

# A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França



**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).

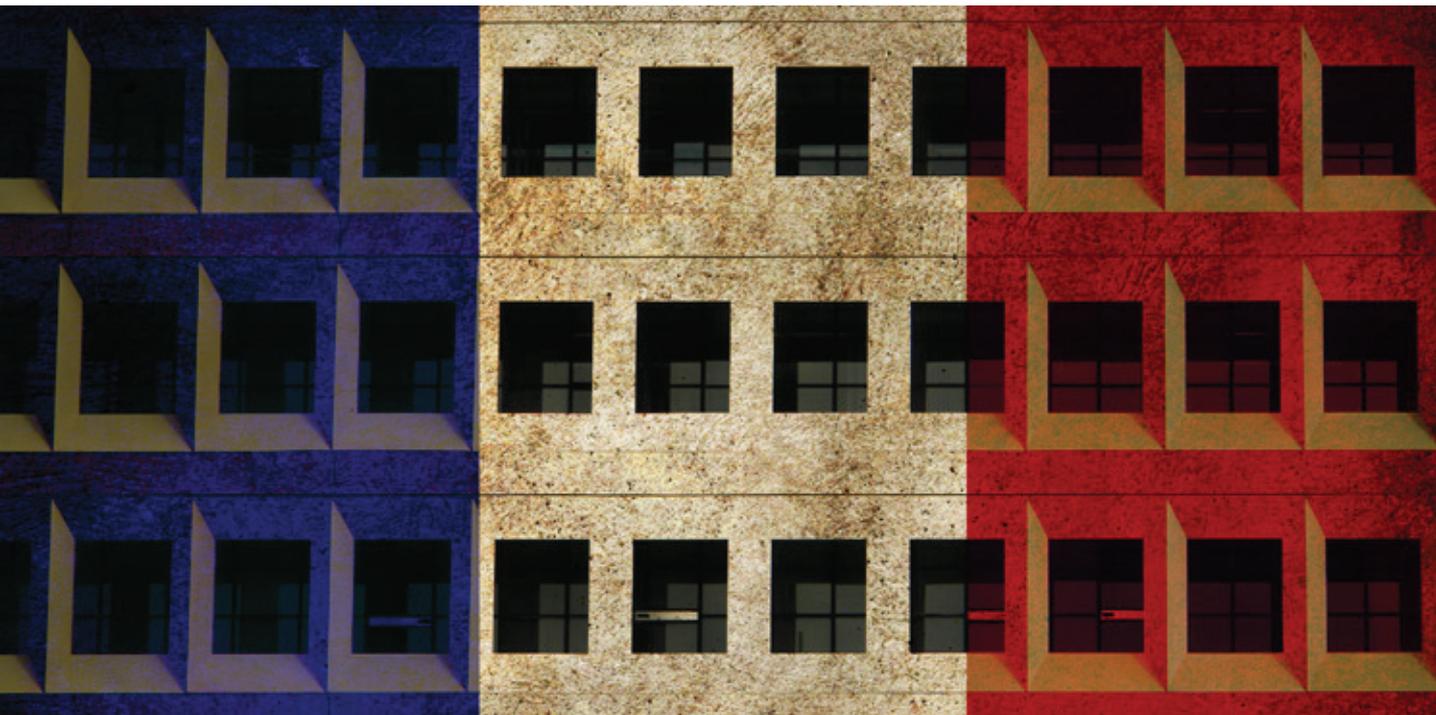


**Jean-Michel Champomier**

Especialista Sênior do programa de *Public Expenditure & Financial Accountability* (PEFA) do Banco Mundial, *Conseiller Référendaire* (Magistrado) do Tribunal de Contas Francês, Mestre em Direito Público na Universidade de Clermont-Ferrand e graduado na *École Nationale d'Administration* (ENA).

## RESUMO

Há um consenso acadêmico quanto à identificação de três modelos principais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): o de colegiado (*Board*), o das Auditorias Gerais e o jurisdicional. Cada modelo tem suas próprias características em relação a mandato, instrumentos de fiscalização, configuração institucional, processo de tomada de decisão, natureza administrativa ou judicial, perfil profissional dos auditores, etc. A função auditoria financeira é frequentemente descrita como tradicional nos modelos de colegiados e de Auditorias Gerais, mas inconsistente com o modelo jurisdicional. Este entendimento é ainda parcialmente incorreto e tende a ser cada vez mais no futuro. Atualmente, devido às reformas na gestão e na contabilidade no setor público as práticas das EFS tendem a convergir. Um exemplo disso é observado nas EFS da França e do Brasil que adotam o modelo Tribunal de Contas. Na França, de acordo com a lei complementar sobre leis de finanças (LOFL), a Corte, mesmo mantendo a função jurisdicional, deve certificar que as contas do Governo, baseadas no regime de competência, são regulares, confiáveis e dão uma visão justa e verdadeira sobre a situação financeira do Estado. Além disso, a Corte francesa também emite uma opinião de auditoria financeira sobre as contas dos fundos de seguridade social. No Brasil, o TCU está atualmente em um processo de fortalecimento da função auditoria financeira.



De acordo com a Constituição Federal de 1988, o TCU deve auditar a contabilidade federal. Em 2011, o TCU assinou um acordo de doação com o Banco Mundial para apoiar o processo de convergência das práticas de auditoria financeira sobre as contas de governo às normas e boas práticas internacionais. Este artigo busca analisar os aspectos envolvidos na introdução da função auditoria financeira em EFS baseadas sob a forma de Tribunal de Contas. Para tanto, adotou-se como método o estudo comparado dos casos brasileiro e francês. A comparação se concentra nos estágios do processo de institucionalização da auditoria financeira. Espera-se que algumas lições sejam aprendidas a partir destas análises, visto que a Corte francesa iniciou o processo de adoção dos padrões internacionais em 2001, concluindo em 2006, e o TCU impulsionou um movimento semelhante em 2011.

**Palavras-chave:** Auditoria Financeira. Entidades de Fiscalização Superior. Tribunal de Contas.

## 1. INTRODUÇÃO

Há um consenso acadêmico quanto à identificação de três modelos principais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): o modelo de colegiado (*Board*), o modelo das Auditorias Gerais e o modelo jurisdicional. Estes modelos foram legitimados institucionalmente durante os últimos dois séculos por meio de marcos e

características dos sistemas legais, políticos, econômicos e sociais em cada país.

