**AUDITORIA FINANCEIRA**

**Relatório Nº <@Indicador= NÚMERO DOCUMENTO>**

**Conselheiro Relator**

**[nome do conselheiro]**

**Goiânia / GO**

**Ano XXXX**

**CONSELHEIROS**

**Celmar Rech**

**Saulo Marques Mesquita**

**Helder Valin**

**Carla Cíntia Santillo**

**Edson José Ferrari**

**Sebastião Tejota**

**Kennedy Trindade**

**AUDITORES**

**Heloísa Helena Antonácio Monteiro Godinho**

**Flávio Lúcio Rodrigues da Silva**

**Cláudio André Abreu Costa**

**Marcos Antônio Borges**

**Humberto Bosco Lustosa Barreira**

**Henrique Veras**

**MINISTÉRIO PÚBLICO**

**[nome do procurador]**

**RELATÓRIO DE AUDITORIA FINANCEIRA Nº <@Indicador= NÚMERO DOCUMENTO>**

|  |  |
| --- | --- |
| ATO ORIGINÁRIO | indicar o ato que determinou a realização deste trabalho(Plano de Fiscalização e Resolução; Acórdão...) |
| ATO DE DESIGNAÇÃO | Portaria de designação da equipe |
|  |  |
| UNIDADE JURISDICIONADA | indicar a unidade jurisdicionada bem como sua vinculação na esfera dos poderes executivo, legislativo e judiciário. |
|  |  |
| OBJETO DA FISCALIZAÇÃO | indicar com clareza o objeto fiscalizado |
|  |  |
| VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS (VRF) | Referência **🡪 Critérios para Mensuração do Volume de Recursos Fiscalizados (VRF) da SEC - CExterno** |
|  |  |
| BASE DE CALCULO | metodologia utilizada no cálculo do volume de recursos fiscalizados quando este for diferente do documento de referência. |
|  |  |
| EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA | é o valor empenhado e pago no período abrangido pelo trabalho, separado por exercício. . |
|  |  |
| FONTE | origem da informação, ou seja, de onde a equipe retirou estas informações. |
|  |  |
| PERÍODO DE ABRANGENCIA | indicar o período em que ocorreram os fatos analisados por este trabalho |
|  |  |
| EQUIPE | listar a equipe que elaborou o trabalho com nome completo e matrícula no TCE. [Especificar, também, a composição do órgão de controle interno (CGE-GO), caso houver]:  **[Se auditor do TCE-GO]**  Auditor 1 – matr. 0000-0 – [UT] – (Supervisor, Coordernador, Chefe de Serviço......]  **[Se auditor da CGE-GO]**  Auditor 2 – CPF n° xx – CGE-GO |

**RESUMO**

|  |
| --- |
| **Relator:** [nome do conselheiro relator]  **N° processo:** [número do processo]  **Unidade responsável:** [nome da UT]  **O QUE O TCE-GO FISCALIZOU?**  [O TCE-GO realizou auditoria financeira integrada com conformidade nas contas de 202x, do(a) órgão/secretaria xx, com o objetivo de expressar opinião sobre se as demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias estão livres de distorção relevante, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e se as operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis 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.  A auditoria, realizada de x/x/202x a x/x/202x, foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria do setor público e insere-se na estratégia de fortalecimento da auditoria financeira aprovada pela Resolução Normativa n° xx/202x, que aprova o Plano de Fiscalização para o biênio 202x-202x]  **VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS**  O volume de recurso fiscalizados foi de R$ xxx, na perspectiva patrimonial, e de R$ xxx das despesas empenhadas no exercício.  A auditoria detectou distorções de valores nas demonstrações contábeis que somam R$ xxxx.  **O QUE O TCE-GO ENCONTROU?**  [descrever a situação encontrada, de forma sucinta]  As conclusões atingidas levaram à opinião adversa sobre as demonstrações contábeis e à opinião com ressalva sobre a conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.  **QUAL A PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO?**  Foram propostas determinações para correção das não conformidades na xxxxxx e recomendações para o aprimoramento dos controles internos sobre a conformidade dos atos de gestão financeira e orçamentária e dos respectivos registros contábeis, bem como sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, alinhando-os aos padrões internacionais em implementação pela Secretaria do Tesouro Nacional, para convergir as práticas contábeis adotadas no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.  Se implementadas as deliberações, as informações da gestão do xxxx serão mais fidedignas, que por sua vez melhora a qualidade e a credibilidade da prestação de contas anual dos responsáveis. A comunicação preliminar das distorções pela auditoria, por exemplo, permitiu que xxxxx xxx, xxxxx.  **QUAIS OS PRÓXIMOS PASSOS?**  Para garantir a implementação das ações, a xxxx realizará monitoramento das deliberações que forem expedidas, na auditoria financeira referente ao exercício de 202x, que será conduzida de acordo com a metodologia desenvolvida nesta auditoria. |

**LISTA DE SIGLAS**

|  |
| --- |
| (Espaço destinado à apresentação das siglas utilizadas no Relatório). |

**LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: Convenio 1111/9999 **Erro! Indicador não definido.**

Tabela 2: Convenio 3333/9999 **Erro! Indicador não definido.**

**LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Sistema de Controle de Obras **Erro! Indicador não definido.**

**SUMÁRIO**

No sumário devem constar apenas os títulos e os subtítulos das partes que lhe sucedem

[**1.0** **APRESENTAÇÃO** 12](#_Toc138855032)

[**2.0 INTRODUÇÃO** 13](#_Toc138855033)

[**2.1 Deliberação que originou o trabalho** 13](#_Toc138855034)

[**2.2 Visão geral do objeto** 13](#_Toc138855035)

[**2.3** **Objeto, objetivo e escopo da auditoria** 13](#_Toc138855036)

[**2.4** **Não escopo** 14](#_Toc138855037)

[**2.5 Metodologia utilizada e limitações inerentes a auditoria** 14](#_Toc138855038)

[**2.6 Volume de recursos fiscalizados** 16](#_Toc138855039)

[**2.7 Benefícios da fiscalização** 16](#_Toc138855040)

[**3.0 ACHADOS DE AUDITORIA** 16](#_Toc138855041)

[**3.1 Distorções de valores** 17](#_Toc138855042)

[**3.2 Distorções de classificação, apresentação ou divulgação** 18](#_Toc138855043)

[**3.3 Desvio de conformidade** 18](#_Toc138855044)

[**3.4** **Desvios de conformidade** 20](#_Toc138855045)

[**3.5** **ASSUNTOS QUE EXIGIRAM ATENÇÃO SIGNIFICATIVA NA AUDITORIA** 20](#_Toc138855046)

[**3.6 Descrevendo fatos não diretamente relacionados aos achados:** 20](#_Toc138855047)

[**3.7 ACHADOS NÃO DECORRENTES DA INVESTIGAÇÃO DAS QUESTÕES DE AUDITORIA** 20](#_Toc138855048)

[**4 RESULTADO DO MONITORAMENTO DE ITEM DECISÓRIO RELACIONADO AO OBJETO DA AUDITORIA** 21](#_Toc138855049)

[**5 ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DO GESTOR** 21](#_Toc138855050)

[**6. CONCLUSÃO** 21](#_Toc138855051)

[**7. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO** 24](#_Toc138855052)

[**REFERÊNCIAS** 26](#_Toc138855053)

[**GLOSSÁRIO** 27](#_Toc138855054)

