

# MARCO CONCEITUAL DA AUDITORIA DE CONTAS

---



# SUMÁRIO

---

<b>1. Objetivo da Auditoria das contas anuais</b> .....	1
1.1 Objetivo geral	
1.2 Objetivos Específicos	
<b>2. Níveis de Asseguração</b> .....	2
2.1 Asseguração Limitada	
2.2 Asseguração razoável	
2.3 Observações	
<b>3. Afirmações</b> .....	3
3.1 Tipos de Afirmações.....	4
<b>4. O processo de auditoria financeira integrada com conformidade</b> .....	8
4.1 Visão Geral	
4.2 Conceitos	
4.3 Passo a Passo Sintetizado da Auditoria Financeira integrada com conformidade.....	14
<b>5. Materialidade</b> .....	15
5.1 Alguns Conceitos .....	16
<b>6. Amostragem</b> .....	19
6.1 Conceituação	
6.2 Definindo o Tamanho da Amostra .....	21
6.2.1 Amostragem por Atributos	
<b>7. Formação de opinião</b> .....	22
<b>8. Representação Formal</b> .....	28



# AUDITORIA DO SENADO FEDERAL

ANDRÉ LUIS SOARES DA PAIXÃO  
**Auditor-Geral**

ELABORAÇÃO:

David Amaral Santos  
**Coordenador-Geral da AUDIT**

Francisca Helena Rios Galli  
**Gabinete Administrativo da AUDIT**

REVISÃO:

André Luis Soares da Paixão  
David Amaral dos Santos

DIAGRAMAÇÃO

Thiago Cardoso da Silva  
**Gabinete da AUDIT**





# MARCO CONCEITUAL DA AUDITORIA DE CONTAS

## 1. OBJETIVO DA AUDITORIA DAS CONTAS ANUAIS (AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE)

### 1.1. Objetivo Geral

Obter segurança razoável para concluir e expressar opiniões sobre se:

- As demonstrações contábeis foram elaboradas e apresentam adequadamente a posição patrimonial, financeira e orçamentária da entidade, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as normas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público e o marco regulatório aplicável; e
- As transações subjacentes e os atos de gestão relevantes dos responsáveis pela UPC (unidade prestadora de contas) estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos.

### 1.2. Objetivos Específicos

Objetivos específicos são relacionados à obtenção de



evidência apropriada e suficiente de que não há distorção relevante para cada afirmação significativa sobre a classe de transações e eventos do período, saldos do fim do período e divulgações relacionadas, e de que não há inconformidade para cada transação subjacente e ato de gestão relevante dos responsáveis pela UPC.

## 2. NÍVEIS DE ASSEGURAÇÃO

### 2.1. Asseguração Limitada

No trabalho de asseguração limitada, o auditor independente reduz o risco do trabalho para um nível que é aceitável nas circunstâncias do trabalho, mas que ainda é maior do que para um trabalho de asseguração razoável. Dessa forma, sua conclusão deve transmitir se, com base nos procedimentos realizados e evidências obtidas, algum assunto chegou ao seu conhecimento de forma a levá-lo a acreditar que a informação do objeto está relevantemente distorcida. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados no trabalho de asseguração limitada são restritos (menos extensos), quando comparados com os que são necessários no trabalho de asseguração razoável, mas são planejados para obter um nível de segurança que seja, no julgamento profissional do auditor independente, significativo. Para que seja significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve ser capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a in-



formação do objeto em nível que seja mais do que irrelevante.

## 2.2 Asseguração razoável

No trabalho de asseguração razoável, o auditor independente reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão. A conclusão do auditor independente é expressa de forma que transmita a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

## 2.3 Observações

Um nível de asseguração alto, mas não absoluto. As auditorias nunca poderão fornecer asseguração absoluta devido a limitações. Seria mais apropriado ser chamada de asseguração suficiente, bastante. O trabalho de contas é de asseguração razoável. Em trabalhos de asseguração razoável, o nível de confiança é igual ou superior a 90%.

## 3. 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.

Também chamadas de assertivas de auditoria (audit assertions) ou suposições implícitas ou explícitas sobre reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos vários elementos das demonstrações contábeis.

