



Materialidade em Auditoria Financeira no Setor Público: A Prática Internacional e a Opinião de Especialistas Brasileiros

Materiality in Public Sector Financial Audit: International Practice and the Opinion of Brazilian Experts

Juliane Madeira Leitão¹, José Alves Dantas²

RESUMO

Materialidade em auditoria financeira no setor privado é um tema relativamente bem estudado na literatura internacional. Pesquisas específicas no setor público, ao contrário, são poucas em âmbito internacional e inexistentes no Brasil. Nesse contexto, o objetivo deste estudo foi identificar parâmetros utilizados para definir a materialidade em uma auditoria financeira no setor público. Para tanto, foram dirigidos questionários a 192 Entidades de Fiscalização Superior membros da Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior e a 36 auditores públicos brasileiros, especialistas em auditoria financeira, integrantes dos quadros do Tribunal de Contas da União e da Controladoria-Geral da União, para se conhecer suas orientações e percepções sobre o tema. Os resultados demonstram que as despesas, as receitas e os ativos totais são os referenciais mais recomendados pelos respondentes para a definição da materialidade no setor público. Recomendaram, adicionalmente, a adoção de percentuais em até 2% para cada um desses parâmetros na definição do que é material. Também foi constatado que aspectos qualitativos devem ser considerados na determinação da materialidade, embora em menor grau de importância que o atribuído aos aspectos quantitativos, com destaque para a eficiência do controle interno e as expectativas ou interesses públicos. O estudo contribui para o avanço da literatura contábil sobre o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, em particular sobre o uso de um conceito sempre ressaltado nas normas profissionais, mas a respeito do qual há poucas orientações objetivas.

Palavras-chave: Auditoria Financeira; Setor público; Materialidade; Entidades de Fiscalização Superior; INTOSAI.

ABSTRACT

Materiality in private sector financial audit is a topic that has been relatively well developed in the literature. Specific research in this regard in public sector auditing, on the other hand, is scarce at the international level and absent in Brazil. In view of this, the purpose of this study was to identify the parameters used to determine materiality in public sector financial audit. To this end, we sent questionnaires to the 192 Supreme Audit Institutions that are members of INTOSAI and to 36 Brazilian public auditors, specialists in financial audit, who are staff members of the TCU or the CGU seeking information with respect to the Institutions'

¹ Universidade de Brasília – UnB – Brasília, Distrito Federal, Brasil - juliane206@hotmail.com

² Universidade de Brasília – UnB – Campus Universitário Darcy Ribeiro, Asa Norte, CEP 70910-900, Brasília, Distrito Federal, Brasil - josealvesdantas@unb.br

guidelines and the auditors' perceptions about materiality. Results reveal that expenditures, revenues and total assets are the benchmarks most recommended by respondents for defining materiality in the public sector. In addition, they recommended the adoption of percentages of up to 2% for each of these parameters in defining what is material. It was observed, as well, especially with respect to the effectiveness of internal control and to public expectations or interests, that qualitative aspects should be also taken into account in determining materiality, although a lesser degree of importance is attributed to this than to the quantitative aspects,. The study contributes to the accounting literature on the development of audits, particularly with respect to the use of a concept, materiality, that is always emphasized in professional standards, but about which there are few objective guidelines.

Keywords: *Financial Audit; Public sector; Materiality; Supreme Audit Institutions; INTOSAI.*

1 INTRODUÇÃO

Uma auditoria financeira, tem como objetivo aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações financeiras da entidade auditada. Na condução desse tipo de auditoria, o auditor deve obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções materiais devido à fraude ou erro. Como consequência, o auditor expressará uma opinião sobre se as demonstrações foram elaboradas, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (*International Standards of Supreme Audit Institutions* - ISSAI 200).

O que vem a ser material, portanto, é um aspecto a ser definido em uma auditoria financeira. O auditor, durante o seu trabalho, deve se basear na materialidade previamente definida para avaliar as distorções identificadas e, ao final, chegar à conclusão sobre se elas maculam ou não as demonstrações financeiras. Por isso, conforme Messier, Martinov-Bennie e Eilifsen (2005), materialidade é um conceito chave para a auditoria.

Segundo Zhou (2012a), na auditoria corporativa (setor privado), modelos de materialidade têm sido desenvolvidos, estudados e amplamente aplicados, tanto em termos quantitativos – como a regra de 5% – quanto contando com uma identificação de características qualitativas fornecidas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC). Entretanto, a auditoria governamental (setor público) carece de diretrizes, trabalhos teóricos e avaliações conclusivas sobre materialidade. Mesmo na literatura internacional, são raros os estudos sobre materialidade em auditoria no setor público. No Brasil, apenas um trabalho sobre o tema foi identificado – Cunha, Silveira e Dorow (2008) – e teve como propósito discutir sua relevância em auditoria, exatamente em função da pouca literatura a respeito, e não abordou as características do setor público.

Nesse contexto, o presente estudo tem como objetivo identificar parâmetros utilizados para definir a materialidade em uma auditoria financeira no setor público. Entende-se por parâmetro tanto aspectos quantitativos, como a aplicação de um percentual sobre uma base ou referencial, quanto fatores qualitativos que podem influenciar na determinação da materialidade.

Para esse fim, foi realizada pesquisa, com aplicação de questionários, procurando identificar: as orientações fornecidas pelas Entidades de Fiscalização Superior (EFS) para a definição da materialidade em uma auditoria financeira governamental, contemplando países dos diversos continentes; e a percepção sobre o tema de auditores públicos especialistas em auditoria financeira, do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria-Geral da

União (CGU).

Este estudo contribui para amenizar a carência de estudos sobre materialidade em auditoria no setor público, mesmo na literatura internacional, por contemplar a experiência de EFS de países de todos os continentes, com diferentes características sócio-políticas e econômicas, incluindo aqueles de grande influência – como os Estados Unidos da América (EUA), o Reino Unido, o Japão, o Canadá, por exemplo. Em âmbito nacional, é inovador, pois não foi identificado outro trabalho com esse mesmo objeto de estudo. Além disso, há que se destacar que os dois setores – privado e público – possuem realidades e propósitos distintos, que devem influenciar na definição da materialidade. Do ponto de vista prático, os resultados do estudo possibilitam que os órgãos de controle utilizem os achados como referência para o estabelecimento de parâmetros a serem utilizados na definição da materialidade nas auditorias financeiras no setor público.

Além desta seção inicial, que contextualiza o tema e define o objetivo da pesquisa, o estudo contempla: uma revisão conceitual sobre materialidade, partindo-se da teoria contábil e normas profissionais até as pesquisas sobre o tema (Seção 2); a definição dos procedimentos metodológicos aplicáveis (Seção 3); a análise dos resultados (Seção 4); e a conclusão do estudo, cotejando os resultados da pesquisa com as premissas teóricas (Seção 5).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria no Setor Público

A *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), por meio da ISSAI 100, define a auditoria no setor público como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências para determinar se as informações ou condições reais correspondem aos critérios estabelecidos. É instrumento essencial para fornecer aos órgãos legislativos e de fiscalização, aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações sobre a gestão e o desempenho das políticas públicas, programas e operações governamentais. Nesse contexto, tem papel relevante no aprimoramento da administração pública, ao enfatizar os princípios de *accountability*, transparência, governança e desempenho.