No que concerne ao mandato legal, aos instrumentos de fiscalização, à estrutura institucional, ao processo de tomada de decisão, à competência administrativa e jurisdicional, à formação acadêmica do auditor, etc., cada modelo possui suas próprias características. Por esse motivo, alguns instrumentos de fiscalização estão historicamente associados ao seu próprio modelo de EFS.

A função de auditoria financeira é muitas vezes descrita como específica para os modelos das Auditorias Gerais e dos Conselhos e Auditores (*Board*), mas como incoerente com o modelo jurisdicional. A auditoria financeira comprovou-se significativa no âmbito do desenvolvimento dos mercados de ações, como instrumento para reduzir a assimetria de informações e conflitos de interesses entre acionistas e administradores. Nesses termos, a auditoria financeira foi inicialmente introduzida no setor público em países de língua inglesa e em alguns países da Europa. Mais recentemente, dentro do contexto da globalização de mercados, internet, e harmonização das normas internacionais de contabilidade, os mercados de capitais foram se fortalecendo em países emergentes que recebem fluxos crescentes de investimentos estrangeiros. A auditoria financeira se desenvolveu nos setores privados de tais países, com o intuito de garantir a credibilidade das informações financeiras, e no presente momento vem sendo gradualmente introduzida no setor público.

Dessa forma, nos dias de hoje, alguns Tribunais de Contas, enquanto mantêm o modelo jurisdicional, consideram a função de auditoria financeira um instrumento de fiscalização que complementa o controle jurisdicional, aprimora seu modelo de controle, introduzindo um novo foco em prevenção, apuração e correção de falhas, má gestão, desperdício e desconformidade.

A inserção de auditoria financeira no modelo do Tribunal é um exemplo da harmonização internacional entre os modelos de EFS. Esse panorama pode ser observado claramente na França e no Brasil.

Na Corte de Contas francesa, a auditoria financeira é recente, porém plenamente aderente com as normas internacionais de auditoria. No **Tribunal de Contas da União** (TCU), a auditoria financeira é mais antiga, mas o processo de adoção das normas internacionais é recente. Ele teve início somente após da publicação das Diretrizes de Auditoria Financeira pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em novembro de 2010.

Nesse contexto, o estudo aqui apresentado tem por objetivo analisar as questões levantadas pela introdução de uma função de auditoria financeira nas EFS baseada nos modelos jurisdicionais. Portanto, este estudo apresenta as questões teóricas relacionadas: a) às reformas de auditoria financeira e contabilidade no setor público e, b) aos diferentes modelos de EFS. Assim, o estudo em questão compara dois casos que comprovam que é viável a inserção de uma função de auditoria financeira nos Tribunais.

Quanto à metodologia, trata-se de um estudo comparativo entre as experiências do Brasil e da França na adoção de uma função de auditoria financeira nos Tribunais de Contas, assim como um estudo qualitativo contextualizado dentro de um panorama histórico, legal e institucional. A comparação busca identificar os desafios enfrentados pela França e as perspectivas para a reforma no Brasil.

## 2. REFORMAS DA AUDITORIA FINANCEIRA E DA CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO

Nos últimos 30 anos, muitos governos viveram reformas de gestão, com o intuito comum de fortalecimento da governança pública e de aprimoramento da eficiência, eficácia, transparência e *accountability* na gestão de recursos públicos. Essas reformas referem-se às áreas de recursos humanos, processos, contratos, orçamento, contabilidade, auditoria, etc. (Pollit e Bouckaert, 2004).

As reformas na gestão financeira pública visam aos objetivos mencionados acima em três níveis: disciplina fiscal, eficiência na alocação de recursos públicos e eficiência operacional (Schick, 1998). Para tal, elas devem estar relacionadas à transparência e, por consequência, à credibilidade das informações financeiras divulgadas às partes interessadas e utilizadas pelos tomadores de decisões financeiras nos governos. Boas decisões requerem boas informações.

Na última década, houve forte tendência entre os governos, organismos profissionais e universidades para sustentar a utilidade do modelo de regime de competência integral para apresentar informações financeiras no setor público, em detrimento da competência modificada, do caixa modificado e do regime de caixa puro. Nessas circunstâncias, os promotores das reformas de contabilidade no setor público introduziram inovações para aprimorar a contribuição da contabilidade na gestão pública.

Esse movimento foi impulsionado pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS, sigla em inglês) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, sigla em inglês). As IPSAS foram e são influenciadas pelas normas do setor privado. Isso pode ser resultado do fato de que o sistema de contabilidade de qualquer setor econômico ou modelo organizacional possui o mesmo objetivo geral: fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisões (AICPA, 1973).

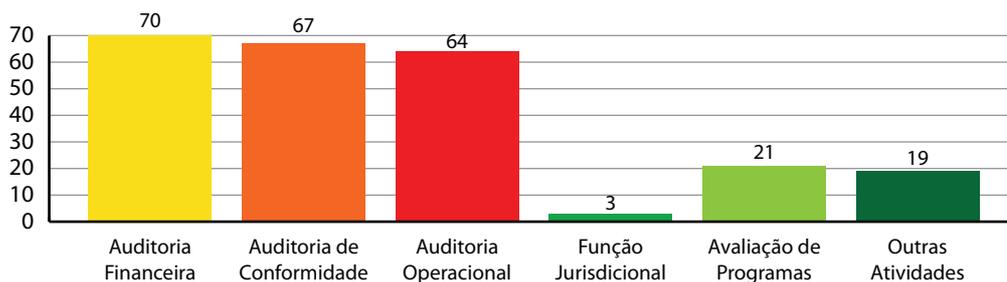
Entretanto, os usos, usuários, informações e decisões podem variar substancialmente entre as organizações com ou sem fins lucrativos (Jones e Pendlebury, 2000). No processo de tomada de decisões, enquanto as empresas lidam com decisões econômicas (AICPA, 1973), com o objetivo de avaliar a rentabilidade, liquidez, solvência, eficiência e eficácia, os governos lidam também com questões políticas e sociais (Jones e Pendlebury, 2000).

Assim, as instituições governamentais, do tipo sem fins lucrativos, além das decisões destinadas à melhoria de eficiência e eficácia, também podem tomar decisões que impactem positivamente as esferas políticas e sociais, porém tais decisões podem ser ineficientes se olhadas sob um ponto de vista econômico (Marty *et al.*, 2006).

Uma das distinções entre empresas e governos é a que se refere à fonte de financiamento. As empresas são geralmente financiadas por acionistas e receitas ordinárias oriundas de vendas e serviços, enquanto as entidades governamentais são financiadas principalmente por impostos.