### 3.1. Tipos de Afirmações

<b>Categoria</b>	<b>Afirmação</b>	<b>Significado</b>
<b>Afirmações sobre classes de transações, eventos e divulgações relacionadas para o período sob auditoria</b>	<b>Ocorrência</b>	As transações e os eventos que foram registrados ou divulgados ocorreram e tais transações e eventos são da entidade.
	<b>Integralidade</b>	Todas as transações e os eventos que deveriam ser registrados foram registrados; e todas as divulgações relacionadas que deveriam ter sido incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas.
	<b>Exatidão</b>	Os valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente, e respectivas divulgações foram apropriadamente mensuradas e descritas.
	<b>Corte</b>	As transações e os eventos foram registrados no período contábil correto.
	<b>Classificação</b>	As transações e os eventos foram registrados nas contas corretas.
	<b>Apresentação</b>	As transações e os eventos estão apropriadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as respectivas divulgações são relevantes e compreensíveis no contexto dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável.

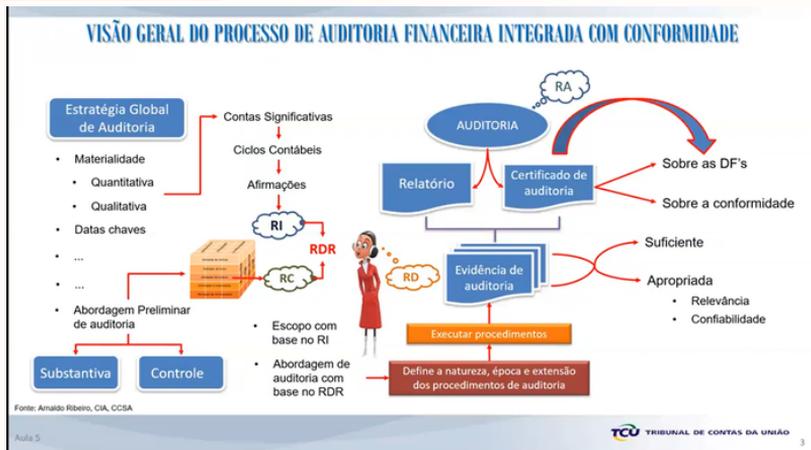
<b>Categoria</b>	<b>Afirmação</b>	<b>Significado</b>
<b>Afirmações sobre os saldos de contas e divulgações relacionadas no fim do período sob auditoria</b>	<b>Existência</b>	Os ativos, os passivos e os elementos do patrimônio líquido existem.
	<b>Direitos e Obrigações</b>	A entidade detém ou controla os direitos sobre ativos, e os passivos são obrigações da entidade.
	<b>Integralidade</b>	Os ativos, os passivos e os elementos do patrimônio líquido foram registrados nas contas adequadas.
	<b>Exatidão, Valorização e Alocação</b>	Os ativos, os passivos e os elementos do patrimônio líquido foram registrados nas contas adequadas.
	<b>Classificação</b>	As transações e os eventos foram registrados nas contas corretas.
	<b>Apresentação</b>	Os ativos, os passivos e os elementos do patrimônio líquido estão adequadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e respectivas divulgações são relevantes e compreensíveis no contexto dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável.

<b>Categoria</b>	<b>Afirmação</b>	<b>Significado</b>
<b>Afirmação sobre outras divulgações</b>	<b>Qualquer das afirmações das duas categorias anteriores</b>	<p>As afirmações descritas no item A190, da NBC TA 315 (R2), adaptadas conforme apropriado, também podem ser usadas pelo auditor ao considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que podem ocorrer em divulgações não relacionadas diretamente com classes de transações, eventos ou saldos contábeis registrados.</p> <p>Como exemplo desse tipo de divulgação, é possível que a entidade deva descrever sua exposição a riscos decorrentes de instrumentos financeiros, incluindo como os riscos surgem, os objetivos, as políticas e os processos de gerenciamento dos riscos, e os métodos usados para mensurar os riscos.</p>

<b>Categoria</b>	<b>Afirmação</b>	<b>Significado</b>
<b>Afirmações sobre a conformidade das transações subjacentes</b>	<b>Ocorrência</b>	As transações subjacentes ocorreram e são atribuíveis à entidade.
	<b>Integralidade</b>	Todas as transações subjacentes que deveriam ser registradas o foram e todas as divulgações relacionadas que deveriam ser feitas o foram.
	<b>Exatidão</b>	Os valores e outros dados relacionados a transações subjacentes foram calculados, registrados e divulgados corretamente.
	<b>Elegibilidade</b>	Todos os beneficiários e transações subjacentes cumprem os critérios de elegibilidade estabelecidos no marco regulatório aplicável.
	<b>Legalidade</b>	As transações subjacentes cumprem os critérios estabelecidos em leis, regulamentos, disposições infralegais, atos normativos, contratos, convênios e outros ajustes que integram o marco regulatório aplicável.
	<b>Legitimidade</b>	As transações subjacentes, além de terem cumprido a lei, observaram os princípios da administração pública, que regram a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos, e atenderam o interesse público para o alcance do bem comum.