[**APÊNDICE A- DETALHAMENTO DA METODOLOGIA EMPREGADA** 28](#_Toc138855055)

[**2. CRITÉRIOS PARA SELEÇÃO DAS CONTAS SIGNIFICATIVAS** 30](#_Toc138855056)

[**3. ABORDAGEM DE AUDITORIA** 31](#_Toc138855057)

[**4. AVALIAÇÃO E RESPOSTA AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE** 31](#_Toc138855058)

[**5. FORMAÇÃO DAS OPINIÕES E COMUNICAÇÕES À ADMINISTRAÇÃO** 31](#_Toc138855059)

[**6. MÉTODO DE AMOSTRAGEM UTILIZADO NA AUDITORIA** 32](#_Toc138855060)

[**APÊNDICE B - ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO DO ...** 33](#_Toc138855061)

[**APÊNDICE C - COMENTÁRIOS DE GESTORES E ANÁLISES DA EQUIPE** 34](#_Toc138855062)

[**ANEXOS** 35](#_Toc138855063)

# APRESENTAÇÃO

A Constituição Estadual de Goiás, de 1989, atribuiu ao Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO) a competência para julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Estado e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outras irregularidades de que resulte prejuízo ao erário (art. 26, II). De acordo com o art. 72, caput, da Lei 16.168, de 2007, c/c com art. 209 do Regimento Interno do TCE-GO, Resolução n° 22/2008, essas contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável.

Em razão dessas atribuições constitucionais e legais, o TCE-GO, [SE FOR O CASO, com apoio da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE-GO) previsto no art. 29, IV, da Constituição Estadual], realizou auditoria financeira integrada com conformidade nas contas relativas ao exercício de 202x prestadas pelos responsáveis pelo [nome da organização (Sigla). [SE FOR O CASO, O apoio do órgão de controle interno deu-se mediante assistência direta, nos termos da NBC TA 610, com a participação de auditores da CGE-GO integrando a equipe de auditoria.

Os objetivos da auditoria são obter segurança razoável para expressar conclusões sobre se as demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias do(a) [Sigla da organização], incluindo as respectivas notas explicativas, estão livres de distorção relevante, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e sobre se as operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis 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.

Os resultados do trabalho incluem o presente relatório de auditoria e o certificado de auditoria, que irão compor o processo de contas anuais dos responsáveis para fins de julgamento, nos termos do inc. IV do art. 61 e do inc. II do art. 42-A da Lei 16.168/2007.

**[Detalhar a forma como o relatório de auditoria financeira está estruturado]**

[Exemplo] Este relatório está estruturado da seguinte maneira: a seção 2 contextualiza o trabalho e apresenta os elementos que ajudam na compreensão do relatório; a seção 3 apresenta os achados de auditoria e, em relação a cada um, as conclusões e as propostas de encaminhamento da equipe; a seção 4 destaca os assuntos que exigiram atenção significativa na auditoria; a seção 5 expressa as conclusões da auditoria; a seção 6 sintetiza as propostas de encaminhamento da equipe, considerando a perspectiva dos dirigentes e as ações corretivas que pretendem tomar, obtidas mediante comentários de gestores e analisados pela equipe de auditoria no apêndice C; o Apêndice A detalha a metodologia empregada e o Apêndice B fornece informações adicionais para a compreensão de certos achados; as listas de siglas, tabelas e ilustrações presentes no texto estão indicadas ao final.

# INTRODUÇÃO

Trata-se de auditoria financeira integrada com conformidade autorizada pela Portaria nº , realizada nas contas relativas ao exercício de 202x dos responsáveis pelo [nome da organização] (Sigla), com vistas a subsidiar o julgamento dessas contas pelo TCE-GO. A equipe de auditoria foi composta por auditores da [...] e da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE-GO).

## Deliberação que originou o trabalho

Descrever brevemente as razões que motivaram a realização da fiscalização.

## Visão geral do objeto

Deve ser elaborada na fase de planejamento e revisada após a fase de execução e objetiva o conhecimento e a compreensão do objeto a ser fiscalizado, bem como do ambiente organizacional em que este objeto está inserido.

Compreende as seguintes informações:

- descrição do objeto fiscalizado, com as características necessárias à sua compreensão;

- legislação aplicável;

- objetivos institucionais do órgão/entidade fiscalizado, quando for o caso;

- pontos críticos e deficiências no sistema de controle.

## Objeto, objetivo e escopo da auditoria

As contas auditadas compreendem os balanços patrimonial e orçamentário em 31 de dezembro de 202x, as demonstrações das variações patrimoniais para o exercício findo nessa data, com as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis, bem como as operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis, subjacentes às demonstrações contábeis.

Os objetivos da auditoria são obter segurança razoável para expressar conclusões sobre se as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial, financeira e orçamentária do [Sigla da organização] em 31 de dezembro de 202X, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público, e se as operações, transações ou os atos de gestão relevantes subjacentes estão em conformidade, em todos os aspectos relevantes, 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.

Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia absoluta de que a auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, sempre irá detectar uma distorção relevante ou um desvio de conformidade relevante quando existir. As distorções nas demonstrações contábeis e os desvios de conformidade nas operações, transações ou atos subjacentes podem ser decorrentes de fraude ou erro e são considerados relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões tomadas com base nas contas auditadas.

## Não escopo

Não integram o escopo da auditoria: o(a) exame.......

## Metodologia utilizada e limitações inerentes a auditoria

Contempla uma breve descrição dos procedimentos e das técnicas adotadas, a menção às folhas em que constam a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada, bem como a eventuais papéis de trabalho utilizados (inclusive a matriz de planejamento). A descrição da metodologia deve destacar a participação de especialistas e de outras unidades técnicas que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o relatório.

O tipo de amostragem utilizado também deve ser registrado nesta subseção, evitando-se que tais comentários constem das seções subsequentes do relatório como, por exemplo, da descrição da situação encontrada.

A descrição das limitações deve indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, apresentando as justificativas pertinentes.

As limitações referem-se às técnicas adotadas, às fontes de informação e às condições operacionais do trabalho. No caso destas últimas, podem ser superáveis e só devem ser descritas caso as limitações não sejam mitigadas.

Por exemplo:

* "inexperiência em auditorias na área X": a equipe poderá ser treinada para evitar a limitação;
* "vasta legislação": a equipe ficará a par da legislação que será aplicada à auditoria, estudando-a com antecedência. Não havendo possibilidade de treinamento, permanece a limitação.

Nos casos em que a limitação seja insuperável, a Unidade Técnica deve avaliar a oportunidade e conveniência de se excluir ou não a questão ou ainda de se realizar a auditoria em outro momento.

Impedimentos que possam ser resolvidos pela equipe mediante solicitações de auditoria não são limitações. Caso as solicitações não sejam atendidas, a equipe deve avaliar se o "impedimento" não é, de fato, um achado de auditoria.

Por exemplo:

o extrato bancário de conta não específica para convênios;

o inexistência de notas fiscais;

o inexistência de documentos que justifiquem alterações em contratos, contratos de repasse, convênios...;

o inexistência de justificativa para inexigibilidade/dispensa de licitação;

o ausência de documentos;

o indisponibilidade de informações;

o caráter subjetivo das justificativas para as aquisições/contratações;

o ocorrência de dados inconsistentes e sem qualidade (significa ausência de controles internos).

A auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria aplicáveis ao setor público, consistentes nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas à Auditoria (NBC TA), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que são convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente (ISA), emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) . Nenhuma restrição significativa foi imposta aos exames.

