



Encontro Nacional de Auditoria Financeira
dos Tribunais de Contas do Brasil

REVISTA BRASILEIRA DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

(Edição Especial, v. 1, n. 1, jul./2025)

Brasília | p. 1-88 | ISSN 3085-9204
Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público – RBASP

Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público

RBASP

Edição Especial do
3º Encontro Nacional
de Auditoria Financeira
dos Tribunais de Contas
do Brasil (ENAF-TC)

Conselho Editorial
Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público

Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo
Vice-Presidente de Auditoria do Instituto Rui Barbosa (IRB)
Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia

Jorge Pinto de Carvalho Júnior
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Organização
Instituto Rui Barbosa (IRB)

Apoio Técnico
Tribunal de Contas do Estado da Bahia – TCE-BA

Projeto Gráfico e Diagramação
Eddy Jr.

Dados internacionais de catalogação na Fonte
Biblioteca Ministro Raimundo Girão

R454 Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público / Instituto Rui Barbosa. –
vol. 1, n.1, edição especial, (jul. / dez. 2025). - Brasília: IRB, 2025.

Semestral (2025-)

ISSN 3085-9204

1. Auditoria. 2. Serviço Público. 3. Instituto Rui Barbosa – Brasília -
Periódicos. I. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. II. Tribunal de
Contas dos Municípios do Estado da Bahia. III. World Bank Group.

CDU 336.126(05)

Ficha catalográfica elaborada pelo Bibliotecário: Josimar Batista dos Santos – CRB-3/1455

2025
Instituto Rui Barbosa
SGAN 601 Edifício ION, Bl H Sala 71/73 – Asa Norte
Brasília - DF / Cep. 70830-018
Telefone: (85) 3488-1795
<https://irbcontas.org.br>

INSTITUTO RUI BARBOSA GESTÃO 2024-2025
DIRETORIA

PRESIDENTE

Edilberto Carlos Pontes Lima (TCE-CE)

VICE-PRESIDENTES:

RELAÇÕES INSTITUCIONAIS

Ivan Lelis Bonilha (TCE-PR)

DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL

Mario Manoel Coelho de Mello (TCE-AM)

ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO

Sebastião Helvecio Ramos de Castro (TCE-MG)

AUDITORIA

Inaldo da Paixão Santos Araújo (TCE-BA)

DESENVOLVIMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Cristiana de Castro Moraes (TCE-SP)

PRIMEIRO SECRETÁRIO

Alexandre Postal (TCE-RS)

SEGUNDO SECRETÁRIO

Fabício Macedo Motta (TCM-GO)

TESOUREIRO

Severiano José Costandrade de Aguiar (TCE-TO)

RELAÇÕES INSTITUCIONAIS

Antonio José Costa de Freitas Guimarães (TCM-PA)

Francisco José Brito Bezerra (TCE-RR)

Gilberto Pinto Monteiro Diniz (TCE-MG)

José Carlos Novelli (TCE-MT)

Ranilson Brandão Ramos (TCE-PE)

DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL

André Clemente Lara de Oliveira (TC-DF)

Domingos Augusto Taufner (TCE-ES)

Fábio Túlio Filgueiras Nogueira (TCE-PB)

Joaquim Washington Luiz de Oliveira (TCE-MA)

José Nei Alberton Ascari (TCE-SC)

ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO

Felipe Galvão Puccioni (TCM-RJ)

Jailson Viana de Almeida (TCE-RO)

Lilian de Almeida Veloso Nunes Martins (TCE-PI)

Ricardo Ezequiel Torres (TCM-SP)

Saulo Marques Mesquita (TCE-GO)

AUDITORIA

Algir Lorenzon (TCE-RS)

André Luiz de Matos Gonçalves (TCE-TO)

Joaquim Kennedy Nogueira Barros (TCE-PI)

Naluh Maria Lima Gouveia (TCE-AC)

Ronaldo Nascimento de Sant'Anna (TCM-BA)

DESENVOLVIMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Rholden Botelho de Queiroz (TCE-CE)

Rodrigo Melo do Nascimento (TCE-RJ)

Rodrigo Siqueira Cavalcante (TCE-AL)

Rosa Egídia Crispino Calheiros Lopes (TCE-PA)

Susana Maria Fontes Azevedo Freitas (TCE-SE)

CONSELHO FISCAL:

Carlos Thompson Costa Fernandes (TCE-RN)

Celmar Rech (TCE-GO)

José Valdomiro Távora de Castro Júnior (TCE-CE)

Luiz Eduardo Cherem (TCE-SC)

Maria Elizabeth Cavalcante de Azevedo Picanço (TCE-AP)

SUPLENTES:

Cilene Lago Salomão (TCE-RR)

Estilac Martins Rodrigues Xavier (TCE-RS)

Fernando Ribeiro Toledo (TCE-AL)

Inácio Magalhães Filho (TC-DF)

Patrícia Lúcia Mendes Saboya (TCE-CE)

SUMÁRIO

Apresentação.....	08
Prefácio.....	09
Auditoria Financeira no setor público: por que e para quê?.....	11
Atividades pré-planejamento em Auditorias Financeiras: qual a sua relevância no setor público?.....	21
A relação entre o entendimento da entidade auditada e a avaliação de riscos em Auditorias Financeiras.....	35
Muito além do checklist: a matriz de planejamento como aliada estratégica da Auditoria Financeira.....	39
Aplicando a Lei de Newcomb-Benford em procedimentos de revisão analítica no âmbito de Auditorias Financeiras.....	44
Amostragem de unidades monetárias (AUM): quando utilizá-la?.....	52
Teste de Auditoria Financeira finalizado, mas as evidências obtidas foram apropriadas e suficientes?.....	58
Uso de dados georreferenciados como evidências adicionais para testes de imobilizado em Auditorias Financeiras.....	63
Avaliação dos efeitos generalizados das distorções na modificação de opinião: evidências da prática da Auditoria Financeira no setor público brasileiro.....	70
Julgar o que importa: o novo Regime de Responsabilidade Financeira dos Gestores Públicos (RFGP) e suas reflexões para os Tribunais de Contas do Brasil.....	78
Referências.....	86



Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

Presidente do Instituto Rui Barbosa
e Conselheiro do Tribunal de Contas
do Estado do Ceará (TCE-CE)

É com grande satisfação que o Instituto Rui Barbosa (IRB) apresenta a primeira edição da Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público, lançada em ocasião especial durante o 3º Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas do Brasil (ENAF-TC), realizado em Salvador/BA. Esta publicação marca um passo significativo no fortalecimento da produção técnico-científica no âmbito do controle externo brasileiro, reunindo artigos elaborados por servidores públicos que atuam nos Tribunais de Contas, com foco em temas estratégicos para a melhoria da gestão pública.

A edição inaugural é inteiramente dedicada à temática da Auditoria Financeira — área essencial para assegurar a fidedignidade das informações contábeis do setor público e para promover a transparência, a responsabilidade fiscal e a boa governança. Em um cenário de crescentes exigências por eficiência e integridade na aplicação dos recursos públicos, o

fortalecimento da Auditoria Financeira contribui diretamente para a qualificação das decisões dos gestores e para a confiança da sociedade nas instituições públicas.

Ao organizar e disponibilizar esta revista, o IRB reafirma seu compromisso com a disseminação do conhecimento, a promoção de boas práticas e a valorização da pesquisa aplicada no campo do controle externo. Trata-se de mais uma ação concreta em prol do aperfeiçoamento das políticas públicas e do aprimoramento institucional das Cortes de Contas, em consonância com sua missão de fomentar a inovação e a capacitação técnica no Sistema Tribunais de Contas do Brasil.

Gostaríamos de registrar nosso especial agradecimento e reconhecimento ao Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo, Vice-Presidente de Auditoria do IRB e Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), pela liderança exemplar e pelo empenho incansável na idealização e coordenação desta revista. Sua dedicação à causa da Auditoria Financeira tem sido determinante para ampliar o debate e a qualificação técnica desta relevante área.

Agradecemos, igualmente, aos autores que, com generosidade e excelência, compartilharam experiências, reflexões e conhecimentos por meio dos artigos que compõem esta edição. Suas contribuições são valiosas para a consolidação de uma cultura de controle qualificado e para o avanço da auditoria pública no Brasil.

Desejamos que esta obra inspire o intercâmbio de ideias, fomente a cooperação entre as instituições e promova impactos positivos e duradouros na gestão pública, em benefício de toda a sociedade.



Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo

Vice-Presidente de Auditoria
do Instituto Rui Barbosa e
Conselheiro do Tribunal de Contas
do Estado da Bahia (TCE-BA)

É com uma imensa honra e com um grande entusiasmo que escrevo o presente prefácio à edição inaugural da Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público, publicação que nasce com o propósito de fomentar o debate técnico e científico sobre temas cruciais para o controle externo no Brasil. Esta primeira edição, dedicada à Auditoria Financeira, é lançada em um momento emblemático, em alusão ao 3º Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas do Brasil (ENAF-TC), realizado nos dias 7 e 8 de julho, em Salvador/BA, sob a organização conjunta do Instituto Rui Barbosa (IRB), do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA) e do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA).

O IRB, como entidade de pesquisa e capacitação dos Tribunais de Contas do Brasil, desempenha um papel central na disseminação do conhecimento técnico e no fortalecimento das competências institucionais do controle externo.

A Auditoria Financeira, tema desta edição, é uma das áreas em que o IRB tem concentrado esforços, reconhecendo sua relevância para a certificação da qualidade das informações financeiras geradas por meio da Contabilidade Pública. Essa atividade, que encontra respaldo na atribuição constitucional conferida aos Tribunais de Contas pelo artigo 71, inciso IV, da Constituição Federal, deve ser conduzida com rigor técnico e em conformidade com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), especialmente com a NBASP 200, com a NBASP 2000 e com as Normas Brasileiras de Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e incorporadas às NBASPs pelo IRB.

Os resultados do último Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas, divulgados pela Atricon, evidenciam a necessidade de aprimoramento na execução de Auditorias Financeiras pelos Tribunais de Contas. O indicador QATC12, que avalia a qualidade das auditorias financeiras, revelou que, apesar dos avanços realizados, ainda há um longo caminho a ser percorrido para que a Auditoria Financeira alcance o nível de excelência esperado. A constatação do MMDTC reforça a urgência de iniciativas que promovam a capacitação técnica e a adoção de boas práticas, como as que têm sido lideradas pelo IRB e por outros relevantes atores.

A Auditoria Financeira é um componente indispensável para a certificação e para o aprimoramento da geração de informações financeiras no setor governamental. Exemplos recentes, como o trabalho realizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS), que resultou em uma economia de mais de R\$ 7 milhões em receitas para aquele Estado, demonstram o impacto positivo que auditorias bem conduzidas podem ter na gestão pública. Os resultados reforçam a importância de fortalecer essa área de atuação nos Tribunais de Contas

Vale destacar que o sucesso das Auditorias Financeiras também depende de uma atuação conjunta com outros atores relevantes, como o Banco Central (BC), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Assim, destaco o Acordo de Cooperação Técnica celebrado entre o IRB e o CFC em dezembro de 2024, que visa ao fortalecimento da Contabilidade e da Auditoria Pública no Brasil. Essa parceria estratégica tem o potencial de ampliar a qualidade e a eficácia das auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas, ao promover a integração de esforços e a troca de conhecimentos entre as instituições.

Iniciativas como o ENAF-TC são fundamentais para o avanço da Auditoria Financeira no Brasil. Esse evento, que reúne anualmente especialistas, servidores e representantes de diversas instituições, é uma oportunidade ímpar para a troca de experiências e para a construção de soluções conjuntas para os desafios enfrentados pelos Tribunais de Contas. Além disso, a publicação desta revista é um marco importante, pois reúne artigos de servidores atuantes no controle externo nacional, que dedicaram seu tempo e seu conhecimento para compartilhar reflexões e boas práticas sobre o tema.

Agradeço a todos os que contribuíram para a elaboração desta revista e para a organização do 3º ENAF-TC. Que esta publicação, que com certeza terá vida longa e próspera, inspire debates e ações que fortaleçam a Auditoria Financeira e, conseqüentemente, a governança pública no Brasil.



AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO: POR QUE E PARA QUÊ?

Vitor Maciel* – Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA)

A auditoria financeira, indiscutivelmente, possui um papel estruturante na credibilidade das informações contábeis das entidades, sejam elas públicas, sejam privadas. No âmbito corporativo, sua atuação está intrinsecamente ligada às práticas de governança, ao estrito cumprimento de normativos contábeis e regulatórios, e, de forma indubitável, à geração de confiança junto ao mercado, aos investidores e aos demais stakeholders. A realização de auditorias financeiras independentes constitui um requisito mandatório para determinadas estruturas empresariais, especialmente para aquelas de grande porte e de capital aberto, ou até mesmo para aquelas que buscam acesso a fontes de financiamento, nos termos da Lei nº 11.638/2007¹. O fato incontestável é que a opinião emitida pelo auditor independente, subsidiada por um minucioso exame das demonstrações contábeis, não apenas constitui um elemento fundamental para a tomada de decisões, mas também representa um instrumento legítimo para a apresentação às partes interessadas da fidedignidade da posição patrimonial e financeira, do desempenho, da autoridade e da sustentabilidade da entidade.

Entretanto, ao se transporem o conceito e a prática da auditoria financeira para o setor público, seu escopo e sua relevância adquirem contornos substancialmente ampliados e complexos, especialmente quando a discussão se estende aos processos de controle e aos públicos envolvidos. Aqui, não está no cerne o seu objetivo central de assegurar a fidedignidade das demonstrações financeiras, aspecto que permanece íntegro em conteúdo e forma. Contudo, é oportuno destacar que a própria natureza da gestão pública, orientada pelo interesse coletivo e fortemente submetida a arcabouços legais e principiológicos, impõe à auditoria financeira aplicada ao setor público uma função que transcende o processo formal em si.

¹O parágrafo único do Art. 3º da Lei nº 11.638/2007 estendeu a obrigatoriedade de auditoria independente, demandando a publicação de demonstrações financeiras, para as chamadas “sociedades de grande porte”, mesmo que não sejam sociedades anônimas (SA).

A finalidade precípua da prestação de contas (*accountability*), a exigência expressa nos textos normativos acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, a possibilidade de responsabilização dos agentes pelos atos praticados e a evidenciação fidedigna da aplicação de recursos em políticas públicas, materializada nos registros contábeis e nos demonstrativos financeiros, conferem à auditoria financeira no setor público um papel estratégico no cerne do controle democrático e republicano. Nesse sentido, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades do setor público, muito mais que um parecer técnico restrito a especialistas, constitui um poderoso instrumento de governança, de promoção da integridade, de transparência e de qualificação do relato patrimonial e financeiro do Estado perante a sociedade.

Diante desse cenário, emerge a provocação que intitula este artigo: Auditoria Financeira: por que e para quê? Essa interrogação transcende qualquer interpretação reducionista de mero clamor corporativista pela valorização profissional dos auditores. Representa, em essência, um questionamento necessário sobre o indiscutível valor social e institucional que a auditoria financeira exerce no setor público brasileiro, atuando como elemento catalisador da transparência governamental, da integridade informacional das demonstrações financeiras e do fortalecimento dos mecanismos de controle que sustentam a confiança da sociedade nas instituições públicas. É o que determina a NBASP 200:

[...] O auditor financeiro do setor público trabalha em prol do interesse público ao realizar serviços de auditoria financeira. Isso envolve fornecer asseguração sobre a informação financeira preparada pelas autoridades ou entidades do setor público e sobre o uso e gestão que fazem dos recursos e ativos públicos. O resultado – na forma de opiniões e/ou relatórios de auditoria – pode ser usado como base para responsabilizar os responsáveis. Como tal, a auditoria financeira constitui um elemento importante do processo de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) das finanças públicas (NBASP 200, Introdução, parágrafo 1).

A formação da opinião do auditor, alicerçada em evidências suficientes e apropriadas, representa a materialização do interesse público em sua genuína essência, sobretudo na salvaguarda dos recursos coletivos. Essa opinião, quando emitida com independência e rigor técnico, torna-se instrumento de transformação social.

Portanto, ao se fazer menção ao auditor, fica evidente o desejo do normatizador em apresentar a importância e o protagonismo desse profissional na condução de auditorias financeiras. A ênfase nos princípios éticos, na independência e na qualidade do trabalho reforça o papel essencial do auditor² como alicerce da transparência e da confiabilidade das informações financeiras apresentadas. Assim, as normas não apenas orientam tecnicamente, mas também destacam o compromisso do auditor com o interesse público e a prestação de contas.

Afinal, qual a real necessidade e a efetiva utilidade da auditoria financeira aplicada ao setor público no contexto brasileiro? Seria ela apenas uma formalidade burocrática, um cumprimento protocolar do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Tribunais de Contas do Brasil, ou configura-se como um verdadeiro e indispensável instrumento para a qualificação da gestão pública, a transparência, o combate à corrupção e o fortalecimento da democracia?

² As normas sobre ética, controle de qualidade e responsabilidades gerais de um auditor em uma auditoria de demonstrações contábeis abrangem: ética e independência; comportamento profissional, devido zelo e ceticismo; controle de qualidade; gestão de equipes de auditoria e habilidades; risco de auditoria; materialidade; documentação; relatório e monitoramento; e comunicação (NBASP 200, parágrafo 28). Emissão de Opinião: "Com base na evidência de auditoria, o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e se estão livres de distorções relevantes" (NBASP 200, parágrafo 58).

Este artigo se propõe, portanto, a apresentar, de forma direta e exemplificativa, os elementos conceituais, os marcos normativos, bem como os desafios estruturais e operacionais e as aplicações práticas relacionadas à auditoria financeira no setor público brasileiro. Para responder à pergunta central, buscar-se-á demonstrar, por meio de exemplos práticos e estudos de caso, por que a auditoria financeira é importante (o "por que" do título) e para que ela serve efetivamente (o "para quê" do título), destacando seu potencial como ferramenta de transformação e aprimoramento da administração pública brasileira.

Breve relato normativo da auditoria financeira no setor público brasileiro

Não restam dúvidas quanto à solidez do amparo normativo que consubstancia e fundamenta a imperiosa necessidade da auditoria financeira no setor público brasileiro. O mandato constitucional conferido aos Tribunais de Contas, estabelecido no artigo 71, inciso IV³, é abrangente e inequívoco. Nesse contexto, fica expressa a referência à missão de verificar a confiabilidade das informações financeiras apresentadas tanto nas prestações de contas anuais do Presidente da República quanto no julgamento das contas dos demais administradores e responsáveis por recursos, bens e valores públicos, descrições essas que são, de forma simétrica, extensivas ou aplicáveis às demais Cortes de Contas da Federação. Nesse sentido, merece destaque a menção dos mestres Inaldo da Paixão Santos Araújo e Luiz Genélio Mendes Jorge ao texto Constitucional de 1967, em artigo intitulado "Novas Normas de Auditoria Financeira", que já estabelecia:

§ 3º - A auditoria financeira e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que considerar necessárias.

Veja-se que, no recorte supra, mesmo em um cenário que visava institucionalizar e legitimar o regime militar no Brasil, restava materializada a necessidade de submissão das demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas para os devidos encaminhamentos.

No espectro regulatório institucional, o Brasil adota as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), emitidas pelo IRB, com apoio da Atricon, do TCU e do CFC, as quais representam a adaptação das normas internacionais da INTOSAI (ISSAI) à realidade brasileira. Na matéria contábil, os critérios residem nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), emitidas pelo CFC, fruto do processo de convergência com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS⁴).

Pode-se questionar o porquê da presente digressão normativa e institucional. Tendo em vista que não há limitações normativas, seja no campo institucional, seja no constitucional, para se destacar quão clara é a necessidade da aplicação da auditoria financeira, agrega-se ao fato de que a atuação do auditor do setor público deve ser subsidiada por um contexto que sustente a razão das práticas aplicadas. O contorno normativo apresentado até aqui decorre da necessidade de reforçar a magnitude das normas que fundamentam e direcionam o trabalho da auditoria financeira no setor público brasileiro.

³ V-realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

⁴ As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) são emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSASB), um órgão independente da Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Importa destacar ainda que a NBASP 200⁵, juntamente com as NBC TSPs, apresentam-se como fontes norteadoras das justificações aqui expostas, de modo que os elementos apresentados são direcionados pelo conceito e pela finalidade da auditoria financeira estabelecidos nesses marcos normativos.

A compreensão do objetivo e da finalidade da auditoria financeira é determinante para entender sua relevância no contexto da administração pública. Enquanto as normas estabelecem o “como fazer”, os exemplos práticos que serão apresentados demonstrarão o impacto concreto e os benefícios tangíveis que justificam a necessidade e a utilidade desse instrumento de controle e transparência na gestão dos recursos públicos.

A dinâmica setorial e a auditoria financeira: da informação bruta ao reconhecimento contábil qualificado

Compreender a lógica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e a concepção de cada uma das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASPs) implica reconhecer que ela não se limita ao registro contábil dos fenômenos ocorridos, tampouco se encerra em seus próprios relatórios. Não se trata apenas daquela clássica questão da rotina contábil: “qual é a conta onde posso debitar ou creditar aquele evento?”, ou de perguntar: “quais as repercussões nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPGs⁶)?”

Por esse motivo, seria uma “insurgência” tratar dos questionamentos que direcionam a presente escrita, relacionada à Auditoria Financeira, sem abordar os elementos constitutivos da CASP, especialmente a partir da menção direta às IPSAS e, por consequência, às NBC TSPs. Afinal, é por intermédio dos fundamentos metodológicos da matéria contábil que os atos de gestão se transformam em informação útil, confiável e transparente para os cidadãos, os órgãos de controle, os financiadores institucionais e os tomadores de decisão pública.

A demonstração contábil a seguir, a título exemplificativo, evidencia como as unidades setoriais contribuem diretamente para a composição do Balanço Patrimonial, ressaltando o fluxo de informações operacionais que se convertem em dados contábeis. Essa estrutura revela, de forma clara, que a qualidade da informação contábil não pode ser dissociada da integração funcional e do controle interno exercido nos diversos setores administrativos.

⁵ NBASP 200 Princípios de Auditoria Financeira, que é a tradução para o português da ISSAI 200 – Financial Audit Principles, que foi incorporada à estrutura das NBASP em 2017. Item 5: “A auditoria financeira tem o objetivo de fornecer, por meio da coleta de evidência suficiente e apropriada, uma asseguuração razoável aos usuários, na forma de uma opinião e/ou relatório de auditoria, se as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatórios aplicáveis”. Se uma ação de controle tem um objetivo que se encaixa neste escopo, então deve-se observar obrigatoriamente os princípios da NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira.

⁶ A norma NBC TSP Estrutura Conceitual, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, estabelece os conceitos fundamentais para a elaboração e divulgação de Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). Esses relatórios são elaborados com base no regime de competência e têm como objetivo fornecer informações úteis para a prestação de contas, responsabilização (accountability) e tomada de decisão, atendendo às necessidades dos usuários em geral, sem foco em finalidades específicas.

Figura 1: Balanço Patrimonial x Unidades Setoriais

Ativo		Passivo	
Circulante	84.000	Circulante	72.800
Caixa e Equivalente de Caixa	30.000	Pessoal e Encargos a Pagar	42.900
Créditos Tributários a Receber	1.000	Fornecedores a Pagar	30.000
Dívida Ativa Tributária	0.000		
Estoques	7.000		
Não Circulante	24.300	Não Circulante	52.000
Imobilizado	24.300	Pessoal e Encargos a Pagar	52.000
Depreciação?			
Total	108.700	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	- 16.200
		Resultados Acumulados	- 16.200
		Total	108.700

Fonte: Elaborada pelo autor

A evidente interdependência setorial pode ser visualizada com clareza no demonstrativo apresentado, nos ensinando que o complexo informacional que dá origem aos saldos do balanço indica diretamente a atuação setorial na apresentação das informações divulgadas. A figura não apenas ilustra a composição técnica do balanço, mas explicita a necessidade de integração funcional e o papel determinístico dos controles internos e da aplicação efetiva dos fluxos processuais para assegurar a fidedignidade das informações divulgadas pelas entidades do setor público.

Emerge, nesse sentido, as perguntas fundamentais: por que e para que a auditoria financeira?

A auditoria financeira se justifica precisamente porque a complexidade da estrutura administrativa governamental, com suas múltiplas unidades setoriais, cria um ambiente de elevado risco para a integridade informacional. Nesse contexto, a NBASP 200⁷ convida os (as) Auditores(as) Financeiros(as) a refletirem que não há aplicação de procedimentos para validar saldos contábeis e testes acurados para a aplicação de procedimentos específicos, sem, antes, porém, entender a entidade auditada em suas múltiplas dimensões. Outrossim, a NBC TA 315 (R2⁸), descreve que os controles internos assumem um papel fundamental na garantia da confiabilidade das informações contábeis e na comunicação eficaz entre os diversos setores de uma entidade.

Veja-se, ainda, que a figura apresentada ratifica o demonstrativo contábil como um verdadeiro mapa de responsabilidades e fluxos informacionais que sustentam a fidedignidade das demonstrações financeiras. Por óbvio, cada unidade setorial administrativa está conectada a um elemento contábil específico, o que não representa apenas uma relação de responsabilidade formal, mas também um complexo fluxo processual que exige controles funcionais e integrados, em prol da fidedignidade das informações apresentadas. A seguir, apresentam-se breves apontamentos acerca dos saldos específicos e questionamentos sobre a imperiosa necessidade da auditoria financeira:

⁷ NBASP 200, parágrafo 36). Um sistema de controle interno de uma entidade envolve cinco componentes: o ambiente de controle, o processo de avaliação de riscos da entidade, o processo de monitoramento do sistema de controle interno, o sistema de informação da entidade e as atividades de controle (incluindo controles de TI). 41) O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativamente aos riscos avaliados de distorção relevante, concebendo e implementando respostas adequadas a esses riscos. Quanto maior for o risco, mais extensos tendem a ser os procedimentos de auditoria exigidos, e mais persuasiva deve ser a evidência.

⁸ A NBC TA 315 (R2), emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, trata da responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis. Para isso, exige que o auditor obtenha um entendimento profundo da entidade, do seu ambiente, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controles internos.

• **Tesouraria:** Responsável pelo "**Caixa e Equivalente de Caixa**" (R\$ 70.000), este setor gerencia os fluxos financeiros imediatos da entidade. A confiabilidade deste saldo depende de controles como conciliações bancárias diárias; segregação de funções entre quem autoriza, executa e registra pagamentos?; e sistemas de autorização hierarquizada. A IPSAS 2, que trata da Demonstração dos Fluxos de Caixa, regula esse elemento, exigindo que os fluxos de entrada e saída sejam refletidos com clareza, segregados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Para que a auditoria financeira avalia esses controles? Para determinar o nível de confiança que pode ser depositado nos sistemas de controle interno e, conseqüentemente, para calibrar a extensão dos procedimentos substantivos necessários, conforme estabelece a NBASP 200 em sua abordagem de auditoria baseada em risco. Adicionalmente, a avaliação dos controles da Tesouraria permite identificar vulnerabilidades que poderiam resultar em apropriação indevida de recursos ou em registros incorretos de transações financeiras. A auditoria financeira poderia avaliar também a existência de recursos com destinação vinculada ou restrições de uso que deveriam estar adequadamente divulgados em notas explicativas, nos termos da IPSAS 2, bem como verificar se a entidade mantém controles específicos para monitorar tais restrições.

• **Setor de Tributos:** Vinculado aos "**Créditos Tributários a Receber**" (R\$ 1.000) e "**Dívida Ativa Tributária**" (R\$ 6.000), esse setor opera com fluxos processuais complexos que envolvem lançamento, cobrança, inscrição em dívida ativa e monitoramento de prescrição. A IPSAS 23 disciplina as Receitas de Transações sem Contraprestação e estabelece os critérios de reconhecimento e evidenciação de receitas tributárias e respectivo ajustes para perdas de créditos.

Por que a auditoria financeira precisa compreender esses fluxos específicos? Porque a ausência de controles adequados nesses fluxos pode resultar em superavaliação de ativos em razão de eventual omissão de registro de perdas esperadas de crédito. E, a título suplementar, vale mencionar a IPSAS 41 para o estudo do modelo preditivo associado às referidas perdas prováveis.

• **Almoxarifado:** O demonstrativo evidencia um "**Estoque**" mensurado em (R\$ 7.000), o que demanda do setor um permanente controle físico e sistêmico. Os fluxos processuais incluem recebimento, conferência, armazenamento, distribuição e baixa de materiais. A IPSAS 12 orienta o reconhecimento pelo menor valor entre o custo e o valor realizável líquido, exigindo atualização permanente e controle acurado. Isso revela desafios técnicos significativos para entidades públicas, especialmente quanto à determinação do custo dos estoques consumidos. Ressalte-se que os fluxos processuais devem contemplar etapas como o recebimento, a conferência, o armazenamento e a distribuição e baixa de materiais, cada etapa demandando controles específicos.

Para que a auditoria financeira analisa esses controles operacionais? Um ponto crítico potencial é a realização do registro contábil de materiais diretamente como despesa, sem o devido trânsito pelo ativo, prática que distorce tanto o valor dos estoques quanto o resultado do exercício. O lançamento da Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) sem a devida qualificação no ativo para posterior baixa mediante requisição formal poderá trazer conseqüências significativas na apresentação das demonstrações contábeis. Não obstante, somam-se a isso os riscos como obsolescência não reconhecida ou divergências entre registros físicos e contábeis, elementos diretamente relacionados à avaliação de risco de distorção

material nas demonstrações. Adicionalmente, a análise desses controles permite avaliar a eficiência operacional da entidade na gestão de seus suprimentos, aspecto que, embora não diretamente relacionado à fidedignidade das demonstrações, pode indicar fragilidades na governança que impactam outros processos contábeis. A avaliação da efetividade operacional dos controles⁹ existentes é um aspecto fundamental da auditoria financeira nessa área. Não basta verificar a existência formal de controles (desenho dos controles): é imperativo testar se eles operam efetivamente na prática.

