

Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira



Aroldo Cedraz de Oliveira

Ministro do Tribunal de Contas da União e relator da estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU.

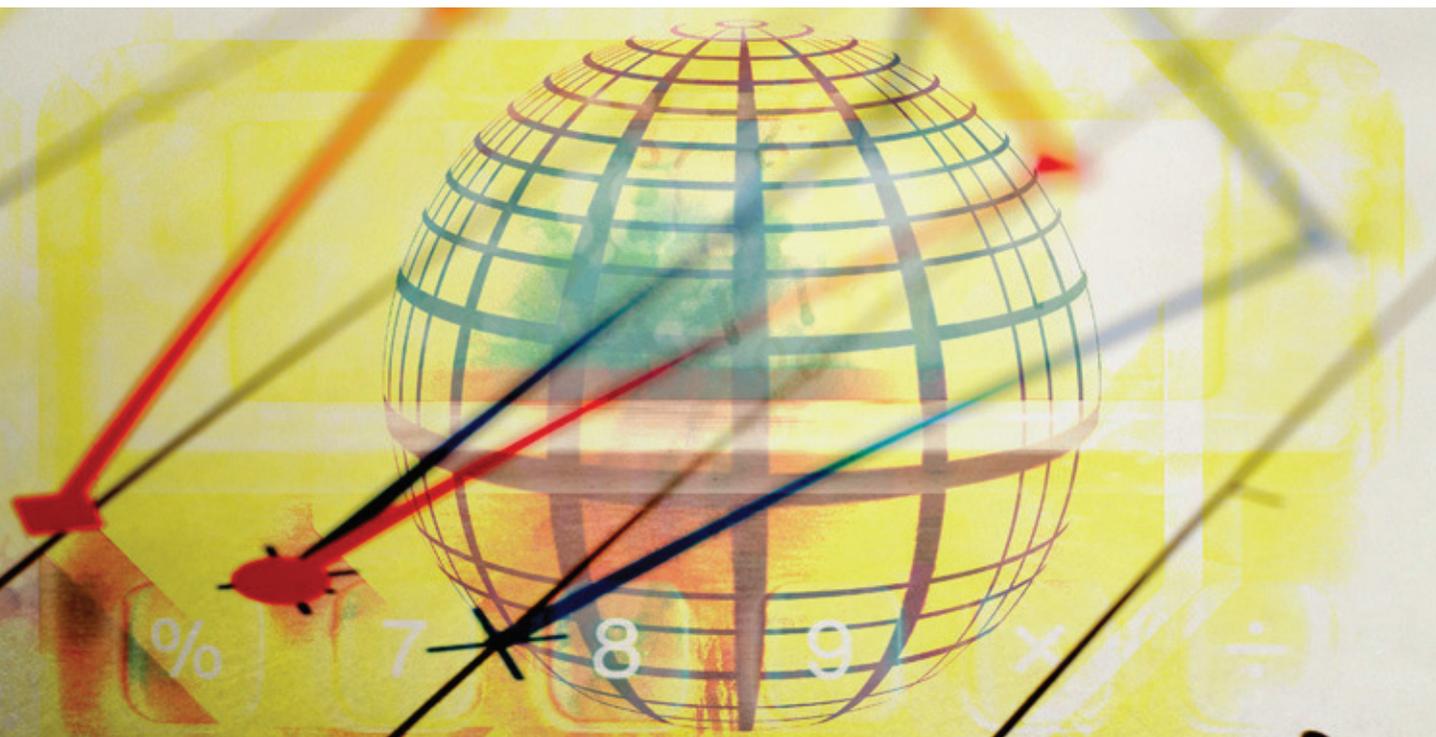


Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

Servidor do Tribunal de Contas da União, Mestre em Administração Pública no Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE – IUL) e Graduado em Contabilidade na Universidade de Brasília (UnB).

RESUMO

O Tribunal de Contas da União tem como missão controlar a administração pública aperfeiçoando-a em benefício da sociedade. Portanto, os desafios do TCU variam conforme evoluem os contextos econômicos, políticos e administrativos da gestão pública. No ambiente atual de crise fiscal e global, o TCU tem um importante papel institucional de fornecer confiança para sociedade. Em linha com a visão estratégica de ser reconhecido como instituição de excelência no controle e aperfeiçoamento da administração pública, o Tribunal busca convergir as práticas de auditoria financeira aos padrões e boas práticas internacionais. Este texto apresenta alguns dos resultados desse processo de convergência, em especial as constatações obtidas por meio de pesquisa sobre boas práticas em Entidades de Fiscalização Superior de países desenvolvidos. A pesquisa está estruturada em quatro dimensões principais: i) mandato e objetivos; ii) recursos e organização; iii) métodos e procedimentos; e, iv) relatórios e impactos. As principais conclusões foram: i) a auditoria financeira está no mandato de todas as EFS pesquisadas; ii) há estruturas e profissionais especializados nesse instrumento de fiscalização; iii) há grande preocupação em garantir que os padrões internacionais estão sendo aplicados, por meio do uso de soluções de TI líderes de mercado e da submissão da EFS a revisões por pares periódicas; e, iv) os principais benefícios desse tipo de auditoria são



o fortalecimento da *accountability*, da transparência, da integridade, dos controles internos e da governança no setor público.

Palavras-chave: Auditoria financeira. Boas práticas. Confiança. Credibilidade. EFS .

1. INTRODUÇÃO

O cenário nacional e internacional da atualidade tem demonstrado a importância da palavra confiança no relacionamento entre governo e sociedade. Segundo Easton (1965), confiança em governos representa a confiança de cidadãos em ações de um governo para fazer o que é correto e justo. Em uma democracia essa relação é contratualizada no voto, que simboliza não só a escolha de representantes políticos, mas também um evento bem definido no tempo e no espaço, no qual cada cidadão deposita esperança em seus candidatos, para que, caso eleitos, decidam os rumos do país como um todo e, direta ou indiretamente, de cada cidadão.

O papel do governo no direcionamento da sociedade tem-se ampliado com a consolidação dos direitos sociais e com a necessidade de manutenção da estabilidade macroeconômica. Por isso, assuntos como carga tributária, despesas sociais, previdência, dívida e patrimônio público são preocupações não só de especialistas, mas de toda a comunidade afetada pela qualidade da gestão das finanças públicas.

Diante dos riscos sociais e econômicos relacionados à perda de credibilidade dos governos, as Entidades de Fiscalização Superior (EFS), designação genérica para órgãos estrangeiros equivalentes ao Tribunal de Contas da União (TCU), têm-se preocupado cada vez mais em realizar fiscalizações voltadas a fornecer segurança tanto à população quanto aos representantes eleitos para as casas legislativas.

