades de informação de usuários específicos. Por exemplo: estruturas definidas por contratos de empréstimos internacionais, por agência reguladora do setor, pelo fisco local, dentre outros (TCU; 2016, p. 226).

O auditor, durante seus trabalhos, deve cumprir os mesmos requisitos das auditorias realizadas em demonstrações financeiras para propósitos gerais, determinar a **aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro proposta** e incluir **parágrafo de ênfase** (destacando que as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura para propósitos especiais e que podem não ser adequadas a outro propósito). Além disso, o profissional deve se atentar para: **o objetivo da elaboração daquelas demonstrações financeiras**; **os usuários previstos**; e a **responsabilidade da administração** por determinar que estrutura de relatório financeiro aplicável seja aceitável nas circunstâncias (TCU; 2016, p. 226-227).

3.3.4 Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras:

Os “quadros isolados das demonstrações financeiras” são quaisquer demonstrações consideradas isoladamente (por exemplo, o balanço patrimonial, demonstração do fluxo de caixa, notas

explicativas, entre outros). Já os “Elementos das demonstrações financeiras” ou “elementos” são contas ou itens específicos das demonstrações financeiras, dividindo-se entre elementos relacionados à mensuração da posição patrimonial/financeira (ativo, passivo e patrimônio líquido) e elementos relacionados ao desempenho (resultado) da entidade (receitas e despesas) (ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805) (TCU; 2016, p. 227-228).

Neste tipo de trabalho, **o auditor deve primeiro determinar se a auditoria é praticável.** Além disso, os princípios fundamentais se aplicam a auditorias de quadros isolados ou de elementos específicos, devendo o auditor adaptar todas as normas relevantes de auditoria e os requisitos do relatório para situação (TCU; 2016, p. 228).

O auditor também deve determinar se a aplicação da estrutura de relatório financeiro resultará em uma apresentação que forneça divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam as informações contidas nos elementos ou quadros isolados das demonstrações financeiras, assim como o efeito de transações e eventos relevantes sobre essas informações (TCU; 2016, p. 228).

Caso o trabalho de auditoria em quadros isolados das demonstrações financeiras ou de elementos específicos seja realizado simultaneamente com a auditoria completa das demonstrações financeiras, deve o auditor expressar uma opinião separada para cada trabalho (TCU; 2016, p. 228).

Se a opinião no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade for modificada, ou se o relatório inclui um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, o auditor deve determinar o efeito que isso possa ter sobre o relatório que abrange quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras. E, quando necessário, o profissional deve, também, modificar a opinião ou incluir um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor sobre quadros isolados ou elementos específicos das demonstrações financeiras (TCU; 2016, p. 228).

Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou se abster de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade, o auditor não poderá emitir uma opinião não modificada sobre quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras. Isso ocorre porque uma opinião não modificada pode contradizer a opinião adversa ou abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo (TCU; 2016, p. 229).

REFERÊNCIAS

Brasil. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira/Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2016.

_____. **Manual de auditoria operacional**. Portaria SEGECEX nº 18/2020. 4.ed. Brasília, 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 200: Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 210 (R1): Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 240 (R1): Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 250: Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2019.

_____. **NBC TA 300 (R1): Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 315 (R2): Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente**. Brasília, 2021.

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

_____. **NBC TA 330 (R1): Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 330 (R1): Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 450 (R1): Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 500 (R1): Evidência de Auditoria**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 505 (R1): Confirmações Externas**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 510 (R1): Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 520: Procedimentos Analíticos**. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 530: Amostragem em Auditoria**. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 540 (R2): Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas**. Brasília, 2019.

_____. **NBC TA 550: Partes Relacionadas**. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 560 (R1): Eventos Subsequentes**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 570: Continuidade Operacional**. Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 600 (R1): Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes.** Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 700: Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.** Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 701: Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.** Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 705: Modificações na Opinião do Auditor Independente.** Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 706: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.** Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 710: Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.** Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 720: Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações.** Brasília, 2016.