- **Setor de Patrimônio:** Responsável pelo “**Imobilizado**” (R\$ 24.300) e pela “**Depreciação**” (destacada com um ponto de interrogação na imagem, sugerindo possível ausência de registro), esse setor opera com fluxos que abrangem aquisição, incorporação, movimentação, inventário físico e baixa de bens. A IPSAS 17 – Propriedade, Planta e Equipamento e, em complemento, a IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos Não Geradores de Caixa regulam os critérios de reconhecimento, vida útil, depreciação e perdas por impairment.

Por que a auditoria financeira deve avaliar os riscos de controle nessa área? Porque a interrogação sobre a depreciação é particularmente relevante, sinalizando um potencial ponto de fragilidade nos controles.

- **Procuradoria:** O exemplo apresentado, vincula-se à “**Dívida Ativa Tributária**” (R\$ 6.000), em que a Procuradoria atua em articulação com o Setor de Tributos na cobrança dos créditos inadimplidos. Por outro lado, relaciona-se potencialmente com o expressivo valor de “**Pessoal e Encargos a Pagar**” (R\$ 42.900 no curto prazo e R\$ 52.000 no longo prazo), em que podem existir litígios trabalhistas não adequadamente provisionados. A IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes atua como norma regente dos critérios de mensuração e divulgação desses eventos, exigindo que passivos prováveis sejam provisionados e que contingências possíveis sejam, no mínimo, divulgadas em notas explicativas. Um risco significativo, frequentemente identificado em auditorias financeiras, é a existência de passivos contingentes materiais que não são sequer mencionados nas notas explicativas, criando uma lacuna informacional grave para os usuários das demonstrações.

Para que a auditoria financeira avalia os fluxos informacionais entre a Procuradoria e a Contabilidade? Para entender os controles relacionados e a movimentação dos processos jurídicos, visando à qualificação das informações referentes ao controle dos recebíveis passíveis de intervenção da Procuradoria, bem como dos valores a pagar ou potenciais eventos que poderão impactar o patrimônio da entidade. Também para identificar riscos de subavaliação de passivos, frequentemente observados em entidades públicas devido à fragilidade na comunicação entre esses setores, resultando em passivos e compromissos judiciais não registrados tempestivamente, o que eleva significativamente o risco de distorções relevantes¹⁰.

⁹ (NBASP 200, parágrafo 38) - O auditor deve avaliar o desenho dos controles relevantes para a auditoria (especialmente em relação aos riscos inerentes significativos) e avaliar se eles estão implementados na prática” (NBASP 200, parágrafo 43). Caso os controles sejam eficazes, o auditor deve considerar testá-los. Se o teste demonstrar que os controles estão operando de forma eficaz, isso poderá reduzir a quantidade de testes substantivos necessários para responder ao risco identificado. Os controles devem também ser testados em circunstâncias nas quais os procedimentos substantivos isoladamente não sejam suficientes.

¹⁰ NBCT A 315 (R2) Risco significativo é o risco identificado de distorção relevante (ver item A10): (i) para o qual a avaliação do risco inerente está próxima ao limite superior do spectrum de risco inerente devido à extensão na qual os fatores de risco inerentes afetam a combinação de probabilidade de ocorrência da distorção e a magnitude da distorção potencial caso ocorra a distorção; ou (ii) ele deve ser tratado como risco significativo de acordo com os requisitos de outras normas de auditoria (ver NBC TA 240, item 28, e NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item 18).

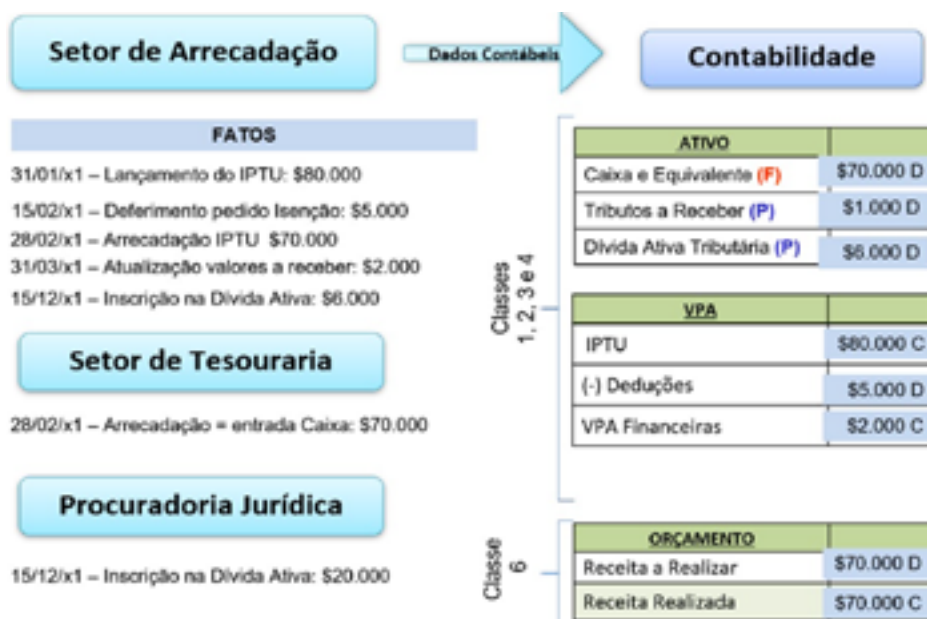
- **Setor de Pessoal:** Vinculado ao “**Pessoal e Encargos a Pagar**” (R\$ 42.900 no curto prazo e R\$ 52.000 no longo prazo), esse setor representa o maior componente do passivo no balanço analisado, totalizando R\$ 94.900, ou aproximadamente 76% do total das obrigações. A IPSAS 39 – Benefícios a Empregados estabelece critérios para a mensuração e o reconhecimento de obrigações trabalhistas, distinguindo entre benefícios de curto prazo (como salários e contribuições sociais) e de longo prazo (como benefícios pós-emprego e outros benefícios de longo prazo). Sugere, principalmente, a avaliação atuarial para benefícios definidos, como aposentadorias e pensões.

Por que a avaliação dos riscos de controle nessa área é crítica para a auditoria financeira? Em princípio, porque representa, no caso apresentado, o maior passivo da entidade, e porque falhas nos controles podem resultar em distorções materiais nas demonstrações contábeis. Além disso, a complexidade técnica das avaliações atuariais exigidas pela IPSAS 39 demanda controles específicos que devem ser implementados rigorosamente no âmbito das entidades do setor público. Adicione-se isso ao fato de que a segregação entre passivos de curto prazo (R\$ 42.900) e longo prazo (R\$ 52.000) no balanço analisado sugere algum nível de reconhecimento de obrigações futuras, porém a auditoria financeira deve avaliar se essas provisões de longo prazo contemplam adequadamente todos os benefícios pós-emprego, especialmente aqueles que exigem cálculos atuariais. Os devidos testes de auditoria poderão identificar se a entidade reconhece tão somente as obrigações imediatas ou aquelas com vencimento determinado, omitindo passivos atuariais significativos que deveriam ser mensurados conforme metodologias específicas previstas na norma.

Análise dos eventos de créditos tributários a receber: apontamentos na auditoria financeira

Na análise do Balanço Patrimonial apresentado na Figura 1, observa-se que os saldos de Caixa e Equivalente de Caixa (R\$ 70.000), Tributos a Receber (R\$ 1.000) e Dívida Ativa Tributária (R\$ 6.000) concentram as transações que se seguem. O ciclo dos créditos tributários a receber representa os eventos ocorridos no período de X1, cujos fluxos informacionais precisam ser avaliados pela equipe de auditoria, envolvendo múltiplos setores administrativos e impactando diretamente a fidedignidade das demonstrações contábeis. Veja-se a figura a seguir:

Figura 2: Eventos de créditos tributários a receber



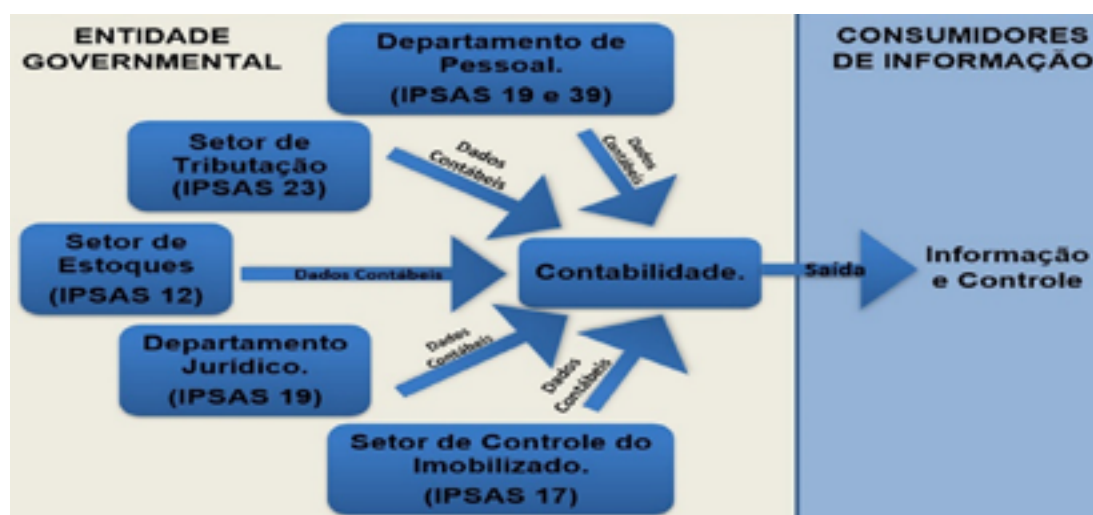
Fonte: Elaborada pelo autor

A análise detalhada das transações apresentadas constitui uma amostra resumida do complexo de fenômenos que perpassam nos múltiplos setores da administração pública. No exemplo em tela, cada um possui responsabilidades específicas no processo de gestão dos créditos tributários em suas diversas fases (Tributos, Tesouraria e Procuradoria). Na hipótese simulada, foi provocada a ausência das informações da procuradoria em decorrência da falha crítica no fluxo informacional, resultando em potencial distorção relevante nas demonstrações contábeis. Há divergência significativa entre os valores inscritos em dívida ativa pelo Setor de Arrecadação (R\$ 6.000) e pela Procuradoria Jurídica (R\$ 20.000).

Pode-se aferir a carência estrutural na implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP¹¹). Essa divergência de R\$ 14.000, que representa uma distorção potencialmente relevante nas demonstrações contábeis, reflete precisamente o tipo de inconsistência que o PIPCP busca eliminar por meio da padronização de procedimentos, integração de sistemas e fortalecimento dos controles internos. Os achados da auditoria financeira no caso simulado revelam que, apesar dos avanços normativos representados pelas Portarias STN nº 634/2013 e STN/SOF nº 548/2015, persiste um descompasso entre o arcabouço normativo e sua efetiva implementação nas rotinas operacionais da entidade, comprometendo a fidedignidade das informações contábeis e, por conseguinte, a transparência e a *accountability* na gestão dos recursos públicos.

É imperativo compreender como cada elemento que constitui uma Demonstração Financeira é formado a partir de fluxos processuais específicos, o que exige a avaliação criteriosa dos controles existentes em cada etapa. Trata-se de uma atividade que requer um olhar transversal e integrado sobre a entidade. A auditoria financeira, portanto, não apenas se debruça nos efeitos financeiros com reflexos na apresentação das demonstrações contábeis, como também busca evidências sobre a origem, a consistência e a legalidade dos dados que alimentam o sistema contábil. A figura a seguir, construída com base na organização das funções setoriais e nas respectivas normas internacionais de contabilidade aplicáveis ao setor público (IPSAS), ilustra o objeto central dessa discussão.

Figura 3: Transversalidade informacional da contabilidade



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013(adaptado)

¹¹ Portarias da STN (Secretaria do Tesouro Nacional 548 -15- PIPCP é estabelecer prazos-limite com vistas à consolidação das contas públicas e validação de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Assim, busca-se a padronização dos procedimentos contábeis adotados na Federação, levando-se em conta os aspectos legais e o contexto de convergência às normas contábeis internacionais, permitindo a comparabilidade entre os entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social.

O desafio central do Auditor Financeiro reside na avaliação criteriosa das normas técnicas específicas aplicáveis a cada componente das demonstrações contábeis, visando determinar com precisão o risco de distorções relevantes e, conseqüentemente, definir a natureza, a época e a extensão dos procedimentos aplicáveis para obter evidência apropriada e suficiente. Essa avaliação não ocorre de forma isolada ou compartimentada, mas indiscutivelmente por meio de uma compreensão abrangente dos fluxos informacionais que sustentam a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e os controle internos.

Considerações finais

É incontestável que o foco intransigente da auditoria financeira reside em fornecer segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão sendo apresentadas de forma adequada, tendo como premissa a agregação de valor à sociedade.

Diante dessa complexidade, ressurgem as questões fundamentais que norteiam a auditoria financeira e constituem linhas provocativas para o presente artigo. Uma delas é esta: por que realizar a auditoria financeira? A resposta direta é que o desnudamento da coisa pública é um ato de gestão. É mandatório garantir que as demonstrações contábeis representem fielmente a situação real da entidade auditada. Além disso, contribui para o fortalecimento da governança, da qualificação dos controles e da boa aplicação dos recursos públicos.

A emissão de uma opinião técnica sobre as demonstrações financeiras, com base em evidências apropriadas e suficientes, revela-se como uma resposta objetiva ao citado questionamento. Registre-se aqui o papel dos(as) auditores(as) financeiros(as): seu parecer contribui diretamente para o aperfeiçoamento da gestão, subsidiando o processo decisório.

A título de contribuições finais, apresenta-se mais uma indagação: para quem? Ressalta-se que, apesar de não constar na pauta que intitula este artigo, o “para quem” figura como a massa completa de agentes que direciona as ações governamentais. O “para quem” está na razão de existir de todo o movimento da máquina pública. O “para quem” se reveste nos financiadores do sistema: a auditoria financeira serve.

Mas, afinal, para quem se destina todo esse esforço técnico, metodológico e normativo? Para a sociedade, que merece informações fidedignas sobre a gestão dos recursos públicos; para os gestores, que necessitam de dados úteis, tempestivos e confiáveis para a tomada de decisões; para os órgãos de controle, no exercício de sua missão constitucional; para o mercado, que avalia a credibilidade fiscal das entidades da administração direta e indireta; para os servidores, que executam as políticas públicas; e, em última análise, para cada cidadão que contribui, usufrui e fiscaliza os serviços públicos. A auditoria financeira, ao assegurar a integridade dos fluxos informacionais que sustentam as demonstrações contábeis, não serve a interesses corporativos ou burocráticos — é operária do interesse público em sua expressão mais fundamental.

Vitor Maciel é UN Auditor - UN Auditor – Board of Auditors (BoA) of The United Nations on behalf of The Federal Court of Accounts in Brazil (TCU). Graduado em Contábeis e Direito, Especialista em Auditoria Governamental, Mestre em Contabilidade com Ênfase em Gestão Pública, Professor da Universidade Federal da Bahia, Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, Ex-consultor Governamental em Estados e Municípios em cargos técnicos e de gestão nas áreas de Controle, Contabilidade e Orçamento/Finanças, Escritor de obras como *Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público: do ativo ao patrimônio líquido* (2017) e *Contabilidade Aplicada ao Setor Público na Prática – Concursos* (2019), Membro da Academia Baiana de Ciências Contábeis, Multiplicador da Secretaria do Tesouro Nacional e Assessor Técnico do IRB (Instituto Rui Barbosa) na câmara técnica de normas contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF).



ATIVIDADES PRÉ-PLANEJAMENTO EM AUDITORIAS FINANCEIRAS: QUAL A SUA RELEVÂNCIA NO SETOR PÚBLICO?

Antonio Alves de Carvalho Neto* – Auditor Federal de Controle
Externo do Tribunal de Contas da União (TCU)

Uma base sólida para a realização de auditorias financeiras de alta qualidade

A auditoria financeira no setor público é um instrumento essencial para fortalecer a credibilidade e a transparência das informações financeiras do governo e de seus órgãos e entidades. Seu papel é fundamental na promoção da boa governança, no aprimoramento da responsabilidade pela gestão dos recursos públicos e no aumento da confiança da sociedade nas instituições. Em um cenário em que a integridade e a eficiência na gestão pública se tornam, cada vez mais, demandas prioritárias da cidadania, a auditoria financeira consolida-se como instrumento imprescindível para assegurar confiabilidade às contas públicas e fomentar a transparência e a *accountability* em todos os níveis da administração governamental.

Nesse contexto, os Tribunais de Contas desempenham um papel estratégico, dado que possuem a competência constitucional para auditar as unidades administrativas dos três Poderes, abrangendo tanto a administração direta quanto a indireta, incluindo fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público (Constituição Federal, art. 71, II e IV).

As auditorias financeiras conduzidas pelos Tribunais de Contas têm como objetivo assegurar a precisão e a confiabilidade das informações relativas à gestão patrimonial, financeira e orçamentária do setor público. Ao validar e qualificar essas informações, tais auditorias conferem maior robustez às prestações de contas, subsidiam a tomada de decisões por parte dos gestores públicos, fortalecem os mecanismos de controle social e contribuem para a construção de um ambiente institucional mais íntegro, transparente e confiável.

Para garantir a efetividade desse processo, as normas de auditoria estabelecem requisitos específicos para a realização de um conjunto de atividades prévias ao planejamento das auditorias financeiras, com o objetivo de garantir que o auditor identifique e considere, de forma proativa, situações ou circunstâncias que possam comprometer a sua capacidade de planejar e executar o trabalho de forma eficaz.

Denominadas atividades pré-auditoria ou pré-planejamento, elas são indispensáveis para confirmar a existência das condições necessárias à realização da auditoria. Essa etapa preliminar é fundamental para: (i) avaliar a viabilidade da auditoria e fornecer subsídios para seu planejamento; (ii) definir, em conjunto com a administração auditada, as respectivas responsabilidades; (iii) assegurar que a equipe de auditoria tenha, coletivamente, as competências, habilidades e experiência necessárias à realização do trabalho; e (iv) garantir a conformidade com as normas profissionais e técnicas aplicáveis às auditorias financeiras.

O foco de tais atividades está na identificação e no tratamento de riscos transversais ao processo de auditoria. Elas fornecem subsídios para que o auditor defina uma estratégia global e elabore um plano de auditoria que forneçam respostas consistentes para reduzir tais riscos a níveis aceitáveis, considerando a relevância e o potencial impacto que possam exercer sobre o processo de auditoria financeira conduzida pelos Tribunais de Contas ao longo de todo o trabalho, desde o planejamento até a emissão da opinião de auditoria.

As atividades de pré-planejamento, quando bem realizadas, estabelecem uma base sólida para a realização de auditorias financeiras de alta qualidade. Essa etapa previne e minimiza riscos associados a divergências de expectativas, a restrições de recursos, entre outros fatores que possam ter impacto significativo na qualidade e na credibilidade do trabalho.

No contexto da auditoria do setor privado, essas atividades são parte das políticas e dos procedimentos da firma para a aceitação e a continuidade de relacionamentos com clientes ou de um trabalho de auditoria específico, levando em consideração quaisquer razões de ordem profissional que possam impedir a aceitação do trabalho (ISSAI 2220, itens 22-23).

Em síntese, no setor privado, “[...] o auditor é obrigado a avaliar certas condições antes de aceitar o trabalho e, com base nessa avaliação, determinar se pode aceitá-lo ou recusá-lo” (IDI, 2020, p. 35). Já no setor público, as Instituições Superiores de Controle (ISC) são legalmente obrigadas a realizar auditorias financeiras em órgãos e entidades de sua jurisdição; “[...] portanto, não aceitar um trabalho de auditoria é uma situação muito rara no caso de entidades do setor público [...]”, e, a menos que a ISC também realize trabalhos de auditoria não obrigatórios, o auditor do setor público provavelmente não terá a opção de recusá-lo (IDI, 2020, p. 31-32; 35).

Além disso, as normas que regem a fiscalização contábil, financeira e orçamentária do setor público normalmente estabelecem termos de trabalho de auditoria obrigatórios e, portanto, não sujeitos a solicitações pelo auditor em nome da ISC nem a concordância da gestão. Em síntese,

[...] “não deve haver falta de concordância com os termos do trabalho por parte da administração e dos responsáveis pela governança, uma vez que leis e regulamentos geralmente obrigam as ISCs a realizar auditorias e os termos e condições da auditoria devem ser consistentes com tais leis e regulamentos.” (IDI, 2020, p. 47).

Muito embora o Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira da IDI¹² afirme que “[...] os requisitos que são apropriados na prática de auditoria do setor privado podem também ser aplicados, e serem relevantes, para a auditoria do setor público [...]” (IDI, 2020, p. 35), o fato é que existem diferenças substanciais entre os setores privado e público quanto a aspectos importantes das atividades pré-auditoria, o que pode levar à percepção equivocada de que tais atividades têm relevância limitada nas auditorias financeiras do setor público. Daí, a pertinência da pergunta que este artigo se propõe a responder: Qual é a relevância das atividades pré-planejamento nas auditorias financeiras do setor público?

¹² Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI).

O que você encontrará neste artigo?

Este artigo tem como propósito esclarecer e evidenciar a importância das atividades pré-planejamento nas auditorias financeiras do setor público.

Para isso, começaremos definindo o conceito dessas atividades, identificando seus propósitos em termos amplos, o seu foco e os seus objetivos no processo de auditoria.

Na sequência, descreveremos a sua execução, as normas de auditoria aplicáveis e os recursos metodológicos disponíveis que auxiliam na sua realização.

Ao mesmo tempo, destacaremos o papel essencial dessas práticas na estruturação de auditorias financeiras de alta qualidade, enfatizando sua relevância para o fortalecimento das auditorias no setor público.

Definição, propósitos, foco e objetivos das atividades pré-planejamento

As Normas Internacionais das Entidades Superiores de Controle (ISSAIs¹³) fornecem um referencial técnico essencial para assegurar que o trabalho de auditoria financeira seja realizado de forma independente, competente e ética. Essas normas visam atender às necessidades e às expectativas dos usuários das demonstrações financeiras do setor público, e às dos cidadãos, relacionadas à credibilidade e confiabilidade das contas públicas, à transparência e à *accountability* dos governos e dos órgãos e entidades que os compõem.

Para satisfazer esses propósitos, as ISSAIs orientam os auditores a conduzirem procedimentos prévios voltados à identificação de fatores que possam afetar adversamente a execução e os resultados da auditoria. Tais procedimentos visam mitigar riscos técnicos, operacionais e éticos desde o início, permitindo ao auditor avaliar, antes do planejamento, se estão presentes as condições mínimas para o desenvolvimento adequado dos trabalhos.

Segundo o Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira da IDI:

A finalidade de se realizar as atividades prévias à auditoria é ajudar a garantir que o auditor tenha considerado eventuais situações ou circunstâncias que possam afetar adversamente sua capacidade de planejar e executar a auditoria, de forma a reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo (IDI, 2020, p. 35).

Assim, as atividades prévias à auditoria, também chamadas pré-planejamento ou pré-auditoria, referem-se ao conjunto de ações e procedimentos conduzidos pelo auditor com o objetivo de verificar a existência das pré-condições necessárias à realização de uma auditoria financeira e, quando necessário, adotar as medidas adequadas para reduzir o risco da auditoria, de maneira a garantir uma alta qualidade e, por conseguinte, a credibilidade do trabalho realizado pela ISC.

¹³ Conforme a Resolução CFC nº 1.601/2020, as ISSAIs correspondem às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica (NBC TA) Aplicadas à Auditoria do Setor Público (NBC TASP) convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) emitidas pela International Federation of Accountants (Ifac) recepcionadas pela Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (Intosai).

O foco dessas atividades está na identificação e no tratamento dos chamados riscos transversais ao processo de auditoria, que se referem a riscos que não estão restritos a uma única fase, uma área ou um aspecto específico da auditoria, mas que permeiam todo o trabalho de auditoria, desde o planejamento até a elaboração do relatório. Esses riscos podem afetar, de forma ampla e contínua, a qualidade, a tempestividade e a credibilidade da auditoria. São chamados de “transversais” porque atravessam várias dimensões do processo, exigindo atenção constante dos auditores. Entre os principais exemplos, destacam-se:

- **riscos técnicos**, como desconhecimento do referencial contábil aplicável, inexperiência da equipe ou aplicação inadequada de normas e procedimentos de auditoria;
- **riscos operacionais**, como restrições de acesso a informações, limitações ao escopo do trabalho impostas pela administração da entidade auditada, recursos humanos e/ou equipe insuficientes, falhas de comunicação com a administração e a governança; e
- **riscos éticos**, como ameaças à independência, conflitos de interesse ou quebras de confidencialidade.

Esses riscos, quando não devidamente identificados e gerenciados desde as etapas preliminares do trabalho, no pré-planejamento, podem comprometer, de forma significativa, o resultado final da auditoria como um todo, pois eles têm origem em aspectos estruturantes da auditoria, como o entendimento do referencial contábil, a alocação de recursos, a conduta dos auditores e a comunicação com a entidade auditada.

Surge daí a necessidade de se verificar se estão presentes as pré-condições para a realização da auditoria, o que inclui, por exemplo, confirmar se a entidade auditada utiliza uma Estrutura de Relatório Financeiro aceitável para a elaboração de suas demonstrações contábeis; definir, junto à administração, os termos do trabalho, especialmente quanto ao reconhecimento das suas responsabilidades em relação à auditoria e quanto à preparação das demonstrações; e garantir que o auditor poderá exercer plenamente suas prerrogativas, sem qualquer tipo de limitação.

Os objetivos das atividades pré-planejamento incluem ainda assegurar que a equipe designada para o trabalho tenha, coletivamente, as competências, habilidades e experiências necessárias para sua adequada execução; garantir que os auditores mantenham sua independência e objetividade, seguindo os princípios éticos fundamentais estabelecidos no Código de Ética da Intosai (ISSAI 130); verificar a existência ou a ausência de conflitos de interesse, reais ou aparentes, entre os membros da equipe; e, por fim, avaliar as ameaças relacionadas a esses aspectos e implementar salvaguardas apropriadas para mitigá-las.

Nota-se, dessa forma, que as atividades pré-planejamento não devem ser encaradas apenas como mera formalidade para atender a normas, mas, sim, como uma estratégia de gestão de riscos, focada na antecipação de desafios e na garantia tanto das condições e dos recursos essenciais para satisfazer as demandas específicas do trabalho quanto do alinhamento de expectativas em relação ao seu alcance e a suas possibilidades, levando em conta as pré-condições existentes. A execução de cada uma dessas atividades, como se verá a seguir, tem papel fundamental na identificação e na avaliação dos riscos de auditoria e na resposta a eles.

Atividades Pré-Planejamento requeridas pelas ISSAIs de Auditoria Financeira



Fonte: elaboração própria

Execução das atividades pré-planejamento

Observa-se, na ilustração anterior, que as atividades pré-planejamento que devem ser executadas pelo auditor, conforme requeridas pelas ISSAIs de Auditoria Financeira, se dividem essencialmente em dois conjuntos de avaliações:

- *ISSAI 2210 - Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria*, que trata da responsabilidade do auditor em estabelecer os termos do trabalho de auditoria com a administração, quando existentes as condições prévias a um trabalho de auditoria, o que inclui (ISSAI 2210, itens 3 e 4):
 - o uso pela administração de uma estrutura de relatório financeiro aceitável na elaboração das demonstrações contábeis; e
 - a concordância da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança em relação às suas responsabilidades, previstas na ISSAI 2200, item 13(j): de elaborar as demonstrações contábeis; de estabelecer controle interno para que eles estejam livres de distorção relevante; e de dar acesso irrestrito ao auditor a informações e pessoas que ele julgue necessárias para a obtenção das evidências de auditoria.
- *ISSAI 2220 - Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Financeiras*, que trata das responsabilidades do auditor em relação à gestão de qualidade no nível do trabalho de auditoria, abrangendo os requisitos éticos relevantes estabelecidos na *ISSAI 130 – Código de Ética*, e os requisitos de qualidade estabelecidos na *ISSAI 140 – Gestão da Qualidade para ISCs*¹⁴, o que inclui a:
 - avaliação das competências e capacidades da equipe de auditoria;
 - garantia de que os membros da equipe cumprirão o Código de Ética;
 - verificação da existência ou da ausência de conflitos de interesse; e
 - avaliação das ameaças éticas e as salvaguardas para mitigá-las.

¹⁴ Conforme a ISSAI 2000 - Aplicação das Normas de Auditoria Financeira, ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs, as ISCs devem cumprir os requisitos da ISSAI 130 e da ISSAI 140, que são as normas equivalentes no setor público ao Código IESBA - Código Internacional de Ética para Profissionais Contadores e à ISQM 1 - Norma Internacional sobre Gestão da Qualidade, respectivamente, do setor privado.

A natureza das atividades de pré-planejamento, conforme delineada nas principais normas de auditoria, evidencia seu propósito central: criar as condições para uma auditoria de alta qualidade e credibilidade. Isso envolve assegurar que a administração cumpra suas responsabilidades, que o auditor disponha de recursos técnicos e operacionais adequados e possa exercer plenamente suas prerrogativas, com acesso irrestrito a todas as pessoas e informações relevantes da entidade auditada para a realização do seu trabalho.

