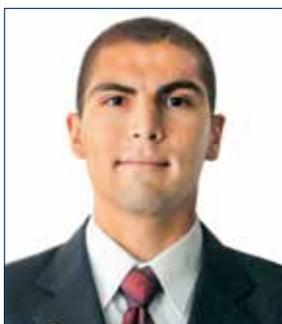


Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República



Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília, especialista e mestre em Administração Pública pelo Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE - IUL).



Renato Lima Cavalcante é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília e especialista em Orçamento Público pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC/TCU).

1. INTRODUÇÃO

A emissão de parecer prévio sobre as Contas de Governo da República é uma competência constitucional e histórica do Tribunal de Contas da União (TCU). Um dos instrumentos de fiscalização que viabilizam a emissão desse parecer é a auditoria das demonstrações financeiras consolidadas da União. Por meio dela, o Tribunal tem condições de formar uma opinião com um nível de segurança razoável sobre a confiabilidade das informações sobre receitas, despesas, caixa, dívida ativa, investimentos em participações societárias, bens móveis e imóveis, restos a pagar e dívidas interna e externa.

Diante desse objeto de pesquisa, o presente artigo tem por objetivo apresentar a relevância e as perspectivas da auditoria financeira para a apreciação das Contas de Governo do Presidente da República. Para isso, o trabalho está estruturado em cinco partes: a) introdução; b) seção com o objetivo de descrever o conceito e os objetivos da auditoria de demonstrações financeiras, diferenciando-a das auditorias de conformidade e de desempenho; c) seção apre-



sentando as características desse tipo de auditoria no setor público; d) seção com os objetivos, objetos de análise, a metodologia, as limitações e as principais ressalvas em auditorias recentes do Balanço Geral da União; e, por fim, e) conclusão.

2 AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Conforme ensina Costa (2010, p. 49)

a palavra auditoria tem sua origem no verbo latino *audire* o qual, significando ‘ouvir’, conduziu à criação da palavra auditor (do latim *auditore*) como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte.

Auditoria se diferencia de uma simples avaliação principalmente pelo mandato profissional que os auditores têm para coletar informações internas das organizações auditadas e pelos aspectos éticos envolvidos na manutenção do sigilo dessas informações. Especificamente quanto à auditoria de demonstrações financeiras, o objetivo é obter provas suficien-

tes para garantir com um grau de segurança razoável que as informações apresentadas nas demonstrações são confiáveis. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 31), a auditoria das demonstrações contábeis é:

um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Em outras palavras e com alguns detalhes a mais, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2011, p. 7) ensinam que:

Em termos gerais, a auditoria é um processo de: (1) coleta de evidências para comprovar afirmações, (2) avaliação dessas afirmações em confronto com critérios objetivos (padrões de controle interno, princípios contábeis aceitos, ou padrões internacionais de divulgação financeira),

e (3) comunicação das conclusões da auditoria a partes interessadas.

Essas duas definições apresentam o termo chave para compreensão da auditoria financeira: afirmações. Por afirmação, entende-se o item de informação disposto na demonstração financeira que serve para a comunicação entre a entidade evidenciada nela e os seus usuários externos. Assim, cada um desses itens traz uma afirmação da administração da entidade sobre sua posição financeira (ativos, passivos e patrimônio líquido), seu desempenho econômico-financeiro (receitas, despesas e lucro) e seu fluxo de caixa (recebimentos, pagamentos e saldo). Para Knechel (2001), além da avaliação da conformidade das afirmações com os princípios contábeis geralmente aceitos, a auditoria financeira deve avaliar: a) a possibilidade de ocorrência de fraude; b) a probabilidade de descontinuidade da organização auditada; e, c) o potencial para contribuir com a organização em melhorias na competitividade, nos processos de negócio e nos sistemas de informação.

No setor público, as afirmações nas demonstrações financeiras não esclarecem suficientemente a atuação da gestão financeira das entidades governamentais. Governos são financiados principalmente com recursos de outras pessoas, obtidos mediante o poder de tributar do Estado. Além disso, devido ao princípio da não afetação de impostos, em regra, esse tipo de receita não pode ser vinculado a despesas específicas. Assim, não há uma relação direta entre incremento nos custos com aumentos na receita. Devido à complexidade das instituições públicas, essa relação é muito superficial e indireta. As despesas aumentam conforme a politização e juridicização de demandas sociais. Já as receitas crescem de acordo com a necessidade cobrir despesas ou *deficits*. Em suma, não é possível que as demonstrações financeiras

tenham no setor público o mesmo tratamento que no setor privado, tanto em termos de contabilidade quanto de auditoria.