Tais normas requerem o cumprimento de exigências éticas, o exercício de julgamento e ceticismo profissionais, a aplicação do conceito de materialidade e a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações auditadas ou de desvio de conformidade relevante nas transações subjacentes, independentemente se causados por erro ou fraude, bem como a definição e a execução de procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, a fim de se obter segurança razoável, mediante evidência de auditoria suficiente e apropriada, para suportar as conclusões em que se fundamenta a opinião de auditoria.

Obteve-se entendimento do controle interno relevante para a auditoria para planejar e executar os procedimentos de auditoria mais apropriados às circunstâncias. Avaliou-se a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração, bem como a apresentação, a estrutura e o conteúdo geral das demonstrações contábeis, incluindo se as transações e os eventos subjacentes estão apresentados de forma adequada.

A definição e a execução dos procedimentos de auditoria incluíram inspeção documental, confirmação externa de saldos e transações, recálculo, reexecução de procedimentos, procedimentos analíticos, indagações, inclusive por escrito (ofícios de requisição), e o uso de técnicas assistidas por computador para examinar populações inteiras de transações e de amostragem estatística para testes de controle e de conformidade (amostragem por atributos). Os aspectos relevantes da metodologia aplicada na definição da Estratégia Global de Auditoria e no desenvolvimento e execução do Plano de Auditoria encontram-se detalhados no Apêndice A deste relatório.

Conforme exigido pelas normas de auditoria, as distorções detectadas durante a auditoria foram comunicadas à administração do [Sigla do órgão/entidade] (peça xx) e com ela discutidos antes do encerramento do exercício, de forma a possibilitar, se aplicável, a realização de ajustes necessários para evitar que as demonstrações contábeis fossem encerradas com distorções e a equipe de auditoria fosse obrigada a emitir uma opinião modificada. As distorções não corrigidas foram comunicadas aos responsáveis pela governança (peça x). A administração confirmou o cumprimento de suas responsabilidades, consoante estabelecidas nos termos do trabalho, por meio de representação formal (peça xx).

O trabalho foi conduzido conforme os Termos do Trabalho de Auditoria (peça x) e com a Estratégia Global de Auditoria (peça x). Conforme exigido pelas normas de auditoria (NBC TA 220, 14), a equipe de trabalho possui coletivamente a competência e as habilidades necessárias (peça xxx). A opinião sobre as demonstrações expressa no Certificado de Auditoria levou em consideração as conclusões registradas na Formação de Opinião (peça xxx).

Devido às limitações inerentes à uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes não tenham sido detectadas, mesmo que o trabalho tenha sido adequadamente planejado e executado de acordo com as normas de auditoria mencionadas.

## Volume de recursos fiscalizados

Representa o montante efetivamente fiscalizado durante o trabalho.

* Esclarecer com deve ser apresentado. Por exemplo: VRF Total, VRF por exercício (de acordo com o período de abrangência do trabalho).
* Pode ser delineada previamente uma Tabela para a apresentação dessas informações - Exercício, VRF, Fonte...

O volume de recursos fiscalizados atingiu R$ [...], na perspectiva patrimonial, e R$ [...] bilhões de despesas empenhadas no exercício.

A Tabela x apresenta o alcance da auditoria tanto das despesas liquidadas do orçamento de 20xx, quanto daquelas dos orçamentos de exercícios anteriores, examinadas mediante testes de detalhes. Esses procedimentos de auditoria alcançaram o total de x% das despesas liquidadas e y% dos restos a pagar não processados pagos.

Os demais elementos, contas ou itens de menor materialidade dessas demonstrações contábeis foram testados mediante procedimentos de revisão analítica.

**Tabela 1 - Despesas Liquidadas objeto de testes de detalhes**

| **Programa/ação orçamentária** | **Despesa liquidada** | **%** | **Restos a Pagar não Processados** | **%** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 15.243.146.155,50 | 34,43% | 359.655.621,65 | 9,85% |
|  | 11.026.314.081,77 | 24,91% | 1.234.772.348,61 | 33,83% |
|  | 8.951.416.700,41 | 20,22% | 303.417.363,65 | 8,31% |
|  | 866.960.190,62 | 1,96% | 392.157.298,48 | 10,74% |
|  | 500.000.000,00 | 1,13% | - | - |
|  | 451.061.144,31 | 1,02% | 52.439.771,80 | 1,44% |
|  | 185.986.798,26 | 0,42% | - | - |
|  | 0 | 0,00% | 314.020.694,75 | 8,60% |
| **Total auditado** | **37.224.885.070,87** | **84,09%** | **2.656.463.098,94** | **72,78%** |
| **Total Despesas Liquidadas** | **44.268.853.590,73** | **100%** | **3.649.836.279,92** | **100%** |

## Benefícios da fiscalização

Entre os benefícios estimados desta fiscalização citam-se a melhoria das informações e dos controles internos sobre a conformidade dos atos de gestão financeira e orçamentária e dos respectivos registros contábeis, bem como sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, mediante convergência aos padrões internacionais. A comunicação preliminar das distorções à administração, por exemplo, permitiu que ..., gerando informação mais fidedigna que por sua vez melhora a qualidade e a credibilidade da prestação de contas anual dos responsáveis.

# ACHADOS DE AUDITORIA

As irregularidades/impropriedades constatadas ao longo da execução devem ser relatadas de forma estruturada, **por achado**, destacando-se, pelo menos, os seguintes aspectos/atributos: descrição (título ou enunciado do achado), situação encontrada, objetos nos quais o achado foi constatado, critério de auditoria, evidências, causas da ocorrência, conclusão da equipe e proposta de encaminhamento.

Para cada achado de auditoria haverá uma conclusão e uma proposta.

Achados que se repetem em vários processos (ou contratos ou convênios ou editais ou projetos básicos etc.) serão relatados conjuntamente, da seguinte forma:

* descrição - título da irregularidade/impropriedade constatada;
* situação encontrada - descrição dos fatos ocorridos em cada um dos objetos (processo, convênio, contrato, edital, projeto básico etc.) analisados;
* objetos nos quais o achado foi constatado - identificação dos objetos (processos, convênios, contratos, editais, projetos básicos etc.);
* evidências - documentos, cláusulas, itens etc. do processo, convênio, contrato, edital, projeto básico etc. que comprovam o fato.

## Distorções de valores

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará o regime de competência no reconhecimento da despesa e na assunção de compromisso (art. 50, II).

A NBC TSP – Estrutura Conceitual, que estabelece os conceitos para a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público prescreve que eles devem ser elaborados com base no regime de competência (item 1.1).

O MCASP 8ª edição, item 1.2, conceitua regime de competência como aquele no qual as transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referirem. Os elementos reconhecidos, de acordo com o regime de competência, são ativos, passivos, patrimônio líquido, variações patrimoniais aumentativas (VPA) e variações patrimoniais diminutivas (VPD), entre essas últimas, as despesas.

Assim, despesas e obrigações devem ser reconhecidas no período contábil em que o fato gerador ocorra, mesmo que o pagamento ocorra em momento posterior. Para essas situações, a macrofunção Siafi 020336 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) orienta que, para o atendimento ao regime de competência é necessário que todos os passivos sejam reconhecidos, ainda que não seja possível ter certeza do seu prazo de exigibilidade ou mesmo do seu valor. Em situações como essas é necessário reconhecer uma provisão.

