



ADERÊNCIA DAS AUDITORIAS FINANCEIRAS DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLE: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS METODOLOGIAS ENTRE BRASIL, ESTADOS UNIDOS, REINO UNIDO E AUSTRÁLIA

*Financial audit adherence of Superior Audit Institutions:
a comparative study of methodologies between Brazil, United States,
United Kingdom and Australia*

Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU); Professor Adjunto Universidade de Brasília (UnB); Doutor Ciências Contábeis UnB (2017-2021); Mestre Ciências Contábeis UnB (2011-2012); Graduado Ciências Contábeis UnB (2006-2009). E-mail: gomesf@tcu.gov.br

Priscila da Costa Mesquita Aragão

Graduada Ciências Contábeis UnB (2013-2017). E-mail: pripriaragao@gmail.com

RESUMO

O controle externo é um instrumento essencial para garantir um funcionamento eficiente e transparente na Administração Pública. Lima (2011) afirma que o mérito do controle externo se deve ao fato de esse ser exercido de forma independente por outro poder, diferente daquele responsável pela execução das atividades administrativas suscetíveis ao controle. O presente estudo tem por objetivo verificar a aderência das auditorias financeiras realizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) aos padrões e requisitos internacionais. A construção do conhecimento com foco no alcance desse objetivo é desenvolvida nas seguintes etapas: apresentação geral das características dos membros da Organização das Instituições Superiores de Controle (Intosai); comparação entre a auditoria financeira do TCU, a do General Accounting Office (GAO), a do National Audit Office (NAO) e a do Australian National Audit Office (ANAO); e avaliação quanto à aderência das auditorias financeiras do TCU desempenhadas em conformidade com a própria estratégia de fortalecimento aos padrões internacionais, estabelecida no Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário. O método



utilizado foi a pesquisa bibliográfica e documental de cunho exploratório, por meio de pesquisas consultadas, principalmente, em artigos científicos e nos portais eletrônicos das instituições superiores de controle (ISC) no período de 2015 a 2020. Os resultados mostram que os membros da Intosai, em sua maioria, não fazem as três auditorias principais estabelecidas nas normas internacionais. Na comparação com as outras ISC, o TCU ainda se encontra aquém do esperado quanto às auditorias financeiras já finalizadas. Além disso, as auditorias financeiras realizadas pelo TCU ainda não são totalmente aderentes aos padrões internacionais, apesar dos esforços com a estratégia de fortalecimento desde 2014.

Palavras-chave: controle externo; Instituições Superiores de Controle; auditoria financeira; padrões internacionais.

ABSTRACT

The external control is an essential tool to ensure efficient and transparent functioning in public administration around the world. Lima (2011) states that the merit of external control is because it is performed independently by another power, different from that responsible for carrying out the administrative activities susceptible to control. The present study aims to verify the financial audits performed by the TCU to international standards and requirements. Being the construction of knowledge focused on achieving the goal made in the following stages: a general presentation of the characteristics of the members of Intosai; a comparison between the financial audit of the Tribunal de Contas da União (TCU), General Accounting Office (GAO), National Audit (NAO) and Australian National Audit Office (ANAO); and an assessment as to the adherence of the TCU's financial audits conducted in accordance with its own strengthening strategy established in Judgment 3.608/2014 to international standards. The method used was the bibliographic and documentary research of an exploratory nature, through research carried out mainly in scientific papers and in the ISC electronic portals from 2015 to 2020. The results show that Intosai members mostly do not do the three main audits set out in international standards. In comparison with the other supreme audit institutions (SAI), the TCU still lags the expected financial audits. In addition, the financial audits conducted by TCU are not yet fully compliant with international standards, despite efforts with the strengthening strategy since 2014.

Keywords: external control. Supreme Audit Institutions; financial audit; international standards.

1. INTRODUÇÃO

O controle externo é um mecanismo de suma importância para que haja um bom funcionamento da administração pública. Lima (2011) destaca que a função de controle externo data de tempos remotos e que a sua importância emana principalmente do fato de ser realizado, de forma independente, por outro poder, diferente daquele responsável pela execução das atividades administrativas suscetíveis de controle. O desenvolvimento do controle externo foi então fundamental para a evolução da administração pública e de suas instituições.



O desenvolvimento das Instituições Superiores de Controle (ISC), órgão responsável pelo controle externo na maioria dos países, se dá nesse contexto de aprimoramento do controle externo. Castaldelli Júnior e Aquino (2011) ressaltam que essas instituições têm como sua principal função a verificação da aplicação de recursos públicos, como se fossem verdadeiros “cães de guarda”.

A Organização das Instituições Superiores de Controle (Intosai) é uma organização autônoma, independente e internacionalmente reconhecida, com 194 membros, que orienta e conduz seus países-membros em direção a uma boa auditoria externa a partir da divulgação das suas normas – Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria (Issai). As Issai, conjuntamente com as declarações de Lima (1997) e do México (2007), estabelecem diversos aspectos a serem seguidos pelas ISC (INTOSAI, 1997, 2019).

Nesse contexto, o controle externo no mundo é tradicionalmente desempenhado por meio de dois sistemas: os Tribunais/Corte de Contas ou as Controladorias/Auditorias-Gerais. Apesar da existência dos dois sistemas, a maior parte dos países optam por utilizar o sistema de Controladoria/Auditoria-Geral para conduzir o controle externo (BARRETO, 2004 apud LIMA, 2011).

Com a globalização e modernização das economias mundiais, a preocupação dos países em possuir demonstrações contábeis transparentes e corretas aumentou de forma significativa, visto que investidores e outros usuários das informações contábeis buscam exatamente isso para subsidiar as tomadas de decisão. Oliveira e Dutra (2014) reforçam que, após a crise econômica e financeira global, os governos de países mais afetados tomaram diversas ações como resposta, uma delas com relação à melhora nas garantias de qualidade das demonstrações financeiras, proporcionada principalmente pelas auditorias financeiras realizadas pelas ISC.

No Brasil, o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do TCU, como previsto na Constituição de 1988 (CF/88), que é membro da Intosai. Apesar disso, o relatório *Public Financial Management Performance* (Pefa, 2009) informa que o TCU não emite um parecer de auditoria que determina se as demonstrações financeiras das demonstrações consolidadas do governo apresentam uma imagem verdadeira e fiel de eventos financeiros.

Por sua vez, o TCU, visando fortalecer seu compromisso institucional de fazer auditorias financeiras de qualidade, estabeleceu uma estratégia de fortalecimento da auditoria financeira por meio do Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário, relator Ministro Aroldo Cedraz. Houve, assim, um comprometimento expresso para garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade nas demonstrações do Balanço Geral da União (BGU), e para realizar uma ampliação gradual da quantidade de demonstrações financeiras auditadas no período de 2015 a 2026.

A avaliação da performance das ISC é de grande importância e já foi estudada por diversos autores, como Brown (2002), Oliveira e Dutra (2014), Dutra e Champomier (2014), Castaldelli Júnior e Aquino (2011). Dada a relevância do tema, o presente estudo tem por objetivo verificar a aderência das auditorias financeiras realizadas pelo TCU aos padrões e requisitos



internacionais. A construção do conhecimento com foco no alcance desse objetivo é desenvolvida nas seguintes etapas: apresentação geral das características dos membros da Intosai; comparação entre a auditoria financeira do TCU, a do *General Accounting Office* (GAO), a do *National Audit Office* (NAO) e a do *Australian National Audit Office* (ANAO); e avaliação quanto à aderência das auditorias do TCU realizadas em conformidade com a sua própria estratégia de fortalecimento aos padrões internacionais, estabelecida no Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O conceito de controle decorre de tempos remotos e Lima (2011) relata que há evidências da atuação do controle de riquezas e territórios nas organizações dos faraós no antigo Egito, dos hindus, dos chineses, dos sumérios, chegando aos gregos, que perpetuaram a ideia com a obra “Política” de Aristóteles, a qual trazia noções de controle a partir da prestação de contas em relação aos recursos públicos.

Nascimento (2005) afirma que, desde então, os sistemas de controle só foram aprimorados e fundamentados, tornando-se, na modernidade, mecanismos fundamentais para movimentar e sustentar a máquina pública.

