

Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Ana Elen Felix Quirino

INTOSAI x IFAC: Diferença nos Padrões de Auditoria Financeira

Brasília, DF  
2014

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Jaime Martins de Santana  
Decano de Pesquisa e Pós- Graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos  
Chefe de Departamento de Ciências Contábeis

Professor César Augusto Tibúrcio Silva  
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inte-regional de Pós- graduação da  
UNB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis- diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis- noturno

Ana Elen Felix Quirino

INTOSAI x IFAC: Diferença nos Padrões de Auditoria Financeira

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Linha de pesquisa:  
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:  
Contabilidade, finanças e orçamento público

Brasília, DF  
2014

Ao Supremo Deus; merecedor da minha dedicatória,  
autor e consumidor da minha fé, por constituir-se da  
minha fonte de amor e de ser.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pelo dom da vida.

Aos meus pais, Cida e Pedro, pelo orgulho demonstrado quando das minhas conquistas.

Aos meus irmãos, Débora e Felipe, pela amizade, paciência e força durante esta caminhada.

Ao meu namorado, Jetro, pela compreensão, pelo apoio e principalmente pelo amor e carinho.

Ao Núcleo de Vida Cristã, por ser um oásis em meio ao deserto.

À IBANE por compartilhar a esperança no porvir.

Aos meus colegas de curso.

Aos meus colegas de trabalho, pelo companheirismo e apoio.

Ao orientador, professor Msc. Lucas Oliveira Gomes, pelo apoio, pela confiança e pela dedicação com que me orientou neste trabalho.

À Universidade de Brasília, em especial ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias.

“Quem ama o dinheiro nunca ficará satisfeito; quem tem ambição de ficar rico nunca terá tudo o que quer.” (Eclesiastes. 5.10).

“Escutem, vocês que maltratam os necessitados e exploram os humildes aqui neste país. Vocês dizem: Quem me dera que a Festa da Lua Nova já tivesse terminado para que pudéssemos voltar a vender os cereais! Como seria bom se o sábado já tivesse passado! Ai começaríamos a vender o trigo de novo, cobrando preços bem altos, usando preços e medidas falsos e vendendo trigo que não presta. Os pobres não terão dinheiro para pagar as suas dívidas, nem mesmo os que tomaram emprestado para comprar um pé de sandálias. Assim eles se venderão a nós e serão nossos escravos! Portanto, o Senhor, o Deus aquém o povo de Israel louva, faz este juramento: Nunca esquecerei aquilo que o meu povo tem feito.” (Amós 8: 4-7).

“Assim cada um de nós prestará contas de si mesmo a Deus.” (Romanos 14.12).

## **INTOSAI x IFAC: Diferença nos Padrões de Auditoria Financeira**

### **RESUMO**

A definição de auditoria, segundo Attie (2009), é de uma especialização contábil voltada a testar a eficiência do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. A auditoria pode ser classificada como pública ou privada, interna ou externa, financeira, de conformidade ou operacional. A auditoria governamental atua diretamente na administração pública e é classificada de acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União - NAT, segundo sua natureza, como: auditorias de regularidade e auditorias operacionais. Dentro das auditorias de regularidade está a Auditoria Financeira, objeto de estudo deste trabalho. Este trabalho, assim, buscou comparar os padrões adotados pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) com os padrões adotados internacionalmente pela Federação Internacional dos Contadores (IFAC) para auditoria no setor privado, com o objetivo de descrever as limitações do setor público e do setor privado no que se refere à aplicação das normas de auditoria financeira. Neste sentido, foi realizada uma pesquisa bibliográfica abordando aspectos conceituais relacionados à auditoria financeira. E, para fins de comparação, foi elaborado um quadro que aponta as principais diferenças entre as normas de Auditoria Financeira aplicáveis ao setor público e ao setor privado. Verificou-se que não há divergências relevantes entre as normas analisadas, mas apenas divergências quanto aos aspectos de aplicabilidade, que se dão devido às especificidades atribuídas ao setor público.

**Palavras-Chaves:** Auditoria. Auditoria Financeira. Padrões Internacionais. INTOSAI. IFAC.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação dos Tipos de Auditoria.....	15
Quadro 2: INTOSAI x IFAC .....	24

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Estrutura Normas INTOSAI .....	21
Figura 2: Estrutura das ISSAIs Diretrizes da Auditoria Financeira .....	25

## LISTA DE SIGLAS

BGU	Balanço Geral da União
CF	Constituição Federal
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
FAZ	Subcomitê de Auditoria Financeira
GAO	Government Accountability Office
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
INCOSAI	Congresso Internacional das Entidades de Fiscalização Superior
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades de Fiscalizadoras Superiores
ISA	International Standards on Auditing
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
NAGs	Normas de Auditoria Governamental
NAT	Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União
OAG	Auditor- Geral do Canadá
ONU	Organização das Nações Unidas
PROFORT	Projeto de Fortalecimento da Auditoria Subnacional Brasileira
PSC	<i>Professional Standards Committee</i>
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	13
2.1 Auditoria .....	13
2.1.1 <i>Origem e Evolução</i> .....	13
2.1.2 <i>Conceitos</i> .....	14
2.1.3 <i>Tipos de Auditoria</i> .....	15
2.2 Auditoria Governamental .....	15
2.2.1 <i>Tipos de Auditoria no Setor Público</i> .....	17
2.3 Auditoria Financeira .....	17
2.4 Auditoria como Instrumento de Controle Externo .....	18
2.4.1 <i>A Experiência do TCU para Implantação de Exercícios de Auditoria</i> .....	19
2.5 INTOSAI .....	20
2.6 IFAC .....	21
3. METODOLOGIA .....	22
4. RESULTADOS .....	23
5. CONCLUSÃO .....	40
REFERÊNCIAS .....	42

## 1. INTRODUÇÃO

É notável que o Brasil tenha galgado, em sua trajetória, crescimento econômico e vem com isso, também, se inserindo no contexto da ordem mundial. Isso reflete na institucionalização democrática do país, que tem sido marcada pela transparência com a substituição de controles burocráticos por controles sociais, tornando a Administração Pública acessível à sociedade, Administração Pública que é feita com maior publicidade das ações e maior controle dos recursos públicos.

A necessidade de evolução no papel das instituições de controle externo no mundo se deu com o advento da Nova Administração Pública, ou Gerencialismo, um conjunto de doutrinas, prescrições e métodos que procurou construir um modelo pós- burocrático de gestão pública, voltado para a redução dos gastos, por meio da eficiência, competitividade e avaliação de desempenho nos serviços e para o controle por resultados, que enfatiza a qualidade, a transparência e a responsabilização no setor público, e, por último, também com a evolução das novas demandas do Estado Social e de sua evolução para um Estado Regulador.

A evolução e o fortalecimento das instituições de controle externo no mundo foram necessários e trouxeram às Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) uma necessidade de adotar padrões internacionais de qualidade que são responsáveis por fortalecer a atuação dessas instituições. A INTOSAI, organismo internacional, autônomo, independente e apolítico, congrega as EFS dos países membros da Organização das Nações Unidas (ONU) e tem por objetivo fomentar o intercâmbio de ideias e experiências das EFS. A INTOSAI é a principal fonte normativa de auditoria para o setor público em todo o mundo.

Como declarado pelo Tribunal de Contas (TCU), o Controle Externo exercido mediante a fiscalização do TCU, realizar-se-á, predominantemente, por meio de auditoria e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme prevê o inciso IV do art. 71 da Constituição, impondo-se a necessidade de realizá-la segundo normas técnicas apropriadas, desenvolvidas de acordo com padrões reconhecidos internacionalmente, a exemplo das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização (ISSAI), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), e com as melhores práticas desenvolvidas por outras instituições superiores de controle de reconhecida experiência.

O TCU já adota as normas da INTOSAI para diversos tipos de auditoria, porém, para auditoria financeira ou de demonstrações contábeis, esses padrões ainda não são totalmente

adotados, o que tem sido questionado por outros organismos internacionais. Em Março de 2011, o TCU assinou um acordo de doação, que tem prazo final em março de 2014, com o Banco Mundial e que tem como objetivo aprimorar a auditoria do Balanço Geral da União (BGU). O Tribunal tem também um projeto de fortalecimento da Auditoria Financeira que tem por objetivo acelerar a aquisição de capacidade institucional para formar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal, consistente com padrões de Auditoria Financeira internacionais e boas práticas de Entidades de Fiscalização Superior.

Diante do contexto descrito, o presente trabalho buscou comparar os padrões adotados pela INTOSAI para a Auditoria Pública, as International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs), com os padrões adotados pela IFAC para auditoria, as *International Standards on Auditing* (ISAs), com o objetivo de descrever as limitações do setor público e do setor privado no que se refere à aplicação das normas de auditoria financeira.

O método utilizado para desenvolver o trabalho foi a análise bibliográfica de cunho descritivo. Para tanto, utilizou-se pesquisas em livros, revistas, artigos científicos, monografias e publicações de diversos autores considerados referência na área constituíram o material básico para a elaboração deste trabalho. Além disso, foram realizados levantamentos relativos às Normas Internacionalmente aceitas para auditoria financeira disponíveis nos sites das instituições pesquisadas.

O texto está organizado em cinco capítulos: introdução, referencial teórico, metodologia, análise dos resultados e conclusão. No referencial teórico são apresentadas definições de ordem normativa, doutrinária e literária de todos os aspectos relacionados ao objeto de estudo. A metodologia descreve a maneira como se desenvolveu a pesquisa, a análise dos resultados e, por fim, a conclusão e sugestões de novas pesquisas.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Auditoria

#### 2.1.1 Origem e Evolução

A literatura não é precisa ao definir a data de início da atividade de auditoria. É unânime quando se diz que ela surgiu da necessidade de confirmação da veracidade dos registros e demonstrações contábeis devido o crescimento e desenvolvimento da economia, surgindo para atender a necessidades decorrentes da evolução do sistema capitalista.