Esse conceito mais abrangente se aplica em três tipos de auditoria:

- Auditoria financeira (ISSAI 200), cujo foco é determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com um *framework* de divulgação financeira e está livre de distorções materiais, em função de erros ou fraudes.
- Auditoria operacional (ISSAI 300), focada em avaliar se as ações, intervenções e programas desenvolvidos pelas entidades públicas estão sendo realizados de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aprimoramentos.
- Auditoria de conformidade (ISSAI 400), com foco em determinar se as atividades, transações financeiras e informações estão, em todos os aspectos materiais, em conformidade com os preceitos determinados pelos responsáveis pela governança.

Embora historicamente, no Brasil, a atuação dos órgãos de controle na administração

pública tenha se concentrado nas chamadas auditorias operacionais e de conformidade, a INTOSAI prevê e orienta a adoção da chamada auditoria financeira, que se assemelha à realizada no setor privado.

Não por acaso, as normas profissionais aplicáveis à auditoria financeira no setor público são as mesmas do setor privado – as *International Standards on Auditing* (ISA) – complementadas com notas práticas editadas pela INTOSAI, as ISSAIs, no sentido de orientar a adoção dessas normas mais gerais às especificidades do setor público.

O presente estudo se concentra especificamente nesse tipo de auditoria – a auditoria financeira – em que a adoção do conceito de materialidade é essencial, como discutido nas subseções a seguir.

2.2 Materialidade em Auditoria Financeira

O estudo sobre materialidade em auditoria financeira parte do arcabouço teórico da contabilidade, naquilo que se refere às características qualitativas da informação financeira. De acordo com a estrutura conceitual do *International Accounting Standards Board* (IASB), para ser útil a informação precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. Além disso, a utilidade da informação financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

Sobre uma dessas características qualitativas fundamentais – a relevância – o IASB estabelece que informação financeira relevante é a capaz de influenciar nas decisões tomadas pelos usuários. Segundo Lima, Carmo, Cunha e Oliveira (2012), características de materialidade, predição de valor, valor como *feedback*, tempestividade e relevância de dados deverão ser pertinentes à informação contábil para que essa seja considerada como relevante. Especialmente sobre a materialidade, a Estrutura Conceitual do IASB destaca que a informação é material se a sua omissão ou divulgação distorcida influenciar a tomada de decisões dos usuários. Reforça, ainda, que a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade, baseado na natureza e/ou na magnitude dos itens para os quais a informação está relacionada.

Para Hendriksen e Breda (1999), a materialidade assemelha-se ao conceito de relevância em muitos aspectos, pois esse implica a apresentação de toda informação que possa ajudar na tomada de decisão, enquanto a ideia de materialidade também tem sido utilizada no sentido de determinar o que deve ser divulgado para fins genéricos e indeterminados. Para os autores, materialidade também pode ser encarada como uma restrição determinada pela incapacidade, por parte dos usuários específicos, de lidar com grandes volumes de dados detalhados. Assim como a insuficiência de informação não permite boas predições e decisões, a informação repleta de detalhes insignificantes também pode impedi-las. Dessa forma, a materialidade impõe limitações ao que deve ser divulgado.

Iudícibus (2004) ressalta, todavia, que o conceito de materialidade não significa, necessariamente, desprezo pelo detalhe, se este pode ser indicador de algo grave. Além disso, entende que o conceito de materialidade e/ou relevância é dos mais difíceis de serem empregados, exigindo vivência e bom senso. Embora normalmente materialidade e relevância caminhem juntas, às vezes tratadas como sinônimos, há diferenças, pois: (i) algo pode ser material e irrelevante, embora isto seja raro; e (ii) outro fenômeno pode ser considerado imaterial, isoladamente, e ser relevante para alguns usuários.

Da literatura sobre auditoria, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) ensinam que:

Materialidade é um conceito que transmite um significado ou importância acerca de um item. Mas devemos perguntar: significativo para quem? E quão importante? O auditor e a administração da empresa podem, muitas vezes, discordar se uma transação ou afirmação incorreta é material. Além do mais, um valor monetário que pode ser significativo para uma pessoa pode não ser para outra. O conceito de materialidade é abrangente e orienta a natureza e profundidade da auditoria.

Já Boynton, Johnson e Kell (2002) registram que, para um julgamento profissional a respeito da relevância para as demonstrações, o auditor utiliza seu entendimento do que significa natureza e magnitude de distorção que influenciariam as decisões dos usuários. Além disso, destacam que relevância é um elemento chave da auditoria, porque orienta o auditor em várias decisões subsequentes sobre o que é importante na formação de opinião sobre as demonstrações.

Nesse contexto, decisões sobre materialidade envolvem julgamento profissional, dependem das necessidades dos usuários e envolvem considerações quantitativas e qualitativas, conforme Gramling *et al.* (2012). No setor privado, as firmas de auditoria geralmente utilizam a aplicação de porcentagens a alguma base, como exemplificado na Tabela 1.

Tabela 1: Limiares e julgamentos típicos de materialidade

Padrões comuns de referência	Não materiais	Provavelmente materiais	Sempre materiais
Lucro líquido	< 5%	5% a 10%	> 10%
Ativos totais	< 1%	1% a 1,5%	> 1,5%
Receita líquida operacional	< 1%	1% a 1,5%	> 1,5%

Fonte: Gramling *et al.* (2012)

Sobre esses padrões, Gramling *et al.* (2012) reconhecem que representam pontos de partida para julgamentos sobre materialidade, mas que não devem ser usados irrefletidamente e sem aplicação de outros fatores.

Esse é um tema tão crítico para o processo de divulgação financeira, que o IASB publicou o *Exposure Draft* ED/2015/8, com o fim de emitir pronunciamento que auxilie os preparadores das demonstrações, auditores e reguladores a usar o julgamento profissional na aplicação do conceito de materialidade. O argumento do IASB é que a aplicação prática da materialidade tem se revelado uma das maiores causas de problemas de evidenciação.

Nesse contexto, o propósito do ED/2015/8 é propor orientações em três áreas principais: (i) características de materialidade; (ii) como aplicar o conceito de materialidade na prática, ao apresentar e evidenciar informações; e (iii) como avaliar se omissões e distorções são materiais para as demonstrações financeiras.

2.3 Normas de Auditoria Financeira e Materialidade

As ISAs estabelecem que distorções ou omissões são consideradas materiais se, individualmente ou em conjunto, for razoável esperar que influenciem as decisões econômicas tomadas com base nas demonstrações financeiras. Segundo a ISA 200, o conceito

de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento, na execução da auditoria e na avaliação do efeito das distorções identificadas e não corrigidas. Além disso, atribui ao julgamento profissional do auditor a decisão sobre a materialidade, orientando que leve em consideração as circunstâncias envolvidas, e reconhece que tal decisão será afetada pela percepção sobre as necessidades dos usuários e pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou pela combinação de ambos.

A ISA 320 trata especificamente da materialidade no planejamento e na execução da auditoria. No planejamento, a norma define que o auditor deve determinar a materialidade para o conjunto das demonstrações financeiras e, dependendo das circunstâncias, os níveis de materialidade a serem aplicados a classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações para as quais se poderia esperar que distorções de valores menores que a materialidade global influenciem as decisões econômicas dos usuários. Embora seja uma questão de julgamento profissional, a norma prevê a aplicação de um percentual a um referencial selecionado (lucro antes do imposto, receita total, lucro bruto, despesa total, patrimônio líquido ou total dos ativos, por exemplo) como ponto de partida para determinar a materialidade para o conjunto das demonstrações.

