

Auditoria financeira como catalisadora do processo de controle externo dos tribunais de contas brasileiros¹

Financial Audit as a Catalyst for the External Control Process of the Brazilian Supreme Audit Courts

José Ricardo Paniagua Justino

Especialista em Direito Tributário. Auditor estadual do controle externo do TCE/MS.
E-mail: ricardojustino@tce.ms.gov.br

Henri Philippe Rocha Forti

Especialista em auditoria do setor público. Advogado e auditor estadual do controle externo do TCE/MS.
E-mail: henriforti@tce.ms.gov.br

Luísa Meinberg Cheade

Mestranda em Administração Pública. Advogada e auditora estadual do controle externo do TCE/MS.
E-mail: luisacheade@tce.ms.gov.br

Resumo: A Constituição Federal de 1988 traz no rol de competências dos tribunais de contas a realização de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas entidades jurisdicionadas. Para essas atribuições, legislações infralegais (por exemplo, as leis orgânicas) reafirmam que, para julgar as contas como regulares, é necessária a avaliação da exatidão dos demonstrativos contábeis. Este artigo propõe um modelo que visa potencializar a efetividade das funções finalísticas dessas instituições superiores de auditoria por meio da realização de auditorias financeiras. Nessa sugestão é compartilhado um desenho do alinhamento das atividades desempenhadas no controle externo com um objetivo comum e alinhado às técnicas de auditoria financeira internacionais, buscando a prática e a uniformização de procedimentos já consagrados em substituição da subjetividade e de técnicas despadronizadas. A reflexão ora compartilhada apresenta, em alinhamento com as normas internacionais de auditoria, a auditoria financeira como fator preponderante de planejamento e execução dos trabalhos de controle externo ao nível institucional,

¹ Recebido em 15/08/2023; Aceito em 13/11/2023.

orientando a elaboração dos planos anuais de fiscalização e como a ferramenta mais apropriada ao cumprimento das atribuições privativas dos tribunais de contas.

Palavras-chave: Auditoria financeira. Efetividade. Tribunal de contas.

Abstract: The Brazilian Constitution (1988) states among the competencies of the Audit Courts working in accounting, financial, budgetary and patrimonial audits in the jurisdictional entities. For these attributions, local legislations (for example, the Organic Laws) reaffirm that, in order to judge the accounts as regular, it is necessary to evaluate the accuracy of the accounting statements. This article proposes a model that aims to enhance the effectiveness of financial audits in these audit institutions (Audit Courts). Within this suggestion, we share a sketch of the alignment of activities performed in external control with a common goal and aligned with international financial auditing techniques, always seeking the technique to replace subjectivity. The reflection now shared presents, in alignment with international auditing standards, the financial audit as a preponderant factor in planning and implementation of external control work at the institutional level, guiding the preparation of Annual Supervision Plans, and as the most appropriate tool for the fulfillment of the private duties of the Supreme Audit Institution.

Keywords: Financial audit. Effectiveness. Audit institutions.

1 Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 70 a 75, trata, na seção IX, da fiscalização contábil, financeira e orçamentária da União e das entidades da administração direta e indireta. Indica que essa fiscalização será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo controle interno de cada Poder. O controle externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) (BRASIL, 1988). Essas atividades de controle externo são, portanto, privativas dos tribunais de contas

As competências do TCU são expressadas no artigo 71 do texto constitucional e podem ser resumidas em: i) apreciar as contas prestadas anualmente pelo chefe do Poder Executivo (parecer prévio sobre as contas de governo para julgamento da respectiva casa legislativa); ii) julgar as contas dos responsáveis pelos bens e valores públicos da administração direta e indireta (julgamento das contas de gestão); iii) apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal; iv) realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas entidades jurisdicionadas. Essas normas constitucionais são estabelecidas para o TCU e aplicadas, em simetria, aos tribunais de contas estaduais, municipais e do Distrito Federal, conforme preceitua a própria norma constitucional em seu artigo 75 (BRASIL, 1988). Corroborando com essas competências constitucionais, as leis orgânicas dos tribunais de contas, especialmente a do TCU, que é replicada em diversos tribunais de contas do país, em seu artigo 16 traz que as contas serão julgadas “regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável” (BRASIL, 1992, p. 4, grifo nosso).

Essas dimensões, descritas nestes ordenamentos superiores do TC, trazem em primeira ordem a necessidade de aferir quanto à exatidão das demonstrações financeiras (DFs), estabelecendo, assim, uma das principais obrigações dessas instituições superiores de auditoria. Portanto, não haveria como cumprir tal mandamento legal sem a auditoria financeira. Esse tipo de auditoria é consagrado no continente europeu, que difere do Brasil, onde existe preponderância de auditorias de conformidade, além do forte estímulo às auditorias operacionais pelos tribunais de contas (CARVALHO JUNIOR, 2020).