_____. **NBC TA 800: Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais.** Brasília, 2017.

_____. **NBC TA 805: Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis.** Brasília, 2017.

LONGO, C. G. **Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras.** São Paulo: Atlas, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno Porte.** Volumes 1 e 2, 2ª ed. Tradução: CFC. Estados Unidos, 2010.

Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). **ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.** Tradução de Tribunal de Contas da União (TCU). Brasília: 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>

_____. **ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.** Tradução de Tribunal de Contas da União (TCU). Brasília: 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CC01BD1435>

Santa Catarina. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de procedimentos de auditoria de regularidade.** Portaria Nº TC 0670/2015. Florianópolis, 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). **Financial and Compliance Audit Manual.** Luxemburgo, 2012.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Financial Audit Manual, Volume 1.** Estados Unidos, 2008.

Apêndice A

Apêndice A – Ofício de Apresentação e Termos do Trabalho Modelo para elaboração dos Termos do Trabalho

1. Introdução

Segundo as normas de auditoria (NBC-TA 210/ISSAI 1210), o auditor deve estabelecer como apropriado, os termos do trabalho de auditoria com a administração e os responsáveis pela governança. Dispõe ainda que os termos do trabalho de auditoria estabelecidos devem ser formalizados na carta de contratação de auditoria ou outra forma adequada de acordo por escrito.

2. Leitura recomendada

Para elaboração do documento sobre o Entendimento da Entidade, sugere-se que a equipe de auditoria leia a NBC - TA 210 - Concordância com os termos do trabalho de auditoria.

3. Orientação para preenchimento

Nos trabalhos de auditoria financeira realizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, os termos do trabalho poderão ser incluídos no ofício de apresentação ao responsável pela demonstração auditada (anexo ao ofício).

A equipe de auditoria poderá elaborar os termos do trabalho de acordo com o modelo usado nesse documento e anexá-lo ao ofício de apresentação. Ambos documentos deverão ser apresentados e formalmente entregues à Administração responsável pelas demonstrações a serem auditadas por ocasião da reunião de apresentação da auditoria.

Os campos do documento a seguir deverão ser atualizados com a informação específica da auditoria a ser realizada. As observações em [azul e colchetes] descrevem uma breve orientação para preenchimento do respectivo campo. Ao elaborar o documento, esses campos deverão ser deletados ao preenchidos conforme as orientações contidas no documento.

OFICIO TCE/D... nº ___/20__ Florianópolis, __, de ____ de 20__

Senhor Secretário,

Apresento os Auditores Fiscais de Controle Externo, [preencher com o nome de cada servidor e respectivo número de matrícula], para realizarem trabalhos de auditoria nessa Unidade Gestora [ou órgão, entidades ou, se tiver como destino a entidade que responde pelo Balanço Consolidado como um todo, pode ser excluída a referência], objetivando verificar se o Balanço [identificar a unidade gestora ou ente], reflete, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial em 31 de dezembro de 2019 e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário de acordo com a Lei 4.320/64, a Lei de Responsabilidade Fiscal e as demais normas contábeis aplicáveis. A auditoria será conduzida de acordo com as informações presentes no anexo desse ofício.

Para o bom andamento dos trabalhos, solicitamos que seja designada pessoa responsável a fim de fornecer informações, processos e documentos, bem como seja franqueada a vistoria em documentos e locais de interesses da Auditoria, em atenção ao prescrito na Constituição e legislação ordinária vigente.

Certo da atenção que será dispensada, apresento-lhes meus protestos de real apreço.

Atenciosamente,

[preencher com o nome do conselheiro relator ou diretor da área]

CONSELHEIRO RELATOR OU DIRETOR

Exmo. Sr.
 Of. TCE/ nº ___/20___
 Nome
 Cargo
 Endereço
 CEP – Cidade – UF

Anexo – Termos do Trabalho da Auditoria

A Lei Complementar n.º 202, de 15 de dezembro de 2000 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC), concedeu ao Tribunal a competência de apreciar as contas prestadas anualmente [Município ou Estado – identificar a fundamentação legal] . De acordo com a Lei, compete ainda ao TCE proceder, por iniciativa própria ou por solicitação da Assembleia Legislativa, de comissões técnicas ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativos, Executivo e Judiciário e demais entidades (art. 1º, inciso V).

