UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA

MARCELLA CRISTINA VASCONCELLOS CAMPOS

AUDITORIA NAS CONTAS ANUAIS: UM ESTUDO DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE NA MARINHA DO BRASIL

Orientador: Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

NITERÓI
Setembro/2022

UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA

MARCELLA CRISTINA VASCONCELLOS CAMPOS

AUDITORIA NAS CONTAS ANUAIS: UM ESTUDO DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE NA MARINHA DO BRASIL

NITERÓI
2022

Ficha catalográfica automática - SDC/BAC
Gerada com informações fornecidas pelo autor

C198a Campos, Marcella Cristina Vasconcellos
Auditoria nas Contas Anuais : um estudo do planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade na Marinha do Brasil / Marcella Cristina Vasconcellos Campos ; Jorge Ribeiro dos Passos ROSA, orientador. Niterói, 2022.
65 f. : il.

Monografia (MBA em Contabilidade e Auditoria)-Universidade Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Niterói, 2022.

1. Prestação de Contas. 2. Auditoria Financeira integrada com Conformidade. 3. Certificação. 4. Estratégia Global de Auditoria. 5. Produção intelectual. I. ROSA, Jorge Ribeiro dos Passos, orientador. II. Universidade Federal Fluminense. Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. III. Título.

CDD -

Bibliotecário responsável: Debora do Nascimento - CRB7/6368

MARCELLA CRISTINA VASCONCELLOS CAMPOS

AUDITORIA NAS CONTAS ANUAIS: UM ESTUDO DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE NA MARINHA DO BRASIL

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense como requisito para obtenção do certificado de Pós-Graduação, *Lato Sensu*, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Orientador: Prof. Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

NITERÓI
2022

MARCELLA CRISTINA VASCONCELLOS CAMPOS

AUDITORIA NAS CONTAS ANUAIS: UM ESTUDO DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE NA MARINHA DO BRASIL

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense como requisito para obtenção do certificado de Pós-Graduação, *Lato Sensu*, MBA em Contabilidade e Auditoria.

Aprovada em de de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

Orientador

Prof. José Geraldo Abunahman, D.Sc.

Avaliador

Prof. Francisco Marcelo Garritano Barone do Nascimento, D.Sc.

Avaliador

NITERÓI
2022

RESUMO

A presente pesquisa constitui-se em um estudo do processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, na perspectiva do Tribunal de Contas da União, que buscou contribuir, por meio de um estudo exploratório, para o desenvolvimento do trabalho de auditoria da Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) da Marinha do Brasil, conduzidas pelo Centro de Controle Interno da Marinha. A referida auditoria tornou-se imprescindível para a *accountability* pública, sendo um mecanismo de fiscalização para o exame da fidedignidade das demonstrações contábeis publicadas, bem como da conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. Após pesquisa documental e bibliográfica, procedeu-se a uma análise qualitativa das informações constantes nas referências bibliográficas. Constatou-se que o pioneirismo no estudo para a elaboração do mapeamento das etapas iniciais ao processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, a fim compreender sua aplicação dentro da Marinha do Brasil, auxiliaria a UAIG no cumprimento do dever de exercer a fiscalização contábil e patrimonial da União, quanto à legalidade, legitimidade e a observância aos princípios basilares da Constituição.

Palavras-chave: prestação de contas; certificação; auditoria financeira; auditoria de conformidade; estratégia global de auditoria; plano de auditoria.

ABSTRACT

The present research is a study of the planning process of the Financial Audit integrated with Compliance, from the perspective of the Union Court, which aims to contribute, through an exploratory study, to the development of the audit conducted by the Government Internal Audit Unit of the Brazilian Navy, conducted by the Navy's Internal Control Center. That Audit has become essential for public accountability, being an inspection mechanism for examining the credibility of published financial statements, as well as compliance with applicable laws and regulations. A documental and bibliographic research was realized and a qualitative analysis of the bibliographic references. It was found that pioneering the study of the proposal for a planning matrix for the integrated financial audit with compliance, witch purpose to understand its application within the Brazilian Navy, would assist UAIG in the duty to realize the accounting and patrimonial inspection, in terms of legality, legitimacy and in accordance with the principles of the Constitution.

Keywords: accountability; account certification; financial audit; conformity audit; audit global strategy; audit plan.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Identificação das contas significativas 37
Figura 2 – Determinação da materialidade 39
Figura 3 – Relação entre Risco de Auditoria e os Riscos Inerente, de Controle e de Detecção 43
Figura 4 – Risco de Auditoria 43
Figura 5 – Processo da Auditoria Financeira integrada com Conformidade 47
Figura 6 – Planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade 48
Figura 7 – Elaboração da Estratégia Global de Auditoria 48
Figura 8 – Características do Trabalho 49
Figura 9 – Determinação da Materialidade Qualitativa e Quantitativa 50
Figura 10 – Fatores Significativos por área/tema 51
Figura 11 – Abordagem de Auditoria (EGA) 51
Figura 12 – Resumo do processo de elaboração da Estratégia Global de Auditoria 52
Figura 13 – Elaboração do Plano de Auditoria 52
Figura 14 – Aplicação das Afirmações 53
Figura 15 – Abordagem de Auditoria 54
Figura 16 – Resumo do processo de elaboração do Plano de Auditoria 54

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Componentes do COSO 21
Quadro 2 – Objetivos e Objetos de Auditoria 28
Quadro 3 – Tipos de Afirmações 31
Quadro 4 – Atividades do planejamento e normativos 34
Quadro 5 – Aplicação dos percentuais para a determinação da materialidade 38
Quadro 6 – Avaliação da suficiência e adequação da evidência 45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AF – Auditoria Financeira

AI - Auditoria Interna

AIG – Auditoria Interna Governamental

BGU - Balanço Geral da União

CCIMAR – Centro de Controle Interno da Marinha

CF - Constituição Federal

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria-Geral da União

CI - Controle Interno

COFAMAR - Conselho Financeiro Administrativo da Marinha

COSO - The Committee os Sponsoring Organizations of tha Treadway Comission

DN - Decisão Normativa

EGA – Estratégia Global de Auditoria

IN - Instrução Normativa

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

MAF – Manual de Auditoria Financeira

MB – Marinha do Brasil

MD – Ministério da Defesa

MOT – Manual de Orientação Técnica

NBC TA - Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Técnicas de Auditoria

NBC TASP- Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Técnicas de Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público

RI – Risco Inerente

RD – Risco de Detecção

RC – Risco de Controle

RDR – Risco de Distorção Relevante

SCI - Sistema de Controle Interno

SCIMB – Sistema de Controle Interno da Marinha

SEGECEX - Secretaria-Geral de Controle Externo

SGM – Secretaria Geral da Marinha

TCU – Tribunal de Contas da União

UAIG - Unidades de Auditoria Interna Governamentais

UPC - Unidades Prestadoras de Contas

SUMÁRIO

1 O PROBLEMA 12

1.1 Suposição 13

1.2 Objetivos da Pesquisa 14

1.2.1 Objetivo final 14

1.2.2 Objetivos intermediários 14

1.3 Delimitação da Pesquisa 14

1.4 Relevância do Estudo 15

2 METODOLOGIA 16

2.1 Tipos de Pesquisa 16

2.1.1 Quanto aos fins 16

2.1.2 Quanto aos meios 16

2.2 Coleta de Dados 17

2.3 Universo da Pesquisa 17

2.3.1 Universo 17

2.3.2 Amostra 17

2.4 Tratamento de Dados 17

2.5 Limitações do Método 18

3 UMA PESQUISA SOBRE *ACCOUNTABILITY* E A AUDITORIA NAS CONTAS ANUAIS – FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE 19

3.1 Constituição Federal Brasileira, Transparência e o Controle Externo 19

3.2 Controle Interno 20

3.3 *Accountability* e Prestação de Contas 22

4. UMA PESQUISA SOBRE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NA MARINHA DO BRASIL 24

4.1 Auditoria de Avaliação da Gestão 25

5 UMA PESQUISA SOBRE AUDITORIA FINANCEIRA 27

5.1 Auditoria Financeira integrada com Conformidade 27

5.1.1 Conceitos e aplicações 28

6 UMA PESQUISA SOBRE O PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE 34

6.1 Estratégia Global de Auditoria (EGA) 35

6.2 Plano de Auditoria 40

6.3 A relação da Estratégia Global de Auditoria com o Plano de Auditoria 45

7 PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE 47

7.1 O processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade 47

8 CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES 56

8.1 Conclusão 56

8.2 Sugestões 57

8.3 Recomendações 57

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 59

Autores pesquisados 59

Sites consultados 59

1 O PROBLEMA

As peculiaridades das organizações atreladas às constantes mudanças no mundo impõem, continuamente, desafios às entidades e aos Gestores para que detenham conhecimento e informação, de maneira célere e eficiente. A credibilidade da sociedade nas informações publicadas pelas organizações ganhou relevância frente ao fator financeiro e atua como ferramenta na constante fiscalização, diante das transformações e oscilações econômicas, das mudanças geopolíticas e do avanço tecnológico.

Nesse sentido, a transparência, bem como o controle externo e interno tornaram-se fatores preponderantes para a alavancagem do desempenho das organizações com eficiência e em prol do alcance dos objetivos organizacionais.

Do mesmo modo, a Administração Pública necessita, cada vez mais, em aprimorar o desempenho, a eficiência, a qualidade dos processos e serviços públicos em benefício do cidadão-usuário e da sociedade em geral. Para essa entidade, o desafio é ainda maior, visto que, precisa primar pela transparência dos atos praticados pelos gestores públicos, além de prevenir atos incorretos que colidem com os princípios basilares da Constituição.

Em benefício da observância desses princípios, o art. 74 da Constituição Federal estabelece as finalidades do Sistema de Controle Interno (SCI), dentre elas, a de "comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal" (BRASIL, 1988). E, em complemento, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, em conjunto com a Controladoria-Geral da União (CGU), estabeleceu na Instrução Normativa (IN) MP/CGU n°01/2016, no qual o Sistema de Controle Interno atuará por meio de instrumentos como a auditoria e a fiscalização (BRASIL, 2016).

No âmbito da Marinha do Brasil (MB), a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) é representada pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), que fiscaliza, por meio das Auditorias, os atos praticados pelos gestores de valores e bens públicos, orientando e apontando possíveis discrepâncias e irregularidades.

Com a determinação do Acórdão 3.608/2014, do Tribunal de Contas da União (TCU) - Plenário foram necessárias mudanças no processo de julgamento das contas anuais. Neste, a Secretaria-Geral de Controle Externo foi demandada a apresentar uma proposta de regulação, orientação e supervisão das auditorias anuais de demonstrações contábeis de órgãos e entidades e, considerando a meta institucional de convergência integral aos padrões e boas práticas internacionais de auditoria financeira, também estabelecida no referido Acórdão.

A partir disto, em 2016, foi aprovado o “Manual de Auditoria Financeira”, por meio da Portaria n° 23, da Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGECEX), a ser observado na condução das auditorias financeiras (AF) e nas auditorias de conformidade realizadas em conjunto com AF, a fim de atender as competências previstas nos incisos I, II e IV, do art. 74 da Constituição Federal.

Nesse sentido, a Auditoria Financeira integrada com Conformidade tornou-se imprescindível para os elementos de governança e *accountability* públicas, sendo um mecanismo de fiscalização para o exame da fidedignidade das demonstrações contábeis publicadas, bem como da conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, contribuindo para o direcionamento, a boa aplicação e o controle da execução dos recursos públicos, na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas.

Em vista disso, é imperioso que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal esteja fortalecido, visto que a Decisão Normativa n° 198/2022/TCU estabeleceu que as instituições certificadoras deverão adotar, de forma integral, até o exercício de 2026, as Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Técnicas de Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP), equivalentes às ISSAI da série 2000, adotadas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), que trata o § 1º do art. 13 da IN-TCU n° 84, de 2020 e o art. 11 da decisão normativa supra.

Diante do exposto, nesta pesquisa foi descrito o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, na perspectiva do Tribunal de Contas da União, a fim compreender sua aplicação dentro da Marinha do Brasil, pelo Centro de Controle Interno da Marinha, no cumprimento do dever de exercer a fiscalização contábil e patrimonial da União, quanto à legalidade, legitimidade e a observância aos princípios basilares da Constituição.

Com o intuito de difundir o conhecimento acerca do processo de planejamento da referida auditoria, o presente trabalho de pesquisa visa responder a seguinte questão: Como descrever o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade?

1.1 Suposição

O Art. 14 da IN n°84/2020 estabelece que o TCU definirá, com vistas à certificação das contas anuais, em ato próprio, por meio de Decisão Normativa, a coordenação para os trabalhos de auditoria integrada financeira e de conformidade nas Unidades Prestadoras de Contas (UPC) significativas do Balanço Geral da União (BGU).

Supõe-se o estudo do planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade irá contribuir para os trabalhos da UAIG para futuras Prestações de Contas Anuais, caso a Marinha do Brasil seja selecionada na relação das UPC que terão seu processo de prestação de contas formalizado para julgamento.

1.2 Objetivos da Pesquisa

1.2.1 Objetivo final

O objetivo final da presente pesquisa é o descrever o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, na perspectiva do Tribunal de Contas da União, a fim de contribuir com a Marinha do Brasil e outros órgãos servindo de base para futuras auditorias financeiras.

1.2.2 Objetivos intermediários

a) Identificar o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade na perspectiva do Tribunal de Contas da União;

b) Mapear o processo de Elaboração da Estratégia Global da Auditoria Financeira integrada com Conformidade; e

c) Demonstrar o processo de Elaboração do Plano de Auditoria para a Auditoria Financeira integrada com Conformidade.

1.3 Delimitação da Pesquisa

Propõe-se descrever uma forma de compilar elementos imprescindíveis para o planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, tendo como base as referências bibliográficas, Normas Brasileiras de Contabilidade, Instruções Normativas e Manuais da CGU e do TCU, além de outros documentos que auxiliem para a importância do estudo proposto e evidenciem respectivos aspectos do planejamento da auditoria.

Devido à necessidade de realização de uma densa análise dos conceitos de *Accountability*, Controle Interno, Auditoria Interna e Auditoria Financeira, optou-se por limitar a pesquisa para abranger apenas os passos iniciais da fase de planejamento da referida Auditoria. A dificuldade consiste analisar contas contábeis, ciclos e afirmações de transações não abordadas nesta pesquisa, que apresentam saldos significativos nas contas do Comando

da Marinha e subsidiariam a elaboração da matriz de planejamento (ou programa de auditoria). Uma quantidade maior de afirmações analisadas seria recomendável para obter informações mais consistentes.

