



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

(CCA) Curso de Graduação em Ciências

Contábeis

OLGA MARIA PASSOS DE ABREU

Auditoria Financeira no Setor Público:

Análise dos Relatórios de Auditoria do TCU sobre o BGU de 2012 a 2020

Brasília - DF

2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Narazé
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

OLGA MARIA PASSOS DE ABREU

**Auditoria Financeira no Setor Público:
Análise dos Relatórios de Auditoria do TCU sobre o BGU de 2012 a 2020**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao departamento de ciências contábeis e atuariais da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina de Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Alves Dantas

Brasília

2021

ABREU, Olga Maria Passos de. Auditoria Financeira no Setor Público: Análise dos Relatórios de Auditoria do TCU sobre o BGU de 2012 a 2020

Olga Maria Passos de Abreu. Orientador: Prof. Dr. José Alves Dantas. Brasília, 2021.

Trabalho de conclusão de curso em Ciências Contábeis. 2021. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília.

1. Auditoria no Setor Público. 2. Auditoria Financeira. 3. TCU. 4. BGU. 5. Relatório de auditoria.

OLGA MARIA PASSOS DE ABREU

AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE
AUDITORIA DO TCU SOBRE O BGU DE 2012 A 2020

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e atuariais da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia, como requisito para obtenção de título de Bacharel em Ciências contábeis.

Banca Examinadora

Prof. Dr. José Alves Dantas

Professor Orientador

Universidade de Brasília – UnB

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Professor Avaliador

Universidade de Brasília – UnB

Aos meus amados pais:

Esmeraldina e Diogo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por me acompanhar em todos os momentos e aos meus pais, Esmeraldina e Diogo, por serem tão compreensivos e amorosos, além de me guiarem nos momentos mais difíceis. Gostaria de agradecer também aos meus amigos Ana, Vitória e Mário por estarem comigo há tanto tempo.

Agradeço aos professores da UnB, em especial ao professor José Alves Dantas por aceitar me orientar, pela disponibilidade e paciência em todas reuniões e correções, por ser um exemplo a ser seguido de profissional e por ter me feito gostar ainda mais do universo da auditoria.

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a evolução da auditoria financeira no setor público após a publicação do Acórdão nº 3608/2014-TCU-Plenário e o impacto causado nas demonstrações contábeis do governo federal, uma vez que havia grande expectativa na literatura sobre como este processo se daria no Brasil. Para esse propósito foram analisados os relatórios de auditoria do TCU sobre o BGU de 2012 a 2020 e as informações foram separadas por Unidade Administrativa, valor, tipo de distorção e opinião dos auditores. Os resultados demonstraram aumento no nível de atendimento das recomendações feitas pelo TCU à administração pública; aumento nas distorções identificadas (mensuradas ou não); nível de materialidade das distorções em patamar significativo em toda a série; o Ministério da Economia e a Secretaria do Tesouro Nacional se destacam como entidades administrativas com maior volume de distorções. Enfim, com esta pesquisa foi possível entender que houve um aumento no impacto das auditorias financeiras sobre a administração pública, mesmo que ainda haja um longo caminho até que o nível de materialidade das distorções diminua.

Palavras-chave: Auditoria no Setor Público; Auditoria Financeira; TCU; BGU; Relatório de auditoria.

SUMÁRIO

RESUMO	8
SUMÁRIO	9
1 – INTRODUÇÃO	10
2 – REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1 – Auditoria Financeira no Setor Público	12
2.2 – As Normas de Auditoria Financeira no Setor Público	13
2.3 – A Implementação da Auditoria Financeira no Setor Público no Brasil	14
2.4 – Pesquisas Realizadas sobre o Tema	15
3 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	18
3.1 – Objeto da Pesquisa	18
3.2 – Parâmetros de Análise	18
4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS	20
4.1 A Opinião dos Auditores	20
4.2 Unidades Responsáveis pelas Distorções	22
4.3 Tipos de Distorções Apontados pelos Auditores	25
4.4 Evolução das Distorções Materiais nas Demonstrações Financeiras	28
4.5 Análise de materialidade do valor das distorções	29
4.6 Parágrafo de ênfase	30
4.7 Tratamento dado pela administração nos anos subsequentes	31
REFERÊNCIAS	36

1 – INTRODUÇÃO

De acordo com Santana (2014), o controle de contas públicas no Brasil de maneira estruturada remonta ao ano de 1890, com a criação do Tribunal de contas da União [TCU], que em seus primeiros anos de funcionamento, tinha como objetivo liquidar as contas públicas e verificar legalidade e legitimidade das despesas. Entretanto, somente com a Constituição Federal de 1967 que o TCU começou a conduzir auditorias especificamente.

Em 1988, a constituição cidadã, em seus artigos 70º e 71º, incumbiu à Corte de contas a função de auditar e apreciar as contas de governo e prestar assistência ao poder legislativo em questões de controle externo.

Até que em 2009, o TCU obteve um resultado ruim em uma pesquisa realizada pelo *Public Expenditure and Financial Accountability* [PEFA] (2009), programa que é patrocinado Banco Mundial e que visava analisar a qualidade das auditorias públicas no mundo e o TCU foi mal avaliado devido a práticas com foco em análises legalistas:

No entanto, atualmente, o TCU não emite pareceres sobre as demonstrações financeiras consolidadas para afirmar se as demonstrações financeiras apresentam uma visão justa e verdadeira dos eventos que ocorreram no período de análise. Para emitir este tipo de opinião, o TCU deveria ir além da atual prática de análise legalista das demonstrações e relatórios. (PEFA. 2009 p.59, tradução nossa)

Então, notou-se a necessidade de que os padrões adotados pela corte de contas brasileira convergissem para os padrões internacionais de auditoria financeira. Como consequência, o TCU aprovou o Acórdão nº 3608/2014-TCU-Plenário, em que o órgão de controle se comprometeu a seguir os padrões estabelecidos pela *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* [INTOSAI] para realização de auditorias financeiras. E para que isto fosse possível, foi criado um cronograma em que o Tribunal convergiria para os padrões internacionais em doze anos, em dois ciclos: 2015-2020 e 2021-2026 que são detalhados no Acórdão.

Até 2016, de acordo com o cronograma que acompanha o Acórdão nº 3608/2014-TCU-Plenário, o Tribunal esperava fazer auditorias de maneira individualizada dos principais ministérios – Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia), Ministério da Previdência, Ministério da Educação e Ministério da Saúde – visto que, segundo o levantamento que acompanha o acordo, somente duas auditorias financeiras eram feitas pelo TCU anualmente, uma no Banco Central e a outra nas contas de governo, o que fazia com que o parâmetro da materialidade fosse alto. Ainda naquele ano, o Tribunal lançou o Manual de Auditoria Financeira [MAF], marco importante no processo de consolidação da auditoria financeira.

Conforme o planejamento anexo ao Acórdão, a expectativa era que até 2018 o TCU conseguisse fazer auditorias individualizadas de 10% dos órgãos da administração pública.

Ainda em conformidade com o planejamento anexo ao Acórdão, para 2020, a expectativa era que o Tribunal conseguisse auditar cerca de 25% dos órgãos da administração pública de maneira individualizada e a partir desta análise seria feita uma nova proposta para que o TCU conseguisse alcançar a meta de auditar 100% dos órgãos públicas que compõem o Balanço Geral da União [BGU] de maneira individualizada.

Nota-se, então, que esse é um assunto recente, o que faz com que não haja muitas pesquisas sobre o tema, com exceções como: Dutra (2020), que trata da relação entre o custo e efetividade da auditoria financeira nos Estados Unidos da América; Carneiro (2019), que avaliou a aplicação da ISSAI 2600 nas auditorias financeiras realizadas no Brasil; e Leitão & Dantas (2016), que exploraram os parâmetros de materialidade em auditoria financeira no setor público por cortes de conta em todo o mundo.

Dado esse contexto, o presente estudo tem como objetivo avaliar como está se dando a evolução das auditorias financeiras realizadas pelo TCU no BGU e o impacto provocado nas demonstrações financeiras do governo federal, por meio da análise dos relatórios feitos a partir de 2012 a 2020, ou seja, dois anos antes da edição do acórdão N° 3608/2014-TCU-Plenário até o relatório mais recente feito pela Corte.

Para o alcance desse objetivo serão analisados os relatórios de auditoria financeira sobre o BGU feitos pelo TCU de 2012 a 2020, visando compreender quais tópicos do cronograma apresentado já foram cumpridos e quais foram as principais dificuldades encontradas pela Corte para implementação do novo padrão e quais serão os próximos passos a serem adotados para que as normas estabelecidas pela INTOSAI possam plenamente implementadas até 2026, conforme o planejamento trazido no Acórdão n° 3608/2014-TCU-Plenário.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

De forma a abordar os aspectos teóricos deste tema, esta seção foi organizada em quatro partes: a auditoria financeira no setor público; as normas de auditoria financeira aplicadas ao setor público; a discussão sobre a implementação deste tipo de auditoria após a publicação do Acórdão 3608/2014-TCU-Plenário; e, por fim, uma revisão de pesquisas realizadas sobre o tema.

2.1 – Auditoria Financeira no Setor Público

Para Dutra e Champomier (2014), a auditoria financeira se desenvolveu em setores privados, nos quais se mostrou importante para o mercado por reduzir a assimetria de informações. E inicialmente, foi introduzida no setor público em países de língua inglesa e em alguns países da Europa e logo outros países começaram a realizá-la. É importante destacar que o Brasil começou o processo de convergência em 2011, mas outros países começaram em momentos anteriores, como a França que começou em 2006 e os Estados Unidos da América (EUA) na década de 90, ou seja, o processo de convergência não foi simultâneo no mundo.