Após a crise econômica e financeira global, os governos de países mais afetados tomaram diversas ações como resposta. Na Europa, destacaram-se as políticas de austeridade fiscal. Nos Estados Unidos, chama-se a atenção para a aquisição de bancos em situação financeira crítica, por meio do programa TARP (*Trouble Asset Relief Program*). Essas medidas têm objetivos distintos: sanar as contas públicas e recuperar o sistema financeiro. Porém, ambos estão relacionados à mesma estratégia: dar estabilidade para a economia.

Este contexto criou novas expectativas da sociedade em relação às EFS, resultando em novos desafios institucionais. Nagy (2012) cita a taxonomia da EFS da Finlândia sobre os estágios de gestão da crise para identificar o papel das EFS (CRAFF: *Crisis-Related Auditing Functions and Features*): i) preparação; ii) resposta imediata; iii) gestão da crise; iv) estratégias de saída; e, v) nova ordem. Dentre as funções das EFS, a auditoria financeira tem um papel importante tanto no estágio inicial de prevenção, quanto nos estágios de gestão e recuperação da crise.

De acordo com as normas internacionais (Issai 200), a auditoria financeira tem como propósito aumentar o nível de confiança dos usuários de informações financeiras dos governos. Para tanto, as EFS devem certificar que as contas dos governos são confiáveis e apresentam um retrato fiel da realidade da situação e do desempenho financeiros deles. Portanto, a auditoria financeira é um instrumento fundamental das EFS para medir a credibilidade das finanças governamentais.

Em um estudo encomendado pela Comissão Europeia, constatou-se que a maioria das entidades públicas na Europa se submete a auditorias financeiras anuais e que há um alto nível de homogeneidade das características desse tipo de auditoria na região em decorrência da adoção das normas internacionais (ERNST & YOUNG, 2012).

Ciente desse papel institucional, político, econômico e social das EFS, o TCU assinou em 2011 um acordo de doação com o Banco Mundial que visa ao fortalecimento das auditorias financeiras realizadas nas Contas de Governo, mais conhecidas por auditorias anuais dos Balanços Gerais da União (BGU). Esse acordo tem por objetivo alavancar as práticas da função auditoria financeira do TCU aos padrões e boas práticas internacionais. Nesse sentido, este texto tem o intuito de divulgar parte desse projeto.

2. METODOLOGIA

O principal método utilizado para a coleta de dados sobre boas práticas internacionais foi questionário enviado às EFS de países desenvolvidos.

Há diversos estudos comparados que identificam que em mercados desenvolvidos a auditoria financeira é mais tradicional e disseminada na cultura dessas nações (SAUDAGARAN E DIGA, 1997; NOBES, 1998; ELLIOT E ELLIOT, 2002; e, NIYAMA, 2005). As principais características que diferenciam esses países são a natureza do sistema legal (*code law* ou *common law*), a fonte de captação de recursos, o nível de influência da legislação na contabilidade, a educação profissional, o arcabouço teórico e a força da profissão.

O questionário foi enviado para EFS de países com alta renda *per capita* e alto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), sob a premissa de que as EFS desses países em alguma medida conseguem influenciar no alto nível de desenvolvimento social e econômico. Vinte e uma EFS responderam à pesquisa. Na figura 1 é possível visualizar a origem geográfica das entidades participantes da pesquisa.

Dentre os respondentes, há nove Tribunais de Contas (Bélgica, Eslovênia, Espanha, França, Grécia, Itália, Holanda, Portugal e União Europeia) e os outros doze são Auditorias-Gerais (Austrália, Canadá, Coreia do Sul, Estados Unidos, Estônia, Hungria, Israel, Nova Zelândia, República Tcheca, Suécia, Suíça e Reino Unido).

A pesquisa abrange quatro dimensões relevantes para a função auditoria financeira de uma EFS: a) mandato e objetivos; b) recursos e organização; c) métodos e procedimentos; e, d) relatórios e impactos. Estas dimensões abrangem todos os elementos dos ciclos gerenciais comumente observados em reformas no setor público, abrangendo: demanda socioeconômica, *inputs*, recursos, processos, *outputs*, resultados e impactos (POLLITT e

Figura 1:

Origem geográfica das EFS participantes da pesquisa

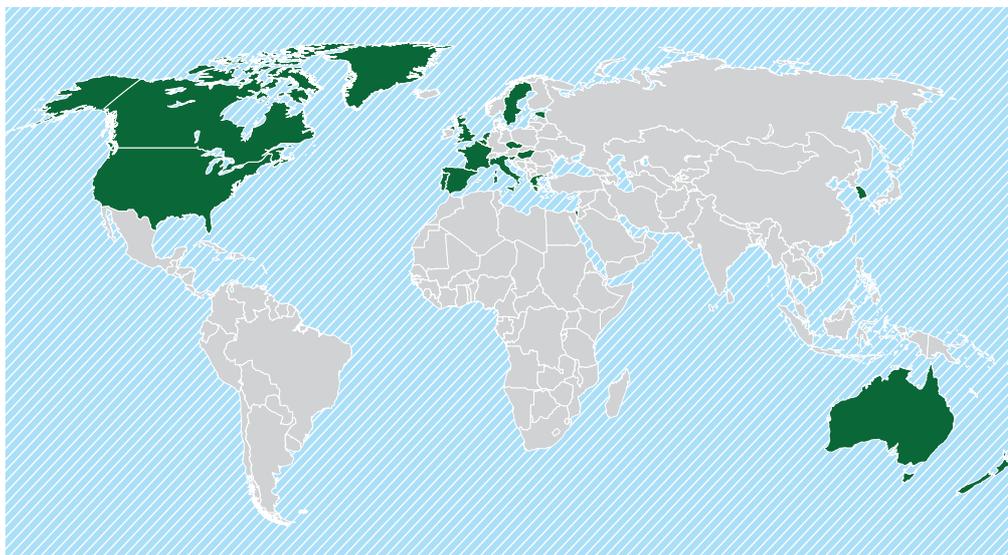
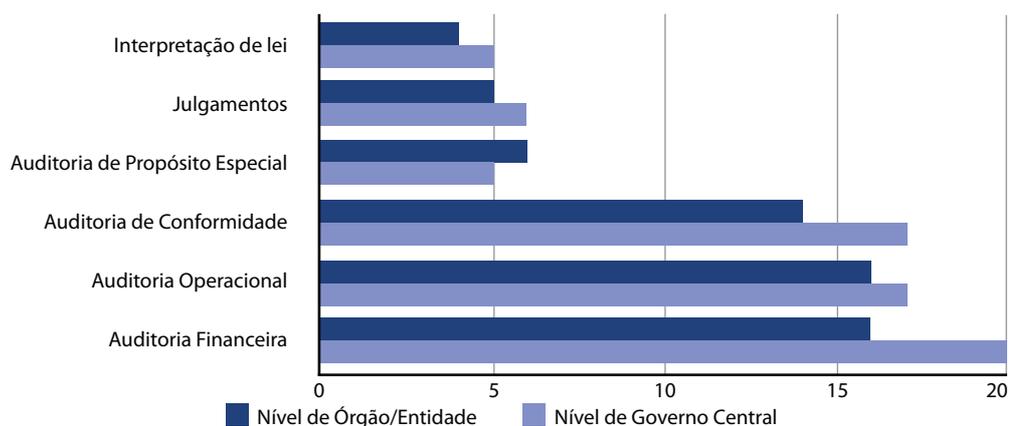