1.4 Relevância do Estudo

A relevância da presente pesquisa evidencia-se devido à contribuição para o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, sob a ótica do Tribunal de Contas da União, em benefício da observância das finalidades dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno.

Somado a isto, o pioneirismo do estudo, frente a necessidade de consolidar o processo de julgamento nas Prestações de Contas Anuais na Administração Pública, além da preocupação com o cumprimento das normas legais, o acompanhamento dos órgãos de controle externo e da irrefutável importância da transparência e do controle social.

Em termos profissionais e acadêmicos, observa-se que a temática ganha cada vez mais relevância e espera-se contribuir para a disseminação do conhecimento do tema planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade nas Prestações de Contas Anuais da Marinha do Brasil e dos órgãos e entidades que necessitarão estar preparados para atender às determinações e encontram-se com processos ainda incipientes.

2 METODOLOGIA

A metodologia de pesquisa do presente estudo tem como objetivo fomentar os debates sobre o processo de certificação das contas da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, com o propósito formular questões acerca da pesquisa pioneira, a fim de aumentar a familiaridade do pesquisador para clarificar conceitos e fomentar pesquisas futuras mais precisas.

A pesquisa em tela foi desenvolvida em conformidade com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) NBR 14.724/2011 – Trabalhos acadêmicos, NBR 6023/2018 – Referências e NBR 10520/2002 – Citações em documentos.

2.1 Tipos de Pesquisa

2.1.1 Quanto aos fins

Classifica-se a pesquisa, quanto aos seus objetivos, como exploratória, visto que tem como finalidade "proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito" no contexto aplicado, com o objetivo de aprimorar ideias e descritiva porque expõe características de determinado fenômeno (GIL, 2017).

Seguindo esta classificação a presente pesquisa também se enquadra quanto aos fins a que se destina como do tipo pesquisa aplicada, voltada à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica, com finalidade prática, demonstrada através de pesquisas e mapeamentos que podem ser utilizados pelo auditor (GIL, 2017).

2.1.2 Quanto aos meios

Será realizada pesquisa bibliográfica e serão consultados livros, legislações, normativos, publicações, artigos acadêmicos, bem como material disponibilizado pela Internet, que tratem de assuntos atinentes ao Controle Externo, Controle Interno no Setor Público, *Accountability*, Auditora Contábil, Auditoria Financeira e Auditoria de Conformidade.

Adicionalmente, a pesquisa será realizada mediante análise documental, onde serão verificados relatórios de Auditorias, conduzidas pelo CCIMAR, documentos produzidos por outros órgãos, além de normativos da Marinha do Brasil (GIL, 2017).

2.2 Coleta de Dados

A coleta de dados envolverá levantamento bibliográfico das legislações pertinentes, normas de contabilidade, manuais e consultas da internet, enquanto na pesquisa documental serão verificados relatórios de Auditorias de Avaliação da Gestão, conduzidas pelo CCIMAR, documentos produzidos pelo Comando do Exército e outros órgãos, como análise de exemplos que estimulem a compreensão, além de normativos da Marinha do Brasil (GIL, 2017)

2.3 Universo da Pesquisa

2.3.1 Universo

O universo da pesquisa restringe-se a literatura relacionada ao Controle Externo, Controle Interno no Setor Público, *Accountability*, Auditora Contábil, Auditoria Financeira, Auditoria de Avaliação da Gestão, Auditoria de Conformidade, além de normativos do Tribunal de Contas da União, Controladoria-Geral da União e, também, da Marinha do Brasil que abordam o tema.

2.3.2 Amostra

Devido à necessidade de realização de uma densa análise dos conceitos de Auditoria Financeira na perspectiva do TCU, CI, AI e Auditoria Financeira integrada com Conformidade optou-se por limitar a amostra para abranger apenas a fase de planejamento de Auditoria Financeira. A dificuldade consiste em contemplar todas as fases da Auditoria, analisando, vertical e horizontalmente, as contas e transações significativas, de forma a verificar e expor situações encontradas no universo pesquisado.

2.4 Tratamento de Dados

Quanto à abordagem, o estudo classifica-se como qualitativa, ou seja, foram analisados os dados que demonstraram interações simbólicas (PRODANOV & FREITAS, 2013), buscando a compreensão dos significados dos eventos, se desenvolvendo em situação

natural e rica de dados descritivos, obtidos no contato direto do pesquisador com a situação estudada (ARAÚJO; OLIVEIRA, 1997).

Os dados da presente pesquisa são fidedignos à realidade do processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade nas Contas Anuais.

2.5 Limitações do Método

Devido ao pioneirismo na execução da referida Auditoria no Setor Público, foram realizadas entrevistas com pessoas que tiveram a iniciativa de realizarem projetos de estudo, piloto, porém sem a experiência prática com o assunto. E, devido à necessidade de realização de uma densa análise dos conceitos de *Accountability* e Auditoria Financeira, optou-se por limitar a pesquisa para abranger apenas a fase de planejamento. A dificuldade consiste em obter contatos com órgãos que efetivamente realizaram a Auditoria Financeira integrada com Conformidade, sob a coordenação do Tribunal de Contas da União. Uma quantidade maior de órgãos analisados seria recomendável para obter informações mais consistentes.

Em resumo, quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como exploratória e no que tange aos procedimentos pretende-se realizar pesquisa bibliográfica e pesquisa documental para a coleta de dados e mapeamento das atividades da fase de planejamento da referida Auditoria.

3 UMA PESQUISA SOBRE *ACCOUNTABILITY* E A AUDITORIA NAS CONTAS ANUAIS – FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE

A pesquisa sobre Auditoria nas Contas Anuais - Financeira Integrada com Conformidade tem se tornado um tema muito discutido nas instituições públicas, visto que estas devem apresentar os resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício, a fim de atender ao controle social e institucional, conforme previsto nos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal (CF).

Com a determinação do Acórdão 3.608/2014 – TCU – Plenário, em que a Secretaria-Geral de Controle Externo foi demandada a apresentar uma proposta de regulação das auditorias anuais de demonstrações contábeis de órgãos e entidades e, considerando a meta institucional de convergência integral aos padrões e boas práticas internacionais de auditoria financeira, também estabelecida no referido Acórdão, foram necessárias mudanças.

A partir disto, em 2016, foi aprovado o "Manual de Auditoria Financeira", por meio da Portaria - SEGECEX n° 23, de 2016, a ser observado na condução das auditorias financeiras (AF) e nas auditorias de conformidade realizadas em conjunto com AF, a fim de atender as competências previstas nos incisos I, II e IV, do art. 74 da Constituição Federal.

Por fim, a Decisão Normativa n° 198/2022 do TCU estabeleceu que as instituições certificadoras deverão adotar, de forma integral, até o exercício de 2026, as Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Técnicas de Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP), equivalentes às ISSAI da série 2000, adotadas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

3.1 Constituição Federal Brasileira, Transparência e o Controle Externo

A Constituição Federal Brasileira (CFB) estabelece no Art. 70 que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Adicionalmente, o Art. 71 estabelece que o controle externo supramencionado, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete, dentre outras ações: apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores

públicos da administração direta e indireta e mantidas pelo Poder Público federal; realizar, por iniciativa própria ou sob demanda, auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes e, também, prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional sobre as fiscalizações mencionadas e os resultados de auditorias e inspeções realizadas.

Em complemento a atuação do Controle Externo, o Art. 74 estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o Sistema de Controle Interno (SCI) que, dentre outras finalidades, irá apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional e "comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal" (BRASIL, 1988).

Em benefício da observância dos princípios, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, em conjunto com a Controladoria-Geral da União (CGU), estabeleceu na Instrução Normativa (IN) MP/CGU n°01/2016, no qual o Sistema de Controle Interno atuará por meio de instrumentos como a auditoria e a fiscalização (BRASIL, 2016).

Nesse sentido, a Administração Pública carece, cada vez mais, em aprimorar o desempenho, a eficiência, a qualidade dos processos e serviços públicos em benefício do cidadão-usuário e da sociedade em geral. Para as entidades do Setor Público, o desafio é ainda maior, visto que, precisam primar pela transparência dos atos praticados pelos gestores públicos, além de prevenir atos incorretos que colidem com os princípios basilares constitucionais.

No âmbito da Marinha do Brasil, a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) é representada pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), que fiscaliza, por meio das auditorias, os atos praticados pelos gestores de valores e bens públicos, orientando e apontando possíveis discrepâncias e irregularidades, além de emitir opinião sobre o exercício financeiro auditado, com vistas a certificar a regularidade das contas e da execução de contratos, bem como a probidade na aplicação dos recursos públicos e da administração de valores e bens da União.

3.2 Controle Interno

Segundo Almeida (2012), o "controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos, rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir

dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa".

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) define o Controle Interno (CI) como um método dirigido pela estrutura de governança e projetado para prover **segurança razoável**, considerando a realização dos objetivos referentes à eficácia e eficiência das operações, **confiabilidade** e **transparência** na **divulgação dos relatórios financeiros e conformidade com as leis e regulamentos** aplicáveis (COSO, 2013, grifo nosso).

A Estrutura Integrada do Controle Interno, apresentada pelo COSO, prossegue estabelecendo que, para a avaliação da eficácia do Sistema de Controle Interno, devem ser considerados cinco componentes integrados, apresentados no Quadro 1:

Quadro 1 – Componentes do COSO

COMPONENTE	DESCRIÇÃO
Ambiente de Controle	Normas, processos e estruturas que auxiliam na consecução do controle interno. A alta administração deve manter as pessoas responsáveis por suas obrigações para fortalecer a accountability, estabelece diretrizes, normas de conduta esperadas e reforça as expectativas de resultado nos vários níveis da organização. Contempla o estabelecimento da estrutura de governança, o supervisionamenro do controle interno, a documentação do SCI e cria condições para a correção das deficiências, além de apresentar na estrutura, as autoridades e responsabilidades na busca pelos objetivos institucionais.
Avaliação de Riscos	A alta administração especifica os objetivos com clareza, a fim de permitir a identificação e avaliação dos riscos de origem interna ou externa; considera o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder aos riscos, os tipos de fraudes que podem ocorrer e seus fatores. Envolve processo dinâmico para gerir os riscos, impactos e mudanças que trariam ineficiência ao CI.
Atividades de Controle	Políticas e procedimentos que auxiliam no cumprimento das diretrizes para disseminar o resultado esperado e mitigar o impacto dos riscos aos objetivos. As atividades abrangem todos os níveis da organização e são de caráter preventivo para constatação de evidências. Contemplam atividades como autorizações, verificações, reconciliações e revisões (segregação de função).
Informação e Comunicação	A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno, a fim de apoiar o alcance dos objetivos. Para isso a administração obtém, gera e utiliza informações importantes e de qualidade, de fontes fidedignas internas ou externas. Processo contínuo e iterativo de proporcionar e compartilhar informações. Avalia a fluidez da informação em todas as direções, comunicando as partes interessadas externas e estabelecendo métodos e canais apropriados de comunicação.
Monitoramento	Análise contínua e/ou independente do funcionamento e da eficácia dos cinco componentes do controle interno, nos processos e em diferentes níveis da administração, proporcionam informações oportunas. As avaliações são realizadas periodicamente, com escopo e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos e da eficácia das avaliações contínuas.

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de COSO (2013).

No Brasil, o Art.13 do Decreto-Lei n° 200/1967 estabelece que o "controle das atividades da Administração Federal deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos" (BRASIL, 1967).

Na esfera do Poder Executivo Federal, o Decreto n° 3.591/2000 dispõe sobre as finalidades, atividades, estrutura e competências do Sistema de Controle Interno. E, em complemento, a IN MP/CGU n°01/2016, estabelece que o Sistema de Controle Interno seja realizado por meio da auditoria e da fiscalização (BRASIL, 2016).

Em consonância ao COSO, a IN supra e, adicionalmente, a IN MT/CGU nº 03/2017, do Ministério da Transparência (MT), estabeleceram que a avaliação do Controle Interno deverá consistir nos cinco componentes apresentados no Quadro 1.

Na Marinha do Brasil, o Sistema de Controle Interno (SCIMB), aprovado pela Portaria Port MB/MD nº 18/2021, do CM., é responsável pela fiscalização **contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial** dos órgãos sob sua jurisdição, quanto à **legalidade, legitimidade,** eficiência e eficácia (BRASIL, 2021. grifo nosso).

Diante do exposto, percebe-se o Controle Interno provê dados e informações confiáveis e auxilia a administração a desempenhar suas atividades com eficácia e em conformidade com a legislação, na busca do alcance de seus objetivos estratégicos e no cumprimento de sua missão institucional.

3.3 *Accountability* e Prestação de Contas

De acordo com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, entende-se por *accountability*, a **obrigação** dos agentes e **das organizações que gerenciam recursos públicos** de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e **pela prestação de contas** de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões (BRASIL, 2017. grifo nosso).

A fiscalização da divulgação das informações relativas à prestação de contas compete aos órgãos do sistema de controle interno dos Poderes da União e ao TCU, bem como ao controle social, conforme estabelecido no art. 1º, § 1º, e art. 10 e 11 da IN n°84/2020, e dos artigos 70, 71 e 74, §§ 1º e 2º da Constituição Federal. A não divulgação das informações das prestações de contas constitui omissão dos responsáveis no cumprimento do dever de prestar contas, sob pena de responsabilidade solidária, de acordo com o art. 8º da Lei 8.443, de 1992.

Em 2020, o Tribunal de Contas da União aprovou a Instrução Normativa n° 84/2020, que regulamenta as prestações de contas anuais da administração pública federal, onde **apenas as** unidades prestadoras de contas **(UPC) significativas** do Balanço Geral da União **(BGU) passarão a ter as suas contas anuais auditadas** para fins de julgamento. **As UPC serão definidas, em decisão normativa do Tribunal**, considerando critérios como a materialidade (volume de recursos geridos), o risco de distorção e a sensibilidade pública, colaborando com a apreciação das contas do Presidente da República (BRASIL, 2020, grifo nosso).

Adicionalmente, a referida Instrução estabelece que as demais UPC poderão ter processo de tomada de contas instaurado a qualquer tempo, se forem comunicados ou identificados quaisquer indícios de irregularidades que sejam materialmente relevantes ou que apresentem risco de impacto relevante na gestão. E, ainda, que todas as UPC deverão disponibilizar para toda a sociedade em seus portais na internet os relatórios de gestão, demonstrativos contábeis e certificados de auditoria.