A Lei Orgânica do TCE/SC estabeleceu ainda que, para o exercício de sua competência, o Tribunal requisitará às unidades gestoras sujeitas à sua jurisdição, balanços, balancetes, demonstrativos contábeis e as informações necessárias, por meio informatizado ou documental (art. 3º)

Para fins de cumprimento das responsabilidades atribuídas pela legislação, a equipe de auditoria designada irá examinar as demonstrações contábeis constantes no Balanço Geral do Estado de [20XX], incluindo as respectivas notas explicativas.

Por meio do presente documento, apresentamos nosso entendimento desse trabalho de auditoria, cujo objetivo é expressar nossa opinião sobre as demonstrações contábeis, de forma a subsidiar o parecer prévio sobre as Contas de Governo.

Responsabilidades da Equipe de Auditoria

Nosso exame será conduzido de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e, no que for aplicável, pelas normas de auditoria internacional emitidas pela INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) e outras normas e padrões de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança [razoável ou só segurança, no caso de limitada] de que as demonstrações financeiras estão livres de distorção relevante.

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas referidas demonstrações por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se os demonstrativos foram elaborados, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos para obtenção de evidências a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações financeiras. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante das informações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro.

Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis usadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela entidade, bem como a avaliação da apresentação geral das demonstrações financeiras. Devido às limitações inerentes à auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controle interno da entidade, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes possam não ser detectadas, mesmo que os trabalhos sejam adequadamente planejados e executados de acordo com as normas de auditoria.

Em nossa avaliação de risco, a equipe de auditoria irá considerar os controles internos relacionados às demonstrações financeiras da entidade, para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles. Entretanto, comunicaremos por meio do relatório de auditoria quaisquer deficiências significativas no controle interno que identificarmos durante os trabalhos.

Responsabilidades da Administração e Identificação da Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável

Nosso exame será conduzido com base no fato de que a Administração [substituir o termo **Administração pela entidade responsável pela elaboração da prestação de contas**] reconhece e entende que é responsável:

- (a) pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- (b) pelo controle interno necessário para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- (c) por nos fornecer:
 - (i) acesso a todas as informações relevantes relacionadas às demonstrações financeiras, como registros, documentação e outros;
 - (ii) informações adicionais, que o auditor pode solicitar para realização da auditoria; e
 - (iii) acesso irrestrito às pessoas e aos sistemas informatizados, que o auditor determinar como necessário para obter evidência de auditoria.

[Como parte de nosso processo de trabalho, solicitaremos confirmação por escrito sobre declarações feitas a nós em relação à auditoria. Dessa forma, pode ser necessário que a administração forneça representações formais de que cumpriu determinadas responsabilidades. Assim, é esperado o recebimento dessas representações formais, juntamente com outras representações requeridas por outras normas de auditoria e, quando necessário, representações formais para suportar outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para uma ou mais afirmações nas demonstrações contábeis.]

A equipe de auditoria espera também que sejam informados os fatos que possam afetar as demonstrações financeiras, que a administração tomar conhecimento durante o período entre a data do relatório do auditor e a data em que as demonstrações são divulgadas.

Cabe também à administração disponibilizar, assim que possível e de forma tempestiva, minuta das demonstrações financeiras e das suas notas explicativas, a tempo de permitir que o auditor conclua a auditoria de acordo com o cronograma proposto.

Identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável para a elaboração das demonstrações financeiras

A auditoria irá verificar se as demonstrações financeiras consolidadas do Estado/Município [informar a demonstração objeto de auditoria, se diferente da especificada] de [20XX] refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial no período e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário de acordo com a seguinte estrutura de relatório financeiro aplicável:

- Lei nº 4.320/64;
- Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;
- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;
- Atos normativos emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina [caso desejem dar destaque a um ato específico, especificar nesse campo]; e
- Demais normas contábeis aplicáveis.

