

## ARTIGOS - DOSSIÊ TEMÁTICO: AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO

# Do Planejamento à Opinião: como a efetividade dos controles internos governamentais pode impactar o sucesso de uma Auditoria Financeira

### VITOR MACIEL DOS SANTOS

Mestre em Contabilidade com Ênfase em Gestão Pública – Fundação Visconde de Cairu.  
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.

### JORGE PINTO DE CARVALHO JÚNIOR

Especialização em Direito Público e Controle Municipal pelo Faculdades Integradas Ipitanga.  
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

## RESUMO

O artigo investiga a importância da efetividade dos controles internos governamentais para o sucesso das auditorias financeiras no setor público, destacando como essa efetividade impacta o planejamento, a execução e as conclusões dos auditores. O objetivo do estudo é avaliar a relevância da rigorosa avaliação dos controles internos, sobretudo na fase de planejamento da auditoria, utilizando uma abordagem prática e sistêmica. A metodologia adotada inclui análise de normas contábeis e de auditoria nacionais e internacionais, revisão bibliográfica sobre controle interno e auditoria baseada em riscos. Os resultados indicam que entidades com controles internos bem estruturados tendem a reduzir o volume de testes substantivos, aumentar a rastreabilidade das transações e elevar a confiança na opinião do auditor. Em contraste, a fragilidade dos controles internos é associada a um maior risco de distorções materiais e demanda uma abordagem substantiva mais aprofundada. O estudo conclui que os controles internos devem ser considerados fundamentais no processo de auditoria financeira, servindo como referência determinística para a identificação de riscos e a qualidade das demonstrações contábeis.

**Palavras-chave:** controle interno; planejamento de auditoria; auditoria financeira; COSO ERM; setor público.

## ABSTRACT

*The article investigates the importance of the effectiveness of governmental internal controls for the success of financial audits in the public sector, highlighting how this effectiveness impacts planning, execution, and auditors' conclusions. The study aims to evaluate the relevance of rigorous assessment of internal controls mostly during the audit planning phase, using a practical and systemic approach. The methodology includes analysis of national and international accounting and auditing standards, literature review on internal control and risk-based auditing. Results indicate that entities with well-structured internal controls tend to reduce the volume of substantive tests, increase traceability of transactions, and enhance auditor confidence in their opinions. Conversely, weaknesses in internal controls are associated with a higher risk of material misstatements and require a more in-depth substantive approach. The study concludes that internal controls should be regarded as fundamental in the financial audit process, serving as a deterministic reference for risk identification and the quality of financial statements.*

**Keywords:** *internal controls; audit planning phase; financial audit; COSO ERM; public sector.*

## 1 INTRODUÇÃO

O estudo da auditoria financeira requer, como qualquer contexto que se pretenda compreender com profundidade, um entendimento particular e assertivo dos seus elementos constitutivos. Essa exigência é perene e independe do tempo ou da conjuntura em que se deflagre o processo de auditoria. Nesse sentido, a pretensão de todo percurso metodológico trilhado nos trabalhos da auditoria financeira foca, sobremaneira, na seriedade inegociável da emissão de uma opinião sobre as demonstrações contábeis com razoável segurança. Contudo, essa missão exige um exame rigoroso e sistemático de todos os elementos que compõem o ambiente organizacional da entidade auditada.

Dentre tais elementos destaca-se de forma inequívoca a estrutura dos controles internos, temática já amplamente estudada e conceituada por múltiplos referenciais normativos e doutrinários, e que constitui não apenas um subsistema da governança, mas a espinha dorsal da confiabilidade das informações produzidas pela administração pública.

Nesse diapasão, destaca-se, no plano internacional, o modelo do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013), que define controle interno como “um processo, efetuado pela administração, conselho e demais funcionários, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à realização de objetivos relacionados a operações, relatórios e conformidade”.

O *COSO - Enterprise Risk Management* (ERM) (2017), acresce a essa abordagem o gerenciamento de riscos à cultura organizacional e ao processo decisório estratégico das entidades. Tais elementos referenciais que poderiam ser suficientes para conter os apontamentos que se contrapõem à relevância do estudo aprofundado das estruturas de controle com elementos constitutivos da fase do planejamento de uma auditoria financeira em sua plenitude.

No contexto brasileiro, marcos como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e as Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA), especialmente a NBC TA 315 - que trata da “Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente” - estabelecem que o auditor deve obter entendimento sobre o sistema de controle

interno, uma vez que esse entendimento constitui conhecimento fundamental para o planejamento da auditoria baseada em riscos.

A própria NBC TA reforça a obrigatoriedade de considerar os controles internos como parte indissociável da avaliação de riscos, tirocínio para aprofundamento da execução dos trabalhos e do delineamento dos procedimentos adicionais.

Na mesma esteira, o *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector da International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) ou Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle é uma organização que reúne as entidades fiscalizadoras superiores de diversos países, como o Tribunal de Contas da União (TCU) no Brasil, adaptando os princípios do COSO, define o controle interno como um processo integral que busca assegurar operações éticas, econômicas, eficientes e eficazes, o cumprimento de obrigações de responsabilidade e a salvaguarda de recursos.

Assim, o objetivo do presente estudo é realizar uma análise prática, sistêmica e aplicada à importância da avaliação preditiva dos controles internos como pré-condicionante determinística para qualificar os trabalhos de auditoria financeira no setor público. Parte-se do entendimento de que a opinião do auditor é fruto de um planejamento racional e estruturado, baseado na compreensão dos elementos formais da estrutura organizacional, mas, sobretudo, dos processos, dos fluxos e das dinâmicas administrativas da entidade auditada.

Delimita-se este estudo, portanto, à análise da importância prática e normativa da avaliação dos controles internos como elemento crítico do planejamento, da execução e da emissão do relatório de auditoria financeira. A pesquisa será conduzida sob a perspectiva do setor público brasileiro, utilizando como fundamento teórico os padrões normativos nacionais e internacionais adotados pelos Tribunais de Contas, controladorias e órgãos de auditoria interna.

O artigo desdobra-se em quatro eixos interconectados:

Visão sistêmica dos objetivos dos controles internos sob a perspectiva financeira governamental, descrevendo o papel estratégico desses controles na governança, na eficiência da execução orçamentária e na prestação de contas;

COSO ERM e principais referências normativas e metodológicas relacionadas a controles internos governamentais voltados para a gestão financeira, apresentando

os *frameworks* que estruturam, orientam e qualificam os controles em processos decisórios;

Requerimentos normativos acerca dos controles internos no âmbito de auditorias financeiras, detalhando as bases técnicas das normas da *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) ou Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, NBC TAs e demais normas relacionadas que embasam a análise do auditor;

Impacto dos controles internos no planejamento, execução e reporte das auditorias financeiras no setor público, apresentando os eventos que denotam como os controles influenciam diretamente as diversas fases dos trabalhos de auditoria.

## 1.1 Metodologia

Este artigo adota uma **abordagem qualitativa**, com finalidade **exploratória e descritiva**, estruturando-se a partir de pesquisa **bibliográfica e documental**, em conformidade com as diretrizes da **ABNT NBR 14724:2024** e com a sistematização metodológica descrita por Severino (2016). A opção metodológica busca assegurar clareza e rigor científico do trabalho aqui apresentado.

