

Avaliação dos efeitos generalizados das distorções na modificação da opinião de auditoria: evidências da prática da auditoria financeira no setor público brasileiro

Pedro Adolfo Rodrigues de Paula Gomes
Auditor Federal de Controle Externo – TCU

Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:



CONTEXTUALIZAÇÃO

- **Auditoria financeira** no setor público brasileiro: institucionalização **recente**
 - 📌 Acórdão TCU nº 3.608/2014 – Plenário
- Incorporação das **normas internacionais de auditoria** ao arcabouço nacional
 - ▶ ◀ Convergência com os padrões internacionais
 - 📘 ISAs traduzidas como NBC TAs
- Processo de formação da **opinião de auditoria**
 - 🔑 Produto chave da auditoria
 - ★ Síntese do resultado



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:
 THE
WORLD
BANK



CONTEXTUALIZAÇÃO

- **Prática da auditoria** para além das normas

 Julgamento profissional

- **Modificação da opinião**

 Evidência + Relevância + **Generalização**

Natureza do assunto que gerou 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
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

-  Este trabalho se debruça sobre a **GENERALIZAÇÃO**

Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:
 THE
WORLD
BANK



OBJETIVOS

✓ **Objetivo Geral**

Entender a avaliação dos efeitos generalizados das distorções na modificação da opinião de auditoria, por meio de evidências da prática da auditoria financeira no setor público brasileiro.

🔍 **Objetivos Específicos**

1. Compreender como a literatura especializada interpreta o conceito de generalização.
2. Identificar guias, instrumentos e metodologias utilizados para subsidiar o julgamento sobre a generalização.
3. Identificar critérios empregados por auditores financeiros do setor público brasileiro na avaliação da generalização.



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:



CONCEITO NORMATIVO

NBC TA 705, item 5(a)

i) **Não se restringem** a elementos, contas ou itens específicos das DCs;

ii) **Mesmo que restritos**, representam **parcela substancial** das DCs;

iii) Em relação às **divulgações**, são fundamentais para o entendimento das DCs pelos usuários.



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:



CONCEITO ACADÊMICO

 **Van Schaik (2010)** – Holanda: Abordagem **puramente quantitativa**

	Unqualified opinion	Qualified opinion	Disclaimer of opinion	Adverse opinion
Errors in the financial statements (percentage of total expenditures)	$\leq 1\%$	$> 1\%$ $< 3\%$	-	$\geq 3\%$
Uncertainties in the audit (percentage of total expenditures)	$\leq 3\%$	$> 3\%$ $< 10\%$	$\geq 10\%$	-

 **Maham et al. (2014)**: Iran Audit Organization x Setor Público do Irã

- **Falta de consenso** entre auditores
- **Setor público** adota critérios **mais rigorosos**
- **Referência prática**: 25% dos (ativos + receitas) como **limiar empírico**

 **Messier et al. (2017)**: Impossibilidade de obtenção de evidência

- Estoques = 10% dos ativos → material, mas não generalizado (ressalva)
- Estoques = 30% dos ativos → material e generalizado (opinião adversa)

Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:
THE
WORLD
BANK



METODOLOGIA



Tipo de pesquisa:

- Aplicada, qualitativa, com abordagem exploratória-descritiva



Instrumento:

- Questionário estruturado com 23 perguntas (predominantemente fechadas)



Público-alvo:

- Auditores financeiros do setor público brasileiro (TCU, TCEs, TCM, CGU)



Técnicas de análise:

- Análise de conteúdo das respostas abertas
- Estatísticas descritivas para dados fechados

Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia



Apoio:



METODOLOGIA

✓ Validação:

- Aplicação de **questionário-piloto** junto a três auditores

💻 Aplicação:

- Plataforma: Microsoft Teams (formulário online)
- Período: 14/02/2025 a 28/02/2025

⚠ Limitações do estudo:

- Universo reduzido (amostra relevante x amostra representativa)
- Perguntas predominantemente objetivas
- Possibilidade de viés nas respostas

Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia



Apoio:



RESULTADOS

Distribuição dos respondentes por instituição de controle

	Instituição	Quantidade	Percentual
1	Tribunal de Contas da União (TCU)	24	64,9%
2	Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF)	3	8,1%
3	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG)	1	2,7%
4	Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR)	1	2,7%
5	Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI)	1	2,7%
6	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS)	1	2,7%
7	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE)	1	2,7%
8	Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP)	2	5,4%
9	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ)	1	2,7%
10	Controladoria-Geral da União (CGU)	2	5,4%
TOTAL		37	100%

Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

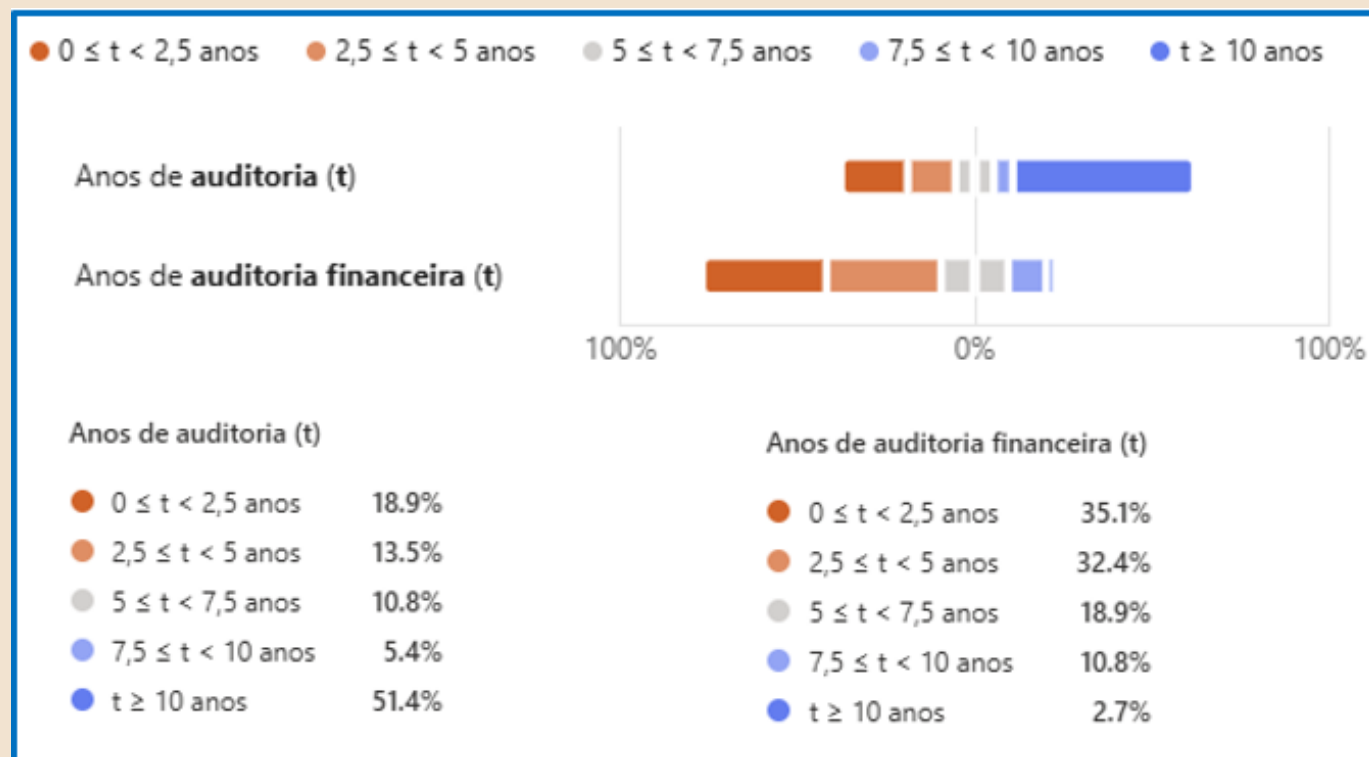


Apoio:



RESULTADOS

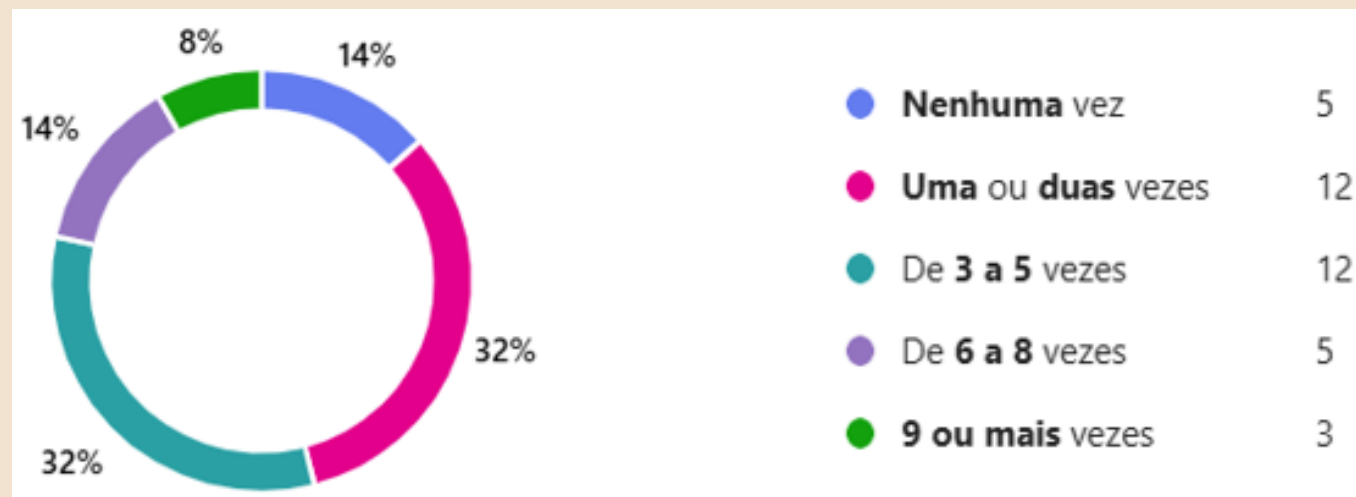
Experiência profissional



Realização:

RESULTADOS

Participação na formação da opinião de auditoria



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia



Apoio:



RESULTADOS

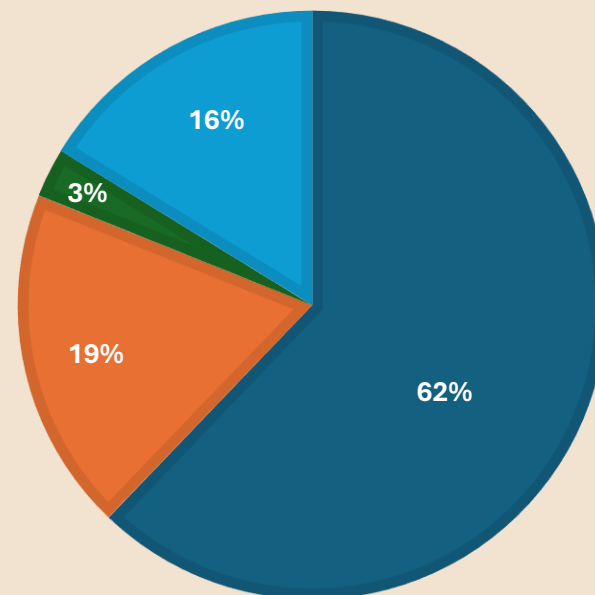
✓ Capacitação específica

■ Formação da opinião + Generalização

■ Apenas formação da opinião

■ Apenas generalização

■ Sem capacitação



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

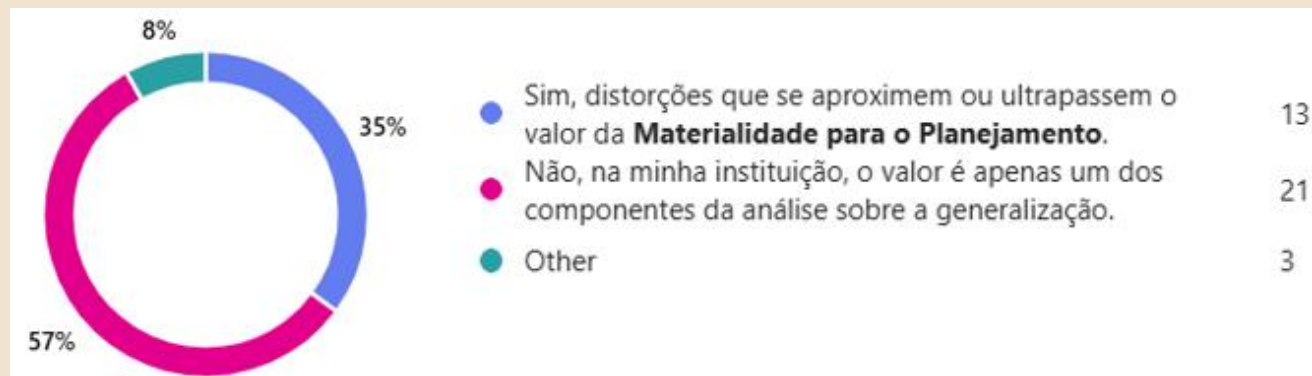
Apoio:
THE
WORLD
BANK



RESULTADOS

Critérios Quantitativos

- Tendência majoritária: **Elemento distorcido = Distorção em conta significativa > DT**
- 70% dos auditores indicaram que **não há**, na prática de suas instituições, **qualquer critério** baseado no número de elementos afetados.
- Existência de **valor limite** para a Generalização:



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia



Apoio:



RESULTADOS

CrITÉrios Qualitativos

- **Relevância das contas** sob a perspectiva dos usuários das demonstrações contábeis.
- Consideração de distorções decorrentes de práticas ilegais ou fraudulentas na avaliação da generalização: 73% (Alta influência 35% x Ponderação 38%).
- Não há outros critérios além dos já abordados anteriormente (84%)
(*Outros: Sensibilidade pública do tema e confiabilidade da informação*)



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



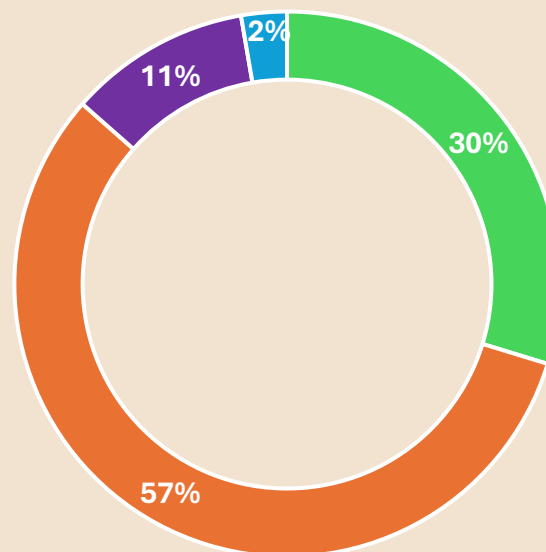
Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:
 THE
WORLD
BANK



Análise Combinada

RESULTADOS



- a. Análise combinada (critérios qualitativos e quantitativos), mas predominantemente de maneira QUALITATIVA, considerando principalmente o impacto das distorções sobre a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis.
- b. Análise combinada (critérios qualitativos e quantitativos), mas predominantemente de forma QUANTITATIVA, avaliando a extensão das distorções por elemento contábil (ativo, passivo, PL, receita, despesa) e utilizando referenciais de materialidade.
- c. Análise QUANTITATIVA pura, considerando o somatório de todas as distorções e tomando o efeito sobre as demonstrações contábeis como um todo, com base nos referenciais de materialidade.
- d. Other



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:
THE
WORLD
BANK



RESULTADOS

Abordagem Prática

Balanco Patrimonial (BP)		
	2024	2023
Ativo Circulante (AC)	3.500.000	3.000.000
Caixa e Equivalentes de Caixa	2.000.000	1.750.000
Créditos a Receber CP	1.500.000	1.250.000
Ativo Não-Circulante (ANC)	7.500.000	7.000.000
Créditos a Receber LP	4.000.000	3.750.000
Imobilizado	2.000.000	1.800.000
Investimentos	1.500.000	1.450.000
Ativo TOTAL	11.000.000	10.000.000
Passivo Circulante (PC)	3.000.000	2.500.000
Empréstimos e Financiamentos CP	3.000.000	2.500.000
Passivo Não Circulante (PNC)	11.000.000	10.000.000
Empréstimos e Financiamentos LP	6.600.000	6.000.000
Provisões a Longo Prazo	4.400.000	4.400.000
Patrimônio Líquido (PL)	(3.000.000)	(2.500.000)
Passivo TOTAL (Passivo + PL)	11.000.000	10.000.000.000.000