Segundo a ISSAI 100, a auditoria no setor público é um processo sistemático que obtém e avalia se as informações indicadas pelos gestores são reais de acordo com os critérios estabelecidos.

A auditoria financeira se caracteriza pela análise das demonstrações financeiras de entidades ou órgãos, visando aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte do usuário (ISSAI 200, 2017). E dentro do setor público, segundo o TCU (2016), este tipo de auditoria visa melhorar e promover a prestação de contas.

Trata-se de um processo essencial para que o país seja transparente com as suas contas e consiga realizar da melhor forma a prestação de contas dos impostos arrecadados, uma vez que tais informações podem ser usadas por gestores, pelo poder legislativo e pela própria sociedade para avaliar o desempenho de programas.

É interessante ressaltar que para Dutra e Oliveira (2014), a auditoria financeira é uma ferramenta necessária para garantir a credibilidade da prestação de contas do governo, mas não é um remédio para todos os problemas de saúde financeira do Estado. E de acordo com Dutra (2020), a auditoria financeira nos EUA surgiu como resposta à crise fiscal de 1985, ou seja, a auditoria financeira não é um remédio para os problemas financeiros de um país, mas pode ser uma importante aliada para controle de finanças.

2.2 – As Normas de Auditoria Financeira no Setor Público

No Brasil, as auditorias no setor público são executadas pelas cortes de conta que possuem competência para auditar seus respectivos entes federados, os valores da União são auditados pelo TCU, os valores dos estados são auditados pelos Tribunais de contas Estaduais [TCEs]. Os municípios também são auditados pelos TCEs ou por seus próprios Tribunais de Contas Municipais, como é o caso de São Paulo e Rio de Janeiro.

As competências de auditar as contas públicas foram reafirmadas nas Constituição Federal de 1988, mas a necessidade de fiscalização de contas públicas remonta a criação da Corte federal de contas, em 1891 com o Decreto 966-A de 1890. Contudo, a competência da corte se limitava a liquidação de despesas e conferência de legalidade.

Ou seja, havia um foco em conferir se as contas públicas cumpriam sua função legal. Ao longo do tempo, o TCU ganhou um maior número de responsabilidades como as estabelecidas pela Constituição Federal de 1988.

[...]exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas (Brasil, 1988 – Constituição Federal de 1988. Art. 70º).

Percebe-se que a constituição pede que seja feita a fiscalização financeira. O Brasil apesar de possuir tradição em auditoria financeira, apenas iniciou o processo de convergência as normas internacionais em 2011 (Dutra & Champomier, 2014). O que difere dos Estados Unidos, que introduziu as auditorias deste tipo na década de 90. E segundo Dutra (2020), a implementação da auditoria de demonstrações financeiras se fez parte importante processo de resolução da crise fiscal por meio da lei *Chief Financial Officer [CFO]*, lei responsável pela reestruturação das agências de fiscalização nos EUA.

No Brasil, a auditoria financeira no setor público, só começou a ser feita de maneira individual, nos órgãos integrantes do BGU, a partir da aprovação do acórdão nº 3608/2014-TCU-Plenário. Antes disto, segundo o relatório de levantamento que acompanha a decisão da corte de contas, o TCU realizava somente duas auditorias financeiras por ano, visto que até 2009, o país não havia implementado procedimentos de contabilidade patrimonial e que não existia um Plano de Contas único para o setor público, e esta realidade começou a ser alterada com a promulgação do Decreto 6.976 de 2009 que estabeleceu o processo de padronização das contas públicas em seu artigo 7º.

A corte de contas brasileira ainda passa pelo processo de convergência com as práticas internacionais, planejando a total convergência em 2026. Este processo se dará por meio da implementação das ISSAIs, que são as diretrizes produzidas pela INTOSAI.

Apesar de existirem outras normas, como a ISSAI 300 – Auditoria Operacional e ISSAI 400 – Auditoria de conformidade e as NBRASP – Normas Brasileiras de Auditoria no Setor público, a auditoria financeira no setor público é guiada pelas ISSAIs 100 e 200, que prescrevem, respectivamente, os princípios fundamentais de auditoria e os princípios fundamentais de auditoria financeira no setor público.

2.3 – A Implementação da Auditoria Financeira no Setor Público no Brasil

Como já foi dito, a auditoria financeira no Brasil era realizada somente no BGU consolidado, o foco do TCU eram as auditorias operacionais e de conformidade. Entretanto, em 2009, foi realizada uma pesquisa financiada pelo banco mundial que trouxe uma avaliação negativa sobre a qualidade das auditorias realizadas pela Corte de contas.

Diante deste cenário, como resposta, foram feitos levantamentos pela corte e em 2014, o tribunal divulgou o acórdão 3608/2014-TCU-Plenário, que estabelecia o início da convergência do manual de auditoria financeira e das normas utilizadas com o padrão internacional criado pelas INTOSAI.

A meta era que até 2026, a Corte conseguisse auditar individualmente todas os órgãos que compõe o Balanço Geral da União. E para isso foi criado um cronograma em duas etapas, 2015-2020 e 2021 a 2026. Na primeira etapa, esperava-se que a Corte alcance 25% dos órgãos, e os auditasse de maneira individual, começando pelos ministérios mais relevantes no orçamento naquele momento: Ministério da Fazenda e Trabalho (Atual Ministério da Economia), Ministério da Saúde e Educação.

Em 2016, foi lançado o novo Manual de auditoria financeira, o que reforçou o comprometimento da instituição com a implementação da ISSAI 200. Também foi feito um acordo com o banco mundial que resultou na Estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU, que é um documento que trata sobre os resultados que o TCU quer alcançar e qual o caminho será seguido.

Algumas dificuldades foram encontradas ao longo desse processo de aumento de auditorias individuais, como o acesso aos dados de recebíveis da Receita Federal, visto que é necessário respeitar o sigilo fiscal previsto no código tributário nacional, o que comprometeu a auditoria do TCU em 2017, 2018 e 2019, porém para 2020, esperava-se que estes valores já pudessem ser auditados, tendo em vista o parecer Nº AM 08/2019 da AGU, que permite a transferência de tal sigilo para a Corte de Contas.

Portanto, esperava-se que auditoria do BGU de 2020 trouxesse a análise de cerca de 25% dos órgãos que o compõe e que seria possível a auditoria dos valores referentes aos

recebíveis controlados pelo Ministério da Economia e a Receita Federal. Esperava-se ainda que em 2020 fosse publicado o cronograma da segunda etapa de implantação (2021-2026) para que até o fim desse prazo a corte já conseguisse auditar 100% dos órgãos que compõe o BGU de maneira individual.

Entretanto, em uma solicitação de acesso à informação, a Ouvidoria do TCU informou que o planejamento baseado em auditorias individuais havia sido abandonado pela Corte em prol de um tipo de auditoria que considerava a cobertura e materialidade de ativos e despesas relevantes, o que impossibilita a aferição da meta de 25% de unidades auditadas até 2020, bem como a criação de um novo cronograma:

[...] a estratégia de fortalecimento se afastou dessa meta de aumento de ministérios cobertos por auditorias (mencionado na sua indagação), se aproximando de uma meta de cobertura de ativo e despesa capaz de oferecer níveis cada vez maiores de segurança na emissão da opinião. [...] A motivação da escolha dessas frentes reside na materialidade e no conceito de componentes significativos. (Trecho da resposta recebida ao pedido de acesso à informação nº 337580 acerca do andamento do cronograma previsto no acórdão 3608/2014)

É interessante destacar que o cumprimento do cronograma previsto era uma meta ousada, visto que no ano em que o Acórdão em questão foi publicado, o BGU contava com cerca de 400 unidades, que para serem auditadas individualmente demandariam grande quantitativo de mão de obra e que houvesse integração com o controle interno, já que o TCU planejava utilizar de sua estrutura, conforme previsto no item 2.2.29 do Acórdão.

2.4 – Pesquisas Realizadas sobre o Tema

Por ser um tema novo, existem poucas pesquisas na área de auditoria financeira no setor público. No período de 2011 a 2020 foram identificadas cinco pesquisas publicadas na Revista do TCU sobre o assunto: Dutra e Cavalcante (2011), Dutra e Oliveira (2014), Dutra e Champomier (2014), Carneiro (2019) e Dutra (2020). Fora do periódico do Tribunal, não são comuns estudos a respeito da auditoria financeira no setor público, podendo-se destacar como exceção a pesquisa realizada por Leitão e Dantas (2015).

A pesquisa mais antiga sobre o tema encontrada após o resultado da pesquisa PEFA (2009), tratava justamente sobre a auditoria financeira e a apreciação das contas de governo da república. Neste trabalho, Cavalcante e Dutra (2011) apresentam a visão da auditoria financeira no país naquele momento, destacando como a criação do Sistema de Administração Financeira [SIAFI] foi importante para aumento da transparência e que a parceria entre TCU e Banco Mundial para aprimoramento das auditorias financeiras realizada pela Corte seria de grande valia, visto que a auditoria financeira é um dos itens que fazem com que um país tenha uma boa avaliação em agências de *rating*.

Em 2014, a primeira edição do ano da revista do TCU apresentou uma pesquisa sobre a credibilidade dos governos e papel das EFS e boas práticas de auditoria financeira. Neste trabalho, Dutra e Oliveira (2014), mostram que dentro das nove cortes superiores de contas respondentes (Bélgica, Eslovênia, Espanha, França, Grécia, Itália, Holanda, Portugal e União Europeia), todas entendem que uma auditoria financeira estruturada representa maior confiabilidade nas contas de governo. E que para que este processo seja feito, cada país pode adotar meios diferentes, como a organização das cortes, dos auditores, confiança da auditoria interna e quantidade de testes substantivos. E que um processo estruturado de auditoria financeira pode contribuir significativamente para o bom funcionamento dos órgãos e entidades governamentais, visto que quanto maior a confiança, menor será o custo da desconfiança por parte de terceiros (Dutra & Oliveira, 2014).