Gráfico 1:

Mandatos das EFS pesquisadas



BOUCKAERT, 2004). Estes também são os elementos analisados em auditorias operacionais, no intuito de avaliar a eficiência, a eficácia e efetividade dos objetos auditados (TCU, 2010). Esta metodologia é aplicável também para diagnósticos em EFS. Prova disso, é que está alinhada à estrutura de medição de desempenho de EFS, conhecida pela sigla em inglês SAI PMF.

3. MANDATO DAS EFS: EXPECTATIVA DA SOCIEDADE?

O mandato de uma EFS geralmente está estabelecido em constituição ou lei. É uma espécie de contrato do constituinte/legislador com a EFS. Assim, os variados mandatos das EFS buscam materializar anseios da sociedade e até mesmo do mercado em relação ao controle externo da gestão pública.

Os resultados da pesquisa confirmam o que a Organização Internacional das EFS (Intosai), a doutrina acadêmica e as publicações internacionais já estabeleciam, i.e., os mecanismos de fiscalização mais comuns estão representados nos três principais tipos de auditoria governamental: financeira, operacional e de conformidade.

Em alguns modelos, em especial naqueles países que adotam o tipo Tribunal de Contas, também se constatou os mandatos para julgamentos de contas, auditorias de propósito especial e interpretação de lei.

Todas as EFS responderam que possuem mandato para a realização de auditoria financeira. Apenas uma não realiza essa auditoria no nível de Governo Central, mas desempenha essa função no nível de órgão e entidade. A pesquisa desmistifica o senso comum de que auditoria financeira é uma função típica do modelo Auditoria-Geral (DFID, 2004) e também demonstra que esta função é a mais recorrente entre as EFS da amostra.

Entretanto, os resultados indicam que não há uma segregação absoluta entre os instrumentos de controle externo. A auditoria financeira possui um alto nível de integração com a auditoria de conformidade, no âmbito de trabalhos de certificação de contas, em consonância com o que estabelecem os Princípios Fundamentais de Auditoria Governamental (ISSAI 100, requisito nº 30). Ademais, foi constatado um nível significativo de interação entre os tipos “financeira” e “operacional”. A auditoria de propósito especial, o julgamento e a interpretação de lei também são impactados pela auditoria financeira em menor frequência.

Gráfico 2:

Nível de integração da Auditoria Financeira com outros mandatos das EFS

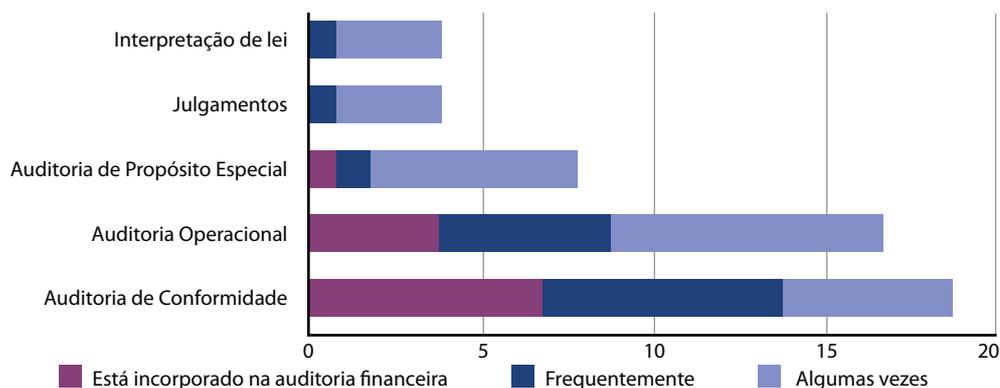
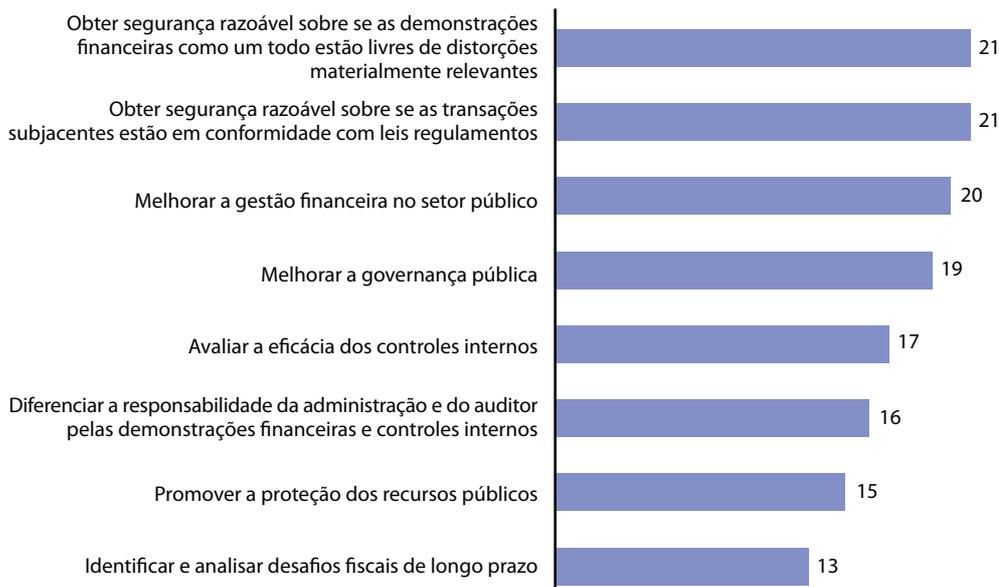


Gráfico 3:

Objetivos da auditoria financeira de acordo com as EFS pesquisadas



Não há dúvidas sobre a importância dada pelas EFS pesquisadas à auditoria financeira. Todavia, o que viria a ser esse instrumento de fiscalização para elas? Qual seria o objetivo dela no arcabouço jurídico e institucional de seus países? Uma das questões abordava esse assunto e muitas conclusões podem ser obtidas.