Tabela – Referenciais de Materialidade (R\$ em milhões)

Referencial para Materialidade	Despesas Empenhadas (DE)	
Materialidade para o Planejamento (MP)	2% das DE	50.000
Materialidade para Execução (ME)	50% da MP	25.000
Limite de Acumulação de Distorções (LAD)	3% da MP	1.500

Distorções identificadas e não corrigidas

1) Caixa e Eq. de Caixa: R\$100 milhões de subavaliação (impacto na VPD)

Detalhamento: Fraude em contratos para projetos sociais.

Procedimento amostral: R\$ 100 milhões de distorção factual e R\$1 bilhão de distorção projetada.

2) Créditos a Receber CP: R\$150 bilhões de superavaliação (impacto na VPD)

Detalhamento: Inexistência de estimativa de “Ajuste para Perdas”, que compõe a conta “Créditos a Receber”. Nos últimos cinco anos, o percentual médio de perdas foi de 10%.

3) Imobilizado: R\$15 bilhões superavaliados (impacto na VPD)

Detalhamento: Método de depreciação incorreto.

4) Investimentos: R\$12 bilhões superavaliados (impacto na VPA)

Detalhamento: Contabilização errônea do MEP.

5) Empréstimos e Financiamentos CP: R\$1,5 bilhão subavaliado (impacto na VPD)

Detalhamento: Juros e encargos financeiros subestimados no reconhecimento inicial.

6) Provisões a Longo Prazo: R\$510 bilhões subavaliados

Detalhamento: Estimativa incorreta de provisões futuras, devido a premissas inapropriadas.

Distorção tolerável é de 10% do saldo da conta (R\$500bi)

Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

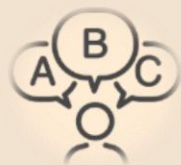


Apoio:



RESULTADOS

Abordagem Prática



Variabilidade no julgamento sobre a OPINIÃO

- Prevalência da opinião **adversa** (65%):

Trajetórias mais recentes, menor participação na formação da opinião.

- Opinião **com ressalvas** (35%):

Respondentes com maior tempo de atuação na área

Formação mais abrangente em auditoria

Vivência prática recorrente na emissão de opinião.



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

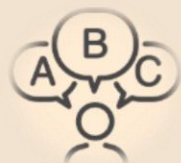


Apoio:



RESULTADOS

Abordagem Prática



Variabilidade no julgamento sobre a OPINIÃO entre as instituições

Opinião Emitida	TCU	%	Demais Instituições	%
Opinião Limpa	-	-	-	-
Opinião com Ressalvas	12	50%	1	8%
Opinião Adversa	12	50%	12	92%
Abstenção de Opinião	-	-	-	-



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:
 THE
WORLD
BANK



CONCLUSÕES



Conceito de generalização na literatura:

- Pouco operacional (difícil aplicação prática)
- Heterogeneidade de abordagens



Não há diretrizes normativas claras, instrumentos ou metodologias oficiais.



Julgamento sobre a generalização envolve **múltiplos critérios**:

- Qualitativos (p. ex. relevância das contas para os usuários, natureza da distorção)
- Quantitativos (p. ex. nr de elementos/contas/itens).



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia

Apoio:
THE
WORLD
BANK



CONCLUSÕES

Conclusões extras

Necessidades

- Investimentos em políticas de capacitação técnica.
- Desenvolvimento de diretrizes metodológicas para subsidiar o julgamento sobre a generalização das distorções.

Benefícios

- Mitigar assimetrias interpretativas.
- Promover maior consistência nos julgamentos.



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia



Obrigado!

Pedro Adolfo R. de P. Gomes
adolfor@tcu.gov.br



Realização:



TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DA BAHIA



Tribunal de Contas dos Municípios
do Estado da Bahia



Apoio:

