

Limitações internas dos tribunais de contas do Brasil para realização de auditorias financeiras com asseguração razoável¹

Internal Limitations of the Brazilian Audit Courts to Carry Out Financial Audits with Reasonable Assurance

Jorge de Carvalho

Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP). Contador graduado pela Universidade do Estado da Bahia (Uneb). Pós-graduado em Gestão Pública Municipal (Uneb), Contabilidade Governamental (Fundação Visconde de Cairú) e Direito Público e Controle Municipal (Unibahia). Assessor Técnico da CTCONF-STN, indicado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e ex-membro do Comitê Permanente para Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CP Casp), instituído pelo CFC. Coautor dos livros Entendendo a contabilidade orçamentária aplicada ao setor público (2015); Entendendo a contabilidade patrimonial aplicada ao setor público: do ativo ao patrimônio líquido (2017); Entendendo o plano de contas aplicado ao setor público (2.ed., 2017); Auditoria no setor público com ênfase no controle externo: teoria e prática (2019).

E-mail: profjcarvalho@hotmail.com

Resumo: A auditoria financeira, quando realizada em ambiente governamental, tem como principal objetivo aperfeiçoar a capacidade das demonstrações contábeis e demais relatórios financeiros gerados com base na contabilidade aplicada ao setor público, aprimorando a accountability e elevando a sua utilidade para fins gerenciais e de tomada de decisão. A ISSAI 200 define as auditorias financeiras no setor público como processos de asseguração razoável, o que significa que tais trabalhos devem ser dotados de alto nível de confiança quanto à emissão da opinião do auditor, ou seja, com baixo risco de equívoco na avaliação do objeto examinado. No setor público brasileiro, a certificação da fidedignidade dos números apresentados pelos gestores públicos se dá, por força constitucional, com o indispensável auxílio de uma terceira parte independente na relação governo-sociedade: os tribunais de contas. Entretanto, ainda não são frequentes as auditorias financeiras realizadas por tais órgãos com o nível de segurança normativamente requerido, o que restou nitidamente comprovado com os resultados dos últimos MMDTCs, promovidos pela Atricon. Este

¹ Recebido em 06/07/2023, aceito para publicação em 24/10/2023.

artigo busca explorar as possíveis causas desse cenário, por meio de pesquisa contemplando aproximadamente 70% da totalidade dos tribunais de contas brasileiros. Os resultados consolidados revelam que apenas 21,7% destes realizam auditorias financeiras fornecendo alto nível de confiança aos usuários previstos. As principais razões disso residem na insuficiência de auditores frente ao volume de entidades fiscalizadas, na ausência de conhecimentos adequados em normas e metodologia de auditoria financeira por esses profissionais, na incompreensão de outras áreas dos órgãos de controle sobre o assunto, na inexistência de manuais que tratem de forma prática das nuances da fiscalização, bem como de sistemas informatizados e suporte logístico. Ademais, 82,6% dos tribunais de contas pesquisados não possuem estratégia de médio ou longo prazo para implementação da auditoria financeira, o que torna o seu desenvolvimento ainda mais desafiador, ante a baixa maturidade institucional em tal perspectiva.

Palavras-chave: Auditoria financeira. Asseguração razoável. Risco de auditoria. Tribunais de contas. Limitações.

Abstract: Financial audits, when carried out in the governmental environment, have as their main objective to improve the capacity of financial statements and other financial reports based on accounting applied to the public sector, improving accountability and increasing its usefulness for management and decision-making purposes. ISSAI 200 defines financial audits in the public sector as reasonable assurance processes, which means that such work must be endowed with a high level of confidence regarding the issuance of the auditor's opinion, that is, with low risk of misunderstanding in the assessment of the object examined. In the Brazilian public sector, reliability's certification of the numbers presented by public managers takes place, by constitutional force, with the indispensable help of an independent third party in the government-society relationship: the Audit Courts. However, financial audits carried out by such bodies with the normatively required level of security are still not frequent, which was clearly proven with the results of the last MMD-TCs, promoted by Atricon. This article aims to explore the possible causes of this scenario, through research covering approximately 70% of all Brazilian Audit Courts. The consolidated results reveal that only 21.7% of these carry out financial audits, providing a high level of confidence to the intended users. The main reasons for this lie in the lack of auditors compared to the volume of audited entities, in the absence of adequate knowledge in norms and methodology of financial auditing by these professionals, in the lack of understanding on the subject by other areas within the Court, in the lack of manuals that handle in a practical way the details of inspection, as well as computerized systems and logistical support. Furthermore, 82.6% of the Audit Courts surveyed do not have a medium or long-term strategy for implementing financial auditing, which makes its development even more challenging, given the low institutional maturity in such a perspective.

Keywords: Financial audit. Reasonable assurance. Audit risk. Audit Courts. Limitations.

1 Introdução

A Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional das Entidades Superiores de Auditoria (IFPP/Intosai, siglas em inglês) segregua as auditorias realizadas pelas instituições de controle em três tipos: operacional, de conformidade e financeira ².

A auditoria financeira é aquela que objetiva fornecer razoável segurança aos usuários das demonstrações financeiras e dos demais relatórios gerados com base na contabilidade aplicada ao setor público (Casp) sobre as informações deles integrantes serem justas e/ou apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Isso se dá por meio de uma opinião emitida pelo auditor, consubstanciada por evidências apropriadas e suficientes ³.

Esse tipo de trabalho constitui iniciativa vital ao combate à assimetria de informações financeiras governamentais, servindo ainda como importante técnica para aferição do cumprimento de exigências normativas no contexto nacional, a exemplo de limites, sejam os mínimos constitucionalmente determinados ou os máximos, estipulados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, entre outras.

Ademais, auditorias financeiras consistentemente planejadas, executadas e com resultados tempestivamente comunicados detêm o condão de aperfeiçoar a capacidade das demonstrações contábeis e demais relatórios financeiros gerados com base na Casp, elevando a sua utilidade também para fins gerenciais e de tomada de decisão.

Para cumprir seus objetivos, a auditoria financeira deve ser realizada de forma a propiciar alto nível de confiança aos seus usuários. No linguajar técnico, esse elevado grau fiduciário é denominado “asseguarção razoável”, não se revelando como uma fiscalização absoluta, já que os procedimentos executados em auditorias usualmente não cobrem a integridade das operações sujeitas ao exame do auditor⁴.

² ISSAI 100, item 22. The three main types of public-sector audit are defined as follows:

Financial audit focuses on determining whether an entity’s financial information is presented in accordance with the applicable financial reporting and regulatory framework. This is accomplished by obtaining sufficient and appropriate audit evidence to enable the auditor to express an opinion as to whether the financial information is free from material misstatement due to fraud or error. Performance audit focuses on whether interventions, programmes and institutions are performing in accordance with the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement.

Performance is examined against suitable criteria, and the causes of deviations from those criteria or other problems are analysed. The aim is to answer key audit questions and to provide recommendations for improvement.

Compliance audit focuses on whether a particular subject matter is in compliance with authorities identified as criteria. Compliance auditing is performed by assessing whether activities, financial transactions and information are, in all material respects, in compliance with the authorities which govern the audited entity. These authorities may include rules, laws and regulations, budgetary resolutions, policy, established codes, agreed terms or the general principles governing sound public- sector financial management and the conduct of public officials (INTOSAI, 2019a, p.11).

³ ISSAI 200, 8. The objective of financial audit is, through the collection of sufficient appropriate evidence, to provide reasonable assurance to the users, in the form of an audit opinion and/or report, as to whether the financial statements or other forms of presentation of financial information are fairly and/or in all material respects presented in accordance with the applicable financial reporting and regulatory framework (INTOSAI, 2020, p.8).

⁴ ISSAI 100, 31: “Due to inherent limitations, however, audits can never provide absolute assurance. 33. Assurance can be either reasonable or limited. Reasonable assurance is high but not absolute. The audit conclusion is expressed positively, conveying that, in the auditor’s opinion, the subject matter is or is not compliant in all material respects, or, where relevant, that the subject matter information provides a true and fair view, in accordance with the applicable criteria” (Intosai, 2019a, p.16).

Nesse sentido, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.2) lecionam que, em auditorias financeiras, “uma decisão deve ser expressamente tomada a respeito da autenticidade das demonstrações financeiras de uma organização”, e que o “auditor deve tomar uma decisão com risco muito baixo de estar errado”.

Como as auditorias não abarcam a totalidade das operações das entidades examinadas, há sempre algum risco de que os procedimentos planejados e executados possam não detectar distorções relevantes. Esse risco deve ser ativamente gerenciado pelo auditor ao longo de todo o trabalho de fiscalização, de forma a mantê-lo em um patamar aceitável, reduzindo a possibilidade de que o auditor opine positivamente sobre a confiabilidade e conformidade das transações e demonstrações financeiras quando, em verdade, elas estejam materialmente distorcidas. Citando novamente Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.111 e 117):

No processo de controle do risco de auditoria, o profissional deve reconhecer que nunca é possível eliminar completamente essa ameaça, mas é possível reduzi-la com trabalho adicional. [...]

