

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Priscila da Costa Mesquita Aragão

AUDITORIA FINANCEIRA NAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DO
BRASIL, ESTADOS UNIDOS, REINO UNIDO E AUSTRÁLIA

Brasília

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Priscila da Costa Mesquita Aragão

AUDITORIA FINANCEIRA NAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DO
BRASIL, ESTADOS UNIDOS, REINO UNIDO E AUSTRÁLIA

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc Lucas Oliveira Gomes Ferreira.

Brasília

2017

AAR659
a

Aragão, Priscila da Costa Mesquita
AUDITORIA FINANCEIRA NAS ENTIDADES FISCALIZADORAS
SUPERIORES DO BRASIL, ESTADOS UNIDOS, REINO UNIDO E
AUSTRÁLIA / Priscila da Costa Mesquita Aragão;
orientador Lucas Oliveira Gomes Ferreira. --
Brasília, 2017.
49 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2017.

1. Controle Externo. 2. Entidades Fiscalizadoras
Superiores. 3. Auditoria Financeira. 4. Padrões
Internacionais . I. Ferreira, Lucas Oliveira Gomes,
orient. II. Título.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me guiar em toda a minha caminhada de vida e me abençoar nos meus objetivos da melhor forma possível sempre.

Aos meus pais, Djalma e Rosemayre, por sonharem todos os meus sonhos comigo, me apoiarem e incentivarem em todos os momentos em que eu precisei, dando os melhores conselhos, as melhores broncas e os melhores elogios. Além de sempre compartilharem suas experiências profissionais e acadêmicas, a fim de me conduzirem num caminho de sucesso nesse âmbito.

À minha irmã Ana Luísa, por ser minha companheira nos bons e maus momentos da vida e ser a melhor irmã caçula que eu poderia ter pedido.

Ao meu namorado Salomão Vinícius, por sempre me apoiar com carinho, amor e compreensão, me ajudar com as suas experiências acadêmicas e de vida, além de ser o melhor amigo e companheiro sempre.

A todos os meus familiares e amigos que de algum modo apoiaram e contribuíram para o meu sucesso, se doando de alguma forma, dando algum conselho ou simplesmente me colocando em suas orações e torcendo por mim.

Aos meus amigos, colegas e professores da UnB, companheiros de muitas discussões positivas desenvolvidas e trabalhos realizados durante esta graduação. Em especial a minha amiga Suellem, que esteve comigo desde o primeiro dia de curso, encarando todas as vitórias e adversidades, e tornando-se mais que amiga, uma irmã.

À Universidade de Brasília (UnB) pelo suporte acadêmico.

Ao meu orientador, Professor Mestre Lucas Oliveira Gomes Ferreira, por compartilhar seu vasto conhecimento em contabilidade, seu tempo, bem como incentivar e orientar a elaboração deste trabalho.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 Controle	11
2.1 .1 Controle externo	12
2.1.2 Entidades Fiscalizadoras Superiores e Intosai.....	14
2.2 Auditoria Financeira	16
2.2.1 Brasil.....	19
2.2.2 Reino Unido.....	20
2.2.3 Estados Unidos	20
2.2.4 Austrália	21
2.3 Estratégia de Fortalecimento do TCU	21
2.4 Estudos comparativos entre países	23
3 METODOLOGIA.....	24
3.1. Tipo de Pesquisa e Características.....	24
3.2 Metodologia da Análise dos Membros da Intosai	25
3.3 Metodologia da Análise da Auditoria Financeira entre TCU, GAO, NAO e ANAO	25
3.4 Metodologia da Análise de aderência das auditorias financeiras do TCU	25
4 RESULTADOS	26
4.1 Análise dos membros da Intosai	26
4.2 Análise da Auditoria Financeira entre TCU, GAO, NAO e ANAO	27
4.3 Análise de aderência das auditorias financeiras do TCU	30
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
REFERÊNCIAS	36
ANEXO	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANAO	<i>Australian National Audit Office</i>
BGU	Balço Geral da União
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFAA	<i>Country Financial Accountability Assessment</i>
Cigar	<i>Comparative International Governmental Accounting Research Network</i>
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
FRGPS	Fundo do Regime Geral da Previdência Social
GAO	<i>General Accounting Office</i>
IBP	<i>International Budget Partnership</i>
Intosai	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público
Issai	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NAO	<i>National Audit Office</i>
OECD	<i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i>
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PEFA	<i>Public Financial Management Performance</i>
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Comparação Cortes x Controladorias.....	13
Quadro 2: Formação da opinião do auditor.....	18
Quadro 3: Modificação da opinião do auditor.....	18
Quadro 4: Comparação da Auditoria Financeira entre TCU, GAO, NAO e ANAO	28
Quadro 5: Comparação entre as auditorias do BGU	31

AUDITORIA FINANCEIRA NAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DO BRASIL, ESTADOS UNIDOS, REINO UNIDO E AUSTRÁLIA

RESUMO

O controle externo é um instrumento essencial para garantir um funcionamento eficiente e transparente na administração pública em todo o mundo. Lima (2011) afirma que o mérito do controle externo se deve ao fato de esse ser realizado de forma independente por outro poder, diferente daquele responsável pela execução das atividades administrativas suscetíveis ao controle. O presente estudo tem como objetivos: apresentar de forma geral as características dos membros da Intosai; comparar a auditoria financeira do Tribunal de Contas da União (TCU), *General Accounting Office* (GAO), *National Audit Office* (NAO) e *Australian National Audit Office* (ANAO); e avaliar se as auditorias do Tribunal de Contas da União realizadas em conformidade com a sua própria estratégia de fortalecimento (Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário) estão aderentes aos padrões internacionais. O método utilizado foi a pesquisa bibliográfica e documental de cunho exploratório, através de pesquisas realizadas, principalmente, em artigos científicos, monografias e nos portais eletrônicos das EFS. 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 EFS, o TCU ainda se encontra aquém do esperado quanto às auditorias financeiras já realizadas. Além disso, as auditorias financeiras realizadas pelo TCU ainda não são totalmente aderentes aos padrões internacionais, apesar dos esforços com a estratégia de fortalecimento em 2014.

Palavras-chave: Controle Externo. Entidades Fiscalizadoras Superiores. Auditoria Financeira. Padrões Internacionais.

1 INTRODUÇÃO

O controle externo é um mecanismo de suma importância para que haja um bom funcionamento da administração pública em qualquer parte do mundo. Lima (2011) destaca que a função de controle externo data de tempos remotos e que a sua importância emana principalmente pelo fato desse ser realizado, de forma independente, por outro poder, diferente daquele responsável pela execução das atividades administrativas suscetíveis de controle. O desenvolvimento do controle externo, então, foi fundamental para que se tem, em questão de fiscalização e organização, na administração pública atualmente.

O desenvolvimento das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), 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 entidades têm como sua principal função a verificação da aplicação de recursos públicos, como se fossem verdadeiros “cães de guarda”.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) é uma organização autônoma e independente e internacionalmente reconhecida, com 192 membros, que orienta e conduz seus países membros em direção a uma boa auditoria externa a partir da divulgação das suas normas (Issais) conjuntamente com as declarações de Lima (1997) e México (2007) estabelecem diversos aspectos a serem seguidos pelas EFS, (INTOSAI, 2017). O controle externo no mundo é tradicionalmente desempenhado por meio de dois sistemas: os Tribunais/Corte de Contas ou as Controladorias/Auditorias-Gerais. Apesar 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 nada menos que isso em suas 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 é com relação a melhora nas garantias das demonstrações financeiras, essa, proporcionada principalmente pelas auditorias financeiras realizadas pelas EFS.

No Brasil, o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), como previsto na Constituição de 1988 (CF/88), além de

ser um 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.

O TCU, visando fortalecer o seu compromisso institucional em fazer auditorias financeiras de qualidade, estabeleceu uma estratégia de fortalecimento da auditoria financeira por meio do Acórdão 3.608/2014 se comprometendo a garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade nas demonstrações do Balanço Geral da União (BGU) e realizar uma ampliação gradual da quantidade de demonstrações financeiras auditadas no período de 2015 a 2026.

A avaliação da performance das EFS é de grande importância e já foi estudada de diversas formas por diversos autores tais como Brown (2002), Oliveira e Dutra (2014), Dutra e Champomier (2014), Castaldelli Júnior e Aquino (2011), dentre outros. Dada a relevância do tema, o presente estudo tem por objetivos apresentar de forma geral as características dos membros da Intosai; comparar a auditoria financeira do TCU, GAO, NAO, ANAO; e avaliar se as auditorias do TCU realizadas em conformidade com a sua própria estratégia de fortalecimento estabelecida no Acórdão 3.608/2014 estão aderentes aos padrões internacionais.

