

Auditoria Contábil no Serviço Público Federal (*)

FRANCISCO JOSÉ DE SOUZA
Contador do Ministério da Fazenda

I — CONTABILIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO

O INCESSANTE aperfeiçoamento da Tecnologia, na idade moderna, pode ser apreciado mediante o seguinte esquema:

- a) experimentos e observações;
- b) pesquisas e análises;
- c) investigações e debates;
- d) bolsas de estudos;
- e) cursos pós-graduados, e/ou de extensão universitária.

Todo êsse esforço tem, por motivação básica, o sentido pragmatista do «especialismo», pois só assim a sociedade baseada na economia de troca disporá de recursos humanos suficientemente aptos para desempenhar as complexas tarefas criadas pelo gigantismo empresarial e atender, também, à hipertrofia da administração, na atual fase da automação e dos computadores eletrônicos.

Em nosso País, embora tardiamente, redimimo-nos com a formação da mentalidade realística, necessária à ideologia desenvolvimentista da economia nacional, o que justifica o febricitante *rush* em busca de conhecimentos especializados, por parte dos jovens técnicos, porque, como dissemos certa vez, «A cultura brasileira, por um imperativo do desenvolvimento econômico — mística de acendrado conteúdo nacionalista, — derrubou velhos e carunchosos preconceitos, para aceitar a apologia do economista». (1)

(*) Considerações sugeridas pela realização do I Congresso Interamericano de Ensino Superior de Contabilidade, Rio, 14 a 20 de setembro de 1966.

A nova concepção desenvolvimentista da economia nacional também se refletiu, positivamente, no setor de atividade da profissão de contador, pela melhoria de oportunidades oferecidas no mercado de trabalho, com implicações financeiramente promissoras, facilitando a estratificação da classe social a que o contabilista pertence, no quadro das demais profissões liberais, não obstante o reflexo negativo resultante dos cursos de grau médio, que, introduzindo a dualidade de carreiras (auxiliar e principal) nem sempre facilmente distinguídas pelo grande público, enfraqueceram a força centrípeta ou convergente imantada à singularidade ou unicidade profissional.

Dentre os ramos de especialização da contabilidade, a de custos, graças à ênfase dada à industrialização do País, por certo influirá para que surja, nos próximos anos, grande demanda efetiva daqueles técnicos, problema que está a merecer acurada atenção das autoridades educacionais.

Outrossim, destacam-se, no quadro geral da profissão, por sua independência e hierarquia, os contadores analistas, revisores ou auditores propriamente ditos, denominados *Chartered Accountants*, *Public Accountants* e ainda *Certified Public Accountants*, com amplo e compensador campo de atividade técnico-contábil, devido à categoria de «Contadores Públicos» que os torna eticamente responsáveis perante acionistas, investidores e o público em geral, que nêles confiam.

II — AUDITORIA: CONTABILIDADE DE ALTO NÍVEL

Foram, inquestionavelmente, os contadores de língua inglesa que abriram a larga e extensa estrada que leva à ascensão sócio-profissional da classe, graças à ascendência adquirida pelos auditores nas grandes decisões financeiras, mediante a seriedade dos certificados emitidos, tènicamente perfeitos, o que, talvez, tenha influído para o tom melancólico com que se expressou o provector Gino Zappa, ao retrucar ao elogio do grande Francisco D'Auria, a respeito do apurado saber dos contabilistas italianos: «Sim, mas hoje temos que aprender com os americanos e com os alemães, em matéria de análise». (2)

Para os povos não anglo-saxões, mormente os que se expressam em idiomas derivados do latim, não parece haver conotação intelectual ou conceptual entre a significação do velho étimo latino *auditor*, *auditoris*, masculino da 2ª declinação, que, na acepção ciceroniana, significava o ouvinte ou o discípulo, com o sentido que a terminologia contábil dos ingleses e norte-americanos confere aos têrmos *audit* e *auditing*.

Em vernáculo, auditor e auditoria são derivados do verbo latino *audire*, ação de ouvir, de usar o sentido da audição e, pela

correlação de sentidos, «ouvidor», a magistrados e juizes militares e assessôres, e, bem assim, cargo de auditor, repartição ou lugar onde êle trabalha. Daí, as formas derivadas de audiência e auditório.