Espera-se que o profissional projete e conduza uma auditoria que forneça garantia razoável de que afirmações materiais incorretas sejam detectadas.

Assim, não há dúvidas quanto à necessidade deste tipo de trabalho ser realizado com alto rigor técnico e reduzido risco, independentemente de quem o executa (auditores independentes no setor privado ou instituições de controle em âmbito governamental).

Apesar disso, ainda são raras, no Brasil, as abordagens procedidas pelos tribunais de contas sobre o objeto maior de sua existência (as contas dos governos), proporcionando segurança razoável aos diversos usuários das respectivas informações financeiras, nos moldes preconizados pelas normas emanadas da Intosai (principalmente no que tange às contas de prefeituras e governos estaduais). Na atualidade, grande parte dos trabalhos empreendidos pelos órgãos de controle externo sobre as contas dos seus jurisdicionados fornece apenas segurança limitada⁵, caracterizando-se como trabalhos de revisão, e não como auditorias financeiras propriamente ditas.

Tal cenário é explicado, em parte, pela preterição das auditorias financeiras no panorama do controle externo pátrio. Na contramão do que se verifica em outros continentes, a exemplo do europeu, no qual as auditorias financeiras são amplamente executadas pelas entidades responsáveis pela fiscalização dos recursos públicos (ROSSI; BRUSCA; CONDOR, 2020), parcela significativa dos tribunais de contas do Brasil concentra seus esforços nos outros dois tipos de auditoria, com maior ênfase na de conformidade. Os resultados dos últimos dois MMDTC⁶ atestam o subdesenvolvimento da auditoria financeira em contexto nacional (Macedo, 2022).

A falta de um enforcement adequado sobre as prestações de contas e demais relatórios gerados com base na Casp foi um dos fatores que contribuiu para a deterioração da situação fiscal de

5 Nos termos do item 17 da NBC TR 2.400, do CFC, assecuração limitada é fornecida quando o nível de segurança obtido é limitado, ou seja, o risco do trabalho é reduzido a um patamar aceitável nas circunstâncias do trabalho, permitindo ao auditor expressar uma conclusão de acordo com essa norma. Esse risco, porém, é maior do que no trabalho de assecuração razoável. A combinação da natureza, da época e da extensão de procedimentos de coleta de evidências é, pelo menos, suficiente para o auditor obter um nível significativo de segurança. Para ser significativo, é provável que o nível de segurança obtido pelo auditor aumente o nível de confiança dos usuários previstos das demonstrações contábeis (Conselho Federal de Contabilidade, 2013).

6 Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas, conduzido pela Atricon

diversos entes subnacionais no país. Alguns, inclusive, chegaram a apresentar propostas orçamentárias desequilibradas (mais despesas fixadas do que receitas previstas)⁷, e a União atuou como garantidora de empréstimos por eles contraídos em não raras ocasiões⁸ (Rio de Janeiro..., 2018; Brasil, 2022; Brasil, 2023).

Portanto, é fundamental escrutinar as causas que atravancam a plena realização de auditorias financeiras pelo sistema de tribunais de contas do Brasil nos padrões normativamente exigidos. Este artigo visa a contribuir em tal perspectiva, ao expor os resultados de pesquisa realizada com auditores integrantes dos quadros dos órgãos de controle externo do país, atuantes na fiscalização financeira dos governos por eles auditados.

2 Fundamentação teórica

A Constituição Federal brasileira determina a obrigatoriedade de prestação de contas por todos aqueles que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem recursos públicos⁹. O comando constitucional visa garantir a *accountability* por parte dos gestores governamentais, incumbidos da responsabilidade de aplicar as disponibilidades estatais em prol da sociedade, razão maior da organização do Estado Democrático, tal como concebido na Carta Magna nacional.

A materialização da prestação de contas dos gestores públicos se dá, principalmente, por meio do levantamento e da divulgação periódica de informações financeiras, conforme padrão definido pelo órgão central de contabilidade da União, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). De acordo com os dispositivos constantes do marco regulatório vigente, as prestações de contas abrangem, sobretudo, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Todos devem ser elaborados segundo o padrão disciplinado pela STN.

Com a divulgação dos resultados financeiros dos governos, tem-se, em parte, o cumprimento da exigência constitucional já citada. Todavia, para sua completa legitimação, é imprescindível a certificação da fidedignidade dos números apresentados pelos gestores públicos, o que se dá pela atuação de uma terceira parte independente na relação governo-sociedade: os tribunais de contas.

A participação dos tribunais de contas como asseguradores da exatidão e da adequada apresentação dos dados financeiros dos governos deriva, substancialmente, da assimetria de informação característica do modelo estatal vigente, no qual, de um lado, aqueles que administram os recursos da coletividade desejam apresentar resultados que os legitimem na condição de gestores e, do outro, os provedores dos recursos que financiam o Estado (a sociedade) desejam saber de fato como o erário foi utilizado e os reais resultados obtidos com tal aplicação.

Entre os mecanismos empregados tecnicamente pelos tribunais de contas para propiciar a referida assecuração esperada pela coletividade (sem prejuízo de outros usuários das informações

7 Caso do estado do Rio de Janeiro, conforme lei orçamentária anual de 2019.

8 Fonte: Relatório de garantias honradas pela União em operações de crédito e recuperação de contragarantias (fev. 2023).

9 Constituição Federal de 1988, art. 70: “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária” (Brasil, 1988).

financeiras do setor público), se encontra a auditoria financeira.

De acordo com as normas inerentes a este tipo de fiscalização, em especial a International Standard of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 200, de autoria da International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai), o processo de auditoria financeira envolve determinar, por meio da coleta de evidências apropriadas e suficientes, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas nas suas demonstrações de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis¹⁰.

A reunião das evidências, desde que dotadas dos atributos referendados, possibilitará a externalização de uma opinião, pelo auditor, acerca da confiabilidade e da conformidade das demonstrações financeiras auditadas. A quantidade e a qualidade das evidências variarão conforme a significância dos riscos de distorção relevante a que está exposta a entidade examinada. A Norma Brasileira de Auditoria de Informação Contábil Histórica (NBC TA) 315 assim dispõe acerca do assunto:

A184. Os riscos de distorção relevante são identificados e avaliados pelo auditor para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Essa evidência possibilita ao auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria (Conselho Federal de Contabilidade, 2021, p.50).

A193. O auditor identifica os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis para determinar se os riscos têm efeito generalizado sobre as demonstrações contábeis e se, portanto, precisariam de resposta geral, de acordo com a NBC TA 330, item 5.

A194. Além disso, os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis também podem afetar as afirmações individuais, e a identificação desses riscos pode auxiliar o auditor a avaliar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação e a planejar procedimentos adicionais de auditoria para tratar os riscos identificados (Conselho Federal de Contabilidade, 2021, p.52).

Como se percebe da leitura dos trechos destacados da NBC TA 315, a estratégia do auditor para reunir evidências no nível requerido nas circunstâncias se fundamenta em uma abordagem baseada, inicialmente, nos riscos da entidade auditada, visando, em última instância, a gerenciar adequadamente o risco do auditor em emitir uma opinião equivocada.

Isso deriva da própria característica da auditoria financeira, enquanto processo de assecuração razoável, nos termos preconizados pelo item 8 da ISSAI 200 (INTOSAI, 2020). Tal expressão significa que há sempre algum risco de opinião equivocada envolvido no trabalho do auditor (ou seja, um risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante), mas ele deve ser baixo¹¹. Esse risco, denominado “risco de auditoria”, é uma função dos riscos de distorção relevante (os riscos da entidade, conforme mencionado anteriormente) e do risco de detecção (o risco do auditor propriamente dito) (Conselho

10 ISSAI 200, 7: “Financial audit involves determining, through the collection of audit evidence, whether an entity’s financial information is presented in its financial statements in accordance with the financial reporting and regulatory framework applicable. In the case of fair presentation frameworks, the auditor assesses whether the information is fairly presented. In the case of compliance frameworks the auditor assesses the extent to which compliance is achieved” (Intosai, 2020, p.8).

11 NBC TA 200, item 13, “c” e “m”.

Federal de Contabilidade, 2016).