Constatou-se o reconhecimento de despesas referentes ao exercício ....

Conclui-se assim que as VPD apresentadas na Demonstração das Variações Patrimoniais relativas ao exercício de 20xx, estão superavaliadas em R$ xxxx, em razão do registro das despesas de competência de 20xx, no exercício de 20xx+1. Além disso, correm risco de também serem superavaliadas em exercícios futuros, em razão de fragilidades nos controles internos contábeis de reversão de provisões constituídas.

**Proposta de encaminhamento**

Recomendar ... que estabeleça controles internos contábeis para prevenir, detectar e corrigir inconsistências que possam distorcer os saldos das demonstrações contábeis, no que diz respeito à constituição e reversão de provisões em observância ao regime de competência, conforme estabelecido no art. 50, II, da LRF e nas normas de contabilidade aplicáveis ao setor público.

## Distorções de classificação, apresentação ou divulgação

**Falta de segregação dos juros pro-rata sobre ... em circulante e não circulante**

O MCASP 8ª edição, Parte II, item 2, dispõe que “a classificação do ativo e do passivo considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade”. Prescreve, ainda, no subitem 2.1.3, que os ativos devem ser classificados como circulante quando “estiverem disponíveis para realização imediata” ou “tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis”.

A falta de segregação do referido saldo tem efeito na apresentação da informação financeira aos usuários, uma vez que não reflete o valor real dos juros a receber de contratos nos próximos doze meses. Há, portanto, a necessidade de ajustar os registros contábeis para que eles reflitam melhor a real situação patrimonial dos valores a receber, no curto e no longo prazo.

**Proposta de encaminhamento**

Recomendar ao ... que:

a) segregue o saldo da conta juros ... em “circulante” e “não circulante”, de acordo com o previsto na Parte II, item 2 e subitem 2.1.3 do MCASP; e

b) revise os saldos das referidas contas do "circulante" e “não circulante”, bem como da nota explicativa da publicação dos balanços, a cada três meses, de forma a atender a necessidade de que a informação contábil de qualidade seja tempestiva, conforme item 11 da macrofunção 020315 (Conformidade contábil).

## Desvio de conformidade

**Notas Explicativas não atendem aos requisitos da Estrutura de Relatório Financeiro**

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público define que o Relatório de Propósito Geral (nesse caso, o Relatório de Gestão do ...) abrange as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas (item 1.6). Enfatiza, ainda, que as referidas notas são parte integrante das demonstrações contábeis (item 8.61), enquanto a NBC TSP 11, que regulamenta a apresentação das Demonstrações Contábeis no setor público, estabelece o conjunto básico de informações que devem constar nas notas explicativas, bem como a sua estrutura.

De acordo com a NBC TSP 11, as notas explicativas devem conter informação adicional em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis. Elas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item do balanço patrimonial, da demonstração do resultado, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e da demonstração dos fluxos de caixa deve ter referência cruzada entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e aquelas correspondentes apresentadas nas notas explicativas.

O MCASP, Parte V, por sua vez, define que notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e são parte integrante das demonstrações. Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, devendo ser claras, sintéticas e objetivas e englobar informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações. O MCASP discrimina, para cada uma das DCASP, as notas explicativas que devem ser elaboradas para acompanhá-las.

A macrofunção Siafi de encerramento do exercício de 2020 informa que as unidades (...) devem divulgar o relatório de gestão, a declaração anual do contador, as demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas (...) nos sítios eletrônicos (sites) dessas unidades (item 8.2). Adicionalmente, orienta o gestor sobre quais contas ou grupos de contábeis deve-se prover informação adicional às demonstrações contábeis.

As Notas Explicativas às demonstrações contábeis do ..., do Relatório de Gestão do exercício de 202x, não apresentam as exigências básicas de estrutura e de conteúdo estabelecidas no MCASP e na NBC TSP 11, afetando, de forma relevante, o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

No exame das referidas Notas Explicativas, foi constatado que:

I. Não...

II. ...

**Proposta de encaminhamento**

Recomendar ao ... que estabeleça procedimentos de controle interno contábeis para assegurar que as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis sejam elaboradas de acordo com as exigências básicas de estrutura e conteúdo estabelecidas no MCASP, Parte V, e na NBC TSP 11.

## Desvios de conformidade

Divergência no ...

**Proposta de encaminhamento**

Determinar ao ....

## Assuntos que exigiram atenção significativa na auditoria

Assuntos que exigiram atenção significativa na auditoria não são achados, mas podem fornecer aos usuários uma base para obtenção de informações adicionais da administração e com os responsáveis pela governança sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações contábeis auditadas ou à auditoria realizada (NBC TA 701, itens 3 e 9).

Para a CGE-GO e para as unidades técnicas do TCE-GO, esses assuntos podem constituir-se em importantes indicativos ou subsídios para ações de controle ou a realização de auditorias operacionais.

R$ ....

...

## Descrevendo fatos não diretamente relacionados aos achados:

A descrição da situação encontrada deve destacar somente as informações sobre os objetos analisados que sejam necessárias para a caracterização e entendimento do achado. O histórico ou a descrição de fatos, que envolvem os objetos analisados, mas não são diretamente relacionados aos achados, devem ser registrados em papéis de trabalho que serão guardados na Divisão responsável pelo trabalho, não devendo, portanto, compor o processo de fiscalização.

## Achados não decorrentes da investigação das questões de auditoria

São considerados "Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria" todos aqueles decorrentes da investigação de questões de auditoria não previstas no planejamento inicial, mas que, em função de relevância, materialidade ou risco, mereceram a atenção da equipe de auditoria. **Tais achados devem ser relatados com os mesmos atributos dos demais.**

A investigação de assuntos não previstos inicialmente deve estar registrada na introdução, subseção "Objetivo e questões de auditoria", na qual será feita menção ao objetivo original e à inclusão dos novos temas.

Caso não seja possível a investigação da ocorrência da forma devida - com toda a estruturação que um achado requer - o fato deve ser comunicado ao superior imediato que avaliará a conveniência e a oportunidade de propor nova fiscalização ou de formular representação.

No caso da não investigação dos fatos, o breve relato das providências adotadas, caso a equipe julgue necessário, pode ser feito na Conclusão.

# RESULTADO DO MONITORAMENTO DE ITEM DECISÓRIO RELACIONADO AO OBJETO DA AUDITORIA

Sempre que forem iniciados trabalhos de fiscalização, deverá ser observado se existem decisões do Tribunal relacionadas com o objeto da fiscalização passíveis de serem monitorados (verificação do cumprimento) durante o trabalho, fazendo parte do seu escopo.

Em caso afirmativo, o resultado da verificação do cumprimento da decisão do Tribunal deverá constar neste capítulo do relatório.

Em caso negativo, esse item deve ser suprimido do relatório.

# ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DO GESTOR

Em certas situações e sob determinadas condições (ver NAG 4713.2) depois das revisões antes mencionadas e antes de se aprovar o relatório, este é encaminhado aos dirigentes da entidade auditada a fim de que eles possam, se desejarem, oferecer comentários sobre os achados, conclusões e proposta da equipe. A obtenção desses comentários e sua inclusão no relatório é um dos modos mais efetivos para assegurar que o relatório seja imparcial, objetivo e completo, resultando num documento que não só apresenta a visão da equipe, mas também a perspectiva dos dirigentes da unidade jurisdicionada e as ações corretivas que pretendem tomar.