No Art. 12, a IN estabelece, ainda, que a atuação das unidades do sistema de controle interno nos trabalhos de asseguração relacionados às prestações de contas dos responsáveis abrange a avaliação do cumprimento da obrigação de prestar contas e a certificação, mediante auditoria integrada financeira e de conformidade nas UPC relacionadas ao BGU.

Cabe destacar, ainda, que para cumprimento do § 1º do art. 5° da referida Instrução Normativa, o TCU estabeleceu, por meio do Art. 16 da Decisão Normativa n° 198/2022, as contas das UPC significativas do BGU que deverão ser certificadas pelo Tribunal de Contas da União e, juntamente com o Anexo I da Portaria nº 49/2022, divulgou a relação das UPC que terão processo formalizado para julgamento das contas dos responsáveis, no exercício de 2022, dentre elas, o Ministério da Defesa.

4. UMA PESQUISA SOBRE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NA MARINHA DO BRASIL

A IN MP/CGU nº 01/2016 define a Auditoria Interna como uma atividade independente e objetiva que visa à avaliação e o exercício de consultoria, sendo desenvolvida para acrescer valor e aprimorar as operações da entidade. Além disso, é necessário que esta procure dar suporte à organização pública a realizar seus objetivos, mediante aplicação de tratamento sistemático para avaliar e aprimorar a eficácia das ações relativas à governança, gestão de riscos e de controles internos do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2016).

Na esfera do Poder Executivo Federal, a IN MT/CGU nº 03/2017 estabelece que a atividade deverá ser executada de acordo com o Referencial Técnico apresentado, o qual evidencia princípios, orientações e requisitos para o desempenho da atividade profissional de auditoria interna governamental.

Do mesmo modo, a norma da Marinha do Brasil, SGM-601, afirma que, na estrutura do SCIMB, compete ao CCIMAR planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de Controle Interno, de acordo com a legislação em vigor (BRASIL, 2014). Os instrumentos de fiscalização do CCIMAR são as auditorias, análises de contas e os monitoramentos por intermédio dos Relatórios de Gestão e/ou Processos de Contas.

Nesse sentido, a missão do CCIMAR é: "Assessorar o Comandante da Marinha e executar as atividades de Auditoria Interna Governamental, a fim de aprimorar o controle interno, preservar e agregar valor à gestão da Marinha do Brasil".

O Manual de Orientações Técnicas (MOT) da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da Controladoria-Geral da União (CGU), publicado em 2017, menciona que a Auditoria Interna Governamental apresenta especificidades, tais como:

> "a) a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da *accountability* nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;
> b) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípuo de atender à sociedade;
> c) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público".

Para realização de suas atividades, o CCIMAR planeja, para o ano seguinte, por meio do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os objetos a serem auditados, seguindo critérios como: volume de recurso financeiro movimentado, complexidade das atividades, histórico das auditorias anteriores e período sem realização de auditoria (BRASIL, 2014).

Com a finalidade de atender ao seu propósito institucional, a SGM-601, apresenta, os tipos de auditoria que o CCIMAR realiza, elencados a seguir, dentre elas, a Auditoria de Avaliação da Gestão:

a) Auditoria de Acompanhamento;
b) Auditoria Especial;
c) Auditoria Operacional;
d) Auditoria dos Atos de Gestão de Pessoal;
e) Auditoria de Conformidade Documental; e
f) Auditoria de Avaliação da Gestão.

4.1 Auditoria de Avaliação da Gestão

De acordo com o MOT da Atividade de Auditoria Interna Governamental, os trabalhos de Auditoria de Avaliação da Gestão compõem a obtenção e a análise de evidências com a finalidade de fornecer opiniões e conclusões independentes sobre um objeto de auditoria.

A Constituição Federal de 1988 prevê que esse tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como: cumprimento das metas previstas no plano plurianual; execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; legalidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial e regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

A Auditoria de Avaliação da Gestão realizadas pelo CCIMAR nas Unidades Apresentadoras de Contas (UAC), objetiva emitir opinião sobre o exercício financeiro anterior, com vistas a certificar a regularidade das contas e da execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, bem como a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União.

De acordo com a SGM-601, a Auditoria de Avaliação da Gestão compreende:

a) exame das peças que instruem os processos de contas;
b) exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
c) verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
d) verificação do cumprimento da legislação pertinente; e
e) avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à sua economicidade, eficiência e eficácia.

4.1.1 Tipos de trabalhos de avaliação

De acordo com o Manual de Orientação Técnica, são classificados três tipos básicos de serviço de avaliação, sendo possível a utilização individual de um tipo como a combinação entre eles:

> **Financeira ou de Demonstrações Contábeis**: obtenção e a avaliação de evidências das demonstrações contábeis para emitir opinião de que a apresentação está adequada e de acordo com os princípios contábeis;
>
> **Conformidade ou Compliance**: visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria obedecem às condições, às regras e aos regulamentos aplicáveis; e
>
> **Operacional ou de Desempenho**: obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, com a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos estão sendo alcançados, melhorar o desempenho, as operações e reduzir custos.

Os procedimentos para elaboração dos processos de contas, bem como, para elaboração do relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão serão divulgados, anualmente, por meio de Decisões Normativas (DN) do TCU.

5 UMA PESQUISA SOBRE AUDITORIA FINANCEIRA

De acordo com o Manual de Auditoria Financeira, publicado em 2016, pelo Tribunal de Contas da União, o principal objetivo da Auditoria Financeira é a melhoria da prestação de contas de órgãos e entidades públicos.

Do mesmo modo, as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores de Auditoria (ISSAI) 200, esclarecem, que a finalidade de uma auditoria nas demonstrações contábeis, como trabalho de asseguração, é incrementar o grau de confiança das demonstrações para o cidadão - usuário, sendo um importante instrumento de fiscalização, na defesa da transparência e da prestação de contas, sendo parte dos processos de governança e *accountability* públicas, ao contribuir para o direcionamento, a boa utilização e o controle da aplicação dos recursos públicos.

Para que este objetivo seja alcançado, o auditor deve expressar uma opinião que forneça segurança razoável aos tomadores de decisão sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se causadas por erro ou fraude.

5.1 Auditoria Financeira integrada com Conformidade

As auditorias financeiras, alinhadas com a ISSAI 100, norma que estabelece os princípios fundamentais de Auditoria do Setor Público, também podem ser realizadas juntamente com as auditorias de conformidade, objetivando **emitir uma opinião com segurança razoável** sobre o nível em que **atos de gestão estão em conformidade com leis e regulamentos aplicáveis**, conforme menciona o Manual de Auditoria Financeira (BRASI, 2016).

Neste tipo de Auditoria, não só será verificada a confiabilidade das informações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais divulgadas nas prestações de contas, mas também a **conformidade com leis e regulamentos** ou o desempenho operacional na gestão contábil, financeira, orçamentária, patrimonial ou operacional.

Segundo o Manual de Auditoria Financeira, a **certificação de contas anuais**, tanto de governo quanto de gestão, é realizada em contas contábeis específicas **materialmente relevantes**, que **exijam avaliações de risco** e procedimentos adicionais de auditoria específicos, como por exemplo, nas contas de bens móveis, imóveis, despesas com juros e encargos, despesa previdenciária, dentre outros (BRASIL, 2016, grifo nosso).

Cabe destacar, ainda, que o Art. 11 da Decisão Normativa (DN) n° 198/2022 estabelece que para a auditoria e certificação de contas deverão ser aplicadas as regras previstas na Resolução-TCU n° 291, de 2017, na IN-TCU n° 84, de 2020, e nas normas brasileiras e internacionais de auditoria aplicáveis a trabalhos de certificação.

A referida DN determina, também, que para a auditoria das demonstrações contábeis, deverão ser adotadas as Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Técnicas de Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP), equivalentes às ISSAI da série 2000, adotadas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai). E, do mesmo modo firma que, para a realização da auditoria de conformidade dos atos de gestão deverão ser adotadas as NBASP 400 e 4000, equivalentes às ISSAI 400 e 4000 e, quando aplicável, as NBC TASP 240 e 250 (ISSAI 2240 e 2250), além do formato previsto nas NBC TASP da série 700 (ISSAI 2700) para emissão dos certificados de auditoria.

Para elucidar cada tipo de Auditoria, o Quadro 2, a seguir, evidencia os respectivos objetivos e objetos, de acordo com a ISSAI 100 e a NBC TA 200:

Quadro 2 - Objetivos e Objetos de Auditoria

Tipo de Auditoria	Objetivo (ISSAI 100,22)	Objeto (ISSAI 100,30)
Financeira	Determinar se a informação financeira é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro (normas contábeis) e o marco regulatório aplicável, livre de distorções relevantes.	A informação do objeto são as demonstrações. A posição patrimonial e financeira, o desempenho ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras preparadas pela administração.
Conformidade	Determinar se objeto, transação financeira ou informação cumprem com as normas que regem a entidade auditada, incluindo regras, leis, regulamentos, resoluções ou princípios que regem a gestão financeira responsável do setor público.	Poderá ser atividades, transações ou informações. O objeto é delimitado pelo escopo da auditoria. Em trabalhos de certificação, o foco é na informação, para que esteja em conformidade com uma estrutura estabelecida e padronizada.

Fonte: ISSAI 100, 22 e 30; NBC TA (R1).

5.1.1 Conceitos e aplicações

a) Auditoria Financeira com abordagem baseada em risco

Segundo o Manual de Orientações Técnicas da CGU, as auditorias financeiras apresentam como objeto da auditoria, um conjunto de transações, saldos e divulgações a serem verificados como objeto do trabalho de asseguração, sendo imprescindível que seja

utilizada uma abordagem que forneçam, durante a execução dos testes, segurança para concluir uma opinião.

Nesse sentido, a abordagem baseada em risco norteia os trabalhos a serem realizados para os segmentos de alto risco, tornando-o eficaz, à medida que são realizados os testes que irão identificar distorções materialmente relevantes.

b) Trabalhos de Certificação

A ISSAI 100 esclarece que, em todas as ocasiões, as auditorias financeiras são trabalhos de certificação, pois utilizam informações financeiras divulgadas pela parte responsável. Esta é quem mensura o objeto, seguindo critérios e apresenta a informação para que o auditor obtenha evidência suficiente e apropriada, a fim de expressar uma conclusão.

c) Amostragem estatística

Conforme o Manual de Auditoria Financeira do TCU, nos trabalhos de certificação de uma auditoria financeira faz-se necessária a definição de uma amostragem estatística que forneça segurança razoável para que o auditor expresse uma opinião sobre uma gama de transações e saldos testados.

Este salienta, ainda, sobre a importância de estabelecer uma amostra com elevado nível de confiança para o conjunto de elementos da entidade auditada.

d) Conta Contábil

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP descreve conta contábil como a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo.

e) Ciclo Contábil

Os ciclos contábeis são compreendidos como conjuntos de contas atinentes a uma tarefa de processamento específica, que apresentam inter-relação de saldos de contas. Também chamado de processo, o ciclo de transação abrange, quase sempre, todos os aspectos de uma transação, desde sua origem até o registro final nas demonstrações financeiras (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012).

f) Afirmações nas Demonstrações Contábeis

De acordo com a NBC TA 315, as "afirmações são declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações contábeis, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer."

Estas também são nomeadas **assertivas de auditoria** ou suposições implícitas ou explícitas sobre reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos vários elementos das demonstrações contábeis. Assim, a referida NBC afirma que, quando é analisado, por exemplo, o Balanço Patrimonial evidenciam-se afirmações relativas à situação patrimonial e financeira da entidade, tais como:

- os ativos nas demonstrações contábeis **existem, ocorreram e são válidas**;
- as transações de bens móveis **foram registradas no período apropriado**;
- os bens imóveis são demonstrados pelos **valores adequados**;
- as transações registradas **ocorreram no período que está sendo examinado**; e
- os valores **estão adequadamente apresentados e divulgados** nas demonstrações contábeis.

A NBC TA 315 evidencia que o auditor utiliza as afirmações para considerar os tipos de distorções que podem ocorrer, tais como: afirmação de existência, ocorrência, integralidade, precisão, avaliação etc. O Quadro 3, a seguir, descreve os tipos de afirmações que o auditor se utiliza:

Quadro 3 – Tipos de Afirmações

Tipos de Afirmações	Transações e eventos do período	Saldos e Contas no final do período	Apresentação e Divulgação
Existência e Ocorrência	As transações e eventos ocorreram e são da entidade.	Ativos, Passivos e elementos do Patrimônio Líquido existem.	Transações, eventos e outros assuntos divulgados de fato ocorreram e são da entidade.
Integralidade	Todas as transações e eventos que deviam foram registrados.	Ativos, passivos e elementos do Patrimônio Líquido que deviam ser registrados foram registrados.	Todas as divulgações que deveriam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas.
Direitos e Obrigações	-	A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos. Os passivos são as obrigações da entidade.	-
Exatidão, valorização e alocação	Valores e outros dados foram registrados adequadamente.	-	Informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores apropriados.
Corte	Foram registrados no período contábil correto.	-	As informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas. As divulgações são claramente expressadas.
Classificação e compreensibilidade	Foram registrados nas contas corretas.	-	-
Conformidade	Transações e eventos foram executados em conformidade com a lei. regulamento ou outro normativo.	-	-

Fonte: elaboração própria com base na ISA/NBC TA 315; ISSAI 1315.

Nas entidades do setor público, no âmbito da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, as afirmações também podem demonstrar que as transações foram executadas em conformidade com lei, regulamento ou normativo.

Nesse contexto, a auditoria e certificação de contas são consideradas quatro categorias de afirmações:

1) sobre classes de transações e eventos e divulgações relacionadas do período;

2) sobre os saldos contábeis e divulgações relacionadas do fim do período;

3) sobre outras divulgações, e

4) sobre a conformidade (das transações subjacentes).

g) Distorção nas Demonstrações Contábeis

De acordo com o Anexo I da IN n° 84, o termo "distorção" refere-se às divergências ou discrepâncias de valores apresentados nas Demonstrações Contábeis, ou seja, o termo é utilizado para referenciar saldos.

Assim, é compreendido como a diferença entre a informação contábil declarada e a requerida pelos padrões contábeis aplicáveis, no que concerne ao valor, à classificação, à apresentação ou à divulgação de um item das demonstrações contábeis, conforme esclarecido na referida IN.

h) Desvio de Conformidade

Da mesma forma, a referida IN, conceitua "desvio", quando se tem o intuito de reportar-se à conformidade ou a aplicação do controle, em outras palavras, quando há discrepância entre a condição encontrada das transações subjacentes, como por exemplo, atividades decorrentes dos atos de gestão dos responsáveis, e as normas aplicáveis à entidade.