Logo, a emissão de uma opinião pelo auditor sobre as demonstrações financeiras de um órgão ou entidade, com elevado nível de confiança, se fundamenta em uma modelagem de risco. Parafraseando Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.120):

O risco de auditoria é um julgamento de planejamento fixado pelo auditor. O auditor mede o risco intrínseco e de controle (de haver informações incorretas nos registros contábeis) para cada componente importante das demonstrações financeiras. A partir dessas aferições, o auditor determina o nível de risco de detecção necessário para controlar a possibilidade de informação incorreta de cada componente importante das demonstrações financeiras.

Avalos (2009) assevera que o auditor deve obter o maior patamar de certeza possível, almejando restringir o risco de auditoria ao seu menor nível relativo, observando que um risco de auditoria fixado em 5% constitui o patamar considerado com regularidade como suficientemente baixo para se emitir uma opinião.

Segundo Stuart (2014), como o risco de auditoria é um valor ou referencial fixo, o auditor avalia o risco de distorção relevante (que corresponde ao produto do risco inerente e do risco de controle) e, então, altera o risco de detecção, de modo a manter o risco de auditoria no patamar aceitável para que o trabalho possa fornecer o nível de assecuração estabelecido. Todos esses termos são conceituados na NBC TA 200 (Conselho Federal de Contabilidade, 2016):

Quadro 1 – Conceitos associados à modelagem de risco em auditorias financeiras

Sigla	Significado	Conceito	Referência Normativa
RA	Risco de Auditoria	É o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.	NBC TA 200, 13 “c”
RD	Risco de Detecção	É o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.	NBC TA 200, 13 “e”
RDR	Risco de Distorção Relevante	É o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, no nível das afirmações: risco inerente e risco de controle.	NBC TA 200, 13 “n”
RI	Risco Inerente	É a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados.	NBC TA 200, 13 “n / i”

RC	Risco de Controle	É o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.	NBC TA 200, 13 “n / ii”
----	-------------------	---	-------------------------

Fonte: NBC TA 200.

Ao calibrar adequadamente o risco de auditoria, o auditor estará apto a estabelecer o foco do trabalho nos aspectos mais relevantes, considerando os riscos significativos do objeto e a eficácia com que são gerenciados pela administração. Controlará de modo objetivo o risco de emitir um relatório de auditoria inadequado, mediante o risco calculado de detecção aceitável, conferindo, assim, mais segurança ao trabalho. Ganhará eficiência na execução da auditoria, pela redução dos testes substantivos (os mais trabalhosos em uma auditoria), sem aumentar o risco de auditoria. Atenderá às expectativas dos usuários dos relatórios de auditoria, no que diz respeito à confiabilidade e à relevância das informações que lhes são transmitidas, entre outros (Brasil, 2018).

Toda essa modelagem, concebida originalmente pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)¹² e referendada pela ISSAI 400¹³, se destina a manter elevado o nível de confiança do trabalho realizado pelo auditor em fiscalizações financeiras, nos termos normativamente exigidos, possibilitando a emissão de uma opinião com segurança razoável para os usuários previstos (AICPA, 2007; Intosai, 2019b).

Por óbvio, o fornecimento desse alto grau de confiabilidade afeta a maneira como as auditorias financeiras são realizadas. Como o modelo de risco envolve variáveis que não estão sob controle do auditor (associadas aos riscos inerentes e de controle), quanto maior a suscetibilidade da entidade a distorções relevantes em suas informações financeiras, menor será a tolerância do auditor em não as detectar e, portanto, maior será o seu esforço para manter o risco de auditoria no patamar aceitável.

No setor público ainda se percebem, em termos gerais, singelos padrões de governança, culminando, entre outros fatores, na inexistência ou em deficiências significativas de controles internos, notadamente nos entes de menor porte estrutural, aí se destacando os municípios com diminuto número de habitantes. Nesses casos – que, frise-se, não constituem minoria –, o esforço do auditor para viabilizar razoável segurança na opinião por ele externada em um trabalho sobre contas é, via de regra, desafiador, já que seus procedimentos consistirão basicamente em testes de detalhes¹⁴. Por conseguinte, o auditor de controle externo incumbido de tal mister deverá possuir os recursos necessários para a consecução do seu trabalho na forma exigida pelo arcabouço

¹² American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2007).

¹³ ISSAI 400, 46: “Auditors should... consider audit risk throughout the audit process. [...] The auditor should consider three different dimensions of audit risk – inherent risk, control risk and detection risk – in relation to the subject matter and the reporting format, i.e. whether the subject matter is quantitative or qualitative and whether the audit report is to include an opinion or a conclusion. The relative significance of these dimensions of audit risk depends on the nature of the subject matter, whether the audit is to provide reasonable or limited assurance and whether it is a direct reporting or an attestation engagement” (INTOSAI, 2019b, p.19).

¹⁴ Testes de detalhe representam uma subdivisão dos testes substantivos e se destinam a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente acerca de informações, afirmações, registros, lançamentos e saldos relacionados a transações, tais como: efetiva ocorrência, existência, exatidão, integridade, conformidade com leis e regulamentos.

regulatório vigente.

Embora o elevado nível de confiança da opinião do auditor seja normativamente exigido no que tange às auditorias voltadas às informações financeiras do setor público, os trabalhos realizados pelos tribunais de contas do Brasil, na atualidade, ainda não fornecem a desejada assecuração neste patamar. É o que revela o recente diagnóstico efetuado pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon).

Em 18 de novembro de 2022, durante o VIII Encontro Nacional dos Tribunais de Contas (ENTC), a Atricon divulgou os resultados do ciclo de 2022 do Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas (MMDTC). O MMDTC corresponde a um instrumento de avaliação dos tribunais de contas do Brasil, cuja metodologia é inspirada na ferramenta SAI-PMF (Supreme Audit Institutions – Performance Measurement Framework), da Intosai, e integra o Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC) (Macedo, 2022).

Dos instrumentos de fiscalização aferidos, destacam-se os resultados relacionados à auditoria financeira, que obteve, na média geral, a pior performance entre os três tipos de auditoria previstos nas normas internacionais de auditoria da Intosai (financeira, de conformidade e operacional).

Na avaliação do MMDTC envolvendo a auditoria financeira, foram abordadas quatro “dimensões”, contemplando uma escala que varia de 0 (zero) a 4 (quatro), em que a menor nota reflete a inexistência prática do objeto avaliado, e a nota 4, o nível de excelência. Na dimensão “abrangência da auditoria financeira”, a nota foi 0,36. Nas “normas e requisitos de auditoria financeira”, a nota foi 1,85. No “processo de auditoria financeira”, 0,73, e na “apreciação da auditoria financeira”, 1,18.

O diagnóstico é de que as práticas de auditoria financeira no âmbito dos tribunais de contas do Brasil ainda são insatisfatórias, encontrando-se no nível de base. Há, portanto, um longo caminho a trilhar no tocante ao aprimoramento de tal atividade de fiscalização, que é crucial para a assecuração da regularidade das prestações de contas, da accountability e do aprimoramento informacional-financeiro para fins de tomada de decisões no setor público.

O subdesenvolvimento da auditoria financeira no âmbito dos tribunais de contas brasileiros tem reflexos negativos na condução econômica nacional, com destaque para a recente crise fiscal dos estados brasileiros, motivada, entre outros fatores, pelas más gestões fiscais e financeiras dos governantes, culminando na deterioração das finanças públicas e no crescente acúmulo de passivos.

Um estudo realizado pela Instituição Fiscal Independente (IFI) do Senado Federal, em 2020¹⁵, reforça o exposto e comprova que a falta de atuação efetiva dos tribunais de contas mediante execução de trabalhos de auditorias financeiras consistentes reduz a capacidade das informações geradas pelos próprios governos para fins de controle e tomada de decisões:

As despesas de pessoal são o principal problema fiscal dos estados. Representam uma parcela elevada da despesa e receita primárias e não são facilmente controláveis, especialmente as despesas previdenciárias. Entre 2011 e 2019, vinte e um estados tiveram aumento real médio do gasto com pessoal acima de 2%, onze dos quais com percentual igual ou superior a 4%.

A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê limites para a despesa de pessoal, aferidos em relação à receita corrente líquida. Quando o limite prudencial de 57% é ultrapassado, o estado fica impedido de conceder reajustes remuneratórios, reestruturação de carreiras, entre outras medidas. Já o descumprimento do limite de 60% requer o ajuste em dois trimestres. Se o prazo não for atendido, suspende-se transferências voluntárias e garantias em operações de crédito. Recorrendo-se aos dados do Tesouro Nacional relativos a 2019, quinze estados ultrapassaram

15 IFI/Senado: Análise da situação fiscal dos estados.

o limite prudencial de 57%, nove dos quais com percentuais acima de 60%. A média do país estava em 57,9%. Cinco encontram-se com percentual igual ou superior a 65%, entre os quais Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul. Esses três estados são os que recebem a pior avaliação de capacidade de pagamento (Capag), o que mostra a importância da despesa de pessoal para explicar a delicada situação fiscal desses estados.