As raízes da auditoria remontam à épocas distantes, como descritas por Boyton, Johnson e Kell (2002, p.34.):

“auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara”.

Enquanto a visão apresentada por Franco e Marra (2009, p.34) relata que:

“a auditoria enquanto prática sistematizada surgiu no século XIX na Inglaterra, que nesta época se distinguiu como potência hegemônica do comércio mundial, possuía as grandes companhias de comércio e ainda a primeira a instituir a taxaço do imposto de renda dessas corporações. Desde 1314 já se praticava na Inglaterra a auditoria das contas públicas”.

Na modernidade, o grande salto da auditoria ocorreu após a crise econômica americana de 1929. No início dos anos 30, foi criado o Comitê May, grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsas, o que tornou obrigatória a Auditoria Contábil Independente nas demonstrações contábeis dessas empresas.

A auditoria no Brasil surge no período colonial, com a figura do juiz colonial, que era tido como o olho do rei, que tinha a função de verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo as fraudes. A evolução da auditoria no Brasil se deu com a instalação das empresas internacionais de auditoria financeira. Attie (2009, p.) afirma que as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

“filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras; financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais; crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas; evolução do mercado de capitais; criação das normas

de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976.”

### 2.1.2 Conceitos

Em face da possibilidade de aplicação da técnica de auditoria em diversas áreas do conhecimento humano, conceituá-la não é uma tarefa fácil. A palavra auditoria tem origem do latim *audire* que significa ouvir.

O Conselho Federal de Contabilidade, pela Norma de Contabilidade Técnica NBC T 11- Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, afirma que a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Franco e Marra (2009, p. 28) definem auditoria como:

“a técnica contábil que - através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade- objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.”

E Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 30-31) trazem a definição de auditoria como:

“um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados”.

Para Attie (2009, p.5), a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Segundo definição da *International Federation of Accountants* (IFAC):

“auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”. (IFAC, 2014)

A INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) define auditoria como o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executadas ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

### 2.1.3 Tipos de Auditoria

Não existe na literatura uma classificação uniforme dos tipos de auditoria, podendo assim ser classificada de acordo com o campo de atuação, ou pela forma de realização ou ainda segundo os seus objetivos. Quanto ao campo de atuação pode ser classificada em **privada ou governamental (pública)**. Quanto à forma de realização pode ser **interna ou externa**. E ainda de acordo com seus objetivos podem ser classificadas em três grandes grupos: **auditoria financeira ou das demonstrações contábeis; auditoria de conformidade ou de compliance; e auditoria operacional ou de gestão**.

**Quadro 1:** Classificação dos Tipos de Auditoria.

<b>Auditoria Privada</b>		<b>Auditoria Pública</b> (Auditoria Governamental)	
Atua no âmbito da iniciativa particular, que objetiva lucro, de maneira geral.		Atua diretamente sobre a administração do setor público.	
<b>Auditoria Interna</b>		<b>Auditoria Externa</b> (Auditoria Independente)	
É executada pela própria organização, tem por objetivo garantir o atendimento dos objetivos institucionais, por meio de avaliação contínua de seus procedimentos e controles internos.		É executada por profissionais ou empresas que não possuem vínculo ou subordinação à entidade auditada. Emite uma opinião independente sobre a entidade auditada.	
<b>Auditoria Financeira</b> (Auditoria das Demonstrações Contábeis)	<b>Auditoria de Conformidade</b> (Auditoria de <i>Compliance</i> )	<b>Auditoria Operacional</b> (Auditoria de Gestão ou de Desempenho)	
Emite uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis de uma entidade.	Avaliar se as atividades de uma entidade, sejam elas financeiras ou operacionais, obedecem a regras ou regulamentos previamente estabelecidos.	Avaliar a eficiência e a eficácia das atividades operacionais de uma entidade.	

**Fonte:** elaboração própria.

## 2.2 Auditoria Governamental

A Auditoria Governamental atua diretamente sobre a administração pública, também denominada de Auditoria Pública.

A portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010- Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT) define auditoria governamental como:

“o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado”.

Segundo as Normas de Auditoria Governamental aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro auditoria governamental é:

“o conjunto de técnicas que visam avaliar diversos aspectos em entidades da administração direta e indireta, sendo esses, funções, subfunções, programas, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais”.(NAGs,2010)

O Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Distrito Federal define auditoria governamental como:

“um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre ações e eventos econômicos, legais e operacionais, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos e a comunicação de resultados a usuários interessados” (MANUAL DE AUDITORIA-TCDF, 2011, p.13).

Para Araújo (2008, p.21):

“a auditoria governamental é o tipo de auditoria que está voltada para o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo, ou seja, que gerem a *res publica*. Normalmente é realizada por entidades superiores de fiscalização sob a forma de tribunais de contas ou controladorias, e organismos de controle interno da administração pública”.

O escritório de Auditor Geral do Canadá (OAG) define auditoria governamental da seguinte maneira.

“processo que se sobrepõe a uma relação de responsabilidade de prestar contas (accountability). É realizada para verificar se um relatório sobre a responsabilidade assumida é correto e justo, e é normalmente executada por terceiros servindo primordialmente aos interesses daqueles que delegam a responsabilidade. É o exame dos fatos comprovados para determinar a confiabilidade de um registro ou declaração ou para avaliar se os mesmos estão de acordo com as regras, princípios ou condições preestabelecidas. Em relação às demonstrações ou outra documentação de apoio de uma organização, com a finalidade de expressar um parecer que confirme se as demonstrações ou informações da organização são apresentadas com justeza, de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos”.

O Tribunal de Contas Europeu define a atividade auditoria governamental como:

“uma auditoria tem como objetivo habilitar o auditor a expressar uma opinião independente segundo a qual as demonstrações financeiras de uma organização foram elaboradas, em todos os seus aspectos significativos, de acordo com uma estrutura conceitual de relato financeiro identificada ou uma atividade foi efetuada por uma organização de acordo com um conjunto de critérios predefinidos.”

Normalmente, é realizada por entidades superiores de fiscalização, instituídas sob a forma de Tribunais de Contas- órgão colegiado-, de Controladorias- órgãos monocráticos- ou de organismos de auditoria interna, vinculados ao próprio Poder Executivo. No Brasil, a auditoria governamental é exercida pelos tribunais de contas (auditoria governamental externa) e pelos órgãos de controle interno (auditoria governamental interna).

### ***2.2.1 Tipos de auditoria no Setor Público***

As Normas de Auditoria da INTOSAI (NA 1.0.38 2 1.0.40) afirmam que o escopo de atuação da fiscalização pública abrange as auditorias de regularidade [Contábil e de cumprimento legal] e as operacionais ou de gestão.

O GAO (*Government Accountability Office*) classifica a auditoria pública em três tipos: as contábeis, as certificações e as operacionais.

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT) trazem a classificação das auditorias quanto à natureza:

- Auditorias de regularidade: que objetivam examinar a legalidade legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à Jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.
- Auditorias operacionais, que objetivam examinar a economicidade, eficiência e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

## **2.3 Auditoria Financeira**

Consiste no exame objetivo, sistemático e independente, pautado em normas técnicas e profissionais, das demonstrações contábeis com o objetivo de se expressar uma opinião, materializada em um documento denominado parecer de auditoria, sobre a adequação desses

demonstrativos em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, às Normas Brasileiras de Contabilidade e à legislação pertinente.

Na auditoria financeira o auditor governamental deverá verificar se as demonstrações contábeis oficiais e outros informes representam uma visão fiel e justa do patrimônio envolvendo questões orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

A norma da INTOSAI, ISSAI 1000 parágrafo 56, relativo à Auditoria Financeira defende que:

“o propósito da auditoria financeira é aumentar o nível de confiança de possíveis usuários das demonstrações financeiras de governos. O que ocorre por meio da opinião do auditor se as demonstrações foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”. (INTOSAI, 2010, p.25).

## **2.4 Auditoria como Instrumento Constitucional de Controle Externo**

O termo auditoria surge pela primeira vez no texto constitucional de 1967 e foi repetido na constituição de 1988. Esse ingresso trouxe grandes mudanças na atuação dos tribunais de contas, trazendo uma postura não tão passiva e mais pró-ativa, pois utilizam as auditorias para obtenção de informações.

A função contábil das auditorias dos Tribunais de Contas tem origem na CF de 1967, no artigo 71 parágrafo 3º:

“a auditoria financeira e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que considerar necessárias.

A partir do texto constitucional, fica claro o tratamento contábil dada à auditoria, que apesar de financeira e orçamentária tem como objeto as demonstrações contábeis. A Lei Orgânica do TCU de 1967, Decreto-Lei nº199, também trazia esse viés contábil à auditoria. Apesar dos dispositivos constitucionais e legais expressarem a origem contábil da função de auditoria dos Tribunais de Contas. O cumprimento à Lei nº 4.320/1964 e as leis orçamentárias anuais, as auditorias se tornaram instrumentos de verificação da legalidade das finanças públicas. É possível perceber que as auditorias daquela época eram mais uma verificação da conformidade legal da execução do orçamento, do que uma verificação sobre a confiança das demonstrações contábeis.