# CONCLUSÃO

A seção "Conclusão" destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Serão respondidas, de forma sucinta, as questões de auditoria e elencados, caso existam, os achados resultantes da investigação de outros fatos não previstos no planejamento inicial.

Na "Conclusão" devem ser registrados, também, o impacto dos achados nas contas dos Órgãos / entidades auditados e os benefícios das propostas de encaminhamento com menção, se houver, ao montante dos benefícios quantificáveis.

A "Conclusão" pode ser utilizada para considerações adicionais sobre o trabalho realizado, breves relatos de não detecção de impropriedades na investigação de questões de auditoria, bem como breves relatos na apuração de denúncias cujas irregularidades apontadas não foram constatadas, ou para o relato resumido de boas práticas.

Sendo que a conclusão é uma síntese dos fatos apurados, não se deve fazer longas descrições. O objetivo principal é comunicar, sem minúcias, a visão geral do resultado da auditoria, em texto suficientemente claro de forma a não prejudicar o entendimento do leitor.

Por exemplo:

Não foram constatadas impropriedades ou irregularidades para as questões de auditoria n.º 1 e 3 formuladas para esta fiscalização.

As seguintes constatações foram identificadas neste trabalho:

Questão 2 - Preços contratados não compatíveis com os preços de mercado. (item 3.1)

Questão 4 - Fuga à licitação pela fragmentação de aquisições. (item 3.2)

Foi identificado, ainda, o seguinte achado não vinculado a questões de auditoria:

Fiscalização do convênio insatisfatória. (item 4.1)

Entre os benefícios estimados desta fiscalização pode-se mencionar XXXXXX, sendo o total dos benefícios quantificáveis desta auditoria de R$ YYYYY.

As referências aos achados de auditoria na "Conclusão" e **devem indicar o(s) número(s) do(s) item (ns) em que cada um deles é tratado no relatório** de forma a facilitar sua localização

Realizou-se, ao amparo da competência estabelecida no art. 26, incs. I e II, da Constituição Estadual de Goiás, com apoio da CGE-GO, nos termos do art. 29, inc. IV, auditoria financeira nas contas relativas ao exercício de 202x dos responsáveis pelo (Sigla da organização).

As contas auditadas compreendem os balanços patrimonial e orçamentário em 31 de dezembro de 202X, as demonstrações das variações patrimoniais para o exercício findo nessa data, com as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis, e as respectivas operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis, subjacentes às demonstrações contábeis.

Os objetivos da auditoria são obter segurança razoável para expressar conclusões sobre se as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial, financeira e orçamentária do (Sigla da organização) em 31 de dezembro de 202X, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicadas ao setor público; e sobre se as operações, transações ou os atos de gestão relevantes dos responsáveis estão em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com as leis e os regulamentos aplicáveis e os princípios de administração pública que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos.

**Segurança razoável e suporte às conclusões**

Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia absoluta de que a auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, sempre irá detectar uma distorção ou um desvio de conformidade relevante quando existir. As distorções nas demonstrações contábeis e os desvios de conformidade podem ser decorrentes de fraude ou erro e são considerados relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões tomadas com base nas contas auditadas.

Conforme exigido pelo item 26 da NBC TA 330, foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para formar as conclusões da auditoria.

As demonstrações contábeis da entidade para o exercício findo em 31 de dezembro 202X não foram auditadas. Contudo, foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais continham distorções que afetavam de forma relevante as demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 202X.

Foram realizadas as avaliações específicas requeridas pelos itens 12 a 15 da NBC TA 700 – Formação de opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis (peça xxx), para extrair as conclusões expressas a seguir, que fundamentam as opiniões emitidas no certificado de auditoria.

**Conclusão sobre as demonstrações contábeis**

Concluiu-se que as distorções não corrigidas descritas nas Subseções 1 – Distorções de valores e 2 – Distorções de classificação, apresentação ou divulgação; da Seção 3 – Achados de Auditoria deste relatório, são relevantes, individualmente ou em conjunto, e têm efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis acima referidas, uma vez que (i) não se restringem a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis; (ii) representam parcela substancial das demonstrações contábeis (R$ xxx bilhões dos ativos do ..., que representam 89% do ativo total da entidade); e (iii) em relação às divulgações, as distorções afetam, de forma significativa, o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

**Conclusão sobre a conformidade das operações, transações ou atos de gestão subjacentes**

Concluiu-se que os desvios de conformidade descritos na Subseção 3, da Seção 3 – Achados de Auditoria deste relatório, são relevantes, individualmente ou em conjunto, mas não generalizadas nas operações, transações ou atos de gestão relevantes dos responsáveis, subjacentes às demonstrações contábeis acima referidas.

**Impacto dos achados nas contas da unidade jurisdicionada**

Ressalta-se que, como registrado na seção intitulada "Conclusão sobre as demonstrações contábeis", os achados correspondentes às distorções de valor e de classificação, apresentação ou divulgação são relevantes, individualmente ou em conjunto, e têm efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis, portanto impactam as contas da unidade jurisdicionada no aspecto da exatidão dos demonstrativos contábeis; e os achados referidos na seção "Conclusão sobre a conformidade das transações subjacentes" impactam, igualmente, as referidas contas nos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade.

Esses aspectos são considerados para fins do julgamento das contas como regulares (art. 72, da Lei 16.168/2007) e, embora as opiniões emitidas no certificado de auditoria não vinculem o julgamento pelo TCE-GO, os impactos dos achados sobre aqueles aspectos foram considerados na formulação das opiniões expressas no certificado de auditoria, com base na materialidade quantitativa e qualitativa determinada para o trabalho (Apêndice A, item 1).

**Apuração e eventual responsabilização de responsáveis**

Nos termos do art. 96, da LOTCEGO, e do art. 235, VI, do RITCEGO, a apuração de eventuais responsabilidades pelas irregularidades de que tratam os achados XXX e YYYY está sendo efetuada em processos de representação.

**Benefícios estimados ou esperados e volume de recursos fiscalizados**

Entre os benefícios qualitativos esperados da implementação das deliberações propostas citam-se o aumento da transparência da gestão, a melhoria das informações e o aprimoramento dos controles internos sobre a conformidade dos atos de gestão financeira e orçamentária e dos respectivos registros contábeis, bem como sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, alinhando-os aos padrões internacionais em implementação pela STN, para convergir as práticas contábeis adotadas no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A comunicação preliminar das distorções detectadas durante a auditoria à administração do ..., por exemplo, permitiu que provisões para despesas de 20xx, representando 94% do passivo exigível (R$ xx bilhões), fossem reconhecidas no exercício contábil correto, gerando informação mais fidedigna que, por sua vez, melhora a qualidade e a credibilidade da prestação de contas anual e incrementa a confiança dos cidadãos na instituição.

Os benefícios quantitativos financeiros que poderão ser obtidos, caso as ações contidas nas propostas de encaminhamento venham a ser adotadas, são estimados, em caráter preliminar, em torno de R$ xxx bilhões, em decorrência da restituição de recursos e correção de irregularidades ou impropriedades a que se referem os achados 3.1 a 3.x, além de ...

O volume de recursos fiscalizados foi de R$ xxx, na perspectiva patrimonial, e R$ xxx bilhões das despesas empenhadas no exercício.

# PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

A "Proposta de encaminhamento" destina-se ao registro das medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe avalia que o TCE deva determinar que sejam adotadas para os fatos identificados.