Ainda em 2014, Dutra e Champomier (2014) compararam a corte brasileira de contas com a corte francesa de contas, analisando itens como: estrutura, origem, modelo adotado e institucionalização da auditoria financeira. Neste artigo, os autores identificaram que o processo de convergência da corte francesa durou cinco anos (2001 a 2006) e que surgiu diante de uma necessidade de dar credibilidade as contas públicas. O caso francês reforça o entendimento de Dutra (2020) que as distorções tendem a diminuir ao longo do processo de implementação da auditoria financeira, visto que em sete anos a corte diminuiu de treze para sete, o número de pareceres com ressalvas.

E como avaliado por Dutra e Oliveira (2014), cada país pode ter suas especificidades quando se trata da definição de métricas para a auditoria financeira. Uma destas métricas é a materialidade, que foi investigada por Leitão e Dantas (2015) para entender como esta pode ser definida em países que seguem o padrão internacional de auditoria financeira no setor público. A pesquisa concluiu que os parâmetros mais indicados são despesas, receitas e ativos, cerca de 2% destes. Verificou-se ainda que há uma preferência entre as instituições superiores de fiscalização no uso da despesa como referencial e que os aspectos qualitativos, como controle interno, são considerados.

Três anos após a promulgação do Acórdão nº 3608/2014-TCU-Plenário, Aragão (2017) analisou a realização de auditoria financeira nas entidades fiscalizadoras superiores do Brasil, Estados Unidos, Reino Unido e Austrália. Foi constatado que todas as Cortes em questão seguem o modelo proposto pela INTOSAI, contudo, algumas além de realizarem a auditoria externa, também funcionam como controladorias, como é o caso do *Government Accountability Office* [GAO], nos Estados Unidos. A autora destaca o fato de que naquele momento o TCU não era totalmente aderente aos padrões internacionais.

Carneiro (2019) tratou sobre a aplicação da ISSAI 2600 (auditoria em grupo) pelas entidades de auditoria superiores nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas. Segundo o autor, o uso da norma de auditoria em grupo se mostrou extremamente eficaz nas sete cortes superiores que a adotam (Austrália, Bélgica, Brasil, Estônia, Letônia, Nova Zelândia e União Europeia), possibilitando ganho no controle de risco de detecção e aumento da eficácia de das auditorias.

Já Dutra (2020) trata da experiência dos EUA com a auditoria financeira e como este aprendizado pode ser aplicado no Brasil. As normas aplicadas nos Estados Unidos foram promulgadas em 1996, 18 anos antes que no Brasil, considerando que a convergência com os padrões internacionais se iniciou em 2014. Lá a experiência foi extremamente positiva, tendo em vista que em 2018 somente três dos 25 órgãos auditados receberam abstenção de opinião, realidade bem diferente de quando as auditorias começaram a ser feitas, quando somente cinco órgãos receberam opinião sem ressalvas. De acordo com o entendimento de Dutra (2020) a implementação dessas normas tende a encontrar muitas distorções no início, mas ao longo do tempo tais distorções tendem a diminuir, dado que tais auditorias permitem ao legislativo conhecer a realidades financeira dos órgãos e aos próprios gestores conhecerem os gargalos de seus órgãos.

Por fim, é interessante destacar que as pesquisas existentes sobre o tema trazem um panorama histórico de como a auditoria financeira está evoluindo no setor público, seja no Brasil ou no mundo. Observa-se que nos trabalhos apresentados, um assunto recorrente é a expectativa para a implementação da auditoria financeira no Brasil seguindo os padrões INTOSAI e os casos que podem servir de exemplo para o país, como a análise feita por Dutra e Oliveira (2014) que mostra o impacto deste tipo de auditoria em cortes de contas europeias.

Entretanto, não existem pesquisas que tratam da evolução desse tipo de auditoria dentro Brasil. E a corte de contas brasileira ao publicar o Acórdão nº 3608/2014-TCU-Plenário afirmou seu interesse em desenvolver auditorias com base no padrão INTOSAI. Portanto, o presente trabalho procura analisar quais foram os resultados já alcançados desde a publicação do Acórdão.

3 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Considerando que objetivo deste trabalho é avaliar como está se dando a evolução das auditorias financeiras realizadas pelo TCU no BGU após a publicação do Acórdão 3608/2014-TCU-Plenário, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, pois de acordo com a definição de Gil (2019), o seu propósito é entender e descrever as variáveis do objeto de estudo e como elas podem se relacionar.

3.1 – Objeto da Pesquisa

O TCU publica anualmente um parecer prévio analisando as contas do Presidente da República, que é usado como apoio para que o Congresso Nacional possa julgar as contas anuais de governo, de acordo com as competências atribuídas pela Constituição Federal de 1988:

É da competência exclusiva do Congresso Nacional julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo (Brasil, 1988 – Constituição Federal de 1988. Art. 49, IX)

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento (Brasil, 1988 – Constituição Federal de 1988. Art. 71, I)

Tais relatórios são compostos por análises da conjuntura econômica, financeira e orçamentária; resultados da atuação governamental; conformidade financeira e orçamentária; monitoramento das recomendações emitidas em relatórios anteriores; e a auditoria do Balanço Geral da União.

E é sobre este último que essa pesquisa se concentra. Foram analisados os relatórios de auditoria financeira do BGU de 2012 a 2020, ou seja, dois relatórios emitidos antes da publicação do Acórdão 3608/2014-TCU-Plenário até o mais recente publicado.

3.2 – Parâmetros de Análise

Para alcançar o objetivo deste trabalho, os relatórios de auditoria sobre o BGU referentes aos anos de 2012 a 2020 foram tabulados, o que permitiu uma análise dos itens que foram apresentados nos parágrafos de ênfase, principais assuntos de auditoria, análises de controle interno e as distorções que estavam aguardando solução desde as auditorias anteriores, bem como os valores referentes a cada uma.

A análise sobre a evolução das auditorias financeiras realizadas pelo TCU no BGU, no período de 2012 a 2020, contemplará os seguintes tópicos de análise:

- Os tipos de opinião dos auditores sobre o BGU;
- As unidades que registrarem problemas de distorções nas demonstrações financeiras;

- Os assuntos abordados e os tipos de distorções considerados relevantes nas demonstrações financeiras, que justificaram a modificação de opinião;
- A evolução dos valores de distorções materiais nas demonstrações financeiras ao longo do tempo;
- As questões abordadas em parágrafos de ênfase pelos auditores; e
- O tratamento dado pela administração, nos períodos seguintes, a problemas ressaltados nos relatórios de auditoria.

A premissa considerada no estudo é que ao final dessa análise será possível se concluir até que ponto os trabalhos de auditoria financeira realizados pelos auditores do TCU sobre o BGU, no período de 2012 a 2020, têm contribuído para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras do Poder Executivo Federal e qual a relevância dos problemas apontados pelos auditores.

4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para analisar a evolução da auditoria financeira no setor público e os possíveis impactos do acórdão 3608/2014-TCU-Plenário, é necessário avaliar alguns pontos, como: o tipo de opinião emitida ao longo do período analisado que mostra qual o tipo de opinião é predominante e se de 2012 até o presente houve alguma alteração; a identificação das unidades administrativas que apresentam maior e menor número de distorções e com que frequência essas unidades são destacadas nos relatórios, bem como quais são os principais tipos de distorções destacadas pelo TCU; a evolução dos valores totais das distorções e sua materialidade, uma vez que a partir de tais valores é possível aferir se houve crescimento no número de distorções identificadas e se o governo federal tem corrigido as distorções apontadas em anos anteriores; o conteúdo dos parágrafos de ênfase, que trazem os tópicos que não representam distorções, mas que merecem atenção do usuário da informação; e o nível de atendimento das recomendações feitas pelo TCU aos entes com distorções em suas demonstrações, que se faz útil para analisar se o relatório elaborado pela Corte de Contas Federal possui impacto na realidade das contas públicas.

4.1 A Opinião dos Auditores

O primeiro ponto a ser analisado é opinião emitida pelos auditores em cada um dos anos, visto que além de ser um dos primeiros itens apresentados no relatório, é possível avaliar a qualidade e disponibilidade de acesso as demonstrações contábeis.

De acordo com a ISSAI 100, as opiniões de auditoria podem ser classificadas em opiniões sem modificação ou com opinião modificada, sendo esta última dividida em opinião modificada com ressalvas, opinião adversa ou abstenção de opinião.

Opiniões sem modificação são aplicadas quando o auditor conclui que as demonstrações foram elaboradas de acordo com os padrões contábeis aplicáveis e que não há distorções relevantes nas demonstrações financeiras.

As opiniões modificadas com ressalvas são aplicadas quando o auditor é impossibilitado de obter evidências de auditoria apropriadas acerca de determinados itens ou quando encontra distorções não generalizadas. Já a opinião adversa é aquela aplicada quando o auditor conclui, a partir de evidências adequadas e apropriadas, que existem distorções relevantes generalizadas. E, por último, a abstenção de opinião acontece quando o auditor não consegue encontrar evidências suficientes, de forma generalizada, para expressar uma opinião.

Analisando os relatórios de auditoria financeira elaborados pelo TCU acerca do BGU de 2012 a 2020, nota-se que as prestações de contas do presidente não receberam opinião sem modificação em nenhum dos anos, conforme Tabela 1.