Adicionalmente, cabe destacar que, de acordo com a referida IN, o termo abrange aspectos de legalidade, ou seja, aderência aos critérios formais, tais como, leis, regulamentos ou contratos e, em alguns casos, sob o enfoque da legitimidade, em observância aos princípios que regem a boa gestão financeira e a conduta dos gestores públicos.

i) Tipos de Opinião de Auditoria

A NBC TA 700 e a NBC TA 705 apresentam os tipos de opinião do Auditor:

- Opinião Não Modificada: Quando as Demonstrações Contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ERFA).

Nesse sentido, o Art. 20 da IN n° 84/2020 apresenta o conceito de opinião sem ressalva, quando baseado em evidências apropriadas e suficientes, o auditor conclui que as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes ou desvios de conformidade relevantes nas transações.

- Opinião Modificada: Quando, ao concluir sua opinião em relação às demonstrações contábeis, o auditor entende que é necessário emitir um relatório diferente do padrão, incluindo modificações, que poderão ser apresentadas no relatório de auditoria como: opinião com ressalva ou qualificada, opinião adversa

ou abstenção de opinião, conforme explica a NBC TA 705 e o Manual de Auditoria Financeira do TCU.

Do mesmo modo, o referido artigo da IN evidencia a denominação de opinião adversa quando se conclui que as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes e com efeitos generalizados; ou os desvios de conformidade nas transações ou atos subjacentes são relevantes e generalizados. E, classifica, ainda, a abstenção de opinião, quando não é possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e os possíveis efeitos de distorções ou desvios não detectados poderiam ser relevantes e com efeitos generalizados.

A DN n° 198/2022 determina que o certificado de auditoria deverá ser emitido no formato previsto nas NBC TASP da série 700 (ISSAI 2700), atendendo todas as orientações e requisitos previstos, publicado no sítio oficial da UPC ou UAC nos prazos previstos na IN-TCU n° 84, de 2020.

j) Documentação de Auditoria

De acordo com o Manual de Orientação Técnica (CGU, 2017), a documentação de auditoria é também denominada de papéis de trabalho e irão suportar o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores internos governamentais, das verificações realizadas e das conclusões.

Assim, conforme a respectiva Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 230, o objetivo do auditor é ter registro suficiente e adequado da fundamentação do relatório de auditoria, ratificando, por meio das evidências, que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com os padrões de auditoria e as exigências legais e regulamentares aplicáveis (NBC TA 230, 2009).

A NBC TA 300 afirma que o auditor deve documentar o processo de auditoria, conforme os itens relacionados na NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6:

1) a estratégia global de auditoria;

2) o plano de auditoria; e

3) eventuais alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria durante o trabalho de auditoria, e as razões dessas alterações (A18 - A21).

6 UMA PESQUISA SOBRE O PROCESSO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE

O Manual de Auditoria Financeira do TCU evidencia que, para a realização do Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis deverá ser observada a NBC TA 300 (ISSAI 1300; ISA 300).

Dentre os assuntos relevantes da fase de planejamento, de acordo com o Manual, o auditor deverá atentar-se aos seguintes tópicos e normas correspondentes:

Quadro 4 – Atividades do planejamento e normativos

Objetivos	Normas correspondentes
Atividades de Planejamento	NBC TA 300 (ISSAI 1300; ISA 300)
Documentação da fase de planejamento: - Estratégia Global; - Plano de Auditoria; e - Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.	NBC TA 230 (ISSAI 1230; ISA 230) NBC TA 260
Estratégia Global de Auditoria	ISSAI 100 NBC TA 300 (ISSAI 1300; ISA 300)
Plano de Auditoria	NBC TA 330 (ISSAI 1330; ISA 330) ISSAI 200 NBC TA 220 (ISSAI 1220; ISA 220) NBC TA 500 NBC TA 520 NBC TA 530
Procedimentos de avaliação de riscos	NBC TA 315 (ISSAI 1315; ISA 315)
Entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno	NBC T 16.4 (Transações no Setor Público) NBC TA 200 NBC TA 315 ISSAI 1550 NBC TA 540
Determinação da materialidade	NBC TA 320 (ISSAI 1320; ISA 320)
Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante	NBC TA 315 (ISSAI 1315; ISA 315) NBC TA 330 NBC TA 450
Respostas aos riscos de distorção relevante	NBC TA 200 (ISSAI 1200; ISA 200)
Auditoria de grupos e demonstrações financeiras consolidadas do governo	NBC TA 600 (ISSAI 1600; ISA 600) NBC TA 200 (ISSAI 1200; ISA 200) NP ISSAI 1600

Fonte: Elaboração própria baseada no Manual de Auditoria Financeira.

O referido Manual de Auditoria Financeira também apresenta: amostragem para testes de controle; amostragem para procedimentos substantivos; estrutura do controle interno – Modelo COSO; exemplos de fatores de riscos externos e internos, bem como modelo de documentação.

6.1 Estratégia Global de Auditoria (EGA)

De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU, a Estratégia Global de Auditoria (EGA) define a natureza, o alcance, a época e o direcionamento da Auditoria, subsidiando a elaboração do plano de auditoria e identificando os recursos necessários para o desenvolvimento do trabalho.

Segundo as orientações do TCU, para realização da Auditoria Financeira integrada com Conformidade é imprescindível o entendimento geral da entidade, seus objetivos, principais processos, demonstrações contábeis e respectivas variações, que o auditor consegue obter por meio dos procedimentos analíticos verticais e horizontais.

A ISSAI 200 afirma que para definir a estratégia global de auditoria é imprescindível que o auditor tenha uma visão prospectiva do trabalho, realizando reuniões entre os membros da auditoria e os responsáveis pela governança, a fim de compreender as características do trabalho, de forma a determinar o escopo ou alcance da auditoria, os tipos dos relatórios a serem emitidos e as datas a serem observadas (ISSAI 200).

Desta forma, a NBC TA 300 ratifica que, ao definir a estratégia global, o auditor deve:

a) identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;

b) definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;

c) considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho;

d) considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados para a entidade; e

e) determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho.

O Apêndice da NBC TA 300 apresenta o conteúdo, como exemplo sobre o que deve ser considerado na definição da Estratégia Global de Auditoria, como o tipo de evidência, a

materialidade, as datas chaves de entregas do trabalho de auditoria, a abordagem preliminar da auditoria, dentre outros.

Adicionalmente, importa ressaltar que a referida NBC TA afirma, ainda, que o auditor deve atualizar e alterar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria sempre que necessário no decorrer da auditoria, bem como registrar as alterações, conforme determinado pela NBC TA 300, item 12, c.

a) Definir Características do Trabalho

Conforme previsto no MAF, publicado pelo TCU, neste item da Estratégia Global de Auditoria serão analisados o modelo de estrutura da UPC, além da identificação dos critérios de auditoria, a cobertura da auditoria e o não escopo da referida auditoria. Dentre as atividades da definição das características do trabalho, o MAF apresenta:

- Identificar os responsáveis pela Governança (partes responsáveis);

- Identificar a Autoridade Supervisora;

- Identificar os usuários previstos e usuários (relatório preliminar de achados, identificação do Ministro-relator das contas no TCU, etc);

- Verificar critérios de auditoria: Estrutura de relatório financeiro aplicável (ERFA) para a elaboração das demonstrações contábeis do setor e marco regulatório aplicável às atividades, operações e transações.

- Definir não escopo da auditoria;

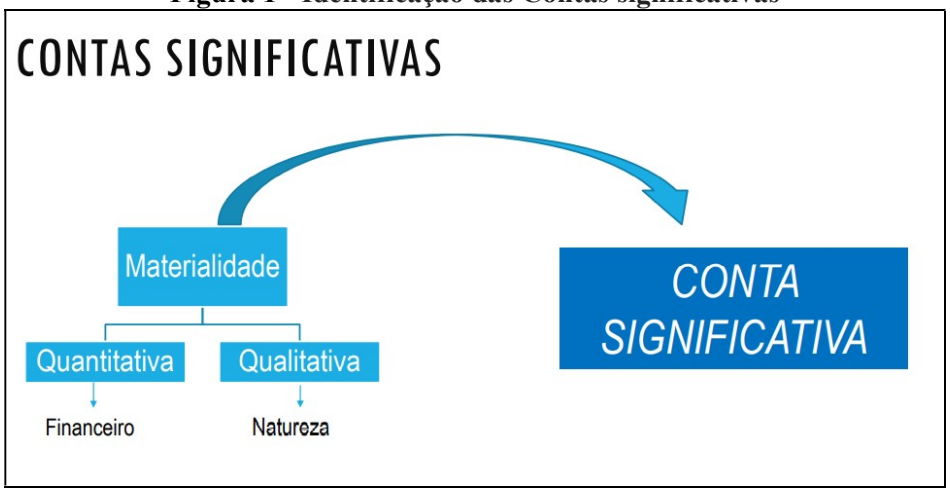
- Definir a cobertura da auditoria: As áreas, funções e atividades abrangidas pela auditoria serão determinadas de acordo com os critérios de relevância financeira e pelo risco e/ou sensibilidade pública dos processos, contas e operações.

b) Definir Materialidade

De acordo com o MOT, publicado pela CGU, a materialidade constitui o critério para selecionar os objetos de auditoria, auxiliando a definir as contas que sejam significativas, pelo critério quantitativo e qualitativo, como por exemplo, o valor alocado em determinada conta.

Além da significância, a materialidade é constatada pela magnitude de uma omissão, pelas possíveis distorções em determinada conta contábil e pela influência e impacto que a conta contábil tem sobre as decisões. A materialidade apresenta, ainda, o requisito para o auditor emitir uma opinião modificada ou não modificada (BRASIL, 2016).

Figura 1 - Identificação das Contas significativas



Fonte: Extraído do Instituto Serzedelo Corrêa, (BRASIL, 2022).

- Materialidade qualitativa: A NBC TA 320, ratificada pelo Manual de Auditoria Financeira, esclarece que serão consideradas qualitativamente relevantes as contas ou os ciclos de transações que apresentem alta sensibilidade pública e controle social. Ou, ainda, as transações que, com base na relevância pela natureza ou circunstâncias, tenham riscos cujas distorções, possam influenciar as decisões dos usuários.

A perspectiva qualitativa da materialidade considera a (NBC TA 320, 6):

Materialidade qualitativa pela relevância pela natureza – qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade ou irregularidade, distorção intencional ou manipulação de resultados ou informações; e

Materialidade qualitativa pela relevância pelas circunstâncias – devido ao contexto em que ocorrem, podem mudar a impressão dos usuários previstos e ter um efeito significativo nas suas decisões.

- Materialidade quantitativa: Segundo o MAF, orientado pela NBC TA 320, ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (materialidade global ou materialidade no planejamento), a materialidade para execução da auditoria e estabelecer o limite para acumulação de distorções, de modo a permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão (tamanho das amostras) dos procedimentos adicionais de auditoria.

A materialidade, na perspectiva quantitativa, no geral é definida mediante a aplicação de um percentual sobre determinado valor de referência que reflete razoavelmente o nível de

atividade financeira do objeto da auditoria, como o total das despesas, das receitas, do ativo, do passivo, do lucro etc.

Por conseguinte, a materialidade global (MG), a materialidade para execução da auditoria (ME) e o limite para acumulação de distorções (LAD) serão determinados considerando a relevância financeira individual da conta, classe ou ciclo de transações em relação ao valor de referência adotado da UPC.

Nesse sentido, o Art. 22 da Decisão Normativa n° 198-2022/TCU estabelece a materialidade para a Auditoria e Certificações de Contas, conforme Quadro 6 (abaixo) e resumo a seguir:

> "Art. 22. Para certificação de contas tanto nas auditorias sob responsabilidade do TCU quanto nas realizadas pelos órgãos do sistema de controle interno, deve-se observar os níveis de materialidade:
> I – até 2% do referencial que melhor reflita o nível de atividade financeira da UPC para fins de planejamento da auditoria de contas e para emissão de opiniões sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis e a conformidade das transações subjacentes;
> II – 50% do valor obtido no inciso I para determinação das áreas (saldos contábeis e classes de transações) que comporão o escopo do trabalho; e de 50% a 75% do mesmo valor para determinação da distorção tolerável, conforme maior ou menor, respectivamente, o risco de distorção avaliado das referidas áreas; e
> III – até 5% do valor obtido no inciso I para fins de determinação do limite para acumulação de distorções ou não conformidades, conforme maior ou menor, respectivamente, o risco de distorção ou não conformidade avaliado no nível das demonstrações contábeis.
> Parágrafo único. Os referenciais e os percentuais de materialidade adotados devem ser informados no certificado de auditoria" (BRASIL, 2022).

Quadro 5 - Aplicação dos percentuais para determinação da materialidade

Níveis	Demonstração	Saldo e Contas
Tipo	Materialidade Planejamento	Materialidade para Execução
Finalidade	Emitir opinião	Selecionar Contas Significativas
Quantitativa	0,5% a 2% dos Ativos ou Despesas	50% a 75% da MP
Qualitativa	Fraude, Interesse público, Riscos, deficiências de controle interno...	

Fonte: Extraído do Instituto Serzedelo Corrêa, (BRASIL, 2022).

Assim, a de acordo com a referida DN, a materialidade é definida mediante a aplicação de um percentual sobre determinado Valor de Referência (VR) que, dependendo da UPC, será o Valor de Referência será o Ativo; Passivo; Receita ou a conta que melhor reflita o nível de atividade financeira da UPC, conforme a Figura 2 a seguir.

Figura 2 - Determinação da materialidade

Fonte: Elaborado pela autora com base no Instituto Serzedelo Corrêa, (BRASIL, 2022).

c) Elencar os Fatores significativos por área/tema

As contas contábeis e classes de transações são consideradas significativas, de acordo com o MAF, pela relevância financeira e pela relevância qualitativa. Desta forma, é compreendido pelo MAF:

- Relevância Financeira:

a) o saldo da conta for maior ou igual ao valor da Materialidade de Execução (ME);
b) compuserem ciclos contábeis, cujo somatório for maior ou igual ao valor da ME; e
c) o histórico dos saldos de exercícios for maior ou igual ao valor da ME.

- Relevância Qualitativa: Definida pelo MAF, pela relevância da natureza, circunstância ou sensibilidade pública, quando o saldo da conta for inferior ao valor da ME, ou seja, considera-se relevante, qualitativamente, pelos fatores:

a) natureza;
b) Risco de Distorção Relevante (RDR); e
c)sensibilidade pública.

d) Definir Abordagem de Auditoria

Nesta seção da EGA será analisada, de acordo com o MAF, a alocação da materialidade para a execução às contas significativas e uma análise de trabalhos anteriores do TCU e da CGU, para que seja verificada a presença de distorções nos saldos ou indícios de fragilidade nos controles internos da UPC relacionados à conformidade e à elaboração das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, será definida superficialmente, segundo o MAF, a ênfase dos testes para os ciclos de transações, sendo necessárias, para a decisão da abordagem de auditoria, atividades como:

- avaliar o nível planejado de risco de procedimentos de revisão analítica em grau elevado;
- avaliar o nível planejado de risco de controle em grau elevado;
- obter entendimento do controle interno em grau mínimo - Modelo COSO; e
- realizar pouco ou nenhum teste de controle.

e) Definir Datas-chaves e comunicações

De acordo com o MAF, nesta seção da EGA serão definidas as datas-chave e comunicações com partes interessadas, tais como: data de emissão da portaria de fiscalização; datas do relatório preliminar; datas das opiniões e do relatório final; o cronograma detalhado; bem como reuniões com os responsáveis pela administração e reuniões com unidades interessadas do TCU e da CGU.

Além dos tópicos apresentados, o MAF demonstra que a EGA deverá apresentar a relação da necessidade de recursos humanos, com o trabalho de especialistas e auditores, além de evidencias a relação dos colaboradores envolvidos na discussão do EGA e os registros de alterações na Estratégia Global de Auditoria.

Diante do exposto, o MAF demonstra que, com a Estratégia Global de Auditoria, a equipe de trabalho irá obter como produto desta etapa do processo de planejamento, ainda que preliminarmente, uma análise da avaliação de riscos para definição do objeto de auditoria, dos controles internos das atividades de auditoria, bem como das demonstrações contábeis significativas da UPC.

6.2 Plano de Auditoria

De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU, a estratégia global de auditoria é imprescindível para o planejamento, da mesma forma que o plano de auditoria é para a fase de execução.

O plano, segundo o MAF, mais detalhado que a EGA, contempla elementos imprescindíveis para o auditor, visto que tem como objetivo subsidiar a equipe de trabalho na fase de execução, responsabilizando-a e promovendo assistência aos responsáveis pela direção e supervisão do trabalho de auditoria no cumprimento de suas responsabilidades de

revisão em conformidade com NBC TA 220, que trata do Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Financeiras.

O referido Manual de Auditoria evidencia ainda que o plano de auditoria **deve** considerar, ainda, a necessidade de atingir os objetivos da auditoria utilizando os recursos de forma eficiente, incluindo:

- natureza (o que fazer e como fazer),
- época (quando fazer) e;
- a extensão (o quanto fazer).

Nesse sentido, o MAF apresenta que deverá ser descrito no Plano de Auditoria a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados, procedimentos de avaliação do risco (NBC TA 315), procedimentos adicionais de auditoria no nível das afirmações, na forma de testes de controle e testes substantivos (NBC TA 330), além do tamanho da amostra, compondo o plano de auditoria a ser executado pelos auditores.

a) Analisar as contas e classes de transações significativas

Conforme estabelecido no MAF, as contas e classes serão agrupadas, de acordo com sua área.

b) Aplicar os tipos de afirmações sobre as classes, saldos, divulgações e conformidades

Conforme estabelecido no MAF, os tipos de afirmações apresentados na alínea f do tópico 5.1.1 supramencionado serão aplicados sobre:

- sobre as classes de transações, eventos e divulgações do período;
- os saldos contábeis e divulgações do final do período;
- outras apresentações e divulgações; e
- a conformidade (das transações subjacentes).

c) Definir Abordagem de Auditoria

De acordo com o MAF, nesta etapa, serão avaliados os Riscos no nível das afirmações. Para isto, faz-se necessário compreender cada tipo de risco que o Manual de Auditoria Financeira conceitua, conforme a seguir:

- **Risco de Auditoria (RA)**

De acordo com a NBC TA 320, o Risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria **inadequada** quando as demonstrações contábeis apresentam

distorções relevantes, sendo este risco derivado da combinação entre os riscos de distorção relevante e de detecção (NBC TA 200, item 13(c)).

Um risco de auditoria acontece quando, por exemplo, o auditor emite uma opinião inadequada, afirmando que as demonstrações contábeis estão livres de distorção, quando na verdade apresentam distorções relevantes e deveriam emitir opinião modificada.

- **Risco Inerente (RI)**

O Risco Inerente ou Intrínseco (RI) é compreendido pela suscetibilidade de uma ou mais afirmações da administração, a respeito das Demonstrações Contábeis, por meio de transações, saldos contábeis ou divulgações **conterem distorções relevantes**, individualmente ou em conjunto com outras distorções, pressupondo que não haja controles relacionados (ISA/NBC TA 200).

- **Risco de Controle (RC)**

Este é compreendido pelo risco de que os controles e as ações da entidade para mitigar o risco inerente falhem. É a possibilidade de que os controles internos adotados pela entidade não sejam eficazes para prevenir, detectar e corrigir tempestivamente as distorções nas afirmações que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, possam ser relevantes (ISA/NBC TA 200).

Em outras palavras, é uma função da eficácia do desenho, da implementação e da manutenção do controle interno da entidade, para tratar riscos que ameacem o cumprimento de objetivos relacionados às demonstrações contábeis, pois a distorção poderá ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e poderá ser relevante (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Adicionalmente, o Manual de Auditoria Financeira evidencia que a determinação do risco de controle, que pode ser compreendida por meio da fórmula: $RC = 1 – C$.

O MAF esclarece que, entende-se por “C” o nível de confiança que o auditor poderá ter no controle, com base na avaliação do controle interno da entidade, bem como da sua implementação e, ainda, considera-se “1” o percentual de 100% de probabilidade de que o controle falhe.

- **Risco de Detecção**

A NBC TA 200 explica que o Risco de Detecção, é o risco de que os procedimentos do auditor planejados para reduzir o Risco de Auditoria (RA) a um nível baixo não detectem um erro, falha ou distorção que, individualmente ou em conjunto com outros erros ou falhas

podem ser relevantes, atuando com uma função de eficácia nos procedimentos de auditoria de sua aplicação (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

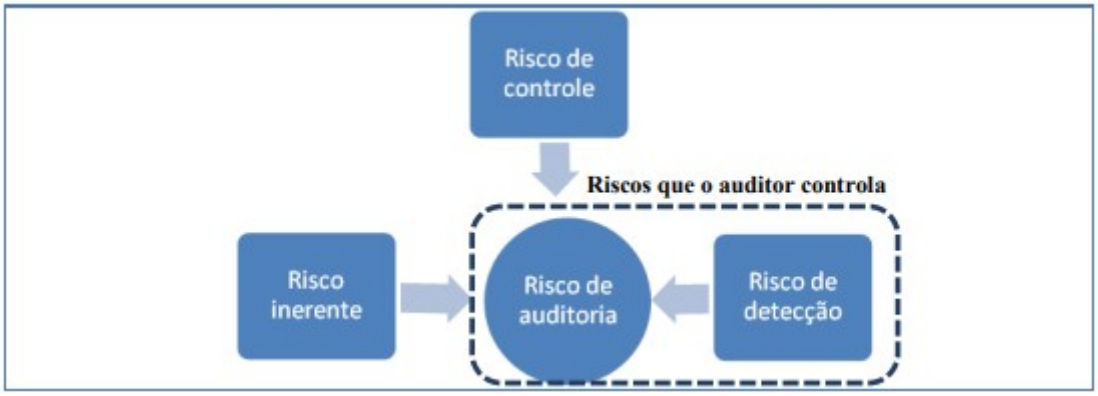
- **Risco de Distorção Relevante (RDR)**

Resumidamente, o auditor irá determinar o risco de distorção relevante, avaliando o risco inerente e o risco de controle e, a partir disto, planejar procedimentos adicionais de auditoria no escopo requerido pelo risco de detecção calculado, até que o risco de auditoria não se encontre no nível aceitável.

De acordo com o Manual de Orientações Técnicas, o auditor usa o risco de distorção relevante avaliado para determinar o nível aceitável de risco de detecção para uma determinada afirmação nas demonstrações contábeis. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o nível de risco de detecção, de modo a reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo (CGU, 2017).

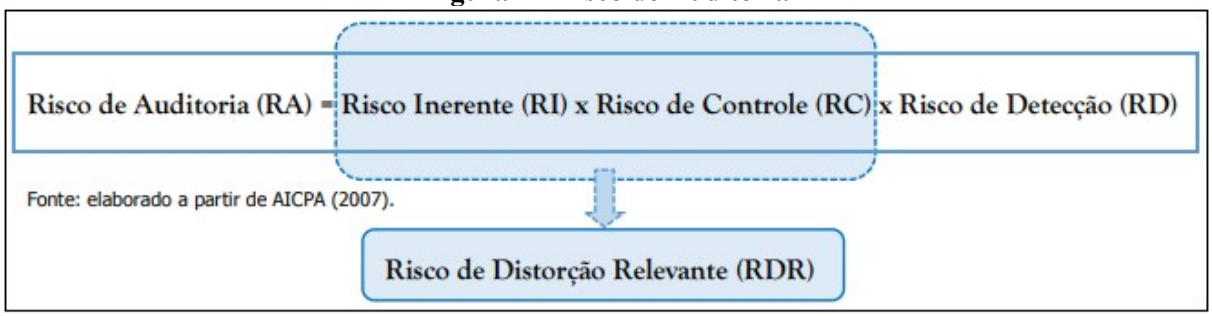
Adicionalmente, o MAF demonstra a inter-relação entre o Risco de Auditoria (RA) e os Riscos Inerente (RI), de Controle (RC) e de Detecção (RD) por meio da fórmula, apresentada pelo AICPA: RD = RA / (RI x RC), e evidenciadas nas Figuras 3 e 4 a seguir:

Figura 3 – Relação entre Risco de Auditoria e os Riscos Inerente, de Controle e de Detecção



Fonte: Manual de Orientação Técnica – CGU, 2017.

Figura 4 - Risco de Auditoria



Fonte: Manual de Auditoria Financeira, 2016.

d) Definir Procedimentos Adicionais de Auditoria

O MAF estabelece que o referido plano de auditoria poderá detalhar, por exemplo, as transações que apresentam maior risco de distorções relevantes, além das técnicas de auditoria que se pretende utilizar para obter evidência suficiente e apropriada para emissão da opinião do auditor.

e) Definir amostragem da auditoria

De acordo com o MAF e as técnicas de amostragem aplicadas à auditoria, a materialidade para a execução alocada à conta ou do ciclo contábil, tem efeito na extensão dos testes substantivos.

Nesse sentido, o Manual apresenta que o Plano de Amostragem deverá conter os objetivos dos testes de auditorias; a população; o método de amostragem; o tamanho da amostra (intervalo da amostragem) e a seleção da amostra.

Assim, o MAF afirma que para estabelecer a distorção tolerável (DT) o auditor deve considerar o risco de distorção relevante da conta, do grupo de contas ou do ciclo contábil, compreendendo que, quanto maior o RDR, menor deve ser a DT e vice-versa.

f) Definir tipos de evidências

Para definição do tipo de evidências, deve-se ter como norte, a NBC TA 500, publicada em 2009, que trata de evidência de auditoria.

Adicionalmente, o MAF, para se obter evidência deve-se considerar as questões para a avaliação da suficiência e adequação da evidência, tais como as apresentadas pela IFAC no Quadro 6:

Quadro 6 - Avaliação da suficiência e adequação da evidência

Materialidade das distorções	Qual a importância de uma distorção em uma afirmação tratada, e qual a probabilidade de ela ter efeito relevante (individualmente ou em conjunto com outras possíveis distorções) sobre as demonstrações financeiras?
Respostas da administração	Como é a receptividade da administração às constatações de auditoria, e qual a eficácia do controle interno no tratamento dos fatores de risco?
Experiência anterior	Qual foi a experiência anterior com execução de procedimentos semelhantes, e foi identificada alguma distorção?
Resultados de procedimentos de auditoria executados	Os resultados de procedimentos de auditoria executados suportam os objetivos específicos de auditoria e há alguma indicação de fraude ou erro?
Qualidade das informações	A fonte e a confiabilidade das informações disponíveis são apropriadas para suportar as conclusões de auditoria?
Capacidade de persuasão	Quão persuasiva (convincente) é a evidência de auditoria?
Entendimento da entidade	A evidência obtida suporta ou contradiz os resultados dos procedimentos de avaliação de riscos (que foram executados para obter entendimento da entidade e seu ambiente, incluindo controle interno)?

Fonte: Manual de Auditoria Financeira e IFAC, 2010.

g) Elaborar Programa de Auditoria

Para o MAF, o programa de auditoria deverá prever que o auditor irá reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a serem realizados, na medida em que os controles apresentam com baixo nível de confiança.

Diante do exposto, o MAF demonstra que, com o Plano de Auditoria, a equipe de trabalho irá obter uma análise para direcionamento da execução da auditoria com a avaliação dos riscos para a definição do escopo de auditoria, entendimento dos stakeholders e das partes relacionadas, o plano de amostragem, a avaliação dos riscos no nível de afirmações, além do programa de auditoria (matriz de planejamento) da Auditoria Financeira integrada com Conformidade.

6.3 A relação da Estratégia Global de Auditoria com o Plano de Auditoria

Assim como as Normas Brasileiras de Contabilidade apresentam, o Manual de Auditoria Financeira demonstra que a Estratégia Global de Auditoria e o Plano são documentos de Auditoria que estão relacionados, não sendo obrigatoriamente processos subsequentes ou individuais.

O MAF alerta que, apesar da EGA ser concluída antecipadamente à elaboração do plano de auditoria, essa poderá ser alterada durante a elaboração do referido plano e,

mudanças em um poderão resultar em mudanças no outro, principalmente por ocasião dos procedimentos de avaliação de riscos, de infortúnios, de modificação nas condições ou de informação que difere significativamente da informação disponível no momento da elaboração da EGA.

O MAF afirma que o propósito comum da EGA e do plano é a busca da eficiência, relacionada ao processo e à execução da auditoria, além da eficácia relacionada às conclusões, permitindo que se obtenha evidência apropriada e suficiente para a emissão de opinião.