Informações adicionais

A auditoria do Balanço [informar a demonstração objeto de auditoria] será realizada durante o período de [XX/XX/20XX a XX/XX/20XX].

Anexo B

ENFOQUE ISSAI 1600

1. Estabelecer a estratégia de auditoria para o Balanço :

1.1 Determinar a Materialidade de Planejamento e Execução

1.2 Identificar as Contas Significativas - BGE

2. Identificar os componentes significativos e não significativos

2.1 Componente significativo do ponto de vista financeiro { Auditoria Financeira

2.2 Componente significativo do ponto de vista de riscos { Auditoria Financeira
Auditoria de um ou mais saldos contábeis / classe de transações ou divulgações
Procedimentos específicos

2.3 Componentes não significativos { Procedimentos analíticos a nível do BG
Procedimentos específicos → Contas significativas

3. Emitir opinião de auditoria para o BGE e para os componentes significativos (OS)

Materialidade Global (materialidade no planejamento) - MG

A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global) é baseada no julgamento profissional do auditor sobre o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações financeiras. Se o valor de distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, é maior que a materialidade global estabelecida para o trabalho, isso significa que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes (Manual de AF TCU - p. 78)

1º) Determinar a base (Receita arrecadada, Despesa total empenhada, Resultado Patrimonial, Patrimônio, Ativo Total) para a materialidade global;

2º) Multiplicar o percentual do nível para determinação da materialidade pelo valor da base selecionada, conforme quadro 6, p. 80, do MAF/TCU (abaixo transcrita).

Referencial quantitativo (informação auditada)	Nível de materialidade entre
Receita arrecadada	0,5% - 2%
Execução do orçamento de despesas (empenhada)	0,5% - 2%
Resultado Patrimonial	2% - 5%
Patrimônio	2% - 5%
Ativo Total	0,5% - 2%

Determinação da materialidade específica

Consiste na definição de um nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, nos casos em que pode haver a necessidade de identificar distorções de valores inferiores ao da materialidade global que afetariam as decisões econômicas de usuários de demonstrações financeiras.

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

Materialidade para Execução - ME

É a distorção tolerável (erro tolerável) do trabalho de auditoria.

Será com base nesse valor que o auditor determinará a extensão dos procedimentos. Quanto maior o risco, menor será o percentual estabelecido para a materialidade para execução de auditoria e, portanto, maior será a quantidade de evidência necessária de auditoria, implicando maior extensão de testes.

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

Limite para Acumulação de Distorções (LAD)

O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais.

Assuntos que são claramente triviais são de magnitude totalmente diferente (menor) que a materialidade determinada, e são assuntos claramente sem consequências.

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

Estabelecimento de Componentes Significativos

Ao estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo, o auditor do grupo deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para cada componente significativo. A materialidade dos componentes é estabelecida abaixo da materialidade para as demonstrações financeiras

do grupo como um todo e podem ser estabelecidas materialidades diferentes, para diferentes componentes, dependendo da significância do componente. Todavia, não precisa ser necessariamente uma proporção aritmética da materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras do grupo, em que a soma das materialidades dos diferentes componentes pode exceder a materialidade das demonstrações financeiras do grupo como um todo. A norma ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 estabelece os requisitos mínimos para avaliação de riscos com vistas a determinar a natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes. Identificar um referencial e determinar uma porcentagem a ser aplicada a ele envolve o exercício de julgamento profissional. Pode-se tomar como exemplo um estabelecimento de componente significativo entre 10 a 15% do total do grupo ao qual pertence.