A primeira conclusão é que a função precípua da auditoria financeira em todas as EFS é fornecer confiança sobre a qualidade das informações financeiras divulgadas pelos entes governamentais, em linha com o que estabelecem os padrões internacionais da Intosai (ISSAI 200). Ocorre que todas as EFS também destacaram que esse tipo de auditoria também agrega o objetivo de verificar a conformidade legal das transações financeiras ocorridas no exercício a que se referem às demonstrações financeiras. Isso confirma a auditoria financeira como o instrumento adequado para a certificação do nível de confiabilidade e de regularidade das contas públicas.

4. RECURSOS E ORGANIZAÇÃO: MELHORES ESTRATÉGIAS PARA A EFICIÊNCIA E A PRODUTIVIDADE INSTITUCIONAL?

O questionário também aborda aspectos gerenciais relativos à auditoria financeira, em especial quanto às escolhas de estruturação organizacional e aos perfis e competências dos profissionais que trabalham nessa área de fiscalização.

As questões sobre a dimensão “mandato e objetivos” fornecem uma visão sobre o que as EFS fazem, mas

não informam a intensidade em que exercem cada uma de suas competências institucionais. Uma das questões da pesquisa busca exatamente identificar a proporção de recursos alocados em auditoria financeira em relação ao total de auditores da EFS.

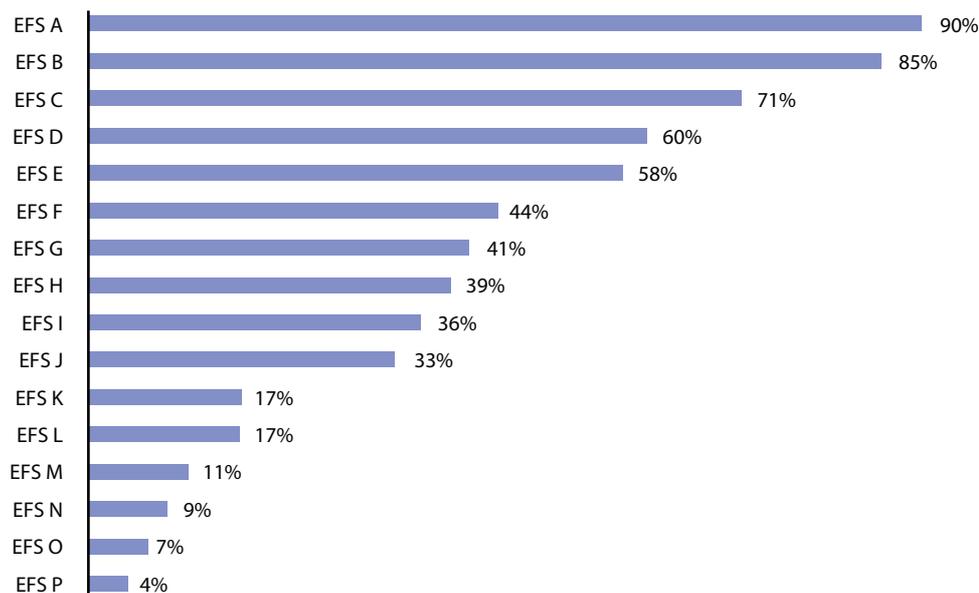
Na média, as 16 EFS que responderam a esta pergunta alocam aproximadamente 40% da sua força fiscalizatória nesse tipo de auditoria. Essa relação muda significativamente entre os países da amostra. Sem identificar as EFS, é possível constatar no gráfico 4 que, enquanto em um extremo apenas 4% dos recursos humanos estão alocados em auditoria de demonstrações financeiras, no outro esse indicador é de 90% para outra EFS. Dentre as EFS que adotam o modelo Tribunal de Contas a média é reduzida para 25%, provavelmente devido ao fato de existirem outros mandatos, já mencionados na seção anterior.

Em alguns países houve a opção por terceirizar uma parte da função auditoria financeira, ou seja, em vez de a EFS realizar esse tipo de auditoria, são contratadas firmas de auditoria independente do setor privado para tal tarefa. Contudo, esta é a exceção. Em média, apenas 12,6% dos auditores financeiros não possuem vínculo com a EFS. Sete EFS responderam que terceirizam em pequena proporção e outras três EFS informaram utilizar bastante a contratação de empresas de auditoria independente. As outras onze não lançam mão dessa alternativa.

Quanto à qualificação profissional dos auditores financeiros, 16 EFS responderam à questão sobre esse tema. Em média, metade dos auditores financeiros de-

Gráfico 4:

Percentual de auditores financeiros em relação ao total de auditores das EFS pesquisadas



las possui certificação profissional em contabilidade e auditoria, o que os habilita a exercer a profissão com mais competência técnica. Essa relação varia bastante de um país para outro. Em países com maior tradição em auditoria financeira, esse percentual é maior.

Há também uma grande discrepância quanto ao uso da auditoria interna. Mais de dois terços das EFS pesquisadas informaram utilizar os trabalhos da auditoria interna. Porém, a intensidade varia. Na verdade, apenas quatro utilizam de forma mais intensa. As outras onze utilizam em pequena proporção, conforme o gráfico 5. Nos comentários para a questão, algumas EFS informaram que o uso da auditoria interna pode ser importante para reduzir a quantidade de testes de auditoria financeira. Todavia, como regra, alertam para os riscos desse uso e também destacam que em poucos casos é possível confiar plenamente nesses trabalhos

como evidência da auditoria. Em síntese, o uso deve variar conforme o nível de confiança dos auditores da EFS na auditoria interna de cada órgão ou entidade.

Também se constatou na pesquisa o uso generalizado de especialistas para apoiar os auditores financeiros, o que é proposto pelas normas da Intosai (Issai 1620). Quase todas as EFS utilizam especialistas em Tecnologia da Informação (TI). Também foram mencionados estatísticos, atuários, engenheiros, economistas e advogados.