As deliberações propostas devem balizar-se na análise de causa e efeito dos achados. **A causa, sendo o elemento indutor da discrepância entre o critério e a situação encontrada, é o alvo das medidas propostas.** O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade das medidas a serem propostas.

Não devem constar das propostas de encaminhamento determinações genéricas do tipo "adoção de medidas saneadoras para eliminação das falhas encontradas" sem que sejam mencionadas que providências devem ser adotadas ou ainda "observância à legislação em vigor", uma vez que tais propostas têm se mostrado muitas vezes não efetivas e de difícil monitoramento.

Na "Proposta de Encaminhamento", devem ser reunidas todas as proposições formuladas para cada achado de auditoria. No caso de haver propostas de medidas saneadoras (audiência, citação) juntamente com outras propostas (determinação, recomendação, encaminhamento de documentos ou informações, entre outras) e a equipe de auditoria entender ser oportuno adotar apenas as medidas saneadoras naquele momento, as outras também devem ser transcritas como medidas a serem oportunamente propostas. Evita-se, desse modo, o risco de algumas dessas propostas não serem consideradas no futuro por não estarem reunidas na seção apropriada, mas dispersas no corpo do relatório, pois nem sempre membros da equipe participam das fases instrutórias subsequentes do relatório de auditoria.

Na redação das propostas de audiência ou citação, os responsáveis devem estar devidamente identificados, com a indicação inclusive de CPF e do período de exercício no cargo, seja como substituto, seja como titular. A referência à atuação como titular ou substituto no cargo, é relevante para posterior avaliação da responsabilidade do gestor em face da irregularidade apontada.

As referências aos achados de auditoria na "Proposta de encaminhamento" devem indicar o(s) número(s) do(s) item (ns) em que cada um deles é tratado no relatório de forma a facilitar a localização e leitura por outros que não participaram da auditoria, bem como o confronto entre a deliberação proposta e os detalhes do achado que a motivou.

É necessário constar determinação para que o gestor apresente plano de ação com prazos e responsabilidades durante a fase de defesa prévia quando as demais propostas de encaminhamento elaboradas no relatório puderem ser assim monitoradas no futuro.

**SUGESTÃO DE REDAÇÃO DAS PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO**

**Exemplo 1- no caso de ocorrência de uma irregularidade**

X.X. Determinar, fixando prazo, ao(a) {órgão/entidade/unidade/gestor}, com fundamento no art. {fundamentação que legitima o TCE a expedir a determinação}, que adote(m) providências com vistas a {indicar a medida necessária para regularizar a situação encontrada}, por estar em desacordo com {fundamentação legal/ normativa/jurisprudencial infringida}

**Exemplo 2 - no caso de mais de uma ocorrência de irregularidade:**

X.X. Determinar, fixando prazo, ao(a) {órgão/entidade/unidade/gestor}, com fundamento no art. {fundamentação que legitima o TCE a expedir a determinação}, que adote(m) providências com vistas a:

X.X.1. {indicar a medida necessária para regularizar a situação encontrada} por estar em desacordo com {fundamentação legal/ normativa/jurisprudencial infringida}

X.X.2. {indicar a medida necessária para regularizar a situação encontrada} por estar em desacordo com {fundamentação legal/ normativa/jurisprudencial infringida}

**Exemplo 3 - nos casos em que as situações são mais complexas, necessitando de apresentação de plano de ação.**

X.X. Determinar, fixando prazo, ao(a) {órgão/entidade/unidade/gestor}, com fundamento no art. {fundamentação que legitima o TCE a expedir a determinação},que apresente(m) a este Tribunal o plano de ação com vistas { descrição do problema a ser sanado} contendo, no mínimo, as medidas a serem adotadas, os responsáveis pelas ações e o prazo previsto para a sua implementação

**REFERÊNCIAS**

|  |
| --- |
| (Espaço destinado à apresentação das referências bibliográficas. Ordem alfabética. Utilizar formatação da fonte e espaço entre linhas como o exemplo abaixo).  ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). ISO Guia 73:2009. Rio de Janeiro,  2009.  \_\_\_\_\_. **Informação e Documentação - Apresentação de citações em documentos**: NBR 10520. Rio de Janeiro, 2002.  \_\_\_\_\_. **Informação e Documentação - Numeração progressiva das seções de um documento escrito**.NBR 6024. Rio de Janeiro, 2003.  \_\_\_\_\_. **Informação e Documentação - Referências - Elaboração**. NBR 6023. Rio de Janeiro, 2000.  BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.  BRASIL. **Lei nº 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Leis/QUADRO/1998.htm>. Acesso em: 13 jul. 2009.  BRASIL. Ministério do Planejamento. **Manual Técnico de Orçamento - MTO 2009**. Brasília, 2008. Disponível em: < HTTP://www.planejamento.gov.br>. Acesso em: 16 nov. 2008.  \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Padrões de Auditoria de Conformidade**. Brasília, 2009a.  \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Padrões de Monitoramento.** Brasília, 2009.  \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (TCU). **Resolução nº 185**, de 13 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o plano de fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU. Brasília, 2005. Disponível em: https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ ConsultarAtoNormativo/ ConsultarAtoNormativo.faces.Acesso em: 24 abr. 2009.  \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (TCU). **Resolução nº 155**, de 4 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2002a. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: 8 set. 2008.  \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Apresentação de Dados**. Brasília, 2001. |

**GLOSSÁRIO**

**APÊNDICES**

São os documentos produzidos pela equipe (papéis de trabalho), e devem ser identificados por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelo respectivo título:

# APÊNDICE A- DETALHAMENTO DA METODOLOGIA EMPREGADA

**1. DETERMINAÇÃO** DA **MATERIALIDADE PARA O TRABALHO**

A materialidade é um conceito utilizado pelo auditor para estabelecer o nível (ou os níveis) a partir do qual as distorções na informação ou as não conformidades do objeto de auditoria serão consideradas relevantes e, assim, tratadas para fins de planejar, executar e relatar a auditoria.

O conceito é utilizado em todas as fases da auditoria: na fase de planejamento, para determinar o que é significativo para os procedimentos preliminares de avaliação de risco e para planejar os procedimentos de auditoria; na fase de execução, para avaliar o efeito dos achados identificados na auditoria; e na fase de relatório, para formar a conclusão ou opinião de auditoria com base na relevância dos achados, individualmente ou em conjunto, bem como para fundamentar as propostas de encaminhamento do relatório. Os julgamentos sobre materialidade são realizados com base nos critérios de magnitude das distorções e dos efeitos das não conformidades (materialidade quantitativa), e da natureza e circunstâncias da sua ocorrência (materialidade qualitativa).

**1.1 Materialidade quantitativa**

Conforme a NBC TA 320, ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (materialidade global ou materialidade no planejamento), a materialidade para execução da auditoria e estabelecer o limite para acumulação de distorções, de modo a permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão (tamanho das amostras) dos procedimentos adicionais de auditoria. A materialidade, no aspecto quantitativo, geralmente é definida mediante a aplicação de um percentual sobre determinado valor de referência que reflete razoavelmente o nível de atividade financeira do objeto da auditoria, como o total das despesas, das receitas, do ativo, do passivo, do lucro etc.