Tabela 1:
Opiniões de auditoria emitidas sobre o BGU de 2012 a 2020

Tipo de opinião	Quant	Perc	Exercícios
Sem modificação de opinião	0	0%	
Com ressalvas	5	56%	2012, 2013, 2015, 2016, 2017
Com abstenção de opinião	3	33%	2018, 2019, 2020
Opinião adversa	1	11%	2014
Total	9	100%	

Fonte: Elaboração própria, com base nas prestações de contas do presidente

Em todos os relatórios, o TCU detalha a motivação para a opinião aplicada à prestação de contas do presidente, sendo identificados itens distintos como distorção a cada ano, com alguns se se repetindo de maneira significativa. Como exemplo de recorrência pode ser citado o registro de provisões para passivos judiciais, que foi apontado como foco de distorções materiais em oito dos nove anos analisados: R\$780 bilhões no ano de 2013; de R\$17 bilhões em 2015; R\$101 bilhões em 2017; e como distorções não quantificadas pelo TCU nos anos de 2014, 2016, 2018, 2019 e 2020, devido alterações feitas pela Advocacia Geral da União [AGU] nas normas que classificam a probabilidade de que tais provisões se realizem ou não.

Outro ponto que chama atenção é regime próprio de previdência dos servidores civis federais [RPPS] que apresentou distorções que ultrapassaram a marca de R\$1,0 trilhão nos anos de 2012 e 2013 pela ausência de registro contábil de provisões matemáticas. Esta distorção aparece novamente nos anos de 2014 e 2015 de maneira não quantificada, em 2019 e 2020 com distorções de R\$11 bilhões e R\$49 bilhões, respectivamente.

Situação semelhante acontece com o Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas [SPSMFA], que apresentou distorções em seis dos nove anos analisados, todas por limitação de escopo e ausência de provisão matemática atuarial, o que representou subavaliação do passivo nos anos de 2013 a 2015, 2017 e 2018 em montante não quantificado. Em 2019 a distorção foi mensurada em R\$601 bilhões, sendo fortemente reduzida em 2020 para R\$40 bilhões.

Um último item que vale a pena destacar são os créditos tributários, que não puderam ser analisados pelo TCU devido ao sigilo fiscal previsto pelo artigo 198 do Código tributário nacional. Nos anos de 2012 a 2014, 2017 e 2018 a distorção não foi quantificada, mas nos

últimos dois anos analisados, foi apresentado pela Corte de Contas que o não acesso aos créditos tributários e outras contas do Ministério da Economia gerou distorções de mais R\$1,2 trilhões nos anos de 2019 e 2020.

Nota-se que em nenhum dos anos analisados, o BGU recebeu um parecer limpo, embora as razões e os tipos de opinião modificada mudaram. No início da série, as principais distorções que resultaram em ressalvas e modificações de opinião se relacionavam com problemas no RPPS e nas provisões para passivos judiciais. Esses dois problemas, apesar de não solucionados em sua totalidade, reduziram seus valores e já não são os maiores no final da série. E nos últimos anos da série, há um destaque para a limitação de escopo, ou seja, itens que não puderam ser auditados.

4.2 Unidades Responsáveis pelas Distorções

A etapa seguinte consistiu na identificação das unidades administrativas que foram destacadas pelo TCU como responsáveis pelas distorções identificadas no período analisado, permitindo aferir quais são as unidades que concentram esses problemas e se eles se repetem ao longo dos anos.

Apresentar em quais unidades se concentram o maior número de distorções e compará-las ao longo dos anos é um desafio, por dois motivos: o TCU não destaca em todas as distorções qual seria a unidade responsável pela distorção; e a cada troca de governo é comum ocorrer reestruturação da organização dos ministérios e secretarias, o que inviabiliza a comparação, já que se perde a característica de comparabilidade entre as estruturas.

Por exemplo, em 2014, algumas distorções foram atribuídas ao Ministério da Previdência Social, que foi extinto em 2015, por meio da MP nº 696, de 2015, e teve suas atividades distribuídas entre os Ministérios do Trabalho e Emprego e outras Secretarias. Na sequência, em 2019, o próprio Ministério do Trabalho e Emprego foi incorporado ao super Ministério da Economia, com a Lei nº 13.884, de 2019. Portanto, não é possível fazer uma análise histórica completa de todos os órgãos destacados pelos relatórios de auditoria do TCU sobre o BGU.

Contudo, dentro dos órgãos e entidades que se mantiveram estáveis ao longo do período de análise, o primeiro a ser destacado como fonte das distorções é a Secretaria do Tesouro Nacional [STN], que aparece em sete dos oito anos analisados no relatório de auditoria do BGU em distorções relacionadas a classificação, mensuração e registro incorreto ou incompleto.

Pode-se, ainda, falar sobre o Ministério da Fazenda, que aparece de 2014 a 2018, com distorções relacionadas a mensuração do passivo contingente para causas judiciais, além de problemas relacionados tanto à mensuração quanto ao acesso a informações sobre créditos tributários e renúncias de receitas. Em 2019, distorções semelhantes foram atribuídas ao Ministério da Economia, que incorporou as funções do Ministério da Fazenda.

Outro ministério que aparece de maneira significativa é o extinto Ministério da Previdência Social, citado de 2012 a 2015 como responsável pela distorção nos cálculos atuariais do RPPS. Este mesmo problema foi atribuído, nos anos de 2019 e 2020, ao Ministério da Economia.

Também é interessante falar sobre o Ministério da Defesa que aparece em 2013, 2014, 2016, 2018 e 2019 com distorções semelhantes às do RPPS, embora relacionadas ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas.

Outro aspecto a se destacar é que distorções relacionadas ao ativo imobilizado do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária [Incra] são destacadas nos anos de 2014 e de 2016 a 2018. Nesses anos, a corte de contas identificou subavaliação no registro de imóveis da regularização fundiária e reforma agrária. Ainda sobre distorções no imobilizado, o Departamento Nacional de Infraestrutura e Transporte [DNIT] aparece nos relatórios de auditoria de 2012, 2018 e 2019 como responsável por distorções relacionadas ao reconhecimento e mensuração das rodovias federais, bem como apropriação de custos de manutenção.

Resta destacar que outros órgãos, como Universidade Federal do Piauí, o Fundo Nacional de Aviação Civil, Ministério da Educação e Banco Central do Brasil, aparecem de maneira pontual, com suas distorções corrigidas no ano subsequente ao relatório. Na Tabela A-1, como apêndice ao presente estudo são detalhadas as distorções que justificaram a modificação de opinião de auditoria, por unidade responsável, no período de 2012 a 2020.

Na Tabela 2 é apresentada uma síntese das unidades sob as quais mais foram apontadas distorções que justificaram modificação de opinião dos auditores sobre o BGU, no período de 2012 a 2020, com destaque para a Secretaria do Tesouro Nacional [STN] – unidade responsável pela elaboração das demonstrações financeiras – e o Ministério da Economia e seu antecessor Ministério da Fazenda, que juntos praticamente igualam o número de distorções da STN.

Tabela 2:

Unidades responsáveis por distorções que justificaram modificação de opinião dos auditores sobre o BGU de 2012 a 2020

Unidade	Distorções que justificaram modificação de opinião	
	Nº exercícios	Nº distorções
Ministério da Economia ¹	8	21
Secretaria do Tesouro Nacional	6	19
Ministério da previdência Social	4	7
Incra	4	5
Ministério da Defesa	5	5
Receita Federal do Brasil	3	4
Departamento Nacional de Infraestrutura e trânsito	3	3
Procuradoria Geral da Fazenda Nacional	2	3
Banco Central do Brasil	2	2
Ministério da Cidadania	2	2
Ministério da Educação	1	2
Amazonia Legal	1	1
FNDE	1	1
FRGPS	1	1
Fundo Nacional de aviação Civil	1	1
Ibama	1	1
Instituto Nacional de Seguridade Social	1	1
Ministério das Cidades	1	1
Universidade Federal do Piauí	1	1

Fonte: Elaboração própria, com base nas prestações de contas do presidente.

¹ Inclui os extintos Ministérios da Fazenda e Planejamento e Gestão que foram incorporados ao Ministério da Economia pela Lei nº 13.884 de 2019.

Observa-se que o Ministério da Economia, incluindo seus antecessores, e a Secretaria do Tesouro Nacional possuem o maior número de distorções. E considerando o tamanho do Ministério da Economia, que de acordo com o relatório de auditoria de 2019, era responsável por mais de 70% dos ativos totais da União naquele ano, é natural que, dada a concentração de recursos, também exista uma maior quantidade de distorções em tal unidade.

Situação semelhante acontece com a STN, pois, de acordo com seu Regimento Interno, é a unidade responsável pela administração da conta única, pelo gerenciamento do sistema integrado de administração financeira do governo federal (SIAF), além da administração da dívida pública.

4.3 Tipos de Distorções Apontadas pelos Auditores

Neste tópico, as distorções foram organizadas em categorias, objetivando entender quais seriam os maiores grupos de distorções – no ativo, passivo ou contas de resultado – pois assim seria possível avaliar se existe um padrão ao longo dos anos para as distorções e se existe um tipo de distorção predominante nos relatórios.

Até 2013, os achados de auditoria poderiam ser classificados em distorções que afetam contas de resultado, contas patrimoniais, contas orçamentárias e notas explicativas. E a partir relatório do ano de 2014, o primeiro realizado sob influência do acórdão nº 3608/2014-TCU-Plenário, somente as distorções em contas patrimoniais, contas de resultado e em notas explicativas são apresentadas.

Nos nove anos analisados, foram identificadas 164 distorções, sendo 120 em contas de natureza patrimonial, 26 em contas de resultado, 6 em contas orçamentárias, 7 em notas explicativas, 4 classificadas simultaneamente em contas patrimoniais e de resultado e uma não foi atribuída a nenhum dos grupos. Esta última foi destacada no relatório de 2012 e se referia a um fundo que ainda não havia sido criado pelo Instituto Nacional de Seguridade Social [INSS].