Esse fenômeno é justificado por DUTRA (2012, p. 30-31):

Algumas razões contribuem para justificar esse fenômeno. Alto nível de detalhe da Lei nº 4.320/1964 sobre o funcionamento do planejamento, execução e controle do orçamento, bem como sobre os critérios de

contabilização, direciona as análises sobre esse assunto para a fiscalização do cumprimento de seus dispositivos. Além disso, a auditoria foi vinculada ao julgamento de contas, como instrumento de obtenção e análise de dados que permitissem a identificação de irregularidades. Além disso, a contabilidade no setor público em geral possui peculiaridades e, no Brasil, não possui um nível de maturidade que justificasse uma auditoria específica, tendo em vista a prevalência de registros contábeis sobre fluxos financeiros, em detrimento de fluxos e estoques econômicos. Por fim, por razões históricas, culturais, institucionais e profissionais, a verificação da legalidade é o foco dos Tribunais, sejam eles brasileiros ou estrangeiros.

O Brasil ao incorporar a função de auditoria aos Tribunais de Contas, em 1967, aproximou seu modelo institucional ao modelo de controle externo de diversos países, em destaque anglo-americanos, da Europa do Norte e alguns asiáticos. Onde a auditoria é um instrumento de controle aceito por profissionais da área contábil e financeira, tanto do setor privado quanto no setor público.

A Constituição Federal de 1988 estabelece como principais instrumentos de controle externo: a apreciação das contas de governo, o julgamento das contas de responsáveis, a auditoria e a inspeção. (Art. 71 CF/1988).

A nova Constituição rompe o vínculo da inspeção com a auditoria. Essa evolução constitucional permitiu à auditoria maior liberdade tanto constitucional quanto processual, não tendo a obrigatoriedade de obter e fornecer informações aos processos de tomada de contas. A Constituição define cinco objetos de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. (Art. 71, inciso IV, CF/ 1988).

A Constituição Federal de 1988 traz uma nova roupagem aos objetos da auditoria ao desvincular o caráter contábil das auditorias de natureza financeira e orçamentária, estabelecendo uma categoria própria de auditoria de natureza contábil. E ainda traz mais um complemento a essa natureza de auditoria, com a inserção da auditoria patrimonial, por ser o patrimônio de uma entidade econômica o objeto teórico da contabilidade.

Segundo Dutra (2012), esse modelo constitucional fornece um mandato extremamente amplo de controle externo, agregando funções que aparecem dispersas em diversas Entidades de Fiscalização Superior ao redor do mundo.

#### ***2.4.1 A experiência do TCU para Implantação da Execução de Auditorias***

Após inserção constitucional para realização de auditorias específicas, o Tribunal de Contas precisou adquirir competência técnica, que ocorreu em um longo processo. Tendo início na década de 1990, essa primeira onda de capacitação se deu no âmbito da auditoria

operacional ou de desempenho, que foi uma das grandes inovações da constituição de 1988 em relação ao modelo de auditoria governamental. Em 1996 foi aprovado o projeto Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria Operacional, que se fez necessário pelo Acordo de Cooperação com o Reino Unido, onde o objetivo era capacitar os servidores do Tribunal de Contas da União e também desenvolver técnicas, manuais e metodologias relacionadas à auditoria financeira.

As auditorias de natureza contábil e patrimonial não tiveram o mesmo tratamento, apesar de se tratar de uma inovação com um instrumento tradicional de controle. (DUTRA, 2012).

Os Tribunais de Contas brasileiros têm se posicionado em relação à auditoria de natureza contábil e patrimonial, que ocorre devido a parcerias e financiamentos dos bancos internacionais. Na esfera Estadual, existe o Projeto de Fortalecimento da Auditoria Subnacional Brasileira (Profort). Esse projeto teve início no Tribunal de Contas da Bahia, e hoje foi estendido a todos os tribunais subnacionais.

Na esfera Federal existe uma iniciativa que tem o intuito de apoiar o aprimoramento do parecer do TCU sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal: o Banco Mundial, em 31 de março de 2011, por meio de contrato celebrado com a República Federativa do Brasil concedeu doação financeira, cujos recursos destinam-se ao custeio do Projeto de Aperfeiçoamento da Auditoria Financeira do TCU sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal.

O objetivo principal do Projeto é o de acelerar a aquisição, pelo TCU, de capacidade técnica para emitir parecer de auditoria sobre o Balanço Geral da União (BGU), de acordo com padrões internacionais de auditoria e/ou padrões nacionais de auditoria significativamente consistentes com os padrões internacionais. Ou seja, o Projeto visa definir a estratégia para que os futuros trabalhos de auditoria financeira estejam alinhados às normas internacionais de auditoria da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e ainda as melhores práticas internacionais dentro da comunidade integrada pelas Entidades de Fiscalização Superiores – EFS.

## **2.5 INTOSAI**

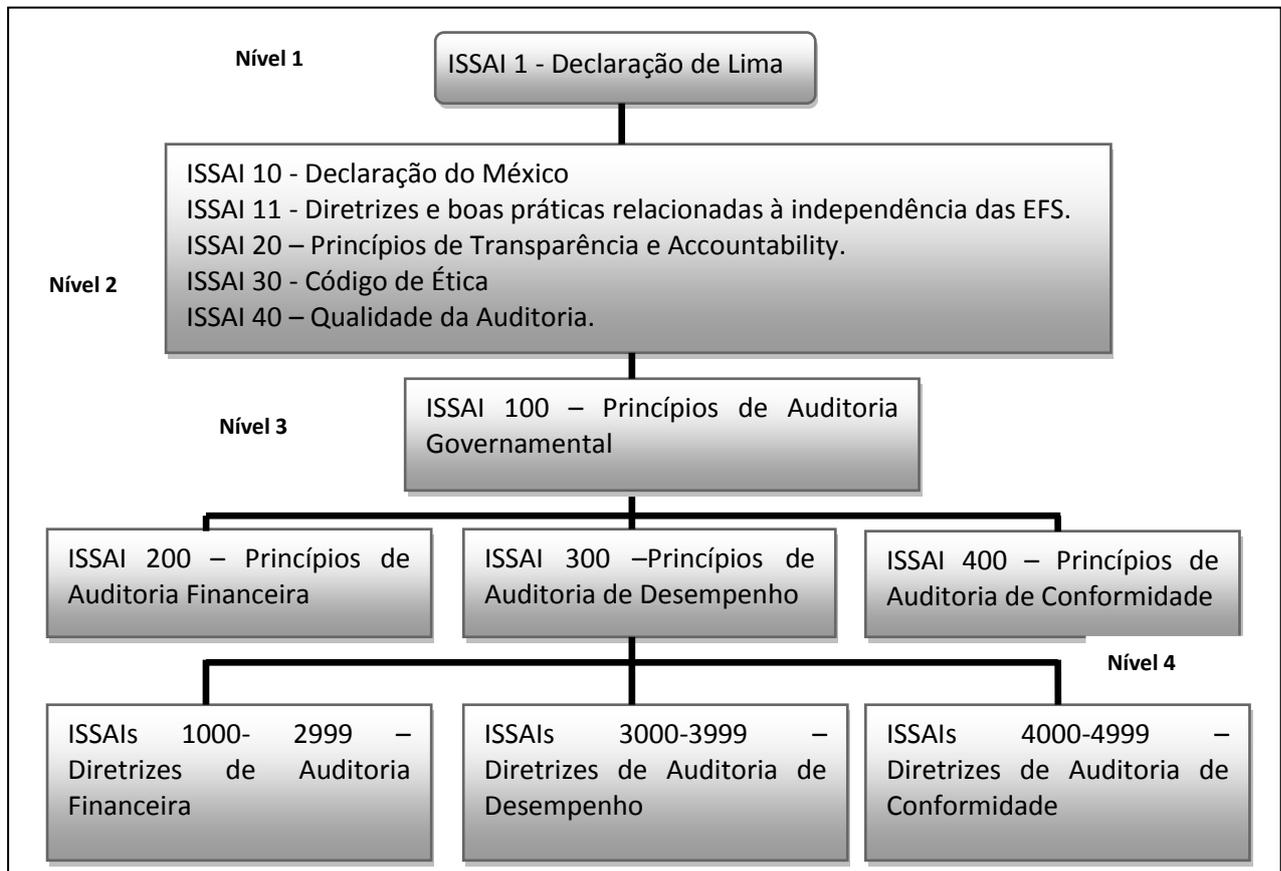
A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, sigla em inglês), é o principal órgão responsável pela normatização e orientação do controle externo no mundo. É um organismo internacional, autônomo, independente e apolítico,

congrega as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) dos países membros da Organização das Nações Unidas (ONU) e tem por objetivo fomentar o intercâmbio de ideias e experiências das EFS. É a principal fonte de normativa de auditoria para o setor público em todo o mundo.

Foi fundado em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil. A organização conta hoje, janeiro de 2014, com 192 membros permanentes e 5 membros associados. A “Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria”, adotada no Congresso Internacional de 1977 e reconhecida como a Magna Carta de auditoria governamental, dispõe sobre as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos pela INTOSAI.

As Normas de Auditoria estabelecidas pela INTOSAI são as Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização (ISSAI, sigla em inglês), essas normas tiveram origem em reuniões do Comitê Diretor do PSC (*Professional Standards Committee*), e foi sancionado no XIX Incosai (Congresso Internacional das Entidades de Fiscalização Superior), no México, em 2007. O sistema de normas apresenta uma hierarquia de quatro níveis. Primeiro nível trata dos Princípios Fundamentais, o segundo nível trata dos Pré- requisitos para o funcionamento das EFS, o terceiro nível dos Princípios Fundamentais de Auditoria e o quarto nível das Diretrizes de Auditoria. (INTOSAI, 2014).

**Figura 1-** Estrutura Normas INTOSAI



**Fonte:** elaboração própria.

## 2.5 IFAC

A Federação Internacional dos Contadores (IFAC, sigla em inglês), é uma organização global para a profissão de contabilidade dedicada ao serviço do interesse público, o fortalecimento da profissão e contribui para o desenvolvimento de fortes economias internacionais. A IFAC é composta por 179 membros e associados em 130 países, representando 2,5 milhões de contabilistas na prática pública, educação, serviço do governo, indústria e comércio (IFAC, 2014).