Os auditores financeiros estão distribuídos na estrutura organizacional de diferentes maneiras em cada uma das EFS. Um terço delas optou por centralizar a função auditoria financeira em um departamento específico. Aproximadamente um quarto escolheu estruturas matriciais, com unidades organizacionais menores de auditoria financeira em vários departamentos. Por volta

Gráfico 5:

Uso dos trabalhos da auditoria interna nas EFS pesquisadas

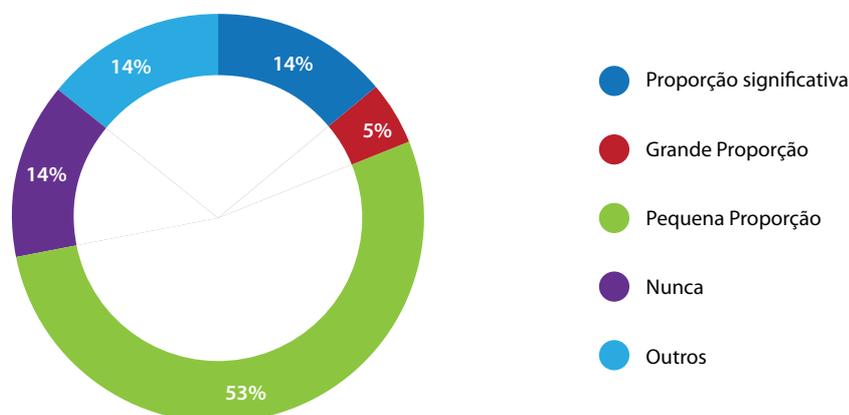
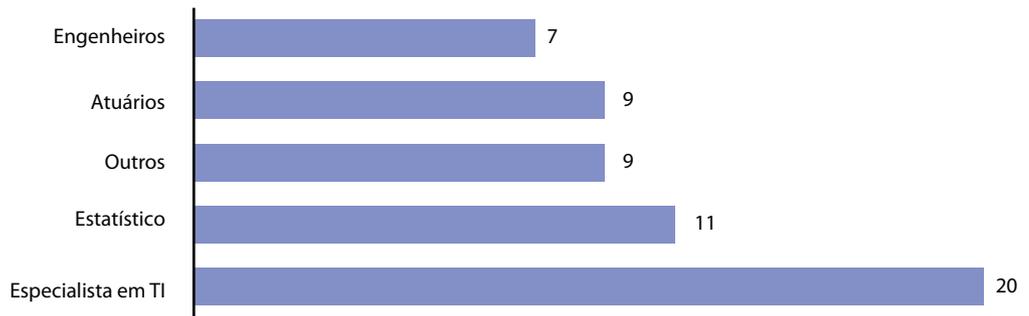


Gráfico 6:

Especialistas mais utilizados em auditoria financeira nas EFS pesquisadas



de um quinto possui uma combinação, com um departamento centralizado e outras unidades descentralizadas.

Outras estruturas foram mencionadas. Uma EFS mencionou que qualquer departamento pode realizar todos os tipos de auditoria, de tal modo que quase todos os relatórios de auditoria cobrem todos os tipos de auditoria. Em outra, a estrutura é agrupada por regiões geográficas, em que cada grupo possui uma função de auditoria financeira.

Constata-se que, como regra, a auditoria financeira possui identidade organizacional, seja na estrutura matricial, seja na estrutura centralizada. Isso favorece a especialização dos auditores e dos supervisores na metodologia prevista nos padrões internacionais da Intosai.

5. MÉTODOS E PROCEDIMENTOS: FERRAMENTAS PARA APLICAR AS NORMAS INTERNACIONAIS?

As melhores práticas de auditoria financeira em termos de métodos e procedimentos estão relacionadas a alguns princípios fundamentais, com foco em: credibilidade, qualidade, profissionalismo, eficiência, risco, relevância e materialidade.

Nesse espírito, a pesquisa demonstra a importância do uso de soluções de TI líderes de mercado, de amostragem estatística, de níveis mínimos de materialidade para a análise de relevância e também das revisões por pares. Esses métodos e procedimentos tornam as

Gráfico 7:

Auditoria financeira na estrutura organizacional das EFS

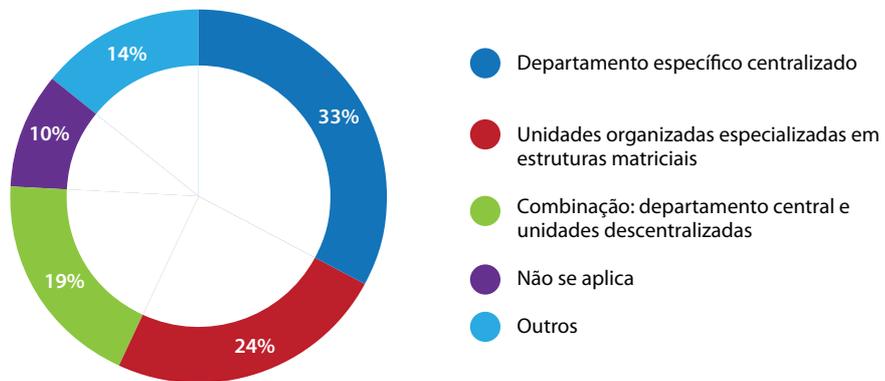


Gráfico 8:

Soluções de TI para a documentação de auditoria financeira nas EFS pesquisadas

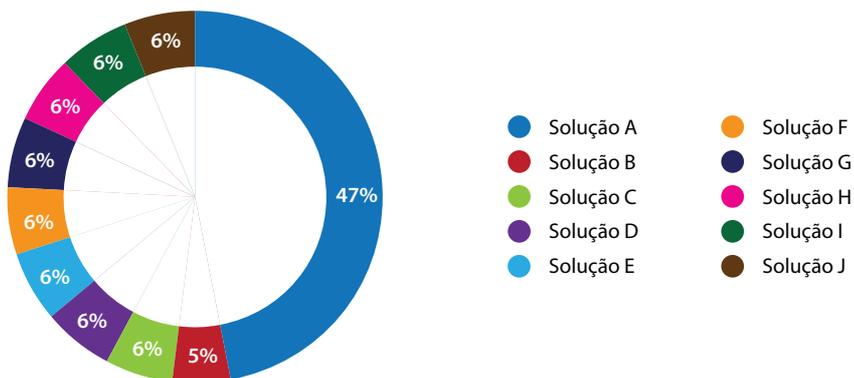
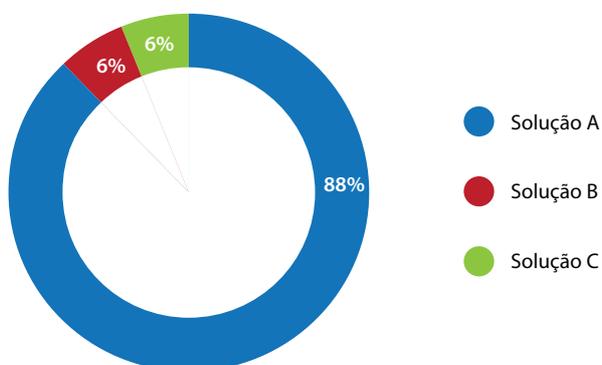


Gráfico 9:

Soluções de TI para amostragem estatística utilizadas pelas EFS pesquisadas



auditorias financeiras mais eficientes e confiáveis, gerando maior valor agregado para a sociedade.