Nesse raciocínio, o presente artigo tem como objetivo geral propor um modelo de trabalho para as instituições superiores de auditoria, utilizando, como instrumento principal para instrução processual, a realização de auditoria financeira, a fim de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis, cujos usuários diretos seriam o Poder Legislativo e a sociedade local. A proposta visa potencializar a efetividade da fiscalização realizada pelos tribunais de contas, bem como uniformizar procedimentos entre esses órgãos de auditoria dos entes federativos, promovendo maior transparência e melhores condições de avaliação de políticas públicas.

2 Proposta de fluxo de trabalho para auditoria financeira nos tribunais de contas brasileiros

As atribuições dos tribunais de contas são exercidas pelo processo de controle externo (VIANA, 2019). Para cumprimento de tais atribuições privativas, por força do art. 73, cumulado com o artigo 96, inciso I, “a”, da Constituição Federal, os tribunais de contas do Brasil devem observar as normas de processo e das garantias processuais das partes (BRASIL, 1988). Não há dúvidas, portanto, de que a aplicação do devido processo legal não está adstrito aos processos judiciais, sendo que também no processo de controle externo se deve observar a independência das funções (fiscalizar, instruir e julgar) (VIANA, 2019).

Ressalta-se que essa proposta de trabalho, com a realização principalmente de auditoria financeira no âmbito do controle externo, não substituiria os trabalhos de auditoria de conformidade e/ou de desempenho. Pelo contrário, seria um elemento agregador com o objetivo de consolidar as conclusões de diversos trabalhos à prestação de contas respectiva, de forma oportuna e sintetizada por meio da opinião da auditoria financeira.

A auditoria financeira também seria o instrumento apropriado para promover a coesão de outros trabalhos que não são classificados como auditoria, geralmente instrumentalizados por meio de análise processual de atos de gestão (contratações), atos de pessoal e análise de contas que não consideram possíveis distorções no nível das afirmações.

Os procedimentos de auditoria financeira de identificação e avaliação de riscos, paralelamente ao entendimento da entidade auditada, garantem objetividade para seleção de objetos a serem analisados e racionalização da força de trabalho (TCU, 2016).

O principal fator para o direcionamento das análises processuais seria o risco de detecção e, consequentemente, o nível de confiança dos procedimentos substantivos, fruto da aplicação do modelo conceitual proposto pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), qual seja $RA = RI \times RC \times RD$, para manutenção do Risco de Auditoria a um nível razoavelmente baixo (DOHRER, 2019).

Ou seja, o auditor de controle externo, a quem for atribuída a responsabilidade para analisar algum processo, tem consciência de que (a) aquele objeto foi selecionado considerando a conta significativa potencialmente afetada por aquela transação financeira; de que (b) se trata de um teste de detalhe oportuno; e de que (c) eventual distorção e/ou desvio de conformidade identificado será tratado num contexto maior, considerando a materialidade das demonstrações contábeis como um todo.

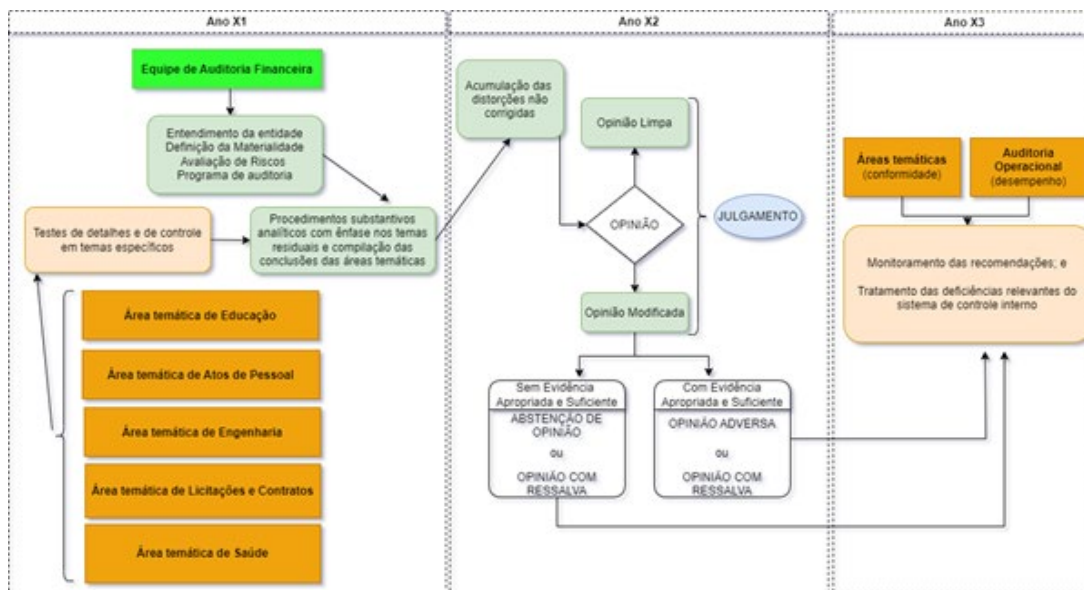
Para que a opinião da auditoria financeira seja oportunamente emitida, o fluxo de trabalho proposto seria iniciado durante o período a que se refere, no modelo descrito abaixo e na Figura 1.