Quanto à posição do órgão controlador, o controle externo é aquele feito por órgão que não seja o que cometeu o ato ou procedimento administrativo, como o realizado pelo TCU, pelo Poder Judiciário e pelo Legislativo. Controle interno, por sua vez, é aquele feito pelo próprio órgão ou outro da mesma administração que examina o mérito dos atos, com um reexame sobre sua conveniência, mediando as ações administrativas e os pressupostos legais (NASCIMENTO, 2005).

Segundo Meirelles (1997 apud LIMA, 2011), controle externo é o que se realiza por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado e também visa comprovar a probidade da administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento. A CF/88, em seu artigo 71, destaca que o controle externo, função do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do TCU, e atribui diversas funções que esse deverá exercer nesse papel.

Lima (2011) afirma que o controle externo, realizado conforme atribuições da Constituição, é um requisito fundamental do regime democrático, devendo, assim, ser um eficaz instrumento da cidadania e contribuir com o aperfeiçoamento da gestão pública.

No Brasil, os controles na esfera administrativa foram revolucionados após as previsões legais que os conduziram. Serra e Carneiro (2011) ressaltam que o sistema de controle da Administração Pública obteve diversos avanços desde a CF/88 e consignou vários dispositivos que aprimoraram os controles interno e externo. Assim como é prevista pela CF/88 no Brasil, a função de controle externo é regulamentada e exercida em todo o mundo. Almeida (2013) ressalta que o controle externo é um mecanismo de fiscalização existente em todos os Estados soberanos do mundo.



Os Tribunais/Cortes de Contas e as Controladorias/Auditorias-Gerais são os dois grandes sistemas de controle externo mais utilizados no mundo. Lima (2011) salienta que, a princípio, as Cortes de Contas destacaram mais aspectos relacionados à legalidade, enquanto as Controladorias/Auditorias-Gerais conduziam a sua atuação dando ênfase ao desempenho dos auditados. Atualmente, os dois sistemas focam o desempenho, além da legalidade. Lima (2011) estabelece as principais diferenças entre Cortes de Contas e Controladorias/Auditorias-Gerais, conforme a tabela a seguir.

Tabela 1. Comparação Cortes x Controladorias

Cortes de Contas	Controladorias/Auditorias-Gerais
Decisões colegiadas	Decisões monocráticas
Poder sancionatório	Recomendações sem caráter coercitivo
Mandatos ou Vitaliciedade dos Membros	Mandatos dos titulares
Função fiscalizadora e jurisdicional	Função fiscalizadora

Fonte: Lima (2011).

O autor ressalta que o sistema de Corte de Contas possui caráter mais formal e legalista pelo fato de ter como características marcantes um caráter colegiado nas decisões e poder obrigante de impor sanções. Por outro lado, o sistema de Controladoria/Auditoria-Geral possui um caráter mais opinativo e consultivo, não tendo características do poder coercitivo, mas a possibilidade de se manifestar por meio de pareceres e recomendações feitas pelo Controlador ou Auditor-Geral.

Apesar de os países possuírem liberdade de decisão acerca de como devem regulamentar os respectivos controles externos, existem instituições mundialmente reconhecidas que auxiliam e buscam dar direcionamento, normatizações e instruções sobre como conduzir o controle externo. A principal entidade com esse objetivo é a Intosai, organização independente e externa, que fornece um quadro institucionalizado para que as instituições de auditoria supremas promovam o desenvolvimento e melhorem a auditoria em todo o mundo. Além disso, ela visa também aumentar a capacidade profissional, a posição e a influência das ISC nos respectivos países (INTOSAI, 1997).

Cornelia (2012) afirma que ISC dos estados democráticos do mundo moderno, seguindo o direcionamento da Intosai, são instituições estatais fundamentais, que possuem independência institucional, estabilidade e atividades materializadas em relatórios cujo formato e apresentação evoluíram no tempo, atendendo a adesão às Issai. Além disso, os principais objetivos da atividade dessas ISC são a utilização dos recursos públicos e privados do Estado de forma eficiente e eficaz, mantendo sempre a legalidade e regularidade desse uso.

Castaldelli Júnior e Aquino (2011) afirmam que as orientações da Intosai não possuem caráter legal coercitivo, porém podem ser consideradas como benchmarking para as organizações



de fiscalização. Os autores relatam ainda a respeito das duas declarações emitidas pela Intosai, que contribuíram de forma significativa para aumentar a qualidade do controle externo no mundo. São elas: a declaração de Lima (*Lima Declaration*), emitida em 1977, que enfatiza a importância de ocorrer uma divulgação anual de desempenho pelas ISC na apresentação de informações aos seus parlamentos, de forma clara, coesa e objetiva, mas limitada ao essencial, além da relevância de sua independência; e a declaração do México (*Mexico Declaration on SAI Independence*), em 2007, que aumentou o dever das ISC em passar informações acerca do seu trabalho, além de divulgar seus resultados ao parlamento.

Seguindo a mesma direção, a *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) tem como objetivo a promoção de políticas que melhorem o bem-estar econômico e social das pessoas em todo o mundo, gerenciando, para isso, um fórum no qual os governos podem trabalhar em conjunto para compartilhar experiências e buscar soluções para problemas comuns (OCDE, 2017).

Oliveira e Dutra (2014) ressaltam que, ante aos riscos sociais e econômicos relacionados à perda de confiabilidade dos governos, as ISC têm se preocupado cada vez mais em realizar fiscalizações voltadas a fornecer segurança tanto à população quanto aos governantes. Instituições como a Intosai e OCDE, visam, sobretudo, conduzir as ISC de modo a minimizar essa perda de confiança.

A Intosai, de acordo com o seu portal eletrônico, foi fundada em 1953 pelo presidente da ISC de Cuba, na época Emilio Fernandez Camus, com 34 países-membros. Atualmente, possui 194 membros de plenos direitos e 5 membros associados, constando na sua lista de membros o total de 191 países. Além disso, há três níveis de normas denominadas Issai, abrangendo diversos requisitos referentes ao controle externo (INTOSAI, 2021).

As Issai buscam, sobretudo, estabelecer padrões com reconhecimento internacional a serem seguidos pelas ISC. A Issai 100 aponta que as auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos, sendo as principais a auditoria de demonstrações financeiras, a auditoria de conformidade e a auditoria operacional. A auditoria financeira foca determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. A auditoria operacional enfoca determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. Por sua vez, a auditoria de conformidade foca determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios (ISSAI 100, item 22).

Considerando que o objeto do presente estudo é auditoria financeira, de acordo com a Issai 200, o propósito da auditoria financeira é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. A princípio, a auditoria financeira se desenvolveu nos setores privados, na intenção de garantir a credibilidade de suas informações. Com o passar do tempo, esse tipo de auditoria foi sendo gradualmente introduzida no setor público, dada a necessidade de garantias e confiabilidade também nesse setor (DUTRA, CHAMPOMIER, 2014).



Dantas *et al* (2010) relatam de que forma se deu o processo de normatização contábil no mundo e como a desconfiança por parte dos usuários causada, principalmente após a quebra da Bolsa de Valores de Nova York, contribuiu de forma significativa nesse processo. Pode-se dizer que a preocupação com uma auditoria financeira de qualidade decorre, também, desses acontecimentos, que foram fundamentais para o que se tem hoje em questão de normatização.

No Brasil, a auditoria financeira é considerada antiga, a própria CF/88 estabelece, em seu artigo 71, que o controle externo deve realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas respectivas unidades administrativas. O processo de adoção das normas internacionais, porém, é recente, iniciando-se somente após a publicação das Diretrizes de Auditoria Financeira pela Intosai, em novembro de 2010 (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014).

De acordo com o TCU, a auditoria financeira é um importante mecanismo de fiscalização para uma verificação independente e confiável das demonstrações financeiras emitidas pelas entidades públicas, considerando sempre o amparo da transparência e da prestação de contas. Oliveira e Dutra (2014) ressaltam que a auditoria financeira é um fundamental mecanismo a ser utilizado pelas ISC a fim de medir a credibilidade das contas públicas.