Anglicismo embora, não é fácil substituí-lo, dada a significação específica, própria, que não se encontra na expressão correspondente na grafia do idioma português, haja vista que as formas castiças propostas para substituí-las, como «revisão», «intervenção contábil», «censura de contas», e outras, não conseguem exprimir tôda a compreensão das palavras *auditing* e *audit*.

Com efeito, registram os léxicos ingleses que, como substantivo, *audit* significa «exame (oficial) de contas ou prestação de contas»; como verbo intransitivo quer dizer: «examinar (contas)» e na forma transitiva tem a acepção de «proceder a exame de contas». Já o substantivo «auditor» tem a significação de «perito contador encarregado de examinar contas; auditor, espécie de magistrado; ouvinte». (3)

A auditoria, na fase moderna da Contabilidade, veio atender ao desenvolvimento das operações financeiras e creditícias, surgidas com a revolução industrial e o florescimento do sistema de economia capitalista, com o apêlo à ampliação ao crédito bancário e à democratização do capital das sociedades anônimas gigantes, exigindo maior participação da poupança da classe média para a subscrição de novas ações ou aplicação em projetos e empreendimentos da grande indústria.

Ai, então, passou-se a exigir o depoimento crítico da situação da empresa — não apenas patrimonial, mas também reditual ou rentável. — por quem possuísse credibilidade pela sujeição a código de ética profissional. Ao resultado dessa investigação ou análise da *azienda* ou situação patrimonial e contas de resultados (lucros e perdas) é o que se denomina auditoria.

Como ensina HANSON, professor de Contabilidade na Universidade de Harvard, U.S.A.

«In the present complex state of affairs it is necessary for institutions, businesses, and individuals to keep record of their condition and progress.

Whether these records are reliable is often a question. An audit is an examination of such records to establish their reliability and the reliability of statements drawn from them. Opinion as to the reliance to be placed upon the statements is usually given in a report, the short form of which is often referred to as a certificate». (4)

PATTON, também mestre da disciplina, na Universidade de Michigan, U.S.A., em seu clássico e erudito *Manual*, abordando

a auditoria sob o título «Contadoria Pública» (Capítulo XXIX, a cargo de F. E. Ross), assim a define:

«La auditoria, que fué en otro tiempo la única ocupación del contador publico, es todavia la parte más importante de su trabajo, si bien hoy se recurre a él para otros muchos servicios relacionados con la contabilidad». (5)

Na literatura contábil pátria, a auditoria vem sendo objeto de sérios estudos, que remontam às obras de João Luiz dos Santos, Frederico Hermann Júnior, Francisco D'Auria e Oscar Castelo Branco.

Do grande batalhador pelo avanço científico da contabilidade e relêvo da profissão de contador — FRANCISCO D'AURIA —, basta citar, entre seus muitos livros, o consagrado à «Revisão e Perícia Contábil», no qual doutrina que:

«O exame e crítica de uma organização de contabilidade é, fundamentalmente, função de auditoria mas pode, eventualmente, envolver função de revisão e, conforme o caso, de perícia.» (6)

O conceito de E. C. DAVIES, que o professor cearense pôs na entrecapa de seu trabalho «A Função do Contador na Perícia Contábil», e à guisa de ilustração, vai, *data venia*, aqui reproduzido:

«Una auditoria és el examen de los libros y cuentas de un negocio, que permite al auditor formular y presentar los estados financieros en tal forma que:

1º) El balance refleje la verdadera situación financiera del negocio a la fecha de cierre del ejercicio que se revisa.

2º) El estado de perdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa.» (7)

Dentre os tratadistas brasileiros, da fase contemporânea, escolhem os professores AMÉRICO M. FLORENTINO e A. LOPES DE SÁ, cujas obras receberam ampla e justa divulgação e das quais extraímos as conceituações abaixo reproduzidas.