As normas de auditoria referendadas pela IFAC são emitidas pelo IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*). É um organismo de normatização independente que serve ao interesse público, estabelecendo padrões internacionais de alta qualidade para auditoria, segurança, e outros padrões relacionados, e facilitando a convergência de auditoria internacional e nacional com normas de garantia (IFAC, 2014).

O IAASB produz as Normas Internacionais de Auditoria (ISA, sigla em inglês), que são hoje os padrões adotados internacionalmente para auditoria de entidades do setor privado.

### 3. METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica de cunho descritivo, que foi desenvolvida a partir de materiais já elaborados e publicados, constituída principalmente de livros, revistas, artigos científicos, monografias, informações obtidas junto ao site dos Tribunais e organismos internacionais relacionados ao tema.

SILVA (2005) define pesquisa bibliográfica como a que é elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente por material disponibilizado na Internet (GIL, 1991, *apud* SILVA, 2005, p. 21).

Segundo Lakatos e Marconi (1986):

“a pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias é a que especificamente interessa a este trabalho, trata-se de levantamento de algumas das bibliografias mais estudadas em forma de livros, revistas, publicações avulsas, sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com objetivo de permitir ao cientista poder analisar ou manipular suas informações com outras bibliografias já publicadas”.

Diante do exposto pelos autores acima, a pesquisa bibliográfica não se torna apenas uma reprodução do assunto que já foi dito e ou escrito sobre determinado assunto, mas sim um exame que proporciona uma nova abordagem do tema. Buscou-se comparar os padrões internacionais quem tratam de Auditoria Financeira para o Setor Público- INTOSAI e para o Setor Privado-IFAC, através de consulta as normas disponíveis nos sites dos próprios organismos responsáveis pelas normas em questão.

A pesquisa foi realizada mediante consulta aos sites dos organismos INTOSAI e IFAC, que disponibilizam as normas para leitura. Foi analisado o objetivo da norma, o alcance, as definições pertinentes a cada assunto, com o objetivo de descrever as limitações do setor público e do setor privado no que se refere à aplicação das normas de Auditoria Financeira. Tendo como resultado final a elaboração de um quadro comparativo entre as normas que apresenta as diferenças relevantes encontradas na pesquisa.

#### 4. RESULTADOS

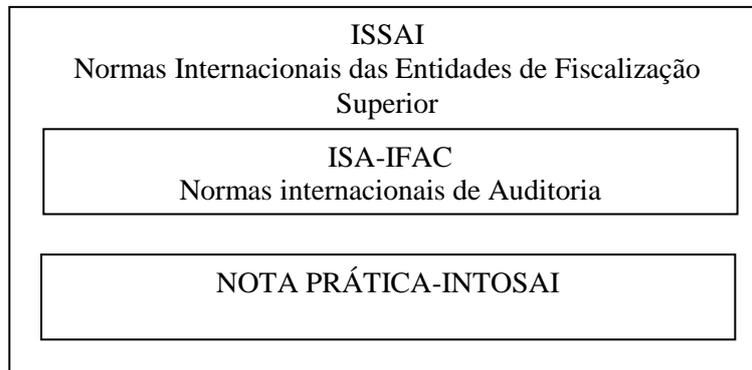
A ISSAI 200 - Os Princípios de Auditoria Financeira - abrange o terceiro nível das normas da INTOSAI. Essa norma foi lançada no XX INCOSAI (Congresso Internacional das Entidades de Fiscalização Superior), ocorrido em Joanesburgo, em 2010. Foi nesse congresso, por meio da declaração da África do Sul, que os membros da INTOSAI foram encorajados a utilizarem as ISSAIs como marco de referência para a auditoria do setor público, a avaliarem seu desempenho em comparação com os outros membros e a implementá-las em conformidade com a legislação nacional (INTOSAI, 2014).

As normas ISSAI de Diretrizes de Auditoria Financeira representam o quarto nível da estrutura das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI). As normas foram elaboradas a partir de normas já existentes sobre auditoria financeira da IFAC. O Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS), da INTOSAI, optou por realizar uma parceria com a IFAC devido ao alto nível de legitimidade das Normas de Auditoria (ISA) já emitidas pela organização. Essas normas têm por objetivo principal oferecer uma orientação aos membros da INTOSAI acerca da realização de auditorias financeiras no Setor Público.

As Diretrizes de Auditoria Financeira são compostas por 38 ISSAIs, sendo duas de elaboração própria da INTOSAI; são elas **a ISSAI 1000 - Introdução Geral às Diretrizes de Auditoria Financeira da INTOSAI e a ISSAI 1003-Glossário de Termos das Diretrizes de Auditoria Financeira da INTOSAI**. As outras 36 ISSAIs foram elaboradas em conjunto por INTOSAI e IFAC. Cada norma é composta por uma ISA na íntegra e uma nota prática, que descreve as peculiaridades da aplicação da ISA em auditorias financeiras de entidades do setor público.

As notas práticas são criadas sempre que o IAASB publica uma nova ISA ou atualiza as já existentes. Pelo sistema de categoria das ISSAIs, a numeração destinada às ISSAIs das Diretrizes da Auditoria Financeira vai da ISSAI 1000 a 2999. Os últimos três algarismos correspondem ao número correspondente de sua respectiva ISA (INTOSAI, 2014).

Cada ISA está estruturada em cinco partes: a) introdução; b) objetivo; c) definições; d) requisitos; e, e) aplicação e outros materiais explicativos. Para verificar se a auditoria foi realizada de acordo com as Diretrizes de Auditoria Financeira é necessário verificar o cumprimento dos “requisitos” de cada ISA, levando-se em consideração os aspectos contextuais e conceituais das notas práticas (DUTRA, 2012).

**Figura 2:** Estrutura das ISSAIs Diretrizes da Auditoria Financeira

Fonte: elaboração própria.

Segundo a ISSAI 200, a Auditoria Financeira se concentra em determinar se a informação financeira de uma entidade está apresentada de acordo com os regulamentos aplicáveis às demonstrações contábeis.

A norma proporciona informações detalhadas sobre o propósito e autoridade dos Princípios Fundamentais da Auditoria Financeira. O marco de referência para auditar as demonstrações contábeis, os elementos e princípios de uma auditoria das demonstrações contábeis.

A ISSAI 1000 faz uma introdução geral às Diretrizes de Auditoria Financeira da INTOSAI, destacando o alcance, a aplicação, a autoridade e questões gerais relacionadas a auditorias de entidades públicas.

Quanto às ISSAIs 1210-1810 que apresentam as Diretrizes de Auditoria Financeira, foi realizado uma análise buscando-se comparar diferenças entre as Notas Práticas e as Normas ISA, a partir dessa comparação, elaborou-se o Quadro 2 a seguir:

As normas foram agrupadas em 4 grupos relativos aos assuntos tratados. Foram divididas entre aquelas que tratam de assuntos relacionados aos profissionais de Auditoria, aquelas que tratam de assuntos operacionais, aquelas que tratam dos assuntos de aspectos Contábeis e por fim as que tratam de assunto relativos a comunicação com o usuário.

**Quadro 2:** INTOSAI x IFAC

<b>Norma</b>	<b>ISSAI</b>	<b>ISA</b>
ISSAI 1200/ISA 200- Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução da Auditoria em conformidade Normas de Auditoria. (1)	Demonstrações para o Setor Público, utilizadas pelos auditores públicos.	Demonstrações para o Setor Privado, utilizadas pelos auditores privados.
ISSAI 1210/ISA 210- Concordância com os termos do Trabalho de Auditoria. (1)	Analisar o nível de auditabilidade do governo ou organismo público.	Aceitação do cliente pela entidade de fiscalização.
ISSAI 1220/ISA 220- Controle de Qualidade da Auditoria das Demonstrações Financeiras.(1)	Código de Ética INTOSAI	Código de Ética IFAC