É importante ressaltar que, apesar de as auditorias financeiras conduzidas de acordo com as normas internacionais serem trabalhos de asseguarção razoável, existe também a figura do trabalho de asseguarção limitada ou revisão, que são trabalhos considerados limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguarção razoável, visto que não garantem um nível alto de asseguarção e expressam uma conclusão de forma negativa por parte dos auditores (ISSAI 100).

O processo de auditoria financeira consiste, resumidamente, em três fases, iniciando-se com o planejamento, seguido da execução, à qual se segue o relatório. Apesar de a fase de planejamento ser a primeira, o planejamento deve ocorrer durante toda a execução da auditoria (TCU, 2016). O planejamento de auditoria inclui fases como o entendimento da entidade auditada e a avaliação dos riscos.

A fase de relatório é de muita relevância, visto que o relatório é o produto elaborado pelos auditores sobre informações das partes responsáveis e que fica à disposição dos usuários, sendo composto principalmente pela opinião do auditor. Quando o auditor concluir que as demonstrações financeiras são elaboradas, em todos os aspectos relevantes e conforme com referencial financeiro aplicável, ele deve emitir uma opinião não modificada (ISSAI 200). Quando ele não chega a essa conclusão, ele deve expressar uma opinião modificada. A Issai 1705 relata quais são as modificações da opinião no relatório do auditor, conforme tabela a seguir.



Tabela 2. Modificação da opinião do auditor

Natureza da Modificação	Julgamento do Auditor sobre a Presença de Distorções	
	Material, mas não disseminada	Material e disseminada
Demonstrações Financeiras Materialmente Equivocadas	Opinião com Ressalva	Opinião Adversa
Incapacidade de obter evidência de auditoria adequada e suficiente	Opinião com Ressalva	Abstenção de Opinião

Fonte: ISSAI 1705, item A1.

Adicionalmente, a Issai 1706 trata do parágrafo de ênfase ou de outros assuntos do relatório do auditor. Essa é uma comunicação adicional que o auditor poderá incluir no relatório quando considerar necessário. A norma afirma que a ocorrência desse parágrafo pode ser para chamar a atenção dos usuários para matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações que são fundamentais para a compreensão dos usuários das demonstrações financeiras. Ainda é útil para chamar a atenção dos usuários para quaisquer assuntos diferentes dos apresentados ou divulgados no relatório que sejam relevantes para o entendimento dos usuários da auditoria (ISSAI 1706).

De acordo com o Manual de Auditoria Financeira do TCU, o parágrafo de ênfase é um parágrafo inserido no relatório de auditoria referente a um assunto já apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras e de forma correta e que, para o julgamento do auditor, tem relevância e é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações financeiras (TCU, 2016).

Por sua vez, o parágrafo de outros assuntos é aquele incluído no relatório de auditoria referente a assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações financeiras e que, para o julgamento do auditor, tem relevância para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria (TCU, 2016).

2.1 BRASIL

O TCU representa a ISC do Brasil (INTOSAI, 2022) e é reconhecido como sistema de Corte de Contas. É um órgão colegiado e suas decisões são tomadas pelo plenário da corte ou por uma de suas câmaras. Ele é composto por nove Ministros, sendo seis escolhidos pelo Congresso Nacional, dois escolhidos pelo Presidente da República entre os Ministros-substitutos e membros do Ministério Público junto ao TCU; e o último escolhido pelo Presidente da República, com a aprovação do Senado Federal. A atuação do TCU é prevista na CF/88, principalmente, no art. 71 (BRASIL, 1988).

Para Aguiar (2008), a CF/88 foi um instrumento importante que consolidou o TCU como órgão constitucional autônomo perante o arcabouço político-institucional brasileiro. O autor ressalta



que um dos aspectos institucionais relevantes reforçados a partir da CF/88 é a posição desse órgão em relação aos demais poderes nos planos orçamentário, financeiro e administrativo. Apesar de não se encontrar formalmente inserido em nenhum dos três poderes, o TCU tem uma especial relação com o Congresso Nacional e pode desempenhar suas atribuições constitucionais e definir as próprias políticas de controle.

Essas características – caráter colegiado nas decisões e poder coativo de impor sanções ressaltado por Lima (2011) –, que são típicas de uma corte de contas, reforçam o aspecto mais formal e legalista do TCU. Marcelino, Wassally e Silva (2009) enfatizam ainda a previsão legal pela CF/88, em seu art. 73, de que o TCU seja integrado por nove ministros, com sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, além de que seus ministros possuam prerrogativas, garantias, impedimentos, vencimentos e vantagens iguais aos dos ministros do Superior Tribunal de Justiça.

2.2 REINO UNIDO

A ISC do Reino Unido é o *National Audit Office* (NÃO) (INTOSAI, 2022). Reconhecido como sistema de Controladoria/Auditoria-Geral, o NAO tem a sua independência reconhecida e garantida pela Lei de Responsabilidade Orçamental e a Lei de Auditoria Nacional de 2011, que estabelecem a base estatutária para a governança do NAO. Essas leis modernizaram os arranjos de governança do NAO, protegendo a independência da Controladoria/ Auditoria-Geral em matéria de julgamento de auditoria (NAO, 2017).

Cornelia (2012) afirma que o NAO é uma instituição suprema de auditoria de fundos públicos sem responsabilidade jurisdicional e que tem como objetivo, entre outros, auxiliar a nação a gastar de forma eficiente. A autora afirma também que o Controlador ou Auditor-Geral desempenha papel relevante e tem amplos poderes sobre as finanças, as decisões importantes relacionadas com os objetivos e prioridades da instituição tomadas unilateralmente; sendo as decisões a respeito da previsão de receitas e despesas submetidas ao Ministério das Finanças. Além disso, as estratégias do NAO são feitas em planos de parcelas de 5 anos, que são reforçados constantemente conforme o seu funcionamento.

Marcelino, Wassally e Silva (2009) mencionam ainda que o NAO sistematiza as atividades realizadas por outros órgãos, integrantes do sistema de controle governamental do Reino Unido, que são:

- a. *Audit Commission* (responsável pela auditoria do governo local da Inglaterra e dos serviços de saúde da Inglaterra e do País de Gales);
- b. *Audit Scotland* (responsável pela auditoria do governo da Escócia);
- c. *Wales Audit Office* (relata à Assembleia Nacional a avaliação das contas do País de Gales); e
- d. *Northern Ireland Audit Office* (responsável pela auditoria do governo da Irlanda do Norte).



2.3 ESTADOS UNIDOS

O *Government Accountability Office* (GAO) é a ISC dos Estados Unidos (INTOSAI, 2022). Reconhecido por ser aderente ao sistema de Controladoria/Auditoria-Geral, o GAO é uma agência independente e apartidária, que trabalha para o Congresso. Também chamado de órgão de fiscalização do Congresso, sua principal função é investigar como o governo federal gasta os recursos dos contribuintes (GAO, 2017). O portal reforça ainda que Controlador-Geral do GAO é nomeado pelo Presidente a partir de uma lista de candidatos que o Congresso propõe, e possui mandato de 15 anos.

Marcelino, Wassally e Silva (2009) afirmam que a ênfase das auditorias realizadas pelo GAO está no exame da eficiência e efetividade dos gastos públicos, na investigação de atos impróprios ou ilegais e na avaliação do desempenho dos programas e políticas governamentais. Além disso, o órgão é responsável por editar as Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (Gagas), dispostas no *Government Auditing Standards* que também é conhecido como *Yellow Book*.

2.4 AUSTRÁLIA

A ISC da Austrália é o *Australian National Audit Office* (ANAO) (INTOSAI, 2022). Também reconhecido como uma Controladoria/Auditoria-Geral, o ANAO realiza auditorias de demonstrações financeiras de todas as entidades controladas pelo governo australiano, além de tentar fornecer uma avaliação objetiva nas áreas da administração pública e na prestação de serviços. O ANAO trabalha de maneira construtiva e consultiva e não exerce funções de gestão ou tem um papel executivo (ANAO, 2017).