O Tribunal de Contas Europeu (ECA, na sigla em inglês) estabelece que a materialidade para o trabalho como um todo deve se situar entre 0,5% e 2% do valor de referência. O Instituto dos Auditores Independentes Certificados dos Estados Unidos (AICPA, na sigla em inglês) considera o total das despesas (p.ex.: dotação autorizada, despesa empenhada) como o referencial provavelmente mais apropriado para as auditorias das entidades do setor público (Audit Guide, 2014, p. 404). Já a Federação Internacional de Contadores (IFAC, na sigla em inglês) orienta que se o lucro não é uma medida útil (como no caso das entidades sem fins lucrativos e da maioria das entidades do setor público), o auditor pode considerar outras bases como: de 1% a 3% das receitas ou despesas; de 1% a 3% dos ativos; ou de 3% a 5% do patrimônio líquido.

Duas pesquisas internacionais recentes, realizadas no âmbito das especializações em auditoria financeira do TCU, corroboraram que o intervalo situado entre 0,5% a 2% do valor de referência é o mais utilizado pela maioria das EFS (o somatório do % das EFS que adotam ultrapassa 100% pelo fato de que cada EFS pode adotar mais de um referencial).

**Tabela 2 – Referências e percentuais adotados pelas EFS**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Referencial adotado** | **% EFS que adotam o referencial** | **Intervalo aplicado sobre o referencial** | **% de EFS que adotam** |
| Despesa total | 96% | 0,5% - 2% | 40% |
| Ativo total | 77% | 0,5% - 2% | 21% |
| 1% | 21% |
| Passivo Total | 36% | 0,5% - 2% | 60% |
| Receita total | 77% | 0,5% - 2% | 43% |

Fonte: Adaptado de Melo, 2019. TCC Materialidade em auditoria financeira no setor público.

Assim, a escolha do valor de referência nesta auditoria recaiu sobre o ..., dado que ...

Por conseguinte, a materialidade global (MG), a materialidade para execução da auditoria (ME) e o limite para acumulação de distorções (LAD) foram determinados nesta auditoria considerando a relevância financeira individual da conta, classe ou ciclo de transações em relação ao total do ... em 31/x/2020. A Tabela 25 apresenta os níveis de materialidade com seus respectivos valores estabelecidos no planejamento e utilizados na execução da auditoria.

**Tabela 3 – Níveis de Materialidade (R$)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **VR** – Valor de referência | xxx | 107.752.870.460,81 |
| **MG** – Materialidade global | 1% do VR | 1.077.528.704,61 |
| **ME** – Materialidade para execução | 50% da MG | 538.764.352,30 |
| **LAD** – Limite para acumulação de distorções | 3% da MG | 32.325.861,14 |

Fonte: Elaboração pela equipe de auditoria, com base no saldo do ... no Siafi em xx/xx/2020.

Assim, a MG – Materialidade global de R$ 1.077.528.704,61 foi o parâmetro quantitativo considerado quando da avaliação dos efeitos das distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, para extrair as conclusões em que se fundamenta a opinião de auditoria. Não foram determinados níveis de materialidade inferiores à MG para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações, pois não se considerou necessário nas circunstâncias específicas do ....

A ME – Materialidade para execução dos testes de auditoria foi estabelecida em 50% da MG. Esse percentual geralmente varia entre 50% e 75%. Onde o risco é maior, em um nível mais próximo dos 50% do que dos 75% da materialidade global, e ao contrário, onde o risco é menor. Por conseguinte, o valor de R$ 538.764.352,30 foi o utilizado para determinar a relevância financeira individual das contas (contas significativas) e como parâmetro para determinar se os saldos dessas contas estavam relevantemente distorcidos.

O LAD representa o valor abaixo do qual as distorções de valor serão consideradas claramente triviais e, portanto, não serão acumuladas durante a auditoria, desde que, quando julgadas pelos critérios qualitativos de natureza ou circunstâncias, não sejam consideradas claramente triviais. Esse limite foi estabelecido em 3% da MG, resultando no valor de R$ 32.325.861,14. Esse percentual pode variar entre 3% e 5% da materialidade global, a depender da avaliação de riscos (MAF, 234).

**1.2. Materialidade qualitativa**

A natureza e as circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar a equipe de auditoria a avaliá-las como relevantes ainda que estejam abaixo dos limites quantitativos de materialidade definidos para o trabalho. A perspectiva qualitativa da materialidade considera a:

* relevância pela natureza – qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade ou irregularidade, distorção intencional ou manipulação de resultados ou informações;
* relevância pelas circunstâncias – devido ao contexto em que ocorrem, podem mudar a impressão dos usuários previstos e ter um efeito significativo nas suas decisões.

**1.3 Revisão dos níveis de materialidade**

Antes de avaliar o efeito das distorções não corrigidas, a equipe de auditoria reavaliou os níveis de materialidade estabelecidos no planejamento para confirmar se continuavam apropriados. A tabela 26 apresenta os níveis de materialidade revisados com seus respectivos valores, tendo como valor de referência o ... em 31/12/2020.

**Tabela 4 – Níveis de Materialidade revisados (R$)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **VR** – Valor de referência | ... | 114.509.806.277,19 |
| **MG** – Materialidade global | 1% do VR | 1.145.098.062,77 |
| **ME** – Materialidade para execução | 50% da MG | 572.549.031,39 |
| **LAD** – Limite para acumulação de distorções | 3% da MG | 34.352.941,88 |

Fonte: Elaboração pela equipe de auditoria, com base no saldo do ... no Siafi em 31/12/2020.

A ME e o LAD permaneceram apropriados, uma vez que a utilização do valor menor estabelecido na fase de planejamento resultou em maior cobertura das demonstrações contábeis e na aplicação de testes de auditoria mais extensivos, aumentando a segurança obtida na auditoria e, por consequência, nas suas conclusões e opiniões.

A MG revisada, superior em 6,27% à estabelecida no planejamento, foi considerada para determinar se as distorções não corrigidas eram relevantes, individualmente ou em conjunto, e extrair as conclusões em que se fundamentam as opiniões expressas no certificado de auditoria.

# 2. CRITÉRIOS PARA SELEÇÃO DAS CONTAS SIGNIFICATIVAS

As contas contábeis foram consideradas significativas pela:

**I - relevância financeira, quando:**

a) o seu saldo era maior ou igual ao valor da ME;

b) compunham ciclos contábeis, cujo somatório era maior ou igual ao valor da ME;

c) o histórico dos saldos de exercícios era maior ou igual ao valor da ME: ocorre especialmente com as contas de despesas, pois execução cresce ao longo do exercício e atingirá a materialidade exigida.

**II - relevância qualitativa, quando:**

d) o seu saldo era inferior ao valor da ME, mas podia ser relevante pela natureza ou incluir risco de distorção relevante pelas circunstâncias e/ou fosse relevante pelo critério de sensibilidade pública.

# 3. ABORDAGEM DE AUDITORIA

A decisão da equipe foi por uma abordagem com ênfase em testes de detalhes para os ciclos contábeis que envolviam contas ou ciclos de transações cujas operações, atividades ou transações subjacentes significativas.

Essa decisão decorreu do fato de:

* avaliarmos o nível planejado de risco de procedimentos de revisão analítica em grau elevado; e de
* avaliarmos o nível planejado de risco de controle em grau elevado.

Em consequência dessa decisão:

* obtivemos entendimento do controle interno em grau mínimo; e
* realizamos poucos testes de controle.

# 4. AVALIAÇÃO E RESPOSTA AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE

Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias, e em relação à conformidade das operações, transações ou atos de gestão relevantes dos responsáveis, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Com base nos resultados da avaliação de risco, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta aos riscos significativos de maneira a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para suportar as conclusões da auditoria.