Quanto às soluções de TI para documentação da auditoria financeira, há certa predominância de um *software* entre as EFS pesquisadas. Sem identificar as soluções apresentadas, o gráfico 8 demonstra essa predominância. Quase metade das EFS pesquisadas utiliza a mesma solução de TI, indicando a importância da padronização metodológica nesse tipo de fiscalização.

Em relação às soluções de TI para amostragem estatística essa concentração é ainda maior. Quase todas as EFS que responderam a esta questão utilizam o mesmo *software*. Possivelmente todas as soluções indicadas são adequadas. Todavia, o alto nível de concentração observado nessa pesquisa é um indício de um bom nível de usabilidade da ferramenta tecnológica.

Ainda com relação à amostragem estatística, a pesquisa permite observar o nível de utilização dessa técnica em auditoria financeira, tanto para testes dos

controles internos quanto para testes substantivos dos registros contábeis e de documentos e transações subjacentes a eles. O gráfico 10 ilustra os resultados.

A amostragem estatística é fundamental para trabalhos de certificação de contas, visto que é necessário formar opiniões sobre o conjunto de atos e fatos da gestão, e não apenas sobre os itens que foram efetivamente testados. É necessário extrapolar as conclusões para o conjunto de itens da população a que se refere a amostra. A pesquisa confirma essa lógica, porém, destacando as diferenças entre testes de controle e substantivos, em linha com o que estabelece a ISSAI 1530, que trata de amostragem em auditoria.

Na abordagem de auditoria baseada em risco, conhecer, avaliar e testar controles internos é fundamental para o auditor obter convicção e emitir uma opinião, certificar qualidade, seja de números, seja da regularidade da gestão como um todo. A pesquisa também permite identificar a importância de evidências de auditoria obtidas por meio da avaliação dos controles internos. No gráfico 11, é possível analisar o nível de utilização de evidências decorrentes de procedimentos substantivos e de avaliação de controles.

Além dessas fontes de evidência, muitas EFS também indicaram que utilizam o trabalho de outros auditores, sejam eles internos ou independentes terceirizados, em linha com os padrões internacionais (ISSAIs 1600 e 1610). Essa postura somada à avaliação de controles internos demonstra que não é possível, na complexidade e abrangência dos entes governamentais, concentrar a responsabilidade pelo controle da gestão em uma única instituição. Cada vez mais se observa a necessidade de sistemas de controle da gestão pública que sejam integrados, coesos e eficientes.

Para concluir essa dimensão da pesquisa, outro fator fundamental para garantir que os procedimentos

Gráfico 10:

Nível de utilização de amostragem estatística

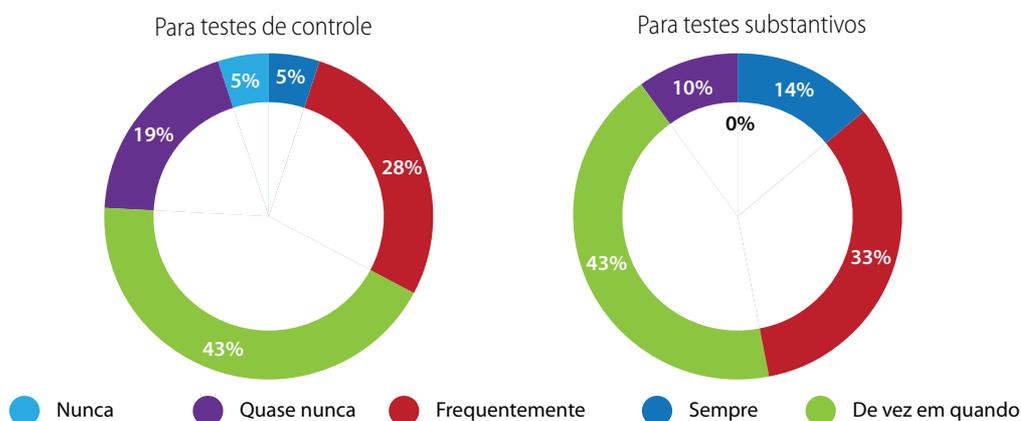


Gráfico 11:

Proporção de evidências obtidas a partir de...

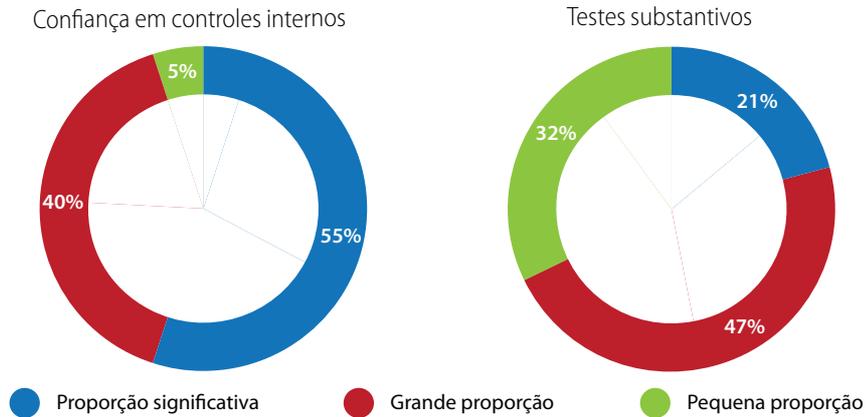
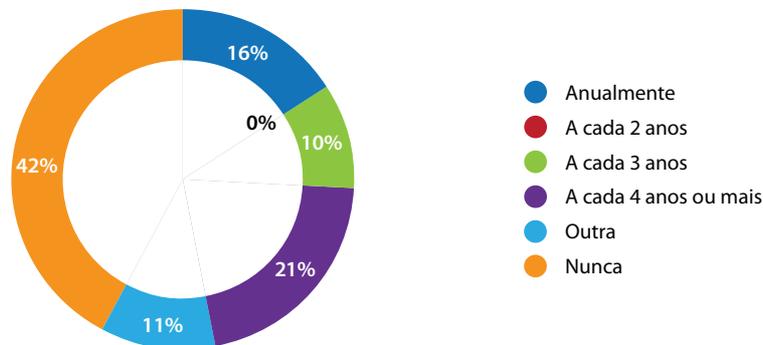


Gráfico 12:

Periodicidade de revisões por pares na função auditoria financeira



e técnicas de auditoria financeira estão sendo adotadas segundo os padrões e boas práticas internacionais é a revisão por pares. Na pesquisa, foi perguntado às EFS com que frequência elas submetem a função auditoria financeira a uma revisão externa de qualidade por seus pares.

