



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Especialização em Auditoria Financeira

Elves Douglas Teixeira da Cruz

A INDEPENDÊNCIA DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE PARA A REALIZAÇÃO DE
AUDITORIAS FINANCEIRAS

Brasília, DF
2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador da Especialização em Auditoria Financeira

Elves Douglas Teixeira da Cruz

A INDEPENDÊNCIA DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE PARA A REALIZAÇÃO DE
AUDITORIAS FINANCEIRAS

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do certificado de Especialista em Auditoria Financeira.

Prof. Orientador:
Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Brasília, DF
2024

CIP - Catalogação na Publicação

Ti Teixeira da Cruz, Elves Douglas.
 A INDEPENDÊNCIA DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE PARA A REALIZAÇÃO
 DE AUDITORIAS FINANCEIRAS / Elves Douglas Teixeira da Cruz;
 orientador Abimael de Jesus Barros Costa. -- Brasília, 2024.
 55 p.

 Monografia (Especialização - ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA
 FINANCEIRA) -- Universidade de Brasília, 2024.

 1. auditoria financeira. 2. auditoria governamental. 3.
 órgãos de controle. 4. controle da Administração Pública. 5.
 prestação de contas. I. Barros Costa, Abimael de Jesus,
 orient. II. Título.

Elves Douglas Teixeira da Cruz

A independência dos órgãos de controle para a realização de auditorias financeiras

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do certificado de Especialista em Auditoria Financeira.

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Profa. Dra. Nara Cristina Ferreira Mendes
Examinadora
Auditora-Chefe da UnB
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, DF
2024

RESUMO

A auditoria financeira constitui-se como instrumento de governança que auxilia a reduzir a assimetria de informações que existe entre o principal e os agentes. Não obstante, apenas recentemente os órgãos de controle passaram a dedicar atenção aos registros contábeis e aos relatórios financeiros. Considerando a importância que a independência dos auditores possui para a credibilidade de suas opiniões, o trabalho se propõe a avaliar se os órgãos de controle usufruem da independência necessária para examinar as informações financeiras dos entes estatais a que se vinculam. A pesquisa foi dividida em duas partes: a primeira, realizada predominantemente por meio de pesquisa documental e bibliográfica, foi desenhada para avaliar os aspectos formais da independência; a segunda, realizada por meio da aplicação de questionário a servidores de órgãos de controle, foi desenhada para avaliar os aspectos aparentes da independência. Em ambas as partes, a análise enfocou nos aspectos organizacional, financeiro e ideológico da independência. Em relação ao aspecto organizacional, não há vínculo organizacional entre os órgãos de controle e Unidade Prestadora de Contas, mas sim quando considerado o ente estatal. Em relação ao aspecto financeiro, os órgãos de controle externo possuem garantias mais robustas que os órgãos de controle interno. Em relação ao aspecto ideológico, os dirigentes de órgãos de controle externo possuem maiores proteções contra ameaças à independência ideológica em relação aos dirigentes de órgãos de controle interno. O questionário apurou que quase metade dos respondentes consideram que os órgãos de controle possuem a independência necessária, porém 82% deles acreditam que as auditorias financeiras aumentam a confiança das informações financeiras, independentemente se realizadas por órgão de controle interno ou por órgão de controle externo. Diante do exposto, conclui-se que as auditorias financeiras cumprem o seu papel, mas é importante aumentar a percepção dos servidores quanto à independência dos órgãos de controle.

Palavras-chaves: auditoria financeira; auditoria governamental; órgãos de controle; controle da Administração Pública; prestação de contas; demonstrações contábeis do setor público.

ABSTRACT

Financial auditing is a governance tool that helps reduce the information asymmetry between principals and agents. Nevertheless, only recently have oversight bodies begun to focus on accounting records and financial reports. Considering the importance of auditors' independence for the credibility of their opinions, this study aims to assess whether oversight bodies have the necessary independence to examine the financial information of the state entities to which they are linked. The research was divided into two parts: the first, conducted predominantly through documentary and bibliographic research, was designed to evaluate the formal aspects of independence; the second, carried out by applying a questionnaire to employees of oversight bodies, aimed to assess the perceived aspects of independence. In both parts, the analysis focused on the organizational, financial, and ideological dimensions of independence. Regarding the organizational aspect, there is no organizational link between oversight bodies and the Accountable Units but rather with the state entity. Concerning the financial aspect, external oversight bodies have more robust guarantees than internal oversight bodies. Regarding the ideological aspect, leaders of external oversight bodies have greater protections against threats to ideological independence compared to leaders of internal oversight bodies. The questionnaire revealed that almost half of the respondents consider that oversight bodies have the necessary independence. However, 82% believe that financial audits increase confidence in financial information, regardless of whether they are conducted by internal or external oversight bodies. Based on these findings, it is concluded that financial audits fulfill their role, but it is important to enhance employees' perception of the independence of oversight bodies.

Keywords: financial audit; government audit; control bodies; control of Public Administration; accountability; public sector financial statements.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. AUDITORIA FINANCEIRA E INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR	10
2.1 CONCEITOS DE AUDITORIA FINANCEIRA	11
2.2 INDEPENDÊNCIA E AMEAÇAS À INDEPENDÊNCIA	12
3. PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO NO GOVERNO FEDERAL.....	15
3.1 RESUMO HISTÓRICO	16
3.2 COOPERAÇÃO ENTRE CONTROLE INTERNO E EXTERNO	17
4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	19
5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	21
5.1 INDEPENDÊNCIA ORGANIZACIONAL	21
5.1.1 Perspectiva do ente estatal	22
5.1.2 Perspectiva da esfera de Poder	25
5.1.3 Perspectiva da Unidade Prestadora de Contas.....	26
5.2 INDEPENDÊNCIA DE FINANCIAMENTO	28
5.2.1 Financiamento da instituição	29
5.2.2 Remuneração dos auditores	30
5.3 INDEPENDÊNCIA IDEOLÓGICA	30
5.3.1 Independência dos dirigentes.....	31
5.3.2 Independência dos servidores	32
5.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS: PERCEPÇÃO DA INDEPENDÊNCIA.....	33
5.4.1 Composição da amostra.....	33
5.4.2 Percepção geral sobre a auditoria financeira	34
5.4.3 Independência dos auditores.....	37
6. CONCLUSÕES	41
REFERÊNCIAS	43
APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO	47
APÊNDICE II – QUANTIDADE DE RESPOSTAS POR ÓRGÃO DE CONTROLE	52
APÊNDICE III – COMPOSIÇÃO DAS RESPOSTAS	53

1. INTRODUÇÃO

Auditoria, no entendimento de Peter e Machado (2014, p. 91), compreende um dos principais instrumentos de que o gestor dispõe para assegurar a efetividade do controle, haja vista a necessidade de aferir a *fidedignidade da prestação de contas dos recursos aplicados*. Sua evolução é associada ao crescimento das organizações e à separação entre a propriedade e a administração dos recursos. À medida que as transações econômicas se tornaram mais complexas, a importância da atividade de auditoria tornou-se mais evidente.

A divulgação de informações financeiras tem o objetivo de reduzir a assimetria de informações que existe entre o principal (proprietário dos recursos) e os agentes (administradores dos recursos), com o intuito de mitigar os conflitos de agência e os custos de transação. Dessa forma, tanto a contabilidade quanto a auditoria, sobretudo sobre as demonstrações contábeis, constituem-se em instrumentos de governança.

Nos últimos anos, com o patrocínio de algumas instituições, o Brasil tem se dedicado à convergência de suas normas de contabilidade e auditoria aos padrões internacionais, o que tem proporcionado maior utilidade às informações financeiras das entidades brasileiras, públicas e privadas, especialmente quanto à fidedignidade dos registros contábeis e quanto à comparabilidade de relatórios financeiros com os publicados em outros países.

Especificamente para o setor público, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai) já declarava – na Declaração de Lima, aprovada na década de 70 – que a tarefa tradicional das entidades fiscalizadoras superiores (EFS) é “auditar a legalidade e regularidade da gestão financeira e da contabilidade” (INTOSAI, 1977).

No Brasil, a previsão de fiscalização sobre as demonstrações contábeis das unidades administrativas dos Poderes da União existe desde a promulgação da Constituição de 1967¹. Não obstante, apenas recentemente os órgãos de controle passaram a dedicar atenção à regularidade dos registros contábeis e dos relatórios financeiros.

Destaca-se, nesse sentido, (a) a expedição do Acórdão nº 3608/2014 TCU-P, que aprovou a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira, com o objetivo de “aumentar a transparência, a credibilidade e a utilidade das contas públicas”; (b) a publicação do Manual de Auditoria Financeira do TCU, em 2016; (c) o investimento na capacitação de servidores, com o apoio do Instituto Serzedello Corrêa (ISC); e (d) a reformulação das normas do Tribunal de

¹ Constituição Federal de 1937, art. 71, §§ 1º e 3º a 5º.

Contas da União (TCU), que inseriram a auditoria financeira no processo de prestação de contas das unidades prestadoras de contas (UPC) e nas contas consolidadas do governo.

De acordo com o diagnóstico publicado pelo Acórdão nº 3608/2014 TCU-P, “os benefícios esperados com o desenvolvimento da auditoria financeira são muitos, desde a divulgação com credibilidade de informações relevantes até o fortalecimento dos controles internos, da gestão de riscos e governança corporativa dos órgãos e entidades federais”.

No setor privado, a asseguaração das demonstrações contábeis é exercida por auditores independentes – que não pertencem à estrutura da entidade que reporta –, o que busca garantir a independência dos auditores e a objetividade da asseguaração. Supõe-se que a independência organizacional é fundamental para o trabalho dos auditores. No setor público brasileiro, essa função tem sido compartilhada entre órgãos de controle que, apesar de dotados de autonomia, não possuem completa independência, pois pertencem, em uma posição ou em outra, à estrutura da Administração Pública, inclusive fazem parte do Balanço Geral objeto de certificação.

Ainda é comum encontrar questionamentos quanto à viabilidade do modelo, sobretudo quanto à participação de auditores do sistema de controle interno no processo de asseguaração das demonstrações contábeis. Além disso, percebe-se que a implementação do processo de auditoria financeira não tem recebido muita atenção da academia científica, mas tem se realizado predominantemente por meio do patrocínio dos próprios órgãos de controle.

A pesquisa deve se orientar pela seguinte questão: os órgãos de controle são independentes para realizar auditorias financeiras? Diante do exposto, este trabalho se propõe a avaliar se os órgãos de controle usufruem da independência necessária para examinar as informações financeiras dos entes estatais a que se vinculam. Para tanto, pretende-se avaliar o cumprimento a requisitos de independência exigidos em referenciais de auditoria (independência real) e coletar a percepção de servidores de órgãos de controle quanto à independência do órgão para fins de auditoria financeira (aparência de independência).

A justificativa do trabalho decorre do advento da atividade de asseguaração das demonstrações contábeis no setor público brasileiro e do estabelecimento, ainda em estágio inicial, dos respectivos processos nos órgãos de controle, sobretudo pela cooperação entre os órgãos de controle externo e os órgãos de controle interno.

Busca-se compreender como os requisitos de independência são cumpridos nesses órgãos, tanto em relação à independência real quanto à aparente, e contribuir para o amadurecimento de conceitos importantes aplicados ao setor público. Com isso, pretende-se proporcionar uma contribuição teórica para o aperfeiçoamento do campo da controladoria governamental e para o trabalho dos auditores que atuam no setor público brasileiro.

Espera-se colaborar para que a adoção das práticas de asseguaração ocorra da maneira mais efetiva possível, antecipando problemas de implementação capazes de reduzir a utilidade dos trabalhos de auditoria financeira. Considerando as particularidades do modelo adotado, a pesquisa voltada a sua adequação torna-se imprescindível.

2. AUDITORIA FINANCEIRA E INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

Com ênfase no processo de trabalho, Lins (2017, p. 3) define auditoria como o processo de “conferência, verificação, análise e avaliação e, acima de tudo, comunicação dos resultados dentro de um determinado objetivo ao qual a auditoria se propõe”.

As normas da Intosai (2013, tradução de 2017), mais voltadas ao procedimento de formação dos achados, definem auditoria como “um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis”.

Tradicionalmente, os trabalhos de auditoria são divididos em três tipos, que se distinguem segundo o objetivo do trabalho: (1) auditoria de conformidade, voltadas a verificar a adesão às normas e regulamentos, (2) auditoria operacional, voltadas a verificar a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade da gestão e (3) auditoria das demonstrações contábeis ou auditoria financeira, objeto desta pesquisa, voltadas a verificar a fidedignidade das informações financeiras.

Não por coincidência, esses tipos de auditoria são correlacionados às categorias de objetivos do Controle Interno, representadas no famoso cubo do COSO ICIF (COSO, 2013): (1) conformidade, (2) operacional e (3) divulgação.

As unidades de auditoria, por outro lado, são classificadas em auditoria interna ou em auditoria externa. Essa diferença costuma ser associada, de modo simplificado, à posição da unidade de auditoria em relação à estrutura organizacional da entidade. A diferença, entretanto, reside mais no propósito da unidade de auditoria do que em sua posição organizacional. Para exemplificar, é possível terceirizar os serviços de auditoria interna e, apesar disso, esses serviços não deixam de ser considerados de auditoria interna.

A auditoria externa, ou independente, corresponde ao terceiro, estranho à gestão da entidade, capaz de confirmar com isenção as informações divulgadas. A auditoria interna, de diferente modo, é corresponsável pelos resultados da entidade. Pode-se dizer que os resultados apresentados decorrem dos esforços de toda a organização, inclusive dos auditores internos.

É por isso que o propósito de uma unidade de auditoria interna, de acordo com o *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2024), consiste em “criar, proteger e sustentar valor”. Uma unidade de auditoria externa não possui compromisso com o valor da entidade e, portanto, possui a independência necessária para opinar sobre esse valor.

É bastante tentador comparar unidades de auditoria interna e externa com órgãos de controle interno e externo. A CGU, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal da União, se reconhece como uma unidade de auditoria interna governamental (UAIG). Este autor entende que a comparação é válida, mas requer demasiadas ressalvas. A transposição da estrutura de auditoria adotada no setor privado para o setor público não é tão simples quanto parece. Esse tema é discutido com mais detalhes no tópico 5.1.

Ressalta-se, independentemente da posição organizacional, ao opinarem sobre as informações financeiras da entidade, os órgãos de controle atuam à semelhança de uma unidade de auditoria externa, independentemente de sua posição organizacional.

2.1 CONCEITOS DE AUDITORIA FINANCEIRA

Attie (2018) define auditoria financeira como “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Ela “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” (INTOSAI, 2021).

De acordo com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)², seu objetivo é “aumentar o grau de confiança das demonstrações contábeis por parte dos usuários”, na qual o profissional (auditor) expressa uma opinião sobre a aderência das demonstrações contábeis (objeto) em relação a uma estrutura de relatório financeiro aplicável (critério). A definição, para ser exato, é a seguinte:

Trabalho de auditoria é o trabalho de asseguuração razoável no qual o contador que presta serviços (contador externo) expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão correta e adequada ou estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, como trabalho conduzido de acordo com as NBCs TA.

² CFC 2019. NBC PG 100 (R1), Glossário; CFC 2016. NBC TA 200 (R1), item 3.

Nota-se, a finalidade de um trabalho de auditoria financeira é aumentar a confiança sobre as informações financeiras da organização. Pode-se dizer, com alguma licença, a *confiança* é o produto comercializado pelos auditores, se eles não possuírem credibilidade sobre seu trabalho, de nada valerá suas opiniões. É por isso que a independência é um valor tão caro a qualquer trabalho de auditoria e que, conseqüentemente, todos os referenciais de auditoria sustentam a independência como princípio fundamental para a realização do trabalho.

2.2 INDEPENDÊNCIA E AMEAÇAS À INDEPENDÊNCIA

Para Rocha (2020, p. 10 e 14), “a independência é um valor inerente à atividade de auditoria”, os auditores devem atuar “de forma objetiva e isenta sem quaisquer influências, pressões sociais, financeiras e profissionais, de forma a transmitir confiança nas suas opiniões e relatos”. De acordo com o trabalho de DeAngelo (1981, tradução livre), a independência do auditor depende da capacidade percebida de descobrir erros ou violações ao sistema contábil e de resistir às pressões do cliente para não divulgar as violações encontradas.

Segundo as normas profissionais de auditoria do CFC³, “na realização de trabalhos de auditoria, requer-se que as firmas cumpram com os princípios fundamentais e sejam independentes”. Ademais, “a independência está vinculada aos princípios da objetividade e da integridade” e compreende a *independência de pensamento* e a *aparência de independência*, conforme citação adiante, em alusão à conhecida frase atribuída à Júlio César a respeito de sua esposa: “à mulher de César não basta ser honesta, deve parecer honesta”.

- (a) independência de pensamento – postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional;
- (b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro informado e prudente provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

A Declaração de Lima (INTOSAI, 1977) – considerada a norma fundamental da auditoria governamental – preza pela “Independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores”, pela “Independência dos membros e diretores das Entidades Fiscalizadoras Superiores” e pela “Independência financeira das Entidades Fiscalizadoras Superiores”, reservando seção própria para cada um desses tópicos. De acordo com a Declaração de Lima:

³ CFC 2019. NBC PA 400 (rev17), itens 400.5 e 400.6.

O principal objetivo da Declaração de Lima é exigir uma auditoria governamental independente. Uma Entidade Fiscalizadora Superior que não consegue satisfazer essa demanda não está à altura do padrão esperado. Não é de se surpreender, portanto, que a questão da independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores continue a ser um tema repetidamente discutido na comunidade da INTOSAI.

Em consonância, a Declaração do México sobre Independência (INTOSAI, 2007) reconhece oito princípios fundamentais para a realização de auditoria adequada no setor público. Nenhum deles exige que a entidade de fiscalização superior (EFS) não pertença à organização, o que seria inviável no setor público, mas exigem a adoção de mecanismos, inclusive legais, que garantam a independência dos dirigentes e membros (princípios 1 a 3), o exercício dos auditores (princípios 4 a 7) e a autonomia financeira da EFS (princípio 8).

O *Institute of Internal Auditors* (IIA), nas Normas Globais de Auditoria Interna, definem a auditoria interna como um serviço *independente e objetivo* de avaliação e consultoria (IIA, 2024). Independência, segundo essas normas, é a “liberdade de condições que possam prejudicar a capacidade da função de auditoria interna de executar as responsabilidades de auditoria interna de forma imparcial”. A independência e a objetividade são exploradas mais detalhadamente pelo IIA em orientação suplementar específica (IIA, 2011).

Destaca-se, o princípio 7 das Normas Globais do IIA estabelece que a auditoria interna deve ser “posicionada independentemente” e atribui ao conselho de administração a responsabilidade pela proteção da independência da função de auditoria interna. É estabelecida a noção de independência organizacional, que pressupõe posicionar a função de auditoria interna em um nível que permita executar suas atividades sem interferências.

As Normas de Auditoria do TCU (NAT)⁴ estabelecem o princípio ético da *independência, objetividade e imparcialidade* e declaram que “a credibilidade da auditoria no setor público baseia-se na objetividade dos auditores no cumprimento de suas responsabilidades profissionais” e que a objetividade inclui “ser independente, de fato e na aparência, manter uma atitude de imparcialidade, ter honestidade intelectual e estar livre de conflitos de interesse”.

O Código de Conduta Ética dos Servidores do TCU⁵ reafirma o princípio ético da *independência, objetividade e imparcialidade* entre os princípios de valores fundamentais a serem observados pelos servidores do Tribunal.

⁴ TCU 2020. Portaria-TCU 280/2010 (Revisada pela Portaria-TCU 185/2020), itens 36 e 42 do Anexo - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União.

⁵ TCU 2021. Resolução-TCU 330/2021, art. 4º, inc. VI, do Anexo - Código de Conduta Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal⁶, publicado pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), trata a independência das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) no âmbito do princípio fundamental da *autonomia técnica e objetividade*.

Autonomia técnica, segundo esse referencial, refere-se à capacidade de “desenvolver trabalhos de maneira imparcial”, alcançada pela ação “livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados”. A objetividade envolve a atuação *imparcial e isenta* dos auditores, evitando situações de conflitos de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional.

O Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT) define independência como a “imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir suas responsabilidades de maneira imparcial”. A independência e a objetividade são, de acordo com o MOT, “pressupostos fundamentais para o exercício da auditoria interna, tanto na condução dos trabalhos quanto na emissão de opinião pela UAIG”.

O Código de Conduta Profissional do Servidor da CGU⁷, por sua vez, determina que o servidor, no desempenho de suas atribuições no cargo ou na função, deve pautar-se, dentre outros, pelo princípio da *independência funcional*. Vale destacar, é dever de todo servidor público civil do Poder Executivo Federal “resistir a todas as pressões de superiores hierárquicos, de contratantes, interessados e outros que visem obter quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas em decorrência de ações imorais, ilegais ou aéticas e denunciá-las”⁸.

Ressalta-se ainda, a sexta edição do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, publicado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), também destaca a necessidade de garantir a independência dos auditores, tanto para auditores independentes quanto para auditores internos, conforme se destaca:

5.2 AUDITORIA INDEPENDENTE [...]

Assegurar a independência dos auditores é fundamental para que eles possam avaliar com isenção as demonstrações financeiras e relatórios corporativos integrados, e

⁶ CGU 2017. Instrução Normativa 3/2017, parágrafos 38 e 45 a 54 do Anexo - Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

⁷ CGU 2009. Portaria CGU 2.425/2009, art. 1º do Anexo - Código de Conduta Profissional do Servidor da CGU Controladoria-Geral Da União.

⁸ Decreto nº 1.171/1994, item XIV, alínea i, do Anexo - Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal.

contribuir para a formação de um ambiente de confiança entre administradores, sócios e demais partes interessadas. [...]

5.3 AUDITORIA INTERNA [...] a. A atividade de auditoria interna deve ser desempenhada com independência e objetividade. [...]

A apresentação de referenciais poderia se estender indefinidamente. É dever do auditor precaver-se contra ameaças a requisitos éticos relevantes, inclusive a independência, e responder a quaisquer violações contra esses requisitos⁹. As normas contábeis classificam cinco categorias de ameaças: interesse próprio, autorrevisão, defesa de interesse do cliente, familiaridade e intimidação¹⁰, definidas a seguir:

Quadro 1 - Tipos de ameaça a requisitos éticos relevantes, inclusive independência

Tipo de ameaça	Descrição do tipo de ameaça
ameaça de interesse próprio	a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará, de forma inadequada, o julgamento ou o comportamento do profissional da contabilidade
ameaça de autorrevisão	a ameaça de que o profissional da contabilidade não avaliará adequadamente os resultados de julgamento feito anteriormente ou de atividade desenvolvida pelo profissional da contabilidade ou por outra pessoa da firma ou organização empregadora do profissional da contabilidade nos quais o profissional da contabilidade confiará para formar um julgamento como parte do desenvolvimento da atividade atual
ameaça de defesa de interesse do cliente	a ameaça de que o profissional da contabilidade promoverá ou defenderá uma posição de cliente ou da organização empregadora a ponto em que sua objetividade fique comprometida
ameaça de familiaridade	a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente ou a organização empregadora, o profissional da contabilidade torne-se solidário aos interesses deles ou aceitar seu trabalho sem muito questionamento
ameaça de intimidação	a ameaça de que o profissional da contabilidade será dissuadido de agir de forma objetiva devido a pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o profissional da contabilidade

Fonte: elaborado pelo autor, com base nas definições da NBC PG 100 (R1), item 120.6A3.

Ao tratar dessas ameaças, Rocha (2020, p.14) destaca que “o risco em auditoria pode representar uma ameaça de que um facto ocorra e impeça o atingir dos objetivos propostos pela empresa”. Nesse sentido, a falta de tratamento adequado às ameaças e violações a requisitos éticos relevantes, inclusive de independência, pode afetar severamente o objetivo do trabalho: aumentar o grau de confiança dos usuários das demonstrações contábeis.

3. PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO NO GOVERNO FEDERAL

⁹ CFC 2021. NBC PA 1, item 34.

¹⁰ CFC 2019. NBC PG 100 (R1), item 120.6A3.

3.1 RESUMO HISTÓRICO

Conforme já destacado, a previsão de auditorias financeiras nas unidades administrativas da União se inicia na Constituição de 1967, permanecendo nas constituições posteriores, sem mudanças significativas. Destaca-se, as constituições de 1967 e de 1969 (Emenda Constitucional n° 1/1969) trouxeram a mesma redação.

Em conformidade com essas constituições, a fiscalização financeira e orçamentária deve ser exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do TCU, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo; para subsidiar a auditoria financeira e orçamentária, as unidades administrativas dos três Poderes da União eram obrigadas a remeter demonstrações contábeis ao Tribunal; e o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis baseava-se em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamento das autoridades administrativas¹¹.

Assim como suas antecessoras, a Constituição Federal de 1988 prevê que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária seja realizada pelo Congresso Nacional, com o auxílio do TCU, e pelo sistema de controle interno de cada Poder¹².

Apesar da previsão constitucional, o evento que iniciou o movimento de implementação de auditoria financeira no setor público foi o diagnóstico do *Public Expenditure and Financial Accountability* (PEFA) – programa realizado com a parceria, dentre outras agências, do Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional (FMI) e da Comissão Europeia.

O diagnóstico foi emitido em 2009, e concluiu o que TCU deve emitir opinião sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis consolidadas do governo e dizer se elas apresentam adequadamente as transações financeiras do período. Para tanto, deve ir além do exame sobre o cumprimento da legislação e focar na confiabilidade dos sistemas e controles de gestão subjacentes às declarações e relatórios (PEFA, 2009, p. 59 e 60).

Em 2013, foi contratada uma consultoria, com o apoio do Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (Bird), com o objetivo de elaborar “uma estratégia e um plano de ação para redução de lacunas entre a auditoria realizada pelo TCU sobre o Balanço Geral da União e boas práticas internacionais” (KEANEY, 2013). A consultoria resultou quatro produtos, divulgados no sítio eletrônico do TCU.

¹¹ Constituição Federal de 1967, art. 71, §§ 1° e 3° a 5°; Emenda Constitucional n° 1 de 1969, art. 70, §§ 1° e 3° a 5°; e Constituição Federal de 1988, art. 70 e 71, inc. IV.

¹² Constituição Federal de 1988, art. 70 e 71.

A consultoria concluiu que o TCU é competente e possui a independência necessária para fornecer confiança sobre como os recursos públicos são gerenciados e que, em comparação a outras entidades de fiscalização superior (EFS), a função auditoria financeira no TCU se encontra em estágio menos avançado, mas também que o Tribunal possui força institucional e capacidade operacional e tecnológica para aproximar-se rapidamente às boas práticas internacionais. Por conseguinte, a estratégia proposta possui quatro elementos fundamentais: mandato e objetivos, recursos e organização, métodos e procedimentos e relatórios e impactos.

No mesmo ano – em 2013 –, foi divulgado o resultado da revisão de pares feita pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre a atuação do TCU sobre as contas do Presidente da República. Dentre outras recomendações, o relatório recomenda “alinhar o parecer prévio aos padrões internacionais para melhorar a compreensão, pelo seu público-alvo, de sua importância para a integridade da prestação de contas governamental” (OECD, 2013, p. 19 e 33 a 36, tradução livre). Dessarte, aumentar suas capacidades de auditoria financeira deve “promover, com o tempo, melhorias na forma, no conteúdo e no formato de pareceres de auditoria” (OECD, 2013, p. 36, tradução livre).

Em 2014 foi publicado o Acórdão TCU nº 3608/2014 Plenário, que divulgou um diagnóstico sobre a função de auditoria financeira do TCU, que analisou quatro dimensões estratégicas: (1) função institucional, (2) competência constitucional e legal, (3) capital humano e (4) qualidade. O diagnóstico concluiu que “a prestação de contas aumenta o poder da informação para a sociedade” e que a realização de auditorias financeiras “é uma competência pouco desenvolvida, conforme diversos diagnósticos”. Por conseguinte, o Acórdão aprovou a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira, com o objetivo de “aumentar a transparência, a credibilidade e a utilidade das contas públicas”.

Diante desse cenário, o TCU reformulou as suas normas relativas a prestação de contas, com destaque ao Manual de Auditoria Financeira, publicado em 2016, à Resolução TCU nº 291/2017, à Instrução Normativa TCU nº 84/2020 e à Decisão Normativa TCU nº 198/2022, que inseriram a auditoria financeira ao processo de prestação anual de contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) e às contas consolidadas do governo.

3.2 COOPERAÇÃO ENTRE CONTROLE INTERNO E EXTERNO

O modelo atual é desenhado em formato de auditoria de grupo, conduzida de acordo com a NBC TA 600 (ISSAI 2600), no qual as “instituições certificadoras” (auditores dos

componentes) são responsáveis pela certificação das contas das UPC significativas e, ao TCU, cabe a emissão de opinião sobre o BGU, na função de “auditor de grupo”.

Em regra, os órgãos e unidades do sistema de controle interno figuram como as instituições certificadoras das UPC significativas, com exceção do Ministério da Economia, do Ministério da Defesa, do Fundo do Regime Geral da Previdência Social e o respectivo ministério supervisor e do Banco Central do Brasil, cujas demonstrações são certificadas diretamente pelo TCU¹³. A certificação das demonstrações das empresas estatais compete a auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM)¹⁴.

Frise-se, o TCU pode avocar a certificação de contas de qualquer órgão, entidade, fundo, unidade, conta contábil ou ciclo de transações caso avalie alguma restrição à independência da instituição certificadora ou a ausência das condições de qualidade exigida pela Instrução Normativa TCU n° 84/2020¹⁵.

O modelo se assemelha ao adotado nos Estados Unidos da América, conforme destacado pelo Acórdão TCU 3608/2014 Plenário, a seguir:

2.2.25 Nos Estados Unidos, em obediência ao CFO Act de 1990, todos os órgãos e entidades federais devem ter suas demonstrações financeiras auditadas. Porém, o CFO Act atribuiu a responsabilidade primária pela auditoria das demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais e das demonstrações consolidadas dos Departamentos de Estado aos seus respectivos Offices of Inspector General (OIGs), órgãos que se aproximariam dos órgãos de controle interno no Brasil. A EFS dos Estados Unidos, o GAO (Government Accountability Office), audita apenas as demonstrações consolidadas e contas de alto risco, ressaltando, contudo, que o GAO pode avocar sempre que considerar necessário auditorias de demonstrações financeiras específicas.

Comparando-se os órgãos de controle a unidades de auditoria interna, não há óbice, nas normas globais do IIA, quanto ao uso do trabalho dos auditores para a asseguuração das demonstrações financeiras. Pelo contrário, as normas globais (IIA, 2024, p. 13, 41 e 42) estabelecem que o escopo dos serviços de auditoria interno “pode” incluir fornecer garantia, razoável ou limitada, sobre as demonstrações contábeis, conforme citação a seguir.

Serviços de avaliação - Serviços por meio dos quais os auditores internos realizam avaliações objetivas para fornecer garantia. Exemplos de serviços de avaliação incluem trabalhos de conformidade, **financeiros**, operacionais ou de desempenho, e de tecnologia. Os auditores internos podem fornecer garantia limitada ou razoável,

¹³ TCU 2020. IN 84/2020, art. 12; TCU 2022. DN 198/2022, art. 10, 12 e 16.

¹⁴ TCU 2020. IN 84/2020, art. 17.

¹⁵ TCU 2020. IN 84/2020, art. 14, § 3°.

dependendo da natureza, do momento e da extensão dos procedimentos executados.

[...]

Escopo – [...]. O escopo **pode** especificar a natureza dos serviços de auditoria interna (por exemplo, somente avaliação ou avaliação e consultoria, **foco nas demonstrações financeiras**, conformidade com leis e/ou regulamentos) ou pode especificar outras limitações na cobertura dos serviços de auditoria interna.

Serviços de auditoria interna – Os serviços de auditoria interna podem ser definidos simplesmente como serviços de avaliação e consultoria ou **podem** ser definidos de forma mais específica, como auditoria de desempenho, **avaliação dos controles internos sobre o reporte financeiro** e investigações.

Suzart (2023, p. 50), utilizando-se de análise de conteúdo, já concluíra que “a técnica de auditoria financeira vem sendo utilizada pelas unidades de auditoria interna em diversos países” e que, em se tratando de unidades governamentais de auditoria interna, “todos os artigos analisados trazem como possível esse uso, sendo que em oito deles o discurso foi mais incisivo, tratando não apenas de uma possibilidade, mas de uma obrigação”.

4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O objetivo do trabalho, conforme já declarado na introdução, consiste em “avaliar se os órgãos de controle usufruem da independência, real e aparente, necessária para examinar as informações financeiras dos entes estatais a que se vinculam”.

Para alcançá-lo, a pesquisa foi dividida em duas partes: a *primeira*, predominantemente empírica, tem caráter qualitativo e foi desenhada para avaliar os aspectos formais da independência (independência de pensamento); a *segunda*, relacionada ao questionário de percepção aplicado, tem caráter quantitativo e foi desenhada para avaliar os aspectos aparentes da independência (aparência de independência). Em ambas as partes, a análise enfocou nos aspectos organizacional, financeiro e ideológico da independência.

A primeira parte foi realizada por meio da pesquisa documental e bibliográfica, da esquematização do relacionamento entre órgãos de controle e entidades auditadas, quando possível, e da comparação, também quando possível, com o modelo adotado no setor privado. Adverte-se, esta parte da pesquisa pode tornar-se um pouco subjetiva em alguns pontos e, muitas vezes, assemelhar-se a um ensaio de opinião.

A segunda parte foi realizada por meio da aplicação de questionário a servidores de órgãos de controle, utilizando-se o *Google Forms*¹⁶. As questões foram simples e diretas e podem ser divididas em três partes: (1) a identificação dos respondentes; (3) a percepção geral sobre a confiança das informações financeiras e sobre a eficácia das auditorias financeiras; e (3) a percepção sobre a independência dos órgãos de controle. As questões relacionadas às duas últimas partes, relacionadas ao escopo da pesquisa, são as seguintes:

Quadro 2 – Questões aplicadas a servidores de órgãos de controle

Grupo	Questão
confiança das informações financeiras e eficácia das auditorias financeiras	Você confia nas informações divulgadas nas demonstrações contábeis das Unidades da Federação (União, estados, DF e municípios)?
	Você crê que os trabalhos de auditoria financeira realizados pelos órgãos de controle aumentam a confiança nas demonstrações contábeis da União?
independência dos órgãos de controle	Você crê que os órgãos de controle possuem independência para avaliar a confiabilidade das demonstrações contábeis dos entes em que se situam?
	Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia organizacional adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?
	Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia orçamentária e financeira adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?
	Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia ideológica e partidária adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?

Fonte: elaborado pelo autor.

O questionário foi aplicado entre os dias 1/9 e 31/10/2024 e sua divulgação se deu por meio do envio aos endereços eletrônicos (*e-mail*) de todos os órgãos de controle da União, dos estados e do Distrito Federal e por meio da publicação em grupos de redes sociais os quais este autor tem acesso. Foram obtidas **158 respostas válidas**¹⁷, de **37 órgãos de controle**, de todas as esferas da federação e em todas as regiões geográficas do Brasil.

Tentou-se evitar quaisquer influências sobre as respostas, seja pela introdução ao questionário, pela maneira de formular as questões ou pelo trato pessoal com os respondentes. O questionário aplicado está disponível no **Apêndice I** deste trabalho e a composição das respostas, de forma agregada, no **Apêndice II** e no **Apêndice III**.

¹⁶ Link do questionário: https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScfHEEHUUT9Q8kxH54NMnzGectcuvI-vTEMF_jiMde1alcDg/viewform

¹⁷ No total, foram obtidas 160 respostas, mas duas delas foram desconsideradas: uma por não ter sido respondida por servidor de órgão de controle e outra porque o e-mail informado pertence a uma Secex, não a um indivíduo.

Ressalta-se, a escolha dos respondentes não ocorreu, conforme a opinião deste pesquisador, de maneira estatisticamente aleatória. Pelo contrário, ocorreu segundo os recursos disponíveis e a predisposição dos órgãos e servidores em contribuir com a pesquisa. Por esse motivo, embora os resultados permitam ter uma visão geral quanto ao assunto pesquisado, é importante ter cautela ao interpretá-los. Não obstante, crê-se que a quantidade total de respostas foi razoável e que qualquer viés, se existir, seja desprezível.

Diante das limitações de tempo e de escopo, o questionário limitou-se a servidores de órgãos de controle. Uma pesquisa mais ampla, porém, deveria colher a percepção de gestores e servidores não vinculados a órgãos de controle e a percepção de pessoas não vinculadas à Administração Pública. Entende-se que a separação desses grupos é indispensável para avaliar com precisão a aparência de independência dos órgãos de controle.

5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A apresentação dos dados será realizada em quatro tópicos. Os três primeiros são relacionados à *independência de pensamento*, cada um voltado a um aspecto da independência: organizacional, financeira e ideológica. O último tópico refere-se à análise das respostas ao questionário, relacionado à *aparência de independência*.

5.1 INDEPENDÊNCIA ORGANIZACIONAL

No contexto deste trabalho, entende-se por independência organizacional a ausência de vínculo hierárquico, direto ou indireto, entre os auditores e os responsáveis pelo objeto de auditoria. De acordo com as normas profissionais do CFC¹⁸, o trabalho de auditoria deve ser realizado por “contador externo”, definido como o profissional de contabilidade em *firma* que presta serviços profissionais. Difere do “contador empregado”, que trabalha na condição de “empregado, contratado, sócio, conselheiro, sócio-diretor ou voluntário” da entidade.

É por essa razão que, no setor privado, a asseguuração das demonstrações contábeis compete a auditores externos (independentes), que não pertencem ao quadro funcional da entidade que reporta a informação contábil. Os auditores internos, pertencentes à estrutura organizacional da entidade, podem atuar em conflito de interesses ou sob sérias ameaças à independência decorrentes de pressão hierárquica, posto que as demonstrações são destinadas prioritariamente a usuários externos.

¹⁸ CFC 2019. NBC PG 100 (R1), Glossário.

Frise-se, por “entidade” aqui não se faz alusão ao conceito jurídico, vinculado à existência de personalidade jurídica, mas sim ao conceito presente nas normas de contabilidade, que se concentra na unidade econômica que reporta a informação¹⁹. É, portanto, a entidade que elabora as demonstrações contábeis, não necessariamente uma entidade legal.

De acordo com Iudícibus (2021, p. 27), para se caracterizar a entidade contábil, a dimensão econômica é mais importante que a caracterização jurídica. Para o autor, entidade contábil é “o ente, juridicamente delimitado ou não, divisão ou grupo de entidades ou empresas para os quais devemos realizar relatórios distintos”.

À vista disso, é possível reconhecer um ministério ou um Poder como entidade contábil, desconsiderando que juridicamente são identificados como órgãos (a personalidade jurídica pertence ao ente estatal); bem como reconhecer como entidade contábil um agrupamento de entidades do setor público, como ocorre quando se elabora demonstrações consolidadas para um grupo de entidades da administração pública indireta e o ministério supervisor.

A publicação de demonstrações contábeis é evidência definitiva do reconhecimento de uma entidade contábil. É sobre ela que se exige a independência dos auditores.

Para compreender o relacionamento dos órgãos de controle em relação ao objeto, é preciso entender como eles se encaixam na estrutura de controle da entidade contábil. Para tanto, é importante considerá-los em três perspectivas: em relação ao ente estatal, em relação à esfera de Poder e em relação à Unidade Prestadora de Contas (UPC).

5.1.1 Perspectiva do ente estatal

A estrutura de controle dos entes estatais, com as devidas ressalvas, se assemelha à estrutura consolidada em corporações de grande porte. Os sócios e investidores delegam recursos e poderes a um conselho de administração (responsável por aprovar a estratégia), que delega recursos e poderes a uma diretoria executiva (responsável por executar a estratégia) que, por sua vez, emprega a força de trabalho dos empregados (responsáveis por realizar as tarefas). A estrutura constitui-se como uma cadeia de relacionamentos, com a formação alguns de níveis de relacionamento entre agentes e principal.

Para exercer controle sobre os recursos e poderes concedidos, cada relacionamento é fiscalizado com o auxílio de uma estrutura de controle, que deve responder aos interesses dos

¹⁹ CFC 2019. NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, item 3.10; CFC 2016. NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, itens 4.1 e 4.2.

usuários (principal) e deve ser independente em relação aos responsáveis pelo objeto de auditoria (agentes).

A respeito dessas estruturas, destaca-se os trechos extraídos da sexta edição do Código de Boas Práticas de Governança Corporativa (IBGC, 2023, p. 59 a 64):

O **conselho fiscal** é parte integrante do sistema de governança das organizações [...]. Representa um mecanismo de fiscalização independente do conselho de administração e da diretoria para reporte aos sócios. Instalado por decisão da assembleia geral, o conselho fiscal tem a prerrogativa de fiscalizar os atos e as propostas dos conselheiros de administração e diretores executivos, bem como verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários. [...]

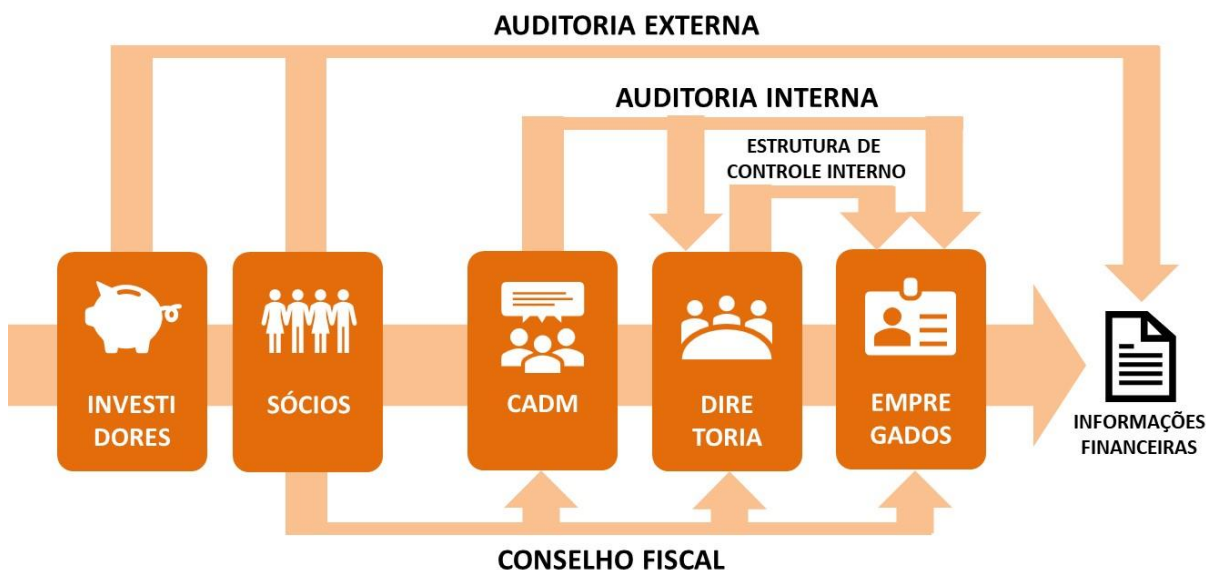
A **auditoria independente** tem a atribuição de, observadas as regulações aplicáveis, emitir opinião se as demonstrações financeiras e os relatórios corporativos integrados preparados pela administração representam adequadamente, em todos os seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da organização. [...]

A **auditoria interna** tem a função de fortalecer a governança das organizações a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria dos processos de gerenciamento de riscos e controle. [...] Ela deve reportar-se ao conselho de administração com a supervisão do comitê de auditoria, se existente.

Os **controles internos** são processos estabelecidos pelos agentes de governança com o objetivo de assegurar o alcance dos objetivos da organização em conformidade com requerimentos legais e regulatórios. A **estrutura de controles internos** deve ter um funcionamento sincronizado e operar em conjunto para que haja eficiência e eficácia na condução dos controles internos.

À vista disso, os sócios elegem um conselho fiscal, responsável por fiscalizar a entidade em nome dos sócios. O conselho de administração é auxiliado pela auditoria interna, com ou sem a supervisão de um comitê de auditoria. A diretoria executiva é auxiliada pela estrutura de controle interno (primeira e segunda linha). A auditoria externa é responsável por assegurar as informações financeiras da entidade, a serviço dos usuários externos à entidade.

Figura 1 - Estrutura de controle de uma corporação genérica



Fonte: elaborado pelo autor

De semelhante modo, os entes estatais recebem recursos e poderes da sociedade e de investidores (adquirentes de títulos públicos ou instituições financeiras, como o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial). A estratégia é aprovada por um colegiado eleito (função legislativa), sobretudo por meio das leis orçamentárias, e é executada pelos chefes de Poderes e seus auxiliares (função executiva), no caso da União: (1) o Presidente da República e os Ministros de Estado, no Poder Executivo; (2) as Mesas das Casas do Congresso Nacional, no caso do Poder Legislativo; e (3) os Presidentes de Tribunais, no caso do Poder Judiciário. No fim da cadeia, servidores públicos realizam as tarefas a eles delegadas.

Segundo essa comparação, os órgãos de controle interno se posicionam à semelhança da segunda linha da estrutura de controle interno e os Tribunais de Contas, à semelhança de auditorias internas (terceira linha). A função desempenhada pelo conselho fiscal é realizada pelo controle social. Não se tem conhecimento sobre a existência de uma estrutura de controle que ocupe o papel que no setor privado pertence à auditoria externa. Isso seria possível, por exemplo, se a asseguuração das demonstrações contábeis fosse realizada por organismo internacional independente do Estado Brasileiro.

Figura 2 - Estrutura de controle de um ente estatal, segundo o modelo de uma corporação genérica



Fonte: elaborado pelo autor

Isso explica o porquê de os Tribunais de Contas preocuparem-se com aspectos operacionais e de conformidade da gestão e não somente quanto à fidedignidade das demonstrações contábeis, como faria uma auditoria externa. Com efeito, os trabalhos realizados pelos Tribunais de Contas assemelham-se mais aos realizados por unidades de auditoria interna do que aos realizados por firmas de auditoria externa. Em função disso, na perspectiva do ente estatal, é possível afirmar que o TCU é a auditoria interna da União.

Destaca-se, o sistema de controle interno não é exatamente um órgão, mas sim um conjunto de processos instituídos para assegurar o alcance dos objetivos e que envolve o esforço de vários agentes. Por isso, acertadamente, a CGU é chamada de “órgão central” do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

5.1.2 Perspectiva da esfera de Poder

Sob a perspectiva da esfera de Poder, os órgãos de controle interno pertencem à estrutura de controle de cada Poder e os órgãos de controle externo, embora vinculados ao orçamento do Poder Legislativo, são técnica e administrativamente independentes dos três Poderes da República. Esta parece ser a perspectiva mais utilizada pelos órgãos de controle, é a partir dela que deriva a clássica divisão entre controle interno e controle externo.

A CGU, nesse sentido, assume-me como a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal²⁰ e, em concordância, o TCU já se pronunciou com o entendimento de que as competências da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) – unidade da CGU responsável pela função de auditoria – são compatíveis com o exercício de auditoria interna, segundo os padrões internacionais, conforme o disposto no Acórdão TCU nº 1171/2017 Plenário, como segue:

173. [...] conclui-se que a SFC possui fundamento jurídico para adotar o padrão internacional de auditoria interna preconizado pelo IIA, o que implica dizer que as competências atribuídas à SFC pela legislação nacional são compatíveis com o exercício da função de auditoria interna, segundo os padrões internacionais.

Consoante a esta perspectiva, a Declaração de Lima (INTOSAI, 1977) declara que as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) prestam serviços de auditoria externa:

1. Os serviços de auditoria interna são estabelecidos dentro dos órgãos e instituições governamentais, enquanto os serviços de auditoria externa não fazem parte da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas. As Entidades Fiscalizadoras Superiores prestam serviços de auditoria externa.

Com isso, a Intosai desconsidera que os Tribunais de Contas, no caso brasileiro, pertencem à estrutura organizacional do ente federativo, mas dá ênfase à sua posição em relação à estrutura de Poder.

Com o mesmo entendimento, o TCU (2016, p. 16) já publicou um esquema em que ele se posicionava como uma instância de “quarta linha” de controle (auditoria externa), diferenciando-se de uma auditoria interna (terceira linha), em referência ao modelo proposto pelo IIA (2013, 2020) que divide a estrutura de controle de uma organização em três linhas.

Mais recentemente, o Referencial Básico de Governança Organizacional do TCU (2020, p. 39 e 40) desenvolve uma representação do Sistema de Governança em organizações públicas – notoriamente inspirado no esquema apresentado pelo IBGC (2015, p. 19) – que classifica o TCU como “instância externa de governança”. Segundo essa representação, as auditorias independentes seriam exemplos de “instância externa de apoio à governança” e as auditorias internas, de “instância interna de apoio à governança”.

5.1.3 Perspectiva da Unidade Prestadora de Contas

Por fim, a perspectiva da UPC é observada quando o órgão de controle realiza um trabalho de auditoria financeira sobre as contas de um órgão ou entidade da Administração

²⁰ CGU 2017. IN 3/2017, item 4 do Anexo - Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, item 4.

Pública. Sob essa perspectiva, tanto os órgãos de controle interno quanto os órgãos de controle externo atuam na função de uma auditoria independente em relação à entidade contábil.

Quando, por exemplo, a CGU realiza auditoria financeira no Ministério da Educação (MEC), não há vínculo hierárquico, tampouco a CGU está inserida na estrutura organizacional do ministério. Atua, portanto, à semelhança de uma auditoria independente.

Silva (2002, p. 11), ao examinar a independência do órgão central de controle interno, destaca a independência dos órgãos de controle em relação aos órgãos e entidades auditadas. Ademais, o autor explica que o escopo de trabalho dos órgãos de controle interno, ao avaliarem esses órgãos e entidades, inclui atribuições típicas de auditorias externas e de auditorias internas, conforme citação a seguir:

Comparando-se a forma de atuação e independência dos órgãos de auditoria do setor público com a iniciativa privada, constata-se, pela abrangência do trabalho e pelas prerrogativas e responsabilidades constitucionais conferidas aos órgãos de controle interno do setor público, que estes atuam com independência em relação aos órgãos e entidades auditadas. Verifica-se também que o escopo do trabalho abrange tanto o da auditoria externa, pela emissão de relatórios e pareceres endereçados aos tribunais de contas e à sociedade, sobre as contas e sobre a gestão fiscal dos administradores, quanto o da auditoria interna, quando age preventivamente no acompanhamento, orientação e assessoramento à administração.

Aplicando-se esses conceitos, conclui-se que os órgãos de controle possuem independência organizacional quando emitem opinião sobre as demonstrações financeiras das UPC, mas não quando o fazem sobre o Balanço-Geral do ente estatal, especificamente os órgãos de controle externo, caso em que prevalece a perspectiva sobre o ente estatal.

Não se pode desprezar, entretanto, a influência da esfera de Poder. Embora não exista vínculo hierárquico entre o órgão de controle interno e a unidade auditada, ambos estão sujeitos a um superior hierárquico comum, o Chefe de Poder. Se esse superior tiver interesses sobre o resultado da auditoria, poderá ameaçar a independência do órgão de controle interno com mais facilidade do que a independência do órgão de controle externo. Sabendo que o Brasil adota um modelo da separação de poderes, independentes e harmônicos entre si²¹, conclui-se que, sob o aspecto organizacional, os órgãos de controle externo possuem garantias mais robustas contra ameaças à independência.

²¹ Constituição Federal de 1988, art. 2º.

5.2 INDEPENDÊNCIA DE FINANCIAMENTO

No contexto deste artigo, a independência financeira será considerada como a inexistência de impactos ou de ameaças de impactos sobre os rendimentos dos órgãos de controle em consequência de suas opiniões. Tem relação à ameaça de interesse próprio, conforme os tipos de ameaça apresentados no Quadro 1, e pode manifestar-se na forma de incentivo (quando o auditor recebe algo para agir de determinada maneira) ou na forma de punição (quando o auditor perde algo por agir de determinada maneira).

No setor privado, as firmas de auditoria são contratadas pela entidade que reporta, especificamente, segundo o Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa (IBGC, 2023), pelo conselho de administração. Em resumo, os agentes responsáveis pela renda da firma de auditoria são, ao mesmo tempo, os responsáveis pelo objeto avaliado, ainda que apenas pela aprovação da estratégia e pela fiscalização de sua execução.

Aplicando-se o conceito de auditoria em três partes – usuários previstos, auditor e parte responsável²² –, nota-se que as firmas de auditoria, em que pese defenderem os interesses dos usuários, são remuneradas pela parte responsável.

Figura 3 - Representação das três partes de uma auditoria



Fonte: elaborado pelo autor

O arranjo não favorece a independência financeira dos auditores, sobretudo nos assuntos em que os interesses dos usuários são divergentes dos interesses dos membros do conselho de administração. Se eles mantêm a objetividade de suas opiniões, é para permanecerem íntegros a valores éticos e morais, para proteger a credibilidade de seu trabalho – necessária à sobrevivência da firma no longo prazo – e para evitar penalidades civis e penais.

²² CFC 2015. NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, item 26 (a) e 27 a 28.

Igualmente, no setor público, os recursos financeiros dos órgãos de controle são fornecidos diretamente pelo ente estatal, não pelos usuários da informação. A diferença entre o arranjo privado e o arranjo público reside na estabilidade da retribuição financeira: enquanto a firma de auditoria corre o risco de perder o cliente a qualquer momento, isso não ocorre no setor público. Por esse motivo, sob o aspecto financeiro, os órgãos de controle possuem maior independência do que as firmas privadas de auditoria.

Com o fim de aprofundar o entendimento sobre a independência financeira no setor público, vale fazer distinção entre a independência do órgão de controle (financiamento da instituição) e a independência dos auditores (remuneração dos servidores públicos).

5.2.1 Financiamento da instituição

A independência dos órgãos de controle depende da estabilidade das dotações orçamentárias em relação aos resultados apresentados. À vista disso, os órgãos de controle externo possuem mais garantias do que os órgãos de controle interno.

O princípio 8 da Declaração do México sobre Independência (INTOSAI, 2017) requer, como requisito essencial para a realização de auditoria adequada do setor público, “autonomia financeira, gerencial/administrativa e disponibilidade de recursos humanos, materiais e monetários adequados”. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 assegura ao TCU os mecanismos necessários à sua independência e autonomia, conforme destacado nas normas de auditoria do Tribunal²³, a seguir:

16. A independência e autonomia do TCU também estão implícitas nas disposições constitucionais que lhe asseguram a iniciativa exclusiva de projetos de lei para propor alterações e revogações de dispositivos da sua Lei Orgânica, bem como para dispor sobre o seu quadro de pessoal e a remuneração de seus membros. [...]

17. A independência do TCU se completa pela capacidade de que lhe dotou a Constituição de se autogovernar, de estabelecer, segundo seus próprios desígnios, seu regimento e sua organização internos, a competência e o funcionamento de suas unidades, prover e gerir seu quadro de servidores, observadas apenas as diretrizes genéricas previstas na legislação. [...]

19. Complemento importante à independência do TCU é a disposição dos recursos financeiros e orçamentários necessários ao desempenho de suas atribuições, caracterizada pela existência de dotações próprias na lei orçamentária anual, pela elaboração de seu próprio orçamento, dentro dos limites da lei de diretrizes orçamentárias, sem a interferência de terceiros, pela execução orçamentária e

²³ TCU 2020. Portaria-TCU 280/2010 (Revisada pela Portaria-TCU 185/2020), itens 36 e 42 do Anexo - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União.

financeira por unidade de sua própria estrutura administrativa, pelo recebimento de recursos do tesouro segundo parâmetros não discricionários e pela não sujeição a limitações de empenho e movimentação financeira por outro órgão ou Poder. [...]

Os órgãos de controle interno, por outro lado, não possuem garantias legais ou constitucionais, embora possuam, normalmente, quadro de pessoal e dotações orçamentárias próprias. Assim, ainda que não seja permitido a um ente da federação extinguir o sistema de controle interno, o Chefe de Poder é capaz de restringir severamente os seus recursos, desde que arque com os custos políticos dessa decisão.

5.2.2 Remuneração dos auditores

A independência financeira dos auditores, diferente do que ocorre para os órgãos de controle, é vinculada à remuneração dos servidores. Em virtude das regras do Regime Jurídico Único (RJU), tanto os servidores de órgãos de controle externo quanto servidores de órgãos de controle interno possuem sólidas garantias sobre a estabilidade de sua remuneração.

Com efeito, no caso da União, os ocupantes de cargo efetivo tornam-se estáveis após três anos de efetivo exercício e somente podem perder o cargo em virtude de sentença judicial transitada em julgado, de processo administrativo ou de procedimento de avaliação periódica de desempenho, em todos os casos, assegurada ampla defesa²⁴.

Ainda que na situação extrema de extinção do órgão de controle, os servidores devem ser aproveitados em cargo de atribuições e vencimentos compatíveis. Por exemplo, com a extinção do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE), todos os servidores foram incorporados ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE)²⁵.

5.3 INDEPENDÊNCIA IDEOLÓGICA

Ideologia, de acordo com os estudos de Bobbio, Matteucci e Pasquino (1998, p. 585), pode ser delineada em duas *tendências gerais*: o significado fraco e o significado forte.

O *significado fraco* compreende o “conjunto de ideias e de valores respeitantes à ordem pública e tendo como função orientar os comportamentos políticos coletivos”. Refere-se a um conceito neutro, que não se confina ao caráter político. O *significado forte* compreende a “falsa consciência das relações de domínio entre as classes, e se diferencia claramente do primeiro

²⁴ Constituição Federal de 1988, art. 41; Lei n° 8.112/1990, art. 21 e 22.

²⁵ Estado do Ceará. Emenda Constitucional n° 92/2017, art. 3°.

porque mantém [...] a noção de falsidade: a ideologia é uma crença falsa”. É um conceito negativo, que denota precisamente a falsa consciência de uma crença política.

Neste trabalho, a independência ideológica será considerada no contexto da política, no sentido da disputa de poder, dos conflitos partidários pela hegemonia do discurso. Desse modo, independência ideológica refere-se, neste artigo, à liberdade de pensamento dos auditores, quando atuam livres de vieses ideológicos e partidários. Ressalta-se que as ameaças à liberdade ideológica são as mais difíceis de serem demonstradas, pois normalmente não deixam vestígio documental de sua ação ou esse vestígio é difícil de ser demonstrado.

Sabe-se, vivemos um período politicamente polarizado, em que muitas vezes as convicções políticas se tornam verdadeiras religiões. Consciente ou inconscientemente, os agentes estão sujeitos a interpretar a realidade segundo o viés de sua ideologia e isso pode afetar substancialmente o resultado dos trabalhos de auditoria. Os efeitos da polarização ideológica, entretanto, ainda não despertaram o interesse da comunidade acadêmica. Com efeito, não foi encontrado trabalho científico que desse atenção a essa realidade.

Em relação aos órgãos de controle, a análise será conduzida sobre duas perspectivas, a independência dos dirigentes e a independência dos servidores. Em ambos os casos, dois ângulos serão analisados: a isenção dos processos de seleção e as garantias contra ameaças à liberdade ideológica dos agentes.

5.3.1 Independência dos dirigentes

Quanto aos dirigentes, temos dois modelos que devem ser considerados, o aplicado aos órgãos de controle externo e o aplicado aos órgãos de controle interno.

Os dirigentes das Cortes de Contas são selecionados por indicação paritária²⁶: dois terços pelo Poder Legislativo e um terço pelo Chefe do Poder Executivo, condicionado à aprovação do órgão do Poder Legislativo: o Senado Federal, no caso da União; a Assembleia Legislativa, no caso de Estado da Federação; ou a Câmara Legislativa, no caso do Distrito Federal. Uma vez que as decisões em processos de controle são tomadas majoritariamente por órgão colegiado, a pluralidade de ideologias corresponde à principal defesa contra a cooptação do Plenário e das Câmaras dos órgãos de controle externo.

Acerca das ameaças, aos ministros e conselheiros dos órgãos de controle externo são concedidas as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos ministros do Superior Tribunal de Justiça, no caso da União, ou dos desembargadores do

²⁶ Constituição Federal de 1988, art. 73, § 2º.

respectivo Tribunal de Justiça, no caso dos Estados e do Distrito Federal. Essas “garantias”, assim como o fato de as decisões serem tomadas por órgão colegiado”, buscam proteger o órgão de controle contra ameaças à independência, inclusive ideológica.

Os órgãos de controle interno, de maneira diferente, são dirigidos por autoridade singular, nomeada e exonerada pelo Chefe do Poder, normalmente sem a necessidade de aprovação por autoridade externa. Espera-se, portanto, que sua postura seja alinhada à ideologia política do grupo detentor do poder.

Além disso, os dirigentes dos órgãos de controle interno ocupam cargos de “livre nomeação e exoneração”, sem garantias legais ou constitucionais que os protejam contra ameaças à independência ideológica ou contra o interesse dos governantes.

Conclui-se, os dirigentes de órgãos de controle externo estão mais protegidos contra ameaças à independência ideológica, porém, se eles forem cooptados, os efeitos parecem ser mais nocivos e duradouros. As garantias criadas para protegê-los contra ameaças à independência também os protegem quando agem com viés ideológico.

É importante destacar que a análise quanto à independência ideológica dos dirigentes deve considerar, além da possibilidade de cooptação, o seu potencial e predisposição de influenciar o trabalho dos servidores. Em todo caso, é preciso avaliar a consciência do viés ideológico e a integridade dos dirigentes e servidores dos órgãos de controle.

5.3.2 Independência dos servidores

A seleção de servidores é realizada predominantemente por meio de “concurso público”, supostamente isento de vieses ideológicos. A esse respeito, porém, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 6.138, de 2023, que veda a utilização de questões com viés ideológico em provas do Exame Nacional do Ensino Médio (Enem), de concursos públicos e de vestibulares de universidades públicas²⁷.

Em relação às ameaças à liberdade ideológica, a estabilidade dos servidores é a principal garantia contra as interferências políticas, associada à liberdade de consciência assegurada a todos os brasileiros²⁸. Por outro lado, a subjetividade dos programas de avaliação de desempenho pode representar uma ameaça à independência dos servidores.

É importante destacar, não se defende neste artigo que a avaliação de desempenho seja totalmente objetiva, pois esse tipo de avaliação tende a tornar-se injusto e, muitas vezes,

²⁷ Projeto de Lei nº 6138/2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/161727> Acesso em: 20 set. 2024.

²⁸ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inc. VIII.

inconveniente. Entende-se que a avaliação de desempenho nunca é tarefa fácil, especialmente quando ela resulta consequências remuneratórias. A fixação de indicadores de desempenho pode incentivar comportamentos indesejados. Prevê-los quase sempre é tarefa complexa.

Não foi observada diferença entre os servidores de órgãos de controle interno e os servidores de órgãos de controle externo. Ambos estão submetidos às mesmas proteções, decorrentes do Regime Jurídico Único dos servidores públicos.

5.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS: PERCEPÇÃO DA INDEPENDÊNCIA

O questionário aplicado, disponível no **Apêndice I**, foi composto por questões simples e diretas e pode ser dividido em três partes: (1) a identificação do respondente, (2) a percepção geral sobre a confiança das informações financeiras e sobre a eficácia das auditorias financeiras e (3) a percepção sobre a independência dos órgãos de controle.

Foram obtidas **158 respostas válidas**²⁹, de **37 órgãos de controle**, de todas as esferas da federação e em todas as regiões geográficas do Brasil. É importante considerar que, dado que a pesquisa estuda aspectos das competências dos auditores, os resultados podem apresentar algum nível de viés, em que as respostas representem não a percepção dos respondentes, mas os seus interesses pessoais ou organizacionais. Espera-se que, se houver, esse viés seja irrisório e não interfira nas conclusões da pesquisa.

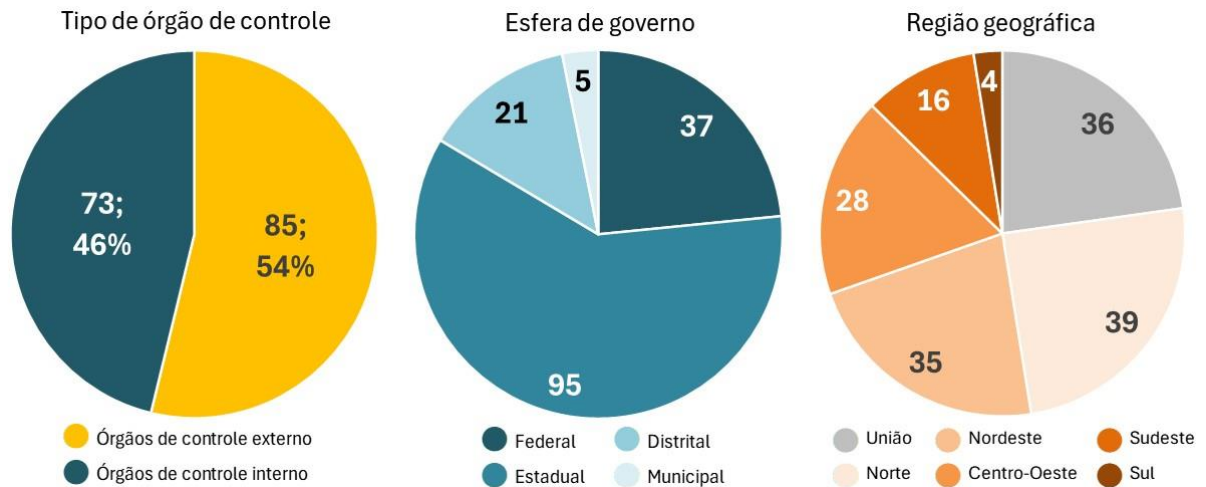
5.4.1 Composição da amostra

Conforme representado no gráfico a seguir, a amostra incluiu servidores de órgãos de controle interno (70 respostas) e de órgãos de controle externo (84 respostas) de forma bem equilibrada. Porém não obtive o mesmo equilíbrio em relação à esfera de governo e em relação às regiões geográficas, pela pouca quantidade de respostas que obtive de órgãos municipais (5 respostas) e das regiões Sudeste (16 respostas) e Sul (4 respostas).

A composição das respostas, por tipo de órgão, por esfera de governo e por região geográfica, pode ser obtida de forma detalhada no **Apêndice III**. Frise-se, em virtude do compromisso assumido quanto ao sigilo das respostas, o resultado da pesquisa é apresentado somente de maneira consolidada.

²⁹ No total, foram obtidas 160 respostas, mas duas delas foram desconsideradas: uma por não ter sido respondida por servidor de órgão de controle e outra porque o e-mail informado pertence a uma Secex, não a um indivíduo.

Gráfico 1 – Composição da amostra, por tipo de órgão de controle (interno ou externo), por esfera federal e por região geográficas do Brasil



Fonte: elaborado pelo autor

Frise-se, sob a classificação regional, as respostas de servidores da CGU e do TCU foram classificadas como “União”, uma vez que esses órgãos atuam em todas as regiões do país. A composição das respostas, por órgão de controle, é divulgada no **apêndice II**.

5.4.2 Percepção geral sobre a auditoria financeira

A percepção geral dos servidores de órgãos de controle sobre a confiança das informações financeiras e sobre a eficácia das auditorias financeiras foi coletada por duas questões, a seguir apresentadas:

Figura 4 - Questões associadas à confiança nas informações financeiras e à eficácia das auditorias financeiras

- Você confia nas informações divulgadas nas demonstrações contábeis das Unidades da Federação (União, estados, DF e municípios)?
- Você crê que os trabalhos de auditoria financeira realizados pelos órgãos de controle aumentam a confiança nas demonstrações contábeis da União?

Fonte: elaborado pelo autor

De acordo com a pesquisa, há, da parte dos servidores, algum grau de confiança nas informações financeiras do setor público. Com efeito, cerca de 83% dos respondentes possuem alguma confiança nessas informações, distribuídos entre servidores que confiam plenamente (6 respostas), bastante (42 respostas) e um pouco (82 respostas).

Isso não significa que eles tomariam decisões econômicas com base nessas informações, mas que elas não seriam desconsideradas em suas decisões.

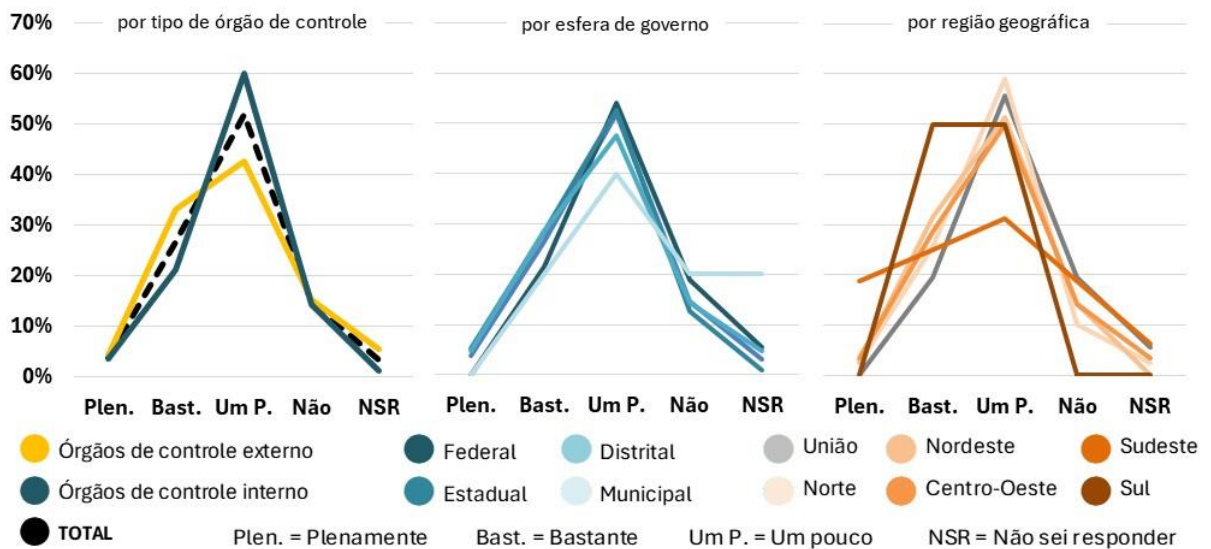
Gráfico 2 - Grau de confiança nas demonstrações contábeis das unidades da federação



Fonte: elaborado pelo autor

É importante ressaltar que a distribuição das respostas se manteve similar, mesmo segregando as respostas, por tipo de órgão de controle, por esfera de governo e por região geográfica, conforme demonstrado no gráfico a seguir:

Gráfico 3 - Grau de confiança nas demonstrações contábeis das unidades da federação, por tipo de órgão de controle, por esfera de governo e por região geográfica



Fonte: elaborado pelo autor

Independentemente do recorte, todas as curvas apresentaram formato similar, com pico na opção correspondente a “um pouco” de confiança, com uma única exceção: a região Sul (em

laranja escuro), cujas respostas empataram nas opções “bastante” (2 respostas) e “um pouco” (2 respostas). Presume-se que esse resultado seja consequência da pequena quantidade de respostas obtidas nessa região (apenas 4 respostas).

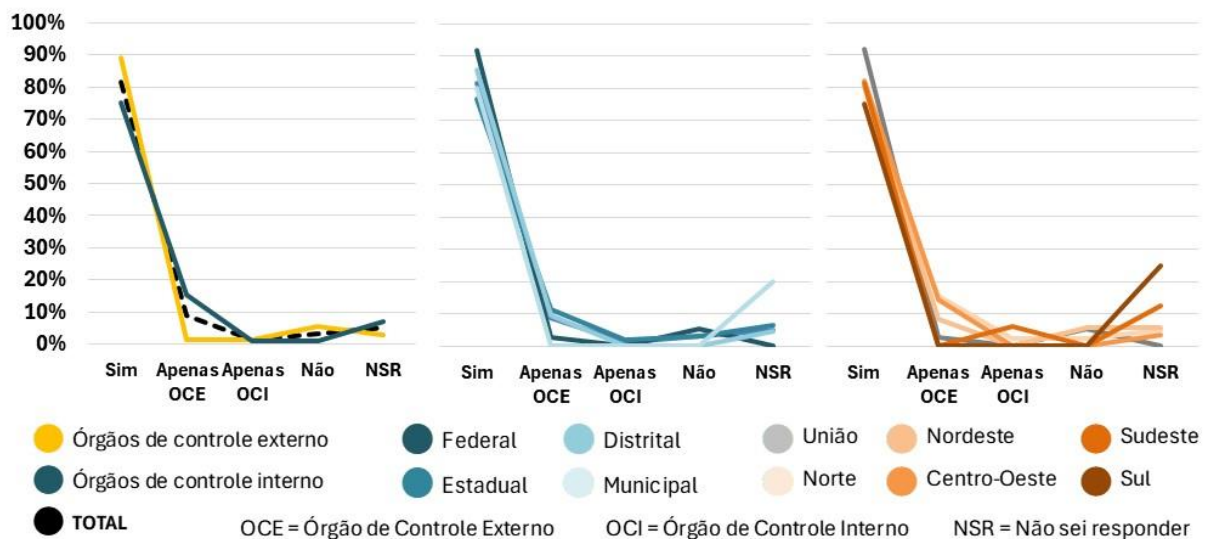
Gráfico 4 - Percepção sobre a eficácia das auditorias financeiras



Fonte: elaborado pelo autor

Por seu turno, 82% dos respondentes acreditam que as auditorias financeiras aumentam a confiança nas demonstrações contábeis, independentemente se realizadas por órgão de controle externo ou por órgão de controle interno. Esse dado é bastante relevante, pois significa que a percepção da utilidade das auditorias financeiras é alta e que essa percepção é pouco afetada pelo tipo de órgão de controle que realiza a auditoria.

Gráfico 5 – Percepção sobre a eficácia das auditorias financeiras, por tipo de órgão de controle, por esfera de governo e por região geográfica



Fonte: elaborado pelo autor

Da mesma forma que na questão anterior, as curvas são bastante similares, independentemente do recorte. As respostas apresentaram forte concentração na opção “sim”, correspondente à confiança na efetividade das auditorias financeiras, no sentido de aumentarem a credibilidade das informações financeiras do setor público.

A similaridade das curvas sinaliza que há homogeneidade na percepção dos respondentes, independentemente do tipo de órgão de controle, da esfera de governo e da região geográfica do Brasil. Em sua maioria os servidores dos órgãos de controle possuem “um pouco” de confiança nas informações financeiras dos entes estatais e acreditam que as auditorias financeiras aumentam a credibilidade das demonstrações contábeis.

5.4.3 Independência dos auditores

A percepção sobre a independência dos órgãos de controle foi coletada por quatro questões, uma sobre a independência geral e três associadas a cada um dos aspectos tratados neste artigo, organizacional, financeiro e ideológico, conforme a seguir:

Figura 5 - Questões associadas à percepção de independência dos órgãos de controle

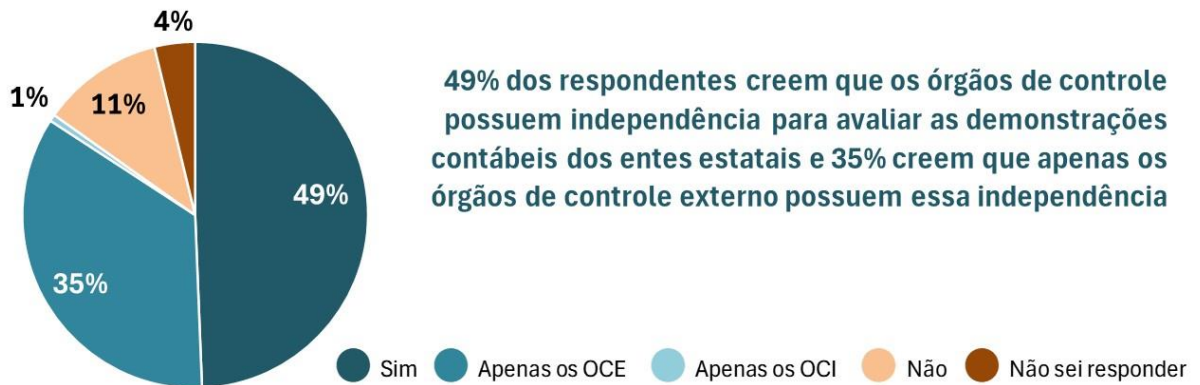
- Você crê que os órgãos de controle possuem independência para avaliar a confiabilidade das demonstrações contábeis dos entes em que se situam?
- Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia organizacional adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?
- Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia orçamentária e financeira adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?
- Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia ideológica e partidária adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?

Fonte: elaborado pelo autor

De acordo com os dados coletados, 49% (78 respostas) dos respondentes creem que os órgãos de controle possuem independência para avaliar as demonstrações contábeis dos entes estatais; 35% (55 respostas) creem que apenas os órgãos de controle externo possuem essa independência; e cerca de 1% (1 resposta) considera independentes apenas os órgãos de controle interno. Apenas 11% (18 respostas) dos respondentes acreditam que os órgãos de controle não possuem independência e, por consequência, 46% (35 + 11) (73 respostas) não acreditam que os órgãos de controle interno possuem independência.

O gráfico a seguir apresenta a composição das respostas ao questionamento sobre a independência dos órgãos de controle para avaliar a confiabilidade das demonstrações contábeis do setor público.

Gráfico 6 - Percepção geral sobre a independência dos órgãos de controle para a realização de auditorias financeiras



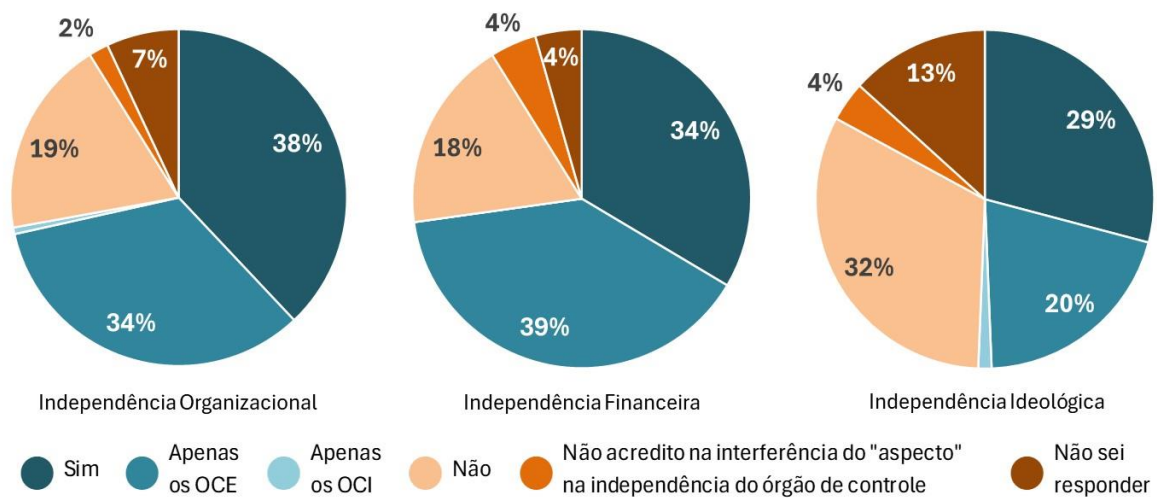
Fonte: elaborado pelo autor

Curiosamente, o percentual de respostas que indicaram crer na independência dos órgãos de controle (49%) é substancialmente menor que o percentual de respostas que indicaram crer na utilidade das auditorias financeiras (82%).

Conclui-se que, apesar de a independência ser considerada uma característica importante para as auditorias financeiras, na percepção dos servidores de órgãos de controle a ausência de independência não é suficiente para que as auditorias percam sua capacidade de aumentar a confiança das demonstrações contábeis. É possível que a técnica de auditoria ou a aderência aos padrões internacionais sejam, na percepção dos respondentes, fatores igualmente relevantes para a utilidade das auditorias financeiras.

O gráfico adiante representa o resultado das demais questões, associadas aos aspectos organizacional, financeiro e ideológico da independência:

Gráfico 7 – Percepção sobre a independência organizacional, financeira e ideológica dos órgãos de controle para a realização de auditorias financeiras



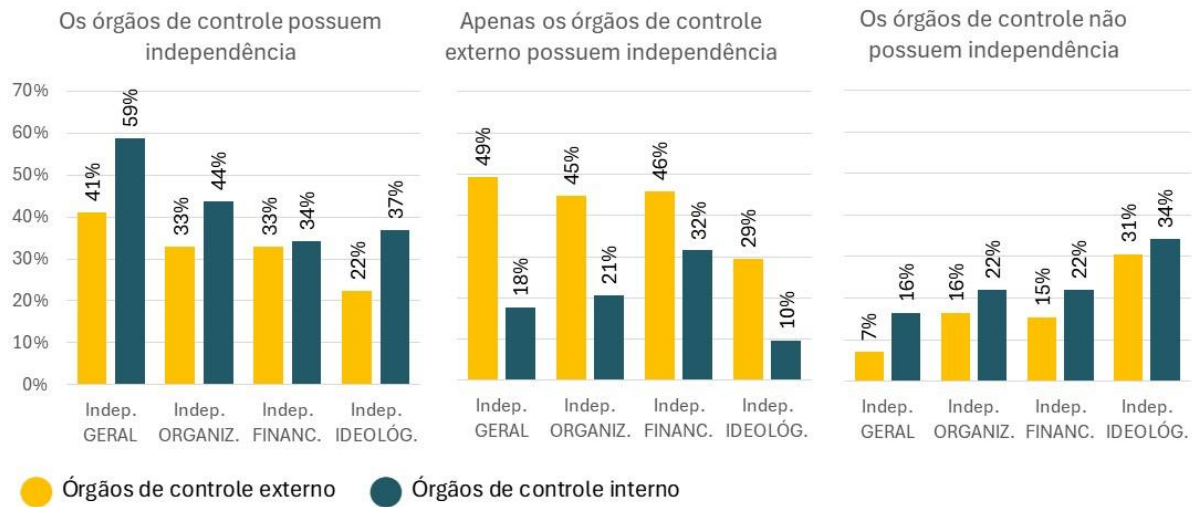
Fonte: elaborado pelo autor

De imediato, é possível notar que dos três aspectos avaliados, o aspecto ideológico apresenta a menor percepção de independência. O resultado indica que os servidores possuem menos confiança na independência ideológica dos órgãos de controle do que nos demais aspectos da independência.

Efetivamente, enquanto a opção “sim” – que indica a percepção dos servidores de que os órgãos de controle são independentes – alcançou apenas 29% (46 respostas) no aspecto ideológico, essa opção alcançou 38% (60 respostas) no aspecto organizacional e 34% (53 respostas) no aspecto financeiro. No mesmo sentido, enquanto a opção “não” – que indica a percepção dos servidores de que