Além da introdução, o trabalho é dividido em mais quatro sessões: referencial teórico, metodologia, análise dos resultados e considerações finais. No referencial teórico são apresentadas definições de ordem normativa, doutrinária e literária dos aspectos relacionados ao estudo. A metodologia descreve a maneira que se desenvolveu a pesquisa. Os resultados com o desenvolvimento em si da pesquisa. Por último, as considerações finais e as possibilidades de pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle

O conceito de controle decorre de tempos remotos, Lima (2011) relata que há evidências da atuação do controle de riquezas e territórios nas organizações dos faraós no antigo Egito, dos hindus, chineses, sumérios, chegando aos Gregos, que perpetuaram a ideia com a obra “Política” de Aristóteles que 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 um mecanismo fundamental para movimentar e sustentar a máquina pública. O autor propõe seis tipos de classificações para o controle:

- 1) Quanto ao momento em que são realizados:
 - a) Controle preventivo ou prévio: é auferido antes da realização da despesa. Apontado como o meio de controle mais antigo, é criticado, porém, por emperrar o andamento administrativo suspendendo a força do ato até sua verificação pelo respectivo órgão.
 - b) Controle concomitante: é auferido durante a realização da despesa. Apontado como o meio de controle mais eficaz, podendo ter sua consecução imediata, não emperrando a máquina pública. As auditorias dos tribunais de contas são um exemplo desse tipo de controle.
 - c) Controle subsequente ou corretivo: é auferido após a realização da despesa. É o meio mais comum de controle, porém considerado o mais ineficaz, pois após a realização da despesa é muito difícil recuperar o dano causado ao erário.
- 2) Quanto ao fundamento utilizado:
 - a) Controle hierárquico: é feito a partir da organização vertical dos órgãos administrativos. Esse tipo de controle permite que haja mecanismos de supervisão, orientação, fiscalização, aprovação e revisão das atividades controladas, além de meios corretivos para os possíveis desvios de conduta.
 - b) Controle finalístico: é o que afere o propósito da instituição, investigando e acompanhando o seu enquadramento nos programas propostos, além do seu desempenho nas funções atribuídas a ela.

- 3) Quanto ao aspecto controlado:
 - a) Controle da legalidade ou legitimidade: derivado do princípio da legalidade, tem como propósito verificar se os atos administrativos seguem o proposto pela lei.
 - b) Controle de mérito: avalia a atividade administrativa e os efeitos decorrentes da prática dessa, tem como propósito verificar se o administrador público alcançou os resultados pretendidos com eficiência.
 - c) Controle de resultados: avalia contratos de gestão e os efeitos decorrentes desses, tem como propósito, também, verificar se o administrador público alcançou os resultados pretendidos com eficiência.
- 4) Segundo a natureza dos organismos controladores:
 - a) Controle judiciário: é desempenhado pelo Poder Judiciário, seguindo e obedecendo o estabelecido pelo Poder Executivo.
 - b) Controle administrativo ou executivo: é desempenhado por todos os órgãos sobre as suas respectivas administrações, podendo analisar tanto a legalidade quanto o mérito dos atos.
 - c) Controle parlamentar – é desempenhado pelo Poder Legislativo diretamente ou auxiliado por uma Controladoria/Auditoria Geral ou Tribunal/Corte de Contas.
- 5) Quanto à instauração do controle:
 - a) Controle de ofício: é o que ocorre independente de incentivo do administrado ou de qualquer outro órgão pertencente ao Poder Público. Um exemplo é a análise de contas dos administradores e demais responsáveis pelo erário.
 - b) Controle por provocação ou externo popular: é o direito que todo cidadão tem de denunciar as irregularidades ao órgão de controle externo para fins de apuração, responsabilização e punição, quando for o caso.
- 6) Segundo a posição do órgão controlador:
 - a) Controle interno: 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.
 - b) Controle externo – é aquele feito por órgão que não seja o que cometeu o ato ou procedimento administrativo, por exemplo o realizado pelo Tribunal de Contas, pelo Poder Judiciário e pelo Legislativo.

2.1.1 Controle externo

Meirelles (1997 *apud* Lima, 2011) afirma que:

“Controle externo é o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado e visa a 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” (LIMA, 2011, p. 8).

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 conduzisse. 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 a CF de 88 prevê para o 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 na ênfase ao desempenho, além da legalidade.

Lima (2011) estabelece as principais diferenças entre Cortes de Contas e Controladorias/ Auditorias-Gerais, conforme quadro a seguir:

Quadro 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. Enquanto que o sistema de Controladoria/ Auditoria-Geral possui um caráter mais opinativo e consultivo, não tendo características o poder coercitivo,

mas a possibilidade de se manifestar por meio de pareceres e recomendações feitas pelo Controlador ou Auditor Geral.

2.1.2 Entidades Fiscalizadoras Superiores e Intosai

Apesar dos países possuírem liberdade de decisão acerca de como devem regulamentar seus respectivos controles externos, existem entidades 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 *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (Intosai), que é uma 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 visa também aumentar a capacidade profissional, a posição e a influência das EFS nos seus respectivos países (INTOSAI, 2017).

Cornelia (2012) afirma que EFS 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 Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria (Issai). Além disso, os principais objetivos da atividade dessas EFS 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. Elas são: a declaração de Lima (*Lima Declaration*), emitida em 1977, que enfatiza a importância de ocorrer uma divulgação anual de desempenho pelas EFS 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 EFS em passar informações acerca do seu trabalho, além de divulgar seus resultados ao Parlamento.

Seguindo a mesma linha, a *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OCDE) 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 EFS têm se preocupado cada vez mais em realizar fiscalizações voltadas a fornecer segurança tanto à população quanto aos governantes. Entidades como a Intosai e OCDE, visam, sobretudo, conduzir as EFS de modo a minimizar essa perda de confiança.

A Intosai, de acordo com o seu portal eletrônico, foi fundada em 1953 pelo presidente da EFS 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 em portal eletrônico um total de 191 países. Além disso possuem três níveis de normas denominadas Issai, abrangendo diversos requisitos referentes ao controle externo (INTOSAI, 2017).

As normas publicadas pela Intosai, as Issais, buscam, sobretudo, estabelecer padrões com reconhecimento internacional a serem seguidos pelas EFS. A Issai 100, aponta que as auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos, sendo que as principais são a auditoria de demonstrações financeiras, a auditoria de conformidade e auditoria operacionais, conforme descrito a seguir:

“**Auditoria financeira** foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

Auditoria operacional foca em 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. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Auditoria de conformidade foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.” (ISSAI 100, item 22, **grifo nosso**).

A próxima sessão trata sobre a auditoria financeira, já que essa é um importante mecanismo de fiscalização para a comprovação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras emitidas por entidades e órgãos públicos, além de ser o foco do presente estudo.

2.2 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, 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 afirma em seu artigo 71 que o controle externo (TCU) deve realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas suas 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, levando em conta 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 EFS a fim de medir a credibilidade das contas públicas.

A Issai 200 traz diversas características referentes à auditoria financeira e a primeira relaciona-se às partes que a compõem. A parte responsável, é a que detém as informações

sobre as demonstrações financeiras, constituída, principalmente, pelo poder executivo e pelos órgãos responsáveis pela gestão dos recursos públicos; os usuários constituídos pelo legislativo, representando a população, sua função consiste em tomar decisões, visando determinar as prioridades nas finanças públicas. O texto relata que “as decisões e premissas do legislativo podem formar a base de uma perspectiva mais ampla da auditoria financeira no setor público” (ISSAI 200, item 34).

A Issai 200 estabelece que:

“Auditorias de demonstrações financeiras conduzidas de acordo com as Issai são trabalhos de asseguarção razoável. Asseguarção razoável significa um alto nível de asseguarção, mas não absoluto, devido a limitações inerentes de uma auditoria. O resultado disso é que a maior parte da evidência obtida pelo auditor será persuasiva e não conclusiva” (ISSAI 200, item 38).

É importante ressaltar que apesar de as auditorias financeiras conduzidas de acordo com a 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, seguidos da execução e relatório respectivamente. 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 avaliação dos riscos.

A fase de relatório é de bastante relevância também, visto que o relatório é o produto produzido pelos auditores sobre informações das partes responsáveis e que fica à disposição dos usuários. Esse é composto principalmente pela opinião do auditor. De acordo com a Issai 1700, os objetivos do auditor na fase de relatório consistem em redigir um parecer sobre as demonstrações financeiras tendo como base uma avaliação da fase de execução contendo as conclusões tiradas das provas de auditoria obtidas e relatar de forma clara sua opinião por meio de um relatório escrito.

A Issai 200 estabelece quais são os pontos levados em consideração para a formação da opinião do auditor:

Quadro 2: Formação da opinião do auditor

Condições Pertinentes a Formação da Opinião do Auditor
Se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, tais como possíveis tendenciosidades nos julgamentos da administração;
Se as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contábeis selecionadas e aplicadas;
Se as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
Se as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
Se as informações apresentadas nas demonstrações financeiras são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
Se as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações financeiras;
Se a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração, é apropriada;
Se as demonstrações financeiras fazem referência ou descrevem adequadamente à estrutura de relatório financeiro aplicável.

Fonte: Adaptado a partir da ISSAI 200, item 146.