O método de investigação fundamenta-se na análise teórica e normativa do objeto de estudo, sem a realização de pesquisa empírica de campo. A pesquisa bibliográfica compreende o exame crítico de obras doutrinárias clássicas e contemporâneas, selecionadas em razão de sua relevância acadêmica e aderência direta ao tema. A pesquisa documental, por sua vez, envolve a análise de normas técnicas, documentos institucionais e textos oficiais pertinentes, considerados fontes primárias para a compreensão do fenômeno analisado.

Os **critérios de seleção das fontes** adotados foram: (i) pertinência temática direta ao problema investigado; (ii) reconhecimento acadêmico ou institucional das obras e documentos; (iii) atualidade normativa, especialmente no que se refere às normas técnicas vigentes; e (iv) contribuição teórica efetiva para a construção do argumento desenvolvido no artigo.

Os **procedimentos de análise** consistiram em estudo sistemático e interpretativo das fontes selecionadas, identificação dos conceitos centrais, comparação de entendimentos doutrinários e normativos e organização lógica dos argumentos, de modo a sustentar a linha analítica/crítica proposta no texto. O tratamento do material seguiu um percurso analítico-reflexivo, priorizando a coerência interna, a articulação entre teoria e norma e a progressão argumentativa.

Quanto às **limitações do escopo**, o estudo restringe-se à análise teórica, normativa e documental do tema, não abrangendo estudos de caso, levantamentos empíricos, entrevistas ou análises quantitativas. Essa delimitação é intencional e decorre do objetivo do artigo, que consiste em aprofundar a compreensão conceitual e estrutural do tema, e não em produzir generalizações empíricas.

## 2 DESENVOLVIMENTO

### 2.1 Fundamentação Teórico-Normativa: a arquitetura sistêmica dos Controles Internos

#### 2.1.1 Arquitetura sistêmica dos Controles Internos baseada no COSO

O *framework* COSO descreve cinco componentes indissociáveis que constituem bases fundamentais para o estabelecimento de controles internos efetivos em uma organização. Segundo o COSO (2013, p. 6), o controle interno é um processo gerido pelo conselho de administração, pela gerência e por outros colaboradores de uma entidade, com o objetivo de garantir um nível razoável de segurança na consecução de metas relacionadas a operações, relatórios e conformidade. Os cinco elementos mencionados, nesse diapasão, são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento:

Considerando que no espectro da auditoria financeira, os controles internos emergem não apenas como mecanismos de proteção/salvaguarda patrimonial, mas

como elementos determinantes que moldam fundamentalmente a natureza, o tempo e a extensão dos procedimentos de auditoria que serão aplicados, sua influência transcende o espectro do mero *compliance* regulatório (por vezes aplicado de forma superficial, ou para atendimento de requisitos das prestações de contas), e alcança a essência da boa governança, ao impactar diretamente a qualidade da transparência e a efetividade dos atos de gestão.

Essa interconexão sistêmica revela uma nova dimensão no campo da auditoria financeira, um verdadeiro processo “dialético institucional” onde a qualidade dos controles internos não apenas influencia, mas cocria a própria metodologia de auditoria. Quando os auditores se debruçam sobre a avaliação da efetividade desses componentes, não apenas testam os controles existentes, na verdade executam verdadeiramente uma decodificação da linguagem organizacional que será vital para determinar a profundidade da abordagem de auditoria que será conduzida.

A seguir, apresentam-se tais componentes, relacionando-os a alguns normativos relativos à auditoria financeira:

O Ambiente de Controle constitui o alicerce estruturante dos demais componentes do sistema de controle interno, uma vez que estabelece a rota organizacional e sugere a consciência de controle dos executores. Esse componente, no setor público, agrega características particulares, uma vez que possui claro entrelace com a governança, transparência e *accountability*. Conforme estabelece o COSO (2013), o ambiente de controle define o tom de uma organização e molda a consciência de controle de seus colaboradores. Ele serve como a base para todos os outros componentes do controle interno, proporcionando disciplina e estrutura.

No contexto da auditoria financeira, a avaliação do ambiente de controle é fundamental para determinar o respectivo risco de controle, conforme estabelecido pela NBC TA 315. Para a auditoria financeira, um ambiente de controle deficiente indica maior risco de distorção relevante, necessidade de procedimentos substantivos ampliados, conforme preconiza a NBC TA 330, e maior ceticismo profissional na avaliação das representações da administração.

A avaliação de riscos constitui um dos pilares fundamentais do sistema de controles internos, sendo concebida como um processo sistemático e contínuo que

permite à entidade identificar, analisar e mitigar riscos que possam macular o alcance de seus objetivos estratégicos, operacionais, de conformidade e de reporte. Ao reconhecer sua natureza dinâmica integradora da gestão institucional, o *framework* define esse componente da estrutura de controle interno da seguinte forma (COSO, 2013):

A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização de objetivos. Os riscos à realização desses objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias de risco estabelecidas. Assim, a avaliação de riscos forma a base para determinar como os riscos serão gerenciados.

Uma condição prévia para a avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, vinculados em diferentes níveis da entidade. A administração especifica objetivos dentro de categorias relacionadas a operações, relatórios e conformidade com clareza suficiente para poder identificar e analisar os riscos a esses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos para a entidade. A avaliação de riscos também exige que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócios que possam tornar o controle interno ineficaz (COSO, 2013, p. 12).

A presente descrição clarifica que a avaliação de riscos transcende a caracterização de mera função de identificação de ameaças, mas representa, em essência, um processo integrado que estabelece a base para toda a arquitetura de controles internos da organização. A estrutura descrita no COSO enfatiza a necessidade de estabelecimento prévio de objetivos claros e mensuráveis, uma vez que a eficácia do processo de avaliação de riscos depende fundamentalmente da precisão com que a entidade define suas metas organizacionais.

Sobre o tema, o reconhecido *Financial Audit Manual* (FAM), publicado conjuntamente pelo *U.S. Government Accountability Office* (GAO) e pelo *Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency* (CIGIE), estrutura suas diretrizes em fases metodológicas bem definidas para a condução de auditorias financeiras no setor público federal norte-americano. Destaque-se a Seção 300, dedicada exclusivamente ao exame dos controles internos da entidade auditada. Fica evidente, portanto, a premissa para que o Auditor aprofunde suas análises com foco na efetividade operacional dos controles.

O manual orienta que, para avaliar o controle interno, o auditor deve identificar e testar os controles relevantes. Se considerados eficazes, a extensão dos

procedimentos substanciais pode ser reduzida. O FAM dispõe, ainda, que o auditor deve entender e documentar as atividades de controle relevantes para as demonstrações financeiras. Essa compreensão é obtida na fase de controle interno e durante o planejamento, por meio de perguntas à administração e revisão de documentos da entidade (FAM, Seção 300.07–.08 e Seção 300.35).

Como se vê, o papel do auditor, na fase de planejamento, não é realizar testes detalhados sobre a efetividade operacional dos controles internos, mas sim obter uma compreensão estruturada sobre como esses controles estão desenhados e implementados na entidade. Esse entendimento prévio abarca os cinco componentes do controle interno, em especial, as atividades de controle (*control activities*), que representam as ações e políticas estabelecidas pela administração para garantir o cumprimento dos objetivos e o enfrentamento dos riscos mapeados.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) complementa que “as atividades de controle devem ser apropriadas, funcionar consistentemente de acordo com um plano ao longo de um período e ter um custo que seja apropriado ao risco” (IIA, 2017, p. 15). Para a auditoria financeira, atividades de controle inadequadas resultam em impossibilidade de confiar nos controles, assim como na estratégia substantiva obrigatória (ou seja, testes de controle são desnecessários quando os controles são inadequados) e maior extensão de amostragem nos testes substantivos para obter evidência suficiente e apropriada.