Devido às diferenças de finalidade e funcionamento entre instituições do setor público e privado, a auditoria teve de desenvolver um modelo mais robusto de verificação da qualidade da gestão nas instituições públicas. Existem basicamente três espécies de auditoria: 1) financeira, em que se verifica a confiabilidade das demonstrações financeiras; 2) de conformidade, na qual se investiga a adequação dos procedimentos adotados com leis e regulamentos; e, 3) de desempenho, em que se avalia a eficácia e eficiência das operações da organização. Para distinguir a auditoria realizada no exercício do controle externo da gestão pública daquela auditoria independente realizada no setor privado, a instituição britânica CIPFA (*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*) realizou um estudo que conclui que a auditoria pública é caracterizada: pela maior independência dos auditores em relação às organizações que eles auditam; pelo papel mais amplo dos auditores e por um escopo mais estendido de auditoria; e por relatos mais abrangentes aos interessados (SUMMA, 2008).

No setor privado, a auditoria de demonstrações contábeis predomina por pelo menos três motivos: 1) as empresas têm grande interesse em monitorar o próprio desempenho, portanto, não precisam necessariamente de uma avaliação externa sobre o seu desempenho; 2) instituições governamentais (fisco, polícia, ministério público, judiciário, órgãos reguladores e outros) têm uma forte atuação na verificação da legalidade dos procedimentos e operações das organizações privadas; e, 3) o lucro é o principal indicador de desempenho de uma organização empresarial.

Por outro lado, no setor público, apesar das variações internacionais dos modelos institu-

cionais de fiscalização governamental (Auditorias Gerais ou Tribunais de Contas, ambos com variações de espécie), em geral, há uma forte preocupação do papel da auditoria na verificação da conformidade de procedimentos com a legislação, tendo em vista a extensão, a complexidade e descontinuidade gerencial inerentes às entidades governamentais. Por outro lado, a maioria dos indicadores de desempenho das operações governamentais não pode ser mensurada contabilmente, mas sim por meio de sistemas gerenciais com informações não financeiras sobre a execução dos programas orçamentários. Assim, a auditoria financeira tem outra perspectiva no setor público. Não obstante a função de formar uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações sobre situação e desempenho financeiros, o diagnóstico apresentado nessas demonstrações não é imediata e diretamente afetado pelo desempenho governamental em algumas de suas funções políticas, econômicas e sociais. Dessa forma, no setor público as auditorias de conformidade e de desempenho ganham enorme relevância para formar uma opinião mais ampla sobre a qualidade da gestão pública. A Figura 1 apresenta um breve resumo dos papéis que o auditor pode de-

sempear nas perspectivas do desempenho e da regularidade (auditorias de conformidade e financeira).

Essa ressalva quanto ao papel da auditoria financeira no controle governamental também é efetuada nas normas internacionais emitidas pela *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Segundo a ISSAI 1000¹, a auditoria financeira no setor público pode envolver também aspectos relacionados à conformidade e ao desempenho. Apesar das limitações da auditoria financeira para elaborar um diagnóstico completo sobre a gestão pública, as perspectivas financeira, operacional e de conformidade podem ser complementares. Como inovação e objeto de reforma no setor público de diversos países, nas últimas décadas, muitas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) passaram a adotar a auditoria de desempenho. Na verdade, com esse movimento, a auditoria governamental se torna completa e integrada, pois estaria incluindo em seu escopo o que estava faltando para formar uma opinião mais robusta sobre a gestão pública. Desse modo, as auditorias de desempenho não surgiram como uma forma de suplantar as auditorias de regularidade. Conforme Gomes (2002, p. 37) explica, “não há registro de EFS

Figura 1
Possíveis papéis
de um auditor

Base profissional em direito		Base profissional em contabilidade	
Como juiz/magistrado			Como contador
Proferir julgamentos e decisões	De acordo com a lei	Auditoria de Regularidade	De acordo com as regras e com regulamentos Produzir relatórios para ampliar a responsabilização e transparência
Criar novos conhecimentos; novas informações	Verdade científica, explicação	Auditoria de Desempenho	Qualquer coisa que faça o cliente melhorar Oferecer ajuda e conselhos aos entes públicos; sugerir melhorias
Como pesquisador/cientista			Como um consultor administrativo
Base profissional em economia e ciências sociais		Base profissional em administração e em economia	

FONTE: Adaptado de Pollitt *et al.* (2008, p. 164 e p. 306) e Gomes (2002, p. 54).

que tenha abandonado a visão mais tradicional de guardião da gestão pública por meio de verificações da conformidade e legalidade dos atos de quem lida com o dinheiro, bem ou valor público”.