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 o auditor não chegar a essa conclusão, ele deve expressar uma opinião modificada. A Issai 1705 relata quais são as modificações da opinião no relatório do auditor:

Quadro 3: 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 acerca do parágrafo de ênfase ou outros assuntos do relatório do auditor. Essa é uma comunicação adicional que o auditor poderá fazer 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. E também 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 (TCU, 2016) 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.

Enquanto que o parágrafo de outros assuntos é o 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)

2.2.1 Brasil

O TCU é a EFS do Brasil (Intosai, 2017) 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 que seis são escolhidos pelo Congresso Nacional, dois são escolhidos pelo Presidente da República entre os Ministros-substitutos e membros do Ministério Público junto ao TCU e o último é escolhido pelo Presidente da República, com a aprovação do Senado Federal. A atuação do TCU é prevista na constituição brasileira, principalmente, através do art. 71 (TCU, 2017).

Para Aguiar (2008) a CF/88 foi um instrumento importante que consolidou o TCU como um órgão constitucional autônomo perante ao arcabouço político-institucional brasileiro. O autor ressalta que um dos aspectos institucionais relevantes reforçados a partir da CF/88 é com relação a sua posição em relação aos demais poderes nos planos orçamentário, financeiro e administrativo. Apesar de a instituição não se encontrar formalmente inserida em nenhum dos três poderes, o TCU tem uma especial relação com o Congresso Nacional e pode desempenhar suas atribuições constitucionais e definir suas políticas de controle.

Isso só reforça o caráter mais formal e legalista do TCU, com um caráter colegiado nas decisões e poder coativo de impor sanções ressaltado por Lima (2011), que são características típicas de uma corte de contas. Marcelino, Wassally e Silva (2009) reforçam ainda a previsão legal pela Constituição Federal, em seu art. 73, em que o TCU será integrado por nove ministros, com sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, além disso os ministros do TCU possuem as prerrogativas, garantias, impedimentos, vencimentos e vantagens iguais as dos ministros do Superior Tribunal de Justiça.

2.2.2 Reino Unido

A EFS do Reino Unido é o *National Audit Office* (NAO) (Intosai, 2017). 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 da 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 objetivos, dentre outros, auxiliar a nação a gastar de forma eficiente. Ela afirma também que o Controlador ou Auditor Geral desempenha um papel importante e amplos poderes sobre as finanças, decisões importantes relacionadas com os objetivos e prioridades da instituição tomadas unilateralmente, sendo que as decisões a respeito da previsão de receitas e despesas são submetidas ao Ministério das Finanças. Além disso, as estratégias do NAO são feitas em planos de parcela 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) A “*Audit Commission*” (responsável pela auditoria do governo local da Inglaterra e dos serviços de saúde da Inglaterra e do País de Gales);
- b) A “*Audit Scotland*” (responsável pela auditoria do governo da Escócia);
- c) A “*Wales Audit Office*” (relata à Assembléia Nacional a avaliação das contas do País de Gales); e
- d) A “*Northern Ireland Audit Office*” (responsável pela auditoria do governo da Irlanda).

2.2.3 Estados Unidos

O *Government Accountability Office* (GAO) é a EFS dos Estados Unidos (Intosai, 2017). 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, a 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) colocam 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 os padrões de auditoria governamental generalizadamente aceitos (Gagas) dispostos no *Government Auditing Standards* que também é conhecido como *Yellow Book*.

2.2.4 Austrália

A EFS da Austrália é o *Australian National Audit Office* (ANAO) (Intosai, 2017). 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, além disso 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 ao 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 a 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.

2.3 Estratégia de Fortalecimento do TCU

O Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário descreve a proposta de estratégia de fortalecimento da auditoria financeira do TCU com o objetivo a convergência aos padrões internacionais de fiscalização governamental que sejam compatíveis aos regulamentos jurídico-institucional nacionais. O objetivo estratégico da proposta é a de aumentar a transparência, a credibilidade e a utilidade das contas públicas.

A estratégia descrita pelo o Acórdão é a 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 Balanço geral da União (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 EFS, 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 dos Balanços Gerais 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 3.608/2014 são:

- Desenvolver a competência constitucional e legal na função auditoria financeira por meio da ampliação gradual e planejada do número de demonstrações financeiras auditadas, utilizando a estrutura dos órgãos de controle interno para construir um modelo integrado de certificação da credibilidade das contas públicas;
- Garantir a liderança e o planejamento integrado de capital humano em auditoria financeira, por meio da criação de núcleos especializados, do mapeamento de competências profissionais e de um programa de treinamento e certificação profissional para auditores do TCU e dos órgãos de controle interno, em parceria com instituições nacionais e internacionais de desenvolvimento profissional 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;
- Realizar fiscalização até o final de 2015 com o intuito de verificar o nível de divulgação e de auditabilidade das demonstrações financeiras individuais de órgãos e entidades federais e das demonstrações financeiras consolidadas de ministérios;
- Realizar levantamento até o final de 2016 sobre a capacidade dos órgãos de controle interno dos três Poderes para a realização de auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais;
- Planejar e implementar as auditorias financeiras anuais de contas ordinárias de alto risco fiscal dos Ministérios da Fazenda e da Previdência;

- Planejar e implementar as análises simplificadas anuais das demonstrações financeiras consolidadas de três ministérios até 2016, de metade deles até 2018 e de todos até 2020;
- Apresentar ao Plenário uma proposta de regulação, orientação e supervisão das auditorias anuais de demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais;
- Revisar a cada dois anos as estratégias e os planos de ação aprovados;

2.4 Estudos comparativos entre países

O Cigar (*Comparative International Governmental Accounting Research Network*) reúne pesquisas internacionais comparativas de contabilidade a fim de promover discussões e pesquisas mundiais nesse direcionamento.

Algumas pesquisas recentes serviram de *benchmarking* para o presente estudo. Brusca e Montesinos (2016) compararam a convergência de implementação de relatórios de desempenho de dezessete países e verificaram que não há convergência na prática ou nos resultados em si. O notado é 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 e constataram que a adoção das IPSAS está conduzindo os países significativamente para a adoção de um regime de competência na contabilidade visto que ainda existe um nível de relutância a adoção 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 ou não das IPSAS em uma amostra de países e verificaram o nível de convergência dessas. Os resultados mostraram que embora alguns sistemas de contabilidade estejam muito próximos do modelo das IPSAS, outros são completamente diferentes. Foi considerado que, apesar disso, essa realidade pode ser considerada como um ponto de partida e que, em um futuro próximo, os países podem tender para a convergência às IPSAS.

3 METODOLOGIA

3.1. Tipo de Pesquisa e Características

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 o foco da pesquisa foi em aspectos relacionados ao empirismo, a quantidade, descrição e confirmação de informações. E quanto aos fins, é classificada como exploratória, tendo em vista que possuiu 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 a pesquisa foi bibliográfica, visto que para referenciar e fundamentar o trabalho realizou-se uma investigação na literatura específica sobre as EFS no mundo e os manuais internacionais de auditoria, principalmente auditoria financeira. E documental, já que utilizou relatórios de auditoria de determinados países; informações legais dos membros da Intosai, contida em seus portais eletrônicos; a Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88); além de aspectos normativos referentes à contabilidade no setor público. Com relação aos aspectos gerais e instrumentos utilizados, a pesquisa foi baseada em material já elaborados com fontes bibliográficas e fontes secundárias de dados, constituídos principalmente através de pesquisas realizadas, principalmente, em artigos científicos, monografias e nos portais eletrônicos das EFS.

3.2 Metodologia da Análise dos Membros da Intosai

A princípio, foi realizado um mapeamento dos membros da Intosai 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 em seus respectivos portais eletrônicos que subsidiou a elaboração do quadro comparativo estabelecendo se as EFS organizavam o seu controle externo por meio de um Tribunal/Corte de Contas ou uma Controladoria/ Auditoria-Geral e quais tipos de auditoria realizam, tendo em vista as três principais estabelecidas pela Issai 100 (financeira, operacional e conformidade).

3.3 Metodologia da Análise da Auditoria Financeira entre TCU, GAO, NAO e ANAO

Nesse momento, buscando focar na auditoria financeira, seis EFS foram selecionadas, com base na pesquisa bibliográfica feita referente ao que já havia sido pesquisado nesse sentido por autores como Dutra (2011), Oliveira e Dutra (2014), Castaldelli Júnior e Aquino (2011), Dutra e Champomier (2014). As EFS escolhidas foram: TCU (Brasil), NAO (Reino Unido), GAO (Estados Unidos) e ANAO (Austrália). Buscou-se então nos respectivos portais eletrônicos de cada EFS, os relatórios de auditoria financeira referente aos anos de 2015 e 2016 e por fim, com a análise desses e coleta de dados, foi elaborado o quadro comparativo com vistas a obter as seguintes informações:

- Faz auditoria financeira?;
- Montante Fiscalizado em dólares (\$)??;
- Quantidade de Auditores?;
- Quantidade de Unidades Auditadas?