A aferição do gasto de pessoal não é feita pelo Tesouro Nacional, mas, sim, pelos próprios estados, com aval dos respectivos tribunais de contas. Em vinte sete estados a despesa apurada fica abaixo do montante calculado pelo Tesouro Nacional. O número de estados com percentual acima de 57% cai de quinze para seis. Em quatro casos, a diferença entre as apurações ultrapassa dez pontos percentuais da receita corrente líquida. A discrepância é um sério problema, pois atrasa o diagnóstico do problema e a adoção tempestiva de providências. (Pellegrini, 2020, p.5, grifo nosso)

As deficiências de atuação dos tribunais de contas nesse particular são confirmadas pelos próprios conselheiros dos referidos órgãos, segundo revela pesquisa divulgada em 2019 pela Atricon e denominada “Quem são e o que pensam os conselheiros/ministros dos tribunais de contas e seus substitutos”¹⁶. Um dos itens da pesquisa tratou sobre o reconhecimento dos conselheiros quanto à responsabilidade dos tribunais de contas diante da crise fiscal dos estados:

Essa questão pressupõe a necessidade de um balanço histórico a respeito das atitudes tomadas pelos Tribunais de Contas quanto às decisões que foram comprometendo as finanças públicas nos estados. 78% dos respondentes concordam, em alguma medida, com a afirmação segundo a qual é preciso reconhecer que os Tribunais de Contas não tomaram, como regra, as medidas que se impunham para garantir que os governadores cumprissem a LRF [...]. (Atricon, 2019, p.51)

Logo, resta evidente a necessidade de aprimoramento das auditorias financeiras no âmbito dos tribunais de contas do Brasil, visando a, em última instância, contribuir para a melhoria da gestão financeira e fiscal nacional. Assim, é oportuno identificar os desafios hodiernamente existentes para que a técnica de fiscalização alcance seu pleno potencial no contexto do controle externo governamental.

3 Metodologia

No que tange à taxonomia da pesquisa, o estudo caracteriza-se como descritivo, fundamentando-se em coleta de dados qualitativos para fins de exposição, com as suas respectivas reproduções de maneira imparcial.

Andrade (2002) pontua que, em tal abordagem, a preocupação do pesquisador consiste em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem interferência. Triviños (1987), por sua vez, assevera que o estudo descritivo impõe ao pesquisador uma delimitação adequada de técnicas, métodos, modelos e teorias voltados à obtenção e análise dos dados, de forma a conferir validade científica à pesquisa. Nesse sentido, a população e a amostra também devem ser delimitadas, assim como os outros elementos inerentes à pesquisa.

Nos termos metodológicos, então, foi elaborado um questionário com perguntas de múltipla escolha e, em algumas delas, opções com respostas abertas, com o propósito de identificar as

16 Atricon – Quem são e o que pensam os conselheiros/ministros dos tribunais de contas e seus substitutos.

principais limitações atualmente existentes nos tribunais de contas do Brasil para a realização de auditorias financeiras com segurança razoável, nos termos exigidos pela ISSAI 200 (Intosai, 2020), considerando as estruturas ora existentes nos respectivos órgãos de controle externo nacionais.

O questionário foi segregado em quatro eixos: normas de auditoria financeira; recursos logísticos (métodos e suporte operacional); recursos humanos; e aspectos institucionais. Ao todo, foram formuladas vinte questões nestes eixos. Além destas, outras três perguntas de caráter geral compuseram a pesquisa. As questões são apresentadas em sua integralidade no tópico “Resultados e discussão” deste artigo.

A divisão em tais eixos teve por base a experiência prática do autor deste artigo com a execução de auditorias financeiras na instituição na qual ele trabalha (o Tribunal de Contas do Município de São Paulo – TCMSP) e o seu conhecimento empírico da realidade de algumas outras cortes de contas, oriundo de interações com colegas militantes em fiscalizações do tipo, durante sua participação em eventos com tal temática.

Assim, a premissa para a divisão proposta tem por alicerce, de acordo com o conhecimento do autor, o fato de que a plena efetividade das auditorias financeiras desenvolvidas pelos tribunais de contas depende, inicialmente, da adoção do arcabouço normativo aplicável: a ISSAI 200 (convergida no Brasil pelo Instituto Rui Barbosa, com a edição da NBASP 200¹⁷) e as International Standards on Auditing (ISAs), publicadas em território nacional pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e estendidas para aplicação no setor público por meio da Resolução CFC 1.601/20 (com plena eficácia a partir de 2024).

Em segundo lugar, apesar da quantidade e extensão das normas aplicáveis às auditorias financeiras, as peculiaridades de cada um dos 33 tribunais de contas do Brasil demandam análises e orientações específicas para operacionalização, culminando na necessidade de manualização em nível local e no adequado suporte metodológico. Por isso, foram elaboradas questões voltadas à identificação de aspectos associados a recursos logísticos.

Mesmo sendo essenciais, as normas por si só não produzem os efeitos esperados se não houver pessoas para aplicá-las. Logo, a apuração da realidade dos órgãos de controle externo quanto aos recursos humanos disponíveis para o desempenho da função fiscalizatória financeira foi concentrada no eixo com essa descrição.

Por fim, foram levantadas informações sobre aspectos institucionais no último eixo, já que o alcance da auditoria financeira a cargo dos tribunais de contas não depende somente do desempenho dos auditores, responsáveis pela instrução processual. As demais instâncias desses órgãos também devem compreender as nuances da fiscalização, com ênfase nos gabinetes de conselheiros, responsáveis por apreciar os resultados das auditorias financeiras.

O universo da pesquisa contemplou todos os 33 tribunais de contas do Brasil, enfatizando a percepção dos responsáveis diretos pelo planejamento, execução e relato das auditorias financeiras, ou seja, os auditores de controle externo propriamente ditos que atuam em tais trabalhos de fiscalização no controle externo. Tal direcionamento se alinha aos propósitos da pesquisa, já que os executores das auditorias são aqueles com maior domínio acerca dos desafios encontrados na consecução das suas tarefas institucionais.

Os questionários foram direcionados a esses profissionais por compartilhamento de link da

17 Quando da elaboração deste artigo, a NBASP 200 se encontrava em processo de revisão pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), uma vez que a ISSAI 200 foi completamente repaginada pela Intosai. Ou seja, a versão da NBASP 200 não estava alinhada à atual ISSAI 200.

ferramenta tecnológica Google Forms, com a recomendação de discussão conjunta pelas equipes técnicas de cada Tribunal e a apresentação de uma única resposta por órgão.

Foram recebidas 23 respostas, representando aproximadamente 70% da totalidade dos tribunais de contas do país, o que corresponde a significativa parcela do universo investigado.

4 Resultados e discussão

A questão inicial se circunscreveu à identificação dos órgãos. Os tribunais de contas que responderam à pesquisa sobre as limitações atualmente existentes para a realização de auditorias financeiras com segurança razoável, nos termos exigidos pela ISSAI 200, foram os seguintes:

Quadro 2 – Tribunais de contas que responderam ao questionário da

Ordem	Sigla	Descrição	Data da Resposta
1	TCMSP	Tribunal de Contas do Município de São Paulo	03.06.23
2	TCE-PI	Tribunal de Contas do Estado do Piauí	05.06.23
3	TCE-GO	Tribunal de Contas do Estado de Goiás	05.06.23
4	TCMRio	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro	05.06.23
5	TCMBA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia	06.06.23
6	TCE-MS	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul	07.06.23
7	TCE-MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais	13.06.23
8	TCE-RO	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	13.06.23
9	TCE-ES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	13.06.23
10	TCU	Tribunal de Contas da União	13.06.23
11	TCE-CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará	13.06.23
12	TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal	13.06.23
13	TCE-PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná	14.06.23
14	TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	14.06.23
15	TCE-RR	Tribunal de Contas do Estado de Roraima	14.06.23
16	TCE-BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia	15.06.23
17	TCE-PB	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba	15.06.23
18	TCMGO	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás	15.06.23
19	TCE-RN	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte	15.06.23
20	TCE-SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	15.06.23
21	TCE-PA	Tribunal de Contas do Estado do Pará	15.06.23
22	TCE-AL	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	15.06.23
23	TCE-SP	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	19.06.23

Fonte: consolidação do Google Forms elaborada pelo autor do artigo.

Imediatamente após a identificação, foi formulada uma das principais questões da pesquisa, com o propósito de averiguar se o tribunal de contas realiza auditorias financeiras nos termos normativamente exigidos, ou seja, propiciando segurança razoável aos usuários previstos quanto à opinião de auditoria emitida.