O cumprimento dessas premissas vai além de uma exigência formal do cumprimento de normas. Trata-se de um fator essencial para preservar a credibilidade das ISCs, os Tribunais de Contas, elemento fundamental para a manutenção de sua reputação institucional perante a sociedade e os usuários dos resultados de suas auditorias.

Ressalta-se, ainda, que o Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira da IDI oferece modelos de papéis de trabalho e orientações práticas para a execução das atividades pré-planejamento aqui tratadas. O material está disponível no portal do Instituto Rui Barbosa (IRB) irbcontas.org.br.

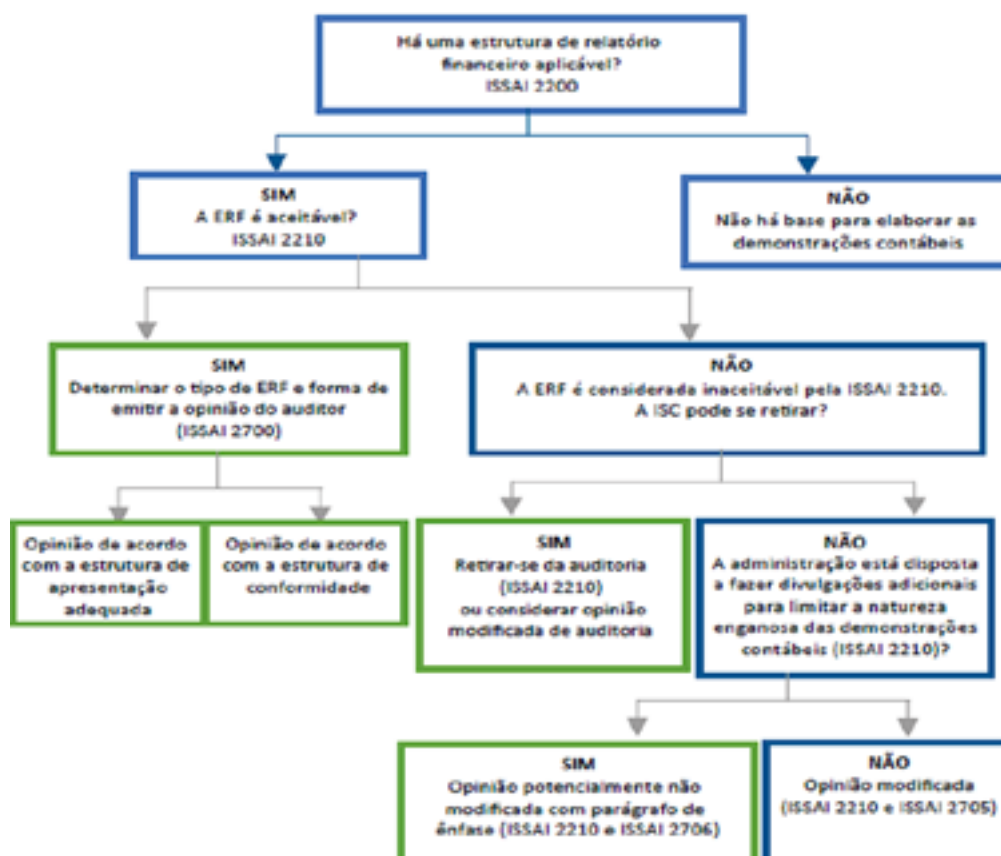
Avaliação da aceitabilidade da Estrutura de Relatório Financeiro (ERF)

Essa atividade tem por objetivo avaliar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro, isto é, do conjunto de normas contábeis e do marco legal e regulatório aplicados na elaboração das demonstrações financeiras da entidade. Esses elementos são nomeados Estrutura de Relatório Financeiro (ERF) aplicável à elaboração das demonstrações financeiras.

Para o auditor, a ERF representa o conjunto de critérios ou o referencial com base no qual as demonstrações financeiras serão auditadas, por exemplo, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP (equivalentes às IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards, i.e.*, Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público) ou as NBC TG (equivalentes às IFRS – *International Financial Reporting Standards, i.e.*, as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Privado). No setor público, é possível ainda que a ERF seja complementada por leis ou regulamentos, como é o caso, em nosso País, da Lei 4.320, de 1964.

Em alguns países, as demonstrações financeiras são elaboradas exclusivamente com base em leis ou regulamentos. Nesses casos, salvo indicações em contrário, a ERF é considerada aceitável. O processo de avaliação da ERF está resumido na árvore de decisão a seguir e é explicado na sequência.

No fluxograma de decisão para determinar a aceitabilidade da ERF



Fonte: Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira da IDI (IDI, 2020, p. 44)

A aceitabilidade da ERF, conforme previsto na ISSAI 2210, item 4, constitui uma das condições prévias para a realização de auditorias financeiras. No setor privado, a ausência de uma ERF aceitável implica que o auditor deve recusar o trabalho. No entanto, no setor público, essa recusa é, na prática, inviável, pois as ISCs podem estar obrigadas a realizar auditorias financeiras, a depender do seu mandato constitucional ou legal, ainda que a ERF aplicável não atenda integralmente aos critérios de aceitabilidade.

Mas isso não significa que a avaliação da ERF seja uma atividade dispensável ou não tenha relevância no caso das auditorias realizadas pelas ISCs. A avaliação da ERF é essencial para proporcionar ao auditor o entendimento dos critérios de auditoria ou do referencial com base no qual as demonstrações financeiras serão auditadas e fornecer uma base para avaliar a consistência e a adequação das políticas contábeis, conforme exigido pela ISSAI 2700, itens 12 e 13(a) e (b), e pela ISSAI 2315(R2), itens 19 (b), (e) e 20, que tornaram o entendimento da ERF um requisito dos procedimentos de avaliação de riscos.

Como as ISCs realizam auditorias financeiras em muitas entidades semelhantes, a avaliação da aceitabilidade da ERF pode ser realizada no nível da ISC para todas aquelas que utilizam a mesma ERF, e não necessariamente a cada auditoria. Ainda assim, a análise da ERF realizada no nível de cada auditoria é uma atividade importante, pois permite que o auditor compreenda a natureza da entidade auditada, o objetivo das suas demonstrações financeiras, quem são seus usuários e quais são suas necessidades de informação, inclusive a forma como essas informações são utilizadas. Esses elementos são fundamentais para que o auditor estabeleça uma base sólida para determinar o que é relevante sob a perspectiva dos usuários.

O auditor deve identificar quais são as demonstrações exigidas pela ERF e pelas leis ou pelos regulamentos que a complementam, assim como os principais grupos de usuários. Essa identificação é fundamental, pois influencia a determinação do que é relevante na perspectiva dos usuários, servindo de base para a definição da materialidade. Essa, por sua vez, afeta diretamente a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevantes, bem como a avaliação da suficiência e a adequação das divulgações nas notas explicativas.

A aceitabilidade de uma ERF pressupõe que as demonstrações financeiras forneçam informações úteis para os usuários previstos. Para que essa utilidade seja adequadamente avaliada, é necessário identificar os usuários e compreender suas necessidades específicas (IDI, 2020, p. 39). No setor público, os usuários são diversos e têm diferentes exigências. O quadro a seguir ilustra algumas situações típicas encontradas nesse ambiente.

Situação típica de uma ERF num ambiente do setor público

Tipo de entidade	Usuário típico	Tipo de necessidade	ERF comumente usada
Ministério	Comitê de Contas Públicas, ministros	Prestação de contas de despesas do governo e avaliação da gestão financeira	Regime de caixa Regime de caixa modificado Regime de competência
Órgãos não geradores de receita	Comitê de Contas Públicas e ministérios responsáveis, comunidade de doadores	Prestação de contas e avaliação do desempenho das entidades em relação a suas atribuições	Regime de caixa Regime de caixa modificado Regime de competência
Empresas e entidades geradoras de receita	Comitê de Contas Públicas, ministérios, autoridades de investimento, bancos etc.	Avaliação da rentabilidade e da sustentabilidade, avaliação dos efeitos da política e da regulamentação das entidades.	Demonstrações contábeis pelo regime de competência muitas vezes alinhadas a uma ERF reconhecida (e.g., IFRS e IPSAS)

Fonte: Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira da IDI, p. 40

As características de uma ERF aceitável são tratadas na ISSAI 200, itens 10 a 18, e no Apêndice 2 da ISSAI 2210. O Manual da IDI (p. 37-43) sugere cinco passos para verificar a existência e a aceitabilidade da ERF, resumidos a seguir:

- **Passo 1:** Existe uma ERF aplicável para entidades do setor público? (Leis e regulamentos geralmente prescrevem a ERF e/ou requisitos adicionais àqueles previstos na ERF e, às vezes, são a própria ERF.)
- **Passo 2:** A ERF é aceitável? (A avaliação é feita conforme a natureza da entidade e o objetivo das demonstrações financeiras. ERF aceitáveis devem apresentar certas características como relevância, integralidade, confiabilidade, neutralidade e compreensibilidade das informações fornecidas nas demonstrações.)
- **Passo 3:** A ERF é de propósito especial ou geral? (A ERF de propósito geral atende às necessidades de informações financeiras de uma ampla gama de usuários; a ERF de propósito especial atende às necessidades de usuários específicos.)
- **Passo 4:** A ERF é de apresentação adequada ou de conformidade? Como elaborar os relatórios de acordo com ela? (Essas questões serão exploradas na sequência.)
- **Passo 5:** Quais são as opções da ISC se a ERF for considerada inaceitável? (as implicações de uma ERF inaceitável serão apresentadas mais adiante.)

Conforme a ISSAI 2200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, item 13 (a), existem dois tipos de ERF: **estrutura de apresentação adequada** e **estrutura de conformidade**, e ambas são encontradas no setor público. A distinção entre ambas está no grau de flexibilidade na aplicação de seus requisitos. A primeira admite exceções pontuais quando elas são necessárias para assegurar uma apresentação adequada das demonstrações financeiras. Já a segunda é estritamente prescritiva, exigindo o cumprimento integral de todos os seus requisitos, ainda que isso não resulte em uma apresentação adequada.

É importante que o auditor determine o tipo de ERF, pois isso define a forma como a opinião de auditoria será redigida no relatório do auditor, isto é, no certificado de auditoria. Quando a ERF é de apresentação adequada, a opinião deverá expressar que “[...] as demonstrações financeiras apresentam (ou não apresentam) adequadamente [...]” ou “[...] **as demonstrações financeiras apresentam uma visão verdadeira e justa (ou não apresentam)** [...]”. Quando a ERF é de conformidade, a opinião expressará que “[...] **as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com a Lei ou regulamento tal**” (ISSAI 2700, itens 25-26).

Além disso, caso leis ou regulamentos prescrevam requisitos adicionais àqueles previstos na ERF, por exemplo, exigindo divulgações adicionais no relatório do auditor, isso também poderá afetar a sua forma, devendo o auditor seguir as orientações da ERF, e.g., a ISSAI 2700, itens 43-45, sobre a forma como essas divulgações adicionais devem ser apresentadas no seu relatório, ou seja, no certificado de auditoria.

O auditor deve também identificar o regime contábil adotado na elaboração das demonstrações contábeis (competência, caixa ou versões modificadas) e o propósito delas, se de propósito geral (ou para fins gerais) ou de propósito especial (ou para fins especiais), pois isso determina as normas de auditoria aplicáveis. Por exemplo, se a ERF for de propósito especial, será necessário aplicar na auditoria a ISSAI 2800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais, além de todas as outras ISSAIs que sejam aplicáveis ao trabalho.

Implicações de uma ERF Inaceitável

Na árvore de decisão apresentada anteriormente, foram demonstrados os efeitos de diferentes situações relacionadas à avaliação da ERF na opinião do auditor. No setor privado, a identificação de uma ERF inaceitável geralmente leva à recusa do trabalho. No setor público, porém, essa recusa pode não ser viável em razão de obrigações legais. As implicações dessa situação são apresentadas a seguir:

- Caso a ERF seja considerada inaceitável:
 - a ISC deve discutir a questão com a administração da entidade auditada e solicitar divulgações adicionais;
 - a ISC, se a administração se recusar e a ISC não puder se retirar, deverá avaliar o efeito enganoso das demonstrações no seu relatório e incluir referências apropriadas a essa questão nos termos do trabalho.
- Em caso de ERF prescrita por lei ser considerada inaceitável (ISSAI 2210, 19 e 20):
 - o auditor deve discutir com a administração e solicitar divulgações adicionais para evitar que as demonstrações financeiras sejam enganosas;

- o relatório do auditor deve incluir um Parágrafo de Ênfase se divulgações adicionais forem feitas;
- a ISC deve avaliar o efeito enganoso no relatório do auditor e incluir referências apropriadas a essa questão nos termos do trabalho se a administração se recusar a fazer divulgações e a ISC não puder se retirar.
- Além disso, o GUID 2900 prevê que os auditores podem considerar informar ao Poder Legislativo sobre a inaceitabilidade da ERF e atuar junto aos órgãos normatizadores para aprimorá-la (IDI, 2020, p. 43).

Observa-se que, ao longo do processo de avaliação da aceitabilidade da ERF, o auditor pode identificar riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações financeiras e até mesmo no nível de afirmações, os quais devem ser considerados no seu processo de avaliação e resposta a riscos na auditoria para a adoção de medidas apropriadas, incluindo, entre outras, a antecipação do tratamento das questões identificadas nos termos do trabalho da auditoria e o planejamento de respostas gerais na definição estratégia global de auditoria e de respostas específicas no nível dos procedimentos do plano de auditoria.

Estabelecimento formal dos Termos do Trabalho de Auditoria

Um ofício com os termos do trabalho de auditoria deve ser enviado à administração ou, quando aplicável, aos responsáveis pela governança, solicitando que confirmem sua concordância devolvendo uma cópia assinada. A equipe também pode informar no ofício que os termos podem ser discutidos na reunião de abertura da auditoria, antes da assinatura, pois alguns assuntos podem necessitar de explicações da própria equipe. Geralmente, a reunião da abertura é marcada após o envio dos termos do trabalho.

Quem deve assinar os termos do trabalho pela entidade auditada é alguém com responsabilidades apropriadas pelas demonstrações financeiras. O conteúdo dos termos deve conter, no mínimo, as condições previstas na ISSAI 2210, item 6, mas a equipe de auditoria também pode incluir outros termos e condições, desde que apropriados. Em geral, os termos do trabalho de auditoria contêm no mínimo o seguinte teor:

- o objetivo e o escopo, e os prazos da auditoria;
- a identificação da ERF e das leis e regulamentos que afetam a auditoria;
- as responsabilidades do auditor; e
- as responsabilidades da administração, declarando que ela reconhece e entende sua responsabilidade:
 - pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a ERF aplicável, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação;
 - pelo controle interno que a administração determinou como necessário para permitir a elaboração das demonstrações contábeis livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro; e
 - por fornecer ao auditor:
- do acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos;
- de informações adicionais que o auditor pode solicitar da administração para fins da auditoria; e
- do acesso irrestrito a pessoas da entidade que o auditor determina ser necessário para obter evidência de auditoria..

Não há hipótese de a administração ou os responsáveis pela governança discordarem dos termos previstos na ISSAI 2210, “[...] uma vez que leis e regulamentos geralmente obrigam as ISCs a realizar auditorias e os termos e condições da auditoria devem ser consistentes com tais leis e regulamentos” (IDI, 2020, p. 47).

Além disso, a ISSAI 2580 – Representações Formais, item A15, prescreve que a opinião do auditor não pode ser expressa e o relatório do auditor não pode ser datado antes da data das representações formais. Entre essas representações, uma é obrigatória para confirmar que a administração cumpriu as responsabilidades previstas nos itens 10 e 11 dessa norma, que são as mesmas descritas nos termos do trabalho elaborado de acordo com a ISSAI 2210, item 6 e que também devem constar no corpo da representação formal (ISSAI 2580, item 12).

Como se observa do teor dos termos do trabalho de auditoria, a sua formalização–complementada por esclarecimentos e combinações realizados na reunião de abertura – é essencial para evitar mal-entendidos, alinhar expectativas e gerenciar riscos de limitações aos exames impostas pela administração. Portanto, quaisquer alterações nos termos do trabalho de auditoria, em relação àqueles inicialmente previstos, devem ser formalizadas por meio de ofícios ou atas de reuniões entre a administração e a equipe de auditoria (IDI, 2020, p. 46).

Avaliação da competência e suficiência da equipe de auditoria

Para assegurar a qualidade da auditoria e viabilizar a emissão de um relatório com risco de auditoria apropriadamente baixo, é essencial que a equipe possua, coletivamente, qualificações, competências e experiência compatíveis com as exigências do trabalho.

Nesse sentido, a ISSAI 2220, item 26, estabelece que o auditor deve avaliar se os membros da equipe, bem como quaisquer especialistas externos e auditores internos que prestem assistência direta, mesmo que não integrem formalmente a equipe de auditoria, possuem, em conjunto, as competências, habilidades e disponibilidade de tempo necessárias para a adequada execução do trabalho.

Para apoiar essa avaliação, é utilizada uma matriz de competências na qual se analisam a qualificação acadêmica e profissional, a experiência prévia em auditoria financeira, bem como as competências e capacidades específicas requeridas para o trabalho.

Ao final desse processo, o auditor responsável deve concluir se a equipe, considerada em conjunto, possui as capacidades, competências e experiência adequadas para executar o trabalho em conformidade com as normas profissionais e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis.

Caso conclua que os recursos designados são insuficientes ou inadequados às exigências do trabalho, o auditor deve adotar medidas apropriadas, tais como:

- comunicar aos responsáveis competentes da ISC a necessidade de designar recursos adicionais ou alternativos;
- reforçar a supervisão e a revisão do trabalho da equipe;
- solicitar, quando permitido por lei ou regulamento, a prorrogação do prazo para a emissão do relatório (ISSAI 2220, item 27).

Essa atividade pré-planejamento busca, portanto, identificar e mitigar riscos relacionados à composição da equipe que possam comprometer a qualidade da auditoria ou a entrega tempestiva do relatório, permitindo a adoção antecipada das medidas cabíveis.

Avaliação da capacidade de cumprimento do Código de Ética pelos membros da equipe

A verificação da conformidade dos membros da equipe com os princípios do Código de Ética é uma atividade indispensável na fase pré-planejamento. Essa avaliação tem como objetivo identificar e tratar eventuais ameaças à independência, à objetividade, à integridade e à confidencialidade que possam comprometer a credibilidade da auditoria.

Arevisão das responsabilidades éticas dos auditores, conforme os princípios éticos fundamentais estabelecidos pela ISSAI 130 – Código de Ética, ou pelo código de ética próprio da ISC, quando mais rigoroso, é essencial para garantir que todos os membros da equipe de auditoria atuarão com integridade, independência e objetividade. Essa avaliação também é importante para reforçar que os auditores mantenham uma conduta profissional exemplar e preservem a confidencialidade das informações obtidas durante o trabalho, fortalecendo a confiança nas práticas adotadas pela ISC.

Os cinco princípios éticos fundamentais enunciados na ISSAI 130 – Código de Ética são, resumidamente:

- **integridade** – agir com honestidade, confiabilidade, boa-fé e no interesse público;
- **independência e objetividade** – estar livre de circunstâncias que comprometam ou possam ser percebidas como comprometedoras do julgamento profissional e agir de forma imparcial e isenta;
- **competência** – adquirir e manter conhecimentos e habilidades adequados à função e agir conforme as normas aplicáveis e com o devido zelo;
- **comportamento profissional** – cumprir as leis, regulamentos e convenções aplicáveis e evitar qualquer conduta que possa desacreditar a ISC;e
- **confidencialidade e transparência** – proteger adequadamente as informações, equilibrando isso com a necessidade de transparência e responsabilização.

O comportamento ou a conduta de um membro da equipe que contrarie qualquer um dos princípios éticos fundamentais – seja de forma real, aparente ou percebida – pode colocar o trabalho sob desconfiança e contribuir para desacreditar a ISC. Portanto, os riscos éticos devem ser analisados em relação a cada trabalho de auditoria e documentados por meio de uma declaração do auditor quanto ao cumprimento do Código de Ética durante a auditoria.

Caso algum item da ISSAI 130 – Código de Ética, ou do código de ética da própria ISC (se mais rigoroso), não possa ser cumprido, o membro da equipe deve indicar as razões pelas quais não conseguirá cumpri-lo para que o auditor responsável pelo trabalho avalie as ameaças éticas decorrentes e implemente as salvaguardas necessárias para mitigá-las.

Ao reforçar o cumprimento desses princípios, a ISC evidencia seu compromisso com a transparência, a confiança pública e a responsabilidade institucional. As práticas adotadas nesse sentido vão além do mero formalismo: são parte do processo de gerenciamento de riscos das auditorias e têm o propósito de conscientizar e reafirmar que a violação de qualquer um desses princípios pode comprometer não apenas a confiabilidade do trabalho, mas também a credibilidade e a legitimidade da própria ISC.

Identificação de possíveis conflitos de interesse e adoção de salvaguardas

A identificação de possíveis conflitos de interesse antes do início dos trabalhos é essencial para preservar a independência e a objetividade da equipe de auditoria. Essa atividade permite que o auditor avalie se existem circunstâncias que possam comprometer a imparcialidade do julgamento profissional ou a percepção pública de independência. Devem ser considerados riscos como interesse próprio, autoavaliação, *advocacy* (defesa de uma causa ou interesse), familiaridade ou intimidação. Como parte desse procedimento, todos os membros da equipe devem apresentar declarações formais quanto à presença ou à ausência de conflitos de interesse.

Quando identificados potenciais conflitos, ainda que só aparente, é responsabilidade do auditor adotar salvaguardas eficazes, devidamente documentadas e revisadas, como a não designação do profissional para o trabalho, o impedimento à participação ou à execução de certas tarefas da auditoria ou a sua revisão por um terceiro independente, e até mesmo o afastamento de membros da equipe, a fim de mitigar os riscos associados à credibilidade.

Todo esse rigor se justifica porque, conforme a ISSAI 130, a simples existência de uma ameaça à independência, ainda que não materializada, ou a mera aparência de conflito de interesse, já pode ser suficiente para comprometer a credibilidade do trabalho. Assim, é importante agir com proatividade e transparência nesse processo, inclusive para permitir a contestação de eventuais questionamentos nesse sentido.

Comunicação com a administração e os responsáveis pela governança

O estabelecimento de um processo de comunicação eficaz com a administração e os responsáveis pela governança é essencial para assegurar o bom desenvolvimento da auditoria financeira. A equipe de auditoria deve comunicar-se de forma adequada e oportuna para garantir que o trabalho seja realizado com efetividade. Para isso, a comunicação precisa ser planejada, formalizada e mantida ao longo de todo o processo de auditoria.

Essa interlocução alinha expectativas, assegura o entendimento mútuo quanto ao escopo planejado, aos objetivos e ao cronograma do trabalho, viabiliza o acesso tempestivo a informações, documentos e pessoas relevantes. A adequada interlocução contribui ainda para identificar e mitigar eventuais limitações ao escopo da auditoria e para resolver conflitos de interpretação e promover a cooperação.

Práticas como a realização de reuniões de abertura e a formalização de comunicações contribuem para reforçar a transparência, a efetividade do trabalho e a responsabilização mútua, reduzindo riscos à qualidade e à tempestividade. Devem ser considerados três aspectos principais no planejamento dessa comunicação:

- **identificar as pessoas apropriadas** com quem se comunicar ao longo da auditoria (o que pode ser feito na reunião de abertura);
- **definir os assuntos a serem comunicados**, entre os quais se incluem uma visão geral do escopo planejado, os objetivos e o cronograma da auditoria; e
- **estabelecer o processo de comunicação**, definindo a forma, os meios, os momentos e o conteúdo das comunicações.

Para isso, a equipe precisa organizar uma reunião de abertura da auditoria com a administração, incluindo, como parte específica da pauta, a discussão dos termos do trabalho de auditoria – documento previamente enviado mediante ofício de comunicação – e dos temas supramencionados, além de outros que a equipe considere pertinentes discutir e acordar com a administração visando o bom andamento dos trabalhos.

Conclusão

As atividades pré-planejamento são fundamentais para estabelecer uma base sólida para auditorias financeiras de alta qualidade e credibilidade no setor público. Elas oferecem uma abordagem preventiva e estruturada para a gestão de riscos transversais, criando as condições necessárias para que o trabalho seja conduzido com profissionalismo, por equipes qualificadas e em conformidade com os princípios éticos e técnicos aplicáveis.

Essas atividades fornecem a base para o desenvolvimento de uma estratégia global e de um plano de auditoria consistente, bem como para antecipar medidas para mitigar riscos que possam comprometer a credibilidade, a confiabilidade e a tempestividade dos trabalhos. No contexto do setor público, sua relevância é ainda mais acentuada, considerando que as ISCs, diferentemente do setor privado, muitas vezes não podem recusar a realização da auditoria, mesmo diante de condições adversas.

A análise da ERF, a formalização de termos claros do trabalho, a verificação da competência da equipe, a avaliação da conformidade ética, a identificação e mitigação de conflitos de interesse, entre outras ações, são instrumentos-chave para que o auditor tome decisões fundamentadas e reduza riscos significativos desde o início da auditoria.

Portanto, as atividades pré-planejamento não devem ser vistas como formalidade para o mero cumprimento das normas de auditoria, mas como uma etapa estratégica e relevante da gestão dos riscos transversais, que permeiam todo o processo de auditoria, permitindo ao auditor, de forma proativa, identificar e tomar medidas adequadas para lidar com esses riscos.

Para fortalecer essa prática, é recomendável que os Tribunais de Contas adotem procedimentos padronizados, como matrizes de competências, checklists éticos e modelos de termos de trabalho que abordem os principais problemas do processo de auditoria. O Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira da IDI oferece suporte valioso nesse sentido, fornecendo modelos padronizados e orientações para a execução dessas atividades, que podem contribuir para a institucionalização de boas práticas.

Antonio Alves de Carvalho Neto é Bacharel em Ciências Contábeis. Pós-graduado em Auditoria Financeira pela Universidade de Brasília – UnB, 2017. Especialista em Orçamento Público pelo Instituto Serzedello Corrêa – Escola Superior do TCU, 2008.

Auditor Federal de Controle Externo do TCU, desde 2004 (20 anos). Atualmente é Auditor-Chefe da Unidade de Auditoria Especializada em Certificação de Contas (AudFinanceira). Já foi Diretor de Auditoria e Contas Anuais e Diretor de Normas, Métodos Procedimentos de Auditoria.

É professor e coordenador acadêmico em programas de pós-graduação, cursos de formação de novos auditores e de aprimoramento profissional em auditoria do setor público no Instituto Serzedello Corrêa (ISC), a Escola Superior do TCU. Professor convidado de Auditoria Financeira do Setor Público em cursos de pós-graduação da Universidade de São Paulo (USP) e da Universidade de Brasília (UnB).



RELAÇÃO ENTRE O ENTENDIMENTO DA ENTIDADE AUDITADA E A AVALIAÇÃO DE RISCOS EM AUDITORIAS FINANCEIRAS

Filipi Assunção Oliveira* – Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG)

No âmbito das 38 normas técnicas de auditoria de informação contábil histórica emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), cabe destaque à norma (ISA/NBCTA) 315, que tem por título “Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente”, notoriamente a norma mais extensa de todo esse conjunto normativo, e também é o núcleo central do que hoje se denomina “auditoria financeira baseada em riscos”.

Segundo a International Federation of Accountants (IFAC)¹⁵, o processo de auditoria financeira é composto por atividades de identificação, avaliação e resposta a riscos de distorção relevante no contexto das demonstrações contábeis auditadas, seguidas da elaboração de um relatório contendo a opinião do auditor. Em outras palavras, todos os procedimentos (comumente chamados de testes de auditoria) que um auditor planeja executar durante seu trabalho advêm de um processo bem estruturado de identificação e avaliação de riscos. Quanto maior a qualidade e assertividade do auditor em identificar e avaliar esses riscos, mais eficiente e eficaz será a etapa de coleta de evidências (respostas de auditoria). Com efeito, tem-se a noção do papel fundamental da adequada identificação da avaliação dos riscos no contexto da auditoria financeira.

Nesse contexto, a Norma 315 surge como uma direcionadora do profissional auditor no momento de realizar esses procedimentos de avaliação de riscos. Como o próprio título da norma sugere, a identificação e a avaliação de riscos será realizada levando-se em consideração o entendimento que o auditor possui da entidade auditada e de seu ambiente. Mas, afinal, o que seria esse entendimento? Como ele pode ser relevante para capacitar o auditor a identificar riscos de forma mais precisa? Como ele colaboraria para a subseqüente avaliação desses riscos?

¹⁵ IFAC (2010). Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities. Disponível em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-entities>

Em um primeiro momento, faz-se necessário darmos um passo atrás e lembrarmos do objeto da auditoria financeira: a informação contábil. A informação contábil nada mais é do que uma tradução, em linguagem técnica e própria, de transações econômicas que ocorrem no ambiente de uma entidade. Pode-se dizer que a contabilidade funciona como um “para-raios”, o qual capta essas transações econômicas e sobre elas aplica o chamado “ciclo contábil”, ou seja, o processo de reconhecimento, mensuração e divulgação dessas transações econômicas. Imaginem a receita de IPTU em um município, essa transação econômica é inerente aos negócios mantidos por esse tipo de entidade. Nesse caso, a contabilidade seria responsável por reconhecer a receita proveniente e o respectivo crédito a receber no ativo. Posteriormente esse crédito será mensurado de acordo com a política contábil prevista nas normas contábeis até o seu efetivo recebimento. Por fim, as informações quantitativas e qualitativas que guardam correlação com a receita e os recebimentos de IPTU no exercício seriam divulgadas em notas explicativas.