3.4 Metodologia da Análise de aderência das auditorias financeiras do TCU

Por fim, para analisar os relatórios de auditoria do BGU, feitos em conformidade com o Acórdão 3.608/2014 - estratégia de fortalecimento do TCU, coletou-se no portal eletrônico do TCU os relatórios referentes as auditorias feitas nas demonstrações financeiras da Secretaria de Tesouro Nacional – Acórdão 1540/2016), a cargo da Secex Fazenda; da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, também a cargo da Secex Fazenda – Acórdão 2464/2016; do Fundo do Regime Geral de Previdência Social, a cargo da

Secex Previdência – Acórdão 1749/2016; e da Dívida Pública Federal, a cargo da Semag – Acórdão 1.497/2016.

Após isso, foi elaborado o quadro analisando que tipo de asseguração e qual tipo de conclusão as auditorias tiveram, além disso foi verificado também se os relatórios continham parágrafo de ênfase ou outros assuntos.

4 RESULTADOS

4.1 Análise dos membros da Intosai

A Intosai possui, de acordo com o seu portal e levantamento OCDE, 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, elaborou-se o anexo 1.

O primeiro quesito analisado foi sobre que tipo de órgão o país usa como EFS, visto que as regras da Intosai não estabelecem qual tipo de órgão as Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) devem utilizar, afirmando apenas que uma EFS 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 divisão analisada foi entre “Tribunal/Corte de Contas” e “Controladoria/ Auditoria, o constatado foi que 52 (cinquenta e dois) utilizam como EFS um tribunal/corte de contas e 139 (cento e trinta e nove) 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 ponto importante a ser observado é a existência de uma diferença relevante na quantidade de países em cada categoria específica (Tribunal/ Corte de contas e Controladoria/Auditoria geral), o que se pode dizer é que existe um certo desequilíbrio na divisão, visto que há uma clara preferência dos países em utilizar o sistema de Controladoria/Auditoria-Geral, ou seja, a maioria das EFS (72,7%) optam 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 que das 182 filiadas 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 EFS que utilizam o sistema de controladoria/auditoria geral, reforçando a tendência dos países em utilizarem esse tipo de sistema.

Rocha (2002) utilizou em seu estudo, modelos apresentados no livro de Brown (2002), e analisou também a vinculação institucional de 73 (setenta e três) EFS e a conclusão foi que a maioria das EFS estão vinculadas ao legislativo. Lima (2011) afirma que, em geral, as Cortes de Contas e as Auditorias-Gerais estão vinculadas ao parlamento, porém existem exceções. Não foi objeto de pesquisa no presente trabalho.

O segundo quesito analisado é 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 terceira coluna do anexo descreve se o país, de acordo com o seu portal eletrônico, faz as três auditorias e caso não faça, quais são feitas.

Fazendo uma análise dos portais em geral, a princípio, vê-se que muitos dos portais são precários e pouco claros em informações relevantes com relação a auditoria, 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 a realização das auditorias, constatou-se que apenas 32 (trinta e dois) países realizam, integralmente, as três principais auditorias propostas, seguido de 67 (sessenta e sete), que fazem alguma das três auditorias, 25 (vinte e cinco) que não possuem portal eletrônico, impossibilitando a coleta de informações e 67 (sessenta e sete) informam que fazem nenhuma das três auditorias propostas em seus portais eletrônicos.

O que se constata disso 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, visto que a quantidade em conjunto de países que não possuem portal e os que não relatam fazer qualquer uma das três representam a maior proporção da amostra analisada.

4.2 Análise da Auditoria Financeira entre TCU, GAO, NAO e ANAO

A partir da análise comparativa dos anos 2015 e 2016, com foco na auditoria financeira, entre as EFS do Reino Unido (NAO), Estados Unidos (GAO), Austrália (ANAO) e Brasil (TCU), este que acompanha o benchmarking da Intosai e está sujeito à mesma tecnologia de mensuração que os pares NAO e ANAO (CASTALDELLI JÚNIOR, AQUINO, 2011), elaborou-se o Quadro 4.

Quadro 4: Comparação da Auditoria Financeira entre TCU, GAO, NAO e ANAO

EFS	Auditoria financeira?	Montante Fiscalizado em \$*	Qtd auditores**	Qtd unidades auditadas ***	Ano
TCU	SIM	-	1695	276	2016
NAO	SIM	\$ 2 trilhões	950	368	
GAO	SIM	\$ 3,470.5 bilhões	-	154	
ANAO	SIM	\$ 454 bilhões	-	246	
					2015
TCU	SIM	\$ 567 milhões	1776	338	
NAO	SIM	\$1.25 trilhões	-	442	
GAO	SIM	\$ 3,229.8 bilhões	-	154	
ANAO	SIM	\$ 378 bilhões	-	253	

Fonte: elaboração própria

* Montante Fiscalizado em Dólares Americanos

** Quantidade de Auditores

***Quantidade de Unidades Auditadas

Os quesitos analisados nesse momento foram direcionados à auditoria financeira. Verificou-se nas EFS quais fazem auditoria financeira, o montante fiscalizado, a quantidade de auditores e a quantidade de unidades auditadas.

No primeiro quesito analisado, constaram-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 uma coleta mais precisa. O verificado nesse quesito em 2015 é que o órgão que fiscaliza o menor montante é o Brasil e o que fiscaliza o maior é o NAO, sendo que a diferença em valores é bastante significativa, de aproximadamente \$1,24 trilhões. No ano de 2016 houve uma limitação, visto que o relatório do TCU ainda não havia sido divulgado, na comparação entre os outros órgãos, novamente o com o maior montante foi o NAO, seguido por ANAO e GAO.

Num panorama geral entre as EFS e entre os anos, 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 relação, por exemplo, com o tamanho dos países analisados. Apesar disso, o maior valor apresentado pelo NAO deve-se, provavelmente, ao fato de o Reino Unido ser a união política de quatro países (Escócia, Inglaterra, Irlanda do Norte e País de Gales).

O terceiro quesito diz respeito a comparação entre a quantidade de auditores em cada EFS, porém não se encontrou as informações hábeis na maioria dos relatórios para alcançar o objetivo proposto, tornando a comparação, assim, inviável. O TCU foi a única EFS que continha a informação para os dois anos e o constatado foi que a quantidade de auditores diminuiu de 2015 para 2016.

O quarto quesito, diz respeito a comparação entre a quantidade de unidades auditadas nas EFS em cada período. A primeira constatação é que o NAO auditou a maior quantidade de unidades, seguido pelo TCU, ANAO e GAO. É interessante ressaltar que o GAO foi o único que manteve a mesma quantidade de unidades auditadas nos dois períodos analisados. O NAO apresentou um número superior as outras EFS, provavelmente, pelo mesmo motivo já citado no segundo quesito.

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

Em um cenário global, analisando os quatro quesitos em conjunto, notou-se que as informações possuem uma certa característica pertinente na comparação entre os anos, pois apesar dos valores auditados pelas EFS terem aumentado de 2015 para 2016, o número de quantidade de unidades auditadas, com exceção do GAO que manteve a mesma quantidade, diminuiram, no mesmo período. Essa característica pode ser consequência de um agrupamento de unidades auditadas consideradas semelhantes de um período para o outro.

É coerente o fato de o NAO, por possuir o maior montante auditado, ter um maior número de unidades auditadas. Não é muito coerente, porém, o fato de o TCU ser o segundo maior em quantidade de unidades auditadas, mas com o menor montante auditado. Essas informações colocam o TCU quase como um *outlier* perante as demais EFS analisadas, visto que ele se diferencia de forma significativa em informações e padrões.

Essa diferença do TCU perante as outras EFS pode estar associada ao fato de a economia e estrutura do Brasil ser considerada inferior à dos demais países da amostra. O Brasil apesar de possuir tradição em auditoria financeira, apenas iniciou seu processo de convergência as normas internacionais em 2010 (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014). E isso também pode ter relação ao fato de os dados brasileiros fugirem do padrão dos demais países.

O estudo de Oliveira e Dutra (2014) objetivou, também, avaliar a performance de vinte e uma EFS de países com alta renda *per capita* e alto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), dentre elas o ANAO, NAO, GAO, em que todas realizavam auditoria

financeira e sob a premissa de que as EFS desses países conseguem influenciar no alto nível de desenvolvimento social e econômico. O constatado na pesquisa foi que, tirando algumas exceções, na maioria dos quesitos avaliados, de fato, países mais desenvolvidos fazem uma auditoria financeira mais eficiente, com controles, métodos e procedimentos melhores. O TCU, apesar de não apresentar uma auditoria financeira de excelência ainda, está estruturando uma estratégia de fortalecimento dessa sua função, buscando a excelência por meio da adoção de padrões e boas práticas internacionais. Isso acaba por corroborar o fato de o TCU se diferenciar das demais EFS numa comparação.

4.3 Análise de aderência das auditorias financeiras do TCU

De acordo com o TCU, a auditoria financeira é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades públicos, 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, a CFAA e IBP. O relatório PEFA (2009b: 59) informou que:

“O TCU não emite um parecer de auditoria sobre as demonstrações consolidadas do Governo para determinar se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros”
PEFA (2009b: 59).