Apenas 21,7% dos tribunais de contas respondentes informaram realizar auditorias financeiras em plena consonância aos requisitos normativos aplicáveis, fornecendo alto nível de confiança aos usuários previstos nas opiniões de auditoria externalizadas.

Dos respondentes, 8,7% afirmaram que as fiscalizações financeiras até então procedidas propiciam apenas segurança limitada, constituindo-se como trabalhos de revisão¹⁸. Outros 17,3% informaram realizar, tão-somente, captura automatizada de dados e validações básicas nos referidos sistemas captadores, posteriormente examinadas pelos auditores dos Tribunais.

Parcela expressiva (43,4%) dos tribunais de contas que responderam ao questionário desenvolve auditorias financeiras somente nos chamados “projetos financiados”, ou seja, nos recursos repassados por instituições financeiras nacionais ou internacionais aos entes governamentais, com celebração de ajuste junto ao órgão de controle externo para acompanhar a aplicação dos valores pelos beneficiados, além de outras cláusulas contratualmente acordadas. Logo, trata-se de alcance não abrangente da auditoria financeira, uma vez que todos os demais itens relevantes, integrantes das demonstrações financeiras dos órgãos e entidades jurisdicionados aos tribunais de contas, não são examinados sob tal perspectiva.

Por fim, nos 8,9% restantes, metade informou não ter atendido todas as normas aplicáveis às auditorias financeiras e a outra parte simplesmente relatou que o respectivo tribunal de contas não realiza auditorias desse tipo.

Os resultados possibilitam concluir que a maior parte dos tribunais de contas Brasileiros não realiza, de forma ampla, auditorias financeiras com alto nível de segurança sobre as contas dos entes a eles jurisdicionados, e que uma parcela significativa executa esse tipo de fiscalização de maneira restrita, sob demanda de instituições financeiras no tocante aos projetos por elas financiados.

Esse cenário suscita a investigação pormenorizada das suas causas, o que fora previsto com o desdobramento de questões adicionais categorizadas por eixos, na forma a seguir apresentada.

4.1 Eixo I – Normas de auditoria financeira

A ISSAI 100, convergida pelo IRB no Brasil (NBASP 100), aduz no item 1 que

Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). (Instituto Rui Barbosa, 2021, p.7)

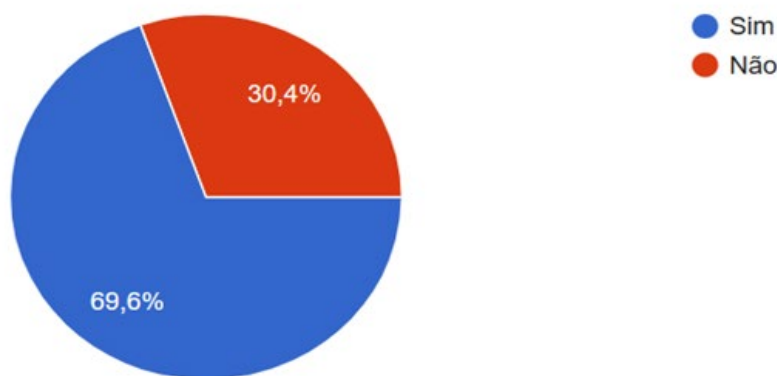
Diante disso, foram formuladas quatro questões no eixo “normas de auditoria financeira”, com o fito de identificar se os tribunais de contas recepcionaram formalmente os padrões metodológicos específicos aplicáveis à auditoria financeira no setor público e se há orientações práticas internas para a sua implementação nos trabalhos realizados.

A primeira questão desse eixo buscou levantar dados quanto à recepção formal das Normas

¹⁸ De acordo com os itens 5 e 6 da NBC TR 2.400 do CFC, a revisão das demonstrações contábeis históricas é um serviço de assecuração limitada, como descrito na NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Assecuração. Na revisão de demonstrações contábeis, o auditor expressa uma conclusão que tem como objetivo aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a elaboração das demonstrações contábeis da entidade, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A conclusão do auditor é baseada na obtenção de segurança limitada. O relatório do auditor inclui uma descrição da natureza do trabalho de revisão, para que os leitores do relatório sejam capazes de entender a conclusão (Conselho Federal de Contabilidade, 2013).

Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), nas quais está incluída a NBASP 200, a qual dispõe sobre os princípios de auditoria financeira. Nesse ponto, 69,6% dos órgãos de controle externo pesquisados responderam positivamente.

Gráfico 1 – Seu TC recepcionou formalmente as NBASP, nas quais está incluída a NBASP 200 (princípios de auditoria financeira)?

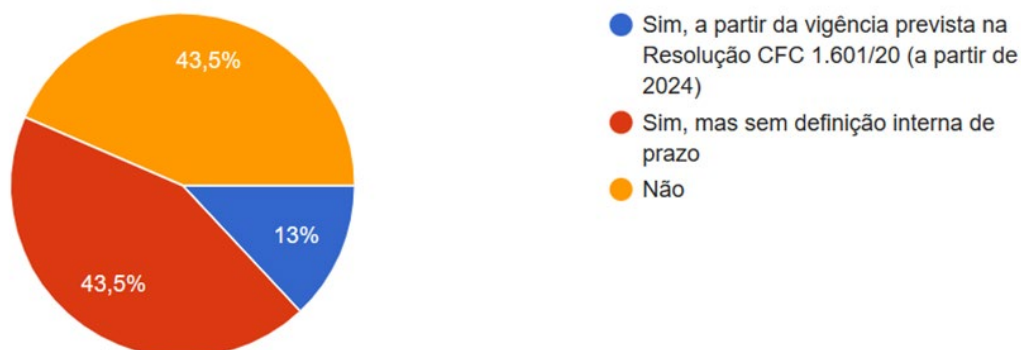


Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

Em seguida, questionou-se acerca da previsão de adoção das Normas Brasileiras de Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP). Em verdade, as NBC TASP nada mais são do que as próprias NBC TA, ou seja, as International Standards on Auditing (ISA), emitidas pela Intosai, convergidas no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), nos termos da Resolução CFC 1.601/20 (Conselho Federal de Contabilidade, 2020).

As NBC TA constituem o principal arcabouço normativo a ser utilizado pelos auditores dos tribunais de contas para respaldar o trabalho por eles realizado quando do desenvolvimento das auditorias financeiras. São precisamente 38 normas, que tratam desde aspectos gerais (a estrutura conceitual para trabalhos de assecuração) até os mais específicos (documentação de auditoria, comunicação, planejamento, materialidade, identificação e avaliação de riscos, avaliação das distorções, evidência de auditoria, procedimentos analíticos, amostragem, eventos subsequentes, continuidade operacional, representações formais, trabalhos de especialistas, formação de opinião e emissão de relatório, entre outros).

Gráfico 2 – Há previsão para utilização das NBC TASP (emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – Resolução CFC 1.601/20) nas auditorias financeiras realizadas pelo seu TC?

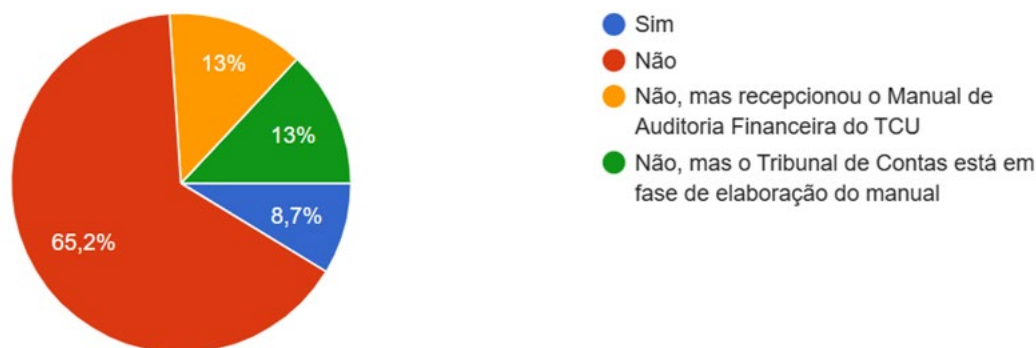


Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

Somente 13% dos respondentes afirmaram haver previsão para utilização de tais normas de acordo com a vigência prevista na Resolução CFC 1.601/20, ou seja, a partir de 2024. Complementarmente, 43,5% aduziram que há expectativa de utilização desse arcabouço normativo, contudo sem definição interna de prazo. Outros 43,5% relataram não haver previsão de utilização das NBC TA.

Outra questão importante inclusa neste eixo se referiu à existência de manual próprio de auditoria financeira no Tribunal de Contas.

Gráfico 3 – Seu TC possui Manual de Auditoria Financeira próprio?



Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

A maior parte dos órgãos de controle externo pesquisados (65,2%) não possui manual próprio sobre auditoria financeira. Em 13% dos casos, o manual encontra-se em fase de elaboração; o mesmo percentual recebeu o manual do Tribunal de Contas da União (TCU)¹⁹; e 8,7% contam com orientação própria.

Para os tribunais de contas que informaram possuir manual de auditoria financeira próprio, foi questionado adicionalmente se constavam dele orientações práticas e anexos (parâmetros de materialidade, padrões de matrizes de avaliação de riscos, de planejamento, de plano de auditoria, planilhas de amostragem, exemplos práticos de aplicação de técnicas em auditorias financeiras, matriz de achados, modelos de representações formais e de relatório curto e longo) orientativos para a realização da auditoria.

Em nenhum caso os manuais existentes abarcam todas essas orientações. Já 9,5% dos pesquisados relataram haver somente parte desses elementos nos seus manuais, e 4,8% esclareceram que seus manuais são teóricos, não adentrando em aspectos práticos da auditoria financeira.

Os resultados obtidos demonstram, quanto ao eixo normativo, que apesar da recepção formal das NBASP pela maioria dos tribunais de contas que responderam à pesquisa, significativa parcela ainda não possui previsão de adoção das NBC TASP e a maioria não contempla manuais orientativos da aplicação das normas de forma a efetivamente auxiliar, em termos práticos, o trabalho do auditor.

19 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Financeira: 2016. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 24 jun. 2023.

O diagnóstico é preocupante, pois a existência de padrões de auditoria é um componente vital para o êxito das fiscalizações. Trata-se de iniciativa basilar na conduta dos trabalhos. Nesse sentido, assevera Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.46 e 49):

Os padrões de auditoria são fixados por diversas autoridades com um objetivo comum – dar garantias ao público de que os trabalhos são realizados de maneira profissional, que são evitadas declarações incorretas e os resultados financeiros são comunicados com clareza. [...]

Os padrões gerais orientam a área na seleção e no treinamento dos profissionais para que se tenha a confiança do público. Estes modelos representam os conceitos amplos subjacentes ao treinamento técnico e à proficiência, à independência em relação ao cliente e ao exercício do devido cuidado profissional.

Como se percebe, a carência normativa tem reflexos diretos com a (in)capacidade profissional, tratada logo mais, no eixo III da pesquisa.

4.2 Eixo II – Recursos logísticos (métodos e suporte operacional)

Ainda que todo o arcabouço normativo vigente afeto à temática da auditoria financeira tivesse sido recepcionado pelos tribunais de contas do Brasil, com a produção de orientações e disponibilização de modelos de documentos para aplicação prática nos respectivos manuais, não seriam raras as dúvidas sobre nuances do processo auditorial, quando do planejamento, execução e elaboração do relatório, pelos auditores designados para as fiscalizações.

A complexidade em torno das auditorias financeiras se revela em diversas etapas do trabalho e muitas vezes está associada ao uso de julgamentos profissionais. É o que se observa no tocante à definição de materialidade²⁰, no uso ou não de amostragem estatística²¹, na avaliação de distorções²² de divulgação²³, nas decisões sobre compensações entre distorções, bem como em diversos outros momentos da fiscalização.

Assim, é importante existirem estruturas no âmbito dos tribunais de contas que possam dar suporte logístico aos auditores em assuntos de maior complexidade, sendo fortemente recomendável também o emprego da tecnologia nesse sentido, dada a disrupção tecnológica hodiernamente constatada.

Nesse eixo, então, foram formuladas três questões, cujos resultados são a seguir apresentados.

Gráfico 4 – Há no seu TC estrutura de suporte/apoio para auxílio ao desenvolvimento de etapas da auditoria financeira, a exemplo de núcleo de inteligência para tratamento

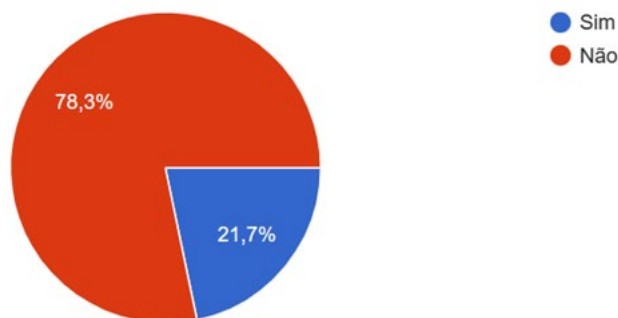
20 NBC TA 320, item 4: “A determinação de materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis”.

21 NBC TA 530, item A9: “A decisão quanto ao uso de abordagem de amostragem estatística ou não estatística é uma questão de julgamento do auditor, entretanto, o tamanho da amostra não é um critério válido para distinguir entre as abordagens estatísticas e não estatísticas”.

22 NBC TA 450, item A19. Pode ser apropriado compensar distorções dentro do mesmo saldo contábil ou da mesma classe de transações; entretanto, antes de concluir que a compensação é apropriada, mesmo entre distorções não relevantes, é considerado o risco de que podem existir distorções não detectadas adicionais.

23 NBC TA 450, item A17. A determinação de se a distorção em divulgação qualitativa é relevante, no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável e das circunstâncias específicas da entidade, é questão que envolve o exercício de julgamento profissional.

automatizado de comportamentos de saldos de contas (revisões analíticas prévias à auditoria) ou área de métodos quantitativos (para auxílio na aplicação de amostragem estatística)?



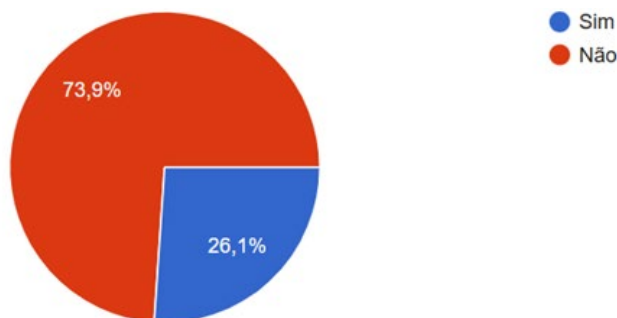
Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

As respostas à primeira pergunta do eixo deixaram claro que a existência de setores de suporte logístico para auditorias financeiras não é uma realidade na maioria dos tribunais de contas. Nesse particular, há de se destacar o modelo do TCU, que pode servir como benchmarking para os demais órgãos de controle externo do país.

A instituição superior de controle federal conta, em sua estrutura administrativa, com uma Secretaria de Orientação, Métodos, Informações e Inteligência para o Controle Externo e o Combate à Corrupção²⁴, a qual possui, entre outras atribuições, a função de apoiar as unidades vinculadas no que concerne ao emprego de métodos e técnicas para o controle externo, identificar, obter, tratar, analisar, produzir, sistematizar, gerir e disponibilizar dados, informações e conhecimentos necessários às ações do TCU (Brasil, 2020).

A segunda questão deste eixo abordou a existência de software de auditoria. Nesse ponto, 73,9% dos tribunais de contas respondentes não contam com tal ferramenta.

Gráfico 5 – Há sistema informatizado de auditoria no seu TC, contemplando as fases de planejamento, execução, relatório e monitoramento da auditoria financeira?



Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

24 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução – TCU nº 325, de 30 de dezembro de 2020. Altera a Resolução-TCU nº 154, de 4 de dezembro de 2002, que dispõe sobre as atribuições dos cargos e das funções de confiança do quadro de pessoal do Tribunal de Contas da União. Brasília, DF: TCU, 2021. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/13/00/E8/9A/4BDC67106D09B867F18818A8/BTCU_01_de_04_01_2021_Especial%20-%20Cargos,%20Fun%C3%A7%C3%B5es%20de%20Confian%C3%A7a,%20Estrutura%20e%20Compet%C3%Ancias%20das%20Unidades%20do%20TCU.pdf. Acesso em: 17 jun. 2023.

Em uma pergunta adicional foi questionado se o software, caso existente, possui funcionalidade para cálculo automatizado do risco de detecção (RD), a partir dos inputs informados manualmente pelos auditores (avaliação do risco inerente e do risco de controle). Nesse quesito, 8,7% informou que sim; 13%, que não; e para 78,3% a questão não era aplicável, dada a inexistência de sistema informatizado.

A pergunta final do eixo tratou da documentação de auditoria, com a seguinte pergunta: “Há no seu TC modelos de documentação de auditoria (papéis de trabalho estruturados) para aplicação de técnicas de auditoria de acordo com as contas / transações examinadas (exemplo: roteiro para aplicação da técnica de confirmação externa junto a fornecedores ou de conferência de cálculo para exame da incidência de encargos sobre a dívida pública)?”. Nesse âmbito, 82,6% dos tribunais de contas respondentes informaram que não.