## 4. O PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA INTEGRADA COM CONFORMIDADE”

### 4.1 Visão Geral



Fonte: Curso de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade ministrado pelo Tribunal de Contas da União.

### 4.2. Conceitos

▷ **Risco de auditoria (RA)** - risco de emitir uma opinião inadequada. É uma função do risco inerente (RI), do risco de controle (RC), e do risco de detecção (RD).

- Exemplo de um risco de auditoria materializado: existem distorções nas transações subjacentes, mas o auditor emite uma opinião “limpa”, ao invés de emitir uma opinião modificada.
- Quanto maior o risco de auditoria, mais robusto deve ser a evidência de auditoria. O RA e o RD são riscos do auditor.

- 
- O risco de auditoria é complementar ao nível de asseguração da auditoria (90 a 95%); logo, ele ficará entre 5% ou 10%.
  - Risco de Auditoria (RA) = Risco Inerente (RI) x Risco de Controle (RC) x Risco de Detecção (RD).
  - Risco de Auditoria (RA) = Risco Inerente (RI) x Risco de Controle (RC) x Risco de Detecção (RD).

▷ **Risco Inerente (RI)** - é o risco intrínseco ao objeto. Na Auditoria Financeira Integrada com Conformidade, é o risco de que as afirmações contidas nas demonstrações financeiras tenham distorções relevantes. É o risco da Administração.

- A relevância do risco inerente é um fator fundamental para a avaliação quanto a necessidade de se ter controles mais extensos ou menos extensos no processo de avaliado.

▷ **Risco de Controle (RC)** - é o risco de que os controles adotados pela Gestão não funcionem adequadamente. Se o auditor não planejar testar a efetividade operacional dos controles, deve-se classificar o risco de controle respectivo como alto.

- Testes de controle são desenhados para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e



correção de distorções no nível das afirmações.

▷ **Risco de Detecção (RD)** -. é o risco de que os procedimentos adotados na auditoria não detectem distorções relevantes. Melhor seria chamado de risco de não detecção.

- O risco de detecção tem uma relação com a extensão dos procedimentos substantivos.
- O risco de detecção é um dos parâmetros para definição da amostra da auditoria.
- Quanto maior o risco de detecção, maior deverá ser a amostra adotada para se realizar os testes de auditoria.

▷ **Risco de Distorção Relevante (RDR)** - risco residual ou risco combinado, resultante da combinação do RI com o RC. O risco de distorção relevante está inversamente relacionado com o risco de detecção. Quanto maior o risco de distorção relevante, menor o risco de detecção.

- Quanto maior for o risco de distorção relevante, maior é a probabilidade de que o auditor decida que é mais eficaz executar procedimentos substantivos próximo do final ou no final do período, ao invés de uma data intermediária, ou aplicar os procedimentos de auditoria em épocas não anunciadas ou imprevistas.

A finalidade do RDR é estabelecer a abordagem de auditoria. Havendo riscos de distorção relevante signifi-



ficativos, deve-se fazer testes substantivos (devendo-se fazer testes de detalhes), não podendo se ater somente a testes analíticos.

- Riscos significativos são os riscos de distorção relevante, cujos riscos inerentes se colocam próximo do limite superior do espectro de risco inerente, ou seja, é quando a probabilidade e o impacto do risco inerente, combinados, são altos.
- Risco de Distorção Relevante (RDR) = Risco Inerente (RI) x Risco de Controle (RC).

▷ **Abordagem de Auditoria** – A abordagem pode ser combinada ou meramente substantiva. Confiando-se no controle, será combinada. Do contrário, será meramente substantiva. A abordagem de auditoria define a natureza (o que vou fazer), época (quando vou fazer) e extensão (planos amostrais).

- Os planos amostrais possuem uma relação direta com os riscos de controle e com os riscos de detecção para os testes de detalhes dos procedimentos de auditoria.
- Abordagem Puramente substantiva
  - Não se confia nos controles existentes. Risco de controle, na fase de planejamento, classificado no nível máximo.
  - Auditor obtém o entendimento das partes relevantes do sistema de



controle interno para planejar a auditoria.