O componente informação e comunicação oportuniza que a entidade execute as responsabilidades de controle interno para apoiar o alcance de seus objetivos. O COSO (2013) define a importância da informação e comunicação no processo da seguinte maneira:

As informações são necessárias para que a entidade cumpra suas responsabilidades de controle interno, apoiando a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações relevantes e de qualidade provenientes de fontes internas e externas para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de fornecer, compartilhar e obter as informações necessárias (COSO, 2013, p. 13).

A NBC TA 315 (R2) estabelece que o sistema de informação da entidade abrange os procedimentos e registros utilizados para iniciar, registrar, processar e

reportar transações, além de assegurar a responsabilidade sobre os ativos, passivos e patrimônio líquido (NBC TA 315-R2, 2021).

Para a auditoria financeira, deficiências em informação e comunicação implicam questionamentos da completude das informações, exigindo procedimentos adicionais e outras verificações.

Conforme o COSO (2013, p. 13), avaliações contínuas, avaliações separadas ou uma combinação de ambas são utilizadas para garantir que os cinco componentes do controle interno estejam presentes e em funcionamento. As avaliações contínuas, integradas aos processos de negócios, oferecem informações oportunas sobre a eficácia dos controles.

Pela interpretação da lição do COSO apresentada na citação supra, a estrutura de monitoramento distingue duas modalidades complementares de avaliação que, quando adequadamente implementadas, conferem eficácia ao sistema de controles internos. As avaliações contínuas, por estarem incorporadas aos processos rotineiros da entidade, direcionadoras de feedback imediato sobre possíveis deficiências ou falhas operacionais e as avaliações independentes, que oferecem uma perspectiva externa e objetiva, permitem identificar aspectos que podem não ser percebidos no curso normal das atividades.

Na perspectiva da auditoria financeira, a qualidade e a frequência dessas avaliações constituem fatores preponderantes para o planejamento dos trabalhos. Conforme estabelece a NBC TA 315, organizações que carecem de mecanismos sistemáticos de monitoramento apresentam maior probabilidade de falhas não detectadas em seus controles internos, circunstância que demanda do auditor uma resposta proporcional por meio do ajuste da natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos a serem executados.

O GAO (2024) complementa essa perspectiva ao definir monitoramento como: “Monitoramento: Atividades que a administração estabelece e opera para avaliar a qualidade do desempenho ao longo do tempo e resolver prontamente as conclusões de auditorias e outras revisões” (GAO, 2024, p. 260-262). A presente descrição enfatiza não apenas a avaliação da qualidade do desempenho, mas também a capacidade de resposta às deficiências identificadas.

Para a auditoria financeira, deficiências no monitoramento resultam em incerteza sobre a continuidade dos controles ao longo do período, necessidade de testes de controle mais extensos, maior risco de controle devido à possibilidade de falhas não detectadas tempestivamente e comunicação obrigatória de deficiências significativas conforme a NBC TA 265.

Saliente-se que a avaliação integrada é determinante para uma auditoria financeira qualificada como demonstra a NBC TA 315, ao destacar a importância do seu entendimento:

O entendimento do sistema de controles internos da entidade pelo auditor é obtido por meio de procedimentos de avaliação de risco realizados para entender e avaliar cada um dos componentes do sistema de controles internos (CFC, 2021, Item A 90).

[...] Esse entendimento, juntamente com as informações obtidas pelas indagações do auditor, pode também fornecer informações diretamente relevantes para a sua identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante (CFC, 2021, Item A118)

Resta evidente, portanto, a importância dos referendados componentes para o sistema de controles internos da organização, onde qualquer fragilidade em seu funcionamento pode repercutir na elaboração das demonstrações financeiras, inclusive com efeitos generalizados.

A Tabela 01, a seguir, consolida algumas implicações práticas da avaliação de cada componente COSO para o planejamento e a execução da auditoria financeira, articulando os efeitos esperados sob cinco dimensões críticas: grau de confiabilidade, impacto na materialidade, implicações nos procedimentos e necessidade de comunicação ao nível da governança:

**Tabela 01** - Implicações dos Componentes COSO para a Estratégia de Auditoria Financeira

Componente COSO	Quando Adequado	Quando Inadequado	Impacto na Materialidade	Impacto nos Procedimentos	Comunicação Requerida
Ambiente de Controle	Permite confiança inicial nos demais controles	Aumenta risco de distorção relevante	Padrão	Procedimentos substantivos ampliados	Deficiência significativa
Avaliação de Riscos	Facilita identificação	Exige procedimentos	Redução conservadora	Foco em áreas de maior risco	Deficiência significativa

Componente COSO	Quando Adequado	Quando Inadequado	Impacto na Materialidade	Impacto nos Procedimentos	Comunicação Requerida
	de áreas críticas	adicionais do auditor			
Atividades de Controle	Viabiliza testes de controle	Impõe estratégia substantiva	Padrão	Aumento significativo na amostragem	Deficiência material
Informação e Comunicação	Suporte à completude e tempestividade	Questionamento da integridade dos dados	Redução Moderada	Testes adicionais de integridade	Deficiência significativa
Monitoramento	Confiança na continuidade dos controles	Testes extensos ao longo do período	Padrão	Aumento temporal dos testes	Deficiência significativa

**Fonte:** Elaborada pelos autores com base no COSO (2013), NBC TA 315 e 330, ISSAI 200 e GAO (2014).

A tabela 01 clarifica a correlação entre arcabouços normativos da auditoria financeira e os componentes do modelo COSO. Essa estruturação busca demonstrar, de forma direta, como a avaliação de cada componente do controle interno influencia a definição da estratégia de auditoria baseada em testes de controle, ou em procedimentos substantivos ampliados ou integrais. Saliente-se que sua aplicação eficaz requer uma adaptação cuidadosa às características particulares do ambiente auditado e uma abordagem sistêmica que reconheça a natureza integrada e dinâmica dos controles internos.

Nos casos em que há ausência de controles eficazes, a NBC TA 330, combinada com as orientações do AICPA (2019), fundamenta a necessidade de uma resposta inteiramente substantiva. Ademais, conforme a NBC TA 315, item A65, deficiências nos sistemas de informação devem ser consideradas como fatores de risco relevantes, com implicações diretas sobre a estratégia e o escopo da auditoria.

A compreensão adequada dos cinco componentes do COSO e sua aplicação na avaliação dos controles internos constitui, portanto, elemento determinante e construtivo para o planejamento de auditoria financeira realística, permitindo que o auditor desenvolva uma abordagem apropriada às circunstâncias específicas da entidade auditada e obtenha evidência suficiente e apropriada para subsidiar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

## 2.1.2 Requerimentos normativos acerca dos controles internos no âmbito de auditorias financeiras conduzidas no setor público

Assim como há padrões normativos específicos associados à estruturação e ao funcionamento dos controles internos, a realização de auditorias, tendo como objeto as informações financeiras apresentadas pelos governos, também é disciplinada por normas próprias. Trata-se das *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), integrantes do *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements* (IFPP), de autoria da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

Dentro do pacote normativo do IFPP, as normas e diretrizes que se vinculam à auditoria financeira são as *ISSAI 200 – Financial Audit Principles, 2200-2899 – Financial Audit Standards* e *2000 – Application of the Financial Audit Standards*, bem como o *Guidance to the Financial Auditing Standards 2900 (GUID)*.