A Lei de Auditoria-Geral de 1997 estabelece a prestação de serviços de auditoria ao parlamento e às entidades do setor público, além de garantir a independência do auditor-geral perante o parlamento (ANAO, 2017). English e Guthrie (2000) relatam que a Lei de Auditoria-Geral reconhece três tipos principais de auditorias: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de desempenho de agências específicas e auditorias gerais de desempenho que abrangem várias agências do setor público. Além disso, o mandato da Auditoria-Geral engloba todo tipo de atividade empreendida pelo governo federal e permite que o Auditor-Geral realize qualquer tipo de atividade de auditoria que considere justificada.

2.5 ESTRATÉGIA DE FORTALECIMENTO DO TCU E ESTUDOS ANTERIORES

O Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário descreve a proposta de estratégia de fortalecimento da auditoria financeira do TCU com o objetivo da convergência aos padrões internacionais de fiscalização governamental que sejam compatíveis com os regulamentos jurídico-institucionais nacionais. O objetivo estratégico da proposta é de aumentar a transparência, a credibilidade e a utilidade das contas públicas.



A estratégia descrita pelo Acórdão é de integrar as competências constitucionais e legais de certificação das contas ordinárias e de governo a fim de emitir opiniões de auditoria com um alto nível de segurança, a princípio, nas demonstrações do BGU.

As metas e plano de ação estabelecidos pelo Acórdão foram uma convergência parcial da estratégia de 2015 a 2020 e uma posterior convergência integral de 2021 a 2026, totalizando um período de doze anos. Oliveira e Dutra (2014) relatam que o TCU, ciente do seu próprio papel institucional, político, econômico e social como uma ISC, assinou em 2011 acordo de doação com o Banco Mundial, que visa ao fortalecimento das auditorias financeiras realizadas nas Contas de Governo, mais conhecidas por auditorias anuais do Balanço Geral da União (BGU). Esse acordo tem por objetivo fomentar as práticas da função auditoria financeira do TCU aos padrões e boas práticas internacionais.

Em resumo, os principais propósitos e objetivos estabelecidos pelo Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário são desenvolver a competência constitucional e legal na função auditoria financeira; garantir a liderança e o planejamento integrado de capital humano em auditoria financeira; desenvolver a cultura de qualidade em auditoria financeira por meio da harmonização da estrutura normativa da certificação de contas ordinárias e de governo com os padrões internacionais da Intosai e da definição de uma política de controle de qualidade, incluindo a revisão externa periódica de qualidade por pares; planejar e implementar as auditorias financeiras anuais de contas ordinárias de alto risco fiscal; e fazer análises simplificadas anuais das demonstrações financeiras consolidadas de três ministérios.

Algumas pesquisas recentes serviram de *benchmarking* para o presente estudo. O Cigar (*Comparative International Governmental Accounting Research Network*), por exemplo, reúne pesquisas internacionais comparativas de contabilidade a fim de promover discussões e pesquisas mundiais nesse direcionamento. Brusca e Montesinos (2016) compararam a convergência de implementação de relatórios de desempenho de 17 países e verificaram que não há convergência na prática ou nos resultados em si. Notaram que os fatores institucionais influenciam a implementação do relatório de desempenho, visto que, em muitos países, os governos apresentaram relatórios de desempenho como um mecanismo para controlar as atividades do governo local.

Brusca e Martinez (2015) analisaram a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) em países da União Europeia e América Europeia e concluíram que a comparabilidade e a modernização das informações contábeis são benefícios diretos da implementação das IPSAS, e que tanto os países adotantes quanto os não adotantes estimam esses impactos positivos.

Christiaens *et al.* (2014) examinaram até que ponto as IPSAS são adotadas em governos locais e quais fatores afetam os diferentes níveis de adoção; constataram que a adoção dessas normas está conduzindo os países significativamente para a adoção de um regime de competência na contabilidade, visto que ainda existe um nível de relutância ao uso das IPSAS em países onde outros regimes contábeis são seguidos.



Cohen e Leventis (2013) investigaram as associações entre preços de auditoria e características multidimensionais dos governos locais usando uma amostra de municípios gregos e verificaram que os custos da agência são suficientemente relevantes para explicar o preço da auditoria. Os resultados também sugeriram que as taxas de auditoria são reduzidas quando as equipes de contabilidade interna seguem o regime de competência.

Benito, Brusca e Montesinos (2007) analisaram a adoção das IPSAS em uma amostra de 23 países para governos locais e 21 países para governos centrais e verificaram o nível de convergência. Os resultados mostraram que, embora alguns sistemas de contabilidade estejam muito próximos do modelo das IPSAS, outros são completamente diferentes. Apesar disso, considerou-se essa realidade como um ponto de partida e que, em um futuro próximo, os países podem tender para a convergência às IPSAS.

3. METODOLOGIA

Prodanov e Freitas (2013) propõem algumas classificações para as pesquisas quanto ao tipo (natureza, forma de abordagem do problema e fins da pesquisa) e quanto às características que elas podem ter (procedimentos gerais e tipo de instrumento).

Quanto à natureza, a presente pesquisa é classificada como básica, pois busca fornecer conhecimentos novos para o avanço da ciência, sem necessariamente uma aplicação prática prevista. A forma de abordagem é quantitativa, visto que a pesquisa focou aspectos relacionados ao empirismo, à quantidade, à descrição e à confirmação de informações. E com relação aos fins, é classificada como exploratória, tendo em vista que adotou um planejamento flexível, utilizando um levantamento bibliográfico e exemplos que estimulam a compreensão, além de registrar e descrever as informações observadas sem interferir nelas.

Quanto aos procedimentos, recorreu-se a uma pesquisa bibliográfica, uma vez que, para referenciar e fundamentar o trabalho, realizou-se uma investigação na literatura específica sobre as ISC no mundo e nos manuais internacionais de auditoria, principalmente de auditoria financeira. Trata-se também de estudo documental, já que foram utilizados relatórios de auditoria de determinados países, informações legais dos membros da Intosai contidas em seus portais eletrônicos, entre outros documentos. Com relação aos aspectos gerais e instrumentos utilizados, a pesquisa foi baseada em material já elaborado com fontes bibliográficas e fontes secundárias de dados, constituídos por meio de pesquisas realizadas, principalmente, em artigos científicos e publicações dos portais eletrônicos das ISC no período de 2015 a 2020.

Na verificação das características dos membros da Intosai, foi realizado um mapeamento por meio da lista de países-membros contida no seu *site* oficial. Em seguida, foram coletadas as informações de cada um dos seus 191 membros nos respectivos portais eletrônicos para estabelecer se as ISC organizam o seu controle externo por meio de Tribunal/Corte de Contas ou Controladoria/Auditoria-Geral, e elaborou-se tabela informando quais tipos de auditoria são realizadas, tendo-se em vista os três principais tipos estabelecidos pela Issai 100 (auditoria financeira, operacional e de conformidade).



A escolha das ISC, visando comparação com o TCU, foi feita, a princípio, com cinco outras ISC, sendo duas referentes a países da América Latina (*Tribunal de Cuentas* - Uruguai e *Congreso de La Nación* - Argentina) para uma comparação mais próxima à realidade no Brasil; e com outras três ISC (GAO – Estados Unidos, NAO – Reino Unido, e ANAO - Austrália), com base em pesquisa bibliográfica referente ao que já havia sido pesquisado nesse sentido por autores como Dutra (2011), Oliveira e Dutra (2014), Castaldelli Júnior e Aquino (2011) e Dutra e Champomier (2014). A coleta de dados referentes às ISC da Argentina e do Uruguai não foi viável, sendo, assim, excluídas da amostra. As ISC viáveis e escolhidas para o presente trabalho, conseqüentemente, foram: TCU (Brasil), NAO (Reino Unido), GAO (Estados Unidos) e ANAO (Austrália). Buscaram-se, então, nos respectivos portais eletrônicos de cada ISC, os relatórios de auditoria financeira referente aos anos de 2015 a 2020 e, por fim, com a análise dos dados coletados, foi elaborada a tabela com vistas a obter as seguintes informações:

- Faz auditoria financeira?
- Montante fiscalizado em dólares (\$)?
- Quantidade de auditores?

Para analisar os relatórios de auditoria do BGU, feitos em conformidade com o Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário – estratégia de fortalecimento do TCU, coletaram-se no portal eletrônico do TCU os relatórios referentes às auditorias realizadas nas demonstrações financeiras que resultaram nos seguintes acórdãos:

1540/2016-TCU-Plenário, 2464/2016-TCU-Plenário, 1749/2016-TCU-Plenário, 1497/2016-TCU-Plenário, 2523/2016-TCU-Plenário, 288/2018-TCU-Plenário, 2455/2017-TCU-Plenário, 1320/2017-TCU-Plenário, 977/2018-TCU-Plenário, 1322/2018-TCU-Plenário, 1382/2019-TCU-Plenário, 927/2019-TCU-Plenário, 1331/2019-TCU-Plenário, 1461/2020-TCU-Plenário, 1462/2020-TCU-Plenário, 1463/2020-TCU-Plenário, 2687/2021-TCU-Plenário, 1437/2020-TCU-Plenário, 1567/2021-TCU-Plenário, 1153/2021-TCU-Plenário, 1496/2021-TCU-Plenário e 1515/2021-TCU-Plenário. Portanto, nos exercícios posteriores à publicação da estratégia de fortalecimento aos padrões internacionais (Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário), foram realizadas 22 auditorias financeiras.

Por fim, elaborou-se tabela com o tipo de asseguarção e o tipo de conclusão que as auditorias tiveram, além de se ter verificado se os relatórios continham parágrafo de ênfase ou outros assuntos.

4. RESULTADOS

A Intosai possui, de acordo com o seu portal (OCDE, 2017), 194 membros de plenos direitos e 5 membros associados, porém a sua lista de membros aderentes contém apenas 191 países.

A partir de análise comparativa entre os países-membros, o primeiro quesito analisado foi sobre que tipo de órgão o país usa como ISC, visto que as regras da Intosai não estabelecem qual tipo de órgão as Instituições Superiores de Controle (ISC) devem utilizar, mas apenas que uma ISC exercerá sua função de auditoria do setor público dentro de um



ordenamento constitucional específico, que lhe garanta suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições (Issai 200), sendo que o que existe é a identificação de dois principais sistemas (LIMA, 2011).

A análise concentrou-se na seguinte divisão de categorias: “Tribunal/Corte de Contas” e “Controladoria/Auditoria-Geral”, tendo-se constatado que 52 (cinquenta e dois) utilizam como ISC um tribunal/corte de contas e 139 (cento e trinta e nove), uma controladoria ou auditoria-geral. O que se percebe é que a quantidade de controladorias/auditorias-gerais representa mais que o dobro da quantidade de tribunais/cortes de contas.

Um aspecto importante é a existência de uma diferença significativa na quantidade de países que se utiliza de cada categoria específica (Tribunal/ Corte de Contas e Controladoria/ Auditoria-Geral), do que se pode aferir que existe certo desequilíbrio na divisão, visto que há clara preferência dos países em usar o sistema de Controladoria/ Auditoria-Geral, ou seja, a maioria das ISC (72,7%) opta por utilizar um sistema que tem por característica um caráter mais opinativo e consultivo, além de dar mais ênfase ao desempenho dos auditados.

Barreto (2004 apud LIMA, 2011) constatou, à época de sua pesquisa, que, dos 182 filiados à Intosai, 50 adotavam o sistema Tribunal de Contas e 132, o de Controladoria/Auditoria-Geral. Com isso, pode-se afirmar que, apesar de discreto, o aumento de países aderentes no intervalo de tempo de 2004 a 2017 foi com ISC que utilizam o sistema de controladoria/ auditoria-geral, o que reforça a tendência dos países de se utilizarem desse tipo de sistema.

Rocha (2002) serviu-se, em seu estudo, de modelos apresentados no livro de Brown (2002), e analisou também a vinculação institucional de 73 (setenta e três) ISC e concluiu que a maioria das ISC está vinculada ao legislativo. Lima (2011) afirma que, em geral, as Cortes de Contas e as Auditorias-Gerais estão vinculadas ao parlamento, porém existem exceções.

O segundo quesito analisado foi com relação aos tipos de auditoria que cada país- membro faz. A Issai 100 estabelece que os três principais tipos de auditoria são a auditoria financeira, auditoria de conformidade e auditoria operacional. A Tabela 3, a seguir, descreve qual é o comportamento das ISC em relação à realização dessas auditorias de acordo com informações contidas nos respectivos portais eletrônicos.

Tabela 3. Comparação Cortes x Controladorias

Três principais auditorias propostas pela Issai 100	Quantidade de ISC
Faz as 3 auditorias	32
Faz alguma das 3 auditorias	67
Não informa fazer alguma das 3 auditorias	67
Não possui portal eletrônico	25
Total de ISC	191

Fonte: o autor.



Analisando-se os portais em geral, a princípio, vê-se que muitos deles são precários e pouco claros em informações relevantes com relação às auditorias. Além disso, a divulgação dos relatórios de auditoria também é bastante defasada, visto que não existe regularidade e celeridade na divulgação (por ano ou por tipo) das auditorias realizadas.

Quanto à realização das auditorias, constatou-se que apenas 32 (trinta e dois) países realizam, integralmente, as três principais auditorias propostas, seguidos de 67 (sessenta e sete), que fazem alguma das três auditorias, e de 25 (vinte e cinco) que não possuem portal eletrônico, impossibilitando a coleta de informações; e de 67 (sessenta e sete) que não informam fazer alguma das três auditorias propostas em seus portais eletrônicos.

Essa constatação é alarmante, visto que a quantidade de países que fazem todas as auditorias representa apenas um sexto do total de países analisados. Apesar de a quantidade de países que não fazem nenhuma auditoria não representar a maior proporção de países, é importante considerar que, na totalidade, existe uma predominância de países que provavelmente não fazem nenhuma das auditorias propostas, já que, em conjunto, a quantidade dos países que não possuem portal e dos que não relatam fazer qualquer uma das três representa a maior proporção da amostra analisada.

A partir da análise comparativa dos anos de 2015 a 2020, com foco na comparação entre as auditorias financeiras das ISC do Reino Unido (NAO), dos Estados Unidos (GAO), da Austrália (ANAO) e do Brasil (TCU), o TCU acompanha o *benchmarking* da Intosai e está sujeito à mesma tecnologia de mensuração que os pares NAO e ANAO (CASTALDELLI JÚNIOR, AQUINO, 2011), conforme a Tabela 4.

Tabela 4. Comparação da Auditoria Financeira entre TCU, GAO, NAO e ANAO

ISC	Auditoria financeira?	Despesa Total em \$* bilhões	Qtd auditores	Ano
TCU	SIM	\$ 753	21	2015
NAO	SIM	\$ 89	810	
GAO	SIM	\$ 4.248,2	-	
ANAO	SIM	\$322,8	-	
TCU	SIM	\$ 922	27	2016
NAO	SIM	\$ 74	811	
GAO	SIM	\$ 4.515,7	-	
ANAO	SIM	\$334	-	
TCU	SIM	\$ 1.032	27	2017
NAO	SIM	\$ 86	814	
GAO	SIM	\$ 4,609.3	-	
ANAO	SIM	\$372	-	



ISC	Auditoria financeira?	Despesa Total em \$* bilhões	Qtd auditores	Ano
TCU	SIM	\$ 923	26	2018
NAO	SIM	\$ 74	826	
GAO	SIM	\$ 4.808,5	-	
ANAO	SIM	\$ 356,3	-	
TCU	SIM	\$ 822	33	2019
NAO	SIM	\$ 79	843	
GAO	SIM	\$ 5.287,2	-	
ANAO	SIM	\$ 420,95	336	
TCU	SIM	\$ 808	29	2020
NAO	SIM	\$ 117	882	
GAO	SIM	\$ 7.197,1	-	
ANAO	SIM	\$ 518,6	318	

Fonte: o autor.