Os números levantados permitem concluir que há, na atualidade, incipiente suporte operacional nos tribunais de contas brasileiros para apoio logístico às auditorias financeiras.

4.3 Eixo III – Recursos humanos

Os recursos humanos são essenciais para a consecução das atividades fiscalizatórias dos tribunais de contas. Esse eixo se concentrou, então, em dois estratos bastante envolvidos no processo de auditoria financeira: os Auditores de Controle Externo (ou nomenclaturas similares, responsáveis pela instrução processual) e os demais servidores atuantes em gabinetes de conselheiros (os quais atuam na comunicação dos resultados dos trabalhos junto à instância opinativa/julgadora e produzem os votos).

Na primeira questão do eixo (há auditores em quantidade suficiente no seu TC alocados para realização de auditorias financeiras com asseguarção razoável, de acordo com as necessidades do órgão frente ao número de contas apresentadas ou selecionadas conforme critérios específicos anualmente), a quase totalidade (91,3%) dos tribunais de contas pesquisados respondeu “não”.

A segunda tratou das competências técnicas dos auditores, ao indagar se os profissionais alocados às fiscalizações financeiras possuem conhecimentos adequados em normas e metodologia de auditoria financeira, contabilidade aplicada ao setor público e lei de responsabilidade fiscal, para exercício satisfatório das suas funções. A maior parte (52,2%) respondeu “não”, e os 47,8% restantes, “sim”.

Sobre esse ponto, é imperioso relembrar os ensinamentos de Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.19):

É necessário conhecimento considerável para corresponder às expectativas de diversos grupos. [...]

A complexidade do ambiente moderno de negócios exige que o auditor esteja integralmente familiarizado com os pronunciamentos técnicos de contabilidade e auditoria. Além disso, o profissional precisa ter uma compreensão conceitual sólida dos elementos básicos de divulgação financeira. [...] Por fim, o auditor precisa compreender completamente os conceitos fundamentais de auditoria.

Na terceira pergunta (“Caso haja necessidade de participação de especialistas na auditoria financeira com outras formações que não a de contabilidade – exemplo: atuários, tributaristas,

estatísticos, engenheiros, profissionais do direito -, sua alocação ao trabalho se dá de forma temporária e sem óbices administrativos?”), 34,8% informaram que não, e 17,4%, que sim. Diversas outras respostas foram apresentadas nessa questão, tais como “ainda não houve precedente”, “nunca foi praticado”, “não houve caso concreto” e “não aplicável até o momento”.

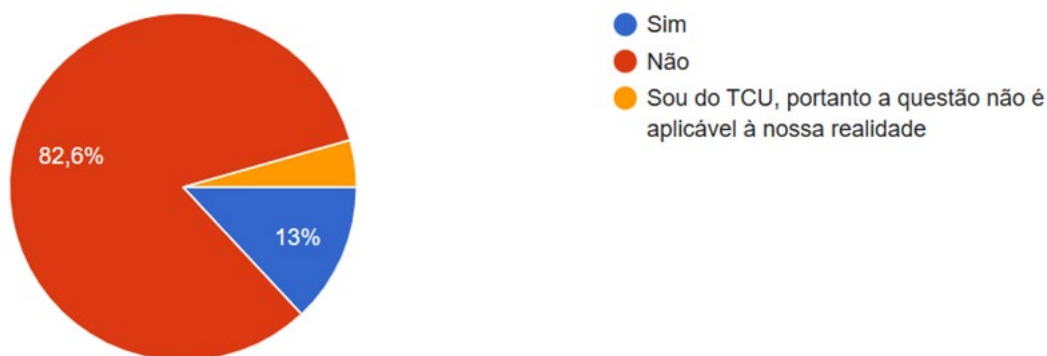
A última pergunta foi: “Os assessores alocados aos gabinetes de conselheiros no seu TC possuem plena compreensão dos objetivos e detalhes técnicos das auditorias financeiras, de forma a contribuir para sua salutar tramitação e conclusão célere, propiciando o alcance das suas finalidades?”, para a qual 95,7% das respostas foram “não”.

Com isso, é possível concluir que há expressivas carências no que diz respeito tanto à quantidade de profissionais alocados na instrução dos trabalhos de auditoria financeira nos tribunais de contas quanto à capacitação desses e de outros servidores envolvidos nos respectivos processos.

4.4 Eixo IV – Aspectos institucionais

No eixo voltado aos aspectos institucionais, foram abordados os seguintes pontos: existência de estratégia de médio/longo prazo para implementação da auditoria financeira; critérios de seletividade de contas para fiscalização; criação de área específica para condução das auditorias financeiras; fluxos processuais e prazos; e divulgação dos trabalhos.

Gráfico 6 – Seu TC elaborou alguma estratégia de médio/longo prazo para implementação da auditoria financeira, tal como procedido pelo TCU (acórdão 3.608/2014)?



Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

A maior parte dos tribunais não possui uma estratégia delineada para implantação da auditoria financeira no médio ou no longo prazo, tal como procedido pelo TCU, considerado o benchmarking da área para os demais órgãos de controle subnacionais. Destaca-se que o TCU estabeleceu a sua estratégia por meio do acórdão 3.608/14 com produção de efeitos a partir de 2015, fixando a meta de convergência integral das auditorias financeiras por ele realizadas em 2026, ou seja, num período de doze anos. Sobre isso, Ferreira e Aragão (2022, p.22) concluíram, em sua pesquisa, que

Na investigação das auditorias do TCU realizadas em conformidade com a própria estratégia de fortalecimento, dada pelo Acórdão nº 3.608/2014, constatou-se que o TCU, principalmente

por ter trabalhos analisados em sua totalidade de assecuração limitada, ainda não faz auditorias totalmente aderentes aos padrões internacionais. O compromisso firmado a partir da estratégia de fortalecimento é de um aprimoramento de esforços contínuos até 2026. Logo apesar de a presente avaliação mostrar a não aderência do TCU aos padrões internacionais, os objetivos são de continuidade e êxito com a implementação de uma cultura de auditorias financeiras de qualidade e de constante melhora com o passar do tempo [...].

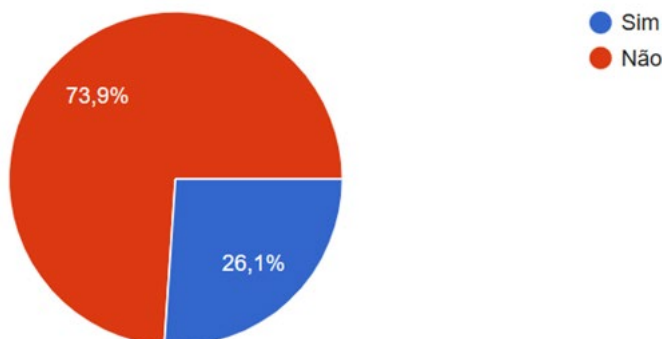
A pergunta seguinte do eixo de aspectos institucionais abordou a existência de critérios de seletividade definidos e formalizados para escolha das contas a serem auditadas sob a perspectiva financeira em cada exercício financeiro. Aqui, 82,6% dos tribunais respondentes informaram não adotar tal prática, o que torna ainda mais desafiadora a missão de realizar auditorias financeiras com razoável segurança, considerando a ampla gama de jurisdicionados em alguns dos órgãos de controle externo, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Na questão que se seguiu, foi indagado se há no tribunal de contas um setor específico para realização de todas as auditorias financeiras, ou se qualquer área na estrutura administrativa da Secretaria/Subsecretaria de Fiscalização/Controle Externo (ou denominação similar) pode realizar esse tipo de trabalho. Ao que 43,5% informaram haver um setor específico para o propósito aventado. Outros 47,7% aduziram que qualquer área dentro da unidade de instrução processual pode realizar auditorias financeiras, desde que possua jurisdicionado a ela vinculado com a obrigação de prestar contas anualmente. Os 8,8% restantes alegaram não realizar auditorias financeiras.

A concentração das auditorias financeiras em uma área específica do Tribunal de Contas induz a especialização e uniformização interna de procedimentos, podendo constituir um fator relevante para o aprimoramento ao longo do tempo.

A quarta questão do eixo de aspectos institucionais tratou de fluxos e prazos:

Gráfico 7 – Há fluxos processuais e prazos definidos para tramitação dos autos atinentes a auditorias financeiras no seu TC, inclusive no tocante aos momentos e formas de comunicação com a entidade auditada (exemplo: quando os achados preliminares devem ser comunicados ao auditado para correções de distorções, de que forma ocorre essa comunicação – por intermédio dos gabinetes de conselheiros ou pela própria equipe de auditoria – quando as representações formais devem ser obtidas etc.)?



Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

Poucos tribunais de contas possuem fluxos e prazos internos bem definidos no tocante à auditoria financeira (somente 26,1% dos pesquisados). A ausência de fluxos pode prejudicar um dos principais objetivos da auditoria financeira, que é possibilitar à parte responsável a correções de distorções. Sem fluxos adequados, a comunicação entre auditor e preparador das demonstrações

contábeis pode não se dar de maneira efetiva. Ademais, há riscos de morosidade na tramitação processual interna do Tribunal de Contas sem fluxos e prazos efetivos.

Por fim, foi indagado se os resultados das auditorias financeiras realizadas pelo Tribunal de Contas são claramente comunicados à sociedade, por meio de divulgação tempestiva na internet da Corte (ou outro formato), em linguagem acessível e compreensível (conforme NBASP 20, itens 35 e 39). A essa questão, 69,6% responderam “não”, e 30,4%, “sim”.

5 Considerações finais

A realização de auditorias financeiras com razoável segurança, nos termos delineados pela ISSAI 200, ainda não é uma realidade no contexto dos tribunais de contas do Brasil. Pesquisa abrangendo 70% das 33 cortes do país revelou que apenas 21,7% promovem auditorias financeiras em plena consonância aos requisitos normativos aplicáveis, fornecendo alto nível de confiança aos usuários previstos nas opiniões de auditoria externalizadas.

A baixa performance dos órgãos de controle externo nessa seara potencializa a ocorrência de desequilíbrios financeiros e desajustes fiscais nos entes sujeitos à sua fiscalização, já que a diminuta qualidade dos números produzidos pelos governos induz a decisões equivocadas e reduz a compreensão, principalmente pela sociedade, sobre onde e como os recursos públicos foram empregados.

Auditorias financeiras consistentemente planejadas, executadas e com resultados satisfatoriamente apresentados detêm o condão de aperfeiçoar a capacidade das prestações de contas governamentais, ao detectar distorções relevantes de valor, classificação ou divulgação e submetê-las tempestivamente ao crivo do preparador das demonstrações contábeis, para a sua devida correção.

Assim, dada a importância de tal atividade no que tange à gestão das finanças públicas nacionais, é imperioso identificar as razões que atravancam o desenvolvimento das auditorias financeiras no âmbito dos tribunais de contas, o que foi concebido neste artigo, que reproduziu os resultados da supracitada pesquisa.

Os números obtidos e consolidados revelaram que o baixo estágio de desenvolvimento da auditoria financeira deriva, principalmente, da insuficiência de auditores frente ao volume de entidades fiscalizadas, da ausência de conhecimentos adequados em normas e metodologia de auditoria financeira por estes profissionais, da incompreensão de outras áreas das instituições sobre o assunto, da inexistência de manuais que tratem de forma prática as nuances da fiscalização em comento, bem como de sistemas informatizados e suporte logístico.

Ademais, 82,6% dos tribunais de contas pesquisados não possuem estratégia de médio ou longo prazo para implementação da auditoria financeira, o que torna o seu desenvolvimento ainda mais desafiador, face à baixa maturidade institucional em tal perspectiva.

Com os resultados ora divulgados, espera-se que seja esmiuçado o status quo de cada uma das 33 cortes de contas do país e, após isso, materializadas ações efetivas direcionadas às causas-raízes da problemática exposta, para que a emissão de opinião com alto nível de confiança em auditorias financeiras conduzidas pelos órgãos de controle externo constitua regra, e não exceção.

Referências

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). Statements on Auditing Standards (SASs) n°. 104-111: Risk Assessment Standards: Overview of the Standards.

[S.l.]: AICPA, 2007.

ANDRADE, Maria Margarida de. Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). Quem são e o que pensam os conselheiros/ministros dos tribunais de contas e seus substitutos. Brasília, DF: ATRICON, 2019. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020/01/Relat%C3%B3rio-Pesquisa-Atricon-Quem-s%C3%A3o-e-o-que-pensam-os-conselheiros-ministros-dos-Tribunais-de-Contas-do-Brasil-e-seus-substitutos.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2023.

AVALOS, José Miguel Aguilera. Auditoria e gestão de riscos. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório de garantias honradas pela União em operações de crédito e recuperação de contragarantias. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46384. Acesso em: 3 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria Baseada em Riscos (Etapas I e II). 2018. Disponível em: https://contas.tcu.gov.br/ords/f?p=706144:106:7612841336975::NO:106:P106_COD:202161. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Financeira: 2016. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 24 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução – TCU nº 325, de 30 de dezembro de 2020. Altera a Resolução-TCU nº 154, de 4 de dezembro de 2002, que dispõe sobre as atribuições dos cargos e das funções de confiança do quadro de pessoal do Tribunal de Contas da União. Brasília, DF: TCU, 2021. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/13/00/E8/9A/4BDC67106D09B867F18818A8/BTCU_01_de_04_01_2021_Especial%20%20-%20Cargos,%20Fun%C3%A7%C3%B5es%20de%20Confian%C3%A7a,%20Estrutura%20e%20Compet%C3%Aancias%20das%20Unidades%20do%20TCU.pdf. Acesso em: 17 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 171, p.1-24, 5 set. 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC-TA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC-TA200(R1).pdf). Acesso em: 17 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 315 (R2), de 19 de agosto de 2021. Dá nova redação à NBC TA 315 (R1), que dispõe sobre a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, n. 167, p.1-93, 2 set. 2021. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315(R2).pdf). Acesso em: 17 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 320 (R1), de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 320 que dispõe sobre a materialidade no planejamento e na execução da auditoria. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 171, p.104, 5 set. 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320(R1).pdf). Acesso em: 24 jun. 23.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 450, de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 320 que dispõe sobre a materialidade no planejamento e na execução da auditoria. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 171, p.104, 5 set. 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA450\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA450(R1).pdf). Acesso em: 24 jun. 23.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.221, de 27 de novembro de 2009, de 19 de agosto de 2016. Aprova a NBC TA 530 – amostragem em auditoria. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 232, p.254, 4 dez. 2009. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1222.pdf. Acesso em: 24 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TR 2.400, de 25 de outubro de 2013. Dispõe sobre trabalhos de revisão de demonstrações contábeis. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 211, p.165, de 30 de outubro de 2013. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTR2400.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.601, de 24 de setembro de 2020. Altera o inciso IX do Art. 4º da Resolução CFC nº 1.328/2011, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público – NBC TASP. Brasília, DF: CFC, 2020. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1601.pdf?_ga=2.84864217.1986138420.1688390481-1152383827.1688390480. Acesso em: 17 jun. 2023.

FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes; ARAGÃO, Priscila da Costa Mesquita. Aderência das auditorias financeiras das instituições superiores de controle: um estudo comparativo das metodologias entre Brasil, Estados Unidos, Reino Unido e Austrália. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v.1, n. 150, p.59-84,2022. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU>. Acesso em: 24 jun. 2023.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry; JOHNSTONE, Karla M. Auditoria. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

INSTITUTO RUI BARBOSA (Brasil). NBASP 100: princípios fundamentais de auditoria do setor público. [S.l.]: Instituto Rui Barbosa, 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-fundamentais-de-auditoria-do-setor-publico/>. Acesso em: 17 jun. 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 100: fundamental principles of public sector auditing. IFPP. Luxemburgo, 2019a. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>. Acesso em: 17 jun. 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 200: financial audit principles. IFPP. Luxemburgo, 2020. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/>. Acesso em: 17 jun. 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 400: compliance audit principles. IFPP. Luxemburgo, 2019b. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/>. Acesso em: 17 jun. 2023.

MACEDO, Sebastião Carlos Ranna de. Avaliação dos tribunais de contas do Brasil MMD-TC 2022. In: ENCONTRO NACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS, 8., 2022, Rio de Janeiro. Anais [...] Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas, 2022. p.1-49. Disponível em: http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2022/05/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-MMD-TC_2022.pdf. Acesso em: 3 jun. 2023.

PELLEGRINI, Josué. Análise da situação fiscal dos estados. Brasília: IFI, n. 14, nov. 2020. Estudo especial.

RIO DE JANEIRO (ESTADO). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. Lei nº 8.271: Lei Orçamentária Anual – 2019 volume 1. Rio de Janeiro: SEFAZ, 2018. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrcamento/2_ppa_ldo_loa/loa/loa_2019_vol1.pdf?lve. Acesso em: 24 jun. 2023.

ROSSI, Francesca Manes; BRUSCA, Isabel; CONDOR, Vicente. In the pursuit of harmonization: comparing the audit systems of European local governments. *Public Money & Management*, [s.l.], v. 41, n. 8, p.604-614, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1772549> 18-08-2020. Acesso em: 17 jun. 2023.

STUART, Iris C. *Serviços de auditoria e asseguaração na prática*. Porto Alegre: AMGH, 2014.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.