A norma principiológica – a ISSAI 200 – faz referência aos controles internos sobretudo nos contextos da comunicação com a parte responsável e do planejamento da auditoria financeira, conforme se depreende dos seguintes excertos:

9. Antes de iniciar um compromisso de auditoria financeira, o auditor deve: [...] • Garantir que a administração da entidade reconheça e compreenda sua responsabilidade por: [...] □ O controle interno que a administração considera necessário para a elaboração de demonstrações financeiras que estejam livres de distorções relevantes, seja por fraude ou erro; [...]

36. O auditor deve obter uma compreensão suficiente da entidade auditada e do ambiente em que ela opera, do quadro de relatórios financeiros aplicável e do sistema de controle interno da entidade, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante. O sistema de controle interno de uma entidade compreende cinco componentes: o ambiente de controle, o processo de avaliação de riscos da entidade, o processo da entidade para monitorar o sistema de controle interno, o sistema de informações da entidade e as atividades de controle (incluindo controles de TI).

37. A identificação e avaliação do auditor sobre o risco de distorção relevante leva em consideração tanto o risco inerente (o risco de que um determinado título de conta ou classe de transações esteja sujeito a erro ou distorção) quanto o risco de controle (o risco de que os controles internos não impeçam ou detectem e corrijam erros ou distorções específicas) (ISSAI 200, 2020).

Entretanto, encontram-se nas normas específicas de auditoria financeira os requisitos detalhados acerca da abordagem do controle interno e do seu impacto em

tal tipo de trabalho de asseguarção. Os preceitos em comento são as ISSAI 2200-2899, as quais, em verdade, residem nas próprias *International Standards on Auditing* (ISA) editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), como resultado de um acordo formal firmado entre ela e a INTOSAI, autorizando o uso direto do referido arcabouço nas auditorias do setor público.

Na sequência são destacados os principais ditames das NBC TA, no que tange à importância dos controles internos para o planejamento, execução e processo de comunicação inerente às auditorias financeiras.

#### **a) Principais requisitos das NBC TA associados às considerações sobre o controle interno na fase de pré-planejamento das auditorias financeiras**

Mesmo antes de iniciar o planejamento de uma auditoria financeira é necessário ponderar sobre os controles internos, em especial quanto à compreensão, pela entidade auditada, da sua responsabilidade em tal seara.

A NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria é clara nesse particular, ao dispor sobre as condições prévias a uma auditoria financeira, as quais contemplam, entre outras, a necessidade de obtenção da concordância da administração quanto ao reconhecimento e entendimento de que ela é responsável uma vez que é mister para possibilitar a elaboração dos demonstrativos contábeis, que não deixem margens para maculadas por distorções relevantes, sejam elas decorrentes de fraude ou erro/omissão

Para tanto, os auditores devem estabelecer formalmente com a parte responsável os termos do trabalho, compreendendo esse e outros requisitos normativamente previstos. Os trechos relevantes da NBC TA 210 tangenciando a ciência da parte responsável no tocante às suas atribuições em torno do controle interno são aclarados na parte “Aplicação e outros materiais exemplificativos” da norma, conforme ora reproduzido:

Controle interno (ver item 6(b)(ii))

A16. A administração mantém controle interno que determina serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de

distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. O controle interno, independentemente de quão eficaz seja, pode proporcionar à entidade apenas segurança razoável de que os objetivos da entidade com relação às demonstrações contábeis são alcançados, devido às limitações inerentes do controle interno (NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item A54).

A17. Uma auditoria independente conduzida de acordo com as normas de auditoria não substitui a manutenção do controle interno necessário para a elaboração de demonstrações contábeis pela administração. **Conseqüentemente, o auditor deve obter a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade pelo controle interno.** Entretanto, a concordância requerida pelo item 6(b)(ii) não implica que o auditor entende que o controle interno mantido pela administração alcançou seu propósito ou está livre de deficiências.

Como se percebe, o reconhecimento pela parte responsável das suas competências em torno do desenho, da implementação e da manutenção de controles internos apropriados para salvaguardar a fidedignidade ou conformidade das demonstrações financeiras não se revela como mera formalidade, constituindo componente fundamental para as decisões posteriores da equipe de auditoria em relação a decisões estratégicas e operacionais correlatas às fases seguintes da asseguuração a ser empreendida.

#### **b) Principais requisitos das NBC TA associados às considerações sobre o controle interno na fase de planejamento das auditorias financeiras**

A obtenção de entendimento dos controles internos relevantes para as demonstrações contábeis é tarefa mandatória na fase de planejamento das auditorias financeiras. De posse de tal entendimento, o auditor será capaz de estabelecer estratégias eficazes para proceder à identificação e avaliação de riscos de distorção relevante, os quais, por sua vez, direcionarão as decisões em torno das melhores respostas a serem adotadas pelo auditor para enfrentar os riscos significativos mapeados.

A NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria das Demonstrações Contábeis delinea a importância dos controles internos para a formulação da estratégia e do plano de auditoria. Por exemplo, a norma ilustra como um dos fatores significativos a

serem considerados para a definição da estratégia da auditoria o levantamento de evidências quanto ao compromisso das entidades administrativas quanto ao desenho, implementação, efetividade operacional / manutenção de controles internos.

Tal mapeamento permite aos auditores uma compreensão mais assertiva do “tom do topo”, a qual, associada a outros elementos, repercutirá nas respostas aos riscos no nível da entidade (ou nível das demonstrações financeiras).

No tocante aos riscos, os controles internos também são relevantes no processo de sua identificação e avaliação. Nesse caso, é imperioso repisar os comandos da NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante, em especial os seguintes itens:

4. Os riscos no nível geral da demonstração contábil referem-se às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle:

[...]

**O risco de controle** é descrito como sendo o risco de que uma distorção que pode ocorrer em uma afirmação a respeito de uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que pode ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Portanto, como parte do processo de identificação e avaliação de riscos característicos da abordagem moderna das auditorias (as auditorias baseadas em risco), o componente “controles internos” exerce papel relevante, já que contribuirá para balizar as escolhas em torno dos procedimentos de auditoria, inclusive quanto ao tipo (testes de efetividade operacional de controles conjugados a procedimentos substantivos, ou tão-somente esses últimos) e à sua extensão (quanto melhores os controles, menor a extensão da amostra para procedimentos substantivos, em regra).

### **c) Principais requisitos das NBC TA associados às considerações sobre o controle interno na fase de execução das auditorias financeiras**

As principais referências normativas atreladas aos controles internos na fase de execução das auditorias financeiras residem na NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados e na NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.

Como desdobramento do processo de identificação e avaliação de riscos, espera-se do auditor o delineamento de respostas calibradas, traduzidas em procedimentos de auditoria que garantam a manutenção da segurança requerida no trabalho de certificação, de sorte que o seu objeto não seja super, nem tampouco sub auditado.