A auditoria de demonstrações contábeis é imprescindível para aumentar a utilidade das informações financeiras produzidas pela contabilidade, tendo em vista seu potencial para incrementar a credibilidade dessas informações. Boynton, Johnson e Kell (2002) apresentam quatro condições que justificam a demanda por esse tipo de auditoria: a) conflito de interesses entre usuários e produtores da informação financeira, de modo que os primeiros querem informações sem viés, enquanto os últimos querem apresentar informações positivas sobre a administração; b) gravidade das consequências econômicas e sociais decorrentes de decisões tomadas a partir de informações publicadas em demonstrações contábeis; c) complexidade das técnicas contábeis empregadas e o consequente risco de que as demonstrações contenham distorções e erros não intencionais; e, d) difícil acesso de usuários da informação à contabilidade da entidade, em razão da distância, do tempo e do custo.

Apesar das peculiaridades e limitações da auditoria financeira no setor público, os conceitos e objetivos adotados nas duas instituições produtoras de normas em auditoria governamental mais respeitadas internacionalmente, INTOSAI e GAO (*United States Government Accountability Office*), não se alteram muito em relação ao setor privado. A ISSAI 100² trata dessa afinidade entre auditorias financeiras no setor público e privado. No mesmo sentido a ISSAI 1003³ estabelece que a auditoria financeira é uma avaliação independente sobre se a utilização de recursos, os resultados e a condição financeira reportada (evidenciada) pela entidade estão apresentados adequadamente e de acordo com a estrutura de relatório financeiro.

Já a FAM 110⁴ do GAO estabelece que a auditoria de demonstrações financeiras de entidades federais permite aos tomadores de decisão (usuários das demonstrações financeiras) terem maior confiança na fidedignidade das afirmações dispostas nessas demonstrações, além de reportar deficiências nos controles internos e não conformidades com leis e regulamentos testados. Assim como a FAM 110, a ISSAI 300⁵ também demonstra a forte intersecção entre as auditorias financeira e de conformidade, ao prever que o auditor deve realizar procedimentos que permitam ter garantia razoável de detecção de irregularidades e ilegalidades que tenham um efeito direto e material sobre as demonstrações financeiras ou nos resultados das auditorias de conformidade. Enfim, mesmo com as limitações da auditoria financeira no setor público, há um certo consenso de que seu escopo deve ser ampliado.

3. AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO

O tema auditoria financeira no setor público é extremamente atual e relevante, em razão da crise dos países desenvolvidos, resultante não só de aspectos econômicos, mas principalmente em razão da saúde financeira dos governos. O resultado nominal médio dos países desenvolvidos pertencentes à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2001 era superavitário. Em 2009 chegou a um *deficit* de 6% do PIB médio. A dívida bruta em 2001 era próxima de 55% do PIB médio. Em 2009 chegou a mais de 65%. Os primeiros países a enfrentarem os efeitos mais graves dessa recente crise são europeus: Grécia, Irlanda, Portugal, Espanha, Reino Unido e Itália. Isso ocorre mesmo em condições de alta regulamentação da União Europeia para garantir a disciplina fiscal nos países membros, com regras e punições rígidas caso os limites de *deficit* nominal

(3%) e da dívida bruta (60%) sejam ultrapassados. Entretanto, a experiência tem demonstrado que quando o assunto é finanças públicas, é melhor prevenir do que remediar. Punir financeiramente um país que já está em crise fiscal só irá agravar sua situação fiscal, política, econômica e social.

Segundo o princípio da continuidade da Teoria da Contabilidade, elaborado tendo como referência as organizações do setor privado, em regra, deve-se pressupor que as entidades não têm prazo para dissolução, i.e., que existem por tempo indeterminado. Todavia, é possível que uma empresa seja extinta, por falta de condições financeiras e econômicas para sobreviver. No setor público, essa análise deve ser adaptada. A história mostra que nações não vão à falência. Ou deixaram de existir por decorrência de uma guerra ou resolveram os problemas financeiros ganhando uma guerra. Diante do alto nível de civilização atual, o combate armado não é uma solução viável nem desejada.