**Figura 1**

Uso das normas da INTOSAI por atividade



Devido aos interesses específicos envolvidos com as entidades governamentais, além dos usuários comuns das demonstrações financeiras no setor privado (gerentes, investidores, credores, empregados, fornecedores), existem usuários específicos interessados nas demonstrações financeiras das entidades governamentais: Poder Legislativo, EFS, contribuintes, eleitores, agências de classificação de risco e governos (Jones e Pendlebury, 2000; Berger e Bergman, 2011).

Quando estabelecido em regime de competência, o debate sobre transparência enriquece-se pela discussão sobre a confiabilidade dos valores. Tal fato pode ser visto como consequência da crescente necessidade de obtenção de informações financeiras das entidades governamentais e da complexidade de tais informações.

No contexto da reforma da contabilidade pública, a auditoria das demonstrações financeiras tem sido objeto de estudos sobre sua utilidade para fornecer uma opinião independente e para elevar o nível de confiança dos usuários das demonstrações financeiras. A INTOSAI

está ciente desse processo e vem fazendo esforços para orientar as EFS quanto às normas de auditoria, incluindo as normas de auditoria financeira.

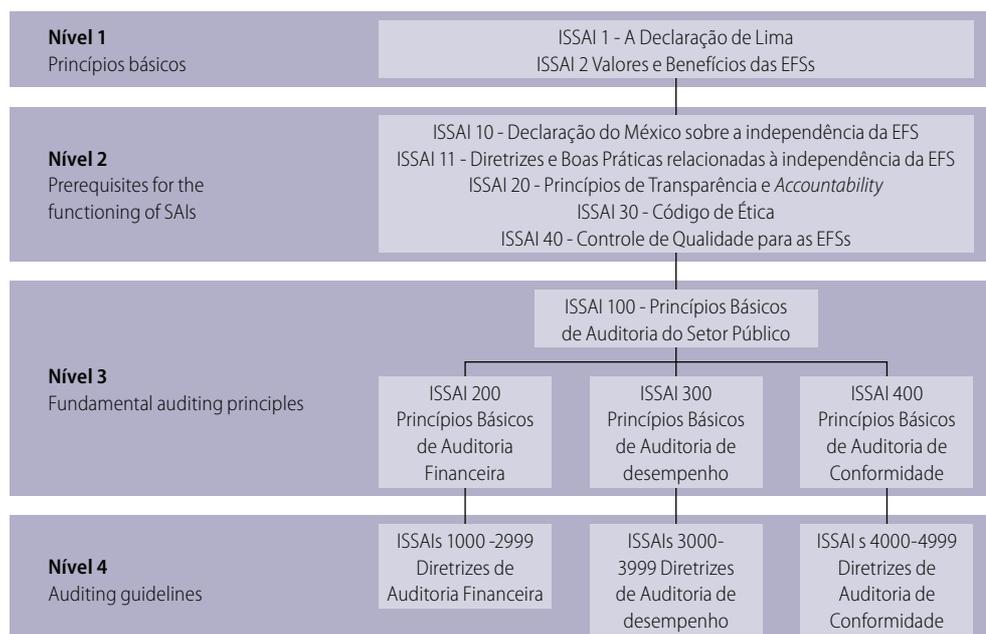
Em 2007, a INTOSAI realizou uma pesquisa em 100 EFS com o objetivo de identificar em quais instrumentos de fiscalização suas normas de auditoria eram mais utilizadas. Os resultados revelaram que a auditoria financeira era a que mais utilizava tais normas. (Figura 1)

Além disso, as Normas Internacionais de Auditoria (ISA, sigla em inglês) publicadas pela IFAC são amplamente utilizadas pelas EFS. Também em 2007, em seu congresso trienal no México, a INTOSAI definiu um conjunto de normas padronizadas, denominada Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).

Atualmente, a estrutura de normas da INTOSAI possui quatro níveis, conforme apresenta o quadro abaixo. Os dois níveis mais altos se concentram nas questões essencialmente institucionais. Os outros dois tratam de orientação profissional e técnica para auditorias.

**Figura 2**

Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI)



Essa estrutura apresenta as mudanças ocorridas após o congresso da INTOSAI na China, no final de 2013, que propôs a especialização dos princípios básicos de auditoria em cada um de seus tipos: financeira, conformidade e operacional (projeto de harmonização). As Diretrizes de Auditoria Financeira apresentadas no nível 4 são as mais recentes da estrutura normativa, aprovadas somente em 2010.

Devido ao alto índice de legitimidade das Normas Internacionais de Auditoria (ISA), publicadas pela IFAC, o Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS) da INTOSAI estabeleceu uma parceria.

Existem 38 ISSAIs na área de auditoria financeira, duas das quais foram criadas pela INTOSAI e 36 consistem em uma combinação de documentos criados pela IFAC e INTOSAI. Cada uma delas é composta por uma ISA (IFAC) e uma Nota Prática (PN, sigla em inglês), que apresenta algumas particularidades da auditoria das demonstrações financeiras em entidades do setor público.

No presente momento, a INTOSAI tem alguns projetos para disseminar as ISSAIs, principalmente por meio da Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI). Há pelo menos três iniciativas relevantes: o iCAT (ferramenta para avaliar em cada EFS o nível de conformidade dos trabalhos de auditoria com os dispositivos do ISSAI), projetos para oferecer certificação aos auditores governamentais e cursos online sobre Auditoria Financeira Baseada em Risco (eRBAFA, sigla em inglês).

Além dessas iniciativas da INTOSAI, há outros estudos desenvolvidos pela IFAC, que visam aprimorar a contribuição dos auditores financeiros para os mercados e para a sociedade. Um deles está relacionado ao aprimoramento do relatório do auditor. Este projeto destina-se a: i) reforçar o valor comunicativo e a relevância desses relatórios por meio de revisões propostas sobre a estrutura e conteúdo exigidos pelos requisitos das ISAs; e, ii) determinar como e se os relatórios do Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB) sobre a ISA, em sua concepção, podem ser alterados para acomodar as regras nacionais de relatórios financeiros, ao mesmo tempo que garantem a comunicação do conteúdo comum e essencial.

### 3. MODELOS DE EFS

Existem pelo menos três modelos principais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): o modelo de Auditorias Gerais (ou também conhecido como *Westminster*), o modelo jurisdicional (ou Judicial ou Napoleônico) e o do colegiado (ou do Conselho). Estes modelos foram legitimados institucionalmente durante os últimos séculos por meio de marcos e características dos sistemas legais, políticos, econômicos e sociais dos países que os adotaram.