Ciente dos riscos de controle associados a cada um dos riscos inerentes avaliados como significativos, o auditor decidirá qual abordagem de auditoria utilizar (isso é, testes de controle ou procedimentos substantivos).

Especificamente quanto aos testes de controle, a NBC TA 315 dispõe que o auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidências adequadas sobre a eficácia operacional dos controles quando:

(a) a avaliação de riscos de distorção inclui a expectativa de que os controles estão operando efetivamente; ou

(b) os procedimentos substantivos sozinhos não oferecem evidência suficiente.

Além disso, ao avaliar a eficácia dos controles, o auditor deve considerar se as distorções detectadas pelos procedimentos substantivos indicam falhas nos controles. Por outro lado, a ausência de distorções não garante que os controles sejam efetivos.

Por sua vez, a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria determina que, para obter evidências de auditoria, o auditor deve identificar as condições que indicam a execução dos controles e desvios que sinalizam falhas. A presença ou ausência dessas condições deve ser testada pelo auditor.

Assim, antes de executar testes sobre a efetividade operacional dos controles, é imprescindível determinar o que constitui um desvio, entendido como a diferença entre a forma desejada de funcionamento do controle e a maneira como este é aplicado, e qual taxa de desvio pode se esperar em uma certa amostra. De posse de tais parâmetros, será possível avaliar as evidências obtidas e concluir acerca da existência ou não de deficiências.

Caso constatadas e em nível acima do esperado, as deficiências podem indicar para o auditor a impossibilidade de confiar nos controles, como forma de redução do risco no nível das afirmações, fatalmente demandando uma reavaliação do

planejamento inaugural e o ajuste dos procedimentos substantivos originalmente propostos.

**d) Principais requisitos das NBC TA associados às considerações sobre o controle interno na fase de relatório das auditorias financeiras**

A NBC TA 265 – A NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno reconhece, indubitavelmente, que o auditor pode detectar deficiências no controle interno não apenas durante a avaliação de risco, mas contemporaneamente em qualquer fase da auditoria. A norma estabelece quais deficiências identificadas pelo auditor precisam ser comunicadas aos responsáveis pela governança/gestão:

Segundo a NBTC TA 265, uma deficiência de controle interno existe quando:

6. [...]

- (i) o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis; ou
- (ii) falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

Ademais, a NBC TA 265 qualifica uma deficiência significativa de controle interno como aquela (ou uma combinação de deficiências) que, no julgamento profissional do auditor, é de tamanha relevância que justifica a atenção dos responsáveis pela governança.

Em identificando deficiências significativas de controles internos, o auditor deve comunicá-las por escrito aos responsáveis pela governança, assim como ao nível apropriado da administração, de acordo com a sua responsabilidade. Essa comunicação deve contemplar, nos termos normativos, as deficiências identificadas e seus possíveis efeitos, além de fornecer informações que ajudem os responsáveis pela governança e a administração a entender o contexto (NBC TA 265, 11):

Ademais, a NBC TA 315 enfatiza, no item 93, que auditores do setor público muitas vezes têm responsabilidades adicionais no que se refere ao controle interno, incluindo a atribuição de emitir relatório sobre conformidade com leis, regulamentos ou outras normas. Diante disso, a norma reconhece que as considerações dos

auditores sobre o sistema de controles internos podem ser mais abrangentes e detalhadas.

### **2.1.3 Impacto dos controles internos nas diversas fases das auditorias financeiras no setor público: considerações práticas**

Esmiuçados alguns dos principais requisitos das NBC TA endereçados à abordagem dos controles internos no contexto de uma auditoria financeira, passa-se então às implicações pragmáticas da consideração deles nas diversas fases do processo de auditoria.

Para tanto foram estruturadas as questões que se seguem, correlatas aos variados momentos em que o auditor deve, em alguma medida, ponderar sobre os controles internos no trabalho para o qual foi designado.

As respostas às questões propostas foram delineadas com base em referenciais práticos de renomadas instituições nacionais e internacionais, notadamente Manual de Auditoria Financeira do TCU (TCU, 2016), o *Financial Audit Manual editado pelo United States Government Accountability Office (GAO)* (GAO, 2024) e o *Financial Audit ISSAI Implementation Handbook, da INTOSAI Development Initiative - IDI* (INTOSAI, 2020).

#### **a) De que forma os controles internos no nível das demonstrações financeiras impactam as decisões de supervisão e controle de qualidade da auditoria?**

O entendimento obtido pelo auditor em relação aos componentes “ambiente de controle”, “avaliação de riscos da entidade”, “informação e comunicação” e “monitoramento” tende a afetar o processo de identificação e avaliação de riscos, pelo auditor, no nível das demonstrações financeiras. Nesse sentido, aduz o Manual do GAO (GAO, 2024):

[...] eventos ou condições que podem indicar riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras incluem

- falta de pessoal com habilidades adequadas em contabilidade e relatórios financeiros;
- distorções passadas, histórico de erros ou um volume significativo de ajustes no final do período; e
- deficiências de controle, particularmente no ambiente de controle, no processo de avaliação de riscos da entidade, nas informações e comunicações, e nos componentes de monitoramento, especialmente aquelas não abordadas pela administração (FAM 260).

**Deficiências na operação desses quatro componentes podem ter efeitos abrangentes na elaboração das demonstrações financeiras, pois esses componentes são fundamentais para o controle interno da entidade (grifo nosso).**

Assim, em conjunto com as demais avaliações em torno da entidade e do ambiente interno e externo no qual opera, a avaliação preliminar dos referidos componentes do controle interno contribuirá para orientar as respostas gerais aos riscos a serem esboçadas.

Ainda com esteio no citado Manual do GAO (GAO, 2024), o auditor deve determinar respostas para os riscos de distorção relevante devido a fraude nas demonstrações financeiras, realizando os seguintes procedimentos:

**a) Atribuição e Supervisão da Equipe:** designar e supervisionar a equipe com base no conhecimento e habilidades necessárias, considerando a avaliação dos riscos de fraude. Pode incluir a designação de especialistas em fraudes ou aumentar a supervisão.

**b) Avaliação de Políticas Contábeis:** analisar se as políticas contábeis da entidade, especialmente em medições subjetivas e transações complexas, podem indicar tentativas de manipulação de relatórios financeiros.

**c) Imprevisibilidade nos Procedimentos de Auditoria:** incorporar imprevisibilidade na seleção dos procedimentos de auditoria, como ajustar a natureza, tempo e extensão dos testes, realizar procedimentos em contas não testadas, ou em locais de forma não anunciada.

Em síntese, o principal desdobramento da avaliação dos controles internos no nível da entidade (ou nível das demonstrações financeiras) reside nas decisões a serem tomadas pela supervisão da auditoria, em termos de maior ou menor rigor no gerenciamento do processo, alocação de recursos humanos mais ou menos experientes, estratégia temporal de execução de testes e incorporação de elementos de imprevisibilidade neles, caso indispensáveis.

Também pode ser pertinente que a supervisão do trabalho enfatize para a equipe de auditores a necessidade de maior ceticismo profissional quando da avaliação, por exemplo, da seleção e aplicação de políticas contábeis pela entidade auditada, sobretudo no que tange a operações complexas.