* Despesa Total em Dólares Americanos, considerando a cotação do último dia útil de dezembro dos seguintes anos, com base nas informações do Banco Central do Brasil (<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/historicocotacoes>): 1 \$ USD – R\$ BRL - 2015 (R\$ 3,9048), 2016 (R\$ 3,2591), 2017 (R\$ 3,3080), 2018 (R\$ 3,8748), 2019 (R\$ 4,0307) e 2020 (R\$ 5,1967); \$ 1 AUD - \$ USD - 2015 (\$ 0,7303), 2016 (\$ 0,7228), 2017 (\$ 0,7812), 2018 (\$ 0,706), 2019 (\$ 0,7024) e 2020 (\$ 0,7722).

Os quesitos analisados foram direcionados à auditoria financeira. Verificou-se quais ISC fazem auditoria financeira, o montante fiscalizado e a quantidade de auditores.

No primeiro quesito, constataram-se respostas afirmativas para todos os países nos dois períodos. O segundo quesito compara o montante fiscalizado entre os países. É importante ressaltar que, por diversas vezes, a informação comparável não estava presente em todos os relatórios analisados e isso dificultou coleta mais precisa. O verificado nesse quesito é que a diferença em valores é bastante significativa, em função do câmbio das moedas (dólar americano, dólar australiano, libra esterlina e real), bem como da própria atividade governamental em cada país, acompanhada da auditoria das respectivas ISC.

Num panorama geral entre as ISC no período, pode-se afirmar que o montante fiscalizado tendeu a aumentar de um ano para o outro. Já na comparação entre os valores em si, não existe a consideração, por exemplo, do tamanho e da população dos países analisados. Apesar disso, o maior valor apresentado pelo GAO deve-se, provavelmente, ao fato de o câmbio no período estar favorável à moeda americana em relação ao NAO e TCU, bem como à extensão geográfica americana, que conseqüentemente acarreta despesas mais volumosas.

O terceiro quesito dizia respeito à comparação entre a quantidade de auditores em cada ISC, porém não foram encontradas informações hábeis na maioria dos relatórios para alcançar o



objetivo proposto, o que tornou a comparação inviável. O TCU e o NAO foram as únicas ISC que continham a informação para os anos e constatou-se que a quantidade de auditores aumentou de 2015 para 2020. Registra-se que foi considerado o número de auditores que foi especificado no relatório de prestação de contas do presidente da república. Portanto, outros auditores contribuíram indiretamente na realização da auditoria financeira do BGU, porém não foram especificados no relatório final.

Apesar de não existir nenhum direcionamento concreto acerca de como cada ISC deve conduzir suas auditorias para os quesitos analisados, a partir da comparação entre os países, é possível estabelecer certos padrões de cada ISC individualmente e de todas num âmbito geral.

A diferença do TCU perante as outras ISC pode estar associada ao fato de a economia e a estrutura do Brasil serem consideradas inferiores às dos demais países da amostra. O Brasil, apesar de possuir tradição em auditoria financeira, apenas iniciou seu processo de convergência com as normas internacionais em 2010 (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014). E isso também pode ter relação com o fato de os dados brasileiros fugirem do padrão dos dados dos demais países.

O estudo de Oliveira e Dutra (2014) avaliou também a *performance* de 21 (vinte e uma) ISC de países com alta renda *per capita* e alto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), entre elas o ANAO, o NAO e o GAO, em que todas realizavam auditoria financeira, e sob a premissa de que as ISC desses países conseguiram influenciar o nível de desenvolvimento social e econômico. Constatou-se na pesquisa que, afora algumas exceções, na maioria dos quesitos avaliados, de fato, países mais desenvolvidos fazem uma auditoria financeira mais eficiente, com controles, métodos e procedimentos melhores. Para os autores, o TCU, apesar de não apresentar uma auditoria financeira de excelência ainda, está estruturando uma estratégia de fortalecimento dessa função por meio da adoção de padrões e boas práticas internacionais.

De acordo com o TCU (2018), a auditoria financeira é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por entidades públicas, sempre na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas. Dutra (2011) comparou as respostas de um questionário de práticas e procedimentos orçamentários da OCDE de 28 (vinte e oito) países desenvolvidos, incluindo o Brasil, levando em consideração as avaliações de instituições internacionais, como os programas Pefa e *Country Financial Accountability Assessment* (CFAA). O relatório Pefa (2009, p. 59) concluiu que o TCU não emite parecer de auditoria sobre as demonstrações consolidadas do governo para determinar se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros.

Na avaliação geral do autor, verificou-se que, em menos da metade do questionário, o Brasil apresentou alta ou altíssima aderência e, nas demais questões, “há oportunidades de melhoria para o modelo brasileiro, principalmente para otimizar o desempenho em termos de alocação de recursos” (DUTRA, 2011).

O Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário, proposta de estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU, trouxe um compromisso do TCU em aumentar o grau de



confiança dos seus relatórios de auditoria e permitir que essas estejam alinhadas com os padrões e as avaliações internacionais. O plano de ação estabelecido pelo TCU consistiu em uma implementação parcial nos anos de 2015 a 2020 e o lançamento de novas estratégias e planos de ação a partir de 2021.

O Tabela 5 descreve as auditorias feitas pelo TCU em cumprimento à estratégia de fortalecimento estabelecida pelo Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário e quais foram os seus resultados. Aqui, o esperado para determinar se a auditoria financeira do TCU estava em conformidade com a estratégia de fortalecimento era que os trabalhos fossem de asseguarção razoável e de conclusão sem ressalvas.

Tabela 5. Comparação entre as auditorias do BGU

Órgão	Acórdão TCU Plenário	Tipo de Asseguração	Tipo de Conclusão *	Ênfase ou Outros Assuntos**
Secretaria do Tesouro Nacional	1540/2016	Asseguração limitada	Com ressalva	Sim
RFB/PGFN	2464/2016	Asseguração limitada	Com ressalva	Não
FRGPS	1749/2016	Asseguração limitada	Com ressalva	Não
Dívida Pública Federal	1497/2016	***	***	***
BGU 2015	2523/2016	Asseguração Razoável	Opinião com Ressalva	Sim
Ministério da Fazenda	288/2018	***	Com ressalva	Sim
Ministério do Trabalho e Previdência Social	2455/2017	Asseguração limitada	Com ressalva	Não
BGU 2016	1320/2017	Asseguração Razoável	Opinião com Ressalva	Sim
Ministério da Fazenda	977/2018	***	Abstenção de opinião (RFB) e Opinião com Ressalva (PGFN)	Não
BGU 2017	1322/2018	Asseguração Razoável	Opinião com Ressalva	Não
Ministério da Economia	1382/2019	Asseguração limitada	Abstenção de opinião	Sim
Fundo do Regime Geral de Previdência Social	927/2019	Asseguração limitada	Opinião com Ressalva	Sim



Órgão	Acórdão TCU Plenário	Tipo de Asseguração	Tipo de Conclusão *	Ênfase ou Outros Assuntos**
BGU 2018	1331/2019	Asseguração Razoável	Abstenção de opinião	Não
Crédito tributário e Dívida Ativa da União	1461/2020	***	Abstenção de opinião	Não
FRGPS	1462/2020	***	Abstenção de opinião	Não
Projeções atuariais RGPS, RPPS e dos militares	1463/2020	Asseguração limitada	Opinião Adversa e com ressalva****	Não
FNDEMEC	2687/2021	Asseguração razoável	Opinião Adversa	Não
BGU 2019	1437/2020	Asseguração Razoável	Abstenção de opinião	Sim
Auditoria integrada ME	1567/2021	Asseguração limitada	Abstenção de opinião	Não
FRGPS	1153/2021	Asseguração Limitada	Abstenção de conclusão	Não
Passivo Atuarial do RGPS, RPPS e SPSMFA	1496/2021	Asseguração limitada	***	Não
BGU 2020	1515/2021	Asseguração Razoável	Abstenção de opinião	Não

Fonte: o autor.

*Conforme Issai 1705. **Do relatório do auditor independente- Issai 1706. *** Não foi possível enquadrar em nenhuma das categorias verificadas, em função da falta de padronização do relatório apresentado. ****Opinião adversa sobre a confiabilidade e a transparência das informações registradas nas demonstrações contábeis de 2019 do Ministério da Defesa e Opinião com ressalva sobre a confiabilidade e a transparência das informações registradas nas demonstrações contábeis de 2019 do Ministério da Economia referentes às projeções atuariais do Regime Geral de Previdência Social e do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores da União. RFB: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. PGFN: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. FNDEMEC: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). RGPS: Regime Geral de Previdência Social. RPPS: Regime Próprio de Previdência Social. FRGPS: Fundo do Regime Geral de Previdência Social. BGU: Balanço Geral da União.