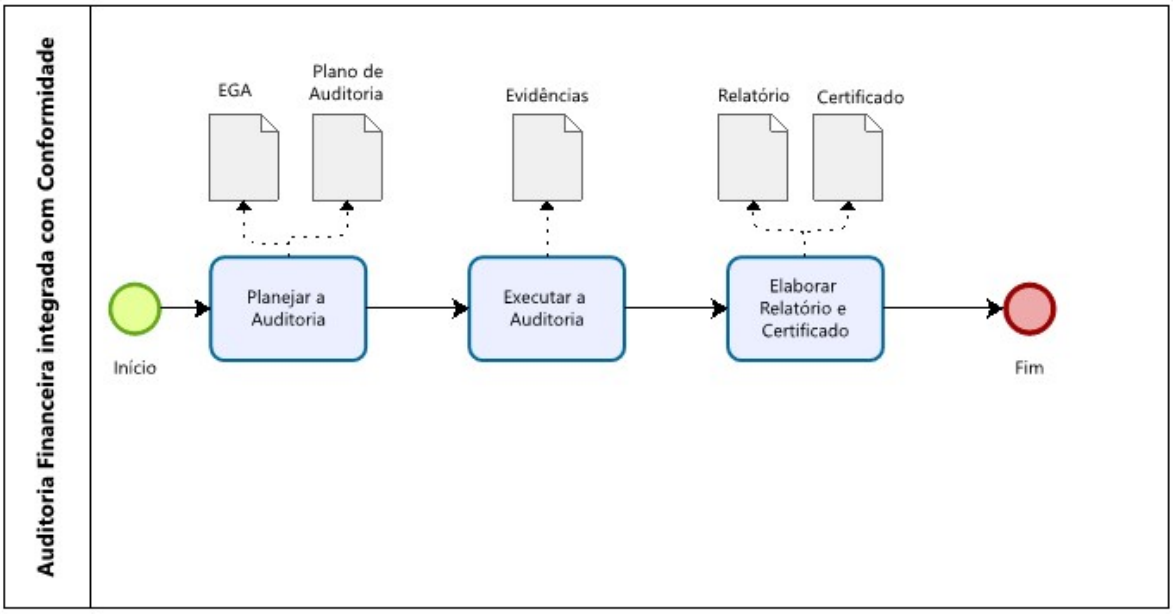
O MAF corrobora, ainda, que a elaboração da EGA tem seu enfoque na eficácia, determinando o trajeto e os meios adequados para o alcance dos objetivos da auditoria, enquanto o plano deverá ser desenvolvido com enfoque na eficiência do processo, apresentando a direção adequada da auditoria para obter conclusão com a irrefutável segurança sobre os objetivos.

7 PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE

A presente seção se divide em duas partes: A primeira visa compreender o passo inicial para a realização de uma Auditoria Financeira, tendo como objetivo o processo de planejamento desta. Em seguida, na segunda parte, o foco é demonstrar o processo de elaboração da Estratégia Global de Auditoria e do Plano de Auditoria, que irão subsidiar os órgãos para que estejam preparados para a realização deste trabalho de auditoria.

A seguir, é possível observar a visão geral do processo de Auditoria Financeira integrada com Conformidade, na Figura 5, a seguir:

Figura 5 - Processo da Auditoria Financeira integrada com Conformidade

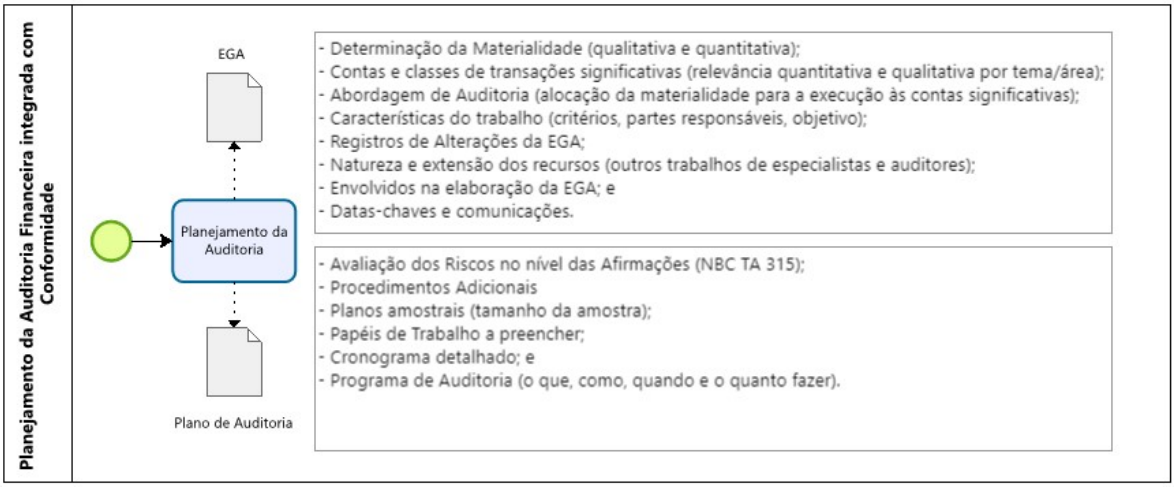


Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

7.1 O processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade

Para realizar o planejamento desta auditoria é necessário observar a demonstração do mapeamento das atividades para o processo de elaboração da Estratégia Global de Auditoria e do Plano de Auditoria, conforme os conceitos e objetivos estudados no capítulo 6.

Figura 6 - Planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade

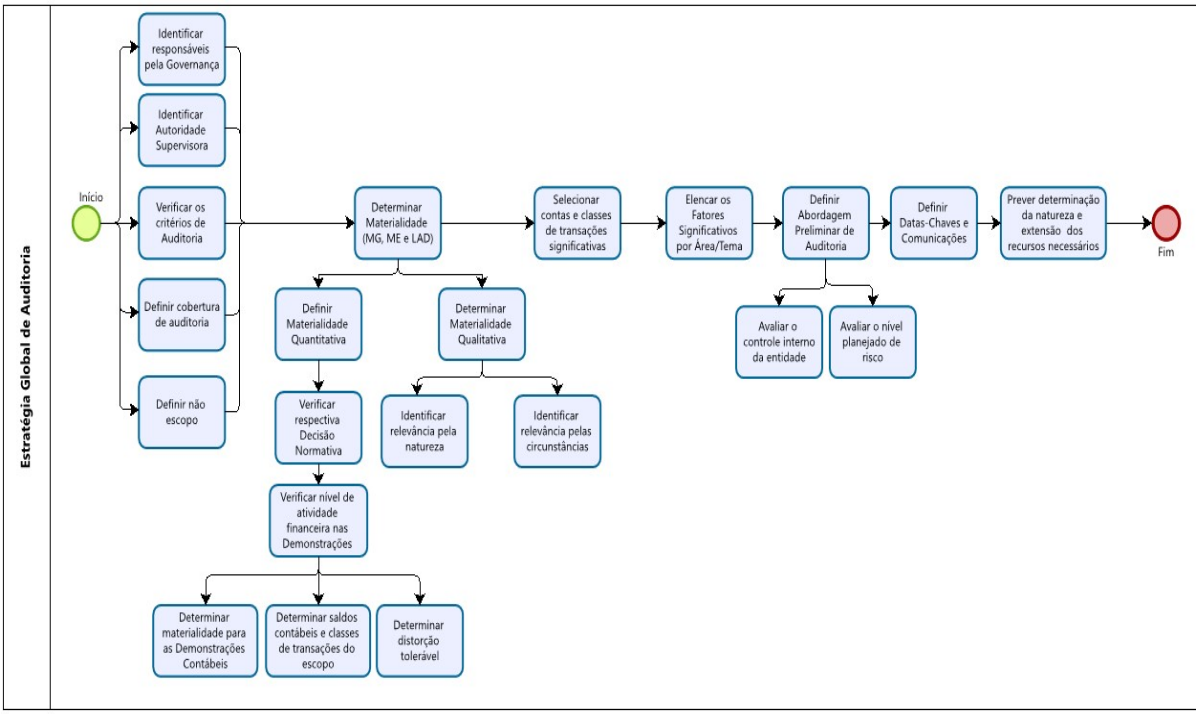


Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

a) Elaboração da Estratégia Global de Auditoria

Para elaborar a Estratégia Global de Auditoria, deve-se observar as seguintes atividades, conforme Figura 7 a seguir:

Figura 7 - Elaboração da Estratégia Global de Auditoria

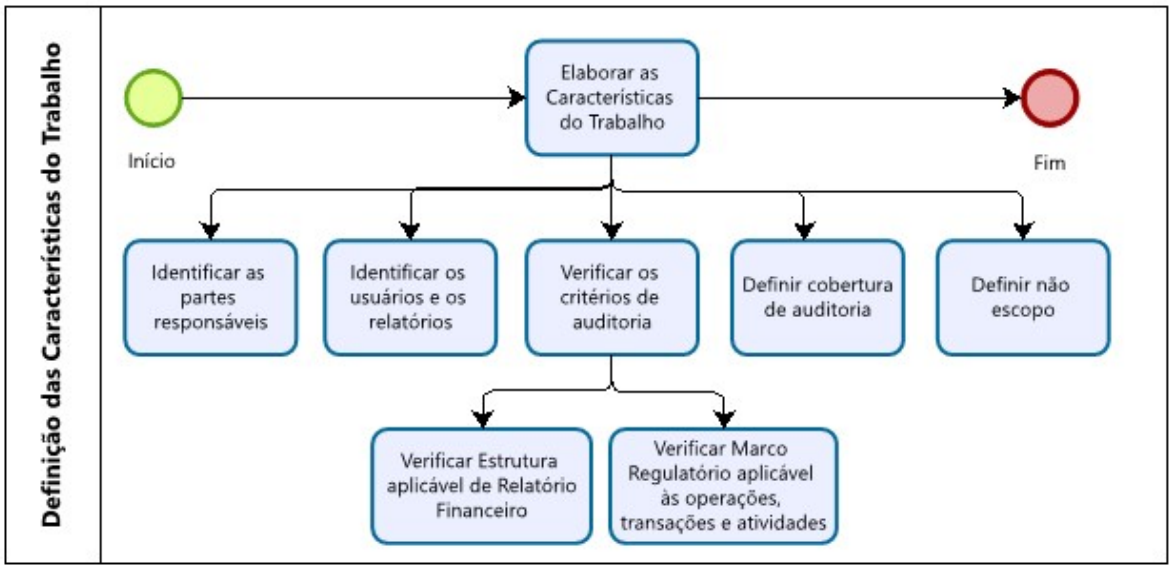


Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

- **Definir Características do Trabalho**

Observou-se que para definir as características do trabalho deverão ser exploradas atividades como apresentadas na Figura 8:

Figura 8 - Características do Trabalho

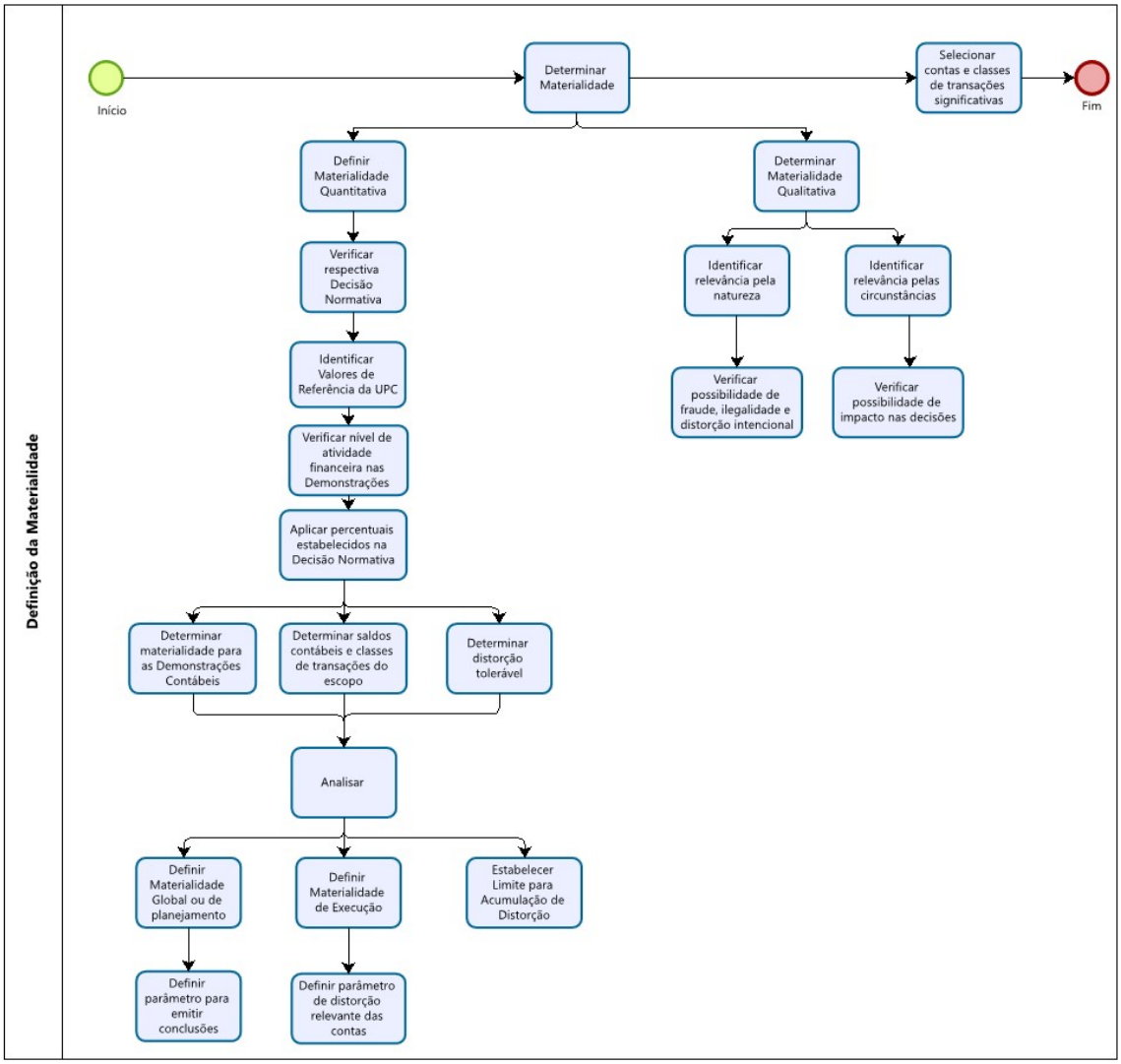


Fonte: Elaborado, através pela autora do software Bizagi Modeler.