Um exemplo de risco no nível das demonstrações financeiras correlato ao componente de controle “informação e comunicação”, no ambiente governamental brasileiro, materializa-se nos sistemas de informações utilizados, os quais, em não raras vezes, dissociam-se dos padrões mínimos de qualidade requeridos pela legislação de regência, em especial o Decreto Federal nº 10.540/20, consoante revelado em recente publicação da Confederação Nacional dos Municípios. O documento atesta:

[...] fragilidades importantes, tais como: falta de coordenação formal em parte significativa dos Municípios; desconhecimento do decreto por parte de gestores políticos (prefeitos), em cerca de 1/3 dos casos; baixa cobertura de orientação por parte dos tribunais de contas; dificuldades técnicas e tecnológicas persistentes, como integração de sistemas, segurança da informação e adaptação da infraestrutura tecnológica; desigualdade no cumprimento efetivo dos requisitos do decreto, com muitos Municípios ainda longe da conformidade plena.

Essas fragilidades certamente comprometem a efetividade da implantação e consequentemente o descumprimento de algum dos 54 itens listados no decreto, podendo repercutir em sanções como a restrição ao recebimento de transferências voluntárias (art. 25 da Lei Complementar 101/2000); responsabilização de gestores por irregularidades (art. 4º e art. 6º do Decreto 10.540/2020, além da LRF e da Lei 8.429/1992); e dificuldades na prestação de contas e na regularidade fiscal e repercussões políticas e institucionais.

## **b) Qual a importância do entendimento dos controles internos no nível das afirmações para a fase de planejamento da auditoria?**

Após o mapeamento dos riscos inerentes significativos para as transações relevantes (nível das afirmações), ainda na fase de planejamento da auditoria financeira, o auditor precisa identificar os controles internos a eles associados, tal como orienta o Manual da IDI (INTOSAI, 2020):

Para mitigar os riscos de distorções relevantes na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, espera-se que a administração e, quando aplicável, os responsáveis pela governança implementem controles internos. Com base no entendimento dos processos da entidade, por meio de fluxos de processos ou descrições narrativas [...] e na vinculação dos riscos a cada

etapa do processo, o auditor precisa identificar os controles que se destinam a mitigar os riscos identificados no nível da afirmação.

A avaliação inaugural dos controles internos no planejamento das auditorias envolve, nos termos do Manual de Auditoria Financeira do TCU (TCU, 2016), o exame do seu desenho e implementação:

Na avaliação dos controles relevantes para a auditoria, o auditor examina o desenho desses controles e se eles foram implementados, por meio de procedimentos preliminares de avaliação de riscos, que geralmente incluem exames passo a passo (reexecução ou *walkthrough*), elaboração de mapas de processos ou fluxogramas e resumos descritivos ou narrativos. Também podem ser empregados questionários de avaliação de controle interno (QACI), de utilização bastante simples, não tão úteis quanto os anteriores, porém aplicáveis quando em certas áreas controles-chave são esperados.

A implementação de um controle significa que ele existe e que a entidade está usando-o. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo, portanto, a concepção do controle é o primeiro passo a ser considerado. Um controle inadequadamente projetado pode representar uma deficiência significativa de controle interno (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

De posse de tal compreensão, o auditor será capaz de tomar decisões, no tocante ao risco de controle, o que culminará em impactos diretos no seu plano para testar a efetividade operacional dos controles (os testes de controle), caso eles sejam preliminarmente considerados como satisfatoriamente desenhados e implementados, ou quando procedimentos substantivos, por si só, não viabilizarem a obtenção de evidências apropriadas e suficientes para suportar as conclusões do auditor.

Ainda nos termos do Manual da IDI (IDI, 2020), testes de controle são procedimentos de auditoria planejados para avaliar a eficácia operacional dos controles na prevenção, detecção e correção de distorções relevantes no nível das afirmações.

Logo, o entendimento dos controles internos atrelados às afirmações relevantes, ainda na fase de planejamento da auditoria, será um balizador para calibrar as respostas a riscos, tanto em termos do que fazer (testes de controle ou procedimentos substantivos) como das possíveis evidências a serem obtidas, além de outros aspectos. Caso deposite confiança nos controles internos, a formulação de testes voltados para estes será mandatória, como ressalta o TCU (TCU, 2016):

[...] se o risco avaliado de distorção relevante for menor por conta da avaliação preliminar do desenho e implementação de controles (RC baixo) e o auditor pretende adotar reduzir a extensão dos procedimentos substantivos tendo por base a confiança que pode depositar nos controles internos, então ele deverá testar a efetividade operacional desses controles para confirmar a sua avaliação preliminar (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Um exemplo de controles internos no nível das afirmações frequentemente integrante do escopo de auditorias financeiras pode ser visualizado no ciclo contábil de Caixas e Equivalentes de Caixa: a reconciliação bancária, destinada a verificar a validade, precisão e integridade dos registros contábeis e as disponibilidades efetivamente existentes no banco ou em caixa em determinada data.

No planejamento da auditoria financeira, durante os procedimentos de identificação e avaliação de riscos direcionados a tal ciclo contábil, o auditor deve, em adição ao entendimento dos processos de trabalho envolvendo as operações bancárias, concluir preliminarmente acerca do desenho e da implementação de controles, tais como a reconciliação bancária.

Essa atividade de controle pode assumir diferentes desenhos, contudo, experiências internacionais exitosas demonstram que a reconciliação automatizada, executada pelos próprios sistemas contábeis da entidade, com carga eletrônica dos extratos bancários diariamente recebidos dos diversos bancos com os quais a entidade opera, com revisão a cargo de setor distinto daquele responsável pela conciliação inicial (denotando adequada segregação de funções), constitui um desenho robusto.

A missão do auditor nesse diapasão é, ainda durante o planejamento, sopesar preliminarmente sobre a adequação de tal desenho, bem como a sua implementação, por meio da aplicação de técnicas apropriadas, notadamente a indagação, inspeção e observação (TCU, 2016). Caso conclua positivamente em tal sentido, deve mandatoriamente planejar testes de controle, a serem executados na fase seguinte da auditoria.

**c) Quais os efeitos de controles avaliados como satisfatórios ou insatisfatórios para a realização dos testes de auditoria?**

A decisão em planejar testes de controle repercute na extensão dos procedimentos substantivos originalmente propostos. Se a própria entidade possui controles satisfatórios para mitigar os riscos inerentes significativos, torna-se eficiente para o auditor testar a efetividade operacional destes (ou seja, confirmar o seu funcionamento de fato) e reduzir a quantidade de itens a serem avaliados por meio de procedimentos substantivos (os quais, geralmente, demandam maior esforço do auditor).

Se um controle interno associado a um risco inerente significativo é preliminarmente avaliado como satisfatório pelo auditor, o decorrente risco de distorção relevante fatalmente será impactado, de sorte que o auditor poderá inicialmente tolerar um maior risco de não detecção.

Como tratado no Manual de Auditoria Financeira do TCU (TCU, 2016), se os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles funcionaram de maneira contínua e eficiente durante o período da auditoria, validando a avaliação preliminar, o auditor poderá confiar nesses controles e realizar a quantidade mínima de testes substantivos planejada.

O manual ainda descreve, adicionalmente, a premissa de que os procedimentos auditivos devem contemplar a necessidade de o profissional revisar sua metodologia de trabalho e ampliar o alcance dos procedimentos de verificação substantiva sempre que a funcionalidade dos mecanismos de controle não demonstrar a eficácia esperada em sua operacionalização.