Nota-se um destaque para as contas de natureza patrimonial, que representam cerca de 72% das distorções destacadas pelos auditores, sendo que nesse grupo 58% das distorções se referem a contas do ativo, 38% a contas do passivo e os outros 4% se dividem em distorções que afetaram o passivo e o ativo simultaneamente e uma distorção não mensurada que se referia a falta de confiabilidade quanto aos valores usados na consolidação do balanço patrimonial da União.

Dentro das distorções que afetam o ativo, conforme evidenciado na Figura 1, se destacam os casos de subavaliação e superavaliação, que combinados representam cerca de 42% de tais distorções. Cabe dizer que metade das distorções de subavaliação do ativo afetam em específico o Imobilizado da União, ocorrendo em bens de uso especial, bens da reforma agrária, bens da unidade gestora Amazonia Legal e nas rodovias de responsabilidade do DNIT.

Já os casos de superavaliação do ativo estão relacionados principalmente com os investimentos feitos pela União, como valores para adiantamento para aumento de capital, valores registrados como participação societária e registro de equivalência patrimonial.

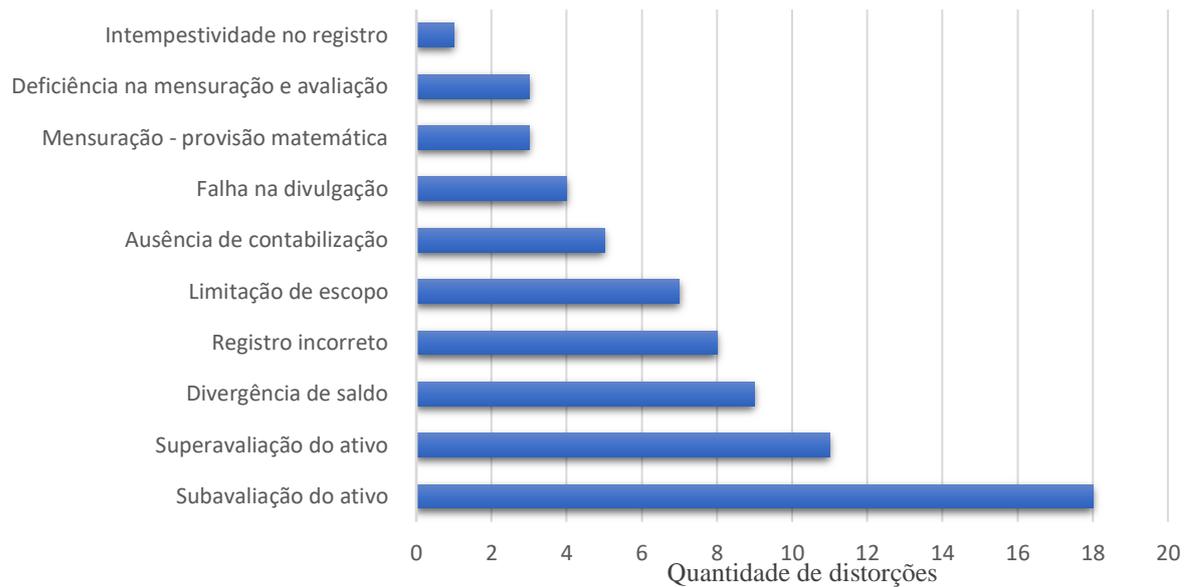


Figura 1: Distribuição das ocorrências de distorção no ativo

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de auditoria do BGU de 2012 a 2019.

Já nas distorções relacionadas ao passivo, merecem destaque, conforme Figura 2, os problemas com provisão matemáticas para valores dos regimes de previdências militares e dos servidores públicos civis que representam cerca de 26% das distorções. Também se destacam as distorções relacionadas a subavaliação e superavaliação do passivo, que somadas representam 32%, porém não existe um padrão entre os itens afetados, pois são desde obrigações não reconhecidas a problemas com registro de precatórios e restos a pagar cancelados.

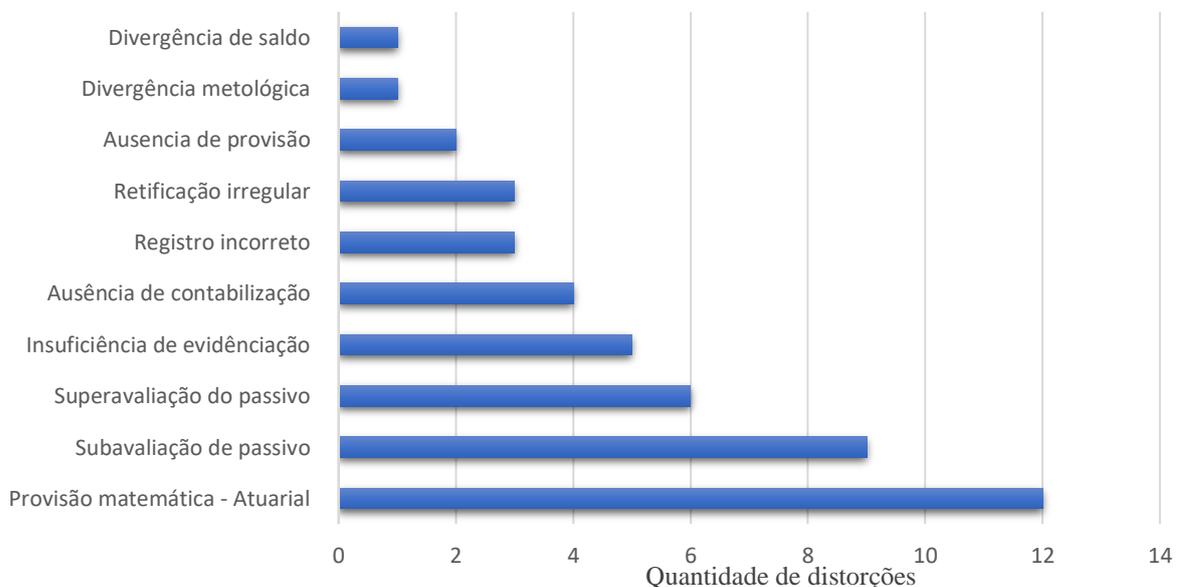


Figura 2: Distribuição das ocorrências de distorção no passivo

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de auditoria do BGU de 2012 a 2020.

Dentro do grupo de distorções nas contas de resultado, cerca de 25% delas se referem a registros realizados de maneira incorreta e 20% se referem a superavaliação das Variações Patrimoniais Aumentativas [VPA], conforme evidenciado na Figura 3.

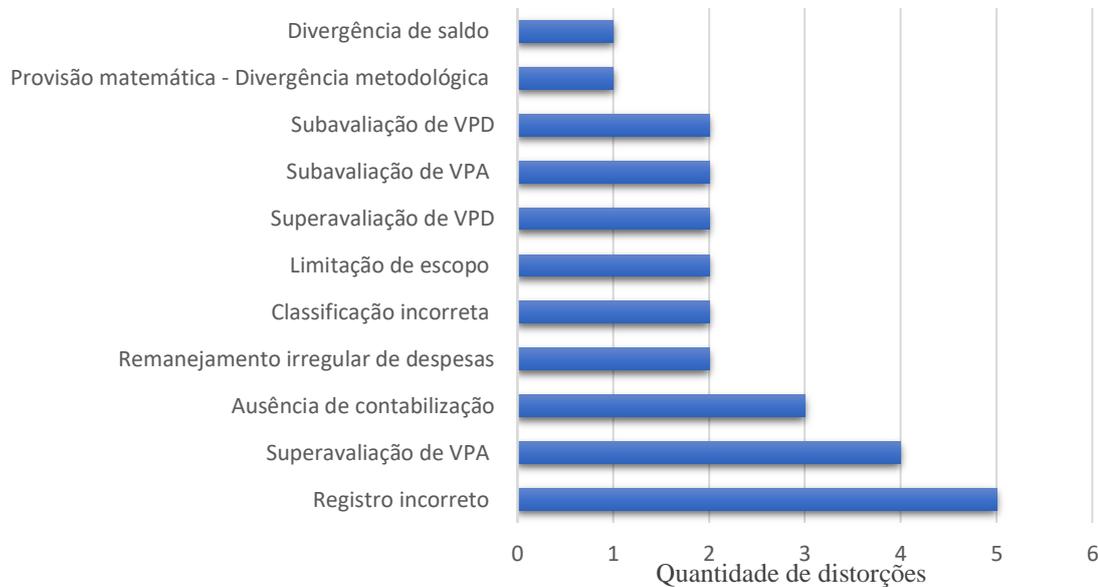


Figura 3: Distribuição das ocorrências de distorção nas contas de resultado

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de auditoria do BGU de 2012 a 2020.

Ainda dentro das contas de resultado, é interessante mencionar que a mudança ocorrida na Demonstração de Variações Patrimoniais [DVP] ocorrida em 2015, com a implementação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público [PCASP], trouxe problemas para comparabilidade, conforme foi apontado pelo relatório de Prestação de Contas do Presidente de 2015.

A partir dessa mudança, as entradas de recursos deixaram de ser classificadas como variação patrimonial ativa e passaram a ser classificadas como Variações Patrimoniais Aumentativas [VPA] e as saídas que impactam o resultado deixaram de ser classificadas como variação patrimonial passiva e passaram a ser chamadas de Variações patrimoniais diminutivas [VPD]. Essa mudança alterou também a estrutura da demonstração, mudando os valores que são apresentados.

Cabe ressaltar que as seis ocorrências de distorções relacionadas às Notas Explicativas se referem à falta de divulgação de informações como novas metodologias adotadas, critérios contábeis e situação dos passivos contingentes.

Por fim, apesar de ser contraintuitivo no caso do ativo, nota-se que os maiores grupos de distorção tratam de subavaliação de ativo, problemas com provisões matemáticas para o passivo e registro incorreto para as contas de resultado.