Se a contabilidade representa, então, um para-raios de todas as transações econômicas de uma entidade, o auditor, aquele responsável por examinar e expressar uma opinião sobre a fidedignidade dessas mesmas informações contábeis, não deveria entender os principais aspectos da dinâmica de negócios da entidade auditada? Aqui reside nosso principal ponto: a ausência de conhecimento sobre a entidade, seu contexto, suas dinâmicas negociais e seus aspectos particulares, resulta diretamente na ausência de conhecimento sobre o que deveria ser captado pelo para-raios contábil da entidade, e, conseqüentemente, reduz a capacidade do auditor para predizer potenciais distorções relevantes, ou seja, compromete sua capacidade de identificar e avaliar riscos, de ser crítico.

O modelo de avaliação de riscos previsto pelas normas de auditoria financeira se demonstra pela equação Risco de Auditoria (RA) = Risco Inerente (RI) X Risco de Controle (RC) X Risco de Detecção (RD). Não é o intuito do presente artigo adentrar nas minúcias dos componentes desse modelo, porém cabe lembrar que as variáveis que o auditor deve identificar e a elas atribuir valores, sem, contudo, ser responsável por sua gestão, são o RI e o RC. Portanto, quando se fala em identificação e avaliação de riscos de distorção relevante em um trabalho de auditoria financeira, está-se, na verdade, dizendo sobre o processo de identificar riscos inerentes, avaliá-los, identificar os controles que com eles se correlacionam e também atribuir um valor aos riscos desses controles não serem eficazes.

Para identificar e avaliar os RIs e os RCs, a Norma 315 sempre nos direciona a entender os aspectos gerais e, posteriormente, os específicos. Quando entendemos o contexto geral das atividades de uma entidade, suas atribuições constitucionais, os serviços que são prestados ou colocados à disposição da população, a forma como ela se financia, quais as principais atividades de investimento e as metas do plano de governo, estamos, na verdade, identificando aspectos gerais que podem afetar de maneira global os RIs de diversos saldos e transações que, em última instância, são apresentados nas demonstrações. A partir do momento em que o auditor entende esses aspectos gerais, seu poder de crítica sobre os números que ele analisará em aspectos específicos, ainda na etapa de planejamento via procedimentos analíticos preliminares, será amplificada. Um auditor acharia muito estranho se deparar como uma linha de “despesas com segurança nacional” nas demonstrações de um município, porque esse auditor provavelmente entende que essa não é uma atribuição constitucional daquele tipo de ente. Esse achar estranho, traduzido em linguagem das normas de auditoria, seria, na verdade, a identificação de uma potencial distorção em uma ou mais afirmações¹⁶ sobre aquele saldo, ou seja, um RI. Nas palavras da própria Norma 315:

¹⁶ Afirmações são representações, explícitas ou de outra forma, relacionadas com o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação de informações nas demonstrações contábeis que são inerentes à representação da administração e que são elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As afirmações são utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que podem ocorrer na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante e na resposta aos mesmos.

O entendimento do auditor da entidade e do seu ambiente e da estrutura de relatório financeiro aplicável também pode auxiliá-lo a desenvolver expectativas iniciais sobre as classes de transações, saldos contábeis e divulgações que podem ser classes de transações, saldos contábeis e divulgações significativas.

A Norma 315 requer que o auditor realize procedimentos analíticos preliminares ainda, que como forma de entendimento da entidade para fins de avaliação de riscos¹⁷. Aqui cabe uma distinção: procedimentos analíticos são previstos na Norma 520 e utilizados em todas as etapas do trabalho de auditoria, porém aqui nos referimos aos procedimentos analíticos preliminares como aqueles também previstos na Norma 315 e utilizados para a avaliação de riscos. Esses procedimentos são, na verdade, a principal ferramenta do auditor para, após obtido o conhecimento geral da entidade, identificar riscos ou fatores de riscos específicos de distorção relevante em saldos e transações. A execução desses procedimentos analíticos envolve basicamente uma análise linha a linha das demonstrações que são escopo da auditoria, no intuito de se compreenderem as políticas contábeis aplicáveis, as dinâmicas negociais e contábeis envolvidas, o comportamento do saldo ou da transação no exercício auditado, bem como os fatores de risco inerente¹⁸ presentes.

Em uma discussão sobre o contexto geral da entidade, o auditor pode identificar (por meio de indagações ou inspeções às leis orçamentárias) que o auditado (*e.g.*, uma secretaria de saúde ou educação), em função da natureza de suas operações, demanda um volume de investimentos em imobilizado que seria relevante no contexto das demonstrações contábeis. Com esse entendimento geral em mente, o auditor parte para a análise linha a linha, os procedimentos analíticos preliminares, e com base nas indagações e análises promovidas com a contabilidade e a respectiva área de negócios (*e.g.*, Gestão Patrimonial), o auditor chega à conclusão de que o valor apresentado de imobilizado na contabilidade parece estar abaixo de suas expectativas iniciais, revelando, assim, um RI relacionado à afirmação de integridade¹⁹. Com isso, o auditor já teria subsídios para direcionar os esforços de seu trabalho na realização de testes e coleta de evidências. Mas e o RC?

Com relação ao RC, segue-se a mesma sistemática. Em primeiro lugar entendemos os aspectos gerais de controles internos para, posteriormente, prosseguirmos com a avaliação do desenho, a implementação e o teste da eficácia operacional dos controles que, no julgamento do auditor, podem contribuir para a redução do RC. Nesse contexto, a Norma 315 direciona o auditor a tratar o sistema de controle interno da entidade auditada de acordo com a primeira versão do COSO Framework, a qual divide esse sistema em cinco componentes básicos: ambiente de controle; processo de avaliação de riscos; sistema de informação e comunicação; monitoramento, que são componentes gerais ou a nível de entidade; e atividades de controle, que normalmente são compostas por controles mais específicos e diretos. O entendimento que essa norma requer dos componentes gerais é normalmente mais básico, dotado de abstração, e requer julgamento do auditor sobre a adequação desses componentes às necessidades da entidade auditada, considerando sua natureza e complexidade. No que concerne às atividades de controle, o que se requer é avaliação de sua correlação com os riscos de distorção relevante identificados ao nível das afirmações de auditoria.

¹⁷ ISA/NBCTA 315, item 14, alínea b.

¹⁸ Fatores de risco inerentes são características de eventos ou condições que afetam a suscetibilidade à distorção, independentemente de ser causada por fraude ou erro, de uma afirmação relevante sobre uma classe de transações, saldo contábil ou divulgação, antes da consideração dos controles. Esses fatores podem ser qualitativos ou quantitativos e incluem complexidade, subjetividade, mudanças, incertezas ou susceptibilidade à distorção devido à tendência da administração ou a outros fatores de risco de fraude na medida em que eles afetam o risco inerente.

¹⁹ Afirmação que busca entender se todas as transações e eventos relativos a imobilizado que deviam ser registrados foram registrados e se todas as divulgações relacionadas que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas.

Ainda no exemplo do imobilizado, imagine-se que o auditor, com o RI de integridade já identificado e avaliado, decida avaliar, junto à entidade auditada, quais dos controles existentes possuem por objetivo assegurar que distorções nessa afirmação de imobilizado sejam prevenidas, detectadas e corrigidas tempestivamente. O auditor realizará, então, um levantamento de desenho e implementação de atividades de controle junto aos respectivos responsáveis da entidade. Imagine-se que, nesse caso, esses responsáveis indiquem ao auditor que anualmente é realizado um processo de inventário de bens imobilizados, no qual todos os itens que existem fisicamente nas dependências da entidade são identificados e confrontados com as informações presentes nos registros patrimoniais (que, em última instância, alimentam a contabilidade). O auditor conclui que o desenho dessa atividade contribui para assegurar a detecção e a correção de distorções na afirmação de integridade do imobilizado e, após exames de observação, conclui que essa atividade foi implementada da forma na qual se apresenta em seu desenho. Nessa situação, o auditor pode, então, concluir que o RC atrelado ao RI inicialmente identificado possui um valor menor do que o máximo, o que resulta em um risco de distorção relevante (RI X RC) menor do que o RI inicialmente avaliado.

De posse de RI e RC, o auditor pode, finalmente, desenhar sua abordagem de respostas de auditoria, selecionado a época, a natureza e a extensão dos testes de controle e procedimentos substantivos a serem realizados na fase de execução. Contudo, cabe lembrar que o desenho eficiente desses procedimentos só foi possível graças à avaliação bem conduzida de riscos, que abordou aspectos gerais da entidade e aspectos específicos dos saldos e transações para fins de levantamento do RI, bem como os aspectos gerais e específicos de controles internos para fins de levantamento do respectivo RC.

Obviamente, nos deparamos com situações cada vez mais desafiadoras no âmbito do setor público: entidades que possuem um contexto operacional complexo, onde várias transações e serviços relevantes são prestados, o ambiente tecnológico é restrito e limitado, o fluxo informacional é comprometido. Não se espera que a realidade seja tão simplificada quanto o nosso exemplo, porém a capacidade do auditor em abstrair essas situações complexas e delimitar, de maneira assertiva, os RIs e RCs pode ser o grande diferencial entre a viabilidade ou não de um projeto de auditoria em Cortes de Contas. Dessa forma, a experiência e vivência do auditor nesses tipos de trabalho é um fator que sempre contribuirá para a melhoria contínua da qualidade dos trabalhos realizados.

Ante todo o exposto, fica também evidente que a Norma 315, assim como todos os seus diversos apêndices e materiais de apoio, trata-se de leitura obrigatória para todo e qualquer membro de uma equipe de auditoria financeira, por maior que seja sua densidade e extensão. Vários outros manuais (*e.g.*, IFAC, GAO, IDI) fornecem também material de apoio para tornar tangíveis os requerimentos dessa norma, os quais compõem o núcleo de todo e qualquer trabalho de auditoria financeira.

Filipi Assunção Oliveira é Mestre em Controladoria e Contabilidade pela UFMG, Especialista em Gestão Fiscal pela Universidade Estácio de Sá, Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade Cândido Mendes, Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMG, Bacharel em Sistemas de Informação na Universidade Estácio de Sá. Atualmente, é Analista de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) e Consultor na Framework Consultoria e Capacitação. Atuou como Auditor Interno na Petrobras Transportes S.A. (2016 – 2019), como Auditor Independente na Baker Tilly Brasil (2013 – 2016), na Pricewaterhouse Coopers (2009 – 2012) e na BKR International (2008 – 2009).



MUITO ALÉM DO CHECKLIST: A MATRIZ DE PLANEJAMENTO COMO ALIADA ESTRATÉGICA DA AUDITORIA FINANCEIRA

Tiago Modesto Carneiro Costa* – Auditor Federal
de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU)

Planejar é essencial, mas nem sempre eficaz. Muitas auditorias financeiras começam com checklists genéricos e fórmulas prontas. O resultado é um planejamento que existe no papel, mas pouco orienta o trabalho do auditor na prática.

Auditorias bem planejadas produzem achados mais claros, evidências mais robustas e conclusões mais seguras. No entanto, isso exige um instrumento de planejamento que seja útil, funcional e conectado com a realidade do ciclo auditado.

A matriz de planejamento surge como resposta a esse desafio. Ela estrutura o raciocínio do auditor desde o risco até a evidência. Ajuda a transformar perguntas vagas em procedimentos objetivos, com base em critérios claros e normas reconhecidas.

Esse mesmo modelo, com pequenas adaptações, já vinha sendo usado em auditorias operacionais e de conformidade. Nesses contextos, mostrou ser eficiente para organizar o pensamento crítico do auditor e alinhar o trabalho com os objetivos da auditoria. A experiência acumulada ajudou a consolidar uma matriz clara, lógica e adaptável a diferentes tipos de auditoria.

Este artigo apresenta uma matriz criada e aplicada à auditoria financeira da UNICEF. Ela se mostrou prática, eficiente e replicável. Mais do que um modelo, é uma proposta de mudança no jeito de planejar: menos burocracia, mais estratégia.

A necessidade de um novo olhar sobre o planejamento

Planejar bem é mais do que cumprir uma etapa formal da auditoria. É garantir que o auditor saiba o que está buscando. Sem isso, o trabalho corre o risco de virar apenas uma execução de testes, sem conexão com os riscos reais da entidade.

O planejamento tradicional, muitas vezes, se limita a listas de verificação genéricas. Essas listas não consideram as especificidades de cada ciclo, processo ou ambiente de controle.

Além disso, muitos planejamentos falham em conectar os riscos mapeados com os testes que serão executados. O resultado é a perda de foco, esforço mal direcionado e achados frágeis. As normas internacionais de auditoria financeira, como a ISSAI 200, 2000 e a ISSAI 2315, incorporadas no Brasil como NBASP de mesma numeração, reforçam a importância do planejamento com base em riscos. Elas exigem que o auditor avalie os riscos de distorção relevante e defina respostas consistentes e proporcionais.

As IPSAS, normas internacionais de contabilidade para o setor público, também impõem critérios técnicos claros. Avaliar conformidade com essas normas requer mais do que senso comum. É preciso traduzir padrões contábeis em critérios aplicáveis a situações reais, algo que nem sempre é feito de forma sistemática.

Há, portanto, um descompasso entre a teoria normativa e a prática cotidiana da auditoria. Esse descompasso abre espaço para uma ferramenta que ajude a fazer a ponte entre ambos os mundos.

Como a matriz de planejamento responde a esse desafio?

A matriz de planejamento foi pensada para ser uma ferramenta lógica, prática e completa. Ela ajuda o auditor a organizar o pensamento desde a formulação da pergunta até o impacto nas demonstrações contábeis.

Sua estrutura favorece o encadeamento natural do raciocínio. O auditor começa pela definição da questão de auditoria. A partir daí, relaciona riscos, identifica critérios, propõe procedimentos, define evidências e projeta possíveis achados.

Cada campo da matriz está conectado com as normas técnicas. Ela está alinhada às exigências das ISSAIs, nossas NBASP, e das IPSAS, sem depender de jargões ou modelos complexos.

O modelo foi adaptado e aplicado por auditores brasileiros que integram o time do *Board of Auditors da ONU*, responsável pela auditoria das demonstrações financeiras da UNICEF.

Nessas experiências, a matriz se mostrou adaptável a diferentes ciclos e contextos, com foco tanto em controle interno quanto em demonstrações financeiras. Seu uso também favoreceu o diálogo entre os membros da equipe, facilitando revisões, ajustes e validações ao longo do trabalho.

Mais do que uma ferramenta de planejamento, ela se mostrou um guia para toda a auditoria. Desde a definição dos objetivos até a redação dos relatórios, a matriz ajudou a manter o foco e a coerência técnica.

O que é a matriz: estrutura, campos e funcionalidade

A matriz de planejamento organiza o raciocínio do auditor em uma sequência lógica e conectada. Cada campo tem uma função específica e, juntos, eles estruturam o planejamento e facilitam a execução da auditoria.

A seguir, apresentamos os nove campos da matriz, com um exemplo aplicado à entrada de ativos recebidos em doação.

1. Questão de Auditoria: Define o foco da auditoria de forma clara e alinhada às normas contábeis.

Exemplo:

“As transações relacionadas à entrada de ativos recebidos em doação, registradas pela Organização em 2024, refletem adequadamente sua situação patrimonial, conforme a IPSAS 17, nos aspectos materialmente relevantes?”

2. Riscos Mapeados: É Descritos com base na análise inicial do processo e do levantamento de riscos, após o mapeamento dos processos e da análise inicial. Cada risco considera causa, evento e impacto.

Exemplo:

- Causa: Ativos doados podem ter sido registrados sem a avaliação adequada de valor justo.
- Evento indesejado: Subavaliação do ativo imobilizado (violação da categoria de afirmação de precisão, valorização e alocação).
- Efeito e Impacto: Distorção no balanço patrimonial e nas divulgações financeiras.

3. Possível Achado: Converte o risco em um achado auditável. Cada risco gera um possível achado, com uma mesma lógica e uma codificação semelhante.

Exemplo: Se o risco é “RIN-03”, o achado correspondente será “FIN-03”.

Isso facilita a rastreabilidade entre planejamento e execução.

Além disso, antecipa o tipo de narrativa que poderá compor o relatório.

A descrição do possível achado deve seguir a mesma descrição do risco para facilitar o preenchimento dos campos seguintes e a boa delimitação de causas, condição, critério e efeitos.

A delimitação utilizando palavras-chave, como no exemplo abaixo, facilita também a utilização de Inteligência Artificial (IA), não só na confecção da matriz, mas nas atividades seguintes da auditoria.

Exemplo:

“Devido à ausência de avaliação adequada do valor justo, conforme IPSAS 17, poderá ocorrer a subavaliação do ativo imobilizado, levando à distorção no balanço patrimonial e nas divulgações financeiras.”

4. Evidências Possíveis: Lista os documentos que podem confirmar ou refutar o achado.

Exemplo:

- Termos de doação.
- Razões contábeis ou outros documentos extraídos do sistema de informação contábil.
- Relatórios ou laudos de avaliação (quando existentes).
- Fotos ou registros de entrada do bem.

As evidências podem ser categorizadas por cor para indicar ● causa, ● discrepância entre condição e critério da conta, e ● efeito nos demonstrativos e impacto.

5. Critério: Define a norma aplicável de forma específica.

Exemplo:

“A IPSAS 17, item 44, determina que ativos doados sejam reconhecidos pelo valor justo na data de aquisição. No caso da Organização auditada, esse valor deve ser estimado e documentado antes do lançamento contábil.”

6. Procedimentos Detalhados: Descreve o teste a ser realizado, com objetivo, escopo e técnica de análise.

Exemplo:

“Selecionar uma amostra de 55 dentre os maiores ativos recebidos em doação em 2024 para verificar a existência de documentação que comprove o valor justo [...]”

A categorização de cada procedimento por cor (●, ●, ●) garante que causa, discrepância e efeito tenham procedimentos descritos na matriz em cada possível achado.

Aqui, para fins didáticos, utilizamos um exemplo resumido, mas o ideal é que os procedimentos sejam descritos de modo que não necessariamente o autor do procedimento precise executá-lo, ou seja, deve estar suficientemente detalhado para que um terceiro seja capaz de assumir as tarefas e análises descritas.

7. Informações Requeridas: Indica os dados a serem extraídos das evidências.

Exemplo:

- Data de recebimento do bem.
- Valor registrado.
- Existência de laudo ou outro documento de avaliação.
- Descrição do bem.

8. Fontes de Informação: Aponta de onde essas informações serão obtidas.

Exemplo:

- Sistema (módulo de patrimônio).
- Equipe da Unidade de Suprimentos.
- SharePoint.

9. Contas / Demonstrações / Divulgação Impactadas: Relaciona o risco com as demonstrações financeiras afetadas.

Exemplo:

- Balanço Patrimonial → Ativo não circulante: Imobilizado (160xxxx).
- Demonstração do Resultado → Receita: Contribuições em espécie (7300xxx).
- Notas Explicativas → Ativos doados.

Essas referências facilitam a avaliação de impacto e a verificação das afirmações contábeis (valorização, integridade, apresentação).

AUDIT QUESTION #1:						
MAPPED RISKS:						
Required Information (1)	Information Sources (8)	Criteria (3)	Detailed Procedures (4)	Possible Evidence (2)	Possible Findings (7)	Accounts/Statement s/ Disclosures Impacted (5)

Conclusão

Auditorias financeiras precisam mais do que testes bem executados. Elas precisam de planejamento inteligente, claro e útil. A matriz apresentada neste artigo cumpre esse papel: conecta risco, critério, evidência e impacto com lógica e objetividade.

Ela não substitui o julgamento profissional, mas o fortalece. Oferece estrutura sem engessar. Guia o auditor sem limitar sua análise crítica.

A experiência no contexto da auditoria da UNICEF demonstrou que essa matriz é viável, replicável e compatível com normas como IPSAS e ISSAI. Com ela, é possível transformar o planejamento em uma etapa verdadeiramente estratégica da auditoria.

Mais do que um formulário, a matriz é uma forma de pensar: lógica, documentada e orientada à materialidade. Ao adotá-la, o auditor ganha clareza, consistência e segurança para tomar decisões e sustentar suas conclusões.

Muito além do checklist, a matriz é um convite à auditoria com propósito.

* **Tiago Modesto Carneiro Costa** é Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU) desde 2006 e atua como líder do time de auditoria financeira da UNICEF/ONU pela *Board of Auditors* (BoA) das Nações Unidas. É membro do Fórum Internacional de Pronunciamentos Profissionais (FIPP) da INTOSAI e coach do programa PESA/INTOSAI (*Professional Education for SAI Auditors*) em Auditoria Operacional. Foi Secretário de Métodos e Inteligência para o Controle no TCU, com forte atuação na modernização de práticas de auditoria no setor público. É Engenheiro Agrônomo, também formado em Desenvolvimento de Sistemas, com pós-graduação em Administração, Finanças Empresariais e Negócios, além de MBA em Agronegócios. Atua como professor em cursos de pós-graduação e capacitações em auditoria para Tribunais de Contas e Controladorias, no Brasil e no exterior. Tem destacada participação internacional em treinamentos promovidos pelo *Government Accountability Office* (GAO/EUA), INTOSAI (IDI/México), e pela *Carleton University* (IPEDET/Canadá), além de ter coordenado e supervisionado auditorias internacionais no âmbito da OLACEFS e nacionais em diversos temas.



APLICANDO A LEI DE NEWCOMB-BENFORD EM PROCEDIMENTOS DE REVISÃO ANALÍTICA NO ÂMBITO DE AUDITORIAS FINANCEIRAS

Leandro Menezes Rodrigues* – Auditor de Controle Externo
do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR)

A auditoria é uma forma institucionalizada de desconfiança que visa gerar confiança (Gustavson; Rothstein, 2013)²⁰. Nesse contexto, para garantir, de maneira razoável, a fidedignidade²¹ dos valores declarados pelas entidades governamentais na publicação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG), o auditor deve seguir diversos procedimentos previstos nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Esses procedimentos estão distribuídos ao longo das seguintes etapas da auditoria: (i) Pré-Auditoria; (ii) Planejamento; (iii) Execução; (iv) Finalização e Revisão; (v) Relatório; (vi) Monitoramento; e (vii) REVISÃO DE GARANTIA DE QUALIDADE.

Diante da variedade de procedimentos que podem ser adotados em cada etapa da auditoria – e considerando-se que a escolha do procedimento pode variar conforme a conta analisada –, alguns questionamentos são comuns. Qual procedimento deve ser utilizado para a conta selecionada? Em qual etapa da auditoria ele deve ser aplicado? É mais adequado utilizar técnicas simples ou complexas?

Para responder a essas questões, este artigo aborda a execução do procedimento de revisão analítica em auditoria por meio da aplicação da Lei de Newcomb-Benford (LNB). Não é objetivo explicar detalhadamente a LNB, mas apenas demonstrar como se dá sua utilização como procedimento analítico em auditoria.

²⁰ Gustavson, M., & Rothstein, B. (2013). Can auditing generate trust? The organization of auditing and the quality of government. In Trust and Organizations (p. 41-63). Palgrave Macmillan, New York.

²¹ A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material (NBC TSP – Estrutura Conceitual, 3.10).

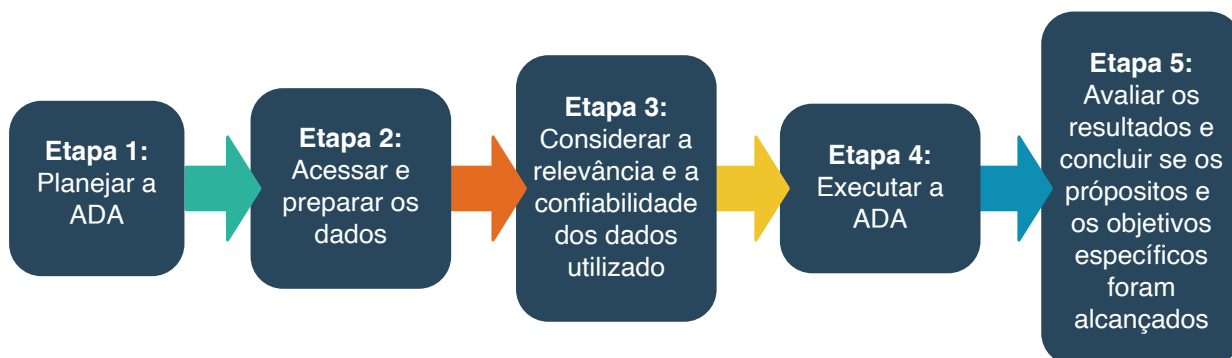
Mas o que são procedimentos analíticos? De acordo com NBC TA 520, item 4, procedimentos analíticos significam avaliações de informações contábeis por meio da análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem também o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados.

Devido à sua relevância para a auditoria, esse procedimento é tratado em norma específica já mencionada. O Manual de Implementação da Auditoria Financeira da Intosai *Development Initiative (IDI)* exige que os auditores realizem procedimentos analíticos nas fases de planejamento e conclusão. A NBC TA 315 reforça essa obrigatoriedade na etapa de avaliação de riscos (item 14b), auxiliando na identificação de inconsistências, transações atípicas e tendências relevantes (item A27). Complementarmente, a NBC TA 330 afirma que a realização de procedimentos analíticos substantivos depende da previsibilidade dos saldos, da natureza dos ajustes contábeis e da capacidade dos sistemas para identificar variações ou transações incomuns.

Nesse contexto, o uso da Análise de Dados em Auditoria tem se tornado cada vez mais comum. Conforme definido no Guia de Análise de Dados em Auditoria elaborado pelo AICPA, trata-se da ciência e da arte de identificar e analisar padrões, detectar anomalias e extrair outras informações relevantes dos dados subjacentes ou relacionados ao objeto auditado. Esse processo ocorre por meio de técnicas de análise, modelagem e visualização, com o objetivo de planejar e executar a auditoria de maneira mais eficiente.

De acordo com Jhonson e Wiley (2019)²², como ocorre com todos os procedimentos de auditoria, os auditores devem planejar cuidadosamente a natureza, a época e a extensão das análises de dados de auditoria (ADA) que serão utilizadas para cada entidade. Em seu Guia de Auditoria para Análise de Dados em Auditoria, o AICPA apresenta um processo de cinco etapas, ilustrado na Figura 1, que deve ser seguido ao se planejar, executar e avaliar os resultados obtidos com a ADA.

Figura 1 – Cinco etapas para planejamento e execução da ADA



Fonte: Guia de Análise de Dados em Auditoria do AICPA

Entre as possíveis técnicas para a Análise de Dados em Auditoria, este estudo abordará a aplicação da Lei de Newcomb-Benford será abordada neste estudo. Essa técnica está presente em diversos artigos nacionais e internacionais sobre o tema, além de ser mencionada explicitamente no *Global Technology Audit Guide (GTAG) 16 – Data Analysis Technologies* (2011), elaborado pelo Instituto de Auditores Internos, e no Acórdão nº 2670/2016 – Plenário, do Tribunal de Contas da União (TCU).

²² Johnson, R. N., Wiley, L. D., Moroney, R., Campbell, F., & Hamilton, J. (2019). Auditing: A practical approach with data analytics. John Wiley & Sons.

A Lei de Newcomb-Benford e Auditoria

A Lei de Newcomb-Benford (LNB) é um método utilizado para detectar anomalias em conjuntos de dados numéricos (Newcomb, 1881²³ ; Benford, 1938²⁴). A partir da aplicação da Teoria da Probabilidade, a LNB define a probabilidade de ocorrência para primeiro e segundo dígitos, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Distribuição de frequências

Dígito	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1º Dígito	-	30,1%	17,6%	12,5%	9,7%	7,9%	6,7%	5,8%	5,1%	4,6%
2º Dígito	12,0%	11,4%	10,8%	10,4%	10,0%	9,7%	9,3%	9,0%	8,8%	8,5%

Fonte: Adaptado de Newcomb, (1881).

Por exemplo, em uma relação de pagamentos realizados por uma entidade governamental, encontrou-se o valor R\$ 150.587,78, cujo primeiro dígito é “1” e o segundo, “5”. Pela Lei de Newcomb-Benford (LNB), espera-se que, no conjunto dos dados, a frequência do primeiro dígito “1” seja de 30,1% e a do segundo dígito “5”, de 9,7%. Os resultados obtidos são, então, analisados por meio dos testes estatísticos Z²⁵ , Qui-quadrado²⁶ e Desvio Absoluto Médio²⁷ , principais testes indicados por Drake e Nigrini (2000)²⁸ e Nigrini (2012)²⁹ . Para este último, adotou-se a métrica sugerida por Nigrini (2012, p. 160), conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Valores críticos e conclusões pela variação do Desvio Absoluto Médio

Dígitos	Conforme	Conformidade aceitável	Conformidade marginalmente aceitável	Não conforme
1º Dígitos	0,000 até 0,004	0,004 até 0,008	0,008 até 0,012	Acima de 0,012
2º Dígitos	0,000 até 0,008	0,008 até 0,012	0,012 até 0,016	Acima de 0,016
1º e 2º Dígitos	0,0000 até 0,0012	0,0012 até 0,0018	0,0018 até 0,0022	Acima 0,0022

Fonte: Adaptado de Nigrini (2012)

²³ Newcomb, S. (1881). Note on the frequency of use of the different digits in natural numbers. American Journal of mathematics, 4(1), 39-40.