- **Determinar a Materialidade**

Constatou-se que para determinar a materialidade qualitativa e quantitativa deverão ser observadas atividades para identificação das contas significativas, tais como elencadas na Figura 9 a seguir:

Figura 9 – Determinação da Materialidade Qualitativa e Quantitativa

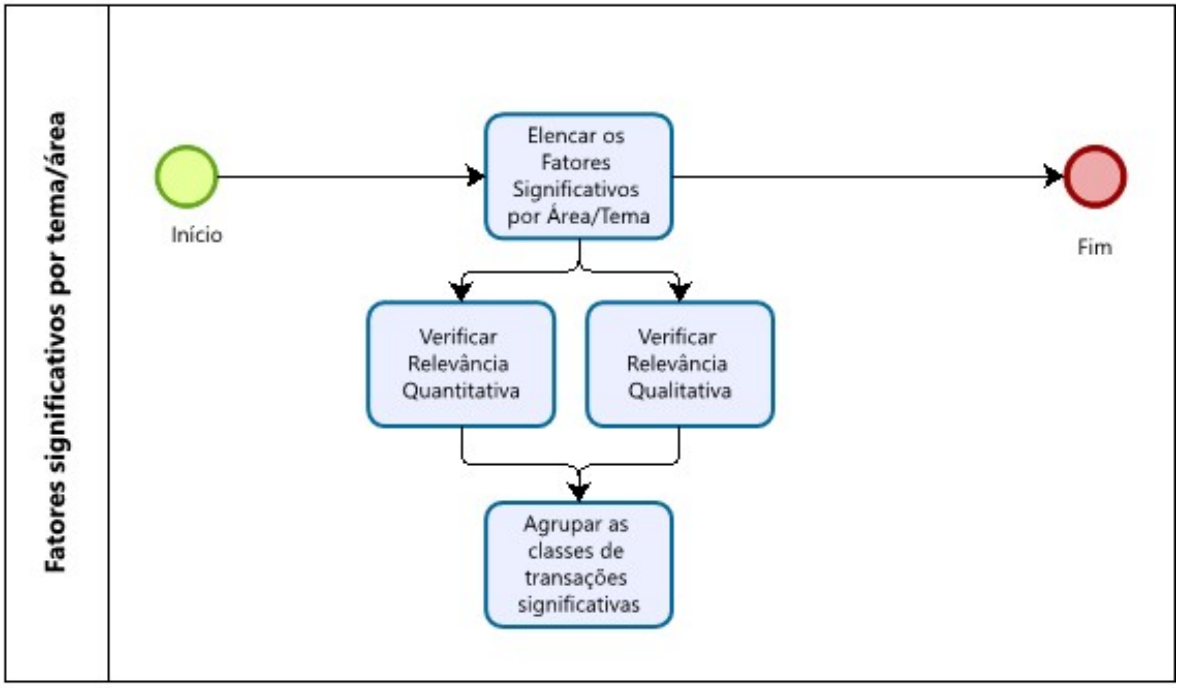


Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

- **Elencar os Fatores significativos por área/tema**

Observou-se que para identificação das contas significativas, deve-se elencar os fatores significativos por área/tema e agrupar as classes de transações, conforme Figura 10, a seguir:

Figura 10 – Fatores Significativos por área/tema

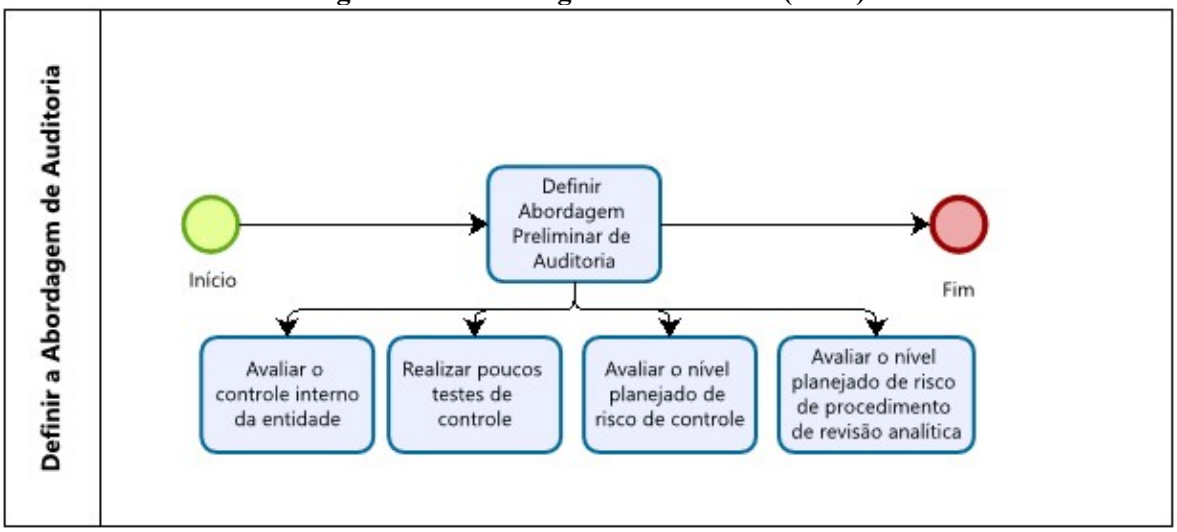


Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

- **Definir a Abordagem de Auditoria**

Constatou-se que para definir a abordagem de auditoria, preliminarmente, deve-se observar atividades, conforme Figura 11, a seguir:

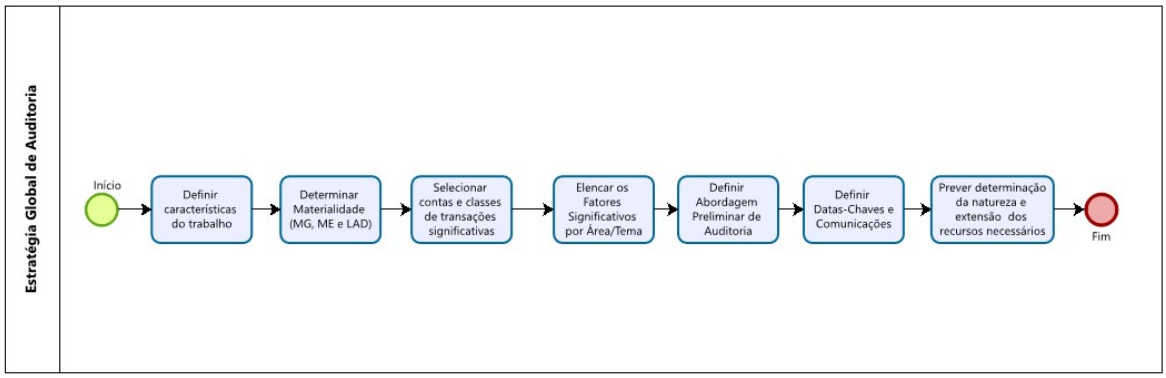
Figura 11 – Abordagem de Auditoria (EGA)



Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

Constatou-se que as atividades descritas irão impactar nas atividades subsequentes, para prever, preliminarmente, as datas-chaves e os recursos necessários, conforme Figura 12, a seguir:

Figura 12 - Resumo do processo de elaboração da Estratégia Global de Auditoria



Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

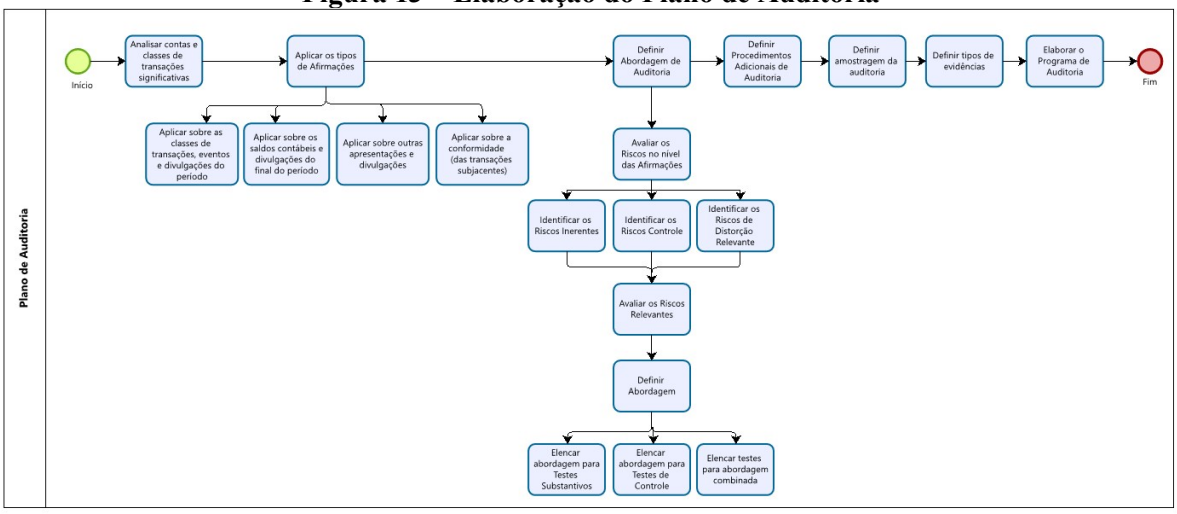
Desta forma, a Estratégia Global de Auditoria irá subsidiar a equipe de trabalho, ainda que preliminarmente, com os seguintes produtos desta etapa do processo de planejamento, dentre outros:

- definição das características de trabalho;
- definição das contas, classes e transações significativas da UPC;
- avaliação de riscos para definição do objeto de auditoria; e
- avaliação dos controles internos da entidade para as atividades de auditoria.

b) Elaboração do Plano de Auditoria

Para elaborar o Plano de Auditoria, deve-se observar as seguintes atividades, conforme Figura 13, a seguir:

Figura 13 – Elaboração do Plano de Auditoria



Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

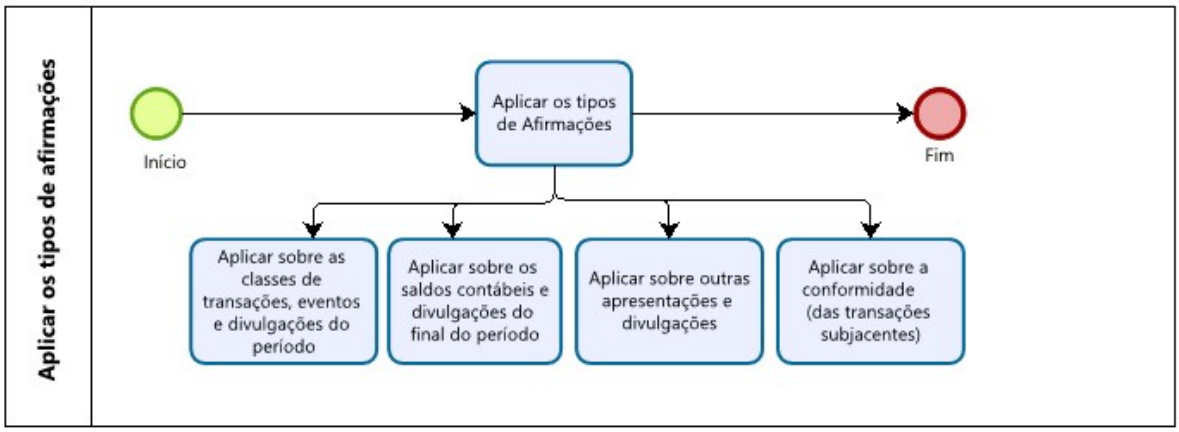
Observou-se que a Estratégia Global de Auditoria e o Plano de Auditoria não são documentos isolados e sequenciais e, durante a elaboração do plano de auditoria,

principalmente ao analisar os procedimentos de avaliação de riscos, a EGA poderá sofrer alterações significativas relativas às informações disponíveis quando definida inicialmente e estas serão registradas.

- **Aplicar os tipos de afirmações sobre as classes, saldos, divulgações e conformidades**

Constatou-se que para aplicar os tipos de afirmações apresentadas no tópico 5.1.1 deverão ser observadas atividades, tais como elencadas na Figura 14, abaixo:

Figura 14 – Aplicação das Afirmações

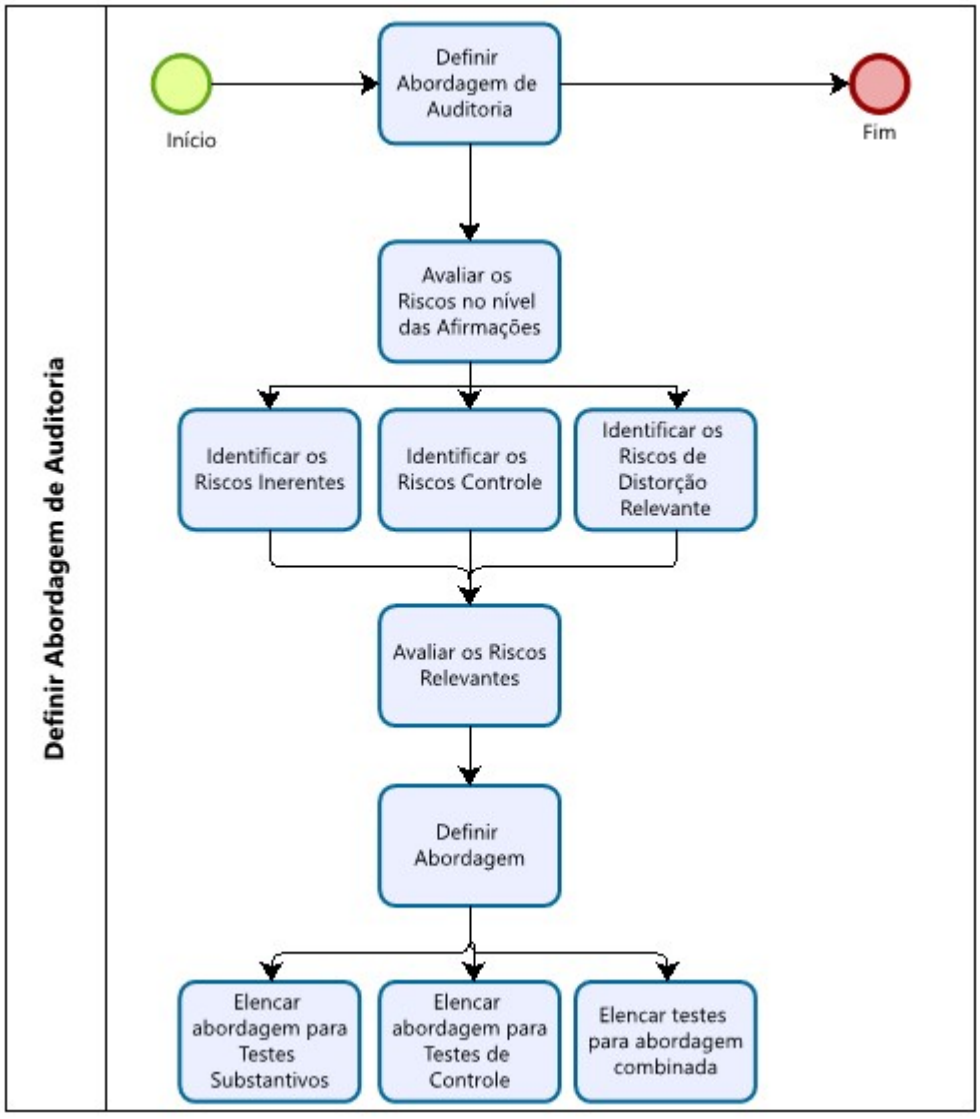


Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

- **Definir Abordagem de Auditoria**

Observou-se que para revisão e definição da abordagem de auditoria, deve-se avaliar os riscos no nível das contas contábeis, conforme as atividades descritas na Figura 15, a seguir:

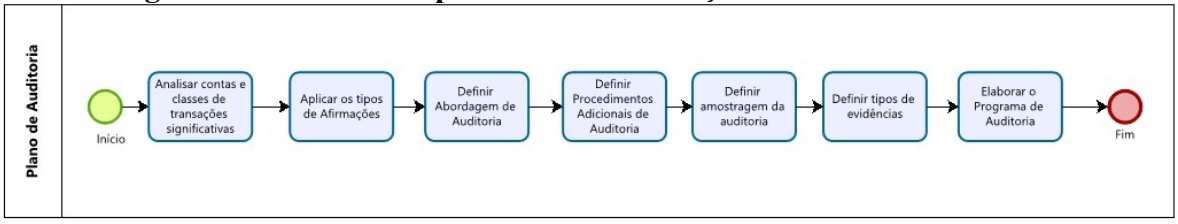
Figura 15 - Abordagem de Auditoria (PA)



Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

Constatou-se que estas atividades irão impactar nas atividades subsequentes, para definição dos procedimentos Adicionais de Auditoria, definição amostragem, dos tipos de evidências e na elaboração do Programa de Auditoria, conforme Figura 16 a seguir:

Figura 16 - Resumo do processo de elaboração do Plano de Auditoria



Fonte: Elaborado pela autora, através do software Bizagi Modeler.

