

O impacto da opinião de auditoria financeira na apreciação de prestações de contas anuais em Tribunais de Contas subnacionais

Lucas do Nascimento Magalhães

Especialista em auditoria financeira pelo Tribunal de Contas da União/Instituto Serzedello Corrêa (2025). Graduado em ciências contábeis pela Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (2015). Diversificada experiência contábil: Deloitte, multinacional especializada em serviços de auditoria, na área de serviços contábeis (2016); conselhos profissionais (2017); área educacional, em setores contábeis de instituições privadas e universidades federais (2021); e setor de cálculos de perícias judiciais na Advocacia- Geral da União (2023). Auditor Fiscal de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).

Gissele Souza de Franceschi Nunes

Doutora em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina, com mobilidade estudantil na Universidade de Lisboa (2024). Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (2013). Especialista em Contabilidade Pública (2006). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (2002). Professora em cursos de pós-graduação e em cursos preparatórios para concursos. Atuou como Professora na Udesc e no Instituto Superior da Grande Florianópolis (IES). Experiência como professora nas disciplinas de Auditoria, Contabilidade Pública, Contabilidade Governamental, Contabilidade para Administradores e Economia do Setor Público e Orçamento Público. Atuou no Ensino a Distância do curso de Ciências Contábeis da UFSC. Auditora Fiscal de Controle Externo do TCE/SC, onde ocupa o cargo de gestão de Diretora de Contas de Governo.

Filipi Assunção Oliveira

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em Gestão Fiscal pela Universidade Estácio de Sá. Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade Cândido Mendes. Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMG. Bacharel em Sistemas de Informação na Universidade Estácio de Sá. Auditor de Controle Externo do TCE/MG. Consultor/Mentor na Framework Consultoria e Capacitação. Assessor Técnico na Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais (CTCONF) e membro do Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público do Instituto Rui Barbosa (IRB). Aprovado em terceiro lugar no concurso para Conselheiro-Substituto do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB), homologado em março de 2023. Atuou como Professor de Contabilidade e Auditoria no IBMEC Belo Horizonte (2023-2024). Auditor Interno na Petrobras Transportes S.A. (2016-2019), como Auditor Independente na Baker Tilly Brasil (2013-2016), na Pricewaterhouse Coopers (2009-2012) e na BKR International (2008-2009). Responsável pela capacitação de servidores públicos no campo de auditoria governamental nos tribunais de contas dos estados do Acre (TCE/AC), Maranhão (TCE/MA), Rio de Janeiro (TCE/RJ) e Santa Catarina (TCE/SC), no Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM/RJ), no Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM/SP), no Tribunal Regional Eleitoral do Estado de Minas Gerais (TRE/MG) e no Conselho de Contabilidade do Estado do Acre (CRC/AC).

Resumo: A auditoria financeira é elementar para relatórios financeiros, uma vez que lhes confere credibilidade. Por isso, a auditoria financeira é amplamente consolidada no setor privado, sendo, por exemplo, de obrigatória realização em empresas listadas na bolsa de valores brasileira. Contudo, no setor público, ainda está em fase de implementação. Nesse sentido, o presente estudo é pioneiro em mapear em quais circunstâncias a auditoria financeira se encontra nos Tribunais de Contas subnacionais brasileiros, analisando o impacto que esse tipo de auditoria tem exercido sobre a apreciação de prestações de contas anuais nesses tribunais. Por meio de questionário específico, foi perguntado a um auditor de cada tribunal de contas subnacional se o seu respectivo tribunal já implementou a auditoria financeira e, em caso positivo, qual a percepção pessoal do valor que o tribunal dá a ela, se a inclui no processo de apreciação de prestação de contas anual e se já houve rejeição de contas anuais em decorrência de opinião de auditoria financeira. Os resultados revelam que cerca de metade dos tribunais ainda não realizam auditoria financeira e, entre os que realizam, o impacto da opinião de auditoria financeira é praticamente nulo na apreciação de contas anuais. Portanto, conclui-se que, a despeito de ser indispensável na análise de informações financeiras, o setor público brasileiro não tem usufruído plenamente dos benefícios que essa auditoria propicia.

Palavras-chave: Auditoria financeira. Prestação de contas anual. Tribunais de contas. Controle externo.

Sumário: 1 Introdução – 1.1 Problema de pesquisa – 1.2 Objetivos – 1.3 Estrutura do trabalho – 2 Revisão bibliográfica – 2.1 A auditoria financeira – 2.1.1 Opinião de auditoria – 2.2 O dever de prestar contas – 2.2.1 Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) – 2.2.2 A auditoria financeira e o mandato jurídico brasileiro atribuído à EFS para fiscalizar as contas – 2.3 A prestação de contas e a auditoria financeira na crise financeira global – 2.4 A auditoria financeira e os riscos inerentes à fiscalização de prestação de contas – 2.4.1 Perda de legitimidade institucional e de confiança pública – 3 Metodologia – 4 Resultados – 4.1 Implementação da auditoria financeira nos tribunais de contas – 4.2 Percepção de valor atribuído pelos tribunais de contas às auditorias financeiras realizadas – 4.3 A inclusão da auditoria financeira no processo de prestação de contas anuais e a valorização da auditoria financeira – 4.4 O impacto da opinião de auditoria financeira na apreciação das prestações de contas anuais – 5 Conclusões – Referências

1 Introdução

Os Tribunais de Contas brasileiros realizam serviços técnicos especializados, que verificam a legalidade, a legitimidade e a eficiência no uso dos recursos públicos e, conseqüentemente, fortalecem a governança do Estado, em conformidade com o art. 71 da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988).

As fiscalizações contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, prescritas no art. 70 da CF/88, são funções dos Tribunais de Contas exercidas mediante auditoria financeira, que é importante ferramenta de resguardo dos recursos do Estado, uma vez que seu principal objetivo é aumentar a credibilidade das demonstrações contábeis. Ao realizar auditorias financeiras no setor público, os Tribunais de Contas se assemelham às entidades de auditoria independente do setor privado.

Devido às crises financeiras globais, que desafiam cada vez mais os governos, a auditoria financeira emerge como um tema que merece atenção. Conforme Dutra e Cavalcante (2011), a auditoria financeira é extremamente relevante, tendo

em vista as crises financeiras, que resultam não apenas de aspectos econômicos, mas principalmente da saúde financeira dos governos.

De igual modo, o Brasil tem passado por crises orçamentárias cada vez mais evidentes. Diversas despesas crescem de maneira a sufocar o orçamento, o que exige cada vez mais habilidade dos gestores públicos. Em contrapartida, a população tem exigido a presença estatal em diversas áreas para disponibilizar os serviços públicos de forma mais eficiente.

Nesse contexto, há o aumento da expectativa sobre a atuação dos governantes. Termos como governança, prestação de contas e responsabilização (*accountability*) são cada vez mais comuns na sociedade, comprovando o aumento de transparência que está sendo exigido dos governos mundiais sobre como têm sido utilizados os recursos públicos.

A esse respeito, no Brasil, a CF/88 obriga todo aquele que gerencia recursos públicos a prestar contas (art. 70, parágrafo único). Assim, as prestações de contas dos chefes do Poder Executivo englobam informações financeiras que detalham, em linguagem contábil, como o patrimônio do Estado foi utilizado para o alcance do fim público.

Nesse sentido, a auditoria financeira se apresenta como ferramenta para fiscalizar as prestações de contas à população. Ao emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, a auditoria financeira torna-se um crivo elementar não apenas para validar se as contas que foram prestadas são idôneas, mas também para respaldar os que julgam tais contas, para que o façam com base em dados sólidos.

Consequentemente, a desconexão entre apreciação de prestação de contas e auditoria financeira impacta negativamente a responsabilização (*accountability*) no setor público, o que fragiliza a transparência e a confiança da sociedade nas instituições de controle externo.