Segundo o Ministério do Desenvolvimento Internacional do Reino Unido DFID (2004), de acordo com a tradição, o modelo de *Westminster* engloba: uma Agência Nacional de Auditoria (NAO, sigla em inglês) com um único dirigente; todos os direitos, poderes e responsabilidades investidos na pessoa do Auditor Geral, ao invés do NAO enquanto instituição; funcionários com formação profissional financeira; grande enfoque em auditoria financeira e na relação custo benefício com o qual os organismos auditados vêm utilizando seus recursos, dando menos ênfase ao cumprimento de leis.

No modelo judicial, a EFS é parte do sistema judicial e opera independentemente dos setores do executivo e legislativo. É provável que possua apenas uma relação limitada com o Parlamento nacional. Em geral, os funcionários governamentais são pessoalmente responsáveis pelas quantias envolvidas no caso de ocorrência de pagamento não autorizado ou ilegal. Normalmente a EFS é um Tribunal de Contas e seus membros são magistrados que podem impor sanções aos funcionários auditados do governo. O foco principal do trabalho de auditoria é o de verificar a legalidade das transações. Portanto, os profissionais geralmente possuem formação jurídica.

Por fim, os órgãos de auditoria sob a forma colegiada muitas vezes fazem parte do sistema parlamentar de *accountability*. Eles não possuem funções judiciais. O colegiado das EFS tem um conselho deliberativo composto por membros do colégio e presidido por um Presidente. Seus membros são nomeados com mandato fixo por voto do Parlamento. O foco dos trabalhos das EFS

#### Quadro 1

Os três principais modelos de controle externo

Modelo	Distribuição
O modelo de <i>Westminster</i> ou Parlamentar	O Reino Unido e a maioria dos países membros do Commonwealth incluindo muitos da África Subsaariana, alguns países europeus (Irlanda e Dinamarca), e latino americanos (Peru e Chile)
O modelo Judicial ou Napoleônico	Europa Latina, Turquia, países francófonos na África e Ásia, diversos países latino americanos incluindo o Brasil e a Colômbia
O modelo do Colegiado ou do Conselho	Alguns países europeus (Alemanha e Holanda), Argentina, países asiáticos incluindo a Indonésia, Japão e a República da Coreia.

Fonte: DFID (2004).

é menos influenciado pelo fato de ser uma instituição colegiada, do que por um contexto legislativo e histórico do país em que opera, e a formação profissional da equipe pode variar para refletir o foco principal da EFS.

Existem certas relações entre os sistemas políticos e o modelo de EFS. Por exemplo, em muitos sistemas parlamentares o modelo de EFS é o das Auditorias Gerais. Há, porém, exceções: por exemplo, a Grécia e a Itália, ao mesmo tempo em que possuem um sistema de governo parlamentar, adotaram o modelo de EFS judicial. Há também algumas relações entre o modelo de EFS e o sistema judiciário, dependendo se o sistema baseia-se no direito romano ou no direito comum.

Os modelos mais comuns usados pela EFS são o Tribunal de Contas (modelo judicial) e o das Auditorias Gerais (modelo parlamentar), que se originaram respectivamente na França e no Reino Unido, sendo que o modelo de Conselho é o menos disseminado. Veja abaixo a distribuição dos modelos de EFS na Europa:

Devido ao poder político e econômico da França e Inglaterra durante o século XIX, os modelos de EFS foram institucionalizados em suas colônias antigas e acabaram por influenciar outros países da Europa.

A distinção entre cada modelo e a identificação de suas características é apenas válida para fins acadêmicos, já que há distinções significativas entre as EFS dos diferentes países que teoricamente possuem o mesmo modelo.

## 4. AUDITORIA FINANCEIRA NA CORTE DE CONTAS DA FRANÇA

### 4.1 ORIGEM E MANDATOS

A Corte de Contas da França tem sua origem na “*Cúria Régis*” da Idade Média tendo sido adotado na re-

sidência real e estabelecido em 1807 por Napoleão como jurisdição financeira separada da jurisdição comum.

Durante os dois séculos seguintes houve “uma mudança lenta e estável para que a *Cour des Comptes* estivesse mais a altura do ideal apresentado no artigo 15 da Declaração de Direitos Humanos: ‘A sociedade tem o direito de requisitar a qualquer administrador público a prestação de contas pela sua administração’” (Alventosa e Baldacchino, 2013).

O artigo 48 da Constituição francesa de 1958, baseado na reforma constitucional de 2008, dispõe que a *Cour des Comptes* deve auxiliar o Parlamento na fiscalização das ações do Governo. Dispõe também que ela deve atuar no apoio ao Parlamento e ao governo na fiscalização do cumprimento das Leis de Finanças e do financiamento da Previdência Social, além de avaliar as políticas públicas. Ademais, por meio de relatórios públicos, a Corte deve contribuir para informar os cidadãos.

Além disso, as contas da administração pública devem ser regulares e confiáveis. Elas devem prover uma imagem fiel dos resultados da gestão, dos ativos e da situação financeira das chamadas administrações públicas. Em 2001, a Lei Complementar relativa às Leis das Finanças (LOFL, sigla em francês) designou à Corte a missão de certificar as contas e avaliar o desempenho dos programas orçamentários do Estado.

Atualmente, a *Cour des Comptes* tem quatro missões principais: julgar, fiscalizar, avaliar e certificar.

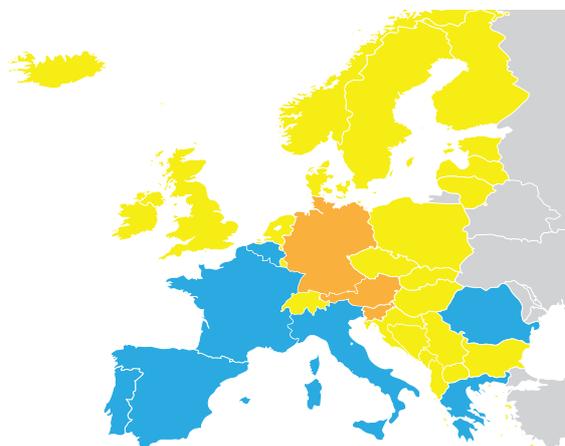
- a. Julgamento das contas sob a responsabilidade de contadores públicos

A Corte é uma jurisdição financeira com o poder para impor sanções por irregularidades na gestão pública por meio de julgamento das contas de contadores pú-

**Figura 3**

Modelos de EFS na Europa

- Tribunais de Contas
- Conselho
- Auditorias Gerais



blicos. Um contador público é um funcionário público oficialmente autorizado a gerenciar os fundos públicos com base em um estatuto específico. Entretanto, qualquer indivíduo que gerencie o dinheiro público não oficialmente pode ser considerado um contador público. Ele responde pessoal e financeiramente pela regularidade das operações que desempenha e controla (receita e despesa). Contudo, a Corte não possui nenhuma jurisdição sob o gestor, que ordena ao contador pagar as despesas ou recolher a receita. A antiga missão jurisdicional do Tribunal não é mais a atividade central à medida que seus procedimentos foram profundamente modernizados em 2005, 2006, e 2008. (*Cour des Comptes*, 2011).