No tocante à materialidade para execução, a ISA 320 ressalta que planejar a auditoria somente para detectar distorção individualmente material negligencia o fato de que as distorções individualmente imateriais podem levar, em conjunto, à distorção material das demonstrações. Assim, essa materialidade é fixada para reduzir, a um nível adequadamente baixo, a probabilidade de que as distorções não corrigidas e/ou não detectadas excedam, em conjunto, a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo.

No setor público, importa mencionar que as normas de auditoria governamental tomadas como referência são as emitidas pela INTOSAI, as ISSAIs. Essas normas aproveitam as ISAs emitidas para o setor privado, acrescentando para cada uma delas uma nota prática, que provê orientação sobre a aplicabilidade da ISA às auditorias de entidades do setor público (Dutra & Cavalcante, 2011).

Importante destacar alguns pontos levantados na ISSAI 1320, que esclarece a aplicação da ISA 320 no setor público. De início, menciona que o mandato de auditoria no setor público pode resultar em objetivos adicionais para uma auditoria financeira, como, por exemplo, relatar se foram encontrados casos de não conformidade com a legislação, incluindo orçamento e *accountability*, ou opinar sobre a efetividade dos controles internos. Mesmo nos casos em que não existam tais objetivos adicionais, a norma alerta que pode haver expectativas do público em geral a respeito. Assim, os auditores devem ter em mente esses objetivos adicionais ou expectativas ao determinar a materialidade.

A ISSAI 1320 ressalta que a determinação da materialidade em uma auditoria financeira no setor público é influenciada por lei, regulamentação ou outra autoridade e pelas necessidades de legisladores e do público em relação a programas governamentais. A norma frisa que a materialidade no setor público inclui tanto aspectos quantitativos quanto qualitativos (referidos na ISA como aspectos relacionados ao "tamanho" e à "natureza" das distorções). A título de exemplo, esclarece que, para entidades do setor público, despesas ou receitas brutas podem ser referenciais mais adequados para a definição da materialidade. Se a entidade possui custódia de grande quantidade de ativos, o referencial pode mudar para ativos totais, passivos totais, patrimônio líquido ou classes de ativos.

Por fim, ao determinar se uma classe específica de transações, saldo contábil e divulgação ou outra afirmação que faz parte da estrutura de relatório financeiro, é material em virtude de sua natureza, a ISSAI 1320 orienta que os auditores levem em conta aspectos

qualitativos, como: o contexto em que a questão aparece (por ex., se está sujeita ao cumprimento da legislação); a necessidade dos *stakeholders*; a sensibilidade da transação para os usuários; as expectativas ou interesses públicos; a necessidade de supervisão e regulação legislativa em área particular; entre outros.

2.4 Pesquisas sobre o Tema

Em âmbito internacional, a materialidade em auditoria tem sido muito estudada, ao menos em relação ao setor privado. Somente o estudo realizado por Messier *et al.* (2005) listou 43 pesquisas sobre o tema desde 1982, principalmente nos EUA. Ao levantar os achados dessas pesquisas, os autores verificaram que: a) o lucro líquido é o fator mais importante para determinar a materialidade; b) fatores qualitativos afetavam as decisões sobre materialidade; c) julgamentos de materialidade variam conforme a experiência e o tipo da firma de auditoria; e d) orientações normativas podem ter efeito sobre os julgamentos de materialidade.

Sobre as abordagens para a definição da materialidade, Messier *et al.* (2005) constataram que os manuais da maior parte das firmas de auditoria orientavam a utilização de uma porcentagem do lucro (por ex., 5%) para a materialidade no planejamento. Em menor número, eram utilizados ativos e/ou receitas. Para a fase de execução, algumas firmas utilizavam um método mecânico, como uma porcentagem da materialidade no planejamento (por ex., 50 a 75%).

No Brasil, o único estudo identificado, Cunha *et al.* (2008), teve como propósito discutir o tema "relevância em auditoria", em função da pouca literatura existente. Concluíram que questões envolvendo "relevância" eram tratadas de forma subjetiva e dependiam de critérios de avaliação particulares em todos os segmentos.

Pesquisas específicas sobre materialidade na auditoria governamental, por sua vez, são poucas, mesmo na literatura internacional. Como exceções, pode-se citar Raman e Danker (1994), Schaik (2010) e Zhou (2012a e 2012b).

Raman e Danker (1994) desenvolveram um questionário para obter informações, nos EUA, sobre a prática de auditores do setor público no cálculo da materialidade. Os resultados mostraram que frequentemente usavam como base receita total, ativo total, despesa total e *fund balance* (em ordem decrescente de importância), e uma porcentagem fixa (frequentemente 5%). Como a prática não era uniforme, poderia levar a variações injustificáveis da extensão dos testes em auditoria similares. Dessa forma, para alguns respondentes, a existência de orientações quantitativas seria útil e necessária, como ponto de partida para a determinação da materialidade, mas não substituindo o julgamento profissional.

Com a intenção de ilustrar a abordagem adotada na preparação das orientações específicas do setor público para a materialidade, Schaik (2010) analisou a ISA 320, a ISSAI 1320 e alguns comentários encaminhados por organizações públicas à época da minuta da ISA 320. Dentre os aspectos analisados, o autor destaca, no que se refere ao percentual, que a INTOSAI teria argumentado que as porcentagens deveriam ser removidas da norma em revisão, porque os auditores poderiam ter boas razões para escolher outros percentuais, mas poderiam ser questionados simplesmente por não adotarem os indicados na norma.

Outra questão levantada por Schaik (2010) diz respeito à divulgação, visto que a ISA 320 não exige nem proíbe a divulgação das considerações sobre materialidade, mas isso pode ser particularmente relevante para as auditorias governamentais, por conta da importância da transparência. Ademais, o autor destaca que, embora na aplicação prática das diretrizes sobre

materialidade possa haver diferenças entre as auditorias nos setores público e privado, os princípios devem ser os mesmos. A discussão sobre se a norma sobre materialidade deveria incluir requisitos e material explicativo para aplicação no setor público seria, em essência, um debate sobre o estabelecimento de padrões baseados em princípios *versus* os baseados em regras.

Nesse contexto, Zhou (2012a) conduziu um estudo de caso na China para averiguar em que aspectos os julgamentos sobre materialidade da auditoria corporativa se diferenciavam dos da auditoria governamental e por quê. Os resultados indicaram diferenças acentuadas, pois, na auditoria governamental: a) os limiares de materialidade eram mais estreitos; b) os auditores tendiam a enfatizar considerações qualitativas; e c) havia, basicamente, preocupação com dois referenciais – receita e despesa. Além disso, o autor argumenta que essas diferenças resultavam do contexto inerente à auditoria governamental, em que há: pressão da *accountability* pública; *status* elevado do auditor público; maior "poder" na coleta de evidências; e interesses dos *stakeholders* públicos. Com isso, o autor acredita ser necessário e inevitável o estudo do contexto governamental para possibilitar o desenvolvimento de diretrizes sobre materialidade.