ISSAI 1230/ISA 230- Documentos de Auditoria (2)	Equilibra a confidencialidade com a Transparência e Prestação de Contas	Confidencialidade
ISSAI 1240/ISA 240- Responsabilidades do Auditor em relação a fraude, no contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.(1)	Emitir além de um parecer sobre as demonstrações contábeis. Ceticismo profissional ameaçado.	Emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis. Ceticismo profissional.
ISSAI 1250/ ISA 250. Considerações de leis e regulamentos na auditoria das Demonstrações Contábeis. (2)	Impacto de Leis e Regulamentos Específicos aplicáveis ao setor público.	Leis e Regulamentos Gerais que se aplicam à um maior número de entidades.
ISSAI 1260/ ISA 260- Comunicação com os Responsáveis pela Governança. (1)	Comunicar informações extra contábeis. Dificuldade de comunicação do escopo e do tempo da auditoria.	Comunicar informações contábeis. Dever de comunicar o escopo e a previsão do tempo de auditoria
ISSAI 1265/ISA 265- Comunicação de Deficiências de Controle Interno. (2)	Identificar os responsáveis pela governança é mais complexo. Necessidade de comunicar a outras instituições deficiências do controle interno.	Possibilidade de identificar os responsáveis pela governança.
ISSAI 1300/ISA 300- Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. (2)	No planejamento de auditoria do setor público é necessário levar em consideração algumas especificidades do setor público.	No planejamento de auditoria do setor privado precisa de menos requisitos do que no setor público.
ISSAI 1315/ISA 1315-Identificação e Avaliação de Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu ambiente. (2)	Podem obter informações de outras fontes. Considerar relações financeiras para avaliação de riscos	Fontes diferem do setor público, pois incluem entidades relacionadas e empregados diferentes em relação ao setor público.
ISSAI 1320/ISA 320- A materialidade no Planejamento e Execução da Auditoria.(2)	Particularidade aspectos quantitativos e qualitativos.	Possibilidade de determinar a materialidade de forma mais assertiva do que no setor público.
ISSAI 1330/ ISA 1330. Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados.(2)	Testar controles no setor público é mais amplo e detalhado do que para o setor privado.	Os testes de controle e procedimentos substantivos envolvem basicamente as mesmas classes de transações, com poucas variações.
ISSAI 1402/ISA 402. Considerações de Auditoria para a Entidade que utiliza Organização Prestadora de Serviços. (2)	A extensão e natureza do trabalho do auditor serão proporcionais à natureza, extensão dos serviços relevantes para a entidade e seu propósito institucional.	Obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quando a entidade utiliza os serviços terceirizados.
ISSAI 1450/ ISA450. Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria. (2)	Distorção Contábil. Estrutura composta por leis e normas aplicáveis à contabilidade pública no Brasil.	Distorção Contábil resulta da diferença entre quantias, classificações, apresentações ou divulgações constante nas demonstrações contábeis e aquelas exigidas pela estrutura de relatório financeiro.
ISSAI 1500/ISA 500. Evidência de Auditoria.(2)	Além das fontes de evidência, pode considerar uso de evidências de auditorias de desempenho. Política de retenção de dados peculiar.	A evidência visa tão somente fundamentar a opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.
ISSAI 1501/ISA 501. Evidência de Auditoria. Considerações Específicas para itens Seleccionados.(2)	Inventário para fins de uso.	Inventário para fins de revenda.
ISSAI 1505/ ISA 505. Confirmações Externas. (2)	Além de obter informações relevantes e confiáveis precisa garantir a integridade das informações e identificar acordos não oficiais.	Obter informações relevantes e confiáveis
ISSAI 1510/ISA 510. Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais. (3)	Entidades Nacionalizadas Criação de uma nova entidade	Primeira auditoria ou designação específica

ISSAI 1520/ ISA 520. Procedimentos Analíticos. (2)	Dados não- financeiros. Responsabilidades ao detectar diferenças.	Utilizam procedimentos analíticos para obter evidências relevantes e confiáveis.
ISSAI 1530/ ISA 530. Amostragem em Auditoria.(2)	Amostra utilizada para mais de uma finalidade.	Objetivo de proporcionar uma base razoável.
ISSAI 1540/ ISA 540. Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive Valor Justo e Divulgações Relacionadas.(3)	Estrutura das normas contábeis dificulta à estimativa.	Possibilidade de mensurar ou estimar o valor justo.
ISSA 1550/ ISA 550. Partes Relacionadas.(2)	Obrigação de informar sobre se foram legalmente autorizadas, independentemente de serem significativas ou não.	Obter evidências de auditoria de que as transações foram adequadamente autorizadas e aprovadas.
ISSAI 1560/ ISA 560. Eventos Subsequentes. (3)	Familiarizar com a legislação pertinente a fatos subsequente, que apresentam peculiaridade ao setor público.	Segue orientações da norma de auditoria que trata de eventos subsequentes.
ISSAI 1570/ ISA 570. Continuidade Operacional.(2)	Continuidade Operacional peculiar	Aplicação do pressuposto da Continuidade Operacional
ISSAI 1580/ ISA 580. Representações Formais.(2)	Observar prazo de respostas devido a ter que lidar com pessoas de altos cargos.	Planejar o prazo das respostas conforme cronograma da auditoria.
ISSAI 1600/ ISA 600. Considerações Especiais- Auditoria de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho de Auditores Componentes.(2)	O auditor de um grupo que pertence ao setor público deve ter em mente as peculiaridades atribuídas a Administração Pública	O auditor pode ser exigido por lei, regulamento ou por outra razão, a expressar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis de grupos.
ISSAI 1610/ ISA 610. Utilização dos Trabalhos da Auditoria Interna. (2)	Determinar se o trabalho da auditoria interna é adequado para os fins de auditoria e garantir que atendem as diretrizes da INTOSAI	Determinar se o trabalho da auditoria interna é adequado para os fins de auditoria
ISSAI 1620/ ISA 620. Utilização de trabalhos de Especialistas. (2)	Verificação da legislação. Especialista torna-se juridicamente responsável.	Trabalho auxilia o auditor em alguma especialidade não contábil.
ISSAI 1700/ ISA 700. Formação de Opinião e Elaboração do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis. (1)	Relatório consistente que promova a credibilidade dos usuários do setor público que apresenta especificidades em relação ao setor privado.	Relatório consistente que promova a credibilidade aos usuários da informação.
ISSAI 1705/ ISA 705. Modificações da Opinião do Auditor Independente (1)	Modificação depende da natureza da matéria.	Modificação depende da natureza da matéria.
ISSAI 1706/ ISA 706. Parágrafos de Ênfase e Parágrafos outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. (2)	Os auditores devem dar ênfase a questões que julgarem relevantes, no setor público. Como fraudes e não cumprimento das normas podem relatado no parágrafo de ênfase.	Dar ênfase a questões que julgarem relevantes.
ISSAI 1710/ ISA 710. Informação Comparativas- Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.(2)	A abordagem a ser tomada em relação aos deveres de informação comparativa é geralmente estabelecida em leis e regulamentos, de modo que os auditores do setor público devem consultar o conteúdo do trabalho de auditoria e não só os termos do contrato.	A abordagem a ser tomada em relação aos deveres de informação comparativa é geralmente estabelecida em leis e regulamentos.
ISSAI 1720/ ISA 720. A responsabilidade do Auditor em Relação à Outra informação em documentos que contêm Demonstrações Contábeis auditadas.(4)	Além de comunicar os responsáveis pela governança, devem também comunicar outras partes interessadas, como o Legislativo.	Comunicam os responsáveis pela governança.

ISSAI 1800/ ISA 800. Considerações Especiais- Auditorias de Demonstrações Contábeis elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para Propósitos Especiais.(2)	Elaboradas para fins específicos para atender a demanda de terceiros.	Elaboradas para um fins específicos.
ISSAI 1805/ ISA 805. Considerações Especiais. Auditoria de quadros isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis. (3)	Procuram respaldo na legislação.	Discutem informações com a administração.
ISSAI 1810/ ISA 810. Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas.(2)	Referencias adicionais sobre as demonstrações condensadas	Referencias sobre as demonstrações condensadas.

**Fonte:** elaboração própria.

O primeiro grupo foi separado de acordo com as normas que tratassem de assuntos relacionados aos profissionais de auditoria. São elas: ISSAI 1200, ISSAI 1210, ISSAI 1220, ISSAI 1240, ISSAI 1260, ISSAI 1700 e ISSAI 1705.

A ISSAI 1200 diferencia as demonstrações para o Setor Público e apresenta como demonstrações para uma entidade pública a serem utilizadas em uma Auditoria Financeira: demonstrações da Posição Financeira; Demonstrações de Desempenho Financeiro; demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa; a comparação entre os valores reais e valores orçados apresentados separadamente em uma demonstração financeira e em uma conciliação; e notas que incluam os princípios contábeis aplicados mais importantes e informações explicativas. A ISA relaciona como demonstrações necessárias para a Auditoria financeira: balanço Patrimonial; demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido; Demonstração dos Fluxos de Caixa e as respectivas Notas Explicativas; demonstração de Resultado do Exercício; demonstração dos Lucros Acumulados; mapas de Receitas e Despesas; e demonstração de operações por linhas de Produção.

A ISSAI 1210 trata da aceitação de cliente pela entidade de fiscalização. Considerando que não há alternativas para as entidades do controle externo, tendo em vista o mandato legal para tanto, cabe, então, apenas analisar o nível de auditabilidade do governo ou do organismo público.

A ISSAI 1220 define as exigências éticas relevantes no setor público. Podem incluir o Código de Ética INTOSAI ou os requisitos éticos nacionais aplicáveis aos auditores do setor público, desde que essas normas sejam pelo menos tão restritivas como o Código de Ética da IFAC para profissionais contabilistas.

A ISSAI 1240 ressalta que em uma Auditoria Financeira no Setor Público objetivos vão além de emitir um parecer relatando se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as normas contábeis. O trabalho

de auditoria deriva de leis, regulamentos, portarias, exigências de ordem pública ou de resoluções legislativas e podem conter objetivos adicionais, incluindo obrigações ou informações, quando os auditores do setor público tiverem detectado o não cumprimento das normas de auditoria no relatório orçamentário e prestação de contas, ou sobre a eficácia dos problemas de controle interno. No entanto, mesmo sem contar com objetivos adicionais, os cidadãos podem esperar dos auditores do setor público relatar qualquer caso de não cumprimento de quaisquer normas identificadas durante a auditoria e o relatório sobre a eficácia dos controles internos. Os auditores do setor público devem levar em conta essas obrigações adicionais e os riscos relacionados com fraude, falta planejamento e erro de execução da auditoria.

A ISSAI 1240 declara também que no setor público manter uma postura de ceticismo profissional não é uma tarefa fácil, devido a diversas peculiaridades que corroboram para uma postura que compromete o ceticismo profissional, como:

- A natureza das relações pessoais ou profissionais, como resultado de processo político ou do ambiente;
- A natureza exclusiva do trabalho recebido pela agência reguladora anula a competição do Setor Público por outros auditores.
- A falta de uma rotatividade periódica obrigatória de auditores, como ocorre em alguns ambientes.

Os auditores do Setor Público devem tomar as medidas necessárias para combater essas ameaças.

Por serem os objetivos das demonstrações contábeis no setor público mais amplos do que apenas expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, a ISSAI 1260 reconhece poder haver uma necessidade de comunicar outros problemas como resultado da lei ou regulação, os responsáveis da governança, através de um acordo com a entidade, ou por exigências adicionais aplicáveis ao trabalho de auditoria.