- Auditor efetua pouco ou nenhum teste de controle.
- Auditor planeja testes substantivos extensivos, considerando o baixo risco de detecção fixado na fase de planejamento.

▪ **Abordagem Combinada**

- Existe um certo grau de confiança nos controles existentes. Define-se o risco de controle, na fase de planejamento, como mediano ou baixo.
- Auditor obtém um entendimento extensivo das partes relevantes do sistema de controle interno, especialmente do componente de atividades de controle.
- Auditor planeja testes de controle, em especial os informatizados inseridos nos sistemas da entidade.
- Auditor planeja testes de detalhes, considerando a definição do risco de detecção como mediano ou alto, durante a fase de planejamento.

▷ **Distorção contábil** - É a diferença entre o valor divulgado, classificação, apresentação ou divulgação de





um item nas demonstrações contábeis e o valor, classificação, apresentação ou divulgação que é requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude. É uma divergência ou discrepância de valores registrados nas demonstrações contábeis.

▷ **Desvio de conformidade** - é um termo usado para divergência ou discrepância na conformidade ou na aplicação do controle. Desvio de conformidade é a diferença entre a situação encontrada e os critérios formais (leis, regulamentos, acordos etc.) e/ou legitimidade (observância dos princípios gerais que regem a boa gestão financeira e conduta dos funcionários públicos). Pode ser decorrente de erro ou fraude.

▷ **Ciclo Contábil** – são procedimentos utilizados para identificar, classificar, mensurar, registrar, acumular, sumarizar e evidenciar a informação registrada nas demonstrações contábeis. Um ciclo contábil representa o processo de trabalho que legitima e autoriza as transações contábeis realizadas pela entidade. A classificação em ciclos contábeis é subjetiva e feita de acordo com a realidade do órgão.

▷ **Procedimentos de Auditoria** - Os procedimentos de auditoria, também chamados de testes de auditoria,



respondem aos riscos significativos e têm como objetivos fornecer evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor concluir sobre um determinado aspecto, inicialmente no nível específico (transações) e, agregadamente, no nível geral (objeto como um todo). O programa de auditoria deve demonstrar o claro relacionamento dos procedimentos de auditoria com os riscos avaliados no nível das afirmações.

### **4.3. Passo a Passo Sintetizado da Auditoria Financeira integrada com conformidade**

- I.** Definição da materialidade e das contas significativas.
- II.** Definição dos ciclos contábeis e das afirmações.
- III.** Identificação e avaliação dos riscos inerentes no nível das afirmações.
- IV.** Identificação dos riscos de controle em relação aos riscos inerentes significativos.
- V.** Definição do RDR, a partir da combinação do RI e do RC.
- VI.** Definição do escopo de trabalho (com base no risco inerente) e da abordagem de auditoria (com base no RDR).
- VII.** Definição dos Procedimentos de Auditoria e da amostragem selecionada.
- VIII.** Execução dos procedimentos, buscando-se evidências suficientes e apropriadas.
- IX.** Formação de opinião final.



## 5. MATERIALIDADE

▷ É um critério sobre o qual o auditor vai basear sua análise para ver se modifica ou não sua opinião. Também é um critério para definir as contas significativas, pelos critérios quantitativos e qualitativos (importância, impacto social etc).

▷ O risco de auditoria e a materialidade são a espinha dorsal da auditoria das contas.

Após definir as contas significativas, as transações subjacentes já entram automaticamente no escopo, não se podendo fazer cortes nessas transações, a não ser que seja em um trabalho com amostragem.

▷ A materialidade é o referencial para determinar a relevância dos achados e um achado, na auditoria de contas, só é um achado se for materialmente relevante.

▷ A materialidade é uma condição da distorção. A determinação do que é e o que não é relevante na auditoria financeira é afetada pelas necessidades dos usuários das demonstrações financeiras.

▷ Distorções e omissões são consideradas materiais se, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar as decisões tomadas pelos usuários com base nas demonstrações financeiras. A materialidade é esse limite que, se ultrapassado, influenciará a tomada de decisão



dos usuários das demonstrações financeiras. Se o somatório das distorções ultrapassar os limites de materialidade, o auditor deve emitir uma opinião modificada.

▷ Em geral, o referencial para determinação da materialidade mais adequado é a despesa executada.

▷ A materialidade inicialmente determinada pode ser revisada, se o auditor tiver conhecimento de novas informações que puderem impactar nesse parâmetro ou se houver atualização do referencial em que os percentuais foram aplicados. Se o percentual de materialidade diminuir, deve-se fazer uma revisão de todo o procedimento, do começo ao fim (materialidade para execução, amostragem etc).