#### b. Fiscalização do uso adequado dos recursos públicos

A Corte realiza auditorias de conformidade e de desempenho sob as premissas da economicidade, da eficiência e da eficácia, com foco na regularidade. Tal missão resulta em muitos relatórios.

- i) O relatório anual e muitos relatórios temáticos sobre a gestão dos serviços do Estado, sobre as entidades locais (auditadas pelas câmaras regionais de auditoria) e órgãos públicos, assim como relatórios sobre a implementação de políticas públicas ou questões de governança pública;
- ii) Relatório relativo à situação e o panorama das finanças públicas da França;
- iii) Relatório relativo à implementação da Lei Orçamentária do ano anterior;
- iv) Relatório relativo à Seguridade Social, apresentando os resultados das auditorias temáticas conduzidas pela jurisdição financeira nos vários setores do sistema;
- v) Relatórios relativos às organizações não governamentais.

#### c. Contribuição para avaliação das políticas públicas

Ao executar o programa de avaliação, o Tribunal examina uma gama de informações mais ampla do que aquelas previstas na auditoria de desempenho, tais como fatores de sucesso ou fracasso no ambiente dos programas, e ajuda a estabelecer a relação para a sociedade entre recursos, atividades, produtos e resultados dos programas. Alternativamente, podem ser avaliados os efeitos dos programas que vão além dos objetivos pretendidos, ou mesmo o que ocorreria na

ausência deles, para avaliar o impacto residual. Ademais, as avaliações comparam sistematicamente a eficácia de programas alternativos que compartilham o mesmo objetivo.

#### d. Certificação das contas do Estado e da Previdência Social

A Lei Orgânica relativa às Leis das Finanças (LOLF) e as Leis Institucionais de Finanças da Previdência Social incumbiram à *Cour des Comptes* uma missão inovadora: certificar as contas do Estado e do sistema geral de Previdência Social. Longe de ser uma questão meramente técnica – oferecer um parecer de auditoria baseado nas normas internacionais de auditoria – a certificação pertence a uma nova área de competência e ação, com o objetivo de auxiliar o Parlamento e os cidadãos a confiarem plenamente nas informações financeiras do governo.

## 4.2 CONTEXTO E REFORMAS

A LOLF renovou o marco regulatório do orçamento e da contabilidade do Governo Central que estava operante há 40 anos. Fruto de iniciativa parlamentar e aprovado quase por unanimidade pelas duas câmaras, a lei introduz várias conceitos-chave para a melhoria da gestão pública i) uma gestão orçamentária com foco em resultados e com objetivos de desempenho, cujo alcance é mensurado por indicadores; ii) maiores responsabilidades aos gestores e requisitos para a prestação de contas; iii) um papel mais proeminente para o Parlamento nos debates orçamentários, e iv) maior transparência da posição financeira do Governo Central.

A *Cour des Comptes* divulga vários relatórios voltados para auxiliar o Parlamentar em consonância com a LOLF. Dois deles são anexados à lei de revisão orçamentária a ser analisada pelo Parlamento: o relatório sobre o resultado orçamentário e sobre o cumprimento de leis orçamentárias, e o relatório que certifica se as contas do Estado são lícitas, fidedignas e apresentam uma imagem fiel da situação. O relatório sobre a situação e as perspectivas futuras das finanças públicas é preliminar ao debate parlamentar sobre o orçamento. O relatório de certificação das contas do Regime de Previdência Social é baseado na Lei Institucional de 2005 sobre Previdência social. Ao adotar a LOLF, a França iniciou um processo de convergência com as práticas orçamentárias de muitos países da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico). As experiências de

outros países atestam que a implementação de uma reforma tão fundamental requer tempo. A França não constitui uma exceção (*Cour des Comptes*, 2011c).

### 4.3 ORGANIZAÇÃO

A Corte é liderada pelo Primeiro Presidente, que tem, sob sua autoridade, um Secretário Geral e dois Vice-Secretários Gerais, nomeados por decreto a partir de sua indicação.

A Corte consiste em sete câmaras, um gabinete do Relator Geral e um gabinete do Procurador Público. O Primeiro Presidente atribui poderes e deveres às câmaras e aprova o programa de trabalho do Tribunal com base nas propostas dos Presidentes das câmaras.

Cada câmara possui jurisdição: i) sobre a gestão dos departamentos do governo dentro de sua esfera de jurisdição e das contas relevantes do governo; ii) sobre as contas e a gestão das agências administrativas, industriais ou comerciais do governo e entidades associadas que respondem aos ministérios dentro de sua esfera de operação; e, sobre as contas e gestão de empresas estatais.

Dos 415 auditores da Corte, 200 são magistrados e desfrutam de um estatuto específico, semelhante àquele dos magistrados judiciais. Os demais são funcionários públicos civis de alto nível atuando como auditores temporários (60), assistentes de auditoria (65) e auditores financeiros do setor privado, temporariamente designados para a certificação de contas (35).

Entre os magistrados há três cargos: a) conselheiros junior (*auditeur*), recrutados através da *École Nationale d'Administration* (10%), b) conselheiros, *conseiller référendaire* (30%),  $\frac{3}{4}$  provenientes de promoção interna dos conselheiros junior e  $\frac{1}{4}$  provenientes de nomeação externa e, c) conselheiros mestres, *conseiller maître*, (60%),  $\frac{2}{3}$  provenientes de promoção interna e  $\frac{1}{3}$  de nomeação externa.

Os membros magistrados do Tribunal gozam de estabilidade trabalhista e são inamovíveis. Eles podem permanecer no Tribunal durante toda a carreira, mas, na verdade, a maioria se afasta por alguns anos para adquirir experiência no setor público ou no privado, com base no conceito de "alternância de carreiras", para proporcionar à Instituição uma gama mais ampla de experiência e conhecimento quando retornarem.