Nesse último caso, o auditor deverá revisitar o planejamento inaugural, recalibrar o seu risco de detecção, já que o risco de controle se mostrou maior do que o que fora anteriormente projetado, e redefinir sua abordagem (focando exclusivamente em procedimentos substantivos) e extensão de testes (aumentando a amostra original para os referidos procedimentos).

**d) Como testar a efetividade operacional dos controles internos, preliminarmente avaliados como satisfatórios, na fase de execução dos testes de auditoria?**

A execução dos testes voltados a avaliar a efetividade operacional dos controles internos deve se balizar pelas definições integrantes da matriz de planejamento, contemplada no plano de auditoria formulado na etapa anterior do trabalho.

Além de aspectos como o tamanho (a extensão) da amostra, as diretrizes dispostas nos documentos de planejamento devem atacar questões como o objetivo de cada teste de controle, a atividade específica de controle a ser testada, o que constitui um erro, uma exceção, ou uma falha de controle, caracterizando claramente o que será entendido um desvio de controle, para que o auditor possa chegar a conclusões sobre se os riscos de controle preliminarmente avaliados de fato se enquadram como baixos ou moderados. Nesses termos, dispõe o GAO (GAO, 2024):

O auditor deve documentar os objetivos de cada teste de controle. Ao projetar amostras estatísticas para testes de controle, o auditor deve planejar avaliar a eficácia operacional em termos da taxa de desvios em unidades ou dólares em relação aos controles prescritos. Isso envolve definir (1) a atividade de controle específica a ser testada e (2) o que constitui um erro, exceção ou falha de controle. O auditor deve definir desvios de controle em termos de atividades de controle não seguidas. Por exemplo, o auditor pode definir um desvio em desembolsos de caixa como "fatura não aprovada e iniciada por um indivíduo autorizado."

Para testes de controle de relatórios financeiros, o objetivo é apoiar a avaliação preliminar do risco de controle como moderado ou baixo.

Quando o auditor identificar desvios de controle, além da promoção dos necessários ajustes no planejamento do trabalho, é essencial esmiuçar as causas para sua ocorrência, o que viabilizará a elaboração de eventuais recomendações assertivas, objetivas e úteis.

Ainda em tal sentido, orienta o Manual do GAO (GAO, 2024) que desvios em controles podem ocorrer devido a mudanças em pessoal-chave, flutuações sazonais e erro humano. Quando detectados, o auditor deve investigar a natureza e causa desses desvios por meio de perguntas específicas para entender suas consequências. É essencial avaliar se os testes realizados fornecem uma base adequada para a eficácia dos controles, se são necessários testes adicionais de controles compensatórios e se os riscos de distorção relevante devem ser tratados

com procedimentos substantivos. Além disso, o auditor deve considerar se distorções identificadas em procedimentos substantivos alteram seu julgamento sobre a eficácia dos controles relacionados.

Resgatando o exemplo de controles internos do ciclo de Caixa e Equivalentes de Caixa, especificamente quanto às reconciliações bancárias, poder-se-ia realizar testes de efetividade operacional destinados a identificar, sem prejuízo de outros, a existência dos formulários de reconciliação em determinados meses, bem como a identificação e assinatura dos responsáveis pela sua preparação e revisão.

A definição da amostra para testes de efetividade operacional de controles pode se basear em consagradas metodologias desenvolvidas por entidades com larga experiência no assunto, a exemplo do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Na tabela a seguir apresentada, o tamanho da amostra, por exemplo, para uma taxa de desvio tolerável de 5% e taxa esperada de desvio em relação à população de 0%, seria 59 unidades (AICPA, 1999):

**Tabela 02** – Testes de controle com nível de risco de amostragem de 5%

Taxa esperada de desvio em relação à população	Taxa de desvio tolerável										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0,00%	149(0)	99(0)	74(0)	59(0)	49(0)	42(0)	36(0)	32(0)	29(0)	19(0)	14(0)
0,25%	236(1)	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0,5%	-	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0,75%	-	208(2)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,00%	-	-	156(2)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,25%	-	-	156(2)	124(2)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,5%	-	-	192(3)	124(2)	103(2)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1,75%	-	-	227(4)	153(3)	103(2)	88(2)	77(2)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
2,00%	-	-	-	181(4)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	46(1)	30(1)	22(1)
2,25%	-	-	-	208(5)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2,5%	-	-	-	-	150(4)	109(3)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)

Taxa esperada de desvio em relação à população	Taxa de desvio tolerável										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
2,75%	-	-	-	-	173(5)	109(3)	95(3)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
3,00%	-	-	-	-	195(6)	129(4)	95(3)	84(3)	61(2)	30(1)	22(1)

**Fonte:** Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU, 2016) – adaptado.

Ressalta-se que o tamanho da amostra depende, em grande medida, da frequência na qual as atividades de controle são executadas (diariamente, semanalmente, mensalmente, trimestralmente, anualmente etc.).

#### **e) Para quem, quando e como reportar deficiências significativas de controles internos?**

De antemão, é fundamental repisar que a auditoria financeira não possui por objetivo emitir uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade responsável pela elaboração e divulgação das demonstrações examinadas. Por outro lado, as normas exigem a comunicação de deficiências significativas de controles internos verificadas pelo auditor no curso do seu trabalho.

No modelo de controle governamental tradicionalmente observado no Brasil, em que se adota o formato longo de relatório, mesmo em auditorias financeiras, ainda não há consenso sobre qual é a melhor forma de comunicação das deficiências significativas de controles internos identificadas para os responsáveis pela administração e pela governança, na forma exigida pela NBC TA 265. A celeuma se estende ainda ao momento em que tais deficiências devem ser comunicadas, bem como ao(s) destinatário(s), em termos práticos.

Uma das premissas basilares da auditoria financeira repousa na tempestividade da comunicação das distorções identificadas, de sorte a possibilitar a sua correção pela parte responsável. No que diz respeito ao aspecto temporal da comunicação, portanto, é imperioso que todos os componentes do achado estejam incorporados na informação sobre as distorções, possibilitando a compreensão pela auditada de todos

os elementos que as circundam. Nessa lógica, a comunicação das deficiências significativas de controles internos deve se dar no mesmo momento em que as distorções encontradas são reportadas, para fins de correção pela parte responsável.

Em relação ao formato, a dúvida reside sobre se a comunicação das deficiências significativas de controles internos deve estar contida no relatório longo do auditor, ou em separado relatório próprio com tal finalidade. No contexto do controle externo governamental, distintos formatos são observados, o que reforça a ausência de um padrão.

Referências internacionais, como o Manual do GAO (GAO, 2024), contêm exemplos de relatório específico destinado a reportar fraquezas materiais ou deficiências significativas de controles internos sobre informações financeiras. Entretanto, no caso do órgão estadunidense, vale destacar a sua opção pela adoção do formato curto de relatório, o que justifica uma peça separada para tratar das deficiências significativas de controles internos.