O parágrafo 13 da ISA 260 impõe ao auditor comunicar aos responsáveis pela governança uma visão geral do escopo e do tempo esperados para a auditoria. No setor público, esse requisito pode ser realizado por vários meios. Por exemplo, o escopo e a data da auditoria podem ser definidos na legislação ou trabalho de auditoria, os auditores do setor público podem comunicar uma visão geral do escopo e do tempo de realização da auditoria mediante carta de compromisso.

A ISSAI 1700 fala da consistência do relatório de auditoria, se essa foi conduzida de acordo com as normas de auditoria e promove credibilidade no setor público, bem como no

mercado internacional. No caso do setor público, entidades usuáries em primeira instância, de suas demonstrações financeiras são os órgãos legislativos e regulamentares. Os órgãos legislativos que representam os cidadãos, que são os usuáries finais dessas demonstrações financeiras. No setor público as responsabilidades de gestão podem ser maiores do que no setor privado, de modo que os auditores do setor público deve observar essa premissa ao descrever as responsabilidades de gestão.

A ISSAI 1705 estabelece três tipos de opiniões modificadas, opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. A decisão sobre qual desses tipos é apropriado dependerá da natureza da matéria que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações financeiras contêm erros materiais ou se não for possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente pode conter matéria de distorção. E de igual modo o julgamento do auditor sobre se a matéria é predominantemente, ou, eventualmente predominantemente nas demonstrações financeiras.

O segundo grupo foi separado de acordo com as normas que tratassem de assuntos operacionais do trabalho de auditoria. São elas ISSAI 1230, ISSAI 1250, ISSAI 1265, ISSAI 1300, ISSAI 1315, ISSAI 1320, ISSAI 1330, ISSAI 1402, ISSAI 1450, ISSAI 1500, ISSAI 1501, ISSAI 1505, ISSAI 1520, ISSAI 1530, ISSAI 1550, ISSAI 1570, ISSAI 1580, ISSAI 1600, ISSAI 1610, ISSAI 1620, ISSAI 1706, ISSAI 1710 ISSAI 1800 e ISSAI 1810.

A ISSAI 1230 diz que em relação à confidencialidade existe uma diferença fundamental entre os setores públicos e privados, este último pode ter exigências legais específicas de confidencialidade, por um lado, e os direitos de acesso atribuídos a terceiros, por outro. No setor público é necessário equilibrar a confidencialidade e a necessidade de transparência e prestação de contas.

A ISSAI 1250 revela, conforme referido no parágrafo 2 ° da ISA 250, o impacto que as leis e regulamentos tem nas demonstrações contábeis varia consideravelmente. No setor público, pode haver as leis e regulamentos específicos sobre a concessão de subsídios para ajudar o organismo com um impacto direto em suas demonstrações financeiras. As normas podem incluir, por exemplo, relatórios de gestão financeira ou orçamentária, caso em que os auditores do setor público podem ter de cumprir leis e regulamentos específicos que impactam direta ou indiretamente em tais informações.

Para os auditores do setor público, identificar os responsáveis pela governança pode ser mais complexo que para o setor privado, a ISSAI 1265 disponibiliza orientações para que os auditores do setor público identifiquem os responsáveis pela governança deste tipo de entidade. Ao identificar a deficiência no controle interno, os auditores do setor público,

podem necessitar identificar uma legislação aplicável ao controle interno e as exigências desta legislação que são relevantes para a entidade do setor público. Os auditores do setor público podem ter obrigações adicionais relativas à comunicação das deficiências do controle interno. Entre essas obrigações podem estar a de informar a outras instituições, como o Judiciário.

Segundo a ISSAI 1300, no âmbito do setor público, considerações de planejamento adicionais podem incluir o seguinte: Compreender o quadro legal e regulamentar aplicável à entidade devido aos objetivos mais amplos da auditoria; as implicações para a auditoria das demonstrações financeiras sobre o conhecimento obtido sobre as auditorias e outras atividades de auditoria importantes para a organização, incluindo as implicações das recomendações anteriores e as implicações para a auditoria das demonstrações financeiras sobre o conhecimento adquirido e o planejamento de atividades relacionadas com o departamento e do ministério competente; as expectativas do Legislativo e outros usuários sobre o relatório dos auditores.

Em relação aos aspectos tratados na ISSAI 1315, quando requerem informações da direção e de outros membros da organização, necessários como parte dos procedimentos da avaliação de risco, o auditor pode obter informações ou uma perspectiva diferente na identificação de riscos de distorção relevante. Os auditores públicos poderão obter informações de outras fontes além das mencionais na ISA 315, tais como:

- auditorias que estiverem envolvidos nas auditorias de desempenho e outras entidades relacionadas com auditorias;
- Funcionários do Governo;
- Relatórios e trabalhos do Legislativo.

Quanto à execução de procedimentos analíticos, como parte dos procedimentos de avaliação de riscos, auditores do Setor Público podem também levar em consideração diversas relações como: Comparação de alocação de despesas; Comparação de pagamentos de benefícios sociais, tais como abonos e pensões, com informações demográficas; Comparação entre o interesse e o percentual de dívida nacional, e a taxa de empréstimos contraídos pelo governo.

Como descrito pela ISSAI 1320, ao determinar a materialidade para fins de planejamento no setor público, existe uma particularidade importante quanto a aspectos qualitativos e quantitativos, bem como a natureza dos elementos. Também podem ser relevantes no contexto em que se situa o assunto. Além disso, a natureza ou características inerentes dos elementos ou grupos de elementos pode conferir uma importância relativa.

Apesar de a materialidade ser uma questão de julgamento profissional do auditor, como a empresa privada utiliza principalmente informações econômico financeiras para tomada de decisão, o auditor consegue, utilizando-se de sua percepção, determinar a materialidade de forma mais assertiva do que no setor público.

A ISSAI 1330 mostra que testar os controles de uma entidade do setor público pode ser mais amplo e mais detalhado do que uma entidade do setor privado. Os auditores do setor público podem executar testes de controles relativos a despesas de viagem ou pagamentos confidenciais ou de controles estabelecidos visando evitar ou detectar fraudes dentro da entidade.

ISSAI 1402 estabelece a obrigação de o auditor obter evidência apropriada e suficiente quando uma entidade usa os serviços de uma ou mais organizações de serviços. No setor público, as organizações prestadoras de serviço podem também indicar a capacidade de uma entidade usuária cumprir as regras que a regem, atingir os objetivos dos seus programas e garantir a eficácia do controle interno. Neste contexto, a natureza e a extensão dos trabalhos realizados pelos auditores do setor público dependem da natureza e extensão de tais serviços para a entidade do setor público e sua relevância para o mandato da auditoria do setor público.

Na Auditoria Financeira, o risco analisado é o da distorção contábil. Segundo a ISSAI 1450, pode decorrer de erro ou fraude essencialmente contábil. Como definido no parágrafo 4 da ISA, uma distorção resulta da diferença entre as quantias, classificações, apresentações ou divulgações constante nas demonstrações contábeis e aquelas exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável. Para o Brasil essa estrutura está composta pela Lei nº 4.320/1964, pela LRF e demais normas aplicáveis à contabilidade pública no Brasil.

A ISSAI 1500, que trata de Evidências em Auditoria, declara que os auditores do setor público podem também considerar se é conveniente o uso de evidências de auditorias de desempenho ou outra modalidade, para as fontes de evidências. Ao referir-se à orientação do parágrafo A13 da ISA, de que certas informações eletrônicas podem não ser recuperáveis após um determinado tempo, por exemplo, se os arquivos são alterados e se os arquivos de backup não existem. Assim, o auditor pode achar necessário, como resultado de políticas de retenção de dados de uma entidade solicitar a retenção de algumas informações para a revisão do auditor ou executar procedimentos de auditoria em um momento que a informação estiver disponível. Os auditores do setor público devem estar cientes de que as obrigações de retenção de dados imposta a entidade do setor público podem ser diferentes, a ser estabelecido em leis pertinentes ao assunto, de modo que os auditores devem estar familiarizados com ela.

Segundo a ISSAI 1501, sobre evidências de auditoria uma questão relevante é que o inventário no setor público muitas vezes difere do inventário para o setor privado, que muitas vezes permanecem para fins de uso e não de revenda. Assim, a natureza dos controles internos e avaliação de risco de distorção relevante podem ser diferentes. Os auditores do setor público podem ter outros objetivos e declarações a serem consideradas, além da existência real e as condições em que o inventário se encontra, por exemplo, as expectativas dos cidadãos de que a gestão eficaz dos mesmos é feita.

A ISSA 1505 diz que é possível recorrer a confirmações externas para obter evidências da presença ou ausência de determinadas condições, por exemplo, “acordos paralelos” não incluídos em acordos oficiais. Além das declarações relativas à auditoria das demonstrações contábeis, as confirmações podem ser úteis para auditores do setor público quanto à obtenção de evidências a respeito de objetos adicionais de auditoria estabelecidas pelo seu trabalho para auditar em decorrência de leis, regulamentos, portarias, demandas de ordem pública ou resoluções legislativas.

Segundo a ISSAI 1505 a confirmação obtida a partir de uma fonte independente da entidade pode aumentar a garantia de que o auditor obtenha evidência na contabilidade ou das manifestações da direção. A confirmação externa é definida como uma resposta direta escrita de uma parte ao auditor seja em papel, em formato eletrônico ou outro meio. Diante da magnitude e complexidade do governo, auditores do setor público devem estar atentos a fim de garantir que os pedidos de confirmação externa sejam direcionados a terceiros independentes da entidade auditada e que as respostas sejam de confiança, levando em conta a relação entre instituições e a parte que emite a confirmação.