A maioria das 19 EFS que responderam à questão se submete a revisões externas periódicas de qualidade. A periodicidade varia. Três responderam que se submetem a revisões anuais; duas, a cada três anos. Outras quatro passam por revisões por pares a cada quatro anos ou mais. Uma das EFS que respondeu “outra” periodicidade comentou que se submeteu a uma revisão por pares pela primeira vez em 2013. Em suma, pode-se observar que o uso das revisões por pares é uma tendência, até mesmo como atendimento a orientações da Intosai (2007).

6. RELATÓRIOS E IMPACTOS: COMO COMUNICAR OS RESULTADOS?

O primeiro passo para avaliar o impacto de um trabalho é identificar o objetivo e o público-alvo. Os objetivos da auditoria financeira já foram identificados no início do texto. Agora serão apresentados os principais usuários das opiniões de auditoria sobre demonstrações financeiras, segundo as EFS pesquisadas.

O poder legislativo, a mídia, o público em geral (cidadãos, contribuintes e usuários de serviços públicos) e o governo são os principais usuários. Para os usuários externos ao governo o que mais vale é a opinião clara e objetiva: é possível ou não confiar nos números do governo? Já para o governo, na auditoria financeira são realizadas diversas recomendações ao fortalecimento

Gráfico 13:

Principais usuários dos relatórios de auditoria financeira nas EFS pesquisadas

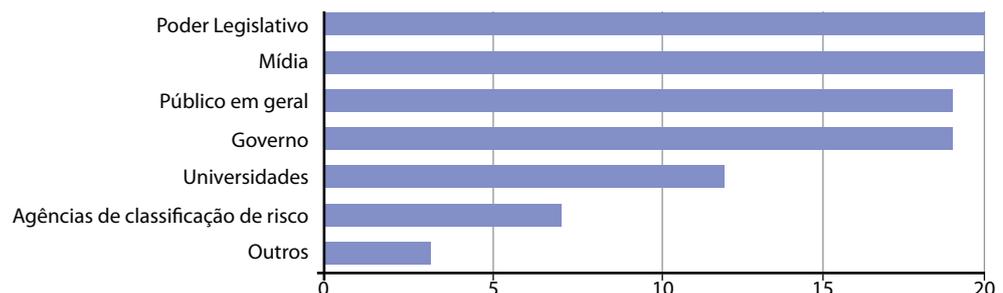
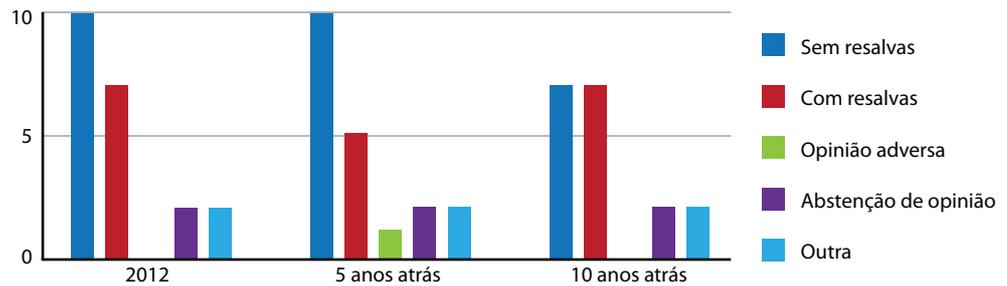


Gráfico 14:

Opiniões de auditoria sobre as demonstrações consolidadas de governos dos países pesquisados



dos controles internos, permitindo assim a redução do risco de erros nos números do governo.

As EFS também foram questionadas sobre as opiniões de auditoria emitidas nas contas consolidadas dos respectivos governos em três momentos distintos: ano passado (2012, visto que a pesquisa foi aplicada em 2013), cinco anos atrás e dez anos atrás.

Algumas informações podem ser destacadas a partir do gráfico 14. Uma trata da predominância de opiniões sem ressalvas, demonstrando um alto nível de qualidade das informações financeiras dos governos a que se referem as EFS que indicaram essa opção no questionário respondido. Outra alude ao aumento de opiniões sem ressalvas. Também vale destacar o desaparecimento em 2012 da opinião adversa indicada por uma EFS há cinco anos. Por último, ressalta-se a utilização da chamada “abstenção de opinião” por duas EFS pesquisadas, indicando a impossibilidade de obter evidências suficientes e adequadas para formar uma opinião.

As EFS também foram questionadas sobre os principais erros que as levam a não emitir uma opinião sem ressalvas. Foram citados os seguintes problemas:

- dados incompletos de passivos atuariais de servidores públicos e de passivos contingentes decorrentes de ações judiciais;
- qualidade insuficiente de inventários e de avaliações de ativos militares e imobiliários;
- falhas nos registros contábeis relativos a investimentos;
- avaliações inconsistentes das rodovias;
- erros na consolidação de transações entre órgãos do governo; e,
- deficiências de controles internos relacionados a TI, gestão de ativos não financeiros, gestão de pessoas, entre outros.

Agora sob a ótica dos impactos da auditoria financeira, duas questões são esclarecedoras e estão intrinsecamente relacionadas. Uma sobre os riscos de não haver uma função auditoria financeira forte na EFS. A

outra sobre os benefícios observados pelas EFS na realização de auditoria de demonstrações financeiras.

A questão sobre os riscos é aberta, de livre preenchimento. Mesmo assim, alguns riscos destacados foram recorrentes entre as EFS. Os principais riscos indicados foram:

- governança pública fraca;
- aumento do risco de fraude e de corrupção;
- erros materialmente relevantes nas demonstrações financeiras;
- falhas de transparência e prestação de contas sobre o uso de recursos públicos;
- desconformidade com leis e regulamentos;
- baixa confiança sobre a fidedignidade das informações apresentadas nas demonstrações financeiras;
- impacto negativo na reputação e na credibilidade da EFS, bem como na sua capacidade para cumprir o seus mandatos;
- aumento do risco de haver controles internos fracos;
- aumento do risco de o Parlamento não ser bem informado sobre a gestão financeira dos entes governamentais; e,
- aumento do risco de não identificar outras áreas que deveriam ser objeto de uma auditoria operacional ou de uma auditoria de propósito especial.