4.4 Evolução das Distorções Materiais nas Demonstrações Financeiras

Um tópico interessante para entender a auditoria financeira no setor público é a evolução dos valores totais encontrados em distorções ou os valores que não puderam ser analisados, visto que a partir disso é possível analisar quais são os pontos mais problemáticos em termos de materialidade e se esses foram resolvidos ao longo dos anos. A Figura 4 mostra a evolução dos valores nominais das distorções identificados pelo TCU nos anos analisados.

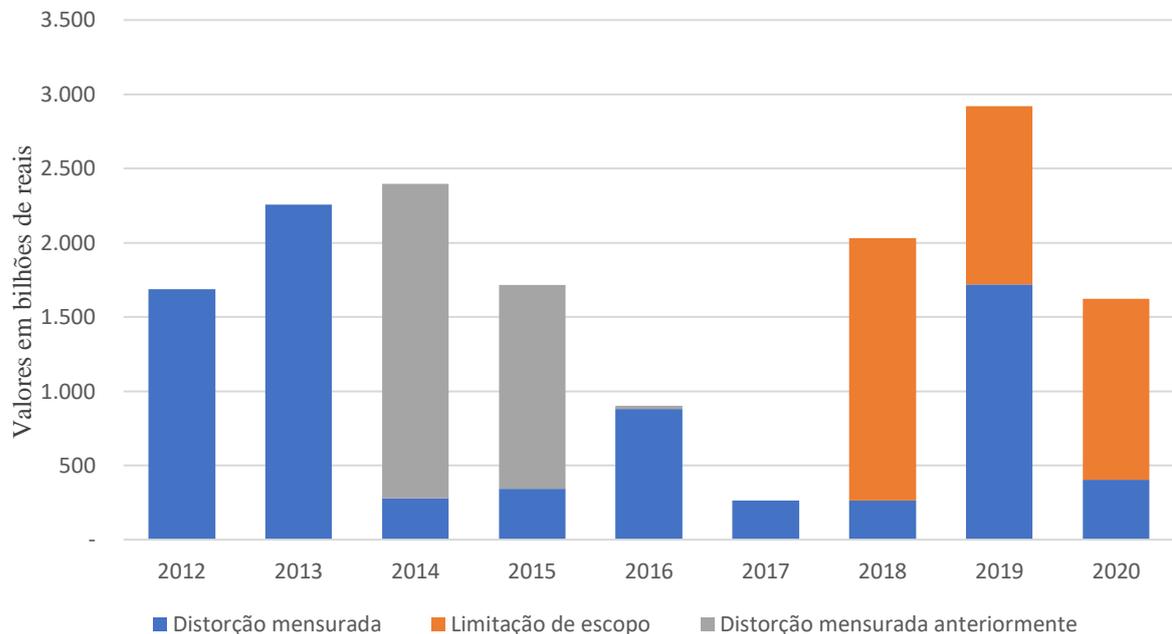


Figura 4: Evolução dos valores das distorções, de 2012 a 2020

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de auditoria do BGU de 2012 a 2020

Nota-se que nos dois primeiros anos de análise, os valores ultrapassam a marca de trilhões de reais. A distorção com maior impacto era relacionada ao Regime Próprio dos Servidores Públicos Civis [RPPS], totalizando o montante de R\$1,25 trilhão em 2012 e R\$1,1 trilhão em 2013. Destacam-se também as distorções encontradas nas provisões para passivos judiciais, que totalizavam cerca de R\$780 bilhões em 2013.

Em 2014 é possível observar uma queda significativa nas distorções quantificadas, que representam R\$279 bilhões, e apesar de a princípio parecer uma redução no valor de distorções, um fenômeno interessante pode ser observado. Era o primeiro ano da vigência do Acordão nº 3608/2014-TCU-Plenário, sendo que somente 4 das 19 distorções identificadas pela Corte foram mensuradas – mesmo itens que tinham sido mensuradas no ano anterior não o foram em 2014. Por exemplo, em 2013, a distorção no RPPS foi dimensionada em R\$1,1 trilhão, enquanto em 2014 tal valor não foi mensurado, apesar da distorção continuar presente no relatório de auditoria da Prestação de Contas do Presidente. O mesmo acontece com a

provisão para passivos judiciais, mensurada em R\$780 bilhões de 2013 e não mensurada em 2014. Portanto, a área cinza das colunas na Figura 4 mostra que se os valores não dimensionados tivessem sido mensurados de maneira similar aos anos anteriores, a queda brusca na série histórica não teria acontecido em 2014 e em 2015, que trazem distorções semelhantes às de 2013 de maneira não mensurada.

Em 2016, somente uma distorção não mensurada é semelhante às dos anos anteriores, que seriam as provisões para passivos judiciais, mensuradas em 2015 em cerca de R\$20 bilhões. E somente 15% das distorções não foram mensuradas.

O ano de 2017 foi um ano atípico, pois somente a versão simplificada do relatório de auditoria foi disponibilizada na página oficial do TCU na internet. E neste relatório constam somente seis distorções que totalizam cerca de R\$265 bilhões, sendo que 50% de tais distorções não foram mensuradas.

Já os anos de 2018 a 2020 são marcados por altos valores que não puderam sequer ser auditados, formando a parte vermelha das colunas. Nota-se que distorções na ordem de R\$1,0 trilhão aparecem nos anos de 2019 e 2020, visto que algumas contas do Ministério da Economia não puderam ser auditadas devido ao sigilo fiscal conferido a elas pelo Código Tributário Nacional. E em 2018, variações patrimoniais aumentativas na ordem de R\$800 bilhões também não puderam ser auditadas.

É interessante dizer que houve uma redução no valor total das distorções que puderam ser mensuradas ao longo da série analisada, mas existe um quantitativo considerável de distorções que não foram mensuradas ou que se referem a itens que sequer puderam ser auditados.

4.5 Análise de materialidade do valor das distorções

De acordo com Leitão e Dantas (2016), uma forma interessante de avaliar a materialidade dos valores das distorções é compará-los com os valores totais do ativo e das despesas, por esses serem parâmetros considerados relevante para definir a materialidade em auditorias financeiras no setor público.

Dessa forma, optou-se por analisar também a relação entre o valor total das distorções mensuradas (incluindo os valores afetados por limitação de escopo) e o valor total do ativo e das despesas orçamentárias

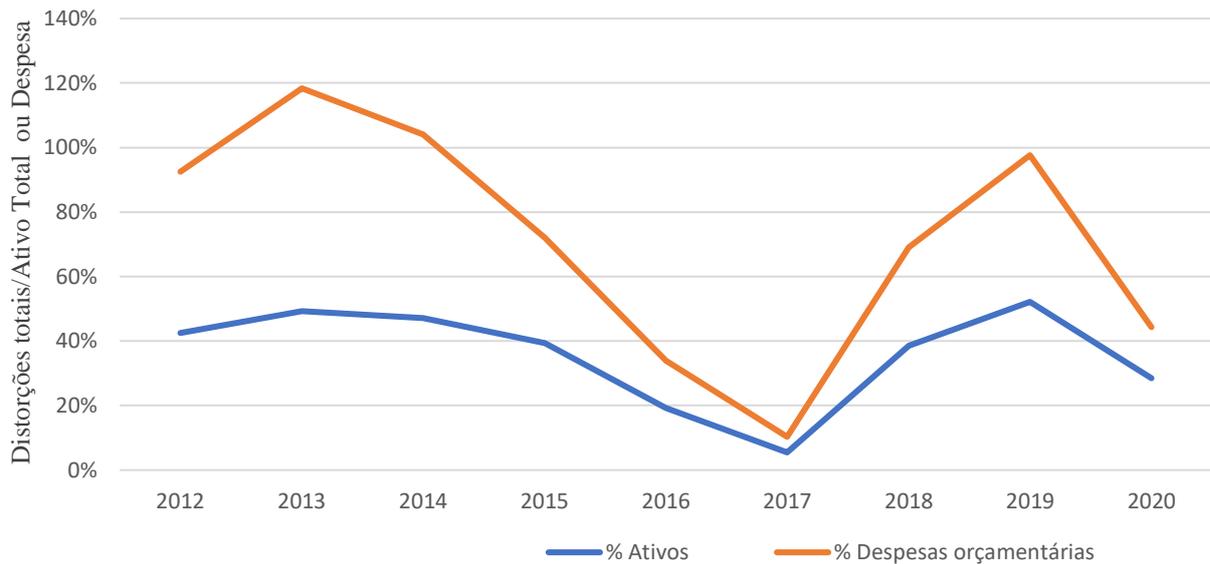


Figura 5: Materialidade das distorções comparado com o total de ativos e despesas orçamentárias

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de auditoria do BGU de 2012 a 2020

Na Figura 5 é possível observar que a representatividade das distorções em relação aos ativos variou significativamente ao longo do tempo, alcançando picos de 52% em 2019 e apenas 5% em 2017. É importante ressaltar, porém, que em 2017 houve uma quantidade bem menor de distorções, comparado com os demais anos., mas que desconsiderando esse exercício, a relação distorção/ativo se manteria em uma média de 40%, o que revela o grau de relevância dos problemas identificados nas auditorias financeiras realizadas.

O mesmo padrão apresentado pela relação distorção/ativo é apresentado pela relação ativo/despesa orçamentária, com pico de 118% em 2013 e 10% em 2017. É interessante destacar que em 2013 e 2014 o valor de total das distorções é maior que as despesas orçamentárias, evidenciando o grau de materialidade das distorções.

4.6 Parágrafo de ênfase

Como o parágrafo de ênfase é parte integrante dos relatórios de auditoria e pode trazer itens relevantes para o processo de decisão do usuário de decisão, optou-se por analisá-lo e listar os principais itens, bem como a frequência em que eles acontecem na série de anos. Visto que isso pode demonstrar que determinados fenômenos tendem a se repetir, mesmo sendo responsáveis por possíveis alterações de opinião do usuário da informação.

De acordo com a NBC TA 706, o parágrafo de ênfase traz informações que são relevantes para o entendimento do usuário acerca das demonstrações. São assuntos que não são responsáveis por modificar a opinião do auditor, mas que são de interesse do usuário. Em geral,

o TCU não traz muitos itens como parágrafo de ênfase – nos nove exercícios examinados foram identificados dezessete itens, conforme Tabela 3, sendo que nos exercícios de 2017, 2018 e 2020 não foram apresentados parágrafos de ênfase no relatório dos auditores.

Tabela 3:
Itens destacados como parágrafos de ênfase, de 2012 a 2020

Item de ênfase	Quant	Perc	Exercícios
Grande quantidade de ordens bancárias emitidas no fim do exercício	4	24%	2012, 2013, 2014, 2015
Participações societárias e/ou dividendos	4	24%	2013, 2014 (2), 2015
Aumento significativo do saldo de obrigações registradas no passivo financeiro em razão de insuficiência de créditos orçamentários	3	18%	2012, 2013, 2014
Refinanciamento de dívidas de Estados e Municípios	3	18%	2015, 2016 (2)
Patrimônio Líquido negativo	1	6%	2015
Provisões Matemáticas RPPS	1	6%	2014
Superavaliação de estoque de títulos de dívida pública	1	6%	2019
Total	17	100%	

Fonte: Elaboração própria, com base nas prestações de contas do presidente.

Dentre esses itens, os que apareceram com maior frequência foram os relacionados com a emissão de quantidade expressiva de ordens bancárias no final do ano e aqueles que tratam das relações da União com suas estatais, seja por atividades com baixa transparência, perda de valores e dividendos. Outros dois temas que foram recorrentes em parágrafos de ênfase foram o aumento de obrigações em razão de insuficiência de créditos orçamentários e os efeitos do refinanciamento das dívidas dos Estados e Municípios. Por fim, vale destacar a ênfase formulada em 2015 sobre o fato de o patrimônio líquido ter ficado negativo, em função de um ajuste contábil.

4.7 Tratamento dado pela administração nos anos subsequentes

Como todos os relatórios analisados trazem a lista de recomendações feitas nos relatórios anteriores e se estas foram seguidas, se estão em implementação ou se a administração ainda não tomou providências a respeito é possível a partir deles avaliar o impacto dos destaques do TCU sobre a administração pública. A situação do cumprimento das recomendações até o ano de 2020 pode ser observada na tabela abaixo.

Tabela 4:

Nível de atendimento das deliberações no ano imediatamente posterior

Recomendações	2015	2016	2017	2018	2019	Total
Implementada	13	37	19	19	7	95
Em implementação	3	6	5	7	25	46
Não implementada	0	0	0	0	3	3
Não aplicável	0	0	0	0	1	1
Total	16	43	24	26	36	145

Fonte: Elaboração própria, com base nas prestações de contas do presidente.

O primeiro ponto a ser destacado é o crescimento do nível de atendimento das solicitações no período do ano subsequente. Cerca de 60% das recomendações feitas em 2018 foram plenamente atendidas em 2019, enquanto somente 37,9% das recomendações feitas em 2015 foram atendidas em 2016.

Apesar do crescimento no nível de atendimento até 2019, em 2020, há uma redução significativa no nível, apenas 19% das recomendações feitas em 2019 foram cumpridas plenamente em 2020. Esperava-se que em 2020, o impedimento de acesso aos créditos tributários protegidos pelo sigilo fiscal fosse superado, o que não aconteceu, e parte significativa do ativo não pode ser auditada.

E como essa distorção já havia sido apontada em relatórios anteriores, a Receita Federal já trabalhava em uma forma para que os órgãos de auditoria interna e externa pudessem acessar os dados sem desrespeitar o artigo 198 do CTN.

[...]Após o Acórdão 977/2018-TCU-Plenário, e fruto de estudos de grupo de trabalho criado pelo então Ministério da Fazenda para aprimoramento da auditabilidade dos dados, processos e controles operacionais da administração tributária e aduaneira da RFB, foi editada a Portaria-RFB 1.343/2018, que criou protocolo destinado a viabilizar auditorias pelos órgãos de controle da União, observado o disposto no art. 198 da Lei 5.172/1999 (Código Tributário Nacional). (TCU.2020. p.337. Relatório de prestação de contas do presidente em 2019)

Cabe destacar que apesar de já existir um normativo criado em 2018 para viabilizar as auditorias internas e externas dentro do ministério da Economia, a equipe de auditoria que trabalhou na prestação de contas de 2020 precisou destacar que encontrou algumas restrições (menores se comparado com o ano anterior) que impediu que a corte de contas pudesse afirmar que grande parte das contas eram confiáveis.

Resta falar da distorção relacionada a mensuração do passivo contingente para processos judiciais que se repete desde 2013 até a auditoria financeira mais recente do BGU. Entretanto, diferente das questões de acesso aos créditos tributários, não existe expectativa dentro do relatório de prestação de contas do presidente para solução, tendo em vista que

segundo a própria corte de contas, as constantes alterações nos normativos da Advocacia Geral da União quanto a classificação dos passivos contingentes impossibilita a mensuração correta de acordo com o exposto abaixo.

As Portarias-AGU 318/2018 e 514/2019 flexibilizam excessivamente critérios de provisionamento, contrariando as normas contábeis, a ponto de só permitir a contabilização como provisão de evento que, em essência, já se configura como passivo, e da adoção de estimativas inadequadas para provisionamento, em inobservância aos critérios contábeis previstos no MCASP, na NBC TSP EC, na LC 101/2000 e na Ipsas 19. (TCU.2020. p.342. Relatório de prestação de contas do presidente em 2019)

Nota-se que parte significativa das recomendações são seguidas pela administração, o que representa a efetividade do trabalho que o TCU tem feito ao longo dos anos. Entretanto, existem alguns itens com alta materialidade (Passivos judiciais e restrição de acesso aos dados da Receita Federal) que dificultam a auditoria e dependem de um trabalho em conjunto com demais órgãos para que possam ser corrigidos e superados.

5 - CONCLUSÕES

O objetivo deste trabalho foi avaliar a evolução da auditoria financeira no setor público, após a publicação do acórdão 3608/2014-TCU-Plenário, e o impacto causado nas demonstrações contábeis do Governo Federal. E para isso foram analisados os relatórios de auditoria financeira sobre o BGU de 2012 a 2020.

Foi identificado que em nenhum dos anos que compõe a série, o BGU recebeu opinião sem modificação, recebendo em cinco dos nove anos analisados opinião com ressalva baseada em problemas na mensuração dos passivos judiciais e na previdência dos servidores civis da União, já os três anos que receberam abstenção de opinião são marcados pela limitação de acesso aos créditos tributários da União. Já o ano de 2014 é marcado pela opinião adversa baseada em subavaliação de passivos. Os últimos três anos da série são marcados por abstenção de opinião devido à limitação de acesso aos créditos tributários.

No que tange às unidades administrativas, o Ministério da Economia se destaca, aparecendo em 8 dos 9 anos, o que esperado, visto que concentra 70% dos ativos totais da União. E em segundo lugar, aparece a Secretaria do Tesouro Nacional, que é responsável pelo gerenciamento do sistema de administração financeira e pela administração da dívida. Quanto aos tipos de distorção há destaque para a subavaliação de ativo, que apesar de ser contraintuitivo para auditorias realizadas em entidades privadas, é natural para a administração pública.

Quanto aos valores das distorções, eles se mantiveram estáveis, se considerados os valores não mensurados e com limitação de escopo, e permaneceram materialmente altos, visto que chegaram a representar mais de 100% das despesas orçamentárias e 52% dos ativos totais.

Em relação ao impacto da auditoria, pode-se avaliar o nível de atendimento das recomendações, cerca de 37,5% das recomendações feitas em 2015 foram atendidas no ano seguinte, enquanto cerca de 60% das recomendações feitas em 2018 foram atendidas em 2019. Ou seja, percebe-se que as recomendações do TCU possuem impacto nas ações dos gestores.

Portanto, é interessante dizer que considerando o nível de cumprimento das recomendações, as auditorias do TCU conseguem impactar o comportamento dos gestores e aumentaram seu impacto nas contas públicas ao longo dos anos: grande parte das distorções de valor considerável que aparecem no início da série são resolvidas ou diminuídas ao longo dos anos destacados. E quanto aos altos valores no final da série, é esperado que eles cresçam, visto que mais entidades teriam sido auditadas de maneira individual (caso o TCU tivesse se mantido no Acórdão nº 3608/2014 TCU-Plenário). Ou seja, o trabalho do TCU possui alto impacto, mesmo que a materialidade das distorções ainda esteja alta.

Durante a execução deste trabalho foram encontradas algumas dificuldades que impactaram a análise de resultados, como a publicação de relatórios sem um padrão específico. Como exemplos, pode-se citar que em 2017 não foi publicada a lista completa de distorções, enquanto em 2020, não foi divulgado o parágrafo de ênfase. Além disso, cada relatório traz particularidades, que dificultam o tratamento mais estruturado. Pode-se falar também sobre a não continuidade dos órgãos. Em alguns casos não foi possível acompanhar se houve continuidade de determinadas distorções, tendo em vista que com as reformas administrativas, determinados órgãos foram extintos e suas competências distribuídas entre várias unidades.

Por fim, para agregar maior valor a essa linha de pesquisa, sugere-se que no futuro seja feita uma pesquisa incluindo os Tribunais de Contas Estaduais, para avaliar se as mudanças implementadas na auditoria financeira pelo TCU impactaram também a atuação dos tribunais estaduais, já que a corte federal tende a ser referência para as demais cortes de contas. Também seria de grande valor uma nova pesquisa semelhante a esta em um horizonte de médio prazo considerando a ação do controle interno para observar se o Brasil seguirá os moldes dos Estados Unidos, com redução significativa de distorções após a implementação desse modelo de auditoria financeira conforme destacado por Dutra (2020).