O primeiro, em seu escorreito livro de texto, após a exposição doutrinária de mestres estrangeiros, conclui:

«Denomina-se de auditor contábil o técnico que tem essa função de ser o magistrado que julgará a veracidade das cifras.

.....

Os acionistas das grandes empresas norte-americanas e inglesas, e inclusive os estabelecimentos bancários que são solicitados a conceder créditos, somente se satisfazem sobre a veracidade dos Balanços se estes são acompanhados de certificados de auditores.» (8)

O outro, acatado professor mineiro, em livro dedicado ao estudo da disciplina auditorial, enfaticamente proclama:

«O trabalho de auditor é de tamanha confiança e relevância que não raras vezes as administrações das empresas entregam aos auditores problemas de esfera puramente administrativa porque confiam extremamente na capacidade e na integridade do profissional». (9)

III — A AUDITORIA NO SERVIÇO PÚBLICO

Diante dessa impressionante assentada de depoimentos valiosos e insuspeitos, é lícito induzir que a Administração Pública moderna não pode prescindir desse colaborador silencioso e eficiente, que é o auditor contábil, para efetuar o controle interno das operações financeiras ou de caixa, inerentes à execução orçamentária. Tanto mais quanto, e vai aqui um salutar exemplo, nota-se, nos Estados Unidos da América do Norte, a tendência para o aproveitamento do auditor contábil e, em alguns Estados, a prática é usual, pois, já em 1942 observava HANSON: (*ob. cit.*, pág. 4)

«Sometimes, as in the case of public utilities, statements certified by public accountants are of the greatest use.

.....
More and more the public wishes to have the statements of its governmental divisions examined and reported upon by independent experts».

No compêndio de Administração Pública, de Pedro Muñoz Amato, versão brasileira a cargo do douto BENEDICTO SILVA, a linha orientacional do autor, quanto ao «caráter auxiliar de administração financeira», parece-nos levar a concluir que: (10)

«... os funcionários e órgãos encarregados da administração financeira no governo devem estar subordinados aos diretores-executivos, em relação de ajuda e assessoramento. Assim deve ser no que diz respeito aos tesoureiros, *contadores* e *auditores*, a *quantos* se ocupam de arrecadar, guardar, *contabilizar* e *fiscalizar* o dinheiro na execução do orçamento. Isto não inclui a fiscali-

zação externa, exercida por entidades independentes como o Legislativo ou os Tribunais.» (os grifos são nossos).

Mais explícito, o professor EMMERICH, Consultor da ONU, em seu *Manual*, parece dar à auditoria um relêvo semelhante aos Tribunais ou Côrtes de Contas, quando preconiza o estabelecimento de

«...uma nítida distinção entre as funções de controle fiscal (ou exame prévio), que diz respeito à aprovação anterior ao empenho ou à realização da despesa, e a auditoria (ou exame a *posteriori*, que é a verificação depois de incorrido o gasto.» (11)

O Brasil, na qualidade de membro da ONU, tem-se beneficiado, mediante acordos ou convênios, com a assistência técnico-educativa dos setores especializados em assuntos econômicos e administrativos daquele importante organismo internacional.

Todavia, já antes da reforma administrativa que se anuncia, vinham sendo introduzidas salutares alterações e inovações na estrutura, regras e terminologia de elaboração, execução e controle da chamada «lei de meios», a saber:

a) pela Lei nº 830, de 23 de setembro de 1949, reorganizadora do Tribunal de Contas da União, os auditores passaram a integrá-lo (artigo 3º), como serviço autônomo, se bem que o ingresso, na carreira ou quadro, ficasse restrito aos bacharéis em direito; e

b) já a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que, segundo a respectiva ementa, — «Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal», traz, no bôjo de sua sistemática, importantes dispositivos direcionais de técnica contábil.

Com efeito, êsse diploma legal, além das normas gerais e especiais sobre contabilidade, reunidas no Título IX, artigos 83 *usque* 106, regula o processo do controle da administração orçamentária, de dupla natureza: I — Interno (artigos 75-80) e II — Externo, ou posterior, êste a cargo do Poder Legislativo, mediante parecer prévio do Tribunal de Contas (artigos 81 e 82).