▷ Sobre o aspecto qualitativo, deve-se sempre olhar a perspectiva do usuário, considerando, dentre outros, os seguintes parâmetros: fraudes, desconformidades, interesse público, distorções em auditorias anteriores, deficiências nos controles internos.

## 5.1. Alguns Conceitos

▷ **Materialidade Global** - é um limite máximo de distorções nas demonstrações financeiras que, se for superado, impactará na tomada de decisão dos usuários. Aplica-se um percentual, indicado segundo um julgamen-



to profissional, variando de 0,5% a 2%, sobre um referencial que deve levar em conta o nível de atividade financeira da entidade, a estrutura da entidade e a expectativa/necessidade dos usuários. A determinação da materialidade global não deve ser impactada pelos riscos de auditoria, pois o foco está na necessidade dos usuários da informação contábil

▷ Materialidade Específica – materialidade fixada para casos específicos quando as distorções, abaixo do limite da materialidade global, possam influenciar a tomada de decisão dos usuários.

▷ Materialidade para execução - É fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que, em conjunto, distorções não corrigidas e não detectadas possam ultrapassar a materialidade global. Proporciona uma margem de segurança, para mitigar o risco de auditoria a um nível aceitável. Essa materialidade é determinada sobre o referencial da materialidade global, aplicando-se um percentual fixo de 50%, segundo art. 22, inciso II da Decisão Normativa – TCU nº 198/2022. O percentual variará de 50% a 75%, nos termos do mesmo dispositivo, para determinação da distorção tolerável, sendo maior quanto menor for o risco de distorção. O percentual da distorção tolerável variará entre os ciclos identificados nas demonstrações financeiras, a depender do risco de distorção de cada ciclo.



Algumas contas com o valor abaixo da materialidade de execução podem ser selecionadas pela sua natureza, em razão de critérios qualitativos ou por integrarem o ciclo contábil de outras contas materialmente relevantes.

▷ **Limite de Acumulação de Distorções (LAD)** - é o valor abaixo do qual as distorções são desprezadas por serem consideradas claramente triviais, imateriais, por não serem agregadas, acumuladas para fins de opinião. Pode acontecer relevância pela natureza, em caso de fraude. O referencial é a materialidade global e o percentual usualmente adotado é de 3 a 5%, o que pode ser diferente para cada conta ou ciclo de contas, o que será definido por meio do julgamento profissional. Distorções com valor superior à LAD são acumuladas para fins de formação da opinião do auditor. Distorções com valor inferior à LAD não são acumuladas para fins de formação de opinião.



## 6. AMOSTRAGEM

A extensão dos procedimentos de auditoria se refere à quantidade de itens da população que serão testados, ou seja, o tamanho da amostra. A amostragem fornece um meio de obter informações sobre a população sem a necessidade de examiná-la em sua totalidade.

A extensão dos testes de detalhes está relacionada ao risco de detecção.

Já a extensão dos testes de controles está relacionada ao risco de controle.

### 6.1 Conceituação

▷ **Risco de Amostragem** - é o risco de que a conclusão do auditor, com base em amostra, seja diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria.

▷ **Risco de Auditoria = Risco de Amostragem** (decorre da amostra) + **Risco de Não Amostragem** (não decorre da amostra).

▷ **Taxa de Desvio Tolerável** - taxa máxima de desvio que o auditor está disposto a aceitar na amostra e ainda concluir que o controle é eficaz. Associada ao risco de controle.



▷ **Taxa de Desvio Esperada** - quantidade de desvios que o auditor espera encontrar na população. Definida segundo o julgamento profissional, baseando-se, por exemplo, em auditorias anteriores ou em uma pequena amostra.

## Amostragem por atributos

- Efeitos dos fatores na amostra:

Risco de Auditoria	Efeito
Aumenta	Amostra menor
Diminui	Amostra maior
Taxa de desvio tolerável (TDT)	Efeito
Aumenta	Amostra menor
Diminui	Amostra maior
Taxa de desvio esperado (TDE)	Efeito
Aumenta	Amostra maior
Diminui	Amostra menor
População	Efeito
Quantidade de unidades amostrais	Insignificante

**Fonte:** Curso de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade ministrado pelo Tribunal de Contas da União



## 6.2 Definindo o Tamanho da Amostra

### 6.2.1 Amostragem por Atributos

A amostragem por atributos é aplicável para testes de controle e testes de conformidade.