Três princípios chave garantem a qualidade e imparcialidade das observações da Corte: a) independência no planejamento e condução da auditoria e na elaboração das conclusões e dos relatórios, b) colegialidade no

processo de tomada de decisões em vez de organização hierárquica, c) procedimento contraditório, sendo que todas as constatações, observações e recomendações são submetidas às entidades auditadas anteriormente à aprovação, e as respostas das entidades são anexadas aos relatórios públicos.

Ademais, a Corte destaca o conceito de **equidistância**, o que significa situar-se em posição intermediária entre o poder Legislativo e o Executivo. Tal posição garante à Corte total independência e liberdade de julgamento na condução de suas investigações e na formulação de conclusões.

Além da Corte, o sistema de jurisdição financeiro francês inclui 19 câmaras regionais de auditoria (650 auditores, incluindo 400 magistrados), responsáveis pela auditoria do setor público local: elas possuem ampla autonomia sob a coordenação do Tribunal.

### 4.4 INSTITUCIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA

Como a LOLF sugere uma transformação profunda da organização, procedimentos e modos de pensamento do Ministério das Finanças, do Gabinete de Orçamentos, da rede de contabilistas do governo e do órgão de certificação propriamente dito, a lei, votada em agosto de 2001, estabeleceu uma fase preparatória de quatro anos de duração, de modo que ela fosse implementada apenas a partir de 2006: assim sendo, o primeiro parecer de auditoria sobre as contas de 2006 foi emitido em 2007.

Esses quatro anos e meio foram necessários para organizar a Corte e para entender as mudanças culturais e institucionais exigidas pela introdução da auditoria financeira. Houve debates aprofundados sobre o tema, os objetivos e processos da certificação, as normas, o estatuto organizacional, o controle de qualidade, a comunicação com o auditado, etc.

A LOLF prevê que o Estado deve manter três tipos de contas: contas orçamentárias (com base no princípio de caixa modificado) descrevendo como a autorização de gastos foi executada; contas gerais, com base no mesmo princípio contábil do setor privado; e contabilidade dos custos (que analisa a estrutura de custos dos programas e ações orçamentárias). Enquanto o Tribunal continuar prestando contas ao Parlamento sobre a implementação do orçamento do ano anterior, apenas as contas gerais ficam sujeitas à certificação.

O artigo 58 da LOLF estabelece que a Corte deve certificar que as contas do Estado são lícitas, fidedignas

e apresentam uma imagem fiel da situação. A Corte conduz suas auditorias de acordo com as disposições do Código das Cortes Financeiras, com referência às normas internacionais de auditoria estabelecidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Considerando que as câmaras da Corte não são organizadas por tipos de auditorias, mas por tema e ministérios, a Corte decidiu inserir a auditoria financeira na estrutura existente. Enquanto a equipe de auditoria para as contas do Estado se encontra localizada na 1ª Câmara, que lida com finanças públicas, a equipe de auditoria para as contas da Previdência social está localizada na 6ª câmara. Por fim, a avaliação de risco é conduzida associando os funcionários de todas as câmaras, formando uma rede dentro do Tribunal.

Entretanto, o Tribunal mantém uma distinção clara entre certificação e julgamento, uma vez que seus objetivos e características diferem. Para concluir, deve ser ressaltado que a atividade de auditoria financeira se encontra em crescimento no setor público francês, e irá, progressivamente, abranger os hospitais públicos e os governos locais.

## 5. AUDITORIA FINANCEIRA NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

### 5.1 ORIGEM E MANDATO

O Tribunal de Contas da União (TCU) foi criado em 1890, com o principal compromisso de verificar a legalidade de receitas e gastos do governo brasileiro. Durante o século 20, o modelo de fiscalização do TCU foi alterado devido às novas constituições promulgadas.

A Constituição de 1934 levou o TCU a assumir duas importantes missões: analisar as contas de governo do Presidente da República de modo a emitir um parecer prévio e julgar as contas dos responsáveis pelos dinheiros, bens e valores públicos.

Em 1967, a Constituição determinou pela primeira vez que o TCU conduzisse auditorias. Entretanto, naquela época, as auditorias concentravam-se na conformidade orçamentária, com o propósito de subsidiar o julgamento das contas. Em 1988, a atual Constituição expandiu os tipos de auditorias, incluindo as auditorias operacional e financeira. Além disso, as auditorias já não mantêm relação direta com o julgamento de contas, o que constitui um processo específico dentro do TCU.

Atualmente, o TCU está encarregado de controlar independentemente o Governo Federal Brasileiro por meio de: julgamento de contas, auditorias (financeira,

de conformidade e de resultados), inspeções, imposição de penalidades e prazos aos órgãos e entidades federais para que essas cumpram as orientações das autoridades.

Nesse conglomerado de tarefas, o TCU tem sido tradicionalmente direcionado a identificar a não observância das leis e, nas duas últimas décadas, ele tem reformulado seu estilo para fiscalizações orientadas para resultados. A auditoria financeira não tem se desenvolvido tão profundamente.

### 5.2 CONTEXTO E REFORMAS

Uma das razões desse desenvolvimento está relacionada às reformas financeiras federais iniciadas na década de 1980, que criaram a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Conta do Tesouro Única (CTU) e o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). Tais reformas fortaleceram a governança, a gestão de riscos e os controles internos da gestão financeira e orçamentária.

Consequentemente, os números produzidos pelo SIAFI passaram a ser vistos com maior credibilidade. O SIAFI é um sistema utilizado por mais de 300 órgãos e entidades e por mais de 60.000 pessoas, entre técnicos em contabilidade, contadores, gestores financeiros, auditores internos e externos.

Então, a auditoria financeira do TCU centrou-se no cumprimento das leis e regulamentos relacionados à contabilidade federal, assim como em alguns procedimentos analíticos e confirmações externas, considerados suficientes para formular um parecer sobre a confiabilidade das contas.

O sistema contábil do governo brasileiro adota o regime modificado desde 1964, o regime de empenho para despesas e o regime de caixa para receitas, tanto para contabilidade quanto para o orçamento. O principal objetivo contábil era manter registrada a implementação orçamentária, incluindo, contudo, vários ativos e passivos, informações financeiras e não financeiras.

Em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu o regime contábil de competência. Esse primeiro passo para segregar regimes contábeis e orçamentários ficou restrito às despesas, enquanto que a contabilidade de receitas se ateu ao regime de caixa. Em 2007, a STN deu início ao processo de adoção de normas internacionais no setor público, incluindo o regime de competência para receitas e procedimentos para reconhecer, mensurar e evidenciar diversas estimativas.