Assim, os governos com problemas financeiros devem buscar uma nova forma de resolução. A mais utilizada é o aumento de impostos. No entanto, em alguns países qualquer novo aumento na carga tributária necessariamente irá sufocar o crescimento econômico, o que, conseqüentemente, reduzirá a receita arrecadada. Esse é o caso de alguns países europeus com carga tributária de aproximadamente 50% do PIB. Outra solução é o corte de despesas, decisão com custo político tão alto quanto o aumento da tributação, pois poderá reduzir a abrangência e a qualidade dos serviços públicos. Essas duas alternativas envolvem os fluxos econômico-financeiros dos governos; entretanto, outras duas soluções foram identificadas por meio da alteração do patrimônio estatal: a venda de ativos (p. ex.: desestatização de empresas públicas) e a formação de passivos de longo prazo (p.ex.: emissão de títulos públicos ou contratação de crédito externo). Em suma,

até pode não haver descontinuidades de entidades governamentais, mas não há dúvidas quanto à necessidade de um princípio nas finanças públicas que trate da sustentabilidade fiscal. As opções para resolver os problemas financeiros dos governos estão acabando e o alto nível de endividamento reduz, em alguma medida, a soberania dos Estados, pois, para obter acesso ao crédito internacional, os governos devem se comprometer a alterar o modo de gerir recursos financeiros e, por consequência, a forma de organização social e econômica da população.

Atualmente, as agências de *rating* (classificação de risco de crédito) têm tido um papel relevante na definição da direção dos investimentos internacionais e também das taxas de juros nas operações de crédito realizadas por governos, em razão do risco de inadimplência projetado por elas. Assim, não basta reputação política e registros históricos de poderio econômico. Os governantes têm de se preocupar em ter boas “notas” com essas agências, pois uma simples e rápida redução da classificação do país pode criar uma crise que talvez nem exista. É diante desse contexto que a auditoria nas demonstrações financeiras governamentais impõe a sua relevância social.

Esse tipo de auditoria é um dos principais mecanismos de controle rotineiro e abrangente sobre a saúde financeira dos governos. Em termos positivos, é possível observar isso na prática generalizada desse tipo de verificação. Nas EFS de países de língua inglesa, por razões culturais e institucionais, sempre houve um forte desenvolvimento da auditoria financeira. Mas, mesmo no modelo de Tribunal de Contas, há competências e trabalhos específicos para a verificação das demonstrações financeiras (p. ex.: *Court de Comptes* – França; *Bundesrechnungshof* – Alemanha; *Tribunal de Cuentas* – Espanha; Tribunal de Contas – Portugal).

Quando o assunto é auditoria de demonstrações financeiras consolidadas nesse mode-

lo institucional, o *benchmarking* é o Tribunal de Contas Europeu, que é um dos 11 membros do Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS) da INTOSAI e emite um parecer extremamente aderente às normas emitidas pela FAS. Esse subcomitê concluiu, em novembro de 2009, a publicação de 38 normas de auditoria financeira (ISSAIs 1000-2999). Essas normas aproveitam as normas do setor privado (ISAs – *International Standards on Auditing*) emitidas pela IFAC (*International Federation of Accountants*). Entretanto, para cada ISA, o subcomitê elaborou uma Nota Prática (NP), que “provê uma declaração sobre a aplicabilidade da ISA às auditorias de entidades do setor público, bem como um guia suplementar para auditores do setor público sobre as ISAs” (ISSAI 1000 – tradução livre).

No Brasil, a função de auditoria financeira teve previsão constitucional inicialmente em 1934, de forma mais sutil, quando o art. 102 da Constituição (BRASIL, 1934) previa que “o Tribunal de Contas dará parecer prévio, no prazo de trinta dias, sobre as contas que o Presidente da República deve prestar anualmente à Câmara dos Deputados”. Na Constituição de 1967, essa função foi esclarecida, por meio da previsão da realização de auditoria financeira e orçamentária, que, segundo o § 3º do art. 71, “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” (BRASIL, 1967). E o § 4º complementa determinando que “o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas, sem prejuízo das inspeções referidas no parágrafo anterior” (BRASIL, 1967).

Segundo Fernandes (2008, p. 312), a atribuição do TCU para realizar auditoria contábil

só “alcançou patamar constitucional em 1967”. O autor ensina que:

Como os gestores têm o dever de apresentar as informações anualmente, e sendo esses elementos insuficientes para assegurar a confiabilidade do sistema, tornou-se necessário estabelecer competência própria para que os Tribunais de Contas pudessem aferir a regularidade dos procedimentos a cargo do órgão responsável por bens, dinheiros e valores públicos.