²⁴ Benford, F. (1938). The law of anomalous numbers. Proceedings of the American philosophical society, 551-572.

²⁵ A estatística Z é utilizada para testar se a proporção real de um dígito específico difere significativamente (no sentido estatístico) da expectativa prevista pela Lei de Benford.

²⁶ O teste qui-quadrado é utilizado para comparar um conjunto de resultados reais com os resultados esperados.

²⁷ Desvio Absoluto Médio (MAD) é uma medida que avalia a conformidade com a Lei de Benford, considerando as diferenças entre as proporções reais e esperadas dos dígitos, sem levar em conta o número total de registros (N).

²⁸ Drake, P. D., & Nigrini, M. J. (2000). Computer assisted analytical procedures using Benford's Law. Journal of accounting education, 18(2), 127-146.

²⁹ Nigrini, M. J. (2012). Benford's Law: Applications for forensic accounting, auditing, and fraud detection. John Wiley & Sons.

Devido à sua capacidade de identificar anomalias com base em distribuições probabilísticas, a LNB foi utilizada por diversos estudos nacionais e internacionais para detectar *red flags*³⁰. No setor público brasileiro, destacam-se trabalhos como Santos et al. (2005)³¹, Santos et al. (2009)³², Costa et al. (2012)³³, Cunha e Bugarin (2014)³⁴, Silva et al. (2017)³⁵, Rodrigues et al. (2023)³⁶, Silva e Boente (2023)³⁷.

Internacionalmente, apesar da primeira aplicação contábil da LNB por Carslaw (1988)³⁸, sua relevância em auditoria foi fortalecida pelo estudo de Drake e Nigrini (2000). Os autores demonstraram o uso prático da LNB como procedimento analítico em auditorias externas, oferecendo orientações importantes para sua aplicação.

Drake e Nigrini (2000) destacaram pontos essenciais antes da aplicação da LNB:

- (i) dados referentes a um período específico (mês, trimestre, exercício financeiro);
- (ii) dados de uma entidade identificável, evitando-se misturas que possam mascarar resultados individuais;
- (iii) análise em níveis detalhados e específicos;
- (iv) exclusão de valores menores que 10, zeros e negativos.

Caso prático

E como executar esses procedimentos na prática? Vamos tomar como exemplo a realização de um trabalho de Auditoria Financeira em conta de Caixa e Equivalentes de Caixa (CEC). Para fins desse estudo de caso, a análise será realizada sobre os movimentos credores³⁹ da conta de CEC, com objetivo de identificação e avaliação de riscos, conforme prevê a NBC TA 315. Neste estudo, de caso, serão analisados 6.374 lançamentos a crédito, totalizando aproximadamente R\$ 3,3 bilhões. A entidade de exemplo possui um orçamento anual de R\$ 700 milhões.

Aqui, já pode surgir um primeiro questionamento. Por que uma entidade com orçamento autorizado de R\$ 700 milhões movimenta a crédito na conta de CEC mais de R\$ 3,3 bilhões no período analisado? São transferências entre contas bancárias da própria entidade e movimentações extraorçamentárias.

Existem várias formas de realizar uma análise exploratória de dados. Porém, antes de calcular indicadores financeiros e medidas estatísticas, é fundamental entender o funcionamento da entidade, especialmente quanto aos fatos que geram movimento a crédito na conta de CEC.

³⁰ Indicam um maior risco de distorção intencional das informações que são objeto de análise.

³¹ Dos Santos, J., Diniz, J. A., & Corrar, L. J. (2005). O foco é a Teoria Amostral nos campos da auditoria contábil tradicional e da auditoria digital: testando a Lei de Newcomb-Benford para o primeiro dígito nas contas públicas. *BBR-Brazilian Business Review*, 2(1), 71-89.

³² Santos, J. D., Ribeiro Filho, J. F., Lagioia, U., Alves Filho, B. F., & Araújo, I. J. C. D. (2009). Aplicações da lei de Newcomb-Benford na auditoria tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). *Revista Contabilidade & Finanças*, 20, 79-94.

³³ Costa, J. I. D. F., Santos, J. D., & Travassos, S. K. D. M. (2012). Análise de conformidade nos gastos públicos dos entes federativos: aplicação da lei de newcomb-benford para o primeiro e segundo dígitos dos gastos em dois estados brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23, 187-198.

³⁴ Cunha, F. C. R., & Bugarin, M. S. (2014). Lei de Benford e Auditoria de Obras Públicas: uma análise de sobrepreço na reforma do Maracanã. *Revista do TCU*, (131), 46-53.

³⁵ Silva, W. B. D., Travassos, S. K. D. M., & Costa, J. I. D. F. (2017). Utilização da Lei de Newcomb-Benford como método identificador de desvios em ambientes de auditoria contínua: uma proposta de identificação de desvios no tempo. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28, 11-26.

³⁶ Rodrigues, L. M., de Miranda, C. D. F. G., Musial, N. T. K., & Barro, C. M. E. (2023). A Lei de Newcomb-Benford como ferramenta de auditoria: Uma análise das despesas orçamentárias nos municípios paranaenses. *Revista do TCU*, (152), 145-169.

³⁷ da Silva, J. O., & Boente, D. R. (2023). Uso da lei de newcomb-benford: uma contribuição à auditoria de conformidade contábil na Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 169-184.

³⁸ Carslaw, C. A. (1988). Anomalies in income numbers: Evidence of goal oriented behavior. *Accounting Review*, 321-327.

³⁹ Importante destacar que os movimentos credores não decorrem somente de pagamentos orçamentários, mas de diversas operações como retenção, transferências, desembolsos extraorçamentários, dentre outros. Também é importante avaliar como o sistema de contabilidade da entidade registra os estornos. Em alguns sistemas estorno de um pagamento é um movimento a débito na conta CEC enquanto em outros é um movimento credor com sinal negativo.

Também é essencial identificar quais documentos do sistema contábil geram lançamentos a crédito na conta de CEC (e.g., Guia de Devolução, Guia de Recolhimento, Nota de Aplicação e Resgate, Nota de Sistema, Nota Patrimonial e OB de Transferência). Cada documento pode apresentar padrões próprios que, quando agrupados, perdem características importantes para a avaliação de riscos. Drake e Nigrini (2000) ressaltam a necessidade de análises em níveis mais específicos, alinhados ao conhecimento sobre a entidade, sugerindo agrupamentos por unidade gestora, dotação orçamentária ou função, em vez da simples segregação por tipo de documento.

Procedimento analítico para identificação e avaliação de riscos

Após compreender o ambiente da entidade e seus controles sobre lançamentos a crédito na conta de CEC, o Auditor iniciou a análise exploratória dos dados. A Tabela 3 resume as principais medidas estatísticas obtidas.

Tabela 3 – Resumo Estatístico

Tipo de documento	Contagem	Soma*	% da Soma	Mínimo*	Máximo*	Média*
Guia de Recolhimento	31	23.386	0,69%	64,69	4.109	754
Nota de Sistema	32	7.693	0,23%	348,49	1.935	240
Nota Patrimonial	87	1.091.163	32,25%	2.028,51	70.781	12.542
OB de Retenção	496	7.735	0,23%	10,43	402	15
OB de Transferência	186	1.883.852	55,67%	0,02	155.180	10.128
OB Extraorçamentária	148	136.060	4,02%	1,87	18.082	919
OB Orçamentária	3.945	189.836	5,61%	1,68	10.766	48
RPNP Liquidados no Exercício	1.448	44.014	1,30%	20,07	5.970	30
RPP	1	108	0,00%	108	108	108
Total Geral	63741	3.383.851	100%			530

*Nota: valores em R\$ milhares, sem arredondamentos.

Da análise da Tabela 3, destacam-se os documentos OB de Transferência e Nota Patrimonial, que juntos representam quase 90% dos valores creditados na conta de CEC, embora correspondam a apenas 4% do total emitido. Já as Ordens Bancárias relacionadas à execução orçamentária, apesar de serem mais numerosas (62% do total emitido), representam pouco mais de 5% do valor registrado.

Essa análise inicial, combinada ao conhecimento da entidade, indica quais documentos apresentam maior volume de transações. Entretanto, alto volume não implica necessariamente maior risco de distorção. A identificação do risco depende do entendimento prévio sobre a natureza das transações realizadas em cada tipo de documento, obtido na fase anterior.

Procedimentos analíticos utilizando-se a Lei de Newcomb-Benford

Apenas esses procedimentos já seriam suficientes para definir a amostra a ser selecionada para cada um dos tipos de documentos existentes no sistema? Talvez sim. No entanto, também é possível adotar procedimentos analíticos adicionais de modo a identificar onde há maior risco de anomalias. No caso em tela, optou-se por aplicar a Lei de Newcomb-Benford para verificar

se os dados observam a distribuição de probabilidade dos dígitos definidos pela LNB. Mais uma vez, reforça-se a importância da etapa de conhecimento da entidade, pois, por exemplo, em um cenário hipotético de uma empresa que vendesse todos os seus produtos por R\$ 9,99, não faria sentido esperar que os recebimentos seguissem a distribuição da LNB.

Neste estudo, serão analisados e comparados os resultados gráficos obtidos pelos seguintes testes: (i) primeiro dígito, (ii) segundo dígito, (iii) últimos dois dígitos (centenas e dezenas) e (iv) últimos dois dígitos dos centavos. A análise focará a interpretação gráfica, sem detalhar métodos estatísticos, visando direcionar melhor os testes da auditoria.

Aplicação da LNB para o conjunto de dados completos, sem se considerar o Tipo de Documento.

Gráfico 1 – 1º dígito (dados globais)

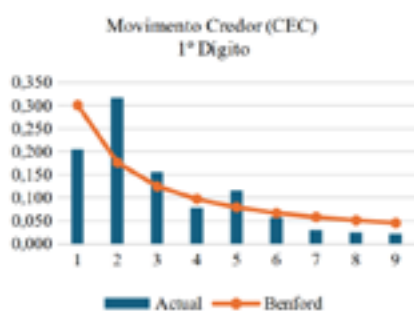


Gráfico 2 – 2º dígito (dados globais)

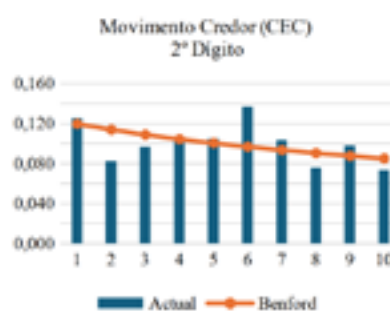


Gráfico 3 – Últimos dois dígitos (centavos)

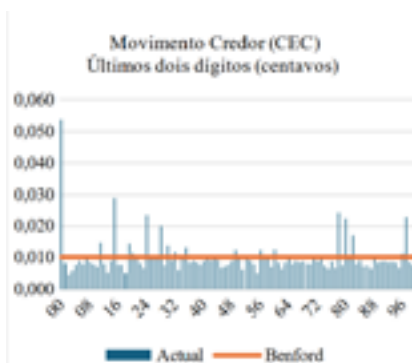
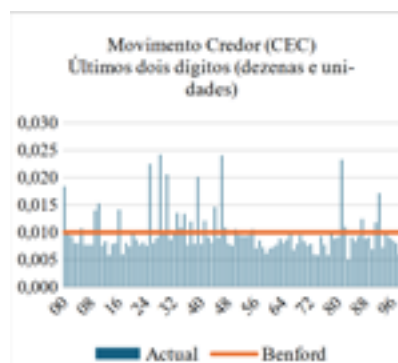


Gráfico 4 – Últimos dois dígitos (centenas e dezenas)



Fonte: Dados do Portal de Transparência (com adaptações para fins didáticos)

Os testes estatísticos mostram que os dados não seguem a distribuição esperada pela LNB. No Gráfico 1, destaca-se o dígito “2”, com frequência acima do esperado, e o dígito “1”, abaixo do esperado. No Gráfico 2, as maiores divergências ocorrem nos dígitos “2” e “6”.

O Gráfico 3, além de outros valores, mostra valores com centavos “00” acima da expectativa. Já o Gráfico 4 evidencia frequências atípicas nas centenas ou dezenas que contenham “00”, além de outras. Esses resultados já permitem ao auditor selecionar e avaliar transações específicas para identificar riscos.

Por exemplo, dos 6.374 movimentos analisados, 2.014 (32%) iniciavam com o dígito “2”. Destes, 1.355 (67%) correspondiam a contratos com pagamentos recorrentes entre R\$ 20.000,00 e R\$ 20.999,00. Essa análise, aliada ao entendimento da entidade, permite identificar se tal comportamento é esperado ou anômalo.

Na mesma linha, ao se analisarem os números com centavos iguais a “00”, verificou-se a existência de 342 documentos com essas características. Desses, 63% eram de OB Orçamentária, mas esse documento representa 1% do valor transacionado.

Tabela 4 – Últimos dois dígitos “00” por Tipo Documento

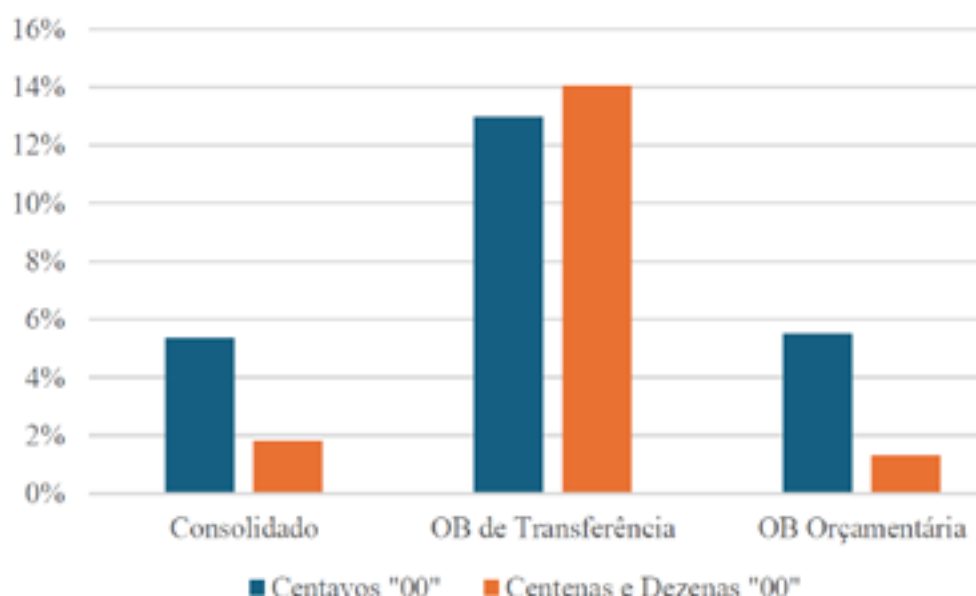
Tipo de documento	Quantidade de documentos	% de documentos	Soma	%Soma
Guia de Recolhimento	3	1%	1.111.202,00	0%
Nota de Sistema	2	1%	414.700,00	0%
Nota Patrimonial	3	1%	120.027.000,00	18%
OB de Retenção	15	4%	143.339,00	0%
OB de Transferência	24	7%	543.577.825,00	80%
OB Extraorçamentária	5	1%	4.347.368,00	1%
OB Orçamentária	217	63%	6.170.598,00	1%
RPNP Liquidados no Exercício	73	21%	5.210.392,00	1%
Total Geral	342	100%	681.002.424,00	100%

Fonte: Dados do Portal de Transparência

Por outro lado, a Nota Patrimonial (3) e OB de Transferência (24) representam 98% do valor envolvido.

Para fins de comparação do volume de números com final “00”, elaborou-se o Gráfico 9 onde é possível visualizar o comportamento desses números tanto para centavos como para unidades e dezenas, quando da análise dos dados consolidados em comparação com os dados segregados por OB de Transferências e OB Orçamentária.

Gráfico 5 – Comparação das contagens dos últimos dois dígitos: consolidado, OB de Transferência e OB Orçamentária



Fonte: Dados do Portal de Transparência (com adaptações para fins didáticos)

Conforme se depreende do Gráfico 5, os movimentos a crédito gerados pelos documentos OB de Transferência impactam significativamente no comportamento dos dados consolidados. Essas transferências são movimentações entre contas da própria entidade. Nesse caso, o auditor deve buscar compreender que tipos de transações são essas e por que possuem um volume financeiro tão elevado e com tantos números com “00” nos últimos dois dígitos.

A partir desse cenário, o auditor pode selecionar números que apresentem resultados de não conformidade com a LNB. Ao identificar essas transações, ele pode avaliar os controles e os riscos envolvidos.

Para se identificarem outros padrões, seria possível aplicar os testes em níveis mais específicos, conforme sugerido por Drake e Nigrini (2000). Por exemplo, seria viável realizar as mesmas análises nos tipos de documentos que apresentam maior volume em termos de quantidade.

Conclusão

Este estudo evidenciou a importância dos procedimentos analíticos na auditoria governamental, especialmente a aplicação da LNB como ferramenta para identificar anomalias e riscos potenciais nos dados financeiros das entidades públicas. Ao longo das etapas previstas pelas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, observou-se que procedimentos analíticos bem executados fornecem subsídios valiosos para uma auditoria mais assertiva e focada nas áreas de maior risco.

A análise exploratória inicial reforçou a relevância da segmentação detalhada dos dados por tipo de documento, conforme proposto por Drake e Nigrini (2000), permitindo ao auditor compreender melhor os padrões das transações e identificar com maior precisão aquelas que fogem ao esperado. A aplicação da LNB destacou-se por sua capacidade em detectar desvios significativos nas distribuições dos dígitos, indicando possíveis inconsistências ou falhas de controle. Embora não forneçam uma conclusão sobre os desvios de padrão, são indicativos para aprofundamento pelo auditor.

Entretanto, ressalta-se também a importância do conhecimento aprofundado sobre a entidade e seu ambiente de controle. Dependendo das características operacionais ou específicas da entidade, pode ser esperado um padrão de não conformidade com a LNB, tornando sua utilização inadequada ou pouco informativa. Por isso, o auditor deve avaliar criteriosamente se a aplicação da LNB é pertinente ao contexto específico da entidade auditada.

Portanto, conclui-se que o uso combinado dos procedimentos analíticos e da LNB, quando pertinente, fortalece a atuação do auditor, contribuindo para assegurar a razoabilidade e a fidedignidade dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral. Ademais, essa abordagem possibilita maior eficiência na seleção de amostras para testes substantivos.

* **Leandro Menezes Rodrigues** é Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). Mestre em Contabilidade e Bacharel em Ciências Contábeis pela UFPR. Especialista em Contabilidade e Finanças (UFPR), MBA em Gestão Pública com Ênfase em Controle Externo (FAE). Atua no setor público desde 2001, com passagens pelo Poder Executivo, Judiciário e Tribunal de Contas. Foi Analista Judiciário do Superior Tribunal Militar, onde atuou na Setorial Contábil, unidade vinculada ao Controle Interno que tinha a responsabilidade de realizar a conformidade contábil da Justiça Militar da União. No TCE-PR, atuou na criação de regras de negócio para captação dos dados municipais desde o início do processo de convergência. Possui experiência em fiscalização municipal e estadual. Assessor Técnico da CTCONEF - STN, indicado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB). Coautor do livro: Entendendo as Demonstrações Contábeis Aplicada ao Setor Público (1ª edição 2017; 2ª edição 2024). Coordenador do Livro “Lei Complementar nº 173/2020 e Seus Desafios” (2021). Autor e coautor em artigos acadêmicos.



AMOSTRAGEM DE UNIDADES MONETÁRIAS (AUM): QUANDO UTILIZAR?

Carlos Cascão* – Auditor de Controle Externo
do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF)

A Amostragem de Unidades Monetárias é uma técnica de seleção e avaliação de amostras probabilística que permite ao auditor fazer inferências sobre toda a população a partir da avaliação de uma amostra dela representativa com base em apenas três parâmetros.

O emprego de técnicas de amostragem estatística em auditorias financeiras é bastante comum, haja vista o grande volume de transações usualmente praticadas em tal contexto. Entre os tipos mais aplicados, destacam-se a AUM e a Amostragem Clássica de Variáveis. A AUM é uma abordagem baseada em valores monetários, na qual unidades monetárias individuais são selecionadas de forma probabilística, proporcionando maior eficiência na detecção de sobrevalorizações. Já a Amostragem Clássica de Variáveis utiliza estatísticas, como média e desvio padrão, para estimar valores populacionais, sendo mais flexível para avaliar tanto sobrevalorizações quanto subvalorizações.

Como a amostragem clássica de variáveis trata todos os itens da população de forma indiferente, independentemente de sua magnitude, ela requer grandes tamanhos de amostra para assegurar a cobertura adequada de itens de alto valor. Diante disso, buscou-se desenvolver uma técnica de amostragem mais eficiente, que reduzisse o tamanho das amostras sem exigir conhecimento prévio das características da população e que conferisse maior relevância aos itens de maior valor.

A AUM é mais simples de aplicar do que a Amostragem Clássica de Variáveis, pois não requer estimativas diretas da população, como desvio padrão e média. Para sua utilização, são necessários apenas o Risco de Aceitação Incorreta, a Incorreção Tolerável e a Incorreção Esperada.

O Risco de Aceitação Incorreta é definido com base no Risco de Detecção, derivado da avaliação de riscos associados à classe de transação, saldo contábil ou divulgação em análise, sendo geralmente menor ou igual a esse valor.

A Incorreção Tolerável é referenciada na Materialidade para Execução (ou Materialidade para Execução Específica da classe de transação, saldo contábil ou divulgação em análise), podendo ser menor ou igual a essa materialidade⁴⁰.

O terceiro parâmetro, a Incorreção Esperada, é determinado com base no julgamento profissional do auditor, considerando a avaliação de riscos e controles associada à classe de transação, saldo contábil ou divulgação em análise. Como referência, pode-se utilizar o Limite de Acumulação de Incorreções (LAI), embora não seja obrigatório que a Incorreção Esperada seja menor ou igual a esse valor.

Os três parâmetros necessários surgem como subproduto de um planejamento bem executado de acordo com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

Campo de aplicação inicial da AUM

A AUM foi desenvolvida com a finalidade de ser eficaz no teste de sobrevalorizações em situações nas quais são esperadas poucas incorreções ou nenhuma incorreção e seu design pretende controlar o risco de aceitação incorreta, que é concluir que o saldo de uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação não contém distorção relevante, quando na verdade contém.

Dessas informações, podemos extrair algumas restrições à utilização da AUM. Sobrevalorizações têm maior chance de serem detectadas que subvalorizações, pois o valor contábil em sobrevalorizações, que é o valor utilizado na seleção da amostra, é maior que o real, aumentando a quantidade de unidades monetárias que podem ser selecionadas para a amostra. Já as subvalorizações constituem valores contábeis menores que os reais, conseqüentemente reduzindo a quantidade de unidades monetárias que podem levar à seleção da amostra subvalorizada, podendo, no limite (quando o valor contábil é inferior a uma unidade), impossibilitar a seleção do item com subavaliação.

Ademais, é possível concluir que valores inferiores a uma unidade monetária ou que valores negativos não têm chance de serem selecionados. Isso porque a seleção se dá por meio de unidades monetárias, que são cada uma das unidades que compõem o valor dos elementos da população. Caso esses elementos tenham valores negativos ou inferiores a um, não serão selecionados.

Como a metodologia foi desenvolvida para controlar o risco de o auditor apontar uma distorção material quando ela não existe, ela é extremamente sensível, podendo uma única distorção de 100% do valor de uma amostra ser suficiente para que o Limite Superior de Incorreções (LSI), que corresponde à máxima projeção das distorções possíveis na população devido às distorções encontradas na amostra, extrapole a Incorreção Tolerável, sendo necessário que o auditor busque suporte para formar sua convicção em procedimentos adicionais.

⁴⁰ Nos casos em que a população é particionada em diferentes grupos, como na estratégia de utilização da AUM ou no exemplo apresentados mais adiante, a Materialidade para Execução pode ser distribuída em parcelas iguais para ser o referencial de cada um dos diferentes procedimentos aplicados às partes da população.

Essa característica permite inferir que a AUM é mais adequada para testar classes de transações, saldos contábeis ou divulgações relacionadas à categoria de afirmação Exatidão, uma vez que as distorções identificadas nessa avaliação tendem a representar percentuais inferiores a 100% do valor analisado.

Por outro lado, nas demais categorias de afirmação – Existência, Direitos e Obrigações, Integralidade, Classificação, Divulgação e Corte –, os desvios encontrados costumam corresponder à totalidade do item testado. Por exemplo, se for constatado que um saldo contábil não existe, a distorção será de 100% do valor registrado. O mesmo ocorre quando um ativo não pertence ao ente auditado, um lançamento é classificado em conta incorreta, uma divulgação obrigatória é omitida ou uma transação é registrada no período errado. Dessa forma, o risco de que a AUM, isoladamente, não seja suficiente para sustentar a conclusão do auditor é consideravelmente elevado nessas categorias.

Ainda que a amostra da AUM seja direcionada apenas para a afirmação de existência, ela também pode ser utilizada para testar as demais categorias de afirmação de forma não probabilística, pois o trabalho adicional é baixo tendo em vista que, na maioria dos casos, a documentação de suporte já terá sido buscada para a verificação da exatidão, com o benefício da seleção de valores materiais e menos materiais na amostra.

Outra estratégia para a utilização bem-sucedida da AUM é a separação da população total em subpopulações de forma que a população destinada à AUM tenha menor probabilidade de conter itens com distorção, quando há alguma característica nos itens da população que permita ao auditor exercer este julgamento.

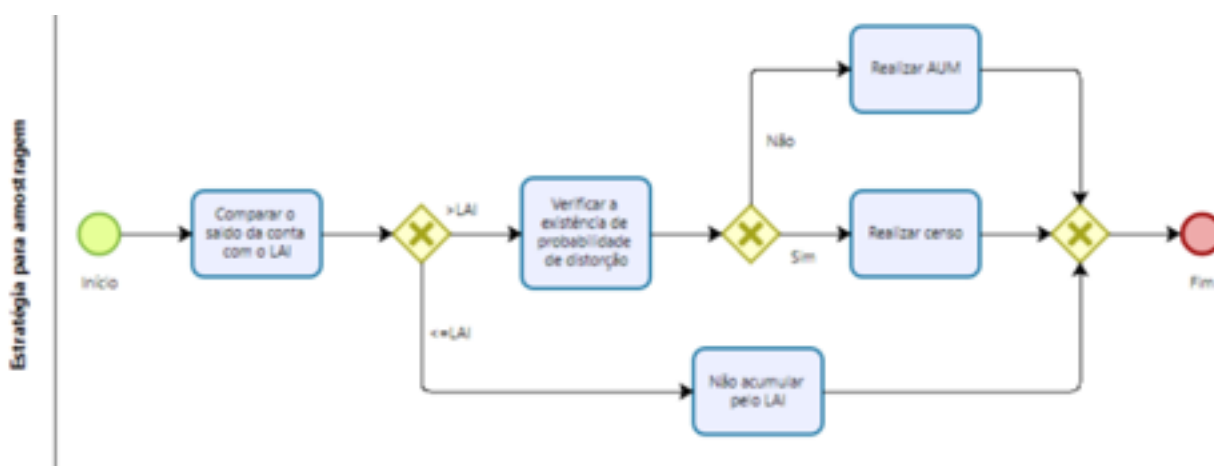
Quando há esta possibilidade, o auditor pode separar a população em três grupos.

O primeiro é o dos valores inferiores ou iguais ao LAI, em que não serão aplicados procedimentos (já que o LAI, por sua definição, engloba os valores claramente triviais por serem de magnitude bem inferior ao que é considerado relevante). Dessa forma, os valores contábeis com tendência à sobrevalorização (pressuposto inicial), mesmo que sejam considerados com distorção de seu valor total, ainda serão claramente sem consequências e não serão acumulados para a formação de opinião (caso haja dúvidas sobre se os valores são claramente triviais, o valor adotado do LAI deve ser revisto para baixo).

O segundo é o dos itens que possuem alta probabilidade de conterem distorções como saldos de contas para as quais não houve conciliação bancária, ou saldos de créditos tributários inscritos em dívida ativa para os quais não houve cálculo das multas e atualizações monetárias, ou ainda receitas de doações voluntárias não formalizadas por meio de termo de doação. Esse grupo, com alta probabilidade de distorções, deverá ser avaliado por completo e por isso é usualmente designado como censo.

O terceiro grupo é composto do restante dos itens da população inicial, que não possuem valores triviais e que possuem menor probabilidade de apresentarem distorções em seus valores serão avaliados por meio da AUM, aumentando a possibilidade de que ela dê suporte às conclusões do auditor (LSI menor que a Incorreção Tolerável do procedimento).

A figura a seguir apresenta, em forma de fluxo de processo, os passos anteriormente descritos.



Ao final, as distorções encontradas na parcela do censo representam distorções factuais, enquanto as do LSI representam a distorção projetada (nesse caso, a máxima distorção possível).

Se a soma dessas duas distorções for inferior à Materialidade para Execução, é possível concluir que a população não apresenta uma distorção relevante. Por outro lado, se a distorção identificada no censo, isoladamente, superar a Materialidade para Execução, o auditor terá base para considerar a modificação de sua opinião. No entanto, caso a Materialidade para Execução se situe dentro do intervalo de incerteza da soma das distorções, será necessário realizar procedimentos adicionais para obter uma conclusão adequada.