Assim, constatou-se que o Plano de Auditoria permitirá que a equipe de trabalho obtenha direcionamento na execução da auditoria com os seguintes produtos desta etapa do processo de planejamento, dentre outros:

- Avaliação de riscos para a definição do escopo de auditoria;
- Avaliação de riscos no nível de Afirmações;
- Plano de Amostragem;
- Termos do Trabalho de Auditoria;
- Matriz de stakeholders e partes interessadas;
- Cronograma das atividades de auditoria; e
- Matriz de Planejamento (programa de trabalho) da Auditoria Financeira integrada com Conformidade.

8 CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

8.1 Conclusão

A presente pesquisa atendeu ao seu objetivo geral que foi descrever o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, na perspectiva do Tribunal de Contas da União, a fim de contribuir para a Marinha do Brasil e outros órgãos servindo de base para futuras auditorias financeiras. Do mesmo modo, foram cumpridos os seguintes objetivos específicos: (1) identificar o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade na perspectiva do Tribunal de Contas da União; (2) mapear o processo de Elaboração da Estratégia Global de Auditoria; e (3) demonstrar o processo de Elaboração do Plano de Auditoria para a Auditoria Financeira integrada com Conformidade.

Para alcançar tais objetivos, foram realizadas pesquisas bibliográfica e documental. Em seguida, procedeu-se a análise qualitativa das informações constantes na literatura. Foram, ainda, apresentados os conceitos, objetivos e aplicações da Auditoria Financeira integrada com Conformidade, do Controle Interno e da *Accountability*, no intuito de desdobrá-los em partes constitutivas e analisar suas interações, buscando a compreensão dos significados dos eventos.

Como resultado, observou-se que a identificação das atividades e dos conceitos de Auditoria Financeira integrada com Conformidade, bem como os mapeamentos da fase de planejamento da referida Auditoria quando, implementados, poderiam atender às demandas do Controle Externo. Desta forma, descreveu-se o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade.

A análise dos resultados demonstra ainda que, os conceitos da Auditoria Financeira consagrados na literatura apresentam notável importância para o processo da auditoria supramencionada. Observou-se que este processo beneficia os componentes do Controle Interno, quando analisados os riscos no nível das afirmações contábeis e contribuem para prevenções de erros junto ao TCU.

Após esta análise, concluiu-se que a compreensão do processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade irá contribuir para os trabalhos da UAIG para futuras Prestações de Contas Anuais, caso a Marinha do Brasil seja selecionada na relação das UPC que terão seu processo de prestação de contas formalizado para julgamento.

Diante do exposto, infere-se que a consolidação do conhecimento acerca do processo de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade contribuiria sobremaneira para os elementos de governança e *accountability* públicas, sendo um mecanismo de fiscalização para o exame da fidedignidade das demonstrações contábeis publicadas, bem como da conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, contribuindo para a defesa dos princípios de transparência e prestação de contas.

Permitindo, desta forma, que a Administração preste o melhor serviço à sociedade, no cumprimento do dever de exercer a fiscalização contábil e patrimonial da União, quanto à legalidade, legitimidade e a observância aos princípios basilares da Constituição.

Concluo que a questão hipotética, indicada na introdução do Capítulo 1 “O Problema”, ou seja: "Como descrever o processo de planejamento da Auditoria Financeira integrada com Conformidade?", foi devidamente comentada no decorrer do presente projeto de Monografia.

8.2 Sugestões

Sugere-se que as Unidades de Auditoria Interna Governamental, avaliem a possibilidade de realizar um Plano Piloto para o desenvolvimento de uma Auditoria Financeira integrada com Conformidade, a fim de capacitar seus auditores, para que estes contribuam com o trabalho de asseguração.

Somado a isto, com o intuito de disseminar o assunto em tela, sugere-se que o tema seja apresentado para estudo dos alunos do MBA de Contabilidade e Auditoria, bem como para os Oficiais dos Cursos de carreira da área da Intendência da MB.

No que tange às pesquisas futuras, sugere-se a continuidade e a ampliação do estudo para a consolidação do processo de Auditoria Financeira integrada com Conformidade, visto que esta contribuiria para o fortalecimento das UAIG.

Fica aqui a sugestão de que o assunto pesquisado e comentado no presente projeto de Monografia, não se esgota em si mesmo, podendo ser abordado e novos projetos de Mestrado e Doutorado.

8.3 Recomendações

Portanto, recomenda-se que esta pesquisa seja divulgada na organização responsável pela Auditoria Interna na MB, o CCIMAR, a fim de fomentar a necessidade de capacitação dos auditores nas Normas Brasileiras de Contabilidade, além de aprofundar os conceitos de

Contabilidade, para a realização de análises horizontais e verticais. Cabe ressaltar que o conhecimento das Normas Internacionais de Auditoria Financeira irá subsidiar os trabalhos de asseguração, promover melhor assessoramento, principalmente na identificação dos riscos, determinação da materialidade, realização dos testes e coleta das evidências.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Autores pesquisados

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ARAÚJO, Aneide Oliveira; OLIVEIRA, Marcelle Colares. **Tipos de pesquisa**. São Paulo:[*S. n.*], 1997.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR ISSO 31000**: gestão de riscos, princípios e diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT, 2009.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-601:** normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas na Marinha. Brasília, DF, 2014.

BRASIL. Ministério de Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Manual de orientações técnicas da Controladoria-Geral da União**. Brasília: CGU, 2017. 149 p.

BRASIL. Tribunal de Contas União. Portaria SEGECEX nº 23, de 17 de novembro de 2016. Aprova o Manual de Auditoria Financeira. **Boletim do Tribunal de Contas da União,** Brasília, ano 49, n. 49, nov. 2016. 231 p.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada: sumário executivo. 2007. [*S. l.*]: PriceWaterhouseCoopers, 2007.141 p.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GRAMLING, A. A.; RITTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K. M. **Auditoria**. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 768 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2003.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2005.

Sites consultados

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). Statements on Auditing Standards (SASs) No. 104–11 Risk Assessment Standards. Overview of the Standards, 2007. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1109&context=aicpa_sas. Acesso em: 05 jun. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 fev. 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Instrução normativa conjunta n° 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, p. 14, 11 maio 2016. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Instrução normativa nº 84, de 22 de abril de 2020. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. **Diário Oficial da União:** seção 1, p. 98. Disponível em: https://www.ufmg.br/proplan/wp-content/uploads/IN-TCU-84-2020-REVOGA-IN-63-2010.pdf. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, P. 9449 a 9456, 17 jul. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Defesa. Marinha do Brasil. Portaria MB/MD nº 18, de 18 de maio de 2021. Aprova as Normas do Sistema de Controle Interno da Marinha. **Diário Oficial da União:** seção 1, p. 20. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/diarios/1127506557/dou-secao-1-20-05-2021-pg-20. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução normativa conjunta MT/CGU nº 03/2017, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, p. 50, 12 jun. 2017.Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Resolução TCU nº 291, de 29 de novembro de 2017. Estabelece normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, p. 4-70, 05 dez. 2017. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/734164/do1-2017-12-05-resolucao-n-291-de-29-de-novembro-de-2017-734160. Acesso em: 07 jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 3.608/2014**. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tcu/686496419. Acesso em: 10 jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Fiscalização e Controle. **ISSAI em Português**. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/. Acesso em: 10 jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Prestação de contas:** normas. 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/prestacao-de-contas/. Acesso em: 10 jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relação atualizada de UPC**. 2022. Disponível em: encurtador.com.br/motwV. Acesso em: 10 jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas União. Resolução TCU nº 291, de 29 de novembro de 2017. Estabelece normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal. **Boletim do Tribunal de Contas da União,** Brasília, ano 36, n. 34, dez. 2017. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A16023355901602745FC6B68CA&inline=1. Acesso em: 10 jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016. 276 p. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/68/93/AA/31/5EB3C710D79E7EB7F18818A8/Manual_auditoria_financeira.pdf. Acesso em: 10 jul. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise risk management:** integrating with strategy and performance: executive summary. Jun. 2017. Disponível em: https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf. Acesso em: 10 jul. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal control:** integrated framework: executive summary. May 2013. Disponível em: https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf. Acesso em: 10 jul. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC T 16.1: conceituação, objeto e campo de aplicação . *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade:** contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, 2008. Disponível em: http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/NBCT-16_1-a-16_11_Setor_Público.pdf. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC T 16.4: transações no setor público. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade:** contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, 2008. Disponível em: http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/NBCT-16_1-a-16_11_Setor_Público.pdf. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 200 (R1): objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em:

https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 230 (R1): documentação de auditoria. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 240 (R1): responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 250: consideração de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 260 (R2): comunicação com os responsáveis pela governança. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 315 (R2): identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 320 (R1): materialidade no planejamento e na execução de auditoria. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 330 (R1): resposta do auditor aos riscos avaliados. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 450 (R1): avaliação das distorções identificadas durante a auditoria. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 500 (R1): evidência de auditoria. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de**

Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 520: procedimentos analíticos. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 530: amostragem em auditoria. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 550: partes relacionadas: resolução. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 600 (R1): considerações especiais: auditorias de demonstrações contábeis de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 700: formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 705: modificações na opinião do auditor independente. *In:* CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Brasília, 2009. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/. Acesso em: 10 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade:** contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, 2008. Disponível em: http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/NBCT-16_1-a-16_11_Setor_Público.pdf. Acesso em: 10 nov. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **INTOSAI GOV 9120**: internal control: providing a foundation for accountability in government, 2001. 11 p. Disponível em: https://www.issai.org/pronouncements/endorsed-as-intosai-gov-9120/. Acesso em: 15 nov. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **INTOSAI:** About us. 2018. Disponível em: https://www.issai.org/about/. Acesso em: 15 nov. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 100:** fundamental principles of public-sector auditing. Disponível em: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100.pdf. Acesso em: 15 nov. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 1550:** related parties. África do Sul, 2010. Disponível em: https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc106bff7c50882b922601/1490817136786/issai-1550-pn.pdf. Acesso em: 15 nov. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 1600**: special considerations: audits of group financial statements (including the work of component auditors). África do Sul, 2010. Disponível em: https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dd8a1d579fb3feadf5abe1/1490913826167/issai-1600-pn.pdf. Acesso em: 15 nov. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 200**: financial audit principles. Disponível em: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2020/12/ISSAI-200-English.pdf. Acesso em: 15 nov. 2021.

KERBER, Carlos Roberto; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de. Auditoria de avaliação da gestão: um estudo de caso na Marinha do Brasil. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 54, 2012. Disponível em: http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1337. Acesso em: 16 nov. 2021.

OLIVEIRA, Ligia Olímpio de. **O uso do controle interno como meio de prevenção da improbidade administrativa na administração pública municipal**. 2011. 50 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Telêmaco Borba, 2011. Disponível em: http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/21435. Acesso em: 16 nov. 2021.

OLIVEIRA, M. C.; V. M. R. P.; BARBOSA, J. V. B. Metodologias de pesquisa adotadas nos estudos sobre Balanced Scorecard. *In:* CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte – MG. **Anais eletrônicos** [...], Belo Horizonte – MG, 2006 Disponível em: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1701. Acesso em: 16 nov. 2021.

OLIVEIRA, Tatiana Freitas de. Avaliação das práticas de auditoria interna da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU sob a Ótica da Auditoria Baseada em Riscos. **Revista da CGU**, [*s. l.*], v. 11, n. 19, p.84-101, abr./jul. 2019. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/73/pdf_60. Acesso em: 07 jul. 2022.

SILVA, LISIANE VASCONCELLOS DA; MACHADO, LISIANE; SACCOL, AMAROLINDA (org.); AZEVEDO, DEBORA. **Metodologia da pesquisa em administração:** uma abordagem prática. [*S. l.*]: Editora Unisinos, 2012; 119 p. Disponível em: http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/000045/000045b4.pdf. Acesso em: 10 jul. 2022.

SOUZA, Leandro Miranda de. **Auditoria, controles internos e compliance como ferramentas de transparência e combate à corrupção na administração pública**. 2019. 48f. Monografia (Curso de Especialização Lato Sensu em Gestão Pública Municipal) - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, 2019. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/26951/1/2019_LeandroMirandaDeSouza_tcc.pdf. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instituto Serzedelo Corrêa. **Auditoria nas contas anuais**: financeira integrada com conformidade. 2022. Disponível em:

https://contas.tcu.gov.br/ords/f?p=ISCNET2_PAR:106:::NO:RP,106:P106_COD:203240. Acesso em: 05 ago, 2022.