Na Constituição Federal de 1988, é possível constatar que essa atribuição foi disposta em diversos dispositivos, desde a competência para a fiscalização contábil (art. 70) até a de apreciar as contas do Presidente da República e julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos (art. 71, incisos I e II). Além disso, o inciso IV do artigo 71 estabelece a competência do TCU para realizar auditorias de natureza contábil e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. O detalhamento da competência do Tribunal para a auditoria financeira coube ao Regimento Interno do TCU (RITCU), aprovado pela Resolução nº 155, de 2002. Em seu artigo 207, o Regimento determina que “as contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis” (BRASIL, 2002), além dos requisitos de legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão. Já o artigo 209 prevê que o Tribunal julgará as contas irregulares quando evidenciada, dentre outras ocorrências, a infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil e patrimonial. Por fim, o artigo 228 estabelece que o parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Presidente da República será conclusivo no sentido de exprimir se essas contas representam adequadamente as respec-

tivas posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro. Nesse último caso, fica evidente o papel do TCU em verificar a confiabilidade das informações financeiras da União, tanto contábil-patrimonial quanto orçamentário-financeira.

A competência para apoiar os ministros-relatores nos julgamentos de contas dos administradores é das Secretarias de Controle Externo (Secex), enquanto a competência para assessorar o ministro-relator na elaboração do parecer prévio das contas do Presidente da República é da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), quando, dentre outras análises, verifica a confiabilidade das informações financeiras prestadas em demonstrações contábeis consolidadas do governo federal.

4 AUDITORIA DO BALANÇO GERAL DA UNIÃO

Com o objetivo de verificar se as demonstrações contábeis apresentadas no Balanço Geral da União (BGU) expressam adequadamente, em seus aspectos relevantes, a real situação orçamentária, financeira e patrimonial da União em 31 de dezembro de cada ano, o TCU examina os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das

Variações Patrimoniais, cujos níveis máximos de consolidação abrangem os órgãos e entidades pertencentes aos orçamentos fiscal e da seguridade social. Na tabela 1, constam os principais saldos e transações do BGU, em ordem de materialidade.

Entre as técnicas de auditoria empregadas destacam-se: a) exame documental da legislação pertinente e das peças integrantes do BGU (demonstrações contábeis, notas explicativas e demonstrativos orçamentários); b) análise de registros contábeis e conferência de saldos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi); c) conciliação entre valores constantes das demonstrações contábeis e dados publicados em outras fontes; d) análises horizontal e vertical de saldos dos itens do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais. Como limitações aos exames efetuados, ressaltam-se o período abrangido pela análise – exercício-base em comparação ao exercício anterior –, bem como o fato de tratar-se de demonstrações consolidadas, característica que exclui a abordagem de questões específicas de determinado órgão ou entidade.

Nos dez últimos anos, as auditorias financeiras realizadas no âmbito da apreciação das Contas de Governo do Presidente da Re-

Tabela 1
Principais saldos e transações do BGU em 2010. Em R\$ bilhões

Ativos	Valor	Passivos	Valor	Receitas	Valor	Despesas	Valor
Empréstimos e Financiamentos Concedidos	960,7	Dívida Interna de LP	1.806,6	De Operações de Crédito	502,3	Amortização da Dívida	514,0
Dívida Ativa	904,0	Dívida Interna em circulação	544,4	De Contribuições	487,7	Previdenciárias (RGPS)	248,3
Provisão para Perdas de Dívida Ativa	(561,4)	RP não processados	103,3	Tributárias	281,8	Pessoal	178,7
Disponível	461,7	Dívida Externa de LP	83,7	Patrimoniais	65,2	Juros e encargos da dívida	122,4
Bens Móveis e Imóveis	263,5	Outros Credores	59,6	Outras receitas de capital	52,2	Investimentos	48,5
Participações Societárias	229,5	RP processados	24,8	Receitas de Serviços	40,5	Inversões Financeiras	31,9

FONTE: BGU 2010 e Relatório e Parecer das Contas de Governo da República do exercício de 2010.

pública identificaram mais de cem ressalvas à fidedignidade das informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais constantes no BGU. As ressalvas tratam de: a) deficiências nos controles internos do Sistema de Contabilidade Federal; b) irregularidades em

procedimentos contábeis; c) erros de reconhecimento, avaliação e evidenciação contábeis; e, d) apresentação e consolidação das demonstrações financeiras. A Tabela 2 apresenta alguns exemplos de ressalvas nesse período.

Tabela 2

Exemplos de ressalvas ao Parecer Prévio sobre as Contas de Governo do Presidente da República

Tipos de ressalvas		Exemplos
Irregularidades em procedimentos contábeis		Manutenção no Siafi de valores de Restos a Pagar (RP) não processados inscritos em exercícios anteriores a 2005, sem prazo de validade prorrogado, o que contraria o Decreto nº 93.872/1986.
Deficiências nos controles internos		Manutenção de saldos patrimoniais remanescentes de entidades extintas ou liquidadas. Falhas na codificação, registro e solução de restrições decorrentes dos procedimentos de Conformidade Contábil.
Erros de contabilização	Receitas	Falta de reconhecimento na execução de 2002 de parte da receita arrecadada mas não recolhida, relativa a amortização e pagamento de juros efetuados por estados e municípios, no valor de R\$ 0,55 bilhão, posteriormente reconhecido em 2003.
	Despesas	Existência de diferenças de valores entre as despesas e receitas orçamentárias, nestas incluídas as respectivas deduções, constantes do balanço orçamentário e os mesmos itens constantes da demonstração das variações patrimoniais e do balanço financeiro, gerando desarmonia entre as demonstrações e possíveis equívocos de análise e interpretação das informações.
	Caixa	Existência de diferenças de conciliação entre os saldos contábeis da conta única e os valores efetivamente depositados no Banco Central.
	Dívida Ativa	Divergência entre os valores de arrecadação da dívida ativa de 2010 registrados no Siafi e aqueles contidos no sistema Cadastro Integrado da Dívida Ativa (CIDA) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.
	Bens imóveis	Diferença entre os registros do Siafi e Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet), verificada nas gerências regionais da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), referente aos valores de imóveis de uso especial.
	Bens móveis	Impossibilidade de conferência da integridade das operações de alienações de bens móveis, devido à divergência de valor e ao registro em momentos diferenciados.
	RP processados	RP processados estão superavaliados em cerca R\$ 0,53 bilhão, em decorrência de órgãos e entidades que não promoveram a baixa contábil relativa ao cancelamento dos valores inscritos até o exercício de 2001.
	RP não-processados	Subavaliação do passivo da União, em razão de retificação a maior do montante inscrito em restos a pagar não processados.
	Variações patrimoniais	Apuração incorreta no encerramento do exercício de valores financeiros diferidos e a receber que totalizaram R\$ 24,1 bilhões, o que gera variações patrimoniais inexistentes e afeta significativamente o resultado patrimonial de alguns órgãos.
Erros de apresentação		Evidenciação de saldos materialmente irrelevantes e falta de critério para contas com designações genéricas. Ausência ou insuficiência das notas explicativas.
Erros de consolidação		Falta de inclusão dos saldos referentes às entidades Funai – Patrimônio Indígena, Fundação Habitacional do Exército, Caixa de Construção de Casas do Pessoal da Marinha do Brasil e dos fundos do setor elétrico geridos pela Eletrobras.

FONTE: Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República (Exercícios 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010).

Algumas das ressalvas expostas no Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República impulsionaram o fortalecimento de controles internos da contabilidade pública federal, bem como a evolução em procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de determinadas rubricas contábeis. O Tribunal tem monitorado a capacidade dos procedimentos de Conformidade de Registros de Gestão e de Conformidade Contábil em detectar, respectivamente, erros nos registros contábeis e limitações analíticas nas demonstrações. Quanto aos procedimentos de contabilização, em 2010 o BGU apresentou uma evolução significativa na evidenciação de valores na Provisão para Perdas Prováveis, em especial aquelas que se referem à Dívida Ativa, ao registrar uma provisão superior a 60% do montante desse tipo de crédito. Além disso, nos últimos anos houve uma preocupação dos órgãos do Sistema de Contabilidade Federal em melhorar os critérios tanto de reconhecimento e avaliação de bens móveis e imóveis como os de depreciação desses ativos. Por fim, vale ressaltar os ganhos de evidenciação obtidos com a evolução do conteúdo das notas explicativas nos últimos três anos. Em 2008, essas notas ocupavam apenas quatro páginas, com comentários insuficientes sobre mudanças de critérios contábeis e critérios de avaliação de ativos e passivos. Em 2009, foram dez páginas com mais profundidade nas explicações, porém, ainda muito incipiente. Já em 2010, as notas explicativas totalizaram 30 páginas, com um nível satisfatório mínimo em termos de abrangência e profundidade das explicações.

Apesar da grande quantidade de ressalvas e da comprovada eficácia delas para melhorar a qualidade da informação financeira produzida pela contabilidade pública federal, ainda há limitações relevantes na capacidade do Tribunal

em formar uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações consolidadas. Recentemente foi publicado relatório de um programa internacional de avaliação da gestão das finanças públicas, conhecido como PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), o qual informa algumas oportunidades de melhoria para esse tipo de trabalho no TCU, ao sugerir um redirecionamento de algumas análises para a confiabilidade dos sistemas e a gestão de controles subjacentes às demonstrações e relatórios financeiros (BANCO MUNDIAL, 2009). Em outro relatório, realizado no âmbito da CFAA (*Country Financial Accountability Assessment*) do Banco Mundial, identificou-se oportunidades para que o Tribunal realize auditorias baseadas em risco (LADIPO; SÁNCHEZ; SOPHER, 2009).

Ademais, há 25 anos, a contabilidade pública federal realizou uma profunda reforma, decorrente da criação da Secretaria do Tesouro



Nacional, da Conta Única e do Siafi (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal). Isso permitiu à União gozar de um dos sistemas contábeis mais integrados do mundo. Todavia, se na prática a contabilidade estava indo bem, as normas, tanto legais e regulamentares quanto técnicas, deixavam e em alguns casos ainda deixam a desejar. Nos últimos cinco anos, a STN e o Conselho Federal de Contabilidade iniciaram um forte processo de reforma, redirecionando a contabilidade pública do orçamento para o patrimônio principalmente por meio da edição, respectivamente, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Além disso, está em trâmite no Senado Federal o Projeto de Lei (PLS) nº 229/2009, que tem por objetivo substituir a Lei nº 4.320/1964, alterando radicalmente o marco regulatório da contabilidade pública. Essas mudanças na estrutura de relatório financeiro aplicável aos entes governamentais afetam diretamente os procedimentos de reconhecimento, mensura-

ção e evidenciação de ativos, passivos, receitas e despesas. A reforma da contabilidade pública federal exige um alinhamento da auditoria financeira, a fim de conhecer as consequências da nova contabilidade pública e formar uma opinião com um grau de segurança razoável sobre a fidedignidade das novas informações produzidas por essa contabilidade.

Diante dos diagnósticos internacionais apresentados e do contexto favorável a inovações para a auditoria financeira no setor público, o Banco Mundial firmou Acordo de Doação com o Brasil, no qual o beneficiário é o TCU. Essa doação destina-se ao custeio do Projeto de Aperfeiçoamento da Auditoria Financeira do TCU sobre as Demonstrações Consolidadas da União, cuja responsabilidade técnica é da Semag. O principal objetivo do projeto é acelerar a aquisição, pelo TCU, de capacidade técnica para emitir parecer de auditoria sobre o BGU, de acordo com padrões e boas práticas internacionais de auditoria financeira. Para isso, inicialmente está sendo realizado um diagnóstico da situação da contabilidade e da audito-



ria financeira no âmbito federal e, em seguida, haverá uma comparação entre o que está previsto nas Diretrizes de Auditoria Financeira da INTOSAI e com as práticas de sete EFS.

5. CONCLUSÃO

Ao final da auditoria do BGU, o Tribunal emite uma opinião sobre o nível de credibilidade das informações financeiras produzidas pela contabilidade da administração pública federal, ou seja, se as demonstrações contábeis representam a situação financeira, orçamentária e patrimonial da União. Entretanto, para concluir essa mensagem tão direta, objetiva e curta, muitos testes de auditoria devem ser realizados, a fim de que haja um nível de segurança razoável sobre tal mensagem.

O contexto atual de crise nos países desenvolvidos tem demonstrado a importância de acompanhamento da conformidade legal, da fidedignidade contábil e do desempenho operacional na gestão das finanças públicas, em especial daqueles itens com alta sensibilidade fiscal. Por enquanto o Brasil tem usufruído dos benefícios decorrentes das avaliações positivas das agências de *rating*. Todavia, o cenário pode se inverter e um único rebaixamento da nota de classificação de risco do governo federal pode reduzir o potencial de investimentos no Brasil, reduzir sua capacidade para enfrentar a atual crise internacional e, por efeito, expor o país aos mesmos problemas de Portugal, Grécia e Irlanda (necessidade urgente de crédito externo, se submetendo a regras de seus financiadores), do Reino Unido (intenso corte de despesas públicas), dos EUA (desgaste político) ou da Espanha (mais de 20% de desemprego).

A auditoria financeira tem objetivos, normas e procedimentos que podem contribuir consideravelmente para a prevenção contra possíveis reduções na classificação do risco de crédito, principalmente pelo fato de estar base-

ada na avaliação de riscos de distorção contábil. Há uma preocupação inicial com aspectos materialmente relevantes, o que, de imediato, direciona a fiscalização para saldos e transações com relevância para a gestão fiscal. Apesar de ter como objetivo principal o aumento da credibilidade das informações financeiras prestadas pelo governo, uma vez que a auditoria financeira em conjunto com as auditorias de conformidade e de desempenho podem contribuir para mitigar riscos fiscais e, consequentemente, os riscos decorrentes de uma crise fiscal: inadimplência, desemprego, fuga de investimentos estrangeiros, dentre outras instabilidades políticas, econômicas e sociais.

As auditorias financeiras realizadas na apreciação das Contas de Governo da República têm identificado ressalvas relevantes à confiabilidade do Balanço Geral da União, tanto em termos de deficiências nos controles internos contábeis como também nas limitações das informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais para as análises econômico-financeiras sobre a situação e o desempenho financeiro da União. Com o objetivo de aumentar o potencial analítico da contabilidade pública federal, a STN tem impulsionado um intenso processo de reforma, alterando critérios e procedimentos de contabilização e evidenciação. Por meio do Acordo de Doação com o Banco Mundial, o TCU se posiciona nesse processo, ao se preocupar em garantir que as técnicas e procedimentos adotados no âmbito das auditorias das demonstrações consolidadas da União estejam aderentes às normas e boas práticas internacionais. Assim, as perspectivas para a qualidade da informação financeira para os próximos anos são de melhorias significativas, pois tanto a contabilidade quanto a auditoria financeira estão em busca de inovações e aperfeiçoamentos a fim de prover informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais relevantes, tempestivas e, acima de tudo, confiáveis.

REFERÊNCIAS

BANCO MUNDIAL. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA). *Brasil Desempenho da gestão financeira pública federal*: baseado na metodologia PEFA. Washington: Banco Mundial, 2009. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/BRAZILINPOREXTN/Resources/Desempenho_gestao_financeira_publica_federal.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2011.

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

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos de Brasil: promulgada em 16 de julho de 1934. *Diário Oficial*, Brasília, DF, 16 jul 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 24 de janeiro de 1967. *Diário Oficial*, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 03 jun. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 155, de 04 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. *Boletim do Tribunal de Contas da União*, Brasília, DF, ano 40, n.1, 13 fev. 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/681912.pdf>. Acesso: 17 ago. 2010.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2002. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2002.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2003. Ministro-Relator Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2003.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2004. Ministro-Relator Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2004.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2005. Ministro-Relator Valmir Campelo. Brasília: TCU, 2006. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2005.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2006. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/CONTAS_ARQUIVOS_2006/CG2006_B1.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2007. Ministro-Relator Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_07/CG2007_B.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república* : exercício de 2008. Ministro-Relator Augusto Nardes. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_08/CG2008_A.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república* : exercício de 2009. Ministro-Relator Raimundo Carreiro. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/index.htm>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república* : exercício de 2010. Ministro-Relator Aroldo Cedraz. Brasília: TCU, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_10/index.html>. Acesso em: 17 ago. 2011.

_____. _____. Brasil e Banco Mundial firmam acordo de doação. *UNIÃO*. Brasília, DF, Ano 26, n. 56, p. 5, 7 abr. 2011.

COSTA, Carlos Baptista da. *Auditoria financeira: teoria e prática*. Lisboa: Rei dos Livros, 2010.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de contas do Brasil* : jurisdição e competência. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, 53 (2), pp. 36-78, 2002.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M. *Auditoria*. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

KNECHEL, W. Robert. *Auditing, assurance & risk*. Ohio: South-Western College Publishing, 2001.

LADIPO, Omowunmi; SÁNCHEZ, Alfonso; SOPHER, Jamil. *Accountability in public expenditures in Latin America and the Caribbean*. Washington: World Bank, 2009.

POLLITT, Christopher et al. *Desempenho ou legalidade?* Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SUMMA, Hilka. Definições e estruturas. In: Christopher Pollitt et al. *Desempenho ou legalidade?* Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

NOTAS

- 1 INTOSAI. ISSAI 1000 - General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
- 2 INTOSAI. ISSAI 100 - Basic Principles
- 3 INTOSAI. ISSAI 1003 - Glossary of terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
- 4 GAO. FAM 110 - Overview of the FAM Methodology
- 5 INTOSAI. ISSAI 300 - Field Standards