Por fim, no que concerne aos destinatários da comunicação, nota-se muitas vezes, na prática, o endereçamento aos titulares máximos da entidade auditada. Entretanto, é salutar o esmerado mapeamento de competências no fluxo organizacional da parte responsável, pois em não raras vezes, há designações de responsabilidades específicas para certos agentes públicos. Conselhos de Administração de empresas públicas, por exemplo, constituem órgãos de governança e, portanto, instância apropriada para o direcionamento das deficiências significativas de controles internos encontradas.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A avaliação prévia dos controles internos emerge como uma etapa basilar para a eficácia das auditorias financeiras no setor público brasileiro. Este estudo demonstrou que a efetividade dos controles internos não é apenas um requisito normativo, mas um fator determinante para a qualidade e a confiabilidade das demonstrações contábeis. Ao longo da pesquisa, ficou evidente que a estruturação e a implementação adequadas dos controles internos influenciam diretamente o

planejamento e a execução das auditorias, impactando as conclusões e opiniões emitidas pelos auditores.

O artigo abordou o modelo COSO como um referencial fundamental para entender a arquitetura dos controles internos. Os cinco componentes do COSO - ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento - foram analisados em profundidade, evidenciando como cada um deles contribui para um sistema de controle qualificado e assertivo. A estruturação do ambiente de controle, por exemplo, estabelece o tom da organização e influencia a consciência de controle dos colaboradores, sendo essencial para a eficácia das auditorias.

Além disso, a pesquisa destacou a importância da avaliação de riscos, que deve ser um processo contínuo e dinâmico. A identificação e análise dos riscos associados aos objetivos estratégicos da entidade são fundamentais para assegurar que os controles internos funcionem adequadamente. O estudo demonstrou que a falta de uma avaliação rigorosa dos riscos pode levar a uma maior exposição a distorções materiais, exigindo que os auditores adotem uma abordagem substantiva mais aprofundada.

Controles internos bem estruturados não apenas reduzem o volume de testes substantivos, mas também aumentam a rastreabilidade das transações e elevam a confiança na opinião do auditor. Por outro lado, controles fracos ou mal implementados resultam em maior risco de distorções, exigindo que os auditores realizem testes mais extensos e detalhados. Essa relação intrínseca entre a qualidade dos controles internos e a eficácia da auditoria traz à tona a necessidade de uma abordagem mais proativa na avaliação e monitoramento desses controles.

Os controles internos devem ser vistos como uma parte integrante do processo de auditoria financeira, e não apenas como um complemento. A avaliação rigorosa dos controles internos deve ser uma prioridade para os auditores, pois fornece uma base sólida para a formação de opiniões sobre as demonstrações contábeis. É imprescindível que os auditores desenvolvam uma compreensão abrangente dos processos e fluxos administrativos da entidade auditada, a fim de identificar vulnerabilidades e riscos de maneira efetiva.

Por fim, instituições que subestimam a relevância da avaliação dos controles internos comprometem a qualidade de seus trabalhos e a confiabilidade dos resultados obtidos. O fortalecimento dos sistemas de controle interno é essencial não apenas para atender às exigências normativas, mas também para garantir a transparência e a responsabilidade na gestão pública. A reflexão proposta neste estudo serve como um chamado à ação para que auditores e gestores do setor público priorizem a implementação de controles internos eficazes, contribuindo assim para a melhoria contínua e a sustentabilidade das práticas de auditoria financeira.

Dessa forma, a avaliação prévia dos controles internos não deve ser tratada como uma mera formalidade, mas como uma estratégia vital para a condução de auditorias financeiras bem-sucedidas. Este estudo oferece uma base teórica e prática para a compreensão da importância dos controles internos, promovendo uma visão integrada que deve ser adotada por todos os profissionais envolvidos no processo de auditoria no setor público brasileiro.

## REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Audit Sampling Guide**. New York: AICPA, 1999.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR 14724/2024: Informação e documentação - Trabalhos acadêmicos - Apresentação**. 4. ed. Rio de Janeiro: ABNT, 2025. 16 p.

BRASIL. **Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020**. Dispõe sobre a utilização do meio eletrônico para a realização do processo administrativo no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 6 nov. 2020. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm). Acesso em: 23 dez. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 23 dez. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira – 2016**. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016. 276 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/manual-de-auditoria-financeira-2016>. Acesso em: 23 dez. 2025.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control: integrated framework**. Durham: COSO, 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise Risk Management: integrating with strategy and performance**. Durham: COSO, jun. 2017.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Pesquisa CNM 2023 - Adoção de Padrões Contábeis Patrimoniais em Municípios Brasileiros**. Brasília: CNM, 2023. Disponível em: <https://cnm.org.br/biblioteca/download/5153>. Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 200 (R1) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria**. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA210\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA210(R1).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria das Demonstrações Contábeis**. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno**. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1210.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1210.pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente**. Brasília: CFC, 2016. 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: 23 dez. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 330 - Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados**. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330(R1).pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. WORLD BANK GROUP. **Diagnóstico Nacional do Controle Interno**: uma avaliação do nível de estruturação das Unidades Centrais de Controle Interno do Poder Executivo dos Municípios Brasileiros baseada no COSO I e IA-CM. Brasília: CONACI; World Bank Group, 2022. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2023/06/Digital-Diagnostico-Nacional-do-Controle-Interno.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**. Altamont Springs: IIA, 2017.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira**. Versão 1. Brasília: IRB, 2024.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Resolução IRB nº 03/2020**. Reorganiza as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) em grupos, incorpora à sua estrutura as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil-Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC-TASP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências. Brasília, DF: IRB, 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/download/94/resolucoes/14254/resolucao-2020-03-20--irb-reorganizac%cc%a7a%cc%83o-das-nbasp-e-incorporac%cc%a7a%cc%83o-das-nbc-tasp.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. New York: IAASB: IFAC, 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 200: Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira**. Vienna: INTOSAI, 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 300**: Princípios Fundamentais de Auditoria de Desempenho. Vienna: INTOSAI, 2019a.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 400**: Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade. Vienna: INTOSAI, 2019b.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 2315**: Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Vienna: INTOSAI, 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **INTOSAI GOV 9100**: Diretrizes de Controle Interno para o Setor Público. Vienna: INTOSAI, 2004. Disponível em: [https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf). Acesso em: 23 dez. 2025.



INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Intosai Development Initiative (IDI). **Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira, versão 1**. Oslo, Noruega: IRB: TCU, dez. 2020. 243 p. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2024/08/Manual-de-Implementacao-das-ISSAIs-Auditoria-Financeira.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2025.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 24. ed. São Paulo: Cortez, 2016.



UNITED STATES. *Government Accountability Office; COUNCIL OF THE INSPECTORS GENERAL ON INTEGRITY AND EFFICIENCY. Financial Audit Manual*. Washington, D.C.: GAO/CIGIE, June 2024. v. 1, 514 p. (GAO-24-1072178). Disponível em: <https://www.gao.gov/products/gao-24-107278>. Acesso em: 23 dez. 2025.

### Sobre os autores

**Vitor Maciel dos Santos** | e-mail: [contato@professorvitormaciel.com.br](mailto:contato@professorvitormaciel.com.br)  
Mestre em Contabilidade com Ênfase em Gestão Pública – Fundação Visconde de Cairu. Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.

 <https://orcid.org/0009-0007-1623-6113>  
 <http://lattes.cnpq.br/9381430024790000>

**Jorge Pinto de Carvalho Júnior** | e-mail: [profjcarvalho@hotmail.com](mailto:profjcarvalho@hotmail.com)  
Especialização em Direito Público e Controle Municipal pelo Faculdades Integradas Ipitanga. Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

 <https://orcid.org/0009-0009-4091-7319>  
 <http://lattes.cnpq.br/8535168724555781>