De acordo com o manual de auditoria financeira do TCU (TCU, 2016) e a Issai 200 (INTOSAI, 2018), a auditoria financeira é um trabalho de asseguração, em que o auditor emite uma opinião sobre o nível de segurança, que pode ser razoável ou limitada. A asseguração razoável é caracterizada como uma auditoria que fornece uma garantia alta acerca das demonstrações, emitindo assim uma opinião de forma positiva, indicando que as demonstrações representam ou não a realidade. Já a asseguração limitada caracteriza-se



por fornecer uma garantia menor que a de uma asseguaração razoável, por isso é emitida uma opinião de forma negativa, indicando que os auditores não encontraram evidências de que as demonstrações não estão em conformidade.

É importante ressaltar que as Issai colocam procedimentos obrigatórios e opcionais que as ISC devem seguir numa auditoria financeira, logo não fazer esses procedimentos opcionais não significa que a ISC não esteja aderente aos padrões internacionais. A análise focou nos dois tipos de procedimentos, pois não está só avaliando aspectos obrigatórios, mas também a qualidade da auditoria em questão de completude de informações.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) teve sua auditoria financeira divulgada pelo Acórdão nº 1.540/2016. A auditoria foi feita nas contas de maior materialidade que representam 90% do ativo e encontrou algumas distorções não generalizadas: a) registro indevido de variações patrimoniais aumentativas relacionadas a Participações Societárias (R\$ 11,9 bilhões); b) superavaliação das Participações Societárias da União no Banco do Brasil (R\$ 4,1 bilhões); c) classificação incorreta de variação patrimonial aumentativa referente a juros e encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos (R\$ 7,7 bilhões); d) classificação incorreta no ativo não circulante de parte do saldo de Empréstimos e Financiamentos Concedidos a ser recebida em 2016 (R\$ 20,4 bilhões). Ressalta-se que todas as auditorias analisadas indicaram o montante total das distorções comparando-as com a materialidade.

Por não se conseguir obter informações suficientes que caracterizassem uma garantia alta, o trabalho então foi de asseguaração limitada, e a opinião feita de forma negativa, com ressalvas, demonstrando-se assim que os auditores não tiveram conhecimento de nenhum fato que confirmasse que as demonstrações financeiras não estavam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tiveram a sua auditoria financeira evidenciada no Acórdão nº 2.464/2016. Os enfoques foram dados nas contas de maior materialidade de cada órgão, no caso os créditos tributários a receber (96,71% do ativo da RFB) e dívida ativa (99,91% do ativo da PGFN). As distorções na RFB podem ser resumidas em: a) não contabilização de créditos referentes a contribuições previdenciárias de R\$ 5,8 bilhões; b) distorção de R\$ 13,8 bilhões de créditos tributários decorrentes de parcelamentos especiais; e c) ausência de classificação de saldo arrecadado de guias da Previdência Social. Na PGFN, foram as seguintes: a) distorção de R\$ 7,42 bilhões de créditos de dívida ativa tributária decorrentes de parcelamentos especiais; b) não contabilização do recebimento de R\$ 9 bilhões de créditos de dívida ativa tributária; e c) não contabilização de provisão de passivos contingentes avaliados em R\$ 17,74 bilhões.

Aqui também não foram obtidas informações suficientes que caracterizassem uma garantia alta, logo a opinião foi com ressalvas e feita de forma negativa, já que não houve o conhecimento de nenhum fato que confirmasse que as demonstrações financeiras não estavam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes. A auditoria foi então um trabalho de asseguaração limitada.



O Acórdão nº 1.749/2016 traz a auditoria do Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS), entidade que representa o maior valor de recursos no âmbito da previdência. Foi estabelecido um nível de materialidade global e de materialidade para execução de auditoria, em que o valor da materialidade global é 1% da despesa total previdenciária, enquanto a materialidade para execução de auditoria representa 50% desse valor.

As principais distorções encontradas foram: a) subavaliação do ativo do FRGPS em razão da ausência de registros dos créditos tributários a receber e da dívida ativa tributária; b) superavaliação do ativo do FRGPS em razão da ausência da constituição de ajuste para perdas referente à conta Créditos por Danos ao Patrimônio; c) não divulgação dos critérios de ajuste para perdas que representa 96% da dívida ativa não tributária do FRGPS; d) inexatidão na classificação contábil dos imóveis do FRGPS; e) ausência de divulgação de Notas Explicativas às demonstrações financeiras do FRGPS; f) ausência de divulgação das demonstrações financeiras individuais do FRGPS; g) restrições contábeis; e h) falta de evidenciação da situação atuarial do RGPS.

Diante das distorções encontradas e da não obtenção de informações suficientes que caracterizassem uma garantia alta, o trabalho dos auditores foi de asseguarção limitada, com a emissão de uma conclusão com ressalvas acerca das demonstrações.

O Acórdão nº 1.497/2016, mais especificamente, o quadro isolado referente à dívida pública não possuía informações que se enquadrassem nas categorias analisadas nos demais relatórios em função da falta de padronização, tornando a análise, assim, inviável.

Uma informação relevante foi relatada pelos auditores em todos os acórdãos com relação a uma limitação no trabalho causada pela falta de comparabilidade, tendo em vista que a implementação, em 2015, do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) alterou contas e classes contábeis no âmbito da União, gerando mudanças nas classificações. Essa limitação foi um dos fatores que impossibilitou os trabalhos de serem de asseguarção razoável. É importante ressaltar também que apenas o relatório da STN continha parágrafo de ênfase, que é uma informação a mais no relatório que o complementa, deixando claro que esse fato não desqualifica os demais relatórios em questão de qualidade. Nos exercícios posteriores, diversas auditorias financeiras foram realizadas, totalizando 24 auditorias após a publicação da estratégia de fortalecimento aos padrões internacionais (Acórdão nº 3.608/2014).

As auditorias realizadas para alcançar os objetivos propostos pela estratégia de fortalecimento da auditoria financeira não alcançaram os níveis exigidos pelos padrões internacionais de uma asseguarção razoável nas auditorias, visto que todas obtiveram apenas asseguarção limitada das demonstrações e com conclusões com ressalva, ou seja, o TCU não é totalmente aderente aos padrões internacionais. Esse fato se justifica pelas limitações impostas pelas entidades auditadas, bem como pela incapacidade de o TCU aplicar integralmente a metodologia programada pelo Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário. Isso mostra que, apesar dos esforços do TCU e dos demais órgãos em melhorar as demonstrações no sentido de alcançar uma auditoria financeira internacionalmente de qualidade, ainda são necessários esforços adicionais.



5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo verificar a aderência das auditorias financeiras realizadas pelo TCU aos padrões e requisitos internacionais. Para tal, realizou-se um estudo apresentando, de forma geral, as características dos membros da Intosai, comparando a auditoria financeira do TCU, do GAO, do NAO, do ANAO e verificando se as auditorias do TCU realizadas em conformidade com a própria estratégia de fortalecimento, estabelecida no Acórdão 3.608/2014, estavam aderentes aos padrões internacionais.

Para isso, realizou-se pesquisa bibliográfica e documental de cunho exploratório, por meio de pesquisas realizadas, principalmente, em artigos científicos e nos portais eletrônicos das ISC no período de 2015 a 2020.

Com relação à comparação dos membros da Intosai, constatou-se que a maioria das ISC organiza seu controle externo como Controladoria/Auditoria-Geral, ou seja, elas têm preferência por um sistema que se distingue por um caráter mais opinativo e consultivo e que enfatiza o desempenho dos órgãos auditados. Além disso, constatou-se também que apenas um sexto do total de membros da Intosai realiza as três auditorias principais propostas pela Issai 100 (financeira, de conformidade operacional).

Na comparação das auditorias financeiras entre TCU, GAO, NAO e ANAO, a pesquisa sofreu algumas limitações, visto que nem todas as informações requisitadas para se elaborar a tabela comparativa foram obtidas, o que prejudicou uma análise completa. Apesar disso, o estudo mostrou que a auditoria financeira realizada pelo TCU se encontra distante das demais ISC analisadas, em questão de montante fiscalizado.

Na investigação das auditorias do TCU realizadas em conformidade com a própria estratégia de fortalecimento, dada pelo Acórdão nº 3.608/2014, constatou-se que o TCU, principalmente por ter trabalhos analisados em sua totalidade de asseguarção limitada, ainda não faz auditorias totalmente aderentes aos padrões internacionais. O compromisso firmado a partir da estratégia de fortalecimento é de um aprimoramento de esforços contínuos até 2026. Logo, apesar de a presente avaliação mostrar a não aderência do TCU aos padrões internacionais, os objetivos são de continuidade e êxito com a implementação de uma cultura de auditorias financeiras de qualidade e de constante melhora com o passar do tempo (Acórdão nº 3.608/ 2014).

Por fim, as análises realizadas em função de alcançar o objetivo proposto demonstraram que, no geral, as auditorias financeiras do TCU ainda não estão totalmente nos patamares exigidos internacionalmente. Existe uma distância das auditorias financeiras do TCU na comparação com a de outras ISC internacionalmente reconhecidas e há também uma dificuldade do TCU em atingir as metas propostas em sua estratégia de fortalecimento da auditoria financeira. Apesar disso, constatou-se que existe um esforço institucional e legal do TCU em melhorar a sua auditoria financeira e o seu controle externo num contexto geral, o que pode ser considerado um passo importante e refletir positivamente nos próximos anos.

Para futuras pesquisas, recomenda-se um estudo comparativo entre a auditoria financeira do TCU e outras ISC da América Latina, a fim de verificar se existe uma aproximação entre



as auditorias financeiras que realizam. Além disso, é possível verificar a aderência do TCU aos padrões internacionais nas futuras auditorias realizadas por ele em conformidade com a própria estratégia de fortalecimento.

6. REFERÊNCIAS

BRUSCA, Isabel; BENITO, Bernardino; MONTESINOS, Vicente. 2016. Implementing Performance Reporting in Local Government: A Cross-Countries Comparison. *Public Performance & Management Review*. **Public Performance & Management Review**, v. 39. Disponível em: <https://psaar.net/36-abstracts/243-implementing-performance-reporting-in-local-government-a-cross-country-comparison>. Acesso em: 24 nov. 2022.

AGUIAR, Thiago Maciel de. **Análise Institucional do Tribunal de Contas da União e sua contribuição para o processo de consolidação da democracia no Brasil**. 2008. Monografia (III Curso de Especialização em Ciência Política) - Instituto de Ciência Política, Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

ALMEIDA, Hugo César da Silva. **Tribunais de contas na função de accountability: um estudo comparativo entre o Brasil e o Uruguai**. 2013. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias, Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE (ANAO). About Us. **Australian National Audit Office** [s.d]. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/about>. Acesso em: 24 nov. 2022.

BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O Sistema Tribunais de Contas e instituições equivalentes – um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Europeia**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: 5 out. 1988. In: BROWN, Renato Jorge. **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil: o TCU – uma análise jurídico-administrativa**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

BRUSCA, Isabel; MARTINEZ, Juan Carlos Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*. **International Review of Administrative Sciences**. Dez., 2015.

BRUSCA, Isabel; BENITO, Bernardino; MONTESINOS, Vicente. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*. **International Review of Administrative Sciences**, 73. ed., v. 2, pp. 293-317, 2007.



CASTALDELLI JÚNIOR, Eduardo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. Indicadores de Desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 3, pp. 15-40, jul./set. 2011.

CHRISTIAENS, Johan; VANHEE, Christophe; ROSSI, Francesca Manes; AVERSANO, Natalia; van CAUWENBERGE, Phillippe. 2014. The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison, International. **Review of Administrative Sciences. International Review of Administrative Sciences**. Doi: 10.1177/0020852314546580.

COHEN, Sandra; LEVENTIS, Stergios. An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sector: The Case of Greek LGOs. **Financial Accountability & Management**, v. 29, pp. 74-98, 2013.

CORNELIA, Dobre. **Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions**. Christian University "Dimitrie Cantemir" Bucharest. 2012.

DANTAS, José Alves; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; NIYAMA, Jorge Katsumi; MENDES, Paulo Cesar de Melo. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, pp. 3-29, maio/ago. 2010.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. **Gestão das Finanças Públicas Oportunidades de reforma para o modelo brasileiro na comparação com países desenvolvidos da OCDE**. Dissertação (mestrado em Administração Pública), Iscte - Instituto Universitário de Lisboa. Repositório do Iscte, 2011.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CHAMPOMIER, Jean-Michel. A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. **Revista do TCU**, n. 130, maio/ago. 2014.

ENGLISH, Linda; GUTHRIE, James. Mandate, Independence and Funding: Resolution of a Protracted Struggle Between Parliament and the Executive Over the Powers of the Australian Auditor General Australian Journal of Public Administration. **Wiley Online Library**, v. 59, pp. 98-114, 2002.

FEDERAL PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT PERFORMANCE (PEFA). **Brazil**. 2009. Disponível em: <https://www.pefa.org/sites/pefa/files/assessments/reports/BR-Dec09-PFMPR-Public.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2022.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **The Lima Declaration**. INTOSAI Professional Standards Committee, 1997. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_en.pdf. Acesso em: 24 nov. 2022.



INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Mexico Declaration on SAI Independence**. 2019. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf. Acesso em: 24 nov. 2022.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Membership List**. 2022. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us/members>. Acesso em: 24 nov. 2022.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)**. 2021. Disponível em: <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards>. Acesso em: 24 nov. 2022.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: teoria, legislação, jurisprudência e questões de concurso**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2011.

MARCELINO, Gileno Fernandes; WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes; SILVA, Rosane Maria Pio da Silva. Controle Financeiro Governamental: uma pesquisa sobre os arranjos jurídico-institucionais e a relação político-administrativa em 18 países de diferentes continentes. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 2, pp. 3-14, Brasília, maio/ago. 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22a ed., atualizada. São Paulo: Malheiros Editores. 1997.

NASCIMENTO, Márcio Gondim. O Controle da Administração Pública no Estado de Direito. **Direitonet**, Artigos, 06 maio 2005. . Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2023/O-controle-da-administracao-publica-no-Estado-de-Direito>. Acesso em: 24 nov. 2022.

NATIONAL AUDIT OFFICE (UK). Financial audits: an overview. **National Audit Office**, 23 sep. 2022. Disponível em: <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/audit-of-financial-statements/>. Acesso em: 24 nov. 2022.

OLIVEIRA, Aroldo Cedraz; DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira. **Revista do TCU**, n. 129, jan./abr. 2014.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (US). **Development Co-operation Report 2017: data for development**. OECD, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/dac/DCR2017highlights.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2022.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2a ed, Universidade Feevale, 2013.

ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. **O Modelo de Controle Externo exercido pelos Tribunais de Contas e as proposições legislativas sobre o tema**. 2002. 45 p. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/156>. Acesso em: 24 nov. 2022.



SERRA, R. C., CARNEIRO, R. **As Interfaces Entre o Controle Social e os Controles Externo e Interno na Administração Pública Brasileira**. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2002, 45 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (BR). Auditoria Financeira. **Portal TCU**, Fiscalização e Controle. 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 24 nov. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (BR). **Issai 100**. 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/principios-fundamentais-da-auditoria-do-setor-publico-issai-100-129.htm>. Acesso em: 24 nov. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (BR). **Issai 200**. 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 24 nov. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (BR). **Issai 1706**. 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 24 nov. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (BR). **Manual de Auditoria do TCU**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016. 276 p. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/68/93/AA/31/5EB3C710D79E7EB7F18818A8/Manual_auditoria_financeira.pdf. Acesso em: 24 nov. 2022

U.S. GOVERNEMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. About. **GAO**. Disponível em: <https://www.gao.gov/about/index.html>. Acesso em: 24 nov. 2022.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