Se o risco de controle for avaliado em um nível alto ou muito baixo, não faz sentido testar os controles, realiza-se apenas testes substantivos. Nos outros casos, deve-se testar os controles.

Quanto menor o risco de controle, menor deve ser a taxa de desvio tolerável, resultando em maior tamanho de amostra para que seja bem avaliado os controles e para que seja confirmada a avaliação inicial do risco de controle como baixo.

A taxa de desvio esperado age em sentido contrário, ou seja, quanto mais erros esperados (ou quanto maior a TDE), maior a amostra.

Segue a tabela para definição do tamanho da amostra:

## Tamanho de amostras – Tabelas



Tabela para Risco de amostragem de 5%

Menor RC, menor deve ser a TDI, resultando em maior tamanho de amostra

		Taxa de desvio tolerável (TDT)															
		1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%	20%
Taxa de desvio esperada (TDE)	0.00%	259 (0)	149 (0)	99 (0)	74 (0)	59 (0)	49 (0)	42 (0)	36 (0)	32 (0)	29 (0)	26 (0)	24 (0)	22 (0)	20 (0)	19 (0)	14 (0)
	0.25%	638 (2)	256 (1)	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	42 (1)	38 (1)	35 (1)	32 (1)	30 (1)	22 (1)
	0.50%	1182 (6)	313 (2)	197 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	42 (1)	38 (1)	35 (1)	32 (1)	30 (1)	22 (1)
	0.75%	4331 (34)	186 (3)	208 (2)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	42 (1)	38 (1)	35 (1)	32 (1)	30 (1)	22 (1)
	1.00%	n/D	599 (6)	223 (3)	156 (2)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	42 (1)	38 (1)	35 (1)	32 (1)	30 (1)	22 (1)
	1.50%	n/D	2218 (34)	392 (6)	193 (3)	124 (2)	103 (2)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	42 (1)	38 (1)	35 (1)	32 (1)	30 (1)	22 (1)
	2.00%	n/D	n/D	846 (17)	294 (6)	181 (4)	127 (3)	88 (2)	77 (2)	68 (2)	46 (1)	42 (1)	38 (1)	35 (1)	32 (1)	30 (1)	22 (1)
	2.50%	n/D	n/D	3240 (81)	513 (13)	234 (6)	150 (4)	109 (3)	77 (2)	68 (2)	61 (2)	56 (2)	38 (1)	35 (1)	32 (1)	30 (1)	22 (1)
	3.00%	n/D	n/D	n/D	1098 (33)	361 (11)	195 (5)	129 (4)	91 (3)	84 (3)	61 (2)	56 (2)	31 (0)	47 (2)	32 (1)	30 (1)	22 (1)
	3.50%	n/D	n/D	n/D	4375 (149)	634 (22)	380 (10)	187 (6)	113 (4)	84 (3)	76 (3)	59 (2)	51 (2)	45 (2)	48 (2)	40 (2)	22 (1)
	4.00%	n/D	n/D	n/D	n/D	3148 (54)	431 (17)	221 (9)	148 (6)	100 (4)	89 (4)	69 (3)	63 (3)	47 (2)	43 (2)	40 (2)	22 (1)
	4.50%	n/D	n/D	n/D	n/D	5244 (216)	713 (23)	309 (14)	193 (9)	129 (6)	103 (5)	81 (4)	63 (3)	58 (3)	43 (2)	40 (2)	22 (1)
	5.00%	n/D	n/D	n/D	n/D	n/D	1380 (64)	478 (20)	240 (10)	138 (7)	116 (5)	93 (4)	74 (3)	58 (3)	53 (3)	40 (2)	30 (2)
	5.50%	n/D	n/D	n/D	n/D	n/D	6711 (147)	813 (45)	344 (19)	199 (11)	145 (8)	105 (6)	85 (4)	68 (4)	51 (3)	50 (3)	30 (2)
	6.00%	n/D	n/D	n/D	n/D	n/D	1832 (110)	532 (22)	286 (16)	139 (11)	128 (8)	96 (6)	79 (5)	63 (4)	50 (3)	30 (2)	
	6.50%	n/D	n/D	n/D	n/D	n/D	n/D	7160 (287)	921 (37)	383 (16)	215 (9)	151 (7)	107 (5)	89 (4)	73 (3)	59 (3)	30 (2)
7.00%	n/D	n/D	n/D	n/D	n/D	n/D	2057 (144)	585 (41)	298 (21)	184 (13)	128 (9)	98 (7)	82 (6)	68 (5)	37 (3)		

Adaptado de Audit Sampling, AICPA, 2014

Atividade 2

A TDT será definida, em função do risco de controle, segundo o quadro que se segue:

<b>Nível de risco de controle</b>	<b>Faixa da TDT</b>
<b>Muito Baixo</b>	
<b>Baixo</b>	<b>2% - 5%</b>
<b>Mediano</b>	<b>6% - 10%</b>
<b>Alto</b>	<b>11% - 20%</b>
<b>Muito Alto</b>	

**Fonte:**Curso de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade ministrado pelo Tribunal de Contas da União

TDT Máxima = Materialidade para Execução/Saldo da conta.

Se a distorção se aproxima muito do limite inferior ou superior da TDT, deve-se fazer procedimentos adicionais e auditoria com vistas a obter segurança razoável. Não estando muito próximo, pode-se aceitar essas distorções como não relevantes.

## **7. FORMAÇÃO DE OPINIÃO**

▷ É objeto de comunicação para a governança apenas as distorções não corrigidas pela Administração.



▷ Distorções e desvios não corrigidos são aqueles que o auditor detectou, comunicou à Administração, mas não foram corrigidos. As distorções e/ou desvios corrigidos até 31/12 não vão para o relatório final, não podendo ser considerados para fins de opinião. No máximo, poderão entrar como recomendação no relatório longo.

▷ As evidências de auditoria devem ser adequadas (apropriadas) e suficientes. Adequação é a relevância (definida por julgamento profissional, considerando aspectos qualitativos e quantitativos) e confiabilidade da evidência para suportar as conclusões em que se fundamenta a opinião do auditor. Suficiência se relaciona com a quantidade de evidência que deve ser coletada para suportar um entendimento da auditoria.

▷ Para ser relatado, tanto as distorções quanto as não conformidades devem ser relevantes.

O que está abaixo da relevância pode ser relatado, a depender do julgamento profissional do auditor. O que já foi corrigido ou o que não for relevante pode entrar no relatório como deficiências de controle.

▷ Os achados são listados pela ordem de relevância.

▷ Distorções não corrigidas ou novas podem ensejar a modificação de opinião, mesmo que sejam corrigidas durante o ano seguinte.



▷ Só entra na seção de achados do relatório-longo, o que for capaz de modificar a opinião.

▷ Utilizar, no final do ano, a despesa liquidada mais os restos a pagar não processados pagos para fazer a revisão da materialidade.

▷ Encontrados só achados em relação à conformidade, isso poderá impactar a opinião de conformidade. Há opiniões de conformidade e financeira. Mesmo que a opinião de conformidade não impactar as demonstrações financeiras, poderá haver opinião sobre a conformidade.

▷ A conclusão do auditor, além de verificar a relevância da distorção, também deve averiguar se ela tem efeitos generalizados.

▷ O auditor apoia sua conclusão, verificando se a distorção é relevante e se o efeito é generalizado. Efeitos generalizados, segundo o julgamento do auditor, são aquele que:

- não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis;
- se estiverem restritos, representam ou poderiam representar parcela substancial das demonstrações contábeis; ou

- 
- em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

▷ No certificado de auditoria, deve-se delimitar quais as demonstrações contábeis auditadas foram objeto da auditoria.

▷ As notas explicativas que serão auditadas serão somente as notas atinentes às demonstrações contábeis auditadas.

▷ O cenário ideal é auditar todas as demonstrações contábeis.

▷ Somente as distorções de valores se acumulam para fins de comparação com a materialidade global. As demais distorções (classificação, divulgação etc) não se acumulam para fins de comparação com a materialidade global. Contudo, essas outras distorções podem ensejar a modificação de opinião.

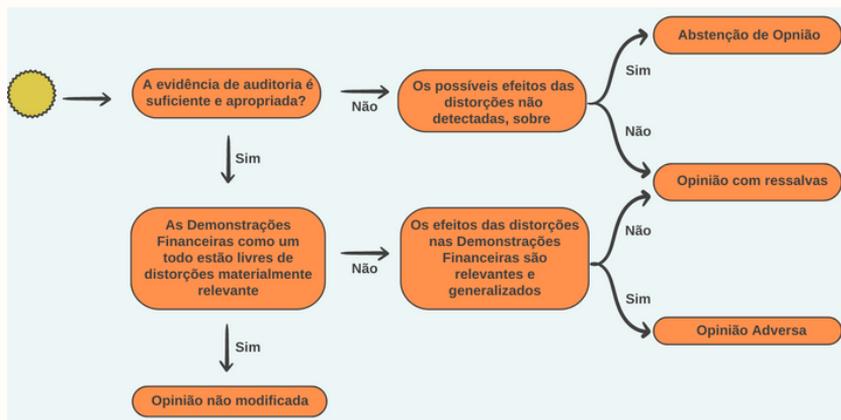
▷ Para verificar se uma distorção, nas notas explicativas, é relevante deve-se considerar, se a natureza, as circunstâncias da entidade, a informação que está na demonstração contábil ou a ausência de informação nas notas explicativas pode ter um impacto no entendimento do usuário da informação.

▷ Achados não devem estar no certificado de auditoria.

▷ O destinatário do relatório é a Gestão da Casa. Já os destinatários do certificado de auditoria são os usuários das prestações de contas.

▷ No certificado de auditoria deve constar a opinião tanto em relação às demonstrações contábeis quanto em relação à conformidade das transações subjacentes.

▷ Árvore de Decisão sobre o tipo de opinião que será exarada pelo auditor:



**Fonte:** Curso de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade ministrado pelo Tribunal de Contas da União

▷ Quanto aos desvios de conformidade, deve-se verificar o conjunto das normas, considerando também os princípios, para se chegar à conclusão de que houve ou não um desvio. Os desvios que importam são os relevantes. A relevância pode ser considerada individualmente ou em conjunto, em relação ao todo da gestão da UPC. No final das contas, é uma questão de julgamento profissional do auditor.



▷ As perguntas que devem ser feitas, para averiguar se um desvio é relevante, são as seguintes, nesta ordem:

- Foram obtidas evidências suficientes e apropriadas?
- Há desvios de conformidade nas transações subjacentes?
- Os desvios são relevantes?
- Os desvios têm efeito generalizado?

▷ Há desvios que não são relevantes, mas que requerem o reporte à Gestão. Há também desvios que são triviais que não requerem o reporte.

▷ Quando o valor da distorção é inferior à LAD, ela é considerada trivial. Sobre os aspectos qualitativos, contudo, uma distorção abaixo da LAD deve ser, pelo menos, reportada à Gestão. Quando for acima da LAD, não entra na seção de achados, quando, acumulados, não alcançarem a materialidade.

▷ O erro de execução não é reportável quando fica abaixo da LAD. Já o erro de procedimento deve ser sempre reportado, mesmo que fique abaixo da LAD, por poder impactar em erros nos próximos anos.



▷ Os esclarecimentos que já tiverem sido dados no relatório preliminar já entram como versão dos esclarecimentos no relatório longo, se os achados não tiverem sido baixados. Não tem que enviar novamente à Gestão para dar novos esclarecimentos.

▷ O certificado de auditoria só deve ser assinado pelo dirigente do órgão de auditoria interna.

## **8. REPRESENTAÇÃO FORMAL**

▷ É uma declaração escrita pela administração, fornecida ao auditor, para confirmar informações ou suportar outras evidências de auditoria.

▷ Têm que ser destinados para quem tem conhecimento e responsabilidade pelo assunto. Os responsáveis pela governança devem, no mínimo, ser informados de que foi encaminhada representação formal para a Administração. No caso em que o responsável pela governança também for responsável pela Gestão, para ele também deverá ser encaminhada a representação formal.

▷ As representações podem chamar a atenção da Administração para assuntos importantes da Gestão.

▷ Sozinhas, elas não são capazes de fornecer evidência apropriada e suficiente. Assim, não se dispensa a análise



do auditor sobre os ciclos contábeis por meio de testes adequados

▷ Representação formal sobre a reponsabilidade da administração (ISA/NBC TA 580, itens 10 e 11)

- A descrição da responsabilidade da administração deve ser feita tal como conta nos termos do trabalho de auditoria.
- A data dessa representação deve ser tão próxima, quanto praticável, mas não posterior à data do Certificado de Auditoria.
- Se a representação não for entregue pela Administração, mesmo que não haja distorções e desvios relevantes, o auditor deve abster-se de emitir opinião.

Para se aprofundar no tema, sugere-se consulta aos links abaixo:

- <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/normas-gerais-para-as-prestacoes-de-contas.htm>
- <https://www.crcgo.org.br/novo/wpcontent/uploads/2015/11/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL.pdf>