Esses procedimentos de auditoria incluíram inspeção documental, confirmação externa de saldos e transações, recálculo, reexecução de procedimentos, procedimentos analíticos, indagações, inclusive por escrito (ofícios de requisição), bem como o uso de técnicas de auditoria assistidas por computador para examinar populações inteiras de transações e de amostragem estatística para testes de controle e de conformidade (amostragem por atributos).

No tocante às contas e/ou ciclos contábeis não significativos, a evidência de auditoria foi obtida mediante a aplicação de procedimentos de revisão analítica.

# 5. FORMAÇÃO DAS OPINIÕES E COMUNICAÇÕES À ADMINISTRAÇÃO

As distorções e as não conformidades detectadas na primeira etapa do trabalho (agosto a novembro de 202x) foram comunicadas à administração do ... e com ela discutidos antes do encerramento do exercício, de forma a lhes permitir efetuar os ajustes necessários e mitigar o risco de que as demonstrações fossem encerradas com distorções relevantes.

Os efeitos das distorções relevantes comunicadas e não corrigidas pela administração até o encerramento contábil de 202x, e daquelas detectadas após essa data, foram considerados na formação das conclusões e opiniões de auditoria sobre as demonstrações contábeis e sobre a conformidade das operações, transações ou dos atos de gestão relevantes dos responsáveis.

A previsão da modificação das opiniões de auditoria, as distorções não corrigidas e as não conformidades que fundamentam a modificação, assim como o texto previsto da modificação foram comunicadas à administração da entidade, conforme requerido no item 30, da NBC TA 705.

O relatório preliminar completo, contendo os achados, as conclusões e as propostas da equipe, foi encaminhado aos dirigentes da entidade para que apresentassem suas perspectivas e as ações corretivas a implementar.

# 6. MÉTODO DE AMOSTRAGEM UTILIZADO NA AUDITORIA

**Parâmetros dos testes de controle e de conformidade**

Os testes de conformidade aplicados nos processos, a exemplo do ... (Achado xxx) foram realizados com base em amostra estatística por atributos.

A amostragem por atributos é o método para realização de testes de conformidade e para testes de controle em que o tipo de resposta esperado é binomial (e.g. Conforme / Não conforme). Nesse tipo de amostragem, o auditor deve especificar os valores numéricos apropriados para três fatores: risco de amostragem; taxa de desvio tolerável; e taxa esperada de desvio.

No caso do ..., os valores considerados foram:

a) **Risco de amostragem** de 5% (95% de segurança);

b) **Taxa de desvio tolerável** de 5%, tendo por base a avaliação preliminar do risco de controle, avaliado em nível baixo; e

c) **Taxa de desvio esperada** de 0%, com base amostra piloto de vinte itens e julgamento profissional.

Com base nesses fatores, o tamanho da amostra é de 59 itens, conforme tabela 4, pag. 241, do Manual de Auditoria Financeira do TCU e tabelas do Audit Guide: Audit Sampling, do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Os itens amostrais foram selecionados aleatoriamente, isto é, todos tiveram idêntica chance de ser selecionados.

Os resultados dos testes evidenciaram três não conformidades (Achado xxx), resultando na projeção da taxa de desvio para a população de 12,7%, que é superior à taxa tolerável previamente estabelecida em 5%. Esse resultado significa que a avaliação preliminar do risco de controle em nível baixo não se confirmou.

O limite superior (valor da projeção dos resultados da amostra) foi obtido com base nas tabelas dos livros Modern Audit, 8ª Edição, William C. Boynton et al, 2006 (p. 591), e Audit Guide: Audit Sampling, do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2014.

**Definição da distorção tolerável (DT) para testes substantivos**

A ME alocada a cada conta, grupo de contas ou ciclo contábil, denominada distorção tolerável (DT), tem efeito na extensão dos testes substantivos quando o auditor faz uso de técnicas de amostragem aplicada à auditoria para testar menos de 100% das transações. O estabelecimento de um valor menor para a DT exigirá que o auditor realize uma maior quantidade de testes para obter a evidência de auditoria suficiente do que aquela necessária quando se estabelece um valor maior.

A DT é, portanto, a aplicação da materialidade para execução (ME), conforme definido na NBC TA 320, item 9, em procedimento de amostragem específico. Ao definir uma amostra, o auditor determina a DT para avaliar o risco de que o conjunto de distorções individualmente irrelevantes possa fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes e forneça margem para possíveis distorções não detectadas. A DT pode ter o mesmo valor ou um valor menor do que o da ME (NBC TA 530, A3).

Assim, no planejamento da auditoria, a alocação da ME seguiu a regra descrita neste Apêndice. Os ciclos contábeis de maior risco tiveram a DT estabelecida em nível mínimo, ou seja, de 50% da MG (R$ 538.764.352,30). As contas dos ciclos de menor risco tiveram a DT estabelecida em nível mais largo, de 75% da MG (DT de R$ 808.146.528.46).

# APÊNDICE B - ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO DO ...

**Quadro 1 – Resumo das alterações na legislação do ...**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Legislação** | **Alteração** | **Porcentagem** |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |

# APÊNDICE C - COMENTÁRIOS DE GESTORES E ANÁLISES DA EQUIPE

Este Apêndice do relatório atende ao disposto nas Normas de Auditoria do TCU, itens 144 a 148, e na Orientação Prática: Relatório de Auditoria da CGU, item 3.11.1, e será completado após a obtenção de comentários dos dirigentes da entidade auditada sobre o relatório preliminar.

Também atende ao disposto no art. 14 da Resolução TCU 315, de 2020, no sentido de oportunizar aos destinatários das deliberações a apresentação de comentários sobre as propostas de determinação e/ou recomendação, solicitando, em prazo compatível, informações quanto às consequências práticas da implementação das medidas aventadas e eventuais alternativas.

A inclusão e a análise desses comentários no relatório final resultam em um documento que não só apresenta os achados, as conclusões e as propostas da equipe, mas também a perspectiva dos dirigentes e as ações corretivas que pretendem tomar.

**ACHADOS DE AUDITORIA**

**1. Distorções de valores**

**1.1 R$ ... de despesas do exercício de 2019 reconhecidas no exercício de 2020**

**Comentário dos gestores:**

Por meio do Ofício\_xxx, de 26 de maio de 2020 (peça xx, p. x), a entidade apresentou a seguinte manifestação.

“Em relação.”

[...]

**Análise da equipe de auditoria:**

A manifestação do gestor

**1.2 R$ ... de ativos e receita relativos ... reconhecidos em duplicidade**

**Comentário dos gestores**

Por meio do Despacho ....

“3.2.5. A distorção apontada ...”

**Análise da equipe de auditoria:**

Inicialmente, cumpre registrar que....

**ANEXOS**

São aqueles documentos que não foram produzidos pela equipe.

Devem ser separados por tipologia e caso tenham mais de um documento informar, DOC. 01, DOC. 2, etc...

São identificados por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelo respectivo título:

ANEXO A- Título

ANEXO B- Título

Obs:

- Ao citar os anexos no texto do relatório utilizar o exemplo abaixo:

Ex: Conforme ANEXO A- DOC 1

- Para cada Anexo e DOC do anexo, caso haja, deve ser incluída uma folha contendo o nome, fonte 36, centralizado e maiúsculo. Ex:

Caso não haja anexos ao relatório, o título será suprimido.