Outra pesquisa realizada por Zhou (2012b) procurou identificar os fatores qualitativos aplicados nos julgamentos sobre materialidade na auditoria governamental. Para isso, realizou entrevistas com auditores experientes no setor público da China e sete estudos de caso para testar uma estrutura qualitativa elaborada como consequência dos estudos teóricos e das entrevistas. Essa estrutura propôs cinco fatores qualitativos para a determinação da materialidade na auditoria governamental (ao menos no contexto chinês): sensibilidade política; preocupação de ordem pública; eficiência do controle interno; tipo de fundo; e *benchmark* ou experiência do auditor.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para identificar a prática internacional na determinação da materialidade em auditoria financeira no setor público, optou-se por realizar um levantamento, por meio de questionário enviado às 192 EFS membros da INTOSAI. A construção do instrumento levou em conta: as orientações das ISSAI 200 e 1320; os estudos sobre materialidade em auditoria governamental mencionados na Seção 2.4; e algumas questões desenvolvidas por Magalhães (2010), em pesquisa dirigida à Sociedade de Revisores Oficiais de Contas de Portugal.

Assim, se pretendeu verificar: a) se havia orientações específicas das EFS sobre materialidade; b) quais os aspectos ou "modelos" quantitativos dessas orientações; c) que aspectos qualitativos deveriam ser considerados; e d) o que deveria ser divulgado sobre o tema (transparência).

Por esse instrumento de coleta de dados foram obtidas respostas de 31 EFS, 16,15% do total, representantes dos cinco continentes, conforme Tabela 2.

Tabela 2: Amostra de EFS respondentes

Continente	Entidades de Fiscalização Superior
Europa (15 EFS)	Rechnungshof/Austrian Court of Audit; Bulgarian National Audit Office; Audit Office of the Republic of Cyprus; State Audit Office of the Republic of Croatia; Tribunal de Cuentas (España); National Audit Office of Estonia; National Audit Office of Finland; Office of the Comptroller and Auditor General (Ireland); The State Audit Office of The Republic of Latvia; National Audit Office of Lithuania; National Audit Office (Malta); National Audit Office of Norway; National Audit Office (UK); Romanian Court of

	Accounts; Riksrevisionen, Swedish National Audit Office.
Ásia (8 EFS)	SAI Bangladesh; Office of the Auditor General of the Union (Myanmar); State Audit Institution of the United Arab Emirates; Board of Audit of Japan; The State Audit Bureau of Kuwait; National Audit Department of Malaysia; Auditor General's Office of Maldives; SAI Vietnam.
América (5 EFS)	Auditoría General de la Nación Argentina; Tribunal de Contas da União (Brasil); Office of the Auditor General of Canada; United States Government Accountability Office (GAO); Office of the Director of Audit, Saint Lucia.
Oceania (2 EFS)	Australian National Audit Office; Kiribati National Audit Office.
África (1 EFS)	Office of the Auditor General of Botswana.

A amostra é bastante heterogênea, envolvendo EFS de países de todos os continentes e com as mais diversas características econômicas e culturais. Isso funciona como elemento de validação da pesquisa, tendo em vista que as normas profissionais de auditoria, editadas pelo IAASB e INTOSAI, têm abrangência global.

Outro levantamento foi realizado, desta vez com auditores públicos brasileiros, para coletar a percepção deles sobre a materialidade. Esses auditores, do TCU e da CGU, são participantes da primeira turma de especialistas em auditoria financeira, desenvolvida em parceria com a Universidade de Brasília (UnB).

A elaboração do segundo questionário é uma adaptação do encaminhado às EFS, com o mesmo tipo de questões, mas com o enfoque no que “deveria ser” e não no que “existe”. Dos 36 especialistas pesquisados, trinta responderam à pesquisa, 83,33% do total.

A aplicação dos questionários permite uma complementação das informações obtidas junto aos dois grupos pesquisados, pois aquele composto pelas EFS oferece uma visão da prática adotada no mundo para a determinação da materialidade, enquanto o grupo de especialistas considera as características brasileiras, respondendo a questionamentos sobre como deveriam ser as orientações dos órgãos responsáveis pela realização de auditorias no setor público.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Contextualização dos Grupos Pesquisados

Antes de tratar especificamente de materialidade, é importante destacar informações sobre os grupos que participaram desta pesquisa.

Em relação ao grupo de 31 EFS que responderam ao questionário, foram coletadas informações sobre: a) modelo da EFS; b) objetivo da auditoria financeira; c) áreas cobertas pelo mandato de auditoria financeira; e d) normas de auditoria financeira aplicáveis. No que se refere à primeira informação, 26 EFS (83,9%) adotam o modelo de Auditoria Geral, enquanto a minoria é do modelo de Tribunal de Contas (três EFS, 9,7%) ou de outro modelo (duas EFS, 6,5%).

Agrupar as EFS nesses dois modelos é a forma mais usual de classificação. Segundo Ribeiro (2002) e Freitas e Guimarães (2003), dentre as características do modelo de Tribunal de Contas, destacam-se: processo decisório resolvido por colegiados, poderes jurisdicionais (na instância administrativa) e coercitivo, grande grau de autonomia e procedimentos de fiscalização formais, burocráticos e eminentemente legalistas. Já no modelo de Auditoria Geral destacam-se: predominância da decisão monocrática, normalmente destituído de poderes jurisdicionais e coercitivos, vinculação a algum dos Poderes para gerar força

coercitiva e uso predominante de técnicas e procedimentos de auditoria próximos aos de empresas privadas de auditoria.

A respeito do objetivo da auditoria financeira, buscou-se conhecer se a EFS realiza esse tipo de auditoria e se havia objetivos adicionais. A Tabela 3 consolida as informações obtidas:

Tabela 3: Objetivo da auditoria financeira realizada pelas EFS respondentes

Opções de resposta	Quant.	Perc.
Não realiza de acordo com o objetivo da ISSAI 200	-	0,0%
Realiza apenas de acordo com o objetivo da ISSAI 200	6	19,3%
Realiza com objetivos adicionais ao da ISSAI 200:	25	80,6%
a) Relatar sobre a conformidade com leis e regulamentos	20	64,5%
b) Relatar sobre efetividade do controle interno	15	48,4%
c) Relatar sobre economia, eficiência e eficácia de intervenções, programas e instituições	11	35,5%
d) Outros	8	25,8%

Conforme evidenciado, a maioria das EFS (80,6%) não se restringe a emitir uma opinião nos termos da ISSAI 200, havendo objetivos adicionais em suas auditorias financeiras, notadamente o de relatar sobre a conformidade com a legislação (64,5%) e a efetividade do controle interno (48,4%). Isso confirma a previsão da ISSAI 1320, que menciona que o mandato de auditoria financeira no setor público pode resultar em objetivos adicionais em relação ao estabelecido pela ISA.

Relativamente ao mandato, as auditorias financeiras realizadas pelas EFS se concentram nas áreas destacadas na Tabela 4.