Segundo a ISSAI 1520 é provável que os procedimentos analíticos aplicados aos custos dos programas do setor público incluam comparações com dados não financeiros, uma vez que geralmente é menos comparável à informação financeira aplicada em tais procedimentos. Assim a avaliação da viabilidade dos controles utilizados nos procedimentos de análise de dados não financeiros é importante no setor público.

Os auditores do setor público têm obrigações adicionais quando a administração não pode explicar as diferenças detectadas ao executar os procedimentos analíticos. Por exemplo, em certos ambientes de auditoria, como um tribunal de contas, os auditores podem achar que é necessário investigar mais as razões por trás da falta de informação e identificar os responsáveis.

De acordo com a ISSAI 1530, ao projetar uma amostra de auditoria, os auditores do setor público podem ter obrigações adicionais. Nessas situações, podem definir diferentes

níveis de parâmetros, incluindo materialidade e um maior grau de confiança, que podem afetar o tamanho da amostra. Os auditores do setor público muitas vezes usam a amostragem de auditoria para verificar de um lado, a eficácia dos controles internos e, em outro, como um teste confirmação do cumprimento das normas, que podem ser elaboradas com amostras separadas ou uma amostra para verificar ambos.

O parágrafo 23 b da ISA 550 exige que os auditores o dever de obter evidências de auditoria de que as transações significativas com partes vinculadas fora do curso normal de negócios da entidade foram adequadamente autorizadas e aprovadas. Segundo a ISSAI 1550 para o setor público, o trabalho de auditoria pode conter a obrigação de informar sobre o cumprimento das leis e regulamentos e, dentro dela, a obrigação de obter evidências de que as relações e transações com partes relacionadas foram autorizadas e aprovadas. O que significa que os auditores do setor público têm que obter provas de que a gestão tem recebido a autorização e aprovação legal para as transações em questão. Esse procedimento é necessário independentemente se as operações são significativas ou não ou se foram realizadas fora das atividades ordinárias da entidade.

De acordo com a ISSAI 1570, o uso pela administração da presunção de continuidade operacional também é aplicável a entidades do setor público. Governos soberanos, incluindo os governos centrais, muitas vezes não se tornam insolventes de um ponto de vista legal, devido seus amplos poderes para instituir impostos, taxas ou encargos, que tem a capacidade de ajustar os seus rendimentos para atender suas obrigações. Em alguns casos, no entanto, os governos podem ter um passivo líquido significativo em relação ao tamanho de sua economia ou de sua capacidade de impor impostos, taxas ou encargos, e depender substancialmente da ajuda de outras entidades. Embora não recorrente, os governos soberanos, em particular os governos centrais, não atuam, podem ficar insolventes, quando são incapazes de cumprir as suas obrigações, por exemplo, a incapacidade de renegociar a sua dívida. A incapacidade de um governo para cumprir as suas obrigações pode também ser influenciada pela medida em que sua moeda, emitida diretamente por ele ou pelo banco central em seu nome, segue sendo aceita como um meio de troca de cumprir suas obrigações financeiras. Por esta razão, os auditores do setor público aplicam os requisitos e diretrizes da norma de auditoria que versa sobre continuidade operacional.

As entidades do setor público podem gastar uma soma sobre os recursos disponíveis para ano, e a renda pode ser inferior a suas despesas e os seus bens para seus passivos. No entanto, não é comum que uma entidade do setor público cessar ou reduzir a

escala de operações, como resultado de sua incapacidade de financiar suas operações ou passivo líquido.

A ISSAI 1580 descreve que no setor público, as obrigações da direção também podem ser mais amplas do que no setor privado. Ao solicitar declarações escritas sobre as obrigações da Administração, os auditores do setor público levam em conta esta premissa maior. A data das representações formais deve ser o mais próximo possível da data do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis. No setor público, as manifestações de direção algumas vezes vêm dos mais altos níveis de governança, por isso é importante que os auditores do setor público planejem-se com antecedência para que essas expressões sejam obtidas a tempo de evitar atrasos na apresentação do relatório de auditoria.

A ISSAI 1600 trata das considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, em particular que envolvem auditores de componente. O auditor do componente pode ser exigido por lei, regulamento ou por outra razão, a expressar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis de um componente. O auditor de um grupo que pertence ao setor público deve ter em mente as peculiaridades atribuídas a Administração Pública e estar atento em toda a auditoria sobre áreas que possam ter falhas no cumprimento de regras e estabelecer comunicação com os auditores dos componentes.

Acerca das definições relacionadas no parágrafo 9 da ISA 600, os auditores do setor público levam em conta a possibilidade das seguintes definições para o setor público:

*Componentes:* na esfera governamental esta categoria também engloba as agências, departamentos, entidades especializadas, empresas, fundos, unidades administrativas, distritos, joint ventures e organizações não governamentais.

*Componente Significativo:* no setor público esta categoria inclui questões sensíveis para os cidadãos como a segurança nacional, o financiamento de projetos ou relatórios de ingresso de receitas fiscais.

A orientação da ISA 600 em seu parágrafo A33 é especialmente pertinente quando o auditor de um grupo que pertence ao setor público solicitar aos auditores dos componentes que executem trabalhos adicionais sobre a informação financeira relativa ao componente ou grupo. Em alguns ambientes do setor público, a metodologia do auditor de grupo pode ser diferente da metodologia ou práticas utilizadas pelos auditores dos componentes. Nesse caso, o auditor do grupo pode prescrever procedimentos consistente com a metodologia que utiliza.

De acordo com a ISSAI 1610 os auditores do setor público podem considerar o trabalho da auditoria interna relevante para a sua auditoria externa, e utilizarem o trabalho dos

auditores internos para completar seu próprio trabalho. Para determinar se o trabalho do auditor interno é utilizável na auditoria, os auditores do setor público devem atender às Diretrizes da INTOSAI relevantes sobre a avaliação da independência e objetividade e, se estão adequadas à auditoria, a existência de uma possível supervisão pública da auditoria interna e relatórios.

Ao determinar a necessidade de um especialista, a ISSAI 1620 descreve que os auditores do setor público devem considerar as leis. Os trabalhos de auditorias financeiras podem incluir obrigações adicionais em relação à fraude, podendo ser necessário, em tais casos, o recorrer ao trabalho dos peritos da polícia para combater a corrupção. Em certos ambientes do setor público, como um Tribunal de Contas com funções judiciais, a culpa pode ser baseada em provas fornecidas por especialistas que se torna juridicamente vinculado e obriga a o responsável pela fraude ou corrupção a pagar multas e dívidas. O Ministério Público pode tomar medidas legais contra essa pessoa, bem como apreender os bens para pagar a dívida.

A ISSAI 1706 trata da comunicação adicional no relatório do auditor quando o auditor considerar que é necessário chamar a atenção dos usuários sobre assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações financeiras para ajudá-los a compreender as demonstrações financeiras básicas, ou chamar a atenção dos usuários para questões diferentes dos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis úteis que os ajudem a entender a auditoria e o relatório das obrigações ou assuntos apresentados.

Os auditores do setor público também podem optar por incluir uma ênfase a uma falta de conformidade com as normas que tenha sido devidamente registrados ou divulgados nas demonstrações financeiras. E ainda uma questão ligada a fraudes e não cumprimentos de normas legais.

A ISSAI 1710 trata da responsabilidade do auditor independente relacionadas às informações comparativas na auditoria de demonstrações contábeis. Conforme descreve as diferenças essenciais entre as duas abordagens para a comunicação de informações de auditoria são: a) para os valores correspondentes, o parecer de auditoria sobre as demonstrações financeiras refere-se ao ano em curso. b) para as demonstrações financeiras comparadas, a opinião de auditoria refere-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

A abordagem a ser tomada em relação aos deveres de informação comparativa é geralmente estabelecida em leis e regulamentos, de modo que os auditores do setor público devem consultar o conteúdo do trabalho de auditoria e não só os termos do contrato.

De acordo com a ISSAI 1800 as demonstrações financeiras para fins especiais são preparadas de acordo com um quadro projetado para atender às necessidades de informação de usuários específicos. Além de preparar as demonstrações contábeis para fins gerais, uma entidade do setor público pode ter que preparar demonstrações contábeis para terceiros (reguladores, a legislatura ou outros que exerçam funções de supervisão) onde são exigidas informações específicas que atendam suas necessidades específicas de informações. Em alguns ambientes, estas são as únicas demonstrações financeiras elaboradas pela entidade do setor público. Mesmo no caso em que as demonstrações financeiras sejam o único processado pela entidade deve ser considerada para fins especiais. Assim, os auditores do setor público examinam cuidadosamente se a normas contábeis foram obedecidas é projetado para atender às necessidades de informação financeira de uma grande variedade de ou usuários específicos.

A ISSAI 1810 trata das demonstrações contábeis auditadas a partir do qual foram derivadas as demonstrações contábeis condensadas, para a auditoria no setor público pode ser necessário expressar uma opinião adicional no que se refere à elaboração, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as normas contábeis aplicadas. Por exemplo, podem ter que informar se detectaram não conformidade com as normas ou questões de responsabilidade orçamentária, ou expressa uma opinião sobre a eficácia dos controles internos. Neste caso, os auditores do setor público incluem uma referencia adicional na informação sobre as demonstrações contábeis resumidas.

O terceiro grupo foi separado de acordo com as normas que tratassem de assuntos relativos a aspectos contábeis. São elas: ISSAI 1510, ISSAI 1540, ISSAI 1560 e ISSAI 1805.

De acordo com a ISSAI 1510, uma primeira auditoria poderia ocorrer quando uma entidade é nacionalizada, sem dar origem à formação de uma nova entidade ou quando se altera o trabalho do auditor do setor público para incluir uma primeira auditoria de uma entidade já existente. Também poderia ocorrer a primeira auditoria quando é criada uma entidade do setor público e a legislação exige a apropriação de todos os saldos anteriores de uma entidade predecessor do setor público que tenham sido auditadas por um auditor anterior.

Para a ISSAI 1540, quando e como utilizar estimativas contábeis para entidades do setor público depende dos tipos de itens financeiros que fazem referência à estrutura das normas contábeis. Algumas estimativas significativas no setor público podem dizer respeito a bens, obrigações e divulgações, incluindo: programas de seguro social; Planos de pensão para os funcionários públicos; Programas de Saúde; Antigos programas de benefícios; Programas de garantia oficial; Obrigações ambientais; Imposto de renda e impostos atrasados;

Determinada propriedade e equipamento, incluindo equipamento militar especializado e os ativos culturais.

A estrutura de normas contábeis no setor público nem sempre são suficientes para medir o valor justo. Nestes casos, os auditores do setor público avaliam o método de avaliação alternativo e determina se ele está em conformidade com a as normas aplicáveis.

Segundo a ISSAI 1560, as demonstrações financeiras podem ser afetadas por eventos que ocorram após a data de aprovação. Muitas estruturas de relatórios financeiros referem-se especificamente a esses fatos e, normalmente, distinguem em dois tipos: Os fatos que fornecem evidência de condições que existiam à data das demonstrações financeiras. E fatos que fornecem evidências de condições que surgiram após a data das demonstrações financeira. As exigências do setor público em relação a eventos subsequentes podem diferir em relação à data do relatório do auditor e outras obrigações, conforme estabelecido na legislação pertinente. Os auditores do setor público devem estar familiarizados com a legislação aplicável sobre os acontecimentos posteriores.

Como ressaltada pela ISSAI 1805, os auditores do setor público podem ter a tarefa de auditar as demonstrações financeiras individuais, contas, itens ou elementos específicos de financiamento público em organizações que não estão encarregados de auditar o conjunto completo de demonstrações contábeis. É recomendável discutir com a administração se qualquer outro tipo de costume pode ser considerado viável em uma auditoria de acordo com as normas de auditoria. Geralmente não é uma opção para os auditores do setor público, estes podem ter a necessidade de identificar se essas questões estão de acordo com legislação com que eles estão autorizados a conduzir a organização de auditoria.

O quarto grupo foi separado de acordo com as normas que tratassem de assuntos relativos à Comunicação com o usuário. Representado pela ISSAI 1720.

A ISSAI 1720 trata da responsabilidade do auditor em relação a outras informações contidas nos documentos de demonstrações financeiras auditadas e sua comunicação. Na ausência de um requisito específico motivada por circunstâncias especiais da auditoria, o parecer de auditoria não abrange outras informações e o auditor não tem que se pronunciar expressamente sobre se esta outra informação é apresentada de uma forma adequada ou não. No entanto, o auditor a examina porque ela se contradiz de forma significativa as demonstrações financeiras, a credibilidade destes pode ser afetada.

O parágrafo 13 da ISA 720 exige que o auditor expresse aos responsáveis pela governança sua preocupação quando a direção da entidade se recusa a realizar uma revisão necessária de outras informações. Os auditores do setor público têm a obrigação de comunicar

não só aos responsáveis pela governança, mas também outras partes interessadas, como o Legislativo.

Foram analisadas todas as normas de Diretrizes de Auditoria Financeira emitidas pela INTOSAI, descrevendo as especificidades de aplicação dessas normas no setor público. Essas distinções são provenientes da natureza peculiar que se submete a Administração Pública, principalmente no que concerne estarem sujeitos a obedecer a leis e regulamentos e o dever de prestar contas à sociedade.

## 5. CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objeto de estudo descrever as especificidades dos padrões adotados pela INTOSAI para Auditoria Financeira no Setor Público, as Normas de Auditoria para as Entidades de Fiscalização Superior (ISSAIS), com os padrões adotados internacionalmente pela IFAC para Auditoria Financeira, as Normas de Auditoria (ISA), com o objetivo de descrever as limitações do setor público e do setor privado no que se refere à aplicação das normas de auditoria financeira.

Para este fim, realizou-se uma pesquisa bibliográfica de cunho descritivo, descrevendo os aspectos relativos à aplicação das normas para os diferentes setores.

As normas de Auditoria Financeira aplicadas às Entidades de Fiscalização Superior (EFS) da INTOSAI são compostas pelas normas aplicadas à Auditoria Financeira emitidas pela IFAC na íntegra e uma nota prática, que discorre sobre a aplicabilidade ao setor público, proporcionando orientações adicionais para os auditores do setor público em relação ao assunto que a norma da IFAC trata.

Diante da comparação entre as normas, objeto de estudo deste trabalho, é possível concluir que os objetivos de uma Auditoria Financeira no setor público não são limitados a expressar uma opinião se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as normas aplicáveis a contabilidade. O trabalho do auditor, e as obrigações de uma entidade do setor público, tem origem nas leis, nos regulamentos, nas diretrizes ministeriais, em exigência das políticas governamentais e nos dispositivos do poder legislativo que podem incluir responsabilidades adicionais de auditoria. Essas responsabilidades adicionais são refletidas em todas as normas que expressam as peculiaridades ao setor público.

A utilização das normas de Auditoria Financeira emitidas pela INTOSAI para as EFSs visa à confecção de uma opinião em formato internacionalmente padronizado, aceito e compreendido para obter credibilidade das demonstrações contábeis do Governo.

As especificidades do Setor Público são fatores que condicionam a auditoria. É necessário que o auditor seja uma pessoa preparada para compreender as peculiaridades deste setor. O auditor deve, então, conhecer a legislação aplicável e as possíveis limitações de ordem legal e regulamentar que possam impedir uma auditoria mais ampla e profunda, a exemplo do sigilo fiscal. Por outro lado, as peculiaridades atribuídas ao setor público não tornam a administração privada inócua. Existem entidades públicas que além de serem

auditadas pela EFS brasileira, são auditadas também pelos seus controles internos, pelo controle interno do Poder Executivo e ainda se submetem à auditoria independente privada.

Segundo os resultados, verificou-se que não há divergências relevantes entre as normas analisadas, mas apenas divergências quanto aos aspectos de aplicabilidade, que se dão devido às especificidades atribuídas ao setor público. Essas distinções são provenientes da natureza peculiar que se submete a Administração Pública, principalmente no que concerne estarem sujeitos a obedecer a leis e regulamentos e o dever de prestar contas à sociedade.

Diante disso, é possível concluir que as Normas Internacionais de Auditoria Financeira aplicadas ao Setor Público são e devem ser aplicadas em sua totalidade a estrutura de Controle Externo do Brasil, que possui previsão constitucional como uma das atribuições dada ao Controle Externo no Brasil. O Brasil já adota para elaboração de demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros no Setor Público normas de contabilidade em observância a padrões adotados internacionalmente e devem ser examinados com base em procedimentos de auditorias também pautados em normas e diretrizes internacionais.

Para futuras pesquisas, recomenda-se um estudo comparativo entre os países que adotam as normas da INTOSAI para Auditoria Financeira buscando identificar as principais diferenças em sua aplicação. Um estudo que compare as EFS que adotam suas próprias normas a aquelas que utilizam as normas da INTOSAI para Auditoria Financeira. Um estudo que estabeleça o impacto nas Auditorias Financeiras realizadas no TCU após a adoção das Normas Internacionais e o impacto que essa informação provoca em relação a Transparência e o *Accountability*.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil: enfoque teórico, normativo e prático**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_, Inaldo Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

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

BOYTON, William C; JOHNSON, Raymond N; KELL, Walter Gerry. **Auditoria**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. 15. março de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em: jan. 2014.

\_\_\_\_\_. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 15. outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: jan. 2014.

\_\_\_\_\_. Instituto Ruy Barbosa. **Normas de Auditoria Governamental- NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo. 2010**. Disponível em: <[http://www.controlepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs\\_24-11.pdf](http://www.controlepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs_24-11.pdf)>. Acesso em: jan 2014.

DISTRITO FEDERAL. **Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Distrito Federal**. TCDF 2011. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br/app/biblioteca/pdf/AC501026.pdf>> Acesso em: Jan, 2014.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. **Integração dos instrumentos constitucionais de controle externo: Uma proposta para a legitimação do modelo brasileiro por meio de isomorfismos institucionais**. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2507885.PDF>> Acesso em: Jan 2014

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IFAC. **International Federation of Accountants**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-720-revised-auditor-s-responsibilities-re>>. Acesso em Jan. 2014.

INTOSAI. **Internacional Organization of Supreme Audit Institutions**. Disponível em: <<http://www.intosai.org/en/news.html>> Acesso em: Jan, 2014

ISSAI - **International Standards of Supreme Audit Institutions**. Disponível em: <http://www.issai.org/>. Acesso em: Jan, 2014.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1986.

OAG. *Office of the Auditor General of Canada*. Disponível em: [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/english/admin\\_e\\_41.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/english/admin_e_41.html). Acesso em: Jan, 2014.

SILVA, Edna L. da, MENEZES, Estera M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005.

TCU. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União-NAT**. 5. Junho. 2011.

Disponível em:<

[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao\\_controle/normas\\_auditoria/BTCU-ESPECIAL-12-de-05-07-2011%20Normas%20de%20Auditoria\\_0.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/BTCU-ESPECIAL-12-de-05-07-2011%20Normas%20de%20Auditoria_0.pdf).

Acesso em: Jan, 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU. Disponível em:

<[http://europa.eu/publications/official-documents/index\\_pt.htm](http://europa.eu/publications/official-documents/index_pt.htm).> Acesso em: Jan, 2014.