Diante disso, embora incipiente, a auditoria financeira tem sido fomentada no setor público brasileiro, sobretudo nos Tribunais de Contas. A esse respeito, o Tribunal de Contas da União (TCU), em seu Acórdão n. 3.608/2014 (TCU, 2014), estabeleceu como meta institucional a convergência integral aos padrões e às boas práticas internacionais de auditoria financeira.

Após uma década desse movimento de convergência iniciado pelo TCU, o presente estudo busca preencher a lacuna de conhecimento sobre em que condição se encontra a auditoria financeira nos tribunais de contas subnacionais, com foco na influência que esse tipo de auditoria tem exercido sobre a apreciação de prestações de contas anuais, que é uma atividade perene, com prestígio constitucional, e que, portanto, necessita ser realizada sobre dados financeiros legítimos.

1.1 Problema de pesquisa

Diante da necessidade da realização de auditorias financeiras para fortalecer a prestação de contas dos governantes, em resposta à crescente demanda por prestação de contas da atuação dos agentes públicos, direitos sociais, transparência e responsabilização em um contexto de crise financeira e institucional mundial, surge o seguinte problema: *Qual é o impacto da opinião de auditoria financeira na apreciação de prestações de contas anuais de entes subnacionais?*

1.2 Objetivos

Desse modo, o objetivo principal da pesquisa é aferir o impacto da opinião de auditoria financeira sobre a apreciação de contas anuais prestadas pelos chefes de Poderes Executivos nos tribunais de contas subnacionais.

Para atingir o objetivo principal, definiram-se os seguintes objetivos específicos:

- mapear o grau de implementação da auditoria financeira nos tribunais de contas subnacionais;
- aferir a percepção que os auditores de controle externo têm sobre o valor que seu respectivo tribunal confere à auditoria financeira;
- compreender como a inclusão da auditoria financeira no processo de prestação de contas anual afeta a sua valorização nos tribunais de contas.

1.3 Estrutura do trabalho

O presente trabalho divide-se em cinco capítulos:

- i. no primeiro, há uma contextualização da pesquisa realizada mediante a introdução do tema e sua relevância, o problema discutido, os objetivos propostos para alcançar respostas para o problema e a estrutura na qual a pesquisa está apresentada (este tópico);
- ii. no segundo, há a revisão bibliográfica a respeito do tema, com o embasamento técnico-científico sobre o assunto, contendo conceitos teóricos que preparam o leitor para interpretar os resultados da pesquisa;
- iii. no terceiro, há a descrição dos procedimentos metodológicos utilizados para desenvolver a pesquisa;
- iv. no quarto, há o relato sintetizado dos dados obtidos junto aos auditores de controle externo, apresentando-os de maneira a fomentar o pensamento crítico do leitor sobre o assunto e, conseqüentemente, contribuir com o debate científico a respeito do tema;

- v. no quinto capítulo, por fim, há as conclusões e as considerações finais dos autores.

2 Revisão bibliográfica

2.1 A auditoria financeira

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, 2013a) define o conceito geral de auditoria no setor público como um processo sistemático de coleta e avaliação objetiva de evidências que permitam concluir se determinado objeto está de acordo com critérios aplicáveis. Nesse sentido, a auditoria no setor público é classificada em três tipos principais:

Quadro 1: Tipos de auditoria no setor público

Tipo de auditoria	Definição
Auditoria financeira	Apura se a informação financeira foi apresentada conforme a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável, por meio de evidência apropriada e suficiente, que permita ao auditor opinar se as informações financeiras estão livres de distorções relevantes.
Auditoria operacional	Apura se intervenções, programas e instituições estão conforme os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamentos. Esse desempenho é apurado conforme critérios adequados, e o desvio desses critérios é analisado.
Auditoria de conformidade	Apura se determinado objeto está conforme as normas identificadas como critérios; avalia se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as regras, leis, regulamentos, resoluções, políticas, acordos ou princípios aplicáveis à entidade auditada.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Intosai (2013a).

Crepaldi (2002) contribui ao ponderar que o conceito de auditoria financeira, foco do presente trabalho, pode ser definido como o estudo sistemático sobre transações, procedimentos, operações, rotinas e, conseqüentemente, das demonstrações contábeis de uma entidade.

O objeto da auditoria financeira é informado nas demonstrações contábeis, uma vez que esse tipo de auditoria verifica a posição financeira, o desempenho da entidade, os seus fluxos de caixa e outros elementos que são reconhecidos em demonstrações contábeis (Intosai, 2013a). As demonstrações contábeis são relatórios que resumem os dados lançados na escrituração contábil. A escrituração em si é mera inserção de dados em local físico ou informatizado, por isso, é

necessário que os dados escriturados sejam apresentados de forma estruturada para prover informação útil, o que é feito nas demonstrações contábeis (Pereira, 2011). Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2016a, p. 4):

Demonstrações contábeis são a representação estruturada de informações financeiras históricas, incluindo divulgações, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou as obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo em conformidade com a estrutura de relatório financeiro.

O objetivo da auditoria financeira é justamente validar as informações contidas nas demonstrações contábeis. De acordo com o CFC (2016a, p. 2):

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Conforme exposto, o auditor é quem conduz a auditoria financeira, para o alcance de seu objetivo. Para a condução da auditoria financeira, são atribuídos dois objetivos gerais ao auditor, conforme CFC (2016a, p. 3):

- (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- (b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBCs TA, em conformidade com as constatações do auditor.

Os dois objetivos são dotados de conceitos intimamente interligados fundamentais para a auditoria financeira.

A segurança razoável é um nível alto de segurança, mas não absoluto. Logo, a segurança razoável é alcançada pelo auditor quando esse reduz o risco de auditoria a um nível baixo aceitável, não absoluto, o que permite que ele tire conclusões razoáveis e forme sua opinião a partir destas conclusões (CFC, 2016a).

Nesse sentido, o que permite ao auditor tirar suas conclusões e, conseqüentemente, fundamentar sua opinião é a evidência de auditoria, que inclui tanto

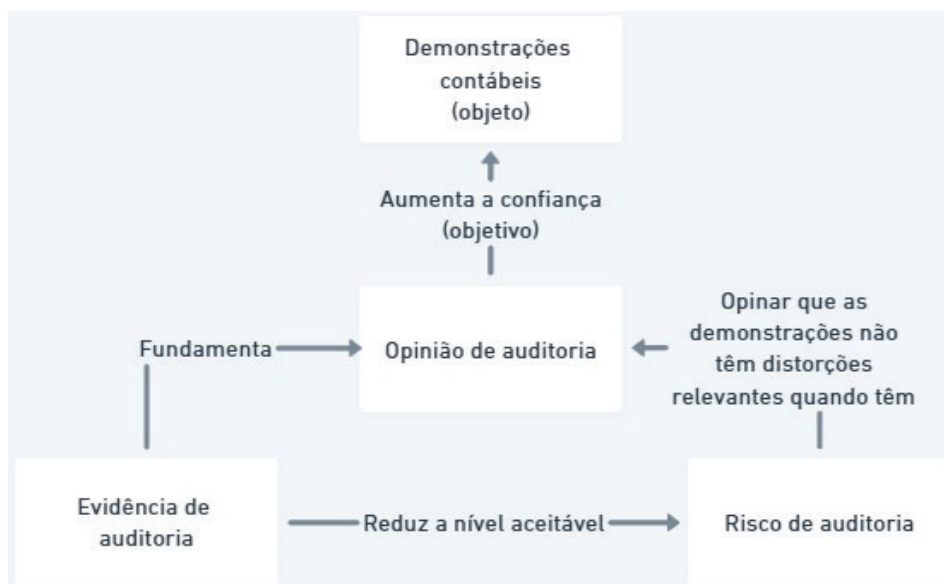
informações contidas nos registros contábeis sobre os quais as demonstrações contábeis são elaboradas como informações de outras fontes (CFC, 2016a).

O risco de auditoria mencionado é o risco de que o auditor opine que as demonstrações contábeis não possuem distorção relevante quando na realidade elas possuem, conferindo indevida confiança às demonstrações contábeis (CFC, 2016a).

A distorção, em si, é a diferença entre o que deveria constar das demonstrações contábeis, conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável, e o que de fato constou. Essa diferença pode ser de valor, de classificação, de apresentação ou de divulgação. Cabe ressaltar que nem toda distorção é relevante, pois para ter relevância é necessário que, de forma individual ou conjunta, a distorção influencie nas decisões econômicas que os usuários tomam com base nas demonstrações contábeis (CFC, 2016a).

As interligações dos termos expressos nas normas de auditoria são demonstradas na figura a seguir:

Figura 1: Relação simplificada entre os conceitos contidos na auditoria financeira



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em CFC (2016a).

De acordo com as normas acima, nota-se que a opinião de auditoria é central na auditoria financeira. Em síntese, a evidência de auditoria fundamenta a opinião ao reduzir a um nível aceitável o risco de auditoria, que se materializa quando

o auditor opina que não há distorções relevantes em demonstrações contábeis que estão materialmente distorcidas.

Assim, a opinião de auditoria concretiza o objetivo da auditoria financeira, que é o aumento da confiança sobre as demonstrações contábeis.

2.1.1 Opinião de auditoria

Especificamente sobre a opinião de auditoria, a Intosai (2013b, p. 40) dispõe que:

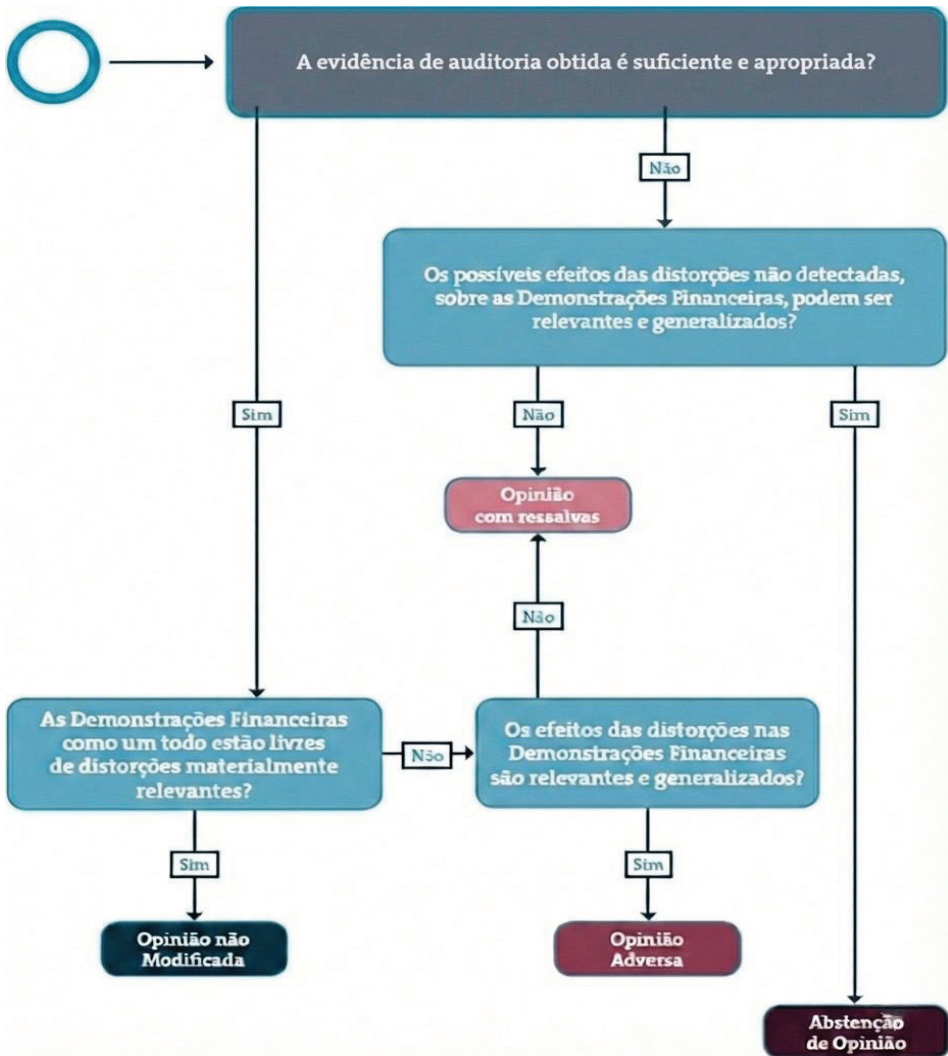
O auditor deve formar uma opinião com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A opinião deve expressar claramente, por meio de um relatório escrito, que também deve descrever a base para a referida opinião.

Nesse sentido, quando o auditor conclui que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, deve expressar uma opinião não modificada. Porém, em caso contrário, a Intosai (2013b, p. 42) prescreve que:

Se o auditor concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão livres de distorção relevante, ou não conseguir obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, ele deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria, de acordo com a seção “Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor”.

Assim, há uma sequência lógica para que o auditor emita a opinião de auditoria:

Figura 2: Árvore de decisão para emissão da opinião de auditoria



Fonte: TCE (2012, p. 176) *apud* TCU (2016, p. 210), com adaptações pelos autores.

Os tipos de opiniões modificadas são opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. O QUADRO 2 resume quando cada uma deve ser expressa:

Quadro 2: Quando utilizar opiniões modificadas de auditoria financeira

Natureza do assunto que gera a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
As demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente		Abstenção de opinião

Fonte: *International Federation of Accountants (IFAC)* (2010, p. 341).

Em um contexto mais amplo, a emissão de uma opinião sobre demonstrações contábeis aumenta a credibilidade nas finanças públicas e a confiança no processo de responsabilização (*accountability*) (Dutra e Champomier, 2014).

2.2 O dever de prestar contas

“A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração”, conforme o art. 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (DDHC¹). Nesse contexto, depreende-se do termo “administração” a atuação das instituições públicas para efetivar os direitos dos cidadãos. A esse respeito, o art. 12 da DDHC diz que “[...] a garantia dos direitos do homem e do cidadão necessita de uma força pública; essa força é portanto instituída para benefício de todos, e não para utilidade particular daqueles a quem é confiada”.

A “força pública” brasileira está sujeita à separação dos Poderes, conforme a CF/88 (art. 60, §4º, inciso III) (Brasil, 1988). Dessa forma, cada Poder está incumbido de funções para efetivar o bem-estar social.

Nesse sentido, a base jurídica elementar brasileira a respeito de prestação de contas consta da CF/88, que obrigou o Chefe do Poder Executivo – o executor precípua de ações públicas – a “[...] prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior” (art. 84, inciso XXIV) (Brasil, 1988).

¹ Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, 1789. Disponível em: https://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas_Direitos_Humanos/DECLARA%C3%87%C3%83O%20DE%20DIREITOS%20DO%20HOMEM%20E%20DO%20CIDAD%C3%83O%20-%201789%20-%20PORTUGU%C3%8AS.pdf e em <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acessos em: 26 dez. 2024.

Por sua vez, o Poder Legislativo, fiscalizador e representante do povo, foi incumbido pela CF/88 (art. 49, inciso IX) a “[...] julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo” (Brasil, 1988). Em adição, a CF/88 obrigou o TCU a julgar as contas dos responsáveis por recursos públicos, em auxílio do Congresso Nacional (art. 71, inciso II), (Brasil, 1988).

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) (2021, p. 7) dissecou tecnicamente o termo “contas” ao sintetizar o processo de prestação de contas:

Contas do Chefe do Poder Executivo: demonstram o retrato da situação fiscal da unidade federativa e revelam o cumprimento do orçamento, dos planos de governo e dos programas governamentais, demonstrando os níveis de endividamento e o atendimento aos limites de gasto mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, para educação e para gastos com pessoal, expressando os resultados da Atuação governamental. São submetidas ao Tribunal de Contas para apreciação e emissão de parecer prévio com vistas a auxiliar o julgamento levado a efeito pelo Poder Legislativo.

Especificamente sobre prestação de contas, o CFC (2016b, p. 12) explica que:

Governos e outras entidades do setor público devem prestar contas àqueles que proveem os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo. O atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações. Em razão da maneira pela qual os serviços prestados pelas entidades do setor público são financiados (principalmente pela tributação e outras transações sem contraprestação) e da dependência dos usuários dos serviços no longo prazo, o atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer também o fornecimento de informação sobre o desempenho da prestação dos serviços durante o exercício e a capacidade de continuidade dos mesmos em exercícios futuros.

Ligadas à obrigatoriedade de não apenas haver a prestação de contas do que foi feito com os recursos públicos, mas também da responsabilização daqueles a quem os recursos foram confiados, estão as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que são órgãos que fazem parte de uma rede de instituições de controle, que, entre outras atribuições, exercem *accountability*, sendo responsáveis por fiscalizar as contas administradas pelos governantes (Nóbrega, 2021).

2.2.1 Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)

As EFS são entidades que prestam serviço de auditoria externa, portanto, não integradas à estrutura organizacional das instituições a serem auditadas. Nesse sentido, embora façam parte da estrutura do Estado como um todo, as EFS são independentes para desempenhar suas tarefas sobre as atividades do governo e suas autoridades administrativas (Intosai, 1977).

Há dois tipos principais de EFS no mundo, e o tipo mais adotado é Auditoria ou Controladoria-Geral. A seguir, há um quadro comparativo dos principais tipos de EFS:

Quadro 3: Características dos tipos de EFS

Auditorias ou Controladorias-Gerais	Tribunais ou Cortes de Contas
Monocrática, um dirigente máximo	Colegiada, corpo de conselheiros
Faz recomendações	Faz determinações e recomendações
Típica de países anglo-saxões e da maioria dos países latino-americanos: Austrália, Canadá, China, Colômbia, Estados Unidos, Israel, Nova Zelândia, Peru, Reino Unido e Venezuela.	Típico da Europa continental: Alemanha, Bélgica, Espanha, França, Itália, Portugal. Adotado também no Brasil e no Uruguai.

Fonte: Vieira (2021, p. 41-42), com adaptações.

O tipo de EFS influencia o enfoque que é dado às auditorias realizadas. As controladorias-gerais focam na auditoria financeira e no custo-benefício com o qual os auditados utilizam seus recursos, enquanto os tribunais de contas focam na legalidade das transações (Dutra; Champomier, 2014).

Não obstante o seu tipo, quando uma EFS desenvolve auditoria financeira, exerce importante instrumento de governança, pois, ao analisar relatórios e balanços públicos de acordo com as normas aplicáveis, fortalece o controle social, a tomada de decisão pelos gestores e a responsabilização (*accountability*) (Carvalho Júnior, 2020).

2.2.2 A auditoria financeira e o mandato jurídico brasileiro atribuído à EFS para fiscalizar as contas

Vieira (2021) afirma que o TCU é a EFS brasileira, uma vez que a CF/88 (art. 71) lhe atribuiu competências de controle externo em auxílio ao Congresso Nacional. O autor ressalta, contudo, que as atribuições de controle externo são mais amplas que a auditoria externa, sendo a auditoria financeira parte de um grupo de competências constitucionais definidas.

Nesse sentido, a CF/88 (art. 71, inciso IV) concedeu ao TCU a competência de “[...] realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II” (Brasil, 1988). Ressalte-se que, por força do princípio da simetria constitucional, os tribunais de contas subnacionais possuem a mesma designação em suas jurisdições.

Ao esmiuçar as competências concedidas ao TCU pela CF/88 que envolvam prestação de contas, a Lei Orgânica do TCU (Brasil, 1992) prescreve que as contas do Poder Executivo que recebem o parecer prévio do TCU incluem os balanços gerais da União (art. 36, parágrafo único).

Assim, a apreciação dessas contas também inclui as demonstrações contábeis, uma vez que o art. 207 do Regimento Interno do TCU declara que “[...] as contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável” (TCU, 2022).

Cabe ressaltar que a exatidão dos demonstrativos contábeis, além de fortalecer a transparência, a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*), também é útil para avaliar de forma mais precisa a dívida pública, sobretudo em cenários de crise (CFC, 2016b).

2.3 A prestação de contas e a auditoria financeira na crise financeira global

O Relatório Fiscal Monitor do FMI de outubro de 2024² informa uma escalada da dívida pública global, que tinha previsão de atingir 93% do Produto Interno

² Notícia veiculada em português pela CNN Brasil. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/divida-publica-global-deve-ultrapassar-us-100-tri-este-ano-diz-fmi/>. Acesso em: 1º jan. 2025. Relatório Monitor Fiscal em inglês obtido no *site* do FMI. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2024/10/23/fiscal-monitor-october-2024>. Acesso em: 1º jan. 2025.

Bruto (PIB) global até o final de 2024 e de se aproximar de 100% até 2030, o que ultrapassaria seu pico de 99% durante a pandemia de covid-19.

Em paralelo à dívida, o Relatório enumera demandas sociais que pressionam os orçamentos dos governos mundiais, tais como gastos com transição energética, envelhecimento da população, preocupações com segurança etc.

Diante do cenário desafiador, Oliveira e Dutra (2014, p. 39) afirmam que “[...] a auditoria financeira tem um papel importante tanto no estágio inicial de prevenção quanto nos estágios de gestão e recuperação da crise”.

Nesse sentido, Dutra e Cavalcante (2011, p. 66) alertam que “o tema auditoria financeira no setor público é extremamente atual e relevante, em razão da crise dos países desenvolvidos, resultante não só de aspectos econômicos, mas principalmente em razão da saúde financeira dos governos”.

A crescente demanda por atuação estatal, somada ao aumento da dívida pública e aos problemas orçamentários dos países, aumenta a exposição dos governos mundiais ao risco da perda de credibilidade. Assim, Oliveira e Dutra (2014, p. 39) pontuam que “diante dos riscos sociais e econômicos relacionados à perda de credibilidade dos governos, as EFS têm-se preocupado cada vez mais em realizar fiscalizações voltadas a fornecer segurança tanto à população quanto aos representantes eleitos para as casas legislativas”.

As EFS devem certificar que as contas dos governos são confiáveis e apresentam a realidade da situação e do desempenho financeiros deles. Portanto, a auditoria financeira é fundamental para as EFS medirem a credibilidade das finanças governamentais (Oliveira; Dutra, 2014).

Em consonância, Dutra e Champomier (2014, p. 71) afirmam que:

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.

2.4 A auditoria financeira e os riscos inerentes à fiscalização de prestação de contas

Ao tratar da confiança que os cidadãos exprimem em suas lideranças políticas em um Estado democrático, Oliveira e Dutra (2014, p. 39) explicam que:

Em uma democracia essa relação é contratualizada no voto, que simboliza não só a escolha de representantes políticos, mas também um evento bem definido no tempo e no espaço, no qual cada cidadão deposita esperança em seus candidatos, para que, caso eleitos, decidam os rumos do país como um todo e, direta ou indiretamente, de cada cidadão.

Essa relação de confiança expressa no voto popular é a base do Estado democrático. O parágrafo único do art. 1º da CF/88 afirma que “[...] todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (Brasil, 1988). Assim, no segundo caso, a legitimidade do poder popular é transferida aos representantes pela relação de confiança estabelecida no voto.

O processo de prestação de contas está diretamente relacionado a essa confiança, retroalimentando-a. Conforme a CF/88:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (art. 70, parágrafo único).

Em sequência, a CF/88 designou os órgãos de controle externo para fiscalizar os recursos públicos (art. 71) destas prestações de contas. Assim, fica comprovado que a confiança do povo, detentor de todo o poder, não repousa apenas sobre os gestores dos recursos públicos, mas também sobre os responsáveis legais pela fiscalização deles.

Nessa relação de confiança entre o povo e a EFS, a auditoria financeira é uma ferramenta indispensável. A esse respeito, Intosai (1977, p. 4) discorre que:

O conceito e estabelecimento da auditoria são inerentes à administração financeira pública, já que a gestão de recursos públicos envolve um voto de confiança. A auditoria não é um fim em si, e sim um elemento indispensável de um sistema regulatório cujo objetivo é revelar desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, efetividade e economicidade na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ser tomadas em casos individuais, para fazer com que os responsáveis por esses desvios assumam essa responsabilidade, para obter o devido ressarcimento ou para tomar medidas para prevenir – ou pelo menos dificultar – a ocorrência dessas violações.

Uma vez que os tribunais de contas emitem opiniões técnicas sobre a gestão de recursos públicos, é elementar que tais opiniões sejam embasadas em relatórios financeiros sólidos. Nesse sentido, Dutra e Cavalcante (2011, p. 66) afirmam que “[...] a auditoria de demonstrações contábeis é imprescindível para aumentar a utilidade das informações financeiras produzidas pela contabilidade, tendo em vista seu potencial para incrementar a credibilidade dessas informações”.

Ao não conferir a devida importância à auditoria financeira, a EFS incorre em diversos riscos ao julgar as prestações de contas, que variam desde riscos institucionais e gerenciais até riscos econômicos e sociais (Oliveira; Dutra, 2014). A esse respeito, os autores coletaram junto às EFS em todo o mundo respostas de livre preenchimento sobre quais seriam os riscos de não haver uma função de auditoria financeira forte na EFS (Oliveira; Dutra, 2014, p. 47):

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

2.4.1 Perda de legitimidade institucional e de confiança pública

De todos os riscos supracitados, o risco de “[...] impacto negativo na reputação e na credibilidade da EFS, bem como na sua capacidade para cumprir seus mandatos”, está diretamente ligado à questão da confiança que os cidadãos depositam nessas instituições. Contudo, devido à longevidade inerente do setor público, esse risco é pouco mencionado. Conforme afirma o CFC (2016b, p. 12):

Embora o controle político possa mudar periodicamente, os estados soberanos, geralmente, têm existências muito longas. Eles continuam a existir mesmo que passem por severas dificuldades financeiras e se tornem inadimplentes com as obrigações oriundas da sua respectiva dívida soberana. Se os entes subnacionais passarem por dificuldades financeiras, os governos nacionais podem, por exemplo, agir como credores em última instância ou podem prestar garantias em larga escala para os empréstimos tomados por esses entes. Nesse exemplo, os principais compromissos de prestação de serviços das entidades subnacionais podem continuar a serem financiados pelo governo nacional (ou central). Em outros exemplos, as entidades do setor público que são incapazes de liquidar as suas obrigações na data de vencimento podem continuar a existir por meio da reestruturação de suas operações.

Dessa forma, devido à capacidade de o setor público transpor crises financeiras, principalmente em comparação ao setor privado, o impacto de um equívoco de uma EFS é reduzido em relação ao de empresas de auditoria independente.

A esse respeito, Pereira (2011, p. 36) cita os conhecidos casos de fraudes em informações financeiras das empresas estadunidenses Enron e WorldCom, que terminaram por conduzir a sociedade de auditoria independente Arthur Andersen à falência. Vieira (2021, p. 46) pondera que:

O valor e os benefícios da auditoria são fortemente baseados na credibilidade dos auditores e instituições, portanto, é indispensável que eles estejam sempre em estrita conformidade com as normas ou padrões de auditoria governamental, para que o caráter fiduciário típico da atividade não seja rompido.

Dessa forma, caso os tribunais de contas venham a emitir opiniões equivocadas sobre prestações de contas, o impacto negativo sobre a reputação dessas instituições não pode ser descartado, a depender do nível de perda da confiança pública. Nesse sentido, o risco sobre a reputação e a continuidade mencionado por Oliveira e Dutra (2014) não pode ser ignorado, a despeito da longevidade das instituições públicas.

3 Metodologia

A respeito dos tipos de pesquisa, há pesquisas exploratórias, descritivas e explicativas. A pesquisa exploratória busca o conhecimento sobre determinado problema, tornando-o mais explícito. Já uma pesquisa descritiva discorre sobre características ou faz relações entre variáveis (Gil, 2002).

Assim, a presente pesquisa classifica-se como exploratória, ao imergir no universo das auditorias financeiras no setor público, especificamente quanto à influência dessas sobre a apreciação das contas anuais; e descritiva, ao estabelecer convergências entre dados coletados junto a auditores dos tribunais de contas subnacionais, bem como ao identificar características dos trabalhos desempenhados por esses tribunais.

Sobre o tratamento dispensado aos resultados da pesquisa, uma pesquisa qualitativa coleta opiniões sobre o fenômeno estudado, enquanto uma pesquisa quantitativa coleta dados numéricos para medição de grandezas (Pereira *et al.*, 2018).

Dessa forma, a presente pesquisa produziu tanto dados qualitativos, ao trabalhar com percepções particulares dos entrevistados, quanto dados quantitativos, ao elaborar percentuais e análises numéricas sobre as respostas obtidas.

Em relação às fontes utilizadas, uma pesquisa do tipo bibliográfica incide sobre materiais já elaborados, basicamente livros e artigos científicos. Por sua vez, uma pesquisa do tipo levantamento tem como característica a interrogação direta das pessoas, solicitando-se informações a um grupo de pessoas inseridas no problema a ser estudado (Gil, 2002).

Nesse sentido, a presente pesquisa classifica-se como uma pesquisa bibliográfica, ao aplicar revisão bibliográfica em livros, legislação e artigos científicos; bem como de levantamento, ao aplicar formulário específico e contextualizado a auditores de todos os tribunais de contas subnacionais.

Esse formulário foi produzido via Google Forms e dividido em seis seções, conforme QUADRO 4:

Quadro 4: Estrutura do questionário aplicado no presente estudo

Seção	Descrição dos dados coletados
Seção 1: Identificação geral do Tribunal de Contas	Qual o tribunal do auditor e se já havia implementado a auditoria financeira. Se o tribunal ainda não implementou, o auditor foi encaminhado direto para a Seção 6.
Seção 2: Dados gerais sobre auditoria financeira nos tribunais que já implementaram	Ano de implementação, nível hierárquico, percepção do auditor sobre o valor atribuído à auditoria financeira pelo respectivo tribunal e se inclui ou segrega a auditoria financeira do processo de prestação de contas anual.
Seções 3 e 4: Consequência de incluir/excluir a auditoria financeira dos processos de prestação de contas anuais	Aqui os auditores foram segregados em dois grupos: Seção 3, tribunais que incluem a auditoria financeira no processo de prestação de contas anual: foi perguntado sobre a consequência de passar a excluir a auditoria desse processo. Seção 4, tribunais que apartam auditoria financeira do processo de prestação de contas anual: foi perguntado sobre a consequência de passar a incluir a auditoria financeira nesse processo.
Seção 5: Impacto da opinião de auditoria financeira sobre a apreciação de contas anuais	Foi perguntado se o tribunal já havia rejeitado prestação de contas anual por opinião de auditoria financeira; se rejeitou não por opinião, mas apenas por fato relevado em auditoria; ou se nunca rejeitou contas baseado em auditoria financeira.
Seção 6: Opinião dos auditores sobre distorções em demonstrações contábeis e prestação de contas	Foi perguntado se demonstrações contábeis com distorções relevantes e generalizadas deveriam ensejar a rejeição das contas anuais. A pergunta foi estendida a todos os auditores, independentemente de o tribunal realizar ou não auditorias financeiras.

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Por fim, informa-se que o formulário foi respondido entre os dias 2 e 16 de dezembro de 2024.

4 Resultados

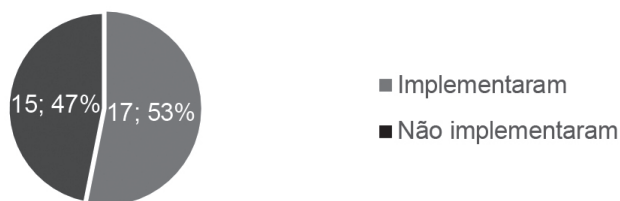
Nos tópicos a seguir, são detalhados os resultados da pesquisa, que foi aplicada a todos os 32 Tribunais de Contas subnacionais, representados por um auditor, respectivamente.

Os dados obtidos foram agrupados nos temas a seguir: implementação da auditoria financeira; percepção de valor atribuído à auditoria financeira; inclusão ou não do relatório de auditoria financeira no processo de prestação de contas; e o impacto da opinião de auditoria financeira na apreciação de prestações de contas.

4.1 Implementação da auditoria financeira nos tribunais de contas

A auditoria financeira não foi totalmente implementada nos tribunais de contas brasileiros: apenas 17 dos 32 tribunais implementaram a auditoria financeira.

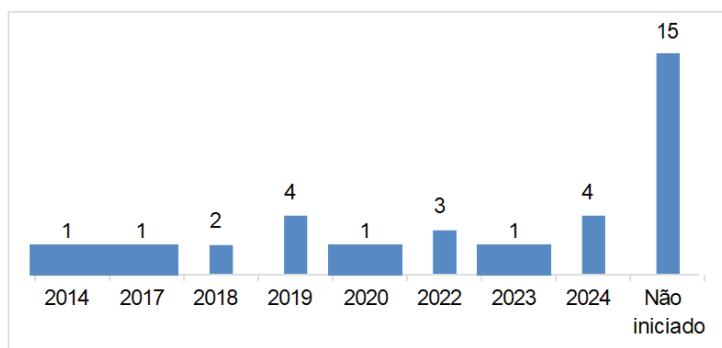
Figura 3: Implementação da auditoria financeira nos tribunais de contas do Brasil



Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

A implementação iniciou-se em 2014 e, até 2024, alcançou apenas pouco mais da metade dos tribunais de contas. Nota-se que, após 10 anos do início do fomento da auditoria financeira por parte do TCU, por meio do Acórdão n. 3.608/2014 (TCU, 2014), houve uma implementação gradual nos demais tribunais de contas. Contudo, as adesões ainda estão em andamento e, até 2024, abrangem pouco mais da metade dos tribunais subnacionais:

Figura 4: Ano de início da auditoria financeira nos tribunais de contas

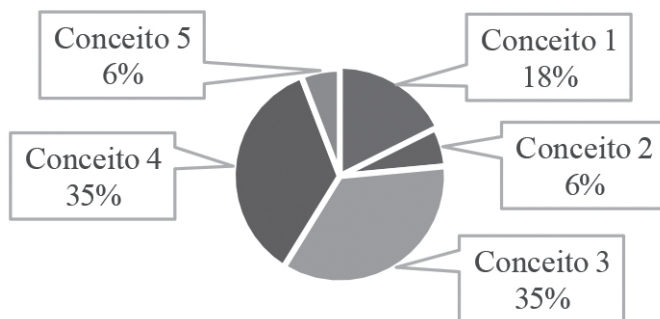


Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

4.2 Percepção de valor atribuído pelos tribunais de contas às auditorias financeiras realizadas

Foi questionado aos auditores que realizam auditoria financeira qual a percepção deles sobre o valor que seu respectivo tribunal atribui às auditorias financeiras realizadas. Em uma escala de 1 a 5, em que 1 significa “pouco valor” e 5, “muito valor”, o valor médio total atribuído foi 3,1, com a seguinte distribuição:

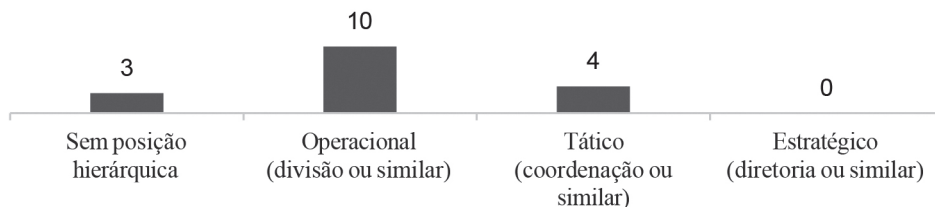
Figura 5: Percepção dos auditores ao valor atribuído por seus respectivos tribunais às auditorias financeiras realizadas



Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Outro dado importante para entender essa percepção é o nível hierárquico ao qual a auditoria financeira foi alçada no respectivo tribunal. Foi questionado qual é o nível hierárquico máximo atribuído à auditoria financeira, considerando as seguintes categorias: estratégico (diretoria ou similar), tático (coordenação ou similar), operacional (divisão ou similar) ou sem posição hierárquica específica.

Figura 6: Nível máximo hierárquico atribuído à auditoria financeira



Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Ao analisar o valor percebido pelos auditores em conjunto com o nível hierárquico em seus respectivos tribunais, observa-se que o valor médio de 3,1 pode ser assim distribuído:

Tabela 1: Valor percebido pelo auditor estratificado por hierarquias

Nível hierárquico	Quantidade de tribunais	Quantidade em %	Valor médio percebido	Valor total médio percebido
Sem hierarquia	3	18%	2,3	3,1
Operacional	10	59%	3,1	
Tático	4	23%	3,5	

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Dessa forma, os resultados indicam que a estrutura organizacional adotada pelo respectivo Tribunal de Contas pode influenciar a percepção interna sobre a auditoria financeira.

4.3 A inclusão da auditoria financeira no processo de prestação de contas anuais e a valorização da auditoria financeira

Foi questionado se os tribunais incluem o relatório de auditoria financeira no processo de apreciação das prestações de contas anuais:

Figura 7: Inclusão do relatório de auditoria financeira no processo de prestação de contas anuais



Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Em complemento, em relação ao relatório de auditoria no processo de prestação de contas, foi questionado aos auditores qual seria a consequência sobre as auditorias financeiras caso seu respectivo tribunal:

- removesse os relatórios de auditoria do processo (para os que incluem);
- incluísse os relatórios de auditoria no processo (para os que não incluem).

Os tipos de consequência possíveis foram: indiferente, fragilização ou valorização da auditoria financeira no tribunal. Os resultados obtidos foram:

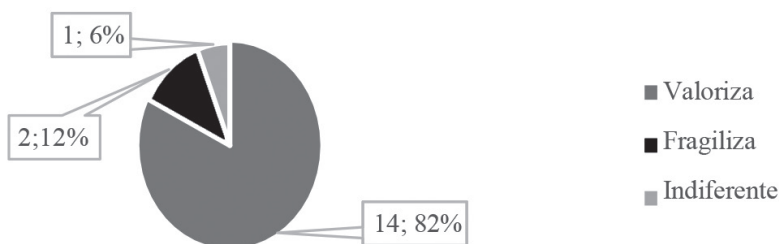
Tabela 2: Consequência sobre a auditoria financeira ao incluir o relatório de auditoria na prestação de contas anual

Consequências	Tribunais que incluem, excluem	Tribunais que não incluem, incluem
Fragilização	67% (6 votos)	
Indiferente	11% (1 voto)	
Valorização	22% (2 votos)	100% (8 votos)

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Nesse sentido, a opinião dos auditores sobre o tema pode ser agrupada da seguinte maneira:

Figura 8: Opinião agrupada sobre a inclusão do relatório de auditoria financeira no processo de prestação de contas anual



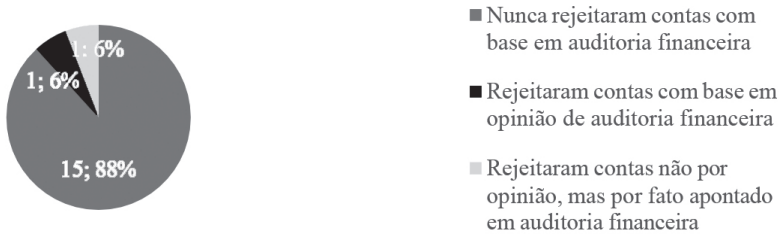
Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Entre os tribunais que já incluem o relatório no processo de prestação de contas, a maioria dos auditores considera que sua remoção resultaria em fragilização da auditoria financeira. Por outro lado, nos tribunais que ainda não adotam essa prática, todos os auditores entendem que sua implementação contribuiria para a valorização da auditoria financeira. Assim, há um consenso de que a exclusão da auditoria financeira do processo de prestação de contas anuais representa um prejuízo à sua efetividade.

4.4 O impacto da opinião de auditoria financeira na apreciação das prestações de contas anuais

Foi questionado aos auditores se seus respectivos tribunais já rejeitaram contas anuais com base em opinião modificada em auditoria financeira.

Figura 9: Rejeição de contas anuais com base em opinião de auditoria financeira

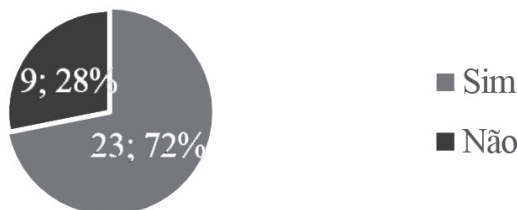


Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Apenas dois tribunais de contas rejeitaram contas devido à influência da auditoria financeira, sendo que em apenas um deles a rejeição ocorreu em razão de opinião modificada (adversa). Ressalte-se que esses dois tribunais incluem o relatório de auditoria financeira no processo de apreciação de contas anuais.

Além disso, foi questionado a todos os tribunais representados (não apenas àqueles que realizam auditoria financeira) se demonstrações contábeis com distorções relevantes e generalizadas deveriam ensejar a rejeição das contas anuais de um ente:

Figura 10: Demonstrações contábeis com distorções relevantes e generalizadas devem ensejar a rejeição de prestação de contas anual?



Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

De acordo com a figura 10, 72% dos auditores concordam que demonstrações contábeis com tais distorções deveriam resultar na rejeição da prestação de

contas. Essa opinião pode ser detalhada por adoção da auditoria financeira nos tribunais:

Tabela 3: Rejeição das contas anuais de ente ensejada por demonstrações contábeis com distorções relevantes e generalizadas

Tribunais de Contas	N.º de tribunais	Deve haver rejeição	Não deve haver rejeição
Que realizam auditoria financeira	17	10 (59%)	7 (41%)
Que não realizam auditoria financeira	15	13 (87%)	2 (13%)

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Embora a maioria dos auditores concorde que distorções relevantes e generalizadas em demonstrações contábeis devem levar à rejeição de prestação de contas, essa prática ainda não é amplamente adotada pela maioria dos tribunais de contas.

5 Conclusões

O objetivo principal desta pesquisa foi aferir o impacto da opinião de auditoria financeira sobre a apreciação de contas anuais prestadas pelos chefes dos Poderes Executivos nos tribunais de contas subnacionais.

Nesse sentido, os resultados mostraram que 88% dos tribunais de contas que realizam auditoria financeira nunca rejeitaram contas por opinião modificada de auditoria; 6% rejeitaram contas não com base em opinião modificada, mas por fatos revelados pela auditoria. Apenas um tribunal, representando os 6% restantes, rejeitou contas anuais com base em opinião modificada de auditoria financeira. É fundamental ressaltar que uma opinião modificada na auditoria financeira indica que as demonstrações contábeis possuem distorções relevantes capazes de influenciar os usuários da informação.

Dessa forma, ficou demonstrado o baixo impacto que a opinião de auditoria financeira tem na apreciação de contas nos tribunais de contas subnacionais. Em contraste, 72% dos auditores concordam que demonstrações contábeis com distorções relevantes e generalizadas deveriam ensejar a rejeição das contas anuais.

A falta de impacto da opinião de auditoria financeira sobre a apreciação das contas anuais pode ser compreendida à luz do viés orçamentário que ainda persiste no Brasil. A esse respeito, Dutra e Cavalcante (2011) mencionam os esforços da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do CFC, ao iniciarem um forte

processo de reforma na contabilidade pública, redirecionando-a do viés orçamentário para o patrimônio, por meio da criação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Cabe ressaltar que esses esforços têm como contexto mais amplo a convergência aos padrões e boas práticas internacionais tanto de contabilidade pública quanto de auditoria.

Em relação aos objetivos específicos, o primeiro foi mapear o grau de implementação da auditoria financeira nos tribunais de contas subnacionais. Foi identificado que pouco mais da metade (53%, 17 dos 32) dos tribunais de contas subnacionais implementaram a auditoria financeira em suas fiscalizações.

Embora a auditoria financeira esteja em pauta no controle externo brasileiro, ainda há muito a ser feito. Os resultados mostram que 47% dos tribunais de contas apreciam prestações de contas sem realizar auditoria financeira, ou seja, sem a devida segurança quanto à adequação das demonstrações contábeis, o que aumenta o risco sobre as decisões que esses tribunais têm tomado sobre prestações de contas.

O segundo objetivo específico foi aferir a percepção que os auditores de controle externo têm sobre o valor que seu respectivo tribunal confere à auditoria financeira. Em termos hierárquicos, os resultados demonstraram que nenhum tribunal de contas subnacional possui uma diretoria ou similar dedicada exclusivamente à auditoria financeira. A coordenação é o nível máximo alcançado, e o nível mais comum é o operacional, com divisões específicas de auditoria financeira.

Em uma escala de 1 (pouco valor) a 5 (muito valor), foi obtido 3,1 como percepção média de valor. Ao cruzar a percepção de valor com o grau hierárquico, percebeu-se que a média da percepção de valor foi maior nos tribunais que criaram hierarquias específicas para auditoria financeira e que, quanto maior o nível hierárquico, maior a percepção de valor por parte dos auditores.

Nesse sentido, Dutra e Champomier (2014) explicam que tribunais de contas tradicionalmente focam na legalidade. Dessa forma, a auditoria financeira, que é um dos três tipos de auditoria preconizados pela Intosai (2013a), ainda não possui o mesmo reconhecimento que auditorias de conformidade e operacional.

O terceiro objetivo específico buscou compreender como a inclusão da auditoria financeira no processo de prestação de contas anual afeta a sua valorização. Os resultados demonstraram que 82% dos auditores entendem que incluir o relatório de auditoria na prestação de contas traz valorização e que, por conseguinte, o excluir causa fragilização da auditoria financeira no Tribunal de Contas.

Esse resultado é agravado pelo fato de que 100% dos auditores de tribunais de contas que não incluem a auditoria financeira no processo de contas anual consideraram que essa ausência fragiliza esse tipo de fiscalização. Ou seja, embora os resultados indiquem que a auditoria financeira tenha um impacto

limitado na apreciação das contas, sua exclusão do processo pode gerar um impacto negativo ainda maior. Isso se deve, entre outros fatores, ao estágio embrionário da auditoria financeira no setor público, o que compromete seu desenvolvimento e sua efetividade.

Embora a pesquisa tenha revelado padrões relevantes, a exemplo da relação entre hierarquia atribuída à auditoria financeira e à percepção de valor, há possibilidade de aprofundamento em assuntos como as razões para a baixa implementação da auditoria financeira, fatores que esvaziam o impacto da opinião da auditoria financeira sobre a apreciação de prestações de contas anuais, o porquê de a auditoria ser fragilizada ao ser removida do processo de contas, entre outros.

O presente estudo contribuiu fornecendo uma perspectiva singular ao aferir o panorama atualizado da auditoria financeira nos tribunais de contas subnacionais, ressaltando os avanços e identificando fatores que fragilizam a consolidação desse tipo de auditoria no setor público brasileiro. Dessa forma, sugere-se que pesquisas futuras sejam realizadas para avaliar as dificuldades presentes nas cortes de contas brasileiras em considerar os resultados da auditoria financeira no processo de apreciação de contas.

Por fim, a valorização da auditoria financeira e, conseqüentemente, a sua integração à apreciação de prestação de contas anual representa, além de um avanço técnico, uma necessidade urgente e evidente, tendo em vista o compromisso que o controle externo brasileiro tem assumido com a governança pública. Essa valorização passa pela conscientização das lideranças do controle externo sobre os benefícios potenciais da auditoria financeira para o setor público, benefícios esses há muito considerados indispensáveis para o setor privado.

The Impact of Financial Audit Opinions on the Assessment of Annual Financial Statements in Subnational Courts of Auditors

Abstract: Financial auditing is fundamental to financial reporting, as it lends credibility to the documents. Therefore, financial auditing is widely established in the private sector, being, for example, mandatory for companies listed on the Brazilian stock exchange. However, in the public sector, it is still in the implementation phase. In this sense, this study is pioneering in mapping the circumstances under which financial auditing is carried out in Brazilian subnational Courts of Accounts, analyzing the impact that this type of audit has had on the assessment of annual financial statements in these courts. Through a specific questionnaire, an auditor from each subnational Court of Accounts was asked whether their respective court has implemented financial auditing and, if so, what their personal perception is of the value the court places on it, whether it is included in the annual financial statement assessment process, and whether there has been any rejection of annual accounts due to a financial audit opinion. The results reveal that about half of the courts still do not conduct financial audits and, among those that do, the impact of the financial audit opinion is practically nil on the assessment of annual accounts. Therefore, it can be concluded that, despite being indispensable in the analysis of financial information, the Brazilian public sector has not fully benefited from the advantages that this type of audit provides.

Keywords: Financial Audit. Annual Financial Reporting. Courts of Auditors. External Control.

Referências

ATRICON. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas. *Resolução Atricon nº 01/2021 – Aprova as Diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática “sistematização da apreciação do parecer prévio nas contas do Chefe do Poder Executivo e monitoramento das deliberações dele decorrentes”*. 2021. Disponível em: <https://atrimon.org.br/resolucao-atrimon-no-012021/>. Acesso em: 26 dez. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988 – CF/88. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 15 dez. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992: dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm. Acesso em: 30 dez. 2024.

CARVALHO JÚNIOR, Jorge Pinto de. *Benefícios advindos de auditorias financeiras realizadas com fulcro na ISSAI 200 e demais normas aplicáveis, recepcionadas pela Intosai: a experiência do TCMSP*. 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigos/beneficios-advindos-de-auditorias-financeiras-realizadas-com-fulcro-na-issai-200-e-demais-normas-aplicaveis-recepcionadas-pela-intosai-a-experiencia-do-tcmsp/>. Acesso em: 29 dez. 2024.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. *NBC TA 200 (R1): Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria*. Brasília, ago. 2016a. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 22 dez. 2024.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. *NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público*. Brasília, set. 2016b. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em 22 dez. 2024.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria Contábil: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DÍVIDA pública global deve ultrapassar US\$ 100 tri este ano, diz FMI. CNN Brasil, [s. l.], 15 out. 2024. Economia. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/divida-publica-global-deve-ultrapassar-us-100-tri-este-ano-diz-fmi/>. Acesso em: 1 jan. 2025.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CAVALCANTE, Renato Lima. Auditoria financeira na apreciação das Contas de Governo da República. *Revista do TCU*, Brasília, DF, ano 43, n. 121, p. 62-75, mai./ago. 2011. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/12>. Acesso em: 16 dez. 2024.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CHAMPOMIER, Jean-Michel. A função da auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. *Revista do TCU*, Brasília, DF, ano 46, n. 130, p. 70-81, mai./ago. 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/12>. Acesso em: 16 dez. 2024.

FRANÇA. *Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (1789)*. [S. l.: s. n.], 20–. Disponível em: https://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas_Direitos_Humanos/DECLARA%C3%87%C3%83O%20DE%20DIREITOS%20DO%20HOMEM%20E%20DO%20CIDAD%C3%83O%20-201789%20-20PORTUGU%C3%8AS.pdf. Disponível também em: <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acesso em: 26 dez. 2024.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IFAC. *International Federation of Accountants. Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno Porte*. Volume 2, 2. ed. Tradução: CFC. Estados Unidos, 2010. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/11_Guia_Normas_de_Auditoria_em_EPMP_volume_2_seminario-2.pdf. Acesso em: 13 jan. 2025.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal Monitor, October 2024: putting a lid on public debt*. Washington, DC: IMF, 2024. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2024/10/23/fiscal-monitor-october-2024>. Acesso em: 1º jan. 2025.

INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Issai 1: Declaração de Lima*. 1977. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 26 dez. 2024.

INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Issai 100*. 2013a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 16 dez. 2024.

INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Issai 200*. 2013b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 26 dez. 2024.

NÓBREGA, Duília Dalyana Ribeiro Santos da. *As instituições de controle importam? Analisando o impacto das entidades fiscalizadoras superiores e da rede de controle horizontal na corrupção na América Latina*. 2021. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Universidade Federal de Campina Grande, Campina Grande, 2021.

OLIVEIRA, Aroldo Cedraz de; DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira. *Revista do TCU*, Brasília, DF, ano 46, n. 129, p. 38-49, jan./abr. 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/6>. Acesso em: 16 dez. 2024.

PEREIRA, Adriana Soares; SHITSUKA, Dorlivete Moreira; PARREIRA, Fabio José; SHITSUKA, Ricardo. *Metodología da pesquisa científica*. Santa Maria: UFSM, 2018.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. *Auditoria das Demonstrações Contábeis: uma abordagem jurídica e contábil*. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 3608/2014*. Plenário. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Sessão de 9/12/2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A1588C235001588D19DACC0542>. Acesso em: 15 dez. 2024.

TCU. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Financeira*. 2016. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/68/93/AA/31/5EB3C710D79E7EB7F18818A8/Manual_auditoria_financeira.pdf. Acesso em: 26 dez. 2024.

TCU. Tribunal de Contas da União. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*. Brasília, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/AA/97/D7/1C/631D2810DFE0FF7F18818A8/RITCU.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2024.

VIEIRA, Laércio Mendes. *Auditoria contábil-financeira no setor público: fundamentos, técnicas e aplicações: de acordo com as normas da INTOSAI e do TCU*. Brasília: Gestão Pública, 2021.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MAGALHÃES Lucas do Nascimento; NUNES, Gissele Souza de Franceschi; OLIVEIRA, Filipi Assunção. O impacto da opinião de auditoria financeira na apreciação de prestações de contas anuais em Tribunais de Contas subnacionais. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – RTCE/SC*, Belo Horizonte, ano 4, n. 6, p. 119-148, nov. 2025/abr. 2026. DOI: 10.52028/tce-sc.v04.i06.ART.06.RJ