Nesse processo de reforma, o TCU possui pelo menos três abordagens: verificar a legalidade dos procedimentos contábeis, especialmente aqueles relacionados

à nova convergência internacional; auditar as demonstrações financeiras do Governo; e, propor reformas com o propósito de aperfeiçoar a contabilidade federal.

Existem processos específicos para verificar a legalidade do regime de competência de receitas e propor reformas na contabilidade federal. Quanto às auditorias das demonstrações financeiras, há um projeto financiado pelo Banco Mundial com o objetivo de fortalecer a auditoria financeira no TCU, com a adoção de normas internacionais de auditoria financeira.

Esse projeto teve início em março de 2011, após dois anos de debates e negociações. Uma das razões de sua existência está relacionada à avaliação internacional do desempenho da Administração Financeira no Governo Federal do Brasil, com base na metodologia PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), realizada em 2009.

Segundo o relatório, naquela época, o TCU não emitiu “um parecer de auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo para determinar se as demonstrações apresentavam uma imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros do período no período em análise”. E ele continua: “para emitir este parecer, o TCU teria que ir além da prática atual de um exame legalista das demonstrações e relatórios, e colocar em foco a confiabilidade dos sistemas e gestão de controles subjacentes às demonstrações e relatórios”.

Nesse contexto, o projeto com o Banco Mundial foi concluído em março de 2014. O projeto consiste nas seguintes etapas: 1) diagnóstico da situação atual, com mapeamento dos processos dos controles principais de contabilidade, das fragilidades dos processos de contabilidade de alto nível e das fragilidades dos processos de auditoria; 2) Análise de lacunas entre as capacidades de auditoria financeira do TCU e os padrões internacionais e as melhores práticas das EFS; e, 3) Preparação de uma Estratégia e de um Plano de Ação para lidar com as lacunas identificadas.

### 5.3 ORGANIZAÇÃO

O TCU é um órgão colegiado e delibera pelo Plenário do Tribunal ou por uma de suas duas Câmaras. O TCU compõe-se de nove ministros, que, de acordo com a Constituição, devem possuir notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública e ter um mínimo de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados acima.

Além dos ministros, o TCU compõe-se de quatro ministros substitutos e sete procuradores. Há mais de dois mil servidores, sendo a maioria de auditores. São diversas as áreas de conhecimento dos auditores, entretanto, eles podem ser organizados em três grupos: um terço deles é graduado em direito; um terço possui formação em negócios, contabilidade e economia; e o terço restante compõe-se de várias áreas de conhecimento (engenheiros, profissionais de saúde, físicos, ex-militares, etc.).

A atividade de fiscalização é conduzida pela Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGCEX), que até o ano passado era organizada de duas maneiras diferentes.

Havia um grupo de secretarias responsáveis pela análise das contas dos órgãos e entidades e, consequentemente, eram departamentalizadas por clientes (unidades governamentais). Havia, e ainda permanece, um grupo de secretarias responsáveis pela fiscalização de áreas específicas, tais como pessoal, investimentos, TI, agências reguladoras e programas do governo.

Desde 2013, a SEGCEX é organizada em unidades especializadas responsáveis pelas diferentes funções governamentais: saúde, educação, defesa, previdência, meio ambiente, etc. Essa reforma veio consolidar o processo de especialização do TCU.

Além dessas secretarias, a Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) constitui uma unidade especial responsável pelo apoio ao ministro encarregado de relatar ao Plenário do TCU uma proposta de Parecer Prévio sobre as contas de Governo do Presidente da República.

Para isso, a Semag realiza duas tarefas diversas: a auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal e a análise da implementação orçamentária e da situação fiscal.

A Semag é a unidade de implementação do projeto com o Banco Mundial. Considerando o alto nível de consolidação das demonstrações financeiras e do orçamento federal, a Semag opera juntamente com outras secretarias, de modo a ser capaz de apresentar relatórios sobre tantos temas.

A maioria das unidades pode operar diferentes instrumentos de fiscalização, desde auditorias específicas operacionais e de conformidade até a instrução de contas anuais, com o propósito de auxiliar o julgamento pelos colegiados de ministros. Além disso, cada unidade pode também instruir denúncias externas relacionadas a seu tema, assim como apresentar, umas às outras, denúncias relacionadas a constatações feitas durante as fiscalizações.

A qualidade das fiscalizações é garantida pelas unidades responsáveis pelo estabelecimento de normas a serem aplicadas e pela revisão dos relatórios.

#### 5.4 PERSPECTIVAS DA AUDITORIA FINANCEIRA

A função auditoria financeira tem sido realizada no TCU há bastante tempo, entretanto, ela tem se desenvolvido nos últimos anos. O projeto com o Banco Mundial constitui uma grande oportunidade para aprimorar o planejamento, a execução e os relatórios da auditoria financeira, por meio da adoção de normas internacionais.

O projeto se encontra em seu estágio final. A análise de lacunas realizada com as normas internacionais já foi finalizada. Todas as normas da INTOSAI e da IFAC, assim como todas os seus requisitos, foram analisados.

O próximo passo é a análise de lacunas envolvendo as melhores práticas das EFS, que teve início em dezembro de 2012 durante o Seminário Internacional sobre Auditoria Financeira no Setor Público, realizado em Brasília.

Nesse seminário foram proferidas palestras de seis Instituições Superiores de Auditoria estrangeiras, da Austrália, União Europeia, França, África do Sul, Suécia, Estados Unidos e Reino Unido.

A atividade em questão continua acontecendo através de uma pesquisa entre as EFS de países desenvolvidos e um estudo comparativo entre o TCU e as EFS de países selecionados. A pesquisa e o estudo comparativo tratam da gestão e institucionalização da função auditoria financeira, com temas relacionados a recursos humanos, formação dos auditores, competências, treinamento, manuais internos, procedimentos, sistemas e relatórios.

Ao final do projeto, uma proposta de estratégia e plano de ação para fortalecer a função de auditoria financeira no TCU será apresentada ao Plenário do TCU, com o objetivo de adotar as normas internacionais de auditoria financeira e de seguir as melhores práticas e tendências internacionais da auditoria financeira no setor público.

Por fim, o objetivo final da auditoria financeira do TCU será o aprimoramento da contabilidade e da *accountability* do Governo federal. Espera-se que com isso, haja um aumento da credibilidade das finanças federais, assim como maior precisão no processo de tomada de decisões e mais confiança no processo de *accountability*.

Durante o período do projeto, foram observadas muitas melhorias na auditoria dos demonstrativos financeiros consolidados dos anos fiscais de 2011 e 2012. Os critérios e procedimentos tornaram-se mais eficientes e maior número de ressalvas.

Conseqüentemente, a contabilidade federal vem aperfeiçoando seus procedimentos e controles internos, disponibilizando informações mais consistentes e criando as condições necessárias para debater temas relevantes ligados à administração financeira federal, tais como: passivos atuariais, dívida soberana, ativos de infraestrutura, contas a receber de receitas realizadas e não recebidas, dividendos de investimentos em empresas estatais, divulgação de partes relacionadas, etc.

## 6. CONCLUSÕES

A função de auditoria financeira não é somente adequada ao modelo EFS do Tribunal de Contas, mas também verdadeiramente necessária. Não existe contradição entre a função de auditoria financeira e a função jurisdicional. Elas são complementares. A primeira concentra-se principalmente na prevenção e correção de falhas, assim como no relato daquelas que não foram corrigidas. A segunda tem como objetivo detectar fraudes, má gestão, desperdício ou apropriação indevida, assim como punir financeira e administrativamente maus gestores. Assim sendo, elas diferem no que diz respeito a tema, escopo, objetivo, processos, produtos, resultados e impactos.

No contexto de crise de credibilidade, tem sido evidente o importante papel da função de auditoria financeira para aumentar a confiança de usuários das informações financeiras das entidades governamentais. Muitas decisões sociais, econômicas e políticas são tomadas com base em informações sobre os ativos, passivos, receitas e despesas do governo. Quanto mais confiável a informação, mais útil ela será.

Os Tribunais de Contas do Brasil e da França estão cientes da relevância da auditoria financeira. Conseqüentemente, isso coloca esses tribunais na vanguarda da adoção das normas internacionais na auditoria financeira. O caso francês já se encontra consolidado e, no decorrer dos últimos sete anos, a *Cour des Comptes* tem emitido pareceres de auditoria financeira com referência às normas internacionais. A abordagem baseada em riscos tem contribuído para a identificação de falhas relevantes, e também para o fortalecimento da contabilidade do setor público francês. Em 2006, foram 13 ressalvas materialmente relevantes. Em 2011, foram apenas sete. Nesse processo, muitos usuários das informações financeiras podem obter maior confiança, como por exemplo: cidadãos, contribuintes, investidores, credores, instituições da UE, agências de classificação de risco, organizações internacionais. Conseqüentemente, isso vem contribuir para a imagem da governança, transparência e *accountability* do setor público francês.

No caso do Brasil, os benefícios são semelhantes. O processo de adoção das Diretrizes de Auditoria Financeira da INTOSAI se encontra em nível avançado. Esse processo poderá ser considerado completo na primeira revisão por pares da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal.

Entretanto, seu impacto deverá ser menor do que no caso francês devido ao percurso da reforma. Na França, havia a LOLF, que promoveu mudanças na governança financeira pública como um todo. Não é suficiente implementar uma auditoria financeira baseada nas normas internacionais. É necessário, também, definir muitas novas medidas na organização financeira, processos e conceitos orçamentários, padrões contábeis e demonstrações financeiras. No Brasil, a legislação em vigor a esse respeito data de 1964.

O contexto nacional e internacional hoje é outro. Dispomos de novas tecnologias, novos instrumentos financeiros e há uma maior demanda por informações. Vivemos hoje na Sociedade da Informação, na Sociedade de Riscos, e qualquer informação ou risco precisa ser fiscalizado e relatado.

A atual crise fiscal é um exemplo da necessidade de um novo paradigma de governança financeira no setor público. Para serem transparentes, os governos necessitam de normas de alto nível para a contabilidade e a auditoria. Para que possam prestar contas, os gestores públicos precisam de mais autoridade e responsabilidade, o que pode ser proporcionado por novas condições orçamentárias. Por fim, o bom desempenho dos serviços públicos depende de boa governança, ampla transparência e *accountability* bem fundamentada. O que não pode ser medido não pode ser avaliado. Informações financeiras confiáveis constituem o pilar da boa governança das finanças públicas.

## REFERÊNCIAS

- AICPA (1973). *Objectives of financial statements*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Alventosa, Jean-Raphael, Baldacchino, Adeline (2013), An Overview of the Cour the Comptes of France. *International Journal of Government Auditing*. April 2013. Vol. 40.N.2.
- Berger, Thomas Müller-Marqués; Bergmann, Andreas (2011). *Toward transparency: a comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world*. 2011. Available in: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Toward\\_transparency\\_Nov11/\\$FILE/Toward\\_transparency\\_Nov11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Toward_transparency_Nov11/$FILE/Toward_transparency_Nov11.pdf)
- Cour des Comptes* (2011a). Audit Court Opinion on the State's Annual Financial Report 2010. Paris: *Cour des Comptes*, 2011.
- Cour des Comptes* (2011b). The Court of Accounts. Paris, *Cour des Comptes*, 2011.
- Cour des Comptes* (2011c). The implementation of the Constitutional Bylaw on Budget Acts: a report to provide new perspectives. November, 2011.
- Cour des Comptes* (2012). The Court of Accounts: the French Experience. Paris: Direction des relations internationales, de l'audit externe et de la francophonie.
- Cretin, Michel (2006). The Certification of Government Accounts in France: Changes, Process, and Problems. In: LANDE, Evelyne; SCHEID, Jean-Claude (eds.). *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*. Poitiers: University of Poitiers.
- DFID. Department for International Development (2004). Characteristics of different external audit systems. Briefing. Policy Division nº 21.
- Jones, Rowan; Pendlebury, Maurice (2000). *Public Sector Accounting*. Harlow, Prentice Hall.
- Marty, Frédéric; Trosa, Sylvie; Voisin, Arnaud (2006). The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments, *International Review of Administrative Sciences*, 72 (2), pp. 203-221.
- PEFA – Public Expenditure and Financial Accountability (2009). *Brazil – Federal Public Financial Management Performance: based on the PEFA methodology*.
- Pollitt, Christopher; Bouckaert, Geert (2004). *Public Management Reform: a Comparative Analysis*. Oxford, Oxford University Press.
- Schick, Allen (1998). *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*. World Bank Institute.
- Soury, Patrick; Vareille, Lionel (2006). Central Government Accounting Standards in France. In: LANDE, Evelyne; SCHEID, Jean-Claude (eds.). *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*. Poitiers, University of Poitiers.