Tabela 4: Mandato da auditoria financeira realizada pelas EFS respondentes

Opções de resposta	Quant.	Perc.
Governo Central	30	96,8%
Nível Subnacional	11	35,5%
Nível de órgão/entidade	24	77,4%
Fundos	17	54,8%
Outro	11	35,5%

Mandato de auditoria são as responsabilidades, atribuições, poderes discricionários e obrigações conferidas a uma EFS, nos termos da Constituição ou de outra autoridade legal do Estado (ISSAI 1003). Destaca-se que quase todas as EFS (96,8%) possuem mandato para realizar auditoria financeira no Governo Central de seu país. Grande parte (77,4%) realiza auditoria financeira em órgãos e entidades e mais da metade das EFS (54,8%) possui mandato para auditar fundos.

Por fim, a situação que melhor caracteriza as normas de auditoria financeira aplicáveis às EFS é sintetizada na Tabela 5.

Tabela 5: Normas de auditoria financeira aplicáveis às EFS respondentes

Opções de resposta	Não aplicável		Parcialmente aplicável		Totalmente aplicável		Total
	Nº	Perc	Nº	Perc	Nº	Perc	
Normas próprias desenvolvidas com base na ISSAI 200	18	58%	8	26%	5	16%	31
Normas nacionais adotadas consistentes com a ISSAI 200	15	48%	6	19%	10	32%	31
ISSAI 1000-1810 (Diretrizes de auditoria financeira no nível 4)	5	16%	13	42%	13	42%	31
ISA	6	19%	13	42%	12	39%	31
Legislação	14	45%	5	16%	12	39%	31
Outra	3	10%	1	3%	3	10%	7

De acordo com a ISSAI 200, "as EFS são encorajadas a se esforçar para a completa adoção das diretrizes do nível 4 como suas normas oficiais, pois elas foram desenvolvidas para refletir as melhores práticas". Além disso, quando as ISSAI são utilizadas como normas oficiais, os auditores públicos também devem respeitar as exigências das ISA. Os dados obtidos demonstram que a maioria das EFS está no caminho almejado pela INTOSAI, pois 26 EFS (84%) adotam as diretrizes no nível 4 e 25 EFS (81%) adotam as ISA, total ou parcialmente.

Já quanto ao grupo de trinta auditores especialistas em auditoria financeira que responderam ao questionário, dezesseis pertencem ao quadro do TCU (53,33%) e catorze da CGU (46,67%). Importa mencionar algumas características da realidade brasileira em que esses especialistas estão inseridos. Em relação ao TCU: é EFS com mandato constitucional e legal para realizar auditorias financeiras de todos os órgãos e entidades federais; seus auditores emitem opinião sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras do Governo Central; nesse trabalho eles observam a ISSAI 200. Por sua vez, a CGU: é órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; esse sistema tem como uma de suas finalidades constitucionais apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional; e seus analistas realizam auditorias nas contas dos gestores públicos federais, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer.

4.2 Questões sobre Materialidade

Como ambos os questionários foram elaborados levando em conta as mesmas premissas, a análise dos resultados será realizada em conjunto, de forma a possibilitar a análise comparativa para cada aspecto abordado. Considerando, porém, que embora com as mesmas premissas as questões têm focos distintos, embora complementares – as EFS responderam a questões sobre “como é” a prática da determinação da materialidade, enquanto para os auditores brasileiros o enfoque foi no que “deveria ser” – não é possível uma análise comparativa mais objetiva, como um teste estatístico de comparação entre os resultados.

4.2.1 Em relação às orientações/diretrizes para a definição da materialidade

Para as EFS foram solicitadas informações a respeito da existência de lei, normas ou orientações/diretrizes que definissem a materialidade em auditoria financeira, enquanto para os especialistas brasileiros foi questionada a necessidade dessa definição. Os resultados são consolidados na Tabela 6.

Tabela 6: Orientações/diretrizes para a definição da materialidade

Entidades de Fiscalização Superior			Especialistas brasileiros		
Orientação/diretriz	Nº	Perc	Orientação/diretriz	Nº	Perc
A materialidade é definida em lei, regulamentação ou outra autoridade.	3	10%	Deve ser definida legalmente (em lei ou regulamento).	-	0,0%
A EFS editou normas ou diretrizes próprias que orientam essa definição.	12	39%	TCU/CGU deve editar normas ou diretrizes próprias que orientem essa definição.	19	63%
Não existem normas específicas, mas uma prática comum, baseada nas ISSAI, de conhecimento de todos e aplicação geral.	9	29%	Não devem existir normas específicas, mas uma prática comum, baseada nas ISSAI, de conhecimento de todos e aplicação geral.	11	37%
Não existe qualquer norma ou prática comum, ficando essa questão a critério do julgamento profissional do auditor responsável pelo trabalho.	5	16%	Não deve existir qualquer norma ou prática comum, ficando essa questão a critério do julgamento profissional do auditor responsável pelo trabalho.	-	0%
Não existem normas específicas, mas uma prática comum de conhecimento de todos e aplicação geral.	2	6%			
Total	31		Total	30	

Em ambos os grupos nota-se a escolha pela opção que trata da existência (39% das EFS), ou do anseio pela existência (63% dos especialistas brasileiros), de normas ou diretrizes próprias das entidades de fiscalização para orientar a definição da materialidade. Destaca-se que em 11 EFS (35%) não existem normas específicas, mas uma prática comum, baseada nas ISSAI. Esse é o desejo também de 11 especialistas brasileiros, 37% do total. Percebe-se, pois, a necessidade de orientações que tratem da definição da materialidade, que podem estar formalizadas em normas específicas editadas pelas EFS, ou disseminadas de outra maneira.

Esses resultados vão ao encontro do estudo realizado por Raman e Danker (1994), em que auditores públicos nos EUA se manifestaram no sentido de que orientações – quantitativas, no caso – seriam úteis e necessárias, como ponto de partida para a determinação da materialidade, mas não como substituta do julgamento do auditor.

4.2.2 Em relação aos aspectos quantitativos da materialidade

Neste ponto buscou-se conhecer os referenciais utilizados no cálculo da materialidade no planejamento, no caso das EFS, e aqueles que são ou deveriam ser utilizados, de acordo com a percepção dos especialistas brasileiros. Além disso, foi questionado a respeito do percentual (ou intervalo percentual) que é ou deveria ser aplicado.

As respostas das EFS quanto aos referenciais estão consolidadas na Tabela 7.

Tabela 7: Referenciais para a materialidade no planejamento, segundo as EFS

Opções de resposta	Quant.	Perc.
Despesa total	30	96,8%
Receita total	21	67,8%
Ativo total	19	61,3%
Passivo Total	10	32,3%
Certas classes de ativos	7	22,6%
Patrimônio Líquido	6	19,3%
Outro	5	16,1%

Das 31 EFS respondentes, 26 declararam adotar mais de um referencial nas orientações para o cálculo da materialidade no planejamento. Quatro delas argumentaram que a escolha por um ou outro depende da entidade auditada (natureza, circunstâncias ou atividades), do tipo de demonstrativo e da percepção que o auditor tem sobre o referencial mais crítico para os usuários. Em relação aos referenciais mais comumente utilizados, destaca-se, principalmente, as despesas totais, citada pela quase totalidade das entidades respondentes (97%). Também alcançaram níveis relevantes os totais das receitas e dos ativos – 68% e 61%, respectivamente.