Eficiência da AUM em diferentes distribuições populacionais

Em relação ao tipo de distribuição da população em que será aplicada a AUM, é interessante perceber que ela consegue ser mais eficiente quando aplicada a populações cuja distribuição se aproxima da exponencial, a despeito de poder ser aplicada a qualquer tipo de distribuição (a amostragem clássica de variáveis, por sua vez, se adequa melhor a distribuições gaussianas⁴¹).

Nas distribuições exponenciais, uma pequena parte dos elementos é responsável pela maior parte do valor da população, ao passo que o restante dos elementos da população acumula uma pequena parcela dos valores. Nesses casos, ocorre a seleção de mais de uma unidade monetária que representa a mesma unidade amostral (que constituem saldos de contas bancárias, saldos de direitos a receber, dívida ativa inscrita em um determinado CNPJ/CPF, registro de receitas etc.), de forma que o tamanho da amostra efetiva a ser avaliada é menor que a amostra inicial calculada sem que se perca confiabilidade.

As unidades amostrais que são selecionadas mais de uma vez (por serem maiores que o intervalo amostral) fazem parte do estrato superior, sendo essa uma outra característica interessante da AUM. Ela dispensa a estratificação da amostra, pois já contempla, em sua metodologia, a separação das amostras em dois estratos, o superior, já mencionado, e o inferior, contendo as amostras de valores inferiores ao intervalo amostral.

⁴¹As distribuições exponenciais e gaussianas possuem características distintas. A distribuição exponencial é assimétrica e descreve eventos em que a probabilidade de valores menores é maior, decaindo exponencialmente à medida que os valores aumentam. Já a distribuição gaussiana, ou normal, é simétrica em torno da média e segue o formato de um sino, apresentando a característica de os valores se distribuem de maneira equilibrada ao redor de um centro, com poucos extremos.

Nesse sentido, é importante destacar que todos os valores superiores ao intervalo amostral serão obrigatoriamente selecionados (estrato superior), garantindo que os itens mais significativos sejam avaliados, em alinhamento com a necessidade do auditor de analisar os montantes de maior relevância quantitativa.

Possibilidades de aplicação

De posse dessas informações, apresenta-se, a seguir, uma possibilidade de aplicação da AUM, ressaltando-se que, apenas com a análise do caso concreto, é possível certificar se a aplicação da AUM é adequada e tem potencial para trazer benefícios para a auditoria.

Saldos de Dívida Ativa

A aplicação da AUM no saldo da Dívida Ativa permitiria verificar a exatidão desses saldos com rigor estatístico ao mesmo tempo que possibilitaria a avaliação de outras categorias de afirmação, como a correta classificação dos registros, a verificação dos direitos e a existência dos créditos. Essas últimas seriam analisadas por meio de amostragem não estatística, aplicada sobre a mesma amostra utilizada para testar a exatidão.

Os registros de Dívida Ativa poderiam ser agrupados, por exemplo, por credor (CPF ou CNPJ), considerando-se que, em geral, essa conta tem propensão à sobrevalorização. A decisão sobre a segmentação da população em censo, LAI e AUM, conforme proposto anteriormente, dependeria da avaliação da probabilidade de os registros conterem distorções significativas no caso concreto.

Nesse contexto, seriam necessários três procedimentos distintos de AUM: um para os saldos positivos, outro para os saldos negativos⁴² e um terceiro para os saldos nulos. A Materialidade para Execução poderia ser distribuída em partes iguais para definir a Incorreção Tolerável de cada procedimento.

Os saldos negativos seriam analisados em módulo, pois provavelmente representam situações em que as baixas superaram as inscrições em Dívida Ativa. Já para os saldos nulos, seriam utilizados os valores totais de débitos ou créditos registrados no exercício financeiro, visto que ambos têm valores iguais em módulo, servindo de base para a amostragem.

Para cada CPF ou CNPJ selecionado na amostra, a exatidão dos valores registrados seria verificada mediante comparação com a documentação de suporte. Simultaneamente, seriam avaliadas a correta classificação dos lançamentos nas contas contábeis, a comprovação de que o ente analisado é o legítimo beneficiário do crédito (direitos e obrigações) e a existência da dívida com base na documentação apresentada.

Cabe ressaltar que apenas as conclusões relativas à exatidão poderiam ser extrapoladas para toda a população, enquanto as demais verificações seriam tratadas como amostragens não probabilísticas.

Ao final, caso os LSIs apurados para cada grupo de saldos da Dívida Ativa fossem menores que suas respectivas Incorreções Toleráveis, a AUM forneceria suporte para concluir que a população analisada não apresentou distorção material. Caso contrário, seriam necessários procedimentos adicionais para que o auditor pudesse formar sua convicção sobre as distorções identificadas, uma vez que a máxima distorção possível poderia ultrapassar a Materialidade para Execução.

⁴²Situações em que, ao longo do ano, os lançamentos a crédito na conta da Dívida Ativa excedem os lançamentos a débito, uma vez que o saldo inicial não é considerado como transação nos registros do período.

* **Carlos Alberto Cascão Júnior** é UN Auditor - Board of Auditors (BoA) of The United Nations on behalf of The Federal Court of Accounts in Brazil (TCU). Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF). Engenheiro graduado pela UnB. Pós-graduado em Gestão em Controladoria Governamental (Omni). Coautor do artigo apresentado no SINAOP intitulado “Aplicação da Lei de Benford na detecção de jogo de planilha: o caso do Estádio Nacional de Brasília”.



TESTE DE AUDITORIA FINANCEIRA FINALIZADO, MAS AS EVIDÊNCIAS OBTIDAS FORAM APROPRIADAS E SUFICIENTES?

Jorge de Carvalho* – Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP)

Não há dúvidas de que as evidências representam os alicerces dos auditores para embasamento dos seus achados por ocasião da realização dos mais variados testes em Auditorias Financeiras. A inquietante questão que se apresenta nesse particular para o auditor é: a quantidade e a qualidade das evidências obtidas durante o(s) teste(s) sustentam o achado de forma irrefutável?

Para responder a essa pergunta, é crucial entender o que qualifica uma evidência de auditoria como apropriada e suficiente, bem como o rito metodológico para definir o que é necessário para obtê-la na proporção mais próxima possível do ideal, de maneira a fundamentar adequadamente a conclusão do auditor no contexto de um determinado exame.

No tocante a auditorias financeiras, há pelo menos três normas (NBC TA⁴³) que tratam do assunto de forma mais detida. São elas: a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, a NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados⁴⁴ e a NBC TA 505 – Confirmações Externas.

Visando associar a teoria à prática, exploraremos algumas nuances dos mencionados normativos por meio de um cenário hipotético atrelado ao tema em discussão. Nesse contexto, considere-se que um colega auditor de Tribunal de Contas recém-aprovado em concurso público e sem ter passado por programas de qualificação assertivos⁴⁵, tampouco apoiado por seus líderes imediatos no quesito do controle de qualidade da auditoria, foi alocado em uma

⁴³ NBC TA – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica, oriundas da convergência, no Brasil, das ISA – International Standards on Auditing, emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu em 24.09.2020 a Resolução 1.601, recepcionando as NBC TA no setor público brasileiro com vigência a partir de 01.01.2026 e passando a designar tais normas como NBC TASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público.

⁴⁴ A NBC TA 501 trata especificamente de evidências relacionadas a estoques, litígios / reclamações e informações por segmento.

⁴⁵ Destaca-se, nesse quesito, a ISSAI 150 – Auditor Competence, convergida no Brasil pelo Instituto Rui Barbosa (NBASP 150), a qual versa, entre outros, sobre a necessidade de oferta de trajetórias de desenvolvimento profissional.

Auditoria Financeira sobre as contas consolidadas de um Município e designado para trabalhar sozinho no ciclo contábil⁴⁶ de Caixa e Equivalentes de Caixa.

Sem os necessários insumos metodológicos para o seu efetivo exercício profissional e pressionado por prazos exíguos, o colega auditor, imbuído do espírito de fazer o seu melhor, tenta reunir o máximo de informações sobre o ciclo sob a sua responsabilidade, acessando registros contábeis do período compreendido no escopo da auditoria e elaborando requisições de auditoria para a obtenção de dados adicionais junto à parte responsável. Após análise da documentação reunida, planeja e executa os testes que julga os mais apropriados, a seguir descritos.

Procedimento de auditoria planejado pelo auditor

Tendo identificado cerca de 500 contas bancárias registradas no sistema contábil da parte responsável⁴⁷, as quais totalizavam R\$ 20 milhões ao final do período auditado, o auditor decide selecionar uma amostra não estatística das contas que apresentavam os maiores saldos na referida data, resultando em 20 itens amostrais no montante de R\$ 3 milhões.

Como não conseguiu mapear todos os controles internos associados ao ciclo em questão, o auditor decide executar somente procedimentos substantivos⁴⁸, aplicando a técnica da inspeção⁴⁹ em um procedimento de verificação entre os saldos contábeis em 31/12 e os extratos bancários de dezembro obtidos junto à Secretaria da Fazenda do Município auditado, além dos respectivos formulários de reconciliação.

O auditor não identifica quaisquer distorções na amostra examinada. Assim, finaliza a documentação dos testes (“papeis de trabalho”) e a submete ao líder de equipe para fins de revisão.

Quadro 1 – Resumo dos testes e achados aplicados pelo auditor no ciclo de Caixa e Equivalentes de Caixa

Ciclo Contábil	População	Amostra	Procedimento de Auditoria	Técnica de Auditoria	Evidências Coletadas	Distorção Identificada
Caixa e Equivalentes de Caixa	500 contas bancárias segundo registros contábeis; Saldo total de R\$ 20 milhões em 31.12.XX.	Não estatística (20 contas bancárias totalizando R\$ 3 milhões, ou seja, 15% do saldo em 31.12.XX)	Procedimentos Substantivos (Testes de Detalhes)	Inspeção (Exame documental)	- Razões contábeis; - Extratos bancários de dezembro fornecidos pela auditada; - Formulários de reconciliação.	Nenhuma

Fonte: o autor.

⁴⁶ Ciclos contábeis são agrupamentos de contas utilizadas no processo de reconhecimento, mensuração e divulgação de determinadas transações financeiras de uma entidade. Por exemplo, o ciclo contábil de provisões engloba as contas de passivo (circulante e não circulante) representativas de tais obrigações, assim como as respectivas despesas a elas associadas.

⁴⁷ As três partes de um processo de auditoria, segundo a ISSAI 100 (item 25), são: o auditor, a parte responsável e os usuários previstos. A parte responsável é comumente denominada “entidade auditada”.

⁴⁸ De acordo com a NBC TA 330, item 4 “a”, procedimento substantivo é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem: (i) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e (ii) procedimentos analíticos substantivos.

⁴⁹ As técnicas de auditoria previstas na NBC TA 330 (item A5) são: inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimento analítico.

Na situação apresentada, foram reunidas evidências de auditoria apropriadas e suficientes pelo auditor?

A resposta mais provável à questão é não! Antes de adentrar no mérito das evidências obtidas no caso hipotético ilustrado, deve-se destacar que a definição da abordagem de auditoria em relação ao ciclo designado para o auditor depende intrinsecamente da avaliação de riscos a ele relacionado⁵⁰. As decisões acerca de quais seriam as melhores respostas aos riscos identificados norteariam o auditor sobre, entre outros, a possibilidade de conjugar testes de efetividade operacional de controles a procedimentos substantivos (reduzindo, portanto, a quantidade amostral nesse último caso) ou à utilização exclusiva destes últimos.

Ademais as definições sobre a quantidade de amostras (estatísticas ou não) a auditar (e, portanto, do volume de evidências a ser obtido) e sobre quais fontes proporcionariam evidências pertinentes para subsidiar as conclusões do auditor de forma robusta também repousam no processo de conhecimento da entidade, na identificação dos seus riscos inerentes e dos controles por ela desenhados e implementados. Com esses elementos à sua disposição, a equipe de auditoria poderia tomar decisões bem fundamentadas, controlando satisfatoriamente o risco de emitir opiniões inapropriadas e desempenhando seu trabalho de forma eficiente (planejando e executando testes na proporção necessária, ou seja, nem sub nem super auditando as afirmações⁵¹ passíveis de exames).

Feitas essas considerações preliminares, retornemos ao exemplo hipotético. O primeiro ponto de atenção é a quantidade de evidência obtida. O auditor decidiu testar 20 das 500 contas bancárias registradas contabilmente, cobrindo apenas 15% do saldo total na data de corte definida, sem qualquer correlação com os riscos do negócio. Portanto, não há garantias de que a amostra selecionada propicie, em termos quantitativos, a segurança razoável requerida para que o auditor opine sobre o ciclo avaliado. Nesses termos, a NBC TA 500 pontua:

A8. [...] A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade da evidência de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja exigida mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tal evidência de auditoria (quanto maior a qualidade, menos evidência pode ser exigida). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, não compensa a sua má qualidade.

Outro ponto não menos importante é a qualidade da evidência obtida. Nessa seara, vale lembrar que o auditor obteve os extratos diretamente da Secretaria da Fazenda, em detrimento da aplicação da técnica da confirmação externa positiva⁵² junto aos bancos nos quais os recursos da municipalidade se encontravam na data de corte da auditoria, o que elevaria sobremaneira a confiabilidade das evidências. A já referida NBC TA 500 assim dispõe nesse particular:

⁵⁰ Para mais informações sobre a abordagem de auditoria baseada em riscos e seus impactos na abordagem da auditoria, sugere-se a leitura dos artigos “Relação entre o entendimento da entidade auditada e a avaliação de riscos em Auditorias Financeiras” e “Muito além do checklist: a matriz de planejamento como aliada estratégica da Auditoria Financeira”, também publicados na presente edição desta revista.

⁵¹ A administração de uma entidade faz várias afirmações ao elaborar as demonstrações contábeis, que são referidas como afirmações nas demonstrações contábeis. Por exemplo, para uma transação como a compra de equipamento de escritório, a administração faz as seguintes afirmações nas suas demonstrações contábeis:

Ocorrência: a compra realmente foi feita.

Integralidade: todas as transações de compra estão incluídas nas demonstrações contábeis.

Precisão: as quantidades e os preços foram registrados corretamente.

Corte: a transação foi registrada dentro do período contábil correto.

Classificação: realmente é uma compra de equipamento, não de custos de folha de pagamento ou de um veículo motorizado, e a contabilização foi feita de acordo com isso.

Conformidade: a compra do equipamento de escritório foi feita de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis para tal. (Fonte: Manual de Implementação das ISSAI em Auditoria Financeira – IDI/Intosai).

⁵² Solicitação de confirmação positiva é a solicitação de que a parte que confirma responda diretamente ao auditor indicando se concorda ou discorda das informações na solicitação, ou forneça as informações solicitadas. (Fonte: NBC TA 505, item 6).

Embora reconhecendo que podem existir exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência de auditoria podem ser úteis:

- a confiabilidade da evidência de auditoria é maior quando ela é obtida de fontes independentes fora da entidade;

[...]

- a evidência de auditoria obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, a observação da aplicação de controle) é mais confiável do que a evidência de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação a respeito da aplicação de controle);

[...]

- a evidência de auditoria fornecida por documentos originais é mais confiável do que a evidência de auditoria fornecida por fotocópias ou fac-símiles ou por documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos de outra maneira para forma eletrônica, cuja confiabilidade pode depender dos controles sobre sua elaboração e manutenção.

Também é salutar observar que o auditor tentou endereçar no seu teste apenas as categorias de distorção relacionadas às afirmações de “existência⁵³” (ao verificar se os registros contábeis estavam amparados por extratos bancários que demonstrassem, de fato, a existência dos respectivos saldos financeiros ao término do ano) e “precisão, valorização e alocação⁵⁴” (ao cruzar os valores contabilizados com os saldos dos extratos, retificados por quaisquer reconciliações porventura existentes).

Todavia, há outros riscos tradicionalmente inerentes ao ciclo de Caixa e Equivalentes de Caixa, tais como os categorizados nas afirmações de “integridade⁵⁵” e “direitos e obrigações⁵⁶”. Nessa esteira, seria prudente avaliá-los na fase de planejamento do trabalho, uma vez que a ausência de tratamento adequado desses poderia culminar na não obtenção de evidências que seriam indispensáveis para manter o risco de auditoria num nível aceitável.

Em relação à “integridade”, a aplicação da técnica de *tracing* (ou seja, seguir uma transação de um documento de origem para o registro contábil, verificando se este ocorreu corretamente) poderia propiciar relevantes evidências, principalmente, caso se tenham obtidos dados diretamente junto ao Banco Central do Brasil (por meio do “cadastro CCS⁵⁷”), de forma a identificar contas bancárias não registradas contabilmente. Eventuais saldos bancários não capturados pela contabilidade da entidade auditada, além de poder representar distorções relevantes de acordo com os padrões de materialidade definidos, poderiam elevar riscos de fraudes.

No que tange à afirmação “direitos e obrigações”, confirmações externas junto às instituições bancárias para as quais havia saldos registrados contabilmente pelo auditado na data de corte também poderiam revelar o reconhecimento indevido de valores não pertencentes ao Ente.

Há ainda de se destacar a escolha do auditor em testar apenas os saldos de Caixa e Equivalentes de Caixa ao final do período auditado, sem qualquer análise das movimentações de entrada e saída ao longo do exercício financeiro incluído no escopo do trabalho e ainda olvidando os necessários exames sobre divulgações.

⁵³ Afirmações sobre saldos contábeis, e divulgações relacionadas, no fim do período: (i) existência – ativos, passivos e participações societárias existem. (Fonte: NBC TA 315 R2, item A190 “b”).

⁵⁴ Afirmações sobre saldos contábeis, e divulgações relacionadas, no fim do período: (iv) precisão, valorização e alocação – ativos, passivos e participações societárias estão incluídos nas demonstrações contábeis pelos valores apropriados e quaisquer ajustes resultantes de avaliação ou alocação foram adequadamente registrados, e as divulgações relacionadas foram adequadamente mensuradas e descritas. (Fonte: NBC TA 315 R2, item A190 “b”).

⁵⁵ Afirmações sobre saldos contábeis, e divulgações relacionadas, no fim do período: integridade – todos os ativos, passivos e participações societárias que deviam ter sido registrados foram registrados, e todas as divulgações relacionadas que deviam ter sido incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas. (Fonte: NBC TA 315 R2, item A190 “b”).

⁵⁶ Afirmações sobre saldos contábeis, e divulgações relacionadas, no fim do período: direitos e obrigações – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade. (Fonte: NBC TA 315 R2, item A190 “b”).

⁵⁷ O Cadastro de Clientes do Sistema Financeiro Nacional - CCS é um sistema de informações de natureza cadastral que tem por objeto os relacionamentos que são mantidos pelas instituições participantes com os seus clientes: CPFs, CNPJs e representantes legais. Esses relacionamentos são materializados nas contas, investimentos e bens guardados pelos clientes nas instituições, designados em norma de “bem/direito/valor”. (Fonte: Banco Central).

E por que razão não afirmamos categoricamente que o auditor não obteve evidências de auditoria apropriadas e suficientes no que se refere restritamente ao procedimento executado (respondemos ser provável que não as tenha obtido)? Ora, tal assertiva contrariaria todo o raciocínio exposto, uma vez que o dimensionamento da qualidade e quantidade das provas auditoriais se conecta ao processo de avaliação de riscos, o qual não foi executado no cenário hipotético.

Caso os riscos de distorção relevante nas categorias de afirmação endereçadas pelo auditor não fossem substanciais, seria plenamente possível testar a efetividade operacional dos controles (desde que validados, ainda durante a fase de planejamento, nos testes de desenho e implementação) e trabalhar com amostras menos densas, sem prejuízo do devido exame da sua qualidade.

* **Jorge Pinto de Carvalho Júnior** é UN Auditor - Board of Auditors (BoA) of The United Nations on behalf of The Federal Court of Accounts in Brazil (TCU). Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP). Contador graduado pela Uneb/BA. Pós-graduado em Gestão Pública Municipal (Uneb), Contabilidade Governamental (Fundação Visconde de Cairú) e Direito Público e Controle Municipal (Unibahia). Foi Controlador Municipal e Secretário de Administração, Finanças e Planejamento em municípios da Bahia, onde também atuou como empresário. Ex-Analista de Controle Interno da Sefaz do Rio de Janeiro, onde ocupou a função de Superintendente de Normas Técnicas e foi Substituto Eventual do Contador Geral do Estado. Ex-Assessor Técnico da CTCONF - STN, indicado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e Ex-membro do Comitê Permanente para Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CP Casp), instituído pelo CFC. Coautor dos livros: Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público (2015); Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público: do ativo ao patrimônio líquido (2017); Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (2ª ed. - 2017); Auditoria no Setor Público com Ênfase no Controle Externo: teoria e prática (2019)



USO DE DADOS GEORREFERENCIADOS COMO EVIDÊNCIAS ADICIONAIS PARA TESTES DE IMOBILIZADO EM AUDITORIAS FINANCEIRAS

Marcelo Magalhães Silva de Sousa* – Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF)

Introdução

A proposta do presente artigo é apresentar um estudo de caso do uso de dados georreferenciados como evidências adicionais em auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal – TCDF na verificação de bens imóveis. Ao longo da discussão, buscou-se discorrer sobre os pressupostos metodológicos e conceituais que fundamentaram o trabalho, com o intuito de expandir o escopo da discussão para possíveis aplicações a objeto similares, sem a pretensão de esgotar o tema.

Os bens imóveis são ativos tais como terrenos, prédios, edificações e construções afins⁵⁸. Pela norma contábil⁵⁹, os terrenos devem ser registrados separadamente, em conta específica, de maneira segregada de eventuais construções incorporadas à sua projeção, uma vez que aqueles não estão sujeitos à depreciação.

No setor público, por razões históricas, grande parte do patrimônio atual dos entes federativos foi incorporada e consolidada há algumas décadas. Enquanto a contabilidade criou uma solução razoável para mensurar o desgaste de prédios e edificações com o passar dos anos via depreciação, tal solução não se amolda à projeção dos terrenos a eles incorporados, tendo em vista que o nível de riqueza é diametralmente oposto, ou seja, não sujeito à depreciação. A tendência é que os terrenos se valorizem com o passar do tempo.

⁵⁸ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 11 ed., pg. 220.

⁵⁹ Vide parágrafo 74 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

Em que pese sua natureza peculiar, a norma contábil atinente ao imobilizado – sem excepcionar os terrenos –, permite à entidade optar, de forma discricionária, por uma política contábil baseada na adoção do modelo do custo ou da reavaliação⁶⁰. A esse respeito, com a evolução da contabilidade moderna, em tempos em que a transparência e a fidedignidade dos registros ganham cada vez mais relevância sob o alicerce da primazia da essência sobre a forma⁶¹, vale trazer a reflexão sobre se ainda seria razoável que entes federativos continuem a registrar seus terrenos pelo custo histórico.

A reflexão é importante, considerando-se um cenário em que grande parte dos entes federativos ainda mantém registros contábeis de terrenos pelo custo histórico. Argumenta-se que seria necessário despendar grandes quantias em procedimentos de avaliação imobiliária para tornar possível adotar o modelo da reavaliação periódica, com base no valor justo⁶². Contudo, será demonstrado que tal tese não merece prosperar.

Estudo de caso em auditoria financeira

O procedimento realizado no âmbito da auditoria financeira do TCDF teve por objetivo avaliar a posição patrimonial dos bens imóveis incorporados pela Administração Direta do Distrito Federal, registrados nas contas contábeis “Terrenos” e “Prédios”. Em 31/12/2023, o valor total contabilizado era de aproximadamente R\$ 2,5 bilhões⁶³, abrangendo um total de 4.335 imóveis – incluindo tanto terrenos vazios quanto edificadas –, conforme informações extraídas do Sistema Patrimonial.

Durante a etapa de planejamento da auditoria financeira, considerando-se o conhecimento da entidade auditada e o contexto dos bens imóveis, conforme previamente relatado, identificou-se, entre os riscos mais relevantes, a possibilidade de que os bens imóveis, sobretudo os terrenos, estivessem defasados frente ao seu valor econômico real.

Para tanto, ainda na fase de planejamento, buscou-se conhecer o sistema patrimonial e mapear a sua compatibilidade com o sistema contábil. Com efeito, à exceção de algumas divergências pontuais em órgãos da Administração Direta específicos, concluiu-se que ambos os sistemas possuíam compatibilidade razoável.

Dessa forma, foi possível definir a população do universo de bens imóveis a serem verificados, dado que o sistema patrimonial continha o registro analítico de cada bem imóvel de forma individualizada, inclusive número de tombamento, localidade⁶⁴, endereço⁶⁵, área do terreno, valor, número da matrícula do cartório etc., enquanto o sistema contábil, por natureza, consolidava informações de forma mais sintética e agrupada.

⁶⁰ Vide parágrafos 42 a 44 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

⁶¹ KOCHI, Patrícia Yuri. A primazia da essência sobre a forma na contabilidade do setor público: um estudo de caso no programa Minha Casa Minha Vida. Coletânea de Pós-Graduação, v. 1, n. 11. Tribunal de Contas da União, Brasília, 2019.

⁶² Vide parágrafos 44 a 58 da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

⁶³ O universo de bens avaliados nesse procedimento corresponde a um subconjunto da conta Bens Imóveis, cujo valor foi registrado em R\$ 2.451.034.869,84 na contabilidade e em R\$ 2.615.694.624,40 no Sistema Patrimonial. A divergência, identificada pontualmente em algumas unidades, foi registrada no relatório, uma vez que os valores contábeis deveriam refletir os registros do Sistema Patrimonial. Para fins deste procedimento, entretanto, os valores individualizados constantes no sistema, por conterem informações mais analíticas, foram utilizados como estimativa do montante contabilizado.

⁶⁴ Para facilitar a compreensão do leitor, ao longo deste artigo, adotamos o termo “localidade” como alternativa à expressão “Cidade”, originalmente utilizada no Sistema Patrimonial para designar a respectiva Região Administrativa do imóvel. Tal terminologia é específica do contexto do Distrito Federal, mas pode ser compreendida, por analogia, como equivalente a bairros ou regiões em grandes centros urbanos.

⁶⁵ A informação do endereço no sistema patrimonial correspondia apenas à rua e ao número (sem incluir o CEP) e era frequentemente abreviada – raramente era possível localizar o imóvel em sistemas de busca como Google Maps e similares.

A próxima etapa envolveu análise de dados para avaliar a fidedignidade do valor monetário dos bens do sistema patrimonial em relação a uma expectativa de valor econômico real, embora tal medida ainda não estivesse definida. Foi possível verificar que terrenos na mesma região e com área semelhante divergiam em valor por uma ordem de grandeza de mais de 10 vezes. Além disso, constatou-se que existiam imóveis com o valor do metro quadrado de apenas centavos de real, e muitos deles abaixo de R\$100,00/m².

Ainda que fosse possível coletar uma série de inconsistências capazes de evidenciar que, de fato, os valores estariam defasados, como estimar a distorção? Qual a ordem de grandeza dessa distorção? O quão longe da realidade estariam os registros contábeis? A título de ilustração, dado um imóvel com características Y e valor monetário X, conforme registrado no sistema patrimonial, qual seria a diferença entre o valor contabilizado do bem e seu valor econômico real? Com efeito, a questão que se coloca é a de como estabelecer esse valor econômico de referência para cada item da população?

Vamos começar pelos terrenos. Quais características estão diretamente associadas (correlacionadas) ao valor econômico de um terreno vazio (sem edificação)? Seria razoável mencionar algumas como: a) área (m²), b) localização (bairro, avenida, CEP, etc.), c) destinação de uso (o que pode ser construído no local); e d) características físicas: a qualidade do solo, presença de obstáculos naturais, topografia (terreno plano ou com declives) etc.

E quanto aos prédios e edificações? Nesses casos, destacam-se área e idade da construção, existência e qualidade da reforma etc. No entanto, a contabilidade já tem uma solução mais simples: a depreciação. Portanto, nossa busca por um valor de referência cinge-se apenas à projeção dos terrenos⁶⁶, já que os valores de outras construções a eles incorporadas poderiam ser analisados por meio da adequação de eventuais registros contábeis de depreciação.

Definição de um valor de referência para os terrenos

Retomando os registros do sistema patrimonial, embora nossa conclusão tenha apontado para a falta de fidedignidade quanto aos valores contabilizados, isso não impede que outras informações registradas naquele sistema sejam úteis e apresentem maior grau de confiabilidade para uma possível inferência do valor econômico. Por exemplo, seria possível confiar nos dados referentes à localidade (bairro) e à área do terreno? Nesse caso, como avaliar a fidedignidade dessas informações?

Entre as alternativas consideradas, a solução mais viável foi a de utilizar bases de dados georreferenciadas, por meio da base de dados *GeoPortal*⁶⁷. Essa estratégia apresentou como vantagem o fato de essas bases serem desenvolvidas e geridas⁶⁸ pela Secretaria de Desenvolvimento Urbano e Habitação – Seduh do Distrito Federal, o que as torna independentes da estrutura da Contadoria do Distrito Federal (DF). Além disso, elas contêm diversos atributos informativos, como endereço completo⁶⁹ (inclusive CEP), localização e área do terreno, e ainda proporcionam uma análise espacial que facilita a identificação de áreas que não estão mais sob o domínio do DF⁷⁰.

⁶⁶ Cabe lembrar que a norma contábil estabelece que a parcela ou projeção do terreno, ainda que edificado, seja tratada na conta contábil "Terrenos", de forma segregada.

⁶⁷ A base de dados está disponível na plataforma GeoPortal, mantida pela Secretaria de Desenvolvimento e Habitação Urbana – Seduh do Distrito Federal, no seguinte sítio eletrônico: <https://www.ide.df.gov.br/geoportal/>.