	Total	Por componentes significativos			
	Para o BGE	A	B	C	D
Base de medição - ativos totais/despesa executada/... :					
Materialidade global/de planejamento (2%)					
Materialidade de Execução (50% MP)					
Limite para Acumulação de Distorções - LDA (5% MP)					

	Total	Por componentes significativos		
Base de medição - ativos totais:				
Materialidade global/de planejamento (2%)				
Materialidade de Execução (50% MP)				
Limite para Acumulação de Distorções - LDA (5% MP)				

	Total	Por componentes significativos			
Base de medição - execução de despesa:					
Materialidade global/de planejamento (2%)					
Materialidade de Execução (50% MP)					
Limite para Acumulação de Distorções - LDA (5% MP)					

Consolidado Geral
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
Período:

	Materialidade na Execução	-	Materialidade no Planejamento	0.00												
									Materialidade na Execução	0.00						
										Consolidado (BG)	Conta significativa a nível de BG	Alcance de Auditoria por conta significativa	% Alcance	Procedimentos Adicionais	% Procedimentos Adicionais	Total alcance
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS																
RECEITAS CORRENTES (I)																
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA																
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES																
RECEITA PATRIMONIAL																
RECEITA AGROPECUÁRIA																
RECEITA INDUSTRIAL																
RECEITA DE SERVIÇOS																
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES																
OUTRAS RECEITAS CORRENTES																
RECEITAS DE CAPITAL (II)																
OPERAÇÕES DE CRÉDITO																
ALIENAÇÃO DE BENS																
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS																
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL																
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL																
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III)=(I + II)																
OPERAÇÕES DE CRÉDITO / REFINANCIAMENTO (IV)																
Operações de Crédito Internas																
Mobiliária																
Contratual																
Operações de Crédito Externas																
Mobiliária																
Contratual																
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV)																
DEFICIT (VI)																
Total (VII) = (V + VI)																
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES																
RECURSOS ARRECADADOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES																
Superavit Financeiro																
Reabertura de Créditos Adicionais																
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS																
DESPESAS CORRENTES (VIII)																
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS																
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA																
OUTRAS DESPESAS CORRENTES																
DESPESAS DE CAPITAL (IX)																
INVESTIMENTOS																
INVERSÕES FINANCEIRAS																
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA																
RESERVA DE CONTINGÊNCIA (X)																
SUBTOTAL DAS DESPESAS XI = (VIII + IX + X)																
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA / REFINANCIAMENTO (XII)																
Amortização da Dívida Interna																
Dívida Mobiliária																
Outras Dívidas																
Amortização da Dívida Externa																
Dívida Mobiliária																
Outras Dívidas																
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XIII) = (XI+ XII)																
SUPERAVIT (XIV)																
TOTAL (XV) = (XIII + XIV)																
RESERVA DO RPPS																

Ente:
Consolidado Geral
BALANÇO PATRIMONIAL

	Materialidade na Execução	-	Materialidade na Execução	-	Materialidade na Execução	-	Materialidade no Planejamento	0.00
	Materialidade na Execução	-	Materialidade na Execução	-	Materialidade na Execução	-	Materialidade na Execução	0.00
ATIVO								
Ativo Circulante								
Caixa e Equivalentes de Caixa								
Créditos a Curto Prazo								
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo								
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo								
Estoques								
Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente								
Total do Ativo Circulante								
Ativo Não Circulante								
Ativo Realizável a Longo Prazo								
Investimentos								
Imobilizado								
Intangível								
Total do Ativo Não Circulante								
TOTAL DO ATIVO								
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO								
Passivo Circulante								
Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo								
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo								
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo								
Obrigações Fiscais a Curto Prazo								
Provisões a Curto Prazo								
Demais Obrigações a Curto Prazo								
Total do Passivo Circulante								
Passivo Não Circulante								
Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo								
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo								
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo								
Obrigações Fiscais a Longo Prazo								
Provisões a Longo Prazo								
Demais Obrigações a Longo Prazo								
Resultado Diferido								
Total do Passivo Não Circulante								
Patrimônio Líquido								
Patrimônio Social e Capital Social								
Adiantamento para Futuro Aumento de Capital								
Reservas de Capital								
Demais Reservas								
Resultados Acumulados								
Total do Patrimônio Líquido								
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO								

Anexo C

ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO
Diretoria...

MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Órgão/Entidade:			
Objetivo geral: (Objetivo geral das auditorias financeiras é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando dessa maneira ao auditor expressar uma opinião sobre se tais demonstrações foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como reportar os assuntos identificados (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, 11).)			
Tipo de trabalho:			
Equipe de auditoria:	Auditor 1	Coordenador, supervisor ou auditor	
	Auditor 2	Coordenador, supervisor ou auditor	
	Auditor 3	Coordenador, supervisor ou auditor	
		Início	Fim
Etapas da auditoria	Planejamento:	dd/mm/aaaa	dd/mm/aaaa
	Execução:	dd/mm/aaaa	dd/mm/aaaa
	Relatório:	dd/mm/aaaa	dd/mm/aaaa
		Início	Fim
Cronograma das atividades:	Reunião de apresentação da auditoria	dd/mm/aaaa	dd/mm/aaaa
	Requisição de informações e reuniões com os auditados	dd/mm/aaaa	dd/mm/aaaa
	Prazo final para respostas	dd/mm/aaaa	dd/mm/aaaa
	Envio dos achados para comentários do gestor	dd/mm/aaaa	dd/mm/aaaa
	Prazo final para comentários do gestor	dd/mm/aaaa	dd/mm/aaaa

ÁREA	COMPONENTES (significativos ou de procedimentos adicionais)	JUSTIFICATIVA DA SIGNIFICÂNCIA	TIPO DE TRABALHO (alcance)	QUESTÕES DE AUDITORIA (objetivo dos testes)	POSSÍVEIS DISTORÇÕES OU DEFICIÊNCIAS (Poss. Achados)	INFORMAÇÕES REQUERIDAS E FONTE DA INFORMAÇÃO	DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO (proced e técnicas)	AUDITOR DO COMPONENTE	LIMITAÇÕES DA AUDITORIA	RESUMO DOS RISCOS IDENTIFICADOS	EXCEÇÕES A PROCEDIMENTOS OBRIGATORIOS	RECURSO HUMANO REQUERIDO	UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DO CONTROLE INTERNO	OUTROS REQUERIMENTOS
Conta, classe de transação ou divulgação objeto do teste de auditoria				Indicar o(s) objetivo(s) específico(s) do teste	Indicar qualitativamente as distorções ou as deficiências de controle interno que o teste objetiva		Detalhar o procedimento para aplicação dos testes, indicando natureza e extensão (amostra)	Indicar o auditor responsável pela aplicação do teste	Preencher com as fraquezas e limitações identificadas para a realização da auditoria, de forma a permitir melhorias e aperfeiçoamentos em trabalhos futuros	Preencher em caso de querer-se ressaltar algum dos riscos identificados e que afetarão significativamente o enfoque da auditoria	Preencher em caso de que haja esse tipo de exceção	Preencher com a alocação de recursos humanos necessário para a realização da auditoria.	Descrever se será utilizado o trabalho do controle interno para a condução da auditoria. Em caso positivo, descrever o tipo de trabalho	Preencher com a necessidade de recursos financeiros, físicos ou elementos de coordenação, direção, supervisão e revisão requeridos para o trabalho

Justificativa da significância:

Relevância financeira individual: (especificar - por exemplo, "representam x% da receita orçamentária do grupo")

Componente com risco significativo identificado (especificar)

Componentes não significativos

Alcance/tipo de trabalho:

Auditoria completa das informações financeiras

Auditoria em contas, classes de transações e divulgações específicas para verificar adequação de políticas contábeis adotadas (especificar)

Procedimentos específicos (especificar)

Procedimentos analíticos em nível de grupo.

Revisões contábeis de acordo com as NBC TR15 para componentes não significativos

Elaborado por:

Revisado por:

Aprovado por:



BU
CO
S
ATA



TRIBUNAL
DE CONTAS
DE SANTA
CATARINA