O controle interno é, porém, efetuado pelo próprio Executivo, e pode ser prévio, concomitante e subsequente, consoante a disciplina dos artigos 76-80. Para ARÉVALO, professor universitário argentino, dá-se o

«Contralor contable (interno) cuando concierne a la actividad del funcionario o empleado relacionado con

la gestión de conservación, uso, manejo o empleo de bienes y caudales del Estado o puestos bajo su administración, y está confiado a los correspondientes órganos técnicos (Contadurias, inspecciones fiscales, etc.)» (12)

Igualmente, PAULO LYRA FILHO realça o valor do controle contábil na administração orçamentária, a que denomina de «controle interno de primeiro grau», pois

«... ganha eficiência como demonstração técnica da escrituração, do movimento e do resultado de todas as contas, sejam de natureza financeira ou patrimonial, tendo em vista a importância relevante da gestão desdobrada em dois grupos centrais». (13)

Por isso, e como remate, faremos, agora, ligeira apreciação da projetada reforma administrativa, com base no esboço de lei inserto, na íntegra, na edição do «Correio da Manhã» local, de 16 de setembro de 1966. Assim, o artigo 20 e seu inciso III, subordinados à matéria do Título V — Dos Sistemas de Atividades Auxiliares — dispõem que «Os órgãos centrais dos sistemas indicados no art. 19 situam-se: ... No Ministério da Fazenda, o de Administração Financeira, o de Contabilidade e Auditoria, e o de Serviços Gerais...» Já o artigo 26, delimitando a «área de competência de cada Ministério...» reserva para o da Fazenda, os específicos às finanças públicas e sua administração, em cinco itens, compondo o quinto «Contabilidade e Auditoria; Serviços Gerais». No Título IX — Das Normas de Administração Financeira e de Contabilidade — foram enfeixadas importantes disposições normativas, genéricas e específicas, para orientação do serviço fazendário e de orçamento, muitas das quais respeitantes à Contabilidade, como se verifica com os preceitos dos artigos 61, 63, 64 e seus parágrafos. Pelo artigo 73 fica estabelecida a responsabilidade pessoal, técnica, sobre a exatidão do serviço contábil, conseqüente à «profissionalização e aperfeiçoamento do servidor público, «prevista na programática do inciso I, do artigo 76».

Tudo isso foi brilhantemente exposto pelo Coordenador da Assessoria Especial Técnica para a Reforma Administrativa que, em pronunciamento feito em reunião do CONSPLAN, publicado na edição de 24 de julho pretérito daquele órgão da imprensa guanabarina, não só deu a conhecer o espírito da reforma, como também o emprêgo dos meios apropriados para a consecução dos elevados fins da Administração Pública. Dentre êsses meios, merecem saliência: 1º) ampla aplicação do instituto da delegação de competência; 2º) a adoção de um sistema de controle mais efetivo; 3º) a modernização das contabilidades; e 4º) a introdução da Auditoria Financeira. Adianta, ainda, o referido Assessor «que cada

Ministério contaria com um corpo de auditores aos quais incumbiria fiscalizar as contabilidades departamentais e proceder aos controles consonantes com os serviços de auditoria». Por fim, aludindo ao anacronismo do Código de Contabilidade Pública e seu Regulamento Geral, conclui dizendo que se vai introduzir «no Serviço Público um novo sentido de contabilidade, que deixará de ser a contabilidade pública imaginada em 1922».

IV — CONCLUSÃO

Aplicando-se o processo de síntese, é possível extrair, do que se demonstrou na argumentação e justificativa da tese, os seguintes corolários:

1º) a carência de Faculdades de Ciências Contábeis está prejudicando, nos Estados, a formação de profissionais de nível universitário;

2º) correlatamente, a proliferação ou disseminação dos cursos de técnicos em contabilidade, na categoria educacional de grau médio, atraindo, embora, a maioria dos jovens estudantes, pela possibilidade de aquisição de certificado profissional a curto termo, desestimula a continuação do curso superior de Ciências Contábeis, devido à falta de vantagens efetivas e compensadoras, no mercado de trabalho;