Quanto ao percentual ou intervalo percentual aplicado sobre o referencial, a pergunta formulada às EFS foi aberta e não vinculada ao referencial. Assim, a análise das respostas de entidades que citaram mais de um referencial e mais de um percentual tornou-se difícil. Considerando essa limitação, a Tabela 8 sintetiza os percentuais ou intervalos citados pelas entidades pesquisadas, para os três referenciais mais utilizados (despesa, receita e ativo), ressaltando que seis EFS (19,3%) não possuem orientação a respeito ou se abstiveram de indicá-la.

Tabela 8: Percentuais ou intervalos percentuais aplicados sobre o referencial segundo EFS

Percentuais/intervalos citados	Quant.	Perc.
Até 1,0%	8	15,1%
Até 2,0%	25	47,2%
De 0,5% a 3,0%	3	5,7%
De 2,0% a 5,0%	4	7,5%
5,0% ou mais	12	22,6%
De 3,0% a 6,0%	1	1,9%

A consolidação das respostas revela, não obstante a limitação destacada, que há uma concentração substancial de percentual de “até 2%” do referencial. Somando-se as citações “até 1%”, verifica-se mais de 62% das citações, o que permite concluir ser esse o parâmetro padrão utilizado pelas EFS para definir o limite da materialidade.

No questionário aplicado aos auditores públicos brasileiros esse problema da pergunta aberta foi solucionado, apontando-se opções de respostas que vinculavam o referencial ao percentual aplicável. As opiniões dos especialistas quanto aos referenciais e percentuais que lhes parecem mais apropriados para a definição da materialidade, consolidadas na Tabela 9,

revela forte aderência com as práticas das EFS pesquisadas, seja quanto à prevalência dos referenciais despesas, receitas e ativos, nessa ordem, bem como ao limite de 2% como limiar para a definição da materialidade.

Tabela 9: Referenciais e intervalos percentuais para a materialidade segundo especialistas brasileiros

Opções de resposta	Quant.	Perc.
0,5 a 2% da Despesa	17	56,67%
Até 2% da Receita	10	33,33%
0,5 a 2% do Ativo	9	30,00%
1 a 2,5% do Patrimônio Líquido	4	13,33%
Não fixar referencial / percentual	2	6,67%
Outro (3 – 5% da despesa ou ativo)	1	3,33%

Os especialistas que escolheram mais de uma das opções justificaram que a escolha por um ou outro referencial deve levar em conta o tipo de entidade ou demonstrativo ou grupo contábil que está sendo objeto da auditoria.

Esses resultados mostram que, tanto nas orientações das EFS, quanto na percepção dos especialistas brasileiros, despesa, receita e ativo (em ordem decrescente de importância) são os referenciais mais recomendados para determinar a materialidade no planejamento. Isso vai ao encontro do esclarecido na ISSAI 1320, dos resultados obtidos por Raman e Danker (1994) nos EUA – embora em ordem distinta de importância (receita, ativo e despesa) – e de uma das conclusões do estudo conduzido por Zhou (2012a), ao sinalizar a preocupação basicamente com dois referenciais – receita e despesa.

Destaca-se também a preocupação externada por algumas EFS e especialistas brasileiros no sentido de que a escolha do referencial deve levar em conta a situação particular do objeto da auditoria, principalmente: natureza ou circunstâncias da entidade, necessidade dos usuários das demonstrações e tipo do demonstrativo ou grupo contábil. Ou seja, conforme Gramling *et al.* (2012), deve haver coerência na escolha do referencial para demonstrar que os julgamentos de materialidade são razoáveis. Especialmente sobre o usuário, a reflexão sobre quem poderia ser o usuário da demonstração financeira de uma entidade pública, e sobre as necessidades desse usuário, é o princípio do julgamento sobre materialidade.

No que se refere à porcentagem, os limites mais citados pelas EFS ou confirmados pelos especialistas brasileiros denotam a utilização de intervalos percentuais estreitos a serem aplicados sobre os referenciais para o cálculo da materialidade no planejamento. Isto está claro no caso da despesa e receita. Para a despesa, 15 das 24 EFS (62,5%) que indicaram o intervalo percentual aplicado utilizam até 2%. De maneira semelhante ocorre para a receita, pois nove das 14 EFS (64,3%) que indicaram o intervalo percentual também utilizam até 2%. Já no caso dos ativos, embora nove das 15 EFS (60%) que indicaram o intervalo percentual também utilizem intervalos estreitos – até 2% – observa-se que seis EFS utilizam intervalos um pouco mais largos – quatro EFS utilizam intervalos a partir de 5%. Não obstante, o intervalo percentual mais utilizado para os três principais referenciais vai ao encontro de uma das conclusões de Zhou (2012a), em que se verificou que os limites de materialidade na auditoria governamental eram mais estreitos que os da auditoria no setor privado.

4.2.3 Em relação aos aspectos qualitativos da materialidade

Para as EFS foi questionado sobre se suas orientações incluíam aspectos qualitativos para a determinação da materialidade em auditoria financeira, enquanto para os especialistas brasileiros foi questionada a necessidade desses aspectos. Nos dois casos, conforme Tabela 10, a expressiva maioria indicou ser prática já adotada ou recomendável a utilização de aspectos qualitativos para a determinação da materialidade.

Tabela 10: Aspectos qualitativos para a determinação da materialidade

Entidades de Fiscalização Superior			Especialistas brasileiros		
As orientações sobre a determinação da materialidade incluem aspectos qualitativos?	Nº	Perc	Há a necessidade de considerar aspectos qualitativos para a determinação da materialidade?	Nº	Perc
Sim	28	90%	Sim	27	90%
Não	3	10%	Não	3	10%
Total	31		Total	30	

Adicionalmente, os pesquisados foram demandados a sugerir um percentual que traduzisse a importância que era ou deveria ser atribuída a cada um dos dois aspectos na determinação da materialidade no planejamento (a soma deveria perfazer 100%). Os percentuais apurados nas duas amostras foram bem parecidos – média em torno de 70% de peso para os aspectos quantitativos e pouco mais de 30% para os qualitativos.

Tabela 11: Importância dos aspectos quantitativos e qualitativos para a materialidade

Entidades de Fiscalização Superior (20 respondentes)		Especialistas brasileiros (26 respondentes)	
Aspectos quantitativos	69,7%	Aspectos quantitativos	68,1%
Aspectos qualitativos	30,3%	Aspectos qualitativos	31,9%

Além disso, foi solicitado, para ambos os grupos, que indicassem os aspectos qualitativos que são ou deveriam ser considerados – respostas consolidadas na Tabela 12.

Tabela 12: Aspectos qualitativos considerados para a materialidade

Opções de resposta	Entidades Fiscalização Superior		Especialistas brasileiros	
	Quant	Perc	Quant	Perc
Eficiência do controle interno	18	64%	15	56%
Preocupação de ordem pública	17	61%	7	26%
Expectativas/interesses públicos	16	57%	15	56%
<i>Benchmark</i> ou experiência do auditor	15	54%	10	37%
Necessidades das partes interessadas (<i>stakeholders</i>)	15	54%	8	30%
Sensibilidade política	14	50%	10	37%
Necessidade por abertura e transparência	14	50%	9	33%
Necessidade de supervisão e regulação legislativa em uma área particular	11	39%	9	33%
Tipo de fundo	10	36%	6	22%
Outros	4	14%	3	11%
Total de respondentes	28		27	

A leitura conjunta dos resultados denota que, tanto nas orientações das EFS quanto na percepção dos especialistas brasileiros, aspectos qualitativos devem influenciar a determinação da materialidade em uma auditoria financeira no setor público. Em menor grau de importância que aquele atribuído aos aspectos quantitativos, mas ainda assim num percentual apreciável, em torno de 30%. A consideração de aspectos qualitativos vem a confirmar o disposto na ISSAI 1320 e no estudo de Messier *et al.* (2005). No entanto, não se pode confirmar o verificado por Zhou (2012a), onde auditores públicos tendem a enfatizar mais as considerações qualitativas.

Em relação aos aspectos qualitativos que devem ser aplicados nos julgamentos sobre materialidade na auditoria governamental, dos nove aspectos apresentados destacaram-se em ambos os grupos: eficiência do controle interno e expectativas/interesses públicos. Para as EFS também sobressaíram: preocupação de ordem pública, necessidades das partes interessadas (*stakeholders*), *benchmark* ou experiência do auditor, sensibilidade política e necessidade por abertura e transparência. Observa-se, assim, a validação da maioria dos aspectos qualitativos exemplificados na ISSAI 1320 ou na estrutura qualitativa proposta por Zhou (2012b), notadamente porque houve indicação de poucos aspectos qualitativos diferentes dos listados no questionário (outros).

4.2.4 Em relação à materialidade para execução

Neste ponto, buscou-se conhecer as orientações das EFS sobre a determinação da materialidade para execução e os percentuais, ou intervalos, que se orientava aplicar sobre a materialidade no planejamento. Sobre esse assunto, para os especialistas brasileiros foi questionado sobre os intervalos percentuais que lhes pareciam mais apropriados. Os resultados são evidenciados na Tabela 13.

Tabela 13: Orientações sobre a materialidade para execução

Entidades de Fiscalização Superior			Especialistas brasileiros		
Percentuais ou intervalos sobre a materialidade do planejamento	Nº	Perc	Percentuais ou intervalos sobre a materialidade do planejamento	Nº	Perc
Menores que 20%	2	6%	Menores que 20%	10	33%
Entre 20 e 40%	3	10%	Entre 20 e 40%	10	33%
Entre 50 e 75%	6	19%	Entre 40 e 60%	5	17%
Acima de 75%	3	10%	Entre 60 e 80%	1	3%
Outros	5	16%			
Não há orientação para a materialidade para execução	12	39%	Não considera necessário estabelecer limites parâmetros	4	13%
Total	31		Total	30	

Observa-se, no caso das EFS, que nem todas possuem orientações para a determinação da materialidade para execução – doze (39%) das respondentes. Das dezenove (61%) que definem parâmetros a partir da materialidade do planejamento, os percentuais ou intervalos percentuais aplicados são bastante variados. Nota-se que nove utilizam percentual ou intervalo acima de 50% da materialidade no planejamento, havendo uma pequena concentração na faixa de 50% a 75%.

De forma oposta, para a maioria dos especialistas brasileiros (66%) seria mais apropriado utilizar intervalos mais estreitos, chegando a, no máximo, 40% da materialidade no planejamento.

Como visto nas normas profissionais de auditoria, distorções individualmente imateriais em conjunto podem levar à distorção material das demonstrações financeiras (ISA 320). Por essa razão, no planejamento da auditoria, além de se fixar a materialidade para o conjunto das demonstrações, há a preocupação em fixar um nível mais baixo que este, denominado materialidade para execução ou distorção tolerável.

A variabilidade de abordagens para a determinação dessa materialidade também ocorre no setor privado, como mencionado por Messier *et al.* (2005). Isso pode sugerir que para a definição da materialidade para execução seja necessário levar em conta as peculiaridades de cada país, tais como a realidade na qual as entidades auditadas estão inseridas, o grau de maturidade e experiência da EFS em auditorias financeiras, etc. Ademais, pode indicar que isso de fato não é um mero cálculo mecânico e envolve o exercício de julgamento profissional, tal como ressaltado pelas normas de auditoria sobre o tema.

4.2.5 Em relação à transparência da materialidade

O último assunto trata da conveniência da divulgação dos parâmetros de materialidade empregados nos trabalhos de auditoria. Para os grupos pesquisados foi questionado sobre a importância, como medida de credibilidade da entidade de fiscalização e do auditor, da existência de uma maior transparência sobre a materialidade em uma auditoria financeira. Os resultados são consolidados na Tabela 14.

Tabela 14: Transparência sobre a materialidade no setor público

Consideram importante a existência de uma maior transparência no que se refere à materialidade.	Entidades Fiscalização Superior		Especialistas brasileiros	
	Quant	Perc	Quant	Perc
Sim	21	68%	28	93%
Não	10	32%	2	7%
Total de respondentes	31		30	

Além disso, para aqueles que consideram a transparência da materialidade uma questão importante, buscou-se conhecer o que é ou deveria ser comunicado aos usuários das demonstrações. Respostas sintetizadas na Tabela 15.

Tabela 15: Comunicação sobre a materialidade em auditoria financeira

O que é ou deveria ser comunicado aos usuários das demonstrações financeiras	Entidades Fiscalização Superior		Especialistas brasileiros	
	Quant	Perc	Quant	Perc
Níveis de materialidade utilizados para cada auditoria.	6	29%	6	21%
Parâmetros seguidos para a definição dos níveis de materialidade utilizados em cada auditoria.	5	24%	10	36%
Orientações gerais normalmente seguidas para a definição da materialidade, mas sem a divulgação dos parâmetros utilizados para a auditoria.	8	38%	11	39%
Outros	2	10%	1	4%
Total de respondentes	21		28	

Nota-se que, tanto as EFS (68%) quanto os especialistas brasileiros (93%) consideram importante uma transparência quanto à materialidade. De se ressaltar que o maior percentual de concordância dos brasileiros pode estar relacionado a fatores culturais, em particular quanto à prevalência do sistema legal codificado. Esse traço cultural pode influenciar a percepção dos auditores públicos brasileiros no sentido de tornar transparente e formalizado os parâmetros de julgamento adotados, até como forma de atribuir maior valor e rigor aos seus posicionamentos.

Sobre o que é ou deve ser comunicado, em ambos os grupos a opção mais escolhida se refere às orientações gerais normalmente seguidas para a definição da materialidade, mas sem a divulgação dos parâmetros utilizados para a auditoria (quase 40% para ambos). No entanto, em ambos os grupos houve um número também considerável para opções mais específicas – é o caso dos parâmetros seguidos para a definição dos níveis de materialidade utilizados em cada auditoria (36% dos especialistas brasileiros) e níveis de materialidade utilizados também para cada auditoria (29% das EFS).

As normas de auditoria não exigem nem proíbem a divulgação das considerações específicas sobre materialidade. Entretanto, conforme Schaik (2010), isso pode ser particularmente relevante para as auditorias governamentais, por conta da importância da transparência no setor público. Assim, o grau de detalhamento dessa divulgação ou comunicação sobre a materialidade depende, certamente, das peculiaridades de cada país, notadamente das necessidades dos usuários das demonstrações financeiras.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo identificar parâmetros utilizados para definir a materialidade em uma auditoria financeira no setor público, englobando tanto aspectos quantitativos como fatores qualitativos que influenciassem nessa definição.

A partir da aplicação de questionários às EFS vinculadas à INTOSAI e a um grupo de auditores públicos do TCU e da CGU, especialistas em auditoria financeira, foi constatado que despesas, receitas e ativos são os referenciais mais recomendados para determinação da materialidade no planejamento. Dentre esses, destaca-se o total das despesas, referencial citado por quase todas as EFS e a maioria dos especialistas brasileiros, denotando que, se no setor privado a preocupação está com o resultado de uma empresa (o lucro é o referencial mais utilizado), no setor público o foco está nos valores dispendidos para oferecer bens e serviços públicos à sociedade.

Apesar disso, foi ressaltado o fato de que a escolha por um ou outro referencial deve levar em conta a situação particular da auditoria, o tipo do demonstrativo ou grupo contábil e a percepção do auditor sobre o referencial mais crítico para os usuários das demonstrações financeiras. Sobre isso, a reflexão sobre quem poderia ser o usuário da demonstração financeira de uma entidade pública e as necessidades desse usuário é o princípio do julgamento sobre materialidade.

Quanto à porcentagem que deve ser aplicada sobre o referencial, foi verificada a utilização de intervalos percentuais estreitos – é comumente utilizado ou sugerido até 2% sobre despesa, receita e ativo para o cálculo da materialidade no planejamento.

Já os aspectos qualitativos devem ser considerados na determinação da materialidade, embora em menor grau de importância que o atribuído aos aspectos quantitativos, com destaque para os aspectos "eficiência do controle interno" e "expectativas/interesses públicos". A utilização de aspectos qualitativos pode ser útil para ajudar o auditor a definir, no caso concreto, a porcentagem exata a ser aplicada sobre o referencial escolhido, pois a maioria das orientações existentes são dadas em intervalos percentuais.

Outros resultados deste estudo demonstraram que no setor público há: necessidade de orientações sobre a definição da materialidade, formalizadas em normas específicas editadas pelas EFS ou disseminadas de outra maneira; variabilidade de abordagens sobre a determinação da materialidade para execução; e preferência pela divulgação ou comunicação das orientações gerais para a definição da materialidade, mas sem a divulgação dos parâmetros utilizados para cada auditoria.

O estudo contribui para o avanço da literatura contábil sobre o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, em particular sobre o uso de um conceito – materialidade – sempre ressaltado nas normas profissionais, mas a respeito do qual há poucas orientações objetivas. Apesar de fazer um levantamento da prática internacional no âmbito do setor público, contribui principalmente para o desenvolvimento da literatura nacional sobre o tema, tendo em vista a incipiência de pesquisas no Brasil a respeito da materialidade em auditoria, principalmente na área pública.

Como principal limitação, ressalta-se a dificuldade inerente a esse tipo de estudo, que é a obtenção de respostas dos usuários das informações financeiras e de entidades ou profissionais com perfil apropriado para opinar sobre o tema.

No caso das EFS, as entidades pesquisadas são as que possuem, sem dúvida, maior competência para opinar sobre auditoria no setor público, tendo em vista as suas próprias

atribuições. A limitação está no nível de participação – foram recebidas 31 respostas das 192 entidades contatadas. De se ressaltar, porém, que a representatividade dos respondentes – países de todos os continentes, com diferentes características econômicas, sociais e políticas, incluindo aqueles de grande influência internacional – reduz o risco associado ao nível de participação.

Em relação aos profissionais brasileiros, a limitação está no universo de especialistas em auditoria financeira no setor público, tendo em vista a forte concentração de trabalhos dos órgãos de controle nas denominadas auditorias de conformidade e operacional. Para lidar com esse problema, optou-se por concentrar a pesquisa no grupo de especialistas formado com o propósito de ampliar a atuação em auditorias financeiras.

Como essa pesquisa se preocupou em identificar a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros sobre a definição da materialidade em auditoria financeira no setor público, sugere-se que futuros estudos procurem mapear a opinião dos usuários a respeito. Isso é particularmente relevante, tendo em vista que o próprio preceito do que é uma distorção materialmente distorcida está associado ao conceito de utilidade da informação para o usuário.

REFERÊNCIAS

Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. (J. E. dos Santos, Trad.). São Paulo: Atlas. (Obra original publicada em 2001).

Cunha, A. S., Silveira, E. D., & Dorow, A. (2008). Relevância em auditoria. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 13(1), 1-15.

Dutra, T. A. G. L., & Cavalcante, R. L. (2011, Maio/Agosto). Auditoria Financeira na apreciação das Contas de Governo da República. *Revista do Tribunal de Contas da União*, 1(121), 62-75.

Freitas, C. A. S., & Guimarães, T. A. (2003, Setembro). Estratégias de auditoria de desempenho governamental: proposta de um modelo analítico. *XVII EnANPAD*, Atibaia, SP, Brasil, 24 a 27.

Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2011). *Auditoria*. (A. Z. Sanvicente, Trad.). São Paulo: Cengage Learning. (Obra original publicada em 2009).

Hendriksen, E. S., & Breda, M. F. van (1999). *Teoria da contabilidade*. (A. Z. Sanvicente, Trad.). São Paulo, Atlas. (Obra original publicada em 1992).

International Accounting Standards Board (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IFRS Foundation.

International Accounting Standards Board (2015). *Exposure Draft ED-2015/8: Application of Materiality to Financial Statements*. London: IFRS Foundation. Retrieved Feb 02, 2016, from <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Disclosure-Initiative/Materiality/Pages/Home.aspx>

International Auditing And Assurance Standards Board (2014). *Handbook of International*

Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. (Vols. 1, 2 e 3). New York: IAASB.

International Organization of Supreme Audit Institutions. *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*. Retrieved Dec 26, 2014, from <http://www.issai.org/>

Iudícibus, S. (2004). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Lima, I. G., Carmo, C. R. S., Cunha, F. S., & Oliveira, M. G. (2012). Aspectos Qualitativos da Informação Contábil: Uma Revisão Analítica acerca da Qualidade Informacional Introduzida a partir dos Normativos Contábeis Estabelecidos pelo CPC, IASB e FASB. *Revista Gestão, Tecnologia e Ciências*, 2(4), 1-24.

Magalhães, S. A. M. (2010). *Materialidade em auditoria: o problema da sua aplicação prática*. Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal.

Messier, W. F. Jr., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 153-187.

Raman, K. K., & Daniker, R. P. van. (1994). Materiality in government auditing. *Journal of Accountancy*, 177(2), 71-76.

Ribeiro, R. B. (2002, Setembro). O Problema Central do Controle da Administração Pública Pode ser Resumido ao Debate Sobre Modelos? *XVI EnANPAD*, Salvador, BA, Brasil, 22 a 25.

Schaik, F. van. (2010). Materiality in government auditing. *International Journal of Governmental Financial Management*, 10(2), 2-12.

Zhou, Y. (2012a). Government Audit Materiality (Part One): How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality – A Theoretical Matrix on Three Materiality Differences and Corresponding Contextual Reasons. *International Journal of Economics and Finance*, 4(1), 80-89.

Zhou, Y. (2012b). Government Audit Materiality (Part Two): Conceptual and Practical Implications of a Qualitative Materiality Framework: Seven Case Studies and a Comparative Conceptual Work. *International Journal of Economics and Finance*, 4(2), 85-93.