Na avaliação geral do autor, o verificado foi 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 3.608/2014, 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 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 plano de ação a partir de 2021.

O quadro 5 descreve as auditorias feitas pelo TCU em cumprimento com a estratégia de fortalecimento estabelecida pelo Acórdão 3608/2014 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.

Quadro 5: Comparação entre as auditorias do BGU

Órgão	Acórdão	Tipo de Asseguarção	Tipo de Conclusão *	Parágrafo de Ênfase ou Outros Assuntos**
STN	1540/2016	Asseguarção limitada	Com ressalva	Sim
RFB/PGFN	2464/2016	Asseguarção limitada	Com ressalva	Não
FRGPS	1749/2016	Asseguarção limitada	Com ressalva	Não
DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL	1497/2016	Não foi possível enquadrar em nenhuma das categorias verificadas, em função da falta de padronização do relatório apresentado.	Não foi possível enquadrar em nenhuma das categorias verificadas, em função da falta de padronização do relatório apresentado.	Não foi possível enquadrar em nenhuma das categorias verificadas, em função da falta de padronização do relatório apresentado.

Fonte: elaboração própria

*Conforme Issai 1705

**Do relatório do auditor independente.- Issai 1706

De acordo com o manual de auditoria financeira do TCU e Issai 200, a auditoria financeira é um trabalho de asseguarção, em que o auditor emite uma opinião sobre o nível de segurança que pode ser razoável ou limitada. A asseguarção 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 realidade. Já a asseguarção limitada, também conhecida como revisão, caracteriza-se por fornecer uma garantia menor que em uma asseguarção 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 Issais colocam procedimentos obrigatórios e opcionais que as EFS devem seguir numa auditoria financeira, logo não fazer esses procedimentos opcionais não significa que a EFS não esteja aderente aos padrões internacionais. A análise focou nos dois tipos de procedimentos, pois não está só avaliando aspectos obrigatórios, mas sim a qualidade da auditoria em questão de completude de informações.

A STN teve sua auditoria financeira divulgada pelo Acórdão 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 conseguir obter informações suficientes que caracterizassem uma garantia alta, o trabalho então foi de asseguarção limitada e a opinião feita de forma negativa, com ressalvas, demonstrando assim que os auditores não tiveram conhecimento de nenhum fato que confirmou que as demonstrações financeiras não estavam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.

A RFB e PGFN tiveram a sua auditoria financeira evidenciada no Acórdão 2464/2016. Os enfoques foram 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 (RFB);

E na PGFN: 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. Sendo assim um trabalho de asseguarção limitada.

O Acórdão 1.749/2016 traz a auditoria do FRGPS, que é a 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 os valores são, respectivamente, 1% da despesa total previdenciária e para execução de auditoria foi calculada em 50% da materialidade global.

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 a não obtenção de informações suficientes que caracterizassem uma garantia alta, o trabalho dos auditores foi de asseguarção limitada e os auditores emitiram uma conclusão com ressalvas acerca das demonstrações.

O Acórdão 1.497/2016, mais especificamente, o quadro isolado referente a 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 relatada pelos auditores em todos os acórdãos é 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), que 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. É uma informação a mais no relatório que o complementa, deixando claro que esse fato não desqualifica os demais relatórios em questão de qualidade.

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 uma asseguarção limitada das demonstrações, ou seja, o TCU não é totalmente aderente aos padrões internacionais. Isso mostra que, apesar dos esforços do TCU e demais órgãos em melhorar as demonstrações em função de alcançar uma auditoria financeira internacionalmente de qualidade, ainda são necessários esforços adicionais para alcançar o pretendido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivos realizar um estudo para apresentar de forma geral as características dos membros da Intosai, comparar a auditoria financeira do TCU, GAO, NAO, ANAO e verificar se as auditorias do TCU realizadas em conformidade com a sua própria estratégia de fortalecimento estabelecida no Acórdão 3.608/2014 estavam aderentes aos padrões internacionais.

Para isso, buscou-se realizar pesquisa bibliográfica e documental de cunho exploratório, através de pesquisas realizadas, principalmente, em artigos científicos, monografias e nos portais eletrônicos das EFS.

Com relação a comparação dos membros da Intosai, constatou-se que a maioria das EFS organizam o seu controle externo com uma Controladoria/ Auditoria-Geral, ou seja, têm a preferência por um sistema que tem por característica um caráter mais opinativo e consultivo e que enfatiza mais 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, desempenho e operacional).

Na comparação das auditorias financeiras entre TCU, GAO, NAO e ANAO, a pesquisa teve algumas limitações, visto que nem todas as informações requisitadas para elaborar o quadro comparativo foram obtidas, prejudicando assim uma análise completa. Apesar disso, a análise mostrou que a auditoria financeira realizada pelo TCU, encontra-se distante das demais EFS analisadas, em questão de montante fiscalizado e de quantidade de unidades auditadas, visto que apesar do TCU ser a segunda EFS com maior número de unidades auditadas, ele possui o menor montante auditado. Sendo a diferença comparada ao de maior montante de aproximadamente 1,24 trilhões de dólares.

Por fim, na análise das auditorias do TCU realizadas em conformidade com sua própria estratégia de fortalecimento dada pelo Acórdão 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 em pelo menos até 2026, então apesar da presente avaliação mostrar a não aderência do TCU aos padrões internacionais, os objetivos são de continuidade e êxito com a implementação uma cultura de auditorias financeiras de qualidade e constante melhora com o passar do tempo (Acórdão 3.608/ 2014).

Para futuras pesquisas, recomenda-se um estudo comparativo entre a auditoria financeira do TCU e outras Entidades Fiscalizadoras Superiores da América Latina, a fim de verificar se existe uma aproximação da auditoria financeira realizada entre elas. Além de verificar a aderência do TCU aos padrões internacionais nas futuras auditorias realizadas pelo em conformidade com a sua estratégia de fortalecimento.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Thiago Maciel. **Análise Institucional do Tribunal de Contas da União e sua contribuição para o processo de consolidação da democracia no Brasil**. 2009. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/analise-institucional-do-tribunal-de-contas-da-uniao-e-sua-contribuicao-para-o-processo-de-consolidacao-da-democracia-no-brasil.htm>>. Acesso em: 02 de mai. 2017.

ALMEIDA, Hugo César da Silva. **Tribunais de contas na função de accountability: um estudo comparativo entre o Brasil e o Uruguai**. 2013. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/12592/1/2013_HugoCesardaSilvaAlmeida.pdf>. Acesso em: 02 de mai. 2017.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE (AUS). **About Us**. Disponível em:<<https://www.anao.gov.au/about>>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

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.

BENITO, B., BRUSCA, I., MONTESINOS, V. 2007. **The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs**. *International Review of Administrative Sciences*. Disponível em: <<https://psaar.net/36-abstracts/162-the-harmonization-of-government-financial-information-systems-the-role-of-the-ipsass>>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

BRASIL. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 15 outubro.1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. 22 de mai. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1497/2016**. Auditoria da Dívida Pública Federal. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2016-06-15;1497>>. Acesso em: 02 de mai. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1540/2016**. Auditoria nas Demonstrações Financeiras da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em:<<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2016-06-15;1540>>. Acesso em: 02 de mai. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1749/2016**. Auditoria nas Demonstrações Financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/>>. Acesso em: 02 de mai. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2464/2016**. Auditoria nas Demonstrações Financeiras da Secretaria da Receita Federal do Brasil e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em:

<<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2016-09-21;2464>>. Acesso em: 02 de mai. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 3608/2014**. Proposta de Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira no Tcu. Acordo Institucional entre Tcu e Banco Mundial. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2014-12-09;3608>>. Acesso em: 02 de mai. 2017.

BROWN, Renato Jorge Brown. **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil: o TCU – uma análise jurídico-administrativa**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. Acesso em: 15 de mai. 2017.

BRUSCA, I. e MARTINEZ, J.C. 2015. **Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. International. Review of Administrative Sciences**. Disponível em: <<https://psaar.net/36-abstracts/246-adopting-international-public-sector-accounting-standards-a-challenge-for-modernizing-and-harmonizing-public-sector-accounting>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

BRUSCA, I., MONTESINOS, V. 2016. **Implementing Performance Reporting in Local Government: A Cross-Countries Comparison. Public Performance & Management Review**. Disponível em: <<https://psaar.net/36-abstracts/243-implementing-performance-reporting-in-local-government-a-cross-country-comparison>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

CASTALDELLI JÚNIOR, E., AQUINO, A.C.B. **Indicadores de Desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro**. Revista Contabilidade Vista & Revista. 2011. Disponível em:<<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1240/pdf109>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

CHRISTIAENS, J., VANHEE, C., MANES-ROSSI, F., AVERSANO, N. VAN CAUWENBERGE. P.2014. **The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison, International. Review of Administrative Sciences**. Disponível: <<https://psaar.net/36-abstracts/197-the-effect-of-ipsas-on-reforming-governmental-financial-reporting-an-international-comparison>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

COHEN, S., LEVENTIS, S. 2013. **An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sector: The Case of Greek LGOs. Financial Accountability & Management**. Vol. 29. pp. 74-98. Disponível em: <<https://psaar.net/36-abstracts/118-an-empirical-investigation-of-audit-pricing-in-the-public-sector-the-case-of-greek-lgos>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

CORNELIA, Dobre. **Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions**. Christian University “Dimitrie Cantemir” Bucharest. 2012. Disponível em: <<http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2012/n1/099.pdf>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

DANTAS, J.A., RODRIGUES, F. F., NIYAMA, J.K., MENDES, P.C.M. **Normatização contábil baseada em princípios ou em regras?: Benefícios, custos, oportunidades e riscos**. Revista de Contabilidade e Organizações. 2010. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34765/37503>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

DECLARAÇÃO DE LIMA SOBRE DIRETRIZES PARA PRECEITOS DE AUDITORIA. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

DECLARAÇÃO DO MÉXICO SOBRE INDEPENDÊNCIA DAS EFS. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

DUTRA, T. A. G., CHAMPOMIER, J.M. **A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Contre de Contas da França.** Revista do TCU. 2014. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTC/article/download/43/38>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. **Gestão das Finanças Públicas Oportunidades de reforma para o modelo brasileiro na comparação com países desenvolvidos da OCDE.** Disponível em: <<https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/4006>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

ENGLISH, L. GUTHRIE, J. **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*. 2000. Artigo. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-8500.00143/pdf>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE (US). **About GAO.** Disponível em: <<https://www.gao.gov/about/index.html>>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Membership List.** Disponível em: <<http://www.Intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html>>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

INTOSAI. **Issai 1700.** Disponível em: <http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

INTOSAI. **Issai 1705.** Disponível em: <http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

INTOSAI. **Issai 1706.** Disponível em: <http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

INTOSAI. **Issai 200.** Disponível em:< <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 22 de mai. 2017.

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

MARCELINO, G.F., WASSALLY, L. P. M. P., SILVA, R. M. P. **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 – Brasília. 2009. Disponível em: <
http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/14926/1/ARTIGO_ControlFinanceiroGovernmental.pdf>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

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

NASCIMENTO, Márcio. Gondim. **O Controle da Administração Pública no Estado de Direito**. 2005. Artigo. Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2023/O-controle-da-administracao-publica-no-Estado-de-Direito>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

NATIONAL AUDIT OFFICE (UK). **About Us**. Disponível em: <
<https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/audit-of-financial-statements/>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

OLIVEIRA, A. C., DUTRA, T. A. G. L. **Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira**. Revista do TCU. 2014. Disponível em: <
<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/viewFile/14/12>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

PRODANOV, C. C., FREITAS, E.C. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2 a Edição. Universidade Feevale, 2013.

RELATÓRIO PEFA .2009. Disponível em:
 <http://siteresources.worldbank.org/BRAZILEXTN/Resources/Brazil_PublicManagement_English.pdf>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. **O Modelo de Controle Externo exercido pelos Tribunais de Contas e as proposições legislativas sobre o tema**. Disponível em: <
<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/156>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

SERRA, R. C., CARNEIRO, R. **As Interfaces Entre o Controle Social e os Controles Externo e Interno na Administração Pública Brasileira**. 2011. Disponível em:
<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB1827.pdf>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

THE ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (US). **About**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (BR). **Auditoria Financeira**. Disponível em: <
<http://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/auditoria-financeira.htm>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (BR). **Issai 100**. Disponível em:<
<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (BR). **Manual de Auditoria do TCU**. 2016. Disponível em: <
<http://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/auditoria-financeira.htm>>. Acesso em: 22/05/2017.

ANEXO

SAI	Tribunal/Corte de Contas	Controladoria/Auditoria Geral	Faz as 3 auditorias?	Links
1	Afghanistan	-	X (<i>Control and Audit Office of Afghanistan</i>)	SIM http://www.sao.gov.af/
2	Albania	-	X (Instituição Suprema de Auditoria da Albânia)	SIM http://www.klsh.org.al/
3	Algeria	X (Tribunal de Contas da Argélia)	-	- http://www.ccomptes.org.dz/
4	Andorra	X (Tribunal de Contas de Andorra)	-	- http://www.tribunaldecptes.ad/
5	Angola	X (Tribunal de Contas da Angola)	-	-
6	Antigua and Barbuda	-	X (<i>Office of the director of audit</i>) PARLAMENTO	NÃO (<i>financial e performance</i>) http://www.audit.gov.ag/
7	Argentina	-	X (<i>Auditoria Geral da Nação</i>) CONGRESO DE LA NACIÓN	SIM http://www.agn.gov.ar/
8	Armenia	-	X (Câmara de Controle da República da Arménia) LEGISLATIVO	NÃO (<i>financial</i>) www.coc.am
9	Austrália	-	X (<i>Australian National Audit Office</i>)	SIM http://www.anao.gov.au
10	Austria	X (Tribunal de Contas)	-	NÃO (<i>financial e performance</i>) http://www.rechnungshof.gov.at/
11	Azerbaijan	X (Câmara de Contas)	-	- http://www.sai.gov.az/
12	Bahamas	-	X (<i>Office of the Auditor General</i>)	- http://www.bahamas.gov.bs
13	Bahrain	-	X (Gabinete de Controle Financeiro e Administrativo)	SIM http://www.nao.gov.bh
14	Bangladesh	-	X (<i>Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh</i>)	SIM http://www.cagbd.org/
15	Barbados	-	X (<i>Audit Office of Barbados</i>)	-
16	Belarus	-	X (Comissão de Controle do Estado)	- http://www.kgk.gov.by/ru
17	Belgium	X (Tribunal de Contas)	-	SIM http://www.ccrek.be
18	Belize	-	X (<i>Office of the Auditor General of</i>)	NÃO (<i>financial</i>) http://www.audit.gov.bz/

			<i>Belize</i>)		
19	Benin	X (Tribunal de Contas)	-	-	http://gouv.bj/
20	Bhutan	-	X (<i>Royal Audit Authority</i>)	SIM	http://www.bhutanaudit.gov.bt/
21	Bolivia	-	X (<i>Contraloria General del Estado</i>)	NÃO (financeira e operacional)	http://www.contraloria.gob.bo/portal/
22	Bosnia and Herzegovina	-	X (Gabinete de Auditoria das Instituições)	-	-
23	Botswana	-	X (<i>Office of the Auditor General</i>)	NÃO (performance)	http://1govportal.imexsystems.net
24	Brazil	X (Tribunal de Contas da União)	-	SIM	http://portal.tcu.gov.br/inicio/index.htm
25	Brunei Darussalam	-	X (Departamento de Auditoria, Gabinete do Primeiro-Ministro)	SIM (financeira)	http://www.audit.gov.bn
26	Bulgaria	-	X (Serviço Nacional de Auditoria)	SIM	http://www.bulnao.government.bg
27	Burkina Faso	X (Cour des comptes)	-	-	http://www.cour-comptes.gov.bf
28	Burundi	-	X (<i>Inspection Générale de l'Etat</i>)	-	-
29	Cabo Verde	X (Tribunal de Contas)	-	-	http://www.tribunalcontas.cv/
30	Cambodia	-	X (<i>National Audit Authority of Kingdom of Cambodia</i>)	SIM	http://www.naa.gov.kh/
31	Cameroon	-	X (<i>Control of Public Finances in Cameroon</i>)	SIM	http://Intosaiitaudit.org/mandates/writeups/cameroon.htm
32	Canadá	-	X (Escritório do Auditor Geral)	NÃO (performance e special)	http://www.oag-bvg.gc.ca
33	Central African Republic	-	X (<i>Inspection Général d'Etat</i>)	-	-
34	Chad	X (Cour des Comptes du Tchad)	-	-	-
35	Chile	-	X (<i>Contraloría General de la República de Chile</i>)	NÃO (performance e financeira)	http://www.contraloria.cl
36	China	-	X (Auditoria Nacional) CONSELHO DE ESTADO	NÃO (financeira e desempenho)	http://www.audit.gov.cn
37	Colombia	-	X (<i>Contraloria General da República</i>)	-	http://www.contraloria.gov.co/
38	Congo, Republic of the	X (Cour des Comptes)	-	-	http://www.courdescomptes.cd/
39	Cook Islands	-	X (<i>Cook Islands Audit Office</i>)	SIM	http://www.auditoffice.gov.ck/
40	Costa Rica	-	X (<i>Contraloria Geral da República</i>)	-	http://www.cgr.go.cr

41	Côte d'Ivoire	X (<i>La Cour des comptes du Côte d'Ivoire</i>)	-	SIM	http://www.courdescomptesci.com/
42	Croatia	-	X (Gabinete de Auditoria do Estado)	NÃO (<i>financiacal e performance</i>)	http://www.revizija.hr
43	Cuba	-	X (<i>Contraloría General de la República de Cuba</i>)	-	http://www.contraloria.cu/
44	Cyprus	-	X (Gabinete de Auditoria da República)	NÃO (<i>financiacal e performance</i>)	http://www.audit.gov.cy
45	Czech Republic	X (Supremo Tribunal de Contas)	-	-	http://www.nku.cz
46	Denmark	-	X (Serviço Nacional de Auditoria)	-	http://www.rigsrevisionen.dk/
47	Djibouti	X (<i>Cour des Comptes de Djibouti</i>)	-	NÃO (<i>performance</i>)	http://uk.rigsrevisionen.dk
48	Dominica	-	X (<i>Office of the Director of Audit</i>) PARLAMENTO	SIM	http://audit.gov.dm/
49	Dominican Republic	X (<i>Cámara de Cuentas de la República</i>)	-	-	http://www.camaradecuentas.gob.do
50	Ecuador	-	X (<i>Contraloría General del Estado</i>)	NÃO (<i>financeira</i>)	http://www.contraloria.gob.ec/
51	Egypt	-	X (<i>Accountability State Authority</i>)	-	http://asa.gov.eg
52	El Salvador	X (<i>Corte de cuentas de la republica</i>)	-	NÃO (<i>financeira e operacional</i>)	http://www.cortedecuentas.gob.sv/
53	Equatorial Guinea	-	X (<i>Dirección general de control financeiro</i>)	-	-
54	Eritrea	-	X (<i>Office of the Auditor General of the State of Eritrea</i>)	-	http://Intosaiitaudit.org/mandates/writeups/eritrea.htm
55	Estonia	-	X (Serviço Nacional de Auditoria)	NÃO (<i>financiacal e performance</i>)	http://www.riigikontrol.ee/
56	Ethiopia	-	X (<i>Office of the federal auditor general Ethiopia</i>)	NÃO (<i>performance e regularity</i>)	http://www.ofag.gov.et/ofag/
57	Fiji	-	X (Gabinete do Auditor Geral)	NÃO (<i>performance e financiacal</i>)	http://www.oag.gov.fj/
58	Finland	-	X (Auditoria Nacional)	SIM	http://www.vtv.fi
59	France	X (<i>Cour des Comptes</i>)	-	NÃO (<i>financiacal</i>)	http://www.ccomptes.fr/
60	Gabon	X (<i>Cour des Comptes</i>)	-	-	-
61	Gambia	-	X (<i>National Audit Office</i>)	-	-
62	Georgia	-	X (Auditoria do Estado)	NÃO (<i>financiacal e performance</i>)	http://www.sao.ge/

63	Germany	X (<i>Bundesrechnungshof</i>)	-	SIM	http://www.bundesrechnungshof.de
64	Ghana	-	X (<i>Ghana Audit Service</i>)	NÃO (<i>performance e financial</i>)	http://www.ghaudit.org/gas/site
65	Greece	X (Tribunal de Contas)	-	-	http://www.elsyn.gr
66	Grenada	-	X (<i>Audit Department</i>)	-	http://www.gov.gd/departments/audit_dept.html
67	Guatemala	-	X (<i>Contraloría General de Cuentas</i>)	NÃO (<i>financeira</i>)	http://www.contraloria.gob.gt
68	Guinea	X (<i>Cour des Comptes</i>)	-	-	-
69	Guinea-Bissau	X (Tribunal de Contas)	-	-	-
70	Guyana	-	X (<i>Audit Office of Guyana</i>)	X (<i>financial</i>)	http://www.audit.org.gy/
71	Haiti	X (<i>Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif</i>)	-	-	-
72	Holy See / Vatican City State	-	X (<i>Officium Recognitoris Generalis</i>)	-	http://www.vatican.va/roman_curia
73	Honduras	X (Tribunal Superior de Cuentas)	-	-	http://www.tsc.gob.hn/
74	Hungary	-	X (Gabinete de Auditoria do Estado)	SIM	asz.hu/en
75	Iceland	-	X (Auditoria Nacional)	NÃO (<i>financial e performance</i>)	http://rikisendurskodus.is/
76	India	-	X (Gabinete do Controlador e Auditor Geral)	SIM	http://www.cag.gov.in/
77	Indonesia	-	X (<i>Audit Board of the Republic of Indonesia</i>)	NÃO (<i>financial e compliance</i>)	http://www.bpk.go.id
78	Iran (Islamic Republic of)	X (Supremo Tribunal de Contas)	-	-	http://www.dmk.ir/
79	Iraq	-	X (<i>Federal Board of Supreme Audit</i>)	NÃO (<i>financial e performance</i>)	http://www.d-raqabam.iq
80	Ireland	-	X (Gabinete do Controlador e Auditor Geral)	-	http://audgen.gov.ie
81	Israel	-	X (Controladoria do Estado e Provedores de Justiça)	-	http://www.mevaker.gov.il
82	Italy	X (Corte dei Conti)	-	-	http://www.corteconti.it/
83	Jamaica	-	X (Departamento do Auditor Geral)	SIM	http://auditorgeneral.gov.jm/
84	Japan	-	X (Conselho de Auditoria)	-	http://www.jbaudit.go.jp

85	Jordan	-	X (<i>Audit Bureau</i>)	NÃO (financeira)	http://www.audit-bureau.gov.jo
86	Kazakhstan	-	X (Comite de Contas para o Controle da Execução do Orçamento Republicano)	-	http://www.esep.kz/
87	Kenya	-	X (<i>Executive office of the auditor-general</i>)	-	http://www.oagkenya.go.ke/
88	Kiribati	-	X (<i>Kiribati National Audit Office</i>)	NÃO (performance)	http://knao.gov.ki/
89	Korea (Republic of)	-	X (Conselho de Auditoria e Inspeção)	NÃO (financeira)	http://english.bai.go.kr
90	Kuwait	-	X (<i>Acting Audit Bureau</i>)	-	http://www.sabq8.org
91	Kyrgyzstan	X (<i>Accounts Chamber of Kyrgystan</i>)	-	-	-
92	Lao People's Democratic Republic	-	X (<i>State Audit Organization</i>)	-	-
93	Latvia	-	X (Auditoria do Estado)	NÃO (financeira e operacional)	http://www.lrvk.gov.lv/en/
94	Lebanon	X (Tribunal de Contas)	-	-	http://www.coa.gov.lb/
95	Lesotho	-	X (<i>Office of the Auditor General</i>)	NÃO (financeira e regularidade)	http://www.auditgen.org.ls/
96	Liberia	-	X (<i>General Auditing Commission</i>)	NÃO (performance)	http://www.gac.gov.lr/
97	Libya	-	X (<i>Libyan Audit Bureau</i>)	-	-
98	Liechtenstein	-	X (Serviço Nacional de Auditoria)	-	http://www.liechtenstein.li/en/
99	Lithuania	-	X (<i>National Audit Office of Lithuania</i>)	NÃO (performance e financeira)	http://www.vkontrole.lt
100	Luxembourg	X (<i>Cour des Comptes</i>)	-	NÃO (financeira)	http://www.cour-des-comptes.lu/
101	Republic of Macedonia	-	X (Gabinete de Auditoria do Estado)	NÃO (Regularidade e performance)	http://www.dzr.mk/en/
102	Madagascar	X (<i>Cour des Comptes</i>)	-	-	-
103	Malawi	-	X (<i>National Audit Office Malawi</i>) LEGISLATIVO	NÃO (performance)	http://www.nao.gov.mw/
104	Malaysia	-	X (Departamento Nacional de Auditoria)	-	http://www.audit.gov.my/
105	Maldives	-	X (<i>Auditor General's Office</i>)	NÃO (financeira e compliance)	http://www.audit.gov.mv/
106	Mali	-	X (<i>Contrôle Général des Services Publics</i>)	-	-
107	Malta	-	X (Serviço Nacional de Auditoria)	SIM	http://www.nao.gov.mt/
108	Marshall Islands	-	X (<i>Office of the</i>	SIM	http://www.rmioag.com

			<i>Auditor-General)</i>		<i>/</i>
109	Mauritania	<i>X (Cour des Comptes de Mauritanie)</i>	-	-	http://www.cdcmr.mr
110	Mauritius	-	<i>X (National Audit Office)</i>	NÃO <i>(performance e financeira)</i>	http://nao.gov.mu
111	Mexico	-	<i>X (Auditoria Superior de la Federación)</i>	SIM	http://www.asf.gob.mx
112	Federated States of Micronesia	-	<i>X (Office of the Public Auditor)</i>	NÃO <i>(financeira e compliance)</i>	http://www.fsmopa.fm/
113	Moldova	<i>X (Tribunal de Contas)</i>	-	NÃO <i>(regularidade e performance)</i>	http://www.ccrm.md/
114	Monaco	-	<i>X (Supreme Audit Commission)</i>	-	-
115	Mongolia	-	<i>X (Auditoria Nacional)</i>	-	http://www.audit.mn/
116	Montenegro	-	<i>X (Instituição de Auditoria do Estado)</i>	NÃO <i>(performance e financeira)</i>	http://www.dri.co.me
117	Morocco	<i>X (Tribunal de Contas)</i>	-	-	http://www.courdescomptes.ma/
118	Mozambique	<i>X (Tribunal Administrativo)</i>	-	-	http://www.ta.gov.mz/
119	Myanmar	-	<i>X (Office of the Auditor General of the Union)</i>	SIM	http://www.oagmac.gov.mm/
120	Namibia	-	<i>X (Office the Auditor General)</i>	-	http://www.oag.gov.na/
121	Nauru	-	<i>X (Department of Audit)</i>	-	-
122	Federal Democratic Republic of Nepal	-	<i>X (Office of the Auditor General)</i>	-	http://www.oagnep.gov.np/
123	Netherlands	<i>X (Tribunal de Contas)</i>	-	NÃO <i>(regularidade e performance)</i>	http://www.rekenkamer.nl/
124	Netherlands Antilles	-	<i>X (Algemene Rekenkamer Curaçao)</i>	-	http://www.rekenkamercuracao.cw
125	New Zealand	-	<i>X (Gabinete do Controlador e Auditor Geral)</i>	NÃO <i>(financeira e performance)</i>	http://www.oag.govt.nz/
126	Nicaragua	-	<i>X (Contraloría General de la República)</i>	-	https://www.cgr.gob.ni/
127	Niger	<i>X (Cour des comptes)</i>	-	-	http://www.courdescomptes.ne/
128	Nigeria	-	<i>X (Office of the Auditor General for the Federation)</i>	-	http://www.oaugf.gov.ng/
129	Norway	-	<i>X (Gabinete do Auditor Geral)</i>	NÃO <i>(performance e financeira)</i>	http://www.riksrevisjonen.no
130	Oman	-	<i>X (Instituição de Auditoria do Estado)</i>	-	http://www.sai.gov.om/

131	Pakistan	-	X (<i>auditor general of pakistan</i>)	-	http://www.agp.gov.pk/
132	Palau	-	X (<i>Office of the Public Auditor</i>)	NÃO (<i>financial</i>)	http://www.palauopa.org/
133	Panama	-	X (<i>Contraloría General de la República de Panamá</i>)	-	http://www.contraloria.gob.pa/
134	Papua New Guinea	-	X (<i>Office of the Auditor-General of Papua New Guinea</i>)	-	http://www.ago.gov.pg/
135	Paraguay	-	X (<i>Contraloría General de la República</i>)	-	http://www.contraloria.gov.py/
136	Peru	-	X Peru (<i>Contraloria General</i>)	-	http://www.contraloria.gob.pe/
137	Philippines	-	X (<i>Commission on Audit</i>)	-	http://www.coa.gov.ph/
138	Poland	-	X (<i>Serviço Superior de Auditoria</i>)	-	http://www.nik.gov.pl/en/
139	Portugal	X (Tribunal de Contas)	-	NÃO (<i>financeira</i>)	http://www.tcontas.pt/
140	Puerto Rico	-	X (<i>Oficina do Contralor de Porto Rico</i>)	SIM	http://www.ocpr.gov.pr/wp/
141	Qatar	-	X (<i>Audit Bureau</i>)	-	-
142	Romania	X (Tribunal de Contas)	-	NÃO (<i>performance e financial</i>)	http://www.rcc.ro
143	Russian Federation	X (Câmara de Contas)	-	NÃO (<i>financial</i>)	http://www.ach.gov.ru/en/
144	Rwanda	-	X (<i>Office of the Auditor General</i>)	NÃO (<i>performance</i>)	http://www.oag.gov.rw/home/
145	Saint Kitts and Nevis	-	X (<i>National Audit Office</i>)	-	-
146	Saint Lucia	-	X (<i>Office of the Director of Audit in Saint Lucia</i>)	SIM	http://www.auditstlucia.com/
147	Saint Vincent and the Grenadines	-	X (<i>Audit Office</i>)	NÃO (<i>financial</i>)	http://audit.gov.vc/audit/
148	Samoa	-	X (<i>Samoa Audit Office</i>)	NÃO (<i>financeira e operacional</i>)	http://www.audit.gov.ws/
149	São Tomé and Príncipe	X (Tribunal de Contas)	-	-	http://www.tcontas-st.com/
150	Saudi Arabia	-	X (<i>Gabinete de Auditoria Geral</i>)	NÃO (<i>performance e financial</i>)	http://www.gab.gov.sa
151	Senegal	X (<i>Cour des Comptes</i>)	-	-	http://www.courdescomptes.sn/
152	Serbia	X (Tribunal de Contas)	-	SIM	http://www.dri.rs
153	Seychelles	-	X (<i>Office of the Auditor General</i>)	NÃO (<i>performance</i>)	http://www.oag.sc/
154	Sierra Leone	-	X (<i>Audit service sierra leone</i>)	NÃO (<i>Performance</i>)	http://www.auditservice.gov.sl/
155	Singapore	-	X (<i>Auditor-General's Office</i>)	NÃO (<i>Financial</i>)	http://www.ago.gov.sg/
156	Slovakia	X (Supremo)	-	SIM	http://www.nku.gov.sk

		Tribunal de Contas)			
157	Slovenia	X (Tribunal de Contas)	-	NÃO (performance)	http://www.rs-rs.si/
158	Solomon Islands	-	X (Office of the Auditor General)	-	-
159	Somalia	-	X (Office of the Auditor General)	NÃO (performance e financial)	http://www.oag.gov.so/
160	South Africa	-	X (Auditor Geral da África do Sul)	NÃO (performance)	http://www.agsa.co.za/
161	South Sudan	-	X (National Audit Chamber)	NÃO (performance e financial)	http://www.audit-chamber-ss.org/
162	Spain	X (Tribunal de Cuentas)	-	SIM	http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/
163	Sri Lanka	-	X (Departamento do Auditor Geral)	NÃO (financial e performance)	http://www.auditorgeneral.gov.lk
164	Sudan	-	X (National Audit Chamber)	SIM	http://www.audit.gov.sd
165	Suriname	X (Rekenkamer van Suriname)	-	-	http://www.rekenkamer.gov.sr/
166	Swaziland	-	X (Office of the Auditor General)	-	-
167	Sweden	-	X (Auditoria Nacional)	-	http://www.riksrevisionen.se/
168	Switzerland	-	X (Auditoria Federal) PARLIAMENT AND THE FEDERAL COUNCIL	NÃO (financial)	http://www.efk.admin.ch/
169	Syrian Arab Republic	-	X (The Central Organization of Financial Control)	-	-
170	Tajikistan	X (Câmara de Contas)	-	-	http://www.sai.tj
171	Thailand	-	X (Gabinete do Auditor Geral da Tailândia)	-	http://www.oag.go.th/
172	Timor-Leste	X (Tribunal de Recurso)	-	-	http://www.tribunais.tl
173	Togo	-	X (Inspection Générale d'Etat)	-	-
174	Tonga	-	X (Audit Department)	-	http://www.audit.gov.tg/
175	Trinidad and Tobago	-	X (Auditor General's Department)	NÃO (financial)	http://www.auditorgeneral.gov.tt/
176	Tunisia	X (Cour des Comptes)	-	-	http://www.courdescomptes.nat.tn/
177	Turkey	X (Tribunal de Contas)	-	NÃO (performance)	http://www.sayistay.gov.tr/
178	Tuvalu	-	X (Office of the Auditor General)	NÃO (Performance)	http://www.tuvaluaudit.tv/
179	Uganda	-	X (Office of the Auditor General)	NÃO (performance e financial)	http://www.oag.go.ug/
180	Ukraine	-	X (Câmara de Contabilidade)	-	http://www.ac-rada.gov.ua

181	United Arab Emirates	-	X (Instituição de Auditoria do Estado)	-	http://www.saiuae.gov.ae/
182	United Kingdom	-	X(Auditoria Nacional) PARLAMENTO	NÃO (<i>financial</i>)	http://www.nao.gov.uk/
183	United Republic of Tanzania	-	X (<i>National Audit Office</i>)	NÃO (<i>Performance e Financial</i>)	http://www.nao.go.tz
184	United States of America	-	X(<i>Government Accountability Office</i>)	SIM	http://www.gao.gov/
185	Uruguay	X (<i>Tribunal de Cuentas</i>)	-	-	http://www.tcr.gub.uy/
186	Vanuatu	-	X (<i>Office of the Auditor General</i>)	SIM	http://www.nao.gov.vu/
187	Venezuela	-	X(<i>Contraloría General de la República</i>)	-	http://www.cgr.gob.ve/
188	Vietnam	-	X (<i>Office of the State Audit</i>)	-	http://www.sav.gov.vn/
189	Yemen	-	X (<i>Central Organization for Control and Auditing</i>)	-	http://www.coca.gov.ye/
190	Zambia	-	X (<i>Audit House</i>)	-	http://nao.gov.zm
191	Zimbabwe	-	X (<i>Office of the Auditor General</i>)	-	http://www.auditorgeneral.gov.zw/