3º) dessa distorção das diretrizes do plano educacional, adveio o decesso das atribuições específicas do contador (devido à insuficiência do currículo escolar do curso médio), algumas das quais passaram a integrar, por concessão legal e comodismo na liderança da classe, o campo de exercício de outras profissões, de que são exemplos os laudos periciais em questões econômico-trabalhistas, a contabilidade social ou nacional e o reajustamento de preços e tarifas de toda ordem;

4º) na Administração Pública Federal (nosso campo de observação) pelo menos em dois grandes e importantes setores da gestão centralizada, o emprêgo da técnica auditorial vem-se impondo como dos mais eficientes sistemas de controle e fiscalização:

a) na contabilidade pública dos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, com o levantamento e cálculo dos inventários, registro sistemático da arrecadação e uso dos dinheiros públicos, com o preparo das tomadas ou prestação de contas de responsáveis; e

b) no Departamento do Imposto de Renda, em que a ação fiscalizadora é parte essencial, aplicam-se, diariamente, as práticas auditoriais no processamento de exame dos dados apresentados ou coligidos das declarações

anuais de rendimentos de pessoas jurídicas, mediante a investigação na escrita mercantil do contribuinte; pela crítica de operações e registros; revisão e análise de situações patrimoniais através dos Balanços de Ativo e Passivo e das contas de resultado de exercício e de lucros e perdas, métodos esses que se vêm revelando os mais eficazes na defesa do crédito fiscal e no combate à evasão ou sonegação do tributo; e

5º) Logo, é possível concluir que o futuro da auditoria, ou, o que vem a ser o mesmo, a implantação do progresso científico da Contabilidade está a exigir acurado estudo por parte das associações profissionais, e representação, junto às autoridades educacionais, para que considerem o problema e o resolvam aplicando medidas que tenham por escopo a promoção do avanço das Ciências Contábeis em nosso País, sem o que não se poderá instituir a preconizada «administração para o desenvolvimento».

AUTORES CITADOS:

- (1) FRANCISCO JOSÉ DE SOUZA — Discurso de Paraninfo da Turma de Economistas de 1960, da F.C.E. da Universidade Católica de Pernambuco.
- (2) FRANCISCO D'AURIA — *Cinquenta Anos de Contabilidade*. Ed. Ind. Gráfica Siqueira S/A S. Paulo, 1953, pág. 161.
- (3) LEONEL VALLANDRO e LINO VALLANDRO — *Dicionário Inglês-Português, verbetes audit e auditor*. Editôra Globo, Porto Alegre, RS, 1954, pág. 116.
- (4) ARTHUR WARREN HANSON — *Auditing — Theory and its Application* — First Edition, McGraw — Hill Book Company, Inc., 1942, New York, U.S.A., pág. 3.
- (5) W. A. PATON, Ph. D., G.P.T. — *Manual del Contador*. Versão castelhana da Editorial Hispano-Americana, México, 1943, pág. 1593.
- (6) FRANCISCO D'AURIA — *Revisão e Perícia Contábil*, 2º vol., Cia. Editôra Nacional, São Paulo, 1954, pág. 9.
- (7) OSCAR CASTELO BRANCO — *A Função do Contador na Perícia Contábil*, edição da Cia. Melhoramentos de São Paulo, 1941.
- (8) AMÉRICO M. FLORENTINO — *Teoria e Análise Contábil*, editado pela Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1960, pág. 307.
- (9) A. LOPES DE SÁ — *Curso de Auditoria*, 1º vol. Editôra Atlas S/A, São Paulo. 1ª Edição, 1958, pág. 21.
- (10) PEDRO MUÑOZ AMATO — *Introdução à Administração Pública*. Editado pela Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1958, pág. 184.
- (11) HERBERT EMMERICH — *Manual de Administração Pública*. Editado pela Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1962, pág. 142.
- (12) ALBERTO ARÉVALO — *Contabilidade Pública*, 1ª Edição. Editorial Prometeo, Buenos Aires, 1954, pág. 62.
- (13) JOÃO LYRA FILHO — *Despesa «versus» Receita*. Irmãos Pongetti — Editôres, Rio, 1956, pág. 166-7.