⁶⁸ Disponível em: <https://www.seduh.df.gov.br/atualizacao-do-geoportal-completa-um-ano-com-mais-de-351-mil-acessos/>. Acesso em mar/2025.

⁶⁹ A informação do endereço no sistema patrimonial é frequentemente abreviada (raramente era possível localizar o imóvel em sistemas de busca como Google Maps e similares) e não inclui o CEP do imóvel.

⁷⁰ O DF tem histórico de invasão de terras públicas, e tal risco deve ser considerado pelos auditores. Um dos atributos da definição de ativo é o de a entidade ter pleno domínio e controle sobre o bem.

Com o uso dessas bases de dados georreferenciadas, foi possível verificar, guardadas as limitações encontradas, que as informações do sistema patrimonial acerca da localidade e da área dos terrenos eram razoáveis. Vale considerar que uma fonte de informação independente daquela responsável pelo sistema patrimonial agrega maior qualidade às evidências levantadas, conforme destacam as normas de auditoria.

O passo seguinte da estratégia foi a de estabelecer um valor médio de referência para o metro quadrado dos terrenos, por localidade. Nesse sentido, foi solicitado à Secretaria de Estado de Economia do DF uma tabela com o valor médio do metro quadrado dos terrenos por localidade, cuja média foi calculada em função das informações das bases de dados de imóveis disponíveis naquela Pasta⁷¹.

Com efeito, a partir da multiplicação do valor médio do metro quadrado pela área do terreno, foi possível estabelecer um modelo linear simples para o valor de referência dos terrenos. É importante registrar que tal metodologia está de acordo com as normas contábeis, em especial, NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, baseada na IPSAS 17:

46. Para certos ativos públicos, pode ser difícil estabelecer seus valores de mercado pela ausência de transações de mercado para esses ativos [...]

47. Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado [...], o valor justo do item pode ser **estabelecido** com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de terreno desocupado do Governo que tenha sido mantido por um período no qual poucas transformações tenham ocorrido, pode ser **estimado** com referência ao valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em localização semelhante [...].

Verifica-se que a metodologia descrita está aderente às normas contábeis. Demonstra-se, ainda, a viabilidade de se estabelecer uma aproximação do valor de referência dos terrenos, sem lançar mão de grandes dispêndios em procedimentos de avaliação imobiliária, quando a intenção é apenas para fins contábeis⁷². Tal procedimento está aderente à Instrução Normativa SPU/MGI nº 98, de 6 de março de 2025, aplicada à União.

Na sequência, o modelo mencionado foi utilizado para calcular, ainda que de maneira aproximada, o valor dos imóveis, de forma a estabelecer um novo valor monetário⁷³ que agora seria capaz de aproximar o valor econômico do terreno em função da sua localidade e da sua área⁷⁴. A aplicação do modelo linear para cada imóvel resultou no novo valor monetário de aproximadamente R\$ 168 bilhões.

A expressiva diferença entre o valor contábil original (R\$ 2,5 bilhões) e o novo valor estimado (R\$ 168 bilhões) após a aplicação do modelo evidencia a importância de se adotarem métricas mais alinhadas ao valor econômico dos bens, especialmente quando os registros contábeis não são fidedignos para refletir tais valores.

⁷¹ Houve uma tentativa de cruzamento de bases de dados da SEEC, como IPTU e ITBI, com as do sistema patrimonial. Todavia, além das limitações encontradas, verificou-se que os valores de referência para os imóveis públicos estavam muito defasados quando comparados a imóveis privados similares. Ao estabelecer essa média, a SEEC considerou também os imóveis privados, o que trouxe maior fidedignidade a métrica. Vale lembrar, contudo, que, ainda assim, o valor de referência é bastante conservador.

⁷² A esse respeito, vale mencionar a Instrução Normativa SPU/MGI nº 98, de 6 de março de 2025 aplicada à União, que traça nos arts. 20 e 21 uma importante distinção entre a profundidade da avaliação de um imóvel a depender do seu propósito. Se a intenção for a de estabelecer contraprestação onerosa (por exemplo, alienação) iminente, é exigido um laudo de avaliação. Já para a reavaliação de bens para fins contábeis é possível adotar um processo mais simplificado, com o estabelecimento de um valor de referência, que pode ser obtido, por exemplo, por meio de método comparativo de dados, baseado em imóveis semelhantes, e estatística descritiva.

⁷³ Vale lembrar que o valor monetário do sistema patrimonial foi considerado não fidedigno.

⁷⁴ É importante considerar que o valor econômico de um terreno normalmente contém outras variáveis, conforme mencionado na introdução deste artigo. No entanto, o modelo foi capaz de estabelecer um valor aproximado e conservador para fins contábeis.

Como exemplo, o imóvel de tombamento nº 635/84, com área de 45,18 milhões de m² – informação confirmada com os dados do respectivo cartório –, estava registrado no Sistema Patrimonial pelo valor de apenas R\$ 10 milhões. Após aplicação do modelo, esse valor foi ajustado para R\$ 69,24 bilhões, com base na multiplicação da área pelo valor do metro quadrado na localidade Lago Sul (R\$ 1.532,47/m²) – dados fornecidos pela Secretaria de Estado de Economia do DF.

Essa nova estimativa representa de forma mais fiel o valor econômico do bem para fins de materialidade. Ignorar essa correção para uma base econômica mais representativa poderia levar o auditor a negligenciar bens de alto valor econômico, subestimados na contabilidade e, portanto, ocultos para uma amostragem baseada exclusivamente nos valores originalmente contabilizados⁷⁵.

Dessa forma, o novo valor monetário de cada bem – que agora estabelece uma melhor estimativa do seu valor econômico, baseada na respectiva metragem e localidade – foi considerado como parâmetro para a amostragem dos bens, conforme explicado a seguir.

Da amostra dos bens

Em que pese o modelo desenvolvido ser capaz de estimar o valor monetário dos terrenos com maior fidedignidade, ainda seria necessário conferir as informações de localidade e da área do terreno no sistema patrimonial, que poderiam estar incorretas⁷⁶.

Além disso, de acordo com o julgamento profissional dos auditores, foi estabelecido que tais informações seriam checadas junto aos cartórios de registros de imóveis⁷⁷ e por visualização georreferencial, para adicionar ainda mais evidências qualificadas ao procedimento.

Tendo em vista que o número de imóveis, na base do sistema patrimonial, somava mais de 4.000⁷⁸, foi necessário lançar mão de técnicas de amostragem para fins de testes substantivos. Nesse sentido, depois de se analisarem os dados, foi estabelecida a estratégia de amostragem estratificada⁷⁹, com a utilização de um aplicativo próprio, desenvolvido em linguagem de programação R, pela própria Divisão de Auditoria Financeira e de Programas do TCDF⁸⁰.

⁷⁵ A chance do imóvel de tombamento nº 635/84, por exemplo, ter sido selecionado pelo auditor com base nos valores originalmente contabilizados com uma amostra não estatística ou com uma amostragem por unidades monetárias seria bastante remota.

⁷⁶ Por exemplo, essa situação foi particularmente evidente no caso do imóvel de tombamento nº 635/84, incluído na amostra. Os registros patrimoniais indicavam, de forma incorreta, que o bem estava localizado no Lago Sul (referência de R\$ 1.532,47/m²), quando, na realidade, sua localidade correta era o Jardim Botânico (R\$ 190,81/m²) – importante destacar que tal análise foi realizada com o uso de georreferenciamento. Após a verificação da localidade e da área do imóvel, a melhor estimativa da auditoria para o valor econômico do bem foi ajustada para aproximadamente R\$ 8,62 bilhões (45.182.000,00 x 190,81), em contraste com a estimativa anterior de R\$ 69,24 bilhões, baseada equivocadamente na localidade do Lago Sul. Ressalte-se que se poderia argumentar que a estimativa do valor do metro quadrado para a localidade Jardim Botânico é conservadora. Conforme mencionado anteriormente, o modelo adotado baseou-se em dados fornecidos pela Secretaria de Estado de Economia e apresenta limitações inerentes à sua metodologia. Ainda assim, mesmo considerando esse viés conservador, foi possível evidenciar que os valores contábeis dos bens imóveis não refletiam adequadamente seu valor econômico. Basta comparar, por exemplo, os R\$ 8,62 bilhões estimados com os R\$ 10 milhões registrados contabilmente para aquele bem específico, ou ainda com os R\$ 2,5 bilhões registrados para o conjunto total de terrenos – edificadas ou não.

⁷⁷ Por meio do Núcleo de Informações Estratégicas -NIE do TCDF, foi disponibilizado acesso à plataforma Ofício Eletrônico, sítio eletrônico <https://oficioeletronico.com.br/>. Entre outras limitações do sistema, era possível conferir as informações do imóvel quando a matrícula objeto da pesquisa estivesse correta no sistema patrimonial. Na ocasião, a equipe de auditoria pleiteou um acesso institucional mais amplo à base de dados dos cartórios – o que seria ideal para a fiscalização –, porém o pleito não prosperou.

⁷⁸ Depois de um pré-processamento na base, em que foram desconsiderados, entre outros, imóveis localizados na Vila Planalto que não mais pertenciam ao DF, a população total foi reduzida para 3.316 imóveis. Ainda assim, um número inviável para a aplicação de censo.

⁷⁹ A amostragem estratificada consiste em amostra aleatória simples de elementos de cada estrato definido, cujo cálculo é derivado de fórmulas matemáticas. O nível de confiança e o erro tolerável são entradas para a realização do procedimento. No caso em tela, o nível de confiança foi estabelecido em 80%, uma vez que se tratava de auditoria de asseguração limitada.

⁸⁰ Não é escopo deste artigo explicar detalhes do mencionado aplicativo, que se encontra ainda em fase de desenvolvimento. A versão em desenvolvimento, apenas disponível em inglês, pode ser acessada com os seguintes comandos do R: `install.packages("devtools"); devtools::install_github('marcelosousa-utexas/AuditSampling');` `library(AuditSampling)`. Após carregar a library, a geração da amostra pode ser realizada com o comando `samplingGenerator_GUI()`, já a avaliação dos resultados pode ser realizada com o comando `samplingEvaluation_GUI()`, após a inserção dos dados na coluna dos valores auditados.

Dos resultados

A aplicação da amostragem estratificada resultou na seleção de 94 bens imóveis, de forma a representar proporcionalmente o **valor econômico total** dos bens do Distrito Federal, conforme estimado pelo modelo desenvolvido⁸¹. Com base na amostra estatística, foi possível estimar a distorção para todo o conjunto de bens imóveis classificados como terrenos e prédios da Administração Direta do DF⁸².

Com efeito, o total da estimativa dos terrenos, apenas para os 94 imóveis da amostra, resultou em um montante de cerca de R\$ 78 bilhões, muito superior ao valor registrado pelo GDF, cujo valor correspondente ao mesmo conjunto de bens somava cerca de 421 milhões de reais no sistema patrimonial.

Note-se que a análise direta dos elementos amostrais⁸³ já seria capaz de concluir, embora utilizando um método de estimativa de valor conservador – multiplicação da área pelo valor médio do m² da localidade, conforme informado pela Secretaria de Estado de Economia do DF –, que os bens imóveis da Administração Direta do DF não refletem seu valor econômico, uma vez que as distorções ultrapassam tanto a materialidade de execução quanto a materialidade global da auditoria, estipuladas respectivamente em R\$ 962,7 milhões e R\$ 1,93 bilhões.

Contudo, com a utilização da amostragem clássica de variáveis estratificada, foi possível extrapolar os resultados das 94 unidades amostradas para toda a população e estimar que o valor total dos terrenos da Administração Direta do DF – considerando-se apenas a projeção do terreno, independentemente de estarem edificadas ou não – alcançou aproximadamente R\$ 106,3 bilhões, com margem de incerteza de cerca de R\$ 2,4 bilhões.

Dessa forma, considerando-se a margem de incerteza e os valores contábeis de cerca de R\$ 2,5 bilhões, é possível concluir que a distorção é da ordem de R\$ 100 bilhões. Essa discrepância configurou a distorção mais relevante identificada pela auditoria, tendo contribuído de forma significativa para a emissão de opinião adversa.

Da visualização georreferenciada

Para os 94 bens da amostra, foi possível identificar dados georreferenciados de 91 deles na plataforma *GeoPortal*. Com isso, foi possível aprimorar as evidências coletadas, por meio da projeção dos terrenos dos 91 imóveis⁸⁴ em mapas comerciais cuja visualização é constantemente atualizada⁸⁵, o que tornou possível a realização de anexo fotográfico⁸⁶.

⁸¹ A amostragem foi baseada no novo valor monetário dos imóveis, ajustado pelo modelo, cujo total estimado alcançou R\$ 168 bilhões. Por isso, podemos afirmar que a amostra é representativa do valor econômico do conjunto de bens – e não de seus valores contábeis originais. Por exemplo, o bem de tombamento nº 635/84, com o maior valor econômico estimado, foi automaticamente incluído como “censo” pelo aplicativo, ou seja, seria selecionado 100% das vezes devido à sua relevância econômica (R\$ 69,24 bilhões).

⁸² Mais informações sobre os resultados da auditoria podem ser acessadas por meio do processo 00600-00013919/2023-90-e, disponível para acesso público no sítio eletrônico do TCDF. A íntegra do Relatório de Auditoria está disponível no link <https://etcdf.tc.df.gov.br/?a=documento&f=downloadPDF&iddocumento=3640801>.

⁸³ Importa destacar que esse resultado foi alcançado pela premissa da adoção de uma métrica de valor mais alinhada ao valor econômico real dos bens de forma prévia à aplicação da amostragem, o que possibilitou a obtenção de uma amostra efetivamente representativa do conjunto patrimonial de bens analisados.

⁸⁴ Existiam dados referenciados de 91 dos 94 bens da amostra. Também foi possível projetar no mapa informações dos 91 bens, agregando novos atributos de informações àqueles disponíveis no sistema patrimonial como resultado de cruzamentos de dados realizados pela equipe de auditoria. A título de ilustração vide: <https://www.google.com/maps/d/viewer?mid=14NaxdmT4M-EnGPX5BNxCeM3vryamXvI&ll=15.827926110323265%2C-47.95957400000001&z=11>.

⁸⁵ A equipe de auditoria utilizou a API do Google Maps e aplicativo realizado em R para realizar as projeções dos terrenos bens no mapa do Google, cuja visualização estava atualizada com imagens de 2024.

⁸⁶ Disponível em: <https://etcdf.tc.df.gov.br/?a=documento&f=downloadPDF&iddocumento=3642796>.

A figura abaixo ilustra uma dessas imagens, contidas no Anexo II do Relatório de Auditoria.



Figura 1 – Figura 1: Área de Proteção de Manancial Captação Olha D’Água (Anexo II do Relatório da Auditoria, fl. 4)

Com efeito, a utilização de dados georreferenciados possibilitou – além de outros benefícios, como o cruzamento de informações – a identificação visual de indícios de perda do domínio útil de imóveis pelo Distrito Federal, os quais não constavam nos registros cartoriais pertinentes nem eram mencionados nas Notas Explicativas. A área demarcada em vermelho na figura acima corresponde aos limites do terreno público, evidenciando o surgimento de adensamentos populacionais ao longo de sua extensão.

Assim, buscou-se compartilhar a metodologia utilizada na verificação dos bens imóveis do Distrito Federal, permeando a importância da análise de dados, utilização de estatística, amostragem e de dados georreferenciados para aprimorar a qualidade das evidências constatadas ao longo da auditoria.

* **Marcelo Magalhães Silva de Sousa** é UN Auditor - Board of Auditors (BoA) of The United Nations on behalf of The Federal Court of Accounts in Brazil (TCU). Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF). Graduado em Engenharia de Controle e Automação pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (Ceub). Mestre em *Data Science* pela Universidade do Texas em Austin (Estados Unidos). Possui mais de 10 anos de experiência em auditoria financeira de recursos externos, notavelmente em contratos de empréstimos do DF junto ao BID e ao BIRD, e vasta experiência em auditoria financeira governamental no DF, além de expertise em auditoria operacional, cobrindo áreas como saúde, educação, transporte, governança e finanças públicas. Atua com foco em inovação, ciência de dados e inteligência artificial aplicadas a auditorias, buscando automatização de tarefas e aprimoramento da eficácia e da eficiência dos trabalhos realizados.



AVALIAÇÃO DOS EFEITOS GENERALIZADOS DAS DISTORÇÕES NA MODIFICAÇÃO DA OPINIÃO: EVIDÊNCIAS DA PRÁTICA DA AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Pedro Adolfo Rodrigues de Paula Gomes* – Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU)

Introdução

A auditoria financeira desempenha papel fundamental na promoção da credibilidade das informações contábeis, ao fornecer segurança razoável sobre se as demonstrações estão livres de distorções relevantes (Messier, Glover; Prawitt, 2017). Essa segurança é essencial para a tomada de decisão dos usuários dos relatórios financeiros, sobretudo no setor público, em que a correta aplicação dos recursos e a transparência na prestação de contas são pressupostos essenciais da *accountability* governamental.

Ao final dos trabalhos, o auditor deve emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, baseada em três elementos principais: (i) se foi possível obter evidência suficiente e apropriada; (ii) se há distorções relevantes; e (iii) se essas distorções são generalizadas.

Quando o auditor encontrar distorções relevantes ou for impossibilitado de obter evidência de auditoria cujos efeitos são relevantes sobre as demonstrações contábeis, então, ele deverá emitir uma opinião modificada, conforme a NBC TA 705. O tipo de modificação dependerá da natureza e da generalização dos efeitos, como ilustrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Tipos de Opinião Modificada

Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
Existência de distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de obtenção de evidência de auditoria	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: Elaborado pelo autor (2025), baseado na NBC TA 705

Em que pese a importância da avaliação da generalização dos efeitos das distorções sobre a determinação do tipo de opinião modificada, a aplicação desse conceito na auditoria revela uma série de desafios. Isso se deve ao fato de que as normas internacionais de auditoria aplicadas às auditorias financeiras possuem natureza orientativa e principiológica. Como consequência, não estabelecem critérios objetivos ou procedimentos específicos. Isso deixa espaço para interpretações diversas, especialmente no setor público, onde estruturas institucionais e normativas variam.

Diante dessa escassez de estudos e dessa zona cinzenta, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar o processo de avaliação da generalização dos efeitos das distorções sobre as demonstrações contábeis, no contexto de modificação da opinião, a partir de evidências obtidas junto a auditores financeiros do setor público brasileiro. Para isso, foram definidos três objetivos específicos: 1) examinar como o conceito de generalização é interpretado na norma e na literatura; 2) identificar instrumentos e metodologias usados para apoiar esse julgamento; 3) identificar os critérios adotados pelos auditores na avaliação da generalização.

Ao atingir tais objetivos, pretende-se apoiar o desenvolvimento de práticas de auditoria mais fundamentadas e contribuir para o aprimoramento técnico da auditoria financeira no setor público, com maior consistência e comparabilidade nos julgamentos profissionais.

Referencial Teórico

A formação da opinião de auditoria é um processo técnico que envolve múltiplos julgamentos, especialmente no setor público, em que as demonstrações contábeis não se destinam apenas a decisões econômicas, mas também à transparência, ao controle social e à prestação de contas (Van Schaik, 2010; Utami et al., 2020).

A opinião de auditoria é formulada com base na conclusão sobre se as demonstrações contábeis estão adequadas, em todos os aspectos relevantes, à estrutura de relatório financeiro aplicável, considerando-se as evidências obtidas e os efeitos das distorções não corrigidas (NBC TA 700, item 10; NBC TA 450, item 11).

Para chegar a essa conclusão, o auditor, em face de distorções relevantes e não corrigidas, deve avaliar se os efeitos são generalizados. Segundo a NBC TA 705 (item 5(a)), os efeitos das distorções são considerados generalizados quando: i) não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos; ii) representam parcela substancial das demonstrações, ainda que restritos; ou iii) afetam divulgações essenciais ao entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

Na literatura, a generalização é abordada por diferentes critérios e interpretações. Segundo Van Schaik (2010), a experiência holandesa, por exemplo, adota uma abordagem puramente quantitativa para a formação da opinião de auditoria, baseando-se exclusivamente na materialidade das distorções, conforme ilustrado a seguir.

Figura 2 – Tipos de opinião de auditoria, de acordo com a materialidade das distorções

	Unqualified opinion	Qualified opinion	Disclaimer of opinion	Adverse opinion
Errors in the financial statements (percentage of total expenditures)	≤ 1%	> 1% < 3%	-	≥ 3%
Uncertainties in the audit (percentage of total expenditures)	≤ 3%	> 3% < 10%	≥ 10%	-

Fonte: Handbook for Central Government Auditing do Ministério das Finanças dos Países Baixos

Maham et al. (2014) fazem uma contribuição empírica relevante ao analisar os critérios adotados por auditores do setor público (Iran Audit Organization) e do setor privado no Iran. O estudo identificou que, para todos os auditores participantes da pesquisa, um referencial de 25% da média entre ativos e receitas poderia ser utilizado como parâmetro para caracterizar a generalização de uma distorção. Ainda no mesmo estudo, verificou-se que auditores do setor público tendem a adotar critérios mais conservadores ao avaliar se os efeitos são generalizados, devido à responsabilidade associada à gestão de recursos públicos.

Complementarmente, Arens et al. (2017) exemplificam que uma reclassificação incorreta entre contas de caixa e contas a receber afeta apenas dois saldos de contas e não é considerada disseminada; por outro lado, a omissão de uma venda relevante afeta diversas contas e áreas das demonstrações – como receita, contas a receber, tributos, resultado e patrimônio líquido – configurando um efeito generalizado.

Para esses autores existem três dimensões principais para apoiar o julgamento do auditor: i) o tamanho da distorção em relação a benchmarks financeiros; ii) a mensurabilidade, ou seja, o grau de certeza quanto ao valor envolvido; e iii) a natureza da distorção.

Em linha com essa abordagem multidimensional, de acordo com Boynton et al. (2002), quatro elementos principais devem balizar o julgamento: i) os efeitos dos valores monetários das distorções; ii) a importância do item afetado para o cliente; iii) o grau de abrangência da distorção, considerando-se a quantidade de itens impactados; e iv) o efeito da distorção sobre as demonstrações contábeis como um todo.

Assim, observa-se que a avaliação da generalização dos efeitos das distorções é um processo complexo, que deve refletir adequadamente a realidade das demonstrações contábeis.

Metodologia

A presente pesquisa adota a abordagem qualitativa, com aplicação de um questionário estruturado como o principal instrumento de coleta de dados. O questionário foi desenvolvido com base em normas técnicas, na literatura especializada e nos objetivos do estudo.

Após a elaboração de uma versão piloto, testada por três auditores experientes, o instrumento foi ajustado quanto a clareza, terminologia e viabilidade, resultando na versão final. A coleta foi realizada via Microsoft Forms entre 14/02/2025 e 28/02/2025, totalizando 37 respostas provenientes de profissionais do Tribunal de Contas da União (TCU), Tribunais de Contas Estaduais, Tribunais de Contas do Município e da Controladoria-Geral da União.

O questionário foi composto majoritariamente por perguntas fechadas e organizado em seis seções: (i) perfil do respondente; (ii) critérios sobre generalização; (iii) aspectos quantitativos; (iv) aspectos qualitativos; (v) análise combinada; e (vi) abordagem prática em cenário hipotético.

A análise dos dados baseou-se predominantemente em uma abordagem quantitativa descritiva, com foco na quantificação e na interpretação das respostas fechadas, para identificar tendências na aplicação prática dos critérios de julgamento sobre a generalização. As respostas abertas foram examinadas por meio de análise de conteúdo, consoante Bardin (2011), permitindo explorar nuances não previstas nas categorias previamente estabelecidas.

Entre as limitações, destacam-se o número reduzido de auditores financeiros no setor público, a natureza subjetiva das respostas e o predomínio de questões objetivas, ainda que parcialmente mitigado com a inclusão da opção “Outros”. Apesar disso, o estudo oferece subsídios relevantes para a compreensão das práticas e critérios utilizados na avaliação da generalização, fornecendo um panorama sobre a prevalência de determinadas abordagens no âmbito da auditoria financeira do setor público brasileiro.

Resultados

Esta seção apresenta os principais achados obtidos a partir da aplicação do questionário. A análise dos resultados está estruturada em cinco eixos temáticos: (i) perfil dos respondentes e experiência profissional; (ii) critérios quantitativos; (iii) critérios qualitativos; (iv) combinação dos critérios; e (v) cenário hipotético.

Preliminarmente, destaca-se que campo da auditoria financeira no setor público brasileiro ainda é incipiente: apenas 10% dos tribunais de contas brasileiros concluíram a implantação das normas internacionais de auditoria (Estevam et al., 2021) e somente 8 dos 27 tribunais de contas estaduais atenderam plenamente à ISSAI 200 em 2022 (Neto, 2025). Mesmo no TCU, o marco formal do processo de implementação da auditoria financeira é datado de 2014 (Acórdão TCU nº 3.608/2014 – Plenário).

Nesse cenário, o perfil dos 37 auditores que responderam ao questionário é majoritariamente composto por profissionais experientes em auditoria em sentido amplo, mas com trajetória recente na auditoria financeira: 67,5% possuem até cinco anos de atuação na área e apenas 2,7% ultrapassam dez anos.

Figura 3 – Experiência Profissional



Fonte: Elaborado pelo próprio autor (2025)

Quanto ao envolvimento direto na formação da opinião de auditoria, 64% indicaram participação entre uma e cinco vezes, 14% nunca participaram, e apenas 8% estiveram envolvidos nove vezes ou mais. Esses dados são coerentes com a experiência relatada em auditoria financeira. No que se refere às funções desempenhadas, um número expressivo de respondentes assinalou experiências em funções técnicas de coordenação: 16 atuaram na coordenação de ciclos contábeis, 13 na coordenação de componentes das demonstrações consolidadas e 9 na coordenação geral de auditorias consolidadas.

Os dados relativos à capacitação específica em auditoria financeira revelaram que apenas 3% dos respondentes concluíram uma capacitação que explorasse o conceito de generalização para além da definição normativa da NBC TA 705, e 16% declararam não ter recebido nenhum tipo de capacitação sobre os temas.

No plano institucional, apenas 16% dos respondentes relataram a existência de guias ou metodologias formais para subsidiar o julgamento sobre a generalização. Esse resultado evidencia o diagnóstico de escassez de suporte metodológico para um dos elementos centrais da formação da opinião, o que compromete a padronização dos julgamentos e fragiliza a aplicação prática da NBC TA 705.

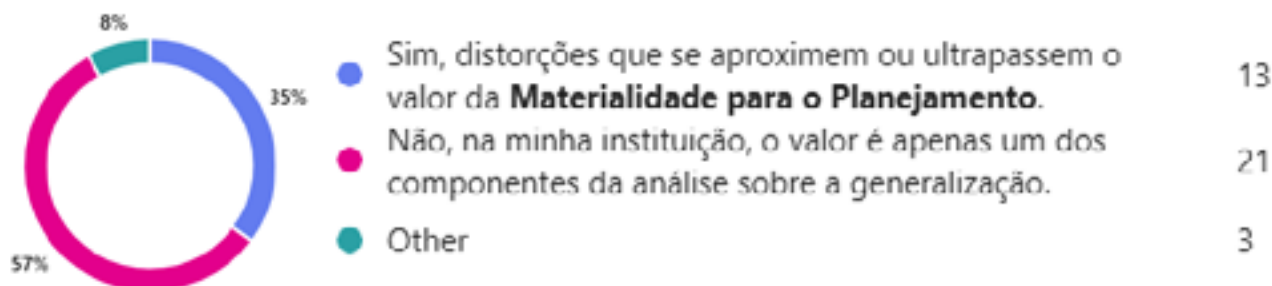
Atinente aos critérios quantitativos, primeiramente, sobre a consideração de um elemento distorcido, 54% dos auditores indicaram que basta que uma conta sintética significativa contenha uma distorção que exceda a distorção tolerável para caracterizar distorção no elemento.

Quanto ao número mínimo de elementos⁸⁷ contábeis afetados para que os efeitos sejam considerados generalizados, 70% afirmaram que não é um critério adotado institucionalmente.

⁸⁷ Cf. definição de “Elementos das Demonstrações Contábeis” consignada na NBC TSP EC (item 5.2 e seguintes)

Por fim, em relação à existência de valor limite a partir do qual o efeito das distorções contábeis passa a ser considerado generalizado, 57% indicaram que o valor monetário é apenas um dos componentes avaliados, enquanto 35% utilizam como referência a materialidade definida no planejamento, como se pode observar no gráfico abaixo. Essa prática remete à abordagem puramente quantitativa abordada no referencial teórico.

Gráfico 1 – Existência de Valor Limite para a Generalização



Fonte: Elaborado pelo próprio autor (2025)

A NBC TA 705 prevê que os efeitos das distorções podem ser considerados generalizados quando comprometem o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários, o que evidencia a importância dos critérios qualitativos no julgamento do auditor. Nesse sentido, quase a totalidade dos respondentes reconheceu a relevância das contas para os usuários como um fator essencial na avaliação da generalização – apenas um auditor considerou esse julgamento irrelevante. O resultado indica amplo consenso quanto à pertinência dessa análise, em que pese sua aplicação institucional não esteja plenamente consolidada.

Outro fator qualitativo investigado foi a natureza das distorções, especialmente quando associadas a práticas ilegais ou fraudulentas. A maioria dos auditores (73%) afirmou considerar esse aspecto na avaliação, sendo que 35% o classificam como altamente influente. Os dados reforçam o entendimento de que fraudes e ilegalidades amplificam a gravidade das distorções, em linha com o que estabelece a NBC TA 240.

No tocante à avaliação dos efeitos das distorções para fins de determinação da generalização, conforme gráfico 2 a seguir, 87% dos auditores indicaram adotar uma análise combinada entre critérios quantitativos e qualitativos, com prevalência dos aspectos quantitativos em 57% dos casos (opção “a”) e dos qualitativos em 30% dos casos (opção “b”). A análise puramente quantitativa, centrada exclusivamente no somatório das distorções, foi adotada por apenas 11% dos respondentes.

Gráfico 2 – Avaliação agregada dos efeitos das distorções



Fonte: Elaborado pelo próprio autor (2025)

A predominância da abordagem mista, embora sinalize uma integração conceitual entre critérios quantitativos e qualitativos, expõe uma assimetria metodológica. O fato de que 57% dos auditores reconhecem o predomínio dos aspectos quantitativos indica que, na prática, a análise qualitativa ainda carece de instrumentos técnicos que orientem seu uso de forma mais objetiva e sistemática, já que apenas 16% dos respondentes relataram a existência de guias ou metodologias formais para o julgamento da generalização, revelando um campo decisório marcado por um elevado grau de discricionariedade técnica.

Na última pergunta do questionário, foi apresentado aos auditores um cenário hipotético envolvendo as demonstrações consolidadas do chefe do Poder Executivo do Governo Y, contendo distorções não corrigidas. A situação foi construída com base em elementos quantitativos (como valores das distorções, balanço patrimonial e parâmetros de materialidade) e qualitativos (como o tipo de distorção e sua relevância no contexto da tomada de decisão).

Diante desse cenário, 65% dos respondentes indicaram a emissão de opinião adversa, enquanto 35% optaram pela opinião com ressalvas. A análise cruzada sugere que auditores com maior tempo de atuação em auditoria financeira e experiência na formação de opinião tenderam a escolher a ressalva. Já a opção pela opinião adversa foi mais frequente entre profissionais com trajetórias mais recentes e menor participação nesse processo.

Observou-se também uma diferença relevante entre os julgamentos emitidos por auditores do TCU e das demais instituições. No TCU, as respostas dividiram-se igualmente entre ressalva (50%) e opinião adversa (50%), demonstrando uma ausência de consenso interno. Já entre os demais órgãos de controle, 92% optaram pela opinião adversa, e apenas um auditor indicou ressalva. Essa diferença pode refletir abordagens institucionais distintas e estratégias mais conservadoras fora do TCU.

Conclusão

A presente pesquisa teve como objetivo central compreender a avaliação dos efeitos generalizados das distorções no contexto da modificação da opinião, por meio de evidências extraídas da prática da auditoria financeira no setor público brasileiro.

Os resultados apontam para um campo ainda em consolidação, tanto sob a perspectiva acadêmica quanto institucional. Na literatura especializada, o conceito de generalização apresenta baixa operacionalidade e grande heterogeneidade de abordagens, limitando-se, em muitos casos, à mera repetição dos preceitos normativos, sem oferecer subsídios metodológicos para sua aplicação prática. No plano institucional, observa-se escassez de guias e metodologias formais, o que abre margem para o excesso de julgamento profissional e contribui para inconsistências nas opiniões de auditoria.

A análise empírica reforça que o julgamento sobre a generalização das distorções é influenciado por múltiplos fatores, incluindo a formação técnica dos auditores, experiência profissional e contexto institucional. A heterogeneidade das respostas, mesmo diante de um cenário hipotético padronizado, evidencia a complexidade da avaliação sobre a generalização dos efeitos das distorções sobre as demonstrações contábeis.

À luz desse panorama, destaca-se a necessidade de investimentos sistemáticos em políticas de capacitação técnica específicas sobre a avaliação da generalização. Além disso, o desenvolvimento de diretrizes metodológicas mais objetivas, capazes de instrumentalizar a análise sobre a generalização apresenta-se como medida importante ao fortalecimento da auditoria financeira no Brasil. Esse aprimoramento contribuiria não apenas para o amadurecimento institucional, mas também para a redução de assimetrias interpretativas, o reforço da segurança jurídica no exercício do julgamento profissional – considerando-se que a opinião de auditoria integra, sob uma perspectiva mais ampla, um processo administrativo de controle externo, submetido à tutela jurisdicional⁸⁸ – e, sobretudo, para promover consistência, comparabilidade e segurança na emissão da opinião de auditoria no setor público.

* **Pedro Adolfo Rodrigues de Paula Gomes** é Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Graduado em Engenharia Mecânica pela UFMG. Graduando em Matemática pela UnB. Pós-Graduado Lato Sensu em Contabilidade, Perícia e Auditoria. Pós-graduado em Auditoria Financeira pela Escola Superior do Tribunal de Contas da União. Certificação internacional em IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) concedida pelo CIPFA (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy). Experiência prévia na equipe responsável pela coordenação do Balanço Geral da União (BGU). Atualmente compõe uma das equipes do Conselho de Auditores da Organização das Nações Unidas (ONU).

⁸⁸ Art. 5º, inc. XXXV, da CF/88 - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito



JULGAR O QUE IMPORTA: O NOVO REGIME DE RESPONSABILIDADE FINANCEIRA DOS GESTORES PÚBLICOS (RFGP) E SUAS REFLEXÕES PARA OS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

Gabriela Flávia Ribeiro Mendes* – Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA) & **Heitor Silveira Freitas***
– Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU)

Introdução

O Regime de Responsabilidade Financeira dos Gestores Públicos (RFGP), instituído pelo Decreto nº 408, de 23 de março de 2022, representa uma inflexão no modelo de responsabilização financeira francês. Ao priorizar o julgamento de infrações graves e relevantes, o novo regime adota uma abordagem pouco explorada por tribunais de contas com poder jurisdicional. No Brasil, onde a própria designação “Tribunais de Contas” tende a reforçar a centralidade da função julgadora, o modelo francês suscita reflexões oportunas: trata-se de julgar menos, com mais rigor técnico, seletividade e impacto institucional.

A reforma francesa deslocou o foco do julgamento formal anual para a responsabilização por infrações graves e relevantes com dano concreto ao erário, com o objetivo de promover efeitos dissuasórios. Embora as funções de controle, avaliação e certificação permaneçam majoritárias na atuação da Cour des Comptes, o julgamento passa a se concentrar no que realmente compromete a gestão financeira pública.

O novo regime rompe com a tradição segundo a qual a Cour des Comptes se limitava ao exame técnico das contas públicas, sem responsabilizar pessoalmente os agentes por infrações às normas de finanças públicas⁸⁹. Mesmo quando contadores praticavam atos irregulares, a apuração da responsabilidade individual cabia à Cour de Discipline Budgétaire et Financière (CDBF), que detinha, até então, a competência sancionadora.

⁸⁹ A Corte Europeia de Direitos Humanos (CEDH) foi chamada a apreciar o processo de julgamento das contas anuais de um contador público sob a ótica do artigo 6, §1º da Convenção dos Direitos do Homem e do Cidadão. Ao ser questionada sobre a não observância do referido dispositivo a Cours des Comptes defendeu a inaplicabilidade da norma ao procedimento de julgamento de contas, alegando tratar-se de um controle técnico-contábil sobre a regularidade das contas públicas, e não de um julgamento de natureza pessoal. Segundo a Corte, a imputação de débito nesse contexto configura mero saneamento contábil, sem caráter penal ou disciplinar. Caso Martinnie v. France. Disponível em: [https://hudoc.echr.coe.int/fre#%22itemid%22:\[%22001-73196%22\]](https://hudoc.echr.coe.int/fre#%22itemid%22:[%22001-73196%22]). Acesso em 18 mar. 2025.

Com a promulgação do novo regime e a extinção da CDBF, suas competências jurisdicionais foram integradas à Cour des Comptes, que passou, pela primeira vez, a exercer diretamente a jurisdição sancionadora sobre os gestores públicos. Diferentemente do modelo brasileiro, em que o julgamento anual das contas e a aplicação de sanções coexistem nos Tribunais de Contas, a Cour des Comptes optou por abandonar a lógica tradicional de julgamento com aprovação, rejeição ou ressalvas, reservando sua atuação sancionadora para casos de infração financeira relevante.

A reforma desloca o eixo da função judicante: deixa-se de lado a análise de meras falhas formais ou impropriedades sem impacto material relevante e volta-se a atenção para condutas que, de fato, causem prejuízo expressivo ao erário. Essas infrações passam a ser tratadas de maneira individualizada e autônoma, desvinculadas da lógica anual de prestação de contas. Trata-se de um modelo menos quantitativo e mais qualitativo, que busca eficiência, seletividade e efetividade na responsabilização, priorizando os atos que efetivamente comprometam a integridade e a sustentabilidade das finanças públicas.

A reforma francesa suscita questões centrais que orientam as reflexões desenvolvidas neste artigo: Como funciona, na prática, o novo regime de responsabilização financeira? Em que medida se diferencia do modelo anterior? Qual o papel da auditoria financeira nesse processo? Quais infrações são apuradas, quem pode ser responsabilizado e quais os impactos concretos das decisões?

No contexto brasileiro, cujo modelo de controle externo é fortemente influenciado pela tradição francesa, tais indagações ganham relevância. Os Tribunais de Contas enfrentam sobrecarga com processos repetitivos e de baixo impacto, o que compromete a seletividade, a efetividade das decisões e a capacidade de promover uma gestão pública eficiente.

Nesse cenário, o artigo propõe uma análise do novo regime francês, destacando seus fundamentos normativos e inovações institucionais, para fomentar um debate sobre o aprimoramento do modelo brasileiro. É oportuno refletir se uma mudança de enfoque — com responsabilização qualificada, guiada por critérios de materialidade e relevância — não fortaleceria a atuação das Instituições Superiores de Controle no país.

2. O novo regime francês de responsabilidade financeira

2.1 Fundamentos e organização do regime de responsabilidade financeira anterior

Embora a Cour des Comptes tenha passado por reformas recentes que reforçaram suas funções não jurisdicionais — como avaliação de políticas públicas, controle e certificação de contas, por meio de auditorias —, a função de julgamento permaneceu sob a égide do Regime de Responsabilidade Pessoal e Pecuniária (RPP) do Contador Público, vigente do século XIX até 2022. Nesse regime, os “contadores públicos” — expressão que, no contexto francês, não se refere ao profissional de contabilidade como no Brasil, mas, sim, aos agentes encarregados materialmente de arrecadar, guardar, movimentar ou pagar recursos públicos — eram pessoal e financeiramente responsáveis pela exatidão e regularidade das contas sob sua gestão.

No modelo francês anterior à reforma de 2022, cabia à Cour des Comptes julgar as contas dos contadores públicos, podendo aplicar medidas reintegratórias (*débet*): devolução ao erário de valores relacionados a irregularidades, independentemente de dolo ou culpa. O agente era obrigado a reparar o dano com recursos próprios, mesmo sem prejuízo material concreto ou má-fé, bastando a constatação de falhas formais ou erros documentais. Essa responsabilização automática resultava de uma lógica contábil e formalista, em que a mera desconformidade técnica já justificava a imputação financeira.

Embora o julgamento realizado pela Cour des Comptes, com eventual imputação de débito, pudesse afetar a esfera patrimonial do contador público, sua natureza jurídica era técnica e corretiva, voltada à regularização das contas, sem caracterizar responsabilidade sancionadora.

A apuração de infrações às normas de direito financeiro competia à CDBF, instância especializada em julgar e aplicar sanções pessoais, como multas, a contadores, ordenadores de despesa e outros gestores públicos. Até 2022, portanto, vigorava um modelo de dupla jurisdição: a Cour des Comptes, com estrutura robusta, atuava no julgamento técnico; à CDBF, mais enxuta, cabia a responsabilização individual por má gestão ou violação de normas orçamentárias e financeiras.

Ao longo do tempo, o modelo dual, em que a Cour des Comptes aplicava imputações de débito por falhas formais e a CDBF julgava infrações financeiras, revelou sinais de esgotamento. A responsabilização automática de contadores públicos por desconformidades técnicas, mesmo sem dolo ou prejuízo efetivo, resultava em sobrecarga processual, sensação de injustiça e perda de efetividade sancionatória. Débitos elevados eram frequentemente anulados por remissões administrativas, seguros ou parcelamentos, esvaziando o caráter pedagógico e preventivo do sistema.

A reforma de 2022 baseou-se em duas premissas: (i) o esgotamento do modelo tradicional da Cour des Comptes, marcado por abrangência excessiva e baixa efetividade; e (ii) as limitações estruturais da CDBF, que, embora eficiente, carecia de escala e integração para enfrentar a complexidade da gestão pública contemporânea (GROUPER, 2022).

2.2. Principais inovações institucionais introduzidas pela reforma de 2022

O novo RFGP introduziu três inovações institucionais relevantes. A primeira foi a extinção da CDBF e a incorporação de suas competências pela Cour des Comptes, que passou a exercer diretamente a jurisdição sancionatória sobre os gestores públicos, função antes vedada, especialmente no caso dos ordenadores de despesa.

A segunda foi o fortalecimento institucional da jurisdição financeira, com estrutura própria, equipe especializada e poderes instrutórios ampliados. Preservaram-se, contudo, pilares do modelo anterior: a finalidade repressiva, o foco nos ordenadores de despesa e a tipologia infracional, com ajustes pontuais.

A terceira inovação consistiu na reestruturação da Cour des Comptes para garantir o devido processo legal na nova função jurisdicional. Foram criadas duas instâncias especializadas: a Chambre du Contentieux, responsável por julgar infrações financeiras graves com composição que assegura imparcialidade; e a Cour d'Appel Financière, encarregada do reexame das decisões, garantindo o duplo grau de jurisdição e a uniformização da jurisprudência. Essas medidas seguem as diretrizes da INTOSAI-P 50 (NBASP 50) e reforçam o compromisso da jurisdição financeira francesa com padrões internacionais de integridade, imparcialidade e respeito aos direitos processuais.

A reforma introduziu um critério seletivo de admissibilidade, segundo o qual a responsabilização financeira só se legitima diante do descumprimento de norma jurídica vinculativa e da ocorrência de prejuízo concreto à ordem pública financeira. O objetivo é evitar a banalização punitiva de formalidades sem impacto material, exigindo que a tipicidade das infrações esteja sempre atrelada a danos relevantes, quantificados ou quantificáveis.

A responsabilização financeira fundamenta-se na transgressão de norma jurídica vinculativa, conceito interpretado de forma ampla pela jurisprudência da extinta CDBF, incluindo leis, regulamentos e princípios gerais do direito financeiro. O *juge financier* não julga a conveniência ou a eficácia da gestão, mas apenas sua conformidade com as normas aplicáveis, restringindo-se à análise da legalidade e dos efeitos patrimoniais da conduta, sem interferência no mérito administrativo.

O novo regime afasta qualquer responsabilização automática ou presumida, exigindo a comprovação concreta de infração tipificada, com base em provas claras e respeitando o princípio do *in dubio pro reo*. A conduta do agente, por ação ou omissão, é avaliada segundo um juízo circunstanciado que considera a complexidade das funções, as atribuições do cargo e o contexto dos atos. Reconhecem-se atenuantes, agravantes e causas excludentes de culpabilidade, como a atuação sob ordem escrita de superior hierárquico, quando comprovada.

O novo regime de responsabilidade financeira adota uma concepção ampla de “gestores públicos”, incluindo não apenas ordenadores de despesa e contadores, mas também agentes de fato: indivíduos que exercem funções de gestão mesmo sem nomeação formal. Em regra, Ministros de Estado e agentes políticos eleitos não se submetem à jurisdição da Cour des Comptes, exceto em hipóteses legais que buscam proteger contadores de eventuais abusos hierárquicos.

É interessante destacar que, deliberadamente, não foram incluídas no regime sanções funcionais, como a proibição de exercer cargos públicos ou a inelegibilidade, por se entender que poderiam gerar insegurança jurídica e desequilíbrio institucional.

Constata-se, assim, uma mudança de orientação no exercício da função julgadora, que abandona a lógica formalista do julgamento das contas anuais e passa a operar com base na proporcionalidade. A repressão concentra-se em condutas efetivamente lesivas à ordem pública financeira. A multa pecuniária, principal penalidade, adquire caráter real, pessoal e irremissível, podendo ser complementada pela publicação da decisão no *Journal Officiel*.

Em síntese, o novo regime harmoniza rigor técnico, efetividade sancionatória e respeito às garantias fundamentais, restringindo o alcance das sanções a condutas com impacto concreto sobre o erário.

3. As funções não jurisdicionais da Cours des Comptes

Além da missão de julgar, agora restrita às infrações graves à ordem pública financeira, a Cour des Comptes exerce as funções de controlar o uso adequado de recursos públicos por meio de auditorias de conformidade e desempenho; avaliar políticas públicas, comparando resultados com metas para apoiar seu aprimoramento; e certificar as contas do Estado, da Seguridade Social e do Parlamento, promovendo a confiança do Legislativo e da sociedade nas informações financeiras do governo.

Diferentemente do modelo brasileiro, até a reforma de 2022, a competência jurisdicional da Cour des Comptes limitava-se ao julgamento das contas dos contadores públicos, sem incluir auditoria financeira nos moldes técnicos do termo. Esta é dirigida às contas do Estado e integra um processo técnico e autônomo, culminando na elaboração do *Rapport Public Annuel*, previsto no artigo 47-2 da Constituição Francesa e no artigo L.136-1 do *Code des Juridictions Financières*. O relatório é um dos principais instrumentos de accountability, funcionando como prestação de contas à sociedade, subsídio ao Parlamento e base para reformas.

A certificação das contas do Estado (*certification des comptes de l'État*) é uma seção central do relatório e expressa o juízo técnico da Corte sobre a fidedignidade, regularidade e sinceridade das demonstrações contábeis. Conduzida por equipe especializada e em conformidade com os padrões internacionais da INTOSAI, essa certificação tem sido, desde 2006, fundamental para a transparência fiscal, o debate público qualificado e o fortalecimento do controle parlamentar.

A Cour des Comptes estrutura-se em sete câmaras temáticas. As seis primeiras tratam de áreas como economia, meio ambiente, educação, defesa, políticas sociais e saúde. A 7ª, a Chambre du Contentieux, exerce exclusivamente a função jurisdicional, julgando infrações financeiras graves.

As demais câmaras realizam atividades de controle externo: auditorias de conformidade, operacionais e financeiras. Quando identificam indícios de falta grave de gestão, o caso é encaminhado ao Ministério Público Financeiro (*Parquet Général*), que avalia a instauração de ação sancionadora perante a 7ª câmara.

Mesmo após a ampliação das competências jurisdicionais em 2022, a Cour des Comptes mantém sua vocação majoritária no controle externo, com foco em auditorias de regularidade, desempenho e, especialmente, na certificação das contas do Estado, conduzida por equipes técnicas e conforme as normas internacionais de auditoria.

4. Reflexões para o contexto brasileiro

4.1 A cultura do julgamento universal: por que ainda se julgam contas que não trazem risco real ou impacto para o erário?

O Brasil e a França adotaram recentemente formas distintas de priorizar o julgamento das contas públicas, cada uma respondendo aos desafios específicos de seu contexto. Enquanto a França foca apenas infrações relevantes e prejuízos efetivos para as contas, o Brasil, com base no exemplo da União, racionaliza o volume de contas, priorizando as de maior materialidade orçamentária.

Antes da reforma, as contas de gestão na União seguiam um ciclo anual obrigatório, gerando um alto volume processual que nem sempre refletia a relevância das decisões. O TCU recebia quase mil relatórios de gestões, mas julgava cerca de 134 unidades prestadoras de contas, evidenciando o descompasso entre a quantidade de processos e a capacidade de análise.

A reforma do TCU, com a Instrução Normativa nº 84/2020 e a Decisão Normativa nº 198/2022, racionalizou o julgamento das contas ordinárias, permitindo a dispensa do julgamento formal com base em critérios de materialidade orçamentária e patrimonial. Essa mudança prioriza os casos mais relevantes e integra o exame das contas de gestão com as do chefe do Executivo, fortalecendo a visão sistêmica e a utilidade do processo de contas.

Essa priorização, embora reduza o escopo abrangente, avança na busca por julgamentos mais efetivos, focados em ações de controle consistentes e em unidades de maior peso orçamentário. Hoje o processo de contas na União cobre mais de 90% do orçamento total de despesa. No entanto, em outras esferas federativas, persiste o desafio de equilibrar volume e profundidade, especialmente onde ainda se julgam todas as contas sem critérios claros de risco e impacto.

A experiência francesa, ao focar apenas infrações graves e prejuízos efetivos, pode inspirar uma revisão dos critérios de relevância no Brasil, embora adote uma abordagem distinta da visão tradicional de regularidade e periodicidade seguida pela maioria dos tribunais de contas.

A reflexão principal a partir das recentes mudanças no modelo de processo de contas no Brasil e na França é que a universalidade e a amplitude do objeto contas não são compatíveis com as capacidades operacionais dos tribunais de contas.

Dessa reflexão, surgem questões que precisam ser enfrentadas e podem inspirar mudanças no sentido de dotar esse processo da relevância efetiva nas estruturas de controle externo brasileiro que ele merece. Por exemplo, como definir o que realmente importa ser julgado? A materialidade orçamentária não simplificaria demais o processo de escolha das contas a serem julgadas? O foco exclusivo no dano financeiro, como no modelo francês, seria suficiente para orientar a responsabilização? Não se perderia, assim, a oportunidade de atuar preventivamente e de promover melhorias na gestão? Seria possível adotar um modelo que responsabilize de forma seletiva, sem renunciar à função orientadora e do aprimoramento da administração pública? A reflexão sobre essas questões pode apontar caminhos para um controle mais estratégico, equilibrando alcance, efetividade e capacidade institucional.

4.2 Parecer prévio e certificação de contas: a auditoria financeira como insumo qualificado do processo de contas

A certificação das contas do Estado pela Cour des Comptes, desde 2006, tem sido um importante instrumento no ciclo orçamentário francês, influenciando reformas e o debate público. No Brasil, a implementação da auditoria financeira, ainda limitada e pouco sistematizada, tem sido mais avançada em alguns tribunais estaduais e no TCU, mas com menor abrangência, especialmente no nível municipal. A evolução da contabilidade pública brasileira para um padrão alinhado às melhores práticas internacionais foi acompanhada de avanços na análise técnica, mas a emissão de opiniões independentes sobre a fidedignidade das informações financeiras ainda é insuficiente, afetando a credibilidade do processo de contas, que carece de auditorias robustas e aderentes aos padrões internacionais.

A consolidação da auditoria financeira como instrumento essencial do processo de contas no âmbito da União é fruto de um movimento gradual de integração entre os instrumentos de controle. Inicialmente, a auditoria financeira buscou, no processo de contas, uma base institucional e normativa para se desenvolver. Com o tempo, no entanto, foi o processo de contas que passou a depender da auditoria financeira para alcançar maior profundidade técnica e confiabilidade nos resultados gerados. Esse ciclo permitiu que esse processo deixasse de ser meramente formal e passasse a incorporar verificação da fidedignidade das demonstrações financeiras e das transações subjacentes.

A auditoria financeira se tornou um dos principais insumos para a instrução dos processos de contas, especialmente no que se refere à certificação das contas públicas. Em contraste com a experiência federal, em muitos entes da federação, a ausência de auditorias financeiras consistentes ainda compromete a qualidade técnica das análises e enfraquece o papel das prestações de contas no processo decisório de alocação de recursos. A experiência federal, portanto, sugere que o fortalecimento institucional da auditoria financeira não só qualifica o julgamento de contas, mas também eleva o patamar do controle externo municinando, inclusive, outras ações de controle.

Entretanto, as limitações operacionais e técnicas já oferecem a primeira reflexão importante e necessária para essa discussão. No plano municipal, o desafio se intensifica diante da escassez de recursos técnicos disponíveis. A própria contabilidade municipal impõe desafios à atuação dos tribunais com jurisdição sobre municípios. Diante dessa condição, é preciso avaliar como incorporar os avanços da auditoria financeira, compatibilizando-os com a realidade municipal. Seria possível, ou mesmo desejável, adotar, ainda que de forma seletiva e progressiva, procedimentos de auditoria financeira que assegurem um nível mínimo de fidedignidade das demonstrações? Quais modelos de atuação permitiriam compatibilizar a limitação de recursos com a necessidade de oferecer julgamentos mais consistentes, especialmente nos municípios?

Nos demais níveis federativos, a discussão permanece igualmente relevante. O parecer prévio, por exemplo, embora tecnicamente concebido como um instrumento de apoio ao julgamento político das contas pelos legislativos, frequentemente carece de bases suficientemente sólidas para cumprir esse papel com credibilidade. Nesse cenário, a integração entre auditoria financeira e processo de contas pode ser a chave para qualificar tecnicamente esse instrumento, elevando sua utilidade como mecanismo de controle, orientação e responsabilização institucional.

A experiência da União, na qual a auditoria financeira passou a ser o principal insumo técnico tanto do parecer prévio quanto das contas de gestão, mostra que essa integração é possível. Resta, portanto, perguntar: seria possível replicar esse modelo, com os devidos ajustes, nos demais entes federados, sem perder de vista suas limitações e especificidades operacionais?

Para além da integração, impõe-se discutir qual deve ser o papel do próprio processo de contas no sistema de controle externo. Ele deve se limitar a uma análise formal das contas ou assumir uma dimensão mais forte, capaz de orientar decisões orçamentárias e políticas públicas? A consolidação da auditoria financeira como eixo estruturante do processo de contas impõe uma reavaliação do modelo vigente: a forma como as contas são processadas, os critérios utilizados para sua instrução e o valor que têm dentro do ciclo orçamentário e de responsabilização.

Nesse sentido, seria desejável que todas as contas fossem lastreadas por auditorias financeiras regulares? Que caminhos institucionais seriam necessários para tornar essa transformação possível em escala nacional?

4.3 Auditoria e julgamento: integração funcional ou separação institucional?

Embora auditoria e julgamento sejam funções distintas no controle externo, com finalidades, procedimentos e pressupostos normativos próprios, na estrutura institucional dos tribunais de contas brasileiros, ambas permanecem frequentemente sobrepostas. Na maioria das leis orgânicas e regimentos internos, os fluxos procedimentais de apreciação de auditorias se confundem com os de julgamento, restringindo a auditoria, muitas vezes, ao papel instrumental de mera fase instrutória para subsidiar deliberações sancionatórias ou decisões sobre contas.

Ainda que auditoria financeira e processo de contas estejam cada vez mais articulados, é possível observar modelos institucionais que buscam preservar a autonomia funcional de cada instrumento, mesmo quando operam de forma integrada. Nesses modelos, a auditoria financeira é conduzida com base nas normas internacionais, produzindo relatórios e certificações com valor técnico próprio. Já o processo de contas segue seu curso com dinâmica procedimental própria, sendo instruído por áreas distintas dentro da instituição. Essa configuração pode favorecer a colaboração entre as funções, assegurando que a auditoria financeira contribua para o julgamento, sem perder sua identidade técnica como instrumento autônomo de controle.

A experiência francesa contribui para esse debate ao estabelecer uma separação institucional ainda mais formalizada. A Cour des Comptes, por meio de sua câmara jurisdicional especializada, assegura que os magistrados responsáveis pelo julgamento não tenham participado das fases de auditoria ou de controle prévio, garantindo imparcialidade no exercício da jurisdição. Trata-se de um modelo que, embora não aplicável de forma literal ao caso brasileiro, oferece diretrizes valiosas para o aprimoramento das salvaguardas processuais e para a valorização das distintas funções exercidas pelas Cortes de Contas.

A ausência de distinção clara entre os processos de auditoria e julgamento pode fragilizar o devido processo legal e gerar conflitos de função, além de comprometer a credibilidade do controle externo. O aprimoramento do modelo brasileiro passa, portanto, por uma discussão estruturante sobre os limites e interfaces entre as funções fiscalizatória, instrutiva e sancionadora no âmbito das Cortes de Contas.

Nesse sentido, o desafio no Brasil não está necessariamente em criar órgãos autônomos para cada função, mas em desenhar salvaguardas e fluxos procedimentais que reconheçam as diferenças entre fiscalizar, instruir e julgar. Distinguir com mais nitidez essas funções, ainda que permaneçam dentro da mesma instituição, pode fortalecer a credibilidade do controle externo, reduzir conflitos de função e qualificar a atuação dos Tribunais de Contas como instituições fiscalizadoras e julgadoras.

* **Gabriela Flávia Ribeiro Mendes** é Mestre em Direito, Gestão e Governança dos Sistemas Financeiros Públicos pela Universidade de Paris 1 Panthéon-Sorbonne – Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCMBA). E-mail: gabriela.mendes@tcm.ba.gov.br.

* **Heitor Silveira Freitas** é contador, especialista em auditoria financeira e mestre em contabilidade. Possui mais de 16 anos de experiência na área de auditoria, sendo os últimos 9 dedicados à auditoria financeira. Atuou como supervisor de auditorias em órgãos como o Ministério da Fazenda, Ministério da Defesa e Balanço Geral da União (BGU). Atualmente, supervisiona auditorias no Board of Auditors das Nações Unidas. E-mail: silveiraf@tcu.gov.br

REFERÊNCIAS

As referências dos artigos publicados nessa revista podem ser acessadas diretamente no endereço eletrônico da Biblioteca do Instituto Rui Barbosa: <https://irbcontas.org.br/biblioteca/>.



3° ENAF-TC

Encontro Nacional de Auditoria Financeira
dos Tribunais de Contas do Brasil