Portanto, há desde riscos institucionais e gerenciais até riscos econômicos e sociais. O outro lado pode ser observado nos benefícios da realização de auditorias financeiras, de acordo com as EFS pesquisadas. O gráfico 15 sintetiza os benefícios que em alguma medida são obtidos.

Os benefícios corroboram com o que foi destacado como riscos da ausência de uma função auditoria financeira forte na EFS. O fortalecimento da *accountability*, da integridade, da transparência, da governança, dos controles internos e da gestão financeira no setor público cria um ambiente político-administrativo bom para a implementação de políticas públicas e para investimentos estrangeiros no país (IIA, 2012).

Gráfico 15:

Principais benefícios da função auditoria financeira nas EFS pesquisadas



7. CONCLUSÃO

Após a análise dessa enorme quantidade de informações, é possível conhecer melhor o que é e para que serve a auditoria financeira no setor público. Na introdução deste texto, mencionou-se a importância da palavra confiança. Quanto mais confiança, menor será a assimetria de informações e os conflitos de interesses.

Agora, para concluir este texto, ressalta-se o valor da palavra segurança, que pode ser considerado o outro lado da moeda. Quando se está seguro de algo, há mais predisposição para confiar. Nesse sentido, o papel das EFS é fornecer segurança a *stakeholders* dos governos sobre o nível de comprometimento em cumprir de forma transparente e eficiente com o que foi estabelecido em leis e acordado em contratos e convênios. Quanto maior a confiança, menor será o custo da desconfiança por parte de terceiros em relação aos governos, sejam eles parlamentares, fornecedores, investidores, cidadãos, contribuintes ou usuários de serviços públicos. A manutenção da credibilidade por meio da promoção da confiança pública pode melhorar a competitividade e a produtividade e induzir à inovação tanto no setor público quanto no setor privado (NAGY *et al*, 2012).

Um bom exemplo do efeito da falta de confiança pode ser observado no processo orçamentário brasileiro. O detalhamento excessivo dos orçamentos é um reflexo da necessidade do Poder Legislativo em fiscalizar minuciosamente o que o Poder Executivo está executando. O TCU tem um papel fundamental na redução dessa desconfiança entre os dois poderes. Outro exemplo pode

ser visto nos recentes rebaixamentos da classificação de risco da dívida soberana e também de diversos bancos com uso extensivo de aplicações em títulos públicos.

Não pode haver dúvidas relevantes sobre a confiabilidade de números que influenciam diretamente nos sistemas político, econômico e social brasileiro, como, por exemplo: i) valores das receitas que devem ser repartidas com estados e municípios; ii) indicadores utilizados para monitorar limites fiscais e gastos mínimos em educação e saúde; iii) déficits previdenciários e atuariais; iv) estoque de dívidas e despesas com juros; v) arrecadação de receitas tributárias, previdenciárias, patrimoniais; e, vi) depreciação do patrimônio público.

Nesse sentido, a certificação independente, anual e abrangente das prestações de contas sobre a alocação de recursos públicos é fundamental para garantir credibilidade aos governos e segurança à sociedade (IFAC, 2013). Para tanto, a auditoria financeira é uma ferramenta ao mesmo tempo tradicional, em razão do uso disseminado em todo mundo por várias décadas, e também moderna, devido às novas abordagens baseadas em risco e na correção tempestiva de falhas.

Cabe ressaltar que a auditoria financeira não é o remédio para todos os problemas na saúde financeira dos governos. Comparando o auditor ao médico, a auditoria financeira equivaleria em alguns casos à medicina de família, em que as consultas de rotina têm uma enorme importância para evitar problemas maiores no futuro. Dito isso, este tipo de auditoria completa o portfólio de instrumentos de fiscalização das EFS, tendo um papel preventivo e corretivo fundamental para garantir

o bom funcionamento dos órgãos e entidades governamentais e, como consequência, a maior capacidade e produtividade na entrega de bens e serviços públicos.

A partir dos resultados da pesquisa apresentados neste texto e de diversos diagnósticos realizados durante os últimos três anos de parceria com o Banco Mundial, o TCU está estruturando uma estratégia de fortalecimento de sua função auditoria financeira, buscando a excelência por meio da adoção de padrões e boas práticas internacionais. Consequentemente, poderá agregar cada vez mais valor para a sociedade brasileira.

Feitas estas últimas considerações, agradece-se às EFS que participaram da pesquisa e ao Banco Mundial pelo apoio financeiro para a concretização do projeto de auditoria financeira.

REFERÊNCIAS

- DFID. Department for International Development. Characteristics of different external audit systems. *Briefing. Policy Division*, nº 21, 2004.
- EASTON, David. *A System Analysis of Political Life*. John Wiley: New York, 1965.
- ELLIOT, B; ELLIOT, J. *Financial accounting and reporting*. 6. Ed. Prentice Hall Europe, 2002.
- ERNST & YOUNG. *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*. Ernst & Young, 2012.
- IIA. *The Role of Auditing in Public Sector Governance*. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 2012.
- IFAC. *Good Governance in the Public Sector*. International Federation of Accountants, 2013.
- INTOSAI. *Building capacity in Supreme Audit Institutions: a guide*. International Organisation of Supreme Audit Institutions, 2007.
- ISSAI 100. *Fundamental Principles on Governmental Auditing*. International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI, 2013.
- ISSAI 200. *Fundamental Principles on Financial Auditing*. International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. 2013.
- ISSAI 1530. *Audit sampling*. International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. 2010.
- ISSAI 1600. *Special Considerations – Audit of Group Financial Statements (including the work of component auditors)*. International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. 2010.
- ISSAI 1610. *Using the work of internal auditors*. International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. 2010.
- ISSAI 1620. *Using the work of an Auditor's Expert*. International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. 2010.
- NAGY, Sándor. The role of Supreme Audit Institutions in fight against the consequences of financial and economic crisis: the theoretical approach. *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, nº 40356, August 2012.
- NAGY, Sándor; GÁL, József; VÉHA, Antal. Improving audit functions of Supreme Audit Institutions to promote sustainable development. *Applied Studies in Agribusiness and Commerce*. 2012.
- NIYAMA, J. K. *Contabilidade Internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.
- NOBES, C. Towards a general model of reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, v. 34, nº 2, p. 162-187, 1998.
- POLLITT, Christopher; BOUCKAERT, Geert. *Public Management Reform: a comparative analysis*. Oxford: Oxford University Press, 2004.
- SAUDAGARAN, S. M; DIGA, J. G. Financial reporting in emerging capital markets: characteristics and policy issues. *Accounting Horizons*, v. 11, nº 2, p. 41-64, 1997.
- TCU. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010.