- Período Auditado X1 / Procedimentos de auditoria realizados durante X1:

° entendimento da entidade, identificação e avaliação de riscos (ISA 315); definição da

- materialidade (ISA 320); definição da natureza; época e extensão dos procedimentos (ISA 330);
- distribuição dos objetos a serem analisados (testes de detalhe e controle), principalmente via inspeção documental, para áreas temáticas, se houver (considerando que as rotinas de trabalho estabelecidas geralmente são desconexas das contas de gestão e de governo respectivas);
 - realização de procedimentos adicionais de auditoria para responder aos riscos que as rotinas de trabalho já estabelecidas de Tribunal de Contas não contemplam;
 - acumulação e avaliação dos desvios e distorções evidenciadas (ISA 450);
 - comunicação com a entidade auditada para corrigir os desvios e distorções,
 - auditoria de conformidade para os casos de desvios relevantes de conformidade, se houver.
- Período Auditado X1 / Procedimentos de auditoria e demais atividades do processo de controle externo realizadas durante X2:
 - avaliação dos desvios e distorções não corrigidas;
 - formação da opinião e emissão do relatório preliminar;
 - recebimento da manifestação do auditado; emissão do relatório final e encerramento da instrução processual;
 - emissão do parecer do Procurador de Contas,
 - emissão do parecer prévio das Contas de Governo ou julgamento das Contas de Gestão.
 - Período Auditado X1 / Procedimentos de auditoria realizados durante X3:
 - monitoramento das recomendações, se houver,
 - auditoria de desempenho para os casos de deficiências relevantes no sistema de controle interno, se houver.

Figura 1 – Fluxo de trabalho proposto para auditoria financeira



Fonte: elaborado pelos autores.

A partir desse ciclo de trabalho proposto, o entendimento da entidade vai se acumulando e se aprimorando, mesmo com a rotatividade dos auditores de controle externo responsáveis pela

auditoria financeira, pois toda documentação é salvaguardada e a continuidade dos trabalhos se mantém aderentes às práticas das normas internacionais de auditoria.

Potenciais danos ao erário podem ser mitigados de forma oportuna, uma vez que a gestão da entidade é acompanhada concomitante e permanentemente.

3 Considerações finais

O modelo oferecido neste artigo propõe que a auditoria financeira atue como catalisadora dos trabalhos praticados pelos tribunais de contas, o que, pela própria presença, já se constitui como uma boa prática nas atividades finalísticas dos tribunais.

A partir da realização desses trabalhos, com o modelo proposto, será possível trazer um histórico objetivo do desempenho da gestão da entidade ao longo dos anos, especificamente sobre a confiabilidade de seus demonstrativos contábeis, o que favorece o julgamento de eventual irregularidade por reincidência de infrações.

Assim, a auditoria financeira apresenta-se como o elemento mais apropriado para planejamento e execução dos trabalhos de controle externo ao nível institucional, orientando a elaboração dos planos anuais de fiscalização e servindo de ferramenta adequada ao cumprimento das atribuições privativas dos tribunais de contas, instituição cuja solidez dos trabalhos de controle externo deve ser o alicerce indispensável à alternância da gestão da administração.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 07 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Financeira. 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-financeira.htm> Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm Acesso em 15 jul. 2023.

CARVALHO JUNIOR, Jorge Pinto de. Benefícios Advindos de Auditorias Financeiras realizadas com fulcro na ISSAI 200 e demais normas aplicáveis, recepcionadas pela Intosai: a experiência do TCMSP. Instituto Rui Barbosa. 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigos/beneficios-advindos-de-auditorias-financeiras-realizadas-com-fulcro-na-issai-200-e-demais-normas-aplicaveis-recepcionadas-pela-intosai-a-experiencia-do-tcmsp/>. Acesso em: 30 mai. 2023.

DOHRER, Bob. The audit risk model: your first step in risk assessment. AICPA. American Institute of Certified Public Accountants. 2019. Disponível em: <https://www.aicpa-cima.com/news/article/the-audit-risk-model-your-first-step-in-risk-assessment>. Acesso em: 22 jun. 2023.

VIANA, Ismar. Fundamentos do processo de controle externo: uma interpretação sistematizada do texto constitucional aplicada à processualização das competências dos tribunais de contas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.