REFERÊNCIAS

- Aragão, P. (2017). Auditoria Financeira nas Entidades Fiscalizadoras Superiores do Brasil, Estados Unidos, Reino Unido e Austrália. Trabalho de conclusão de Curso. Brasília, Distrito Federal: Universidade de Brasília.
- Brasil. (1890). Decreto 966-A - Criação do Tribunal de Contas da União. Coleção de Leis do Brasil (1890), Vol. Fasc.XI, p. 3440. Recuperado em 03 de fevereiro, 2021 de <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>.
- Brasil. (2009). Decreto 6.976. Dispõe sobre o sistema de contabilidade Federal e dá outras providências. Recuperado em 11 de outubro de 2021 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm.
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República. Recuperado em 30 de janeiro, 2021 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brasil. (2015). Medida Provisória 696, de 02 de outubro de 2015. Reorganização administrativa. Presidência da república. Recuperado em 23 de junho de 2021 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv696.htm#:~:text=MPV%20696&text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20N%C2%BA%20696%20DE%202%20DE%20OUTUBRO%20DE%202015.&text=Convertida%20na%20Lei%20n%C2%BA%2013.266%2C%20de%202016.&text=Extingue%20e%20transforma%20cargos%20p%C3%BAblicos,da%20Rep%C3%ABlica%20e%20dos%20Minist%C3%A9rios.
- Brasil. Ministério da Fazenda (2018), Portaria MF nº 285, de 18 de junho de 2018. Aprova o regimento da Secretaria do Tesouro Nacional. Recuperado em 10 de setembro de 2021 de https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:25018.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. (2014). Acórdão N° 3608 de 2014 - Adoção de normas internacionais de auditoria financeira pelo Tribunal de Contas da União. TCU- Plenário- 2014. Recuperado em 30 de janeiro, 2021 de <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>
- Brasil. Tribunal de Contas da União. (2016). Manual de Auditoria Financeira [Manual]. Brasília - DF: Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo
- Carneiro, H. F. (2019). A aplicação da ISSAI 2600 (auditoria em grupo) pelas EFS nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas. Revista TCU, nº 144, 72-91.

- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 701. Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 706. Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.
- Dutra, T. A. (2020). Auditoria financeira de agências federais nos EUA tem custo-efetividade positiva e as lições aprendidas são aplicáveis no Brasil. *Revista TCU*, nº 145, 11-28.
- Dutra, T. A., & Cavalcante, R. L. (2011). Auditoria Financeira na Apreciação de contas do Governo da República. *Revista TCU*, nº 121, 62-75.
- Dutra, T. A., & Champomier, J.-M. (2014). A função da auditoria financeira em Tribunais de Contas: As perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. *Revista TCU*, nº 130, 70-81.
- Dutra, T. A. (2014), & Oliveira, A. C. Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas de auditoria financeira. *Revista TCU*, nº 129, 38-49.
- IBGE, I. B. (2021). IBGE - Estatísticas. Fonte: IPCA - Índice de Preço ao consumidor amplo. Recuperado em 10 de junho de 2021 em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplo.html?=&t=series-historicas>.
- Gil, A.C. (2019). Métodos e técnicas de pesquisa social. (7ª ed.) São Paulo: Altas.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2017). ISSAI 100 - Princípios fundamentais de auditoria financeira. Traduzido pelo Tribunal de Contas da União (Original publicado em 2013).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2017). ISSAI 200 - Princípios fundamentais da Auditoria financeira. Traduzido por Tribunal de Contas da União (Original Publicado em 2013).
- Leitão, J. M., & Dantas, J. D. (2016). Materialidade em Auditoria Financeira no Setor Público: A Prática Internacional e Opinião de Especialistas Brasileiros. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v.19, 146-166. Recuperado em 06 de janeiro, 2021 de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/40929/materialidade-em-auditoria-financeira-no-setor-publico---a-pratica-internacional-e-a-opinio-de-especialistas-brasileiros>.
- Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA),. (2009). Federal Public Financial Management Performance. Recuperado em 05 de janeiro, 2021 de <https://www.pefa.org/sites/pefa/files/assessments/reports/BR-Dec09-PFMPR-Public.pdf>

Santana, H. S. (2014). O controle externo da administração pública no Brasil. Revista Jus Navigandi, nº 3894. Recuperado em 05 de janeiro, 2021 de <https://jus.com.br/artigos/26798/o-controle-externo-da-administracao-publica-no-brasil>

APÊNDICES

Tabela A-1:

Relação das distorções que justificaram a modificação de opinião da auditoria, por unidade responsável, no período de 2012 a 2020

Unidade	Exercício	Distorção	Valor da distorção (R\$ bilhões)
Amazonia Legal	2019	Subavaliação de ativo	48,23
Banco Central do Brasil	2012	Divergência de Saldo	39,34
	2020	Subavaliação de ativo, passivo e contas de resultado	10,8
Departamento Nacional de Infraestrutura e trânsito	2012	Ausência de notas explicativas acerca de critérios contábeis - Imobilizado	Não quantificado
	2018	Subavaliação de ativo	29,01
	2019	Subavaliação de ativo	29,01
FNDE	2020	Registro incorreto e superavaliação de VPA	12,9
FRGPS	2020	Registro Incorreto	228,2
Fundo Nacional de aviação Civil	2016	Superavaliação de ativo	3,1
Ibama	2020	Superavaliação de ativo, VPA e VPD	10,7
	2014	Subavaliação de ativo imobilizado	Não quantificado
	2016	Subavaliação de ativo imobilizado	255
	2017	Subavaliação de ativo imobilizado	150
		Subavaliação de ativo imobilizado	101,7
2018	Subavaliação de ativo imobilizado	192,81	
Instituto Nacional de Seguridade Social	2012	Não criação do FRGPS	Não quantificado
Ministério da Cidadania	2020	Subavaliação de ativo	Não quantificado
		Subavaliação de VPA	Não quantificado

Ministério das Cidades	2018	Ausência de Notas explicativas	Não quantificado
	2013	Problemas com a provisão matemática do SPSMFA	Não quantificado
	2014	Problemas com a provisão matemática do SPSMFA	Não quantificado
Ministério da Defesa	2016	Problemas com a provisão matemática do SPSMFA	Não quantificado
	2018	Problemas com a provisão matemática do SPSMFA	Não quantificado
	2019	Problemas com a provisão matemática do SPSMFA	601,8
	2019	Limitação de escopo	1,2
		Problemas com a provisão matemática do RPPS	Não quantificável
		Limitação de escopo	1.219,20
		Registro Incorreto	Não quantificado
		Problemas com a provisão matemática do SPSMFA	45,5
Ministério da Economia		Problemas com a provisão matemática do RGPS	Não quantificado
	2020	Superavaliação de passivo - RGPS	49,2
		Subavaliação de Passivo	7,2
		Ausência de registro	1,12
		Subavaliação de ativo	5,22
		Subavaliação de VPD	27
Ministério da Educação	2018	Ausência de notas explicativas acerca dos créditos do FIES	Não quantificado
		Subavaliação de ativo	Não quantificado
Ministério da Fazenda	2014	Ausência de registro - Renúncia de receitas	Não quantificado
		Insuficiência de Evidenciação passivos judiciais	Não quantificado
	2015	Ausência de registro - Imobilizado	Não quantificado

	2016	Insuficiência de Evidenciação passivos judiciais	Não quantificado
		Superavaliação de VPA	12,88
	2017	Limitação de escopo	Não quantificável
	2018	Limitação de escopo	1767,7
Ministério da previdência Social	2012	Problemas com provisão matemática - RPPS	1250
		Insuficiência de notas explicativas acerca do RPPS	Não quantificado
	2013	Não criação do FRGPS	Não quantificado
		Problemas com provisão matemática - RPPS	1,1
	2014	Insuficiência de notas explicativas acerca do RPPS	Não quantificado
		Problemas com provisão matemática - RPPS	Não quantificado
	2015	Insuficiência de evidência	Não quantificado
	Ministério do Planejamento, orçamento e Gestão	2012	Divergência de Saldo
2014		Ausência de confiabilidade nos valores do Balanço Patrimonial	Não quantificado
2016		Subavaliação de Passivo	11,4
Procuradoria Geral da Fazenda Nacional	2012	Divergência de Saldo	137,1
	2014	Divergência de Saldo	7
		Subavaliação de Passivo	17,74
Receita Federal do Brasil	2012	Limitação de escopo	Não quantificado
		Divergência de Saldo	53
	2013	Limitação de escopo	Não quantificado
	2014	Divergência metodológica para provisão de perdas em créditos a receber	Não quantificado
	2012	Falha na divulgação	Não quantificado

		Divergência de Saldo	28,9
		Falha de classificação	7
		Intempestividade no registro	6,9
		Subavaliação de ativo	4
		Superavaliação de receita de investimentos	2,38
		Ausência de registro de renúncia de registro	0,05
	2013	Divergência metodológica para provisão de dívida mobiliária interna	39
	2014	Divergência de Saldo	1,7
Secretaria do Tesouro Nacional		Superavaliação de passivos financeiros	221
		Registro Incorreto	20,4
	2015	Superavaliação de VPA	11,9
		Classificação incorreta	7,7
		Classificação incorreta	14,65
		Registro incorreto	137
	2016	Superavaliação de ativo	135
	Remanejamento irregular	40	
		Subavaliação de ativo	9
	2018	Subavaliação de passivo	29,2
Universidade Federal do Piauí	2013	Registro Incorreto	5,8

Fonte: Elaboração própria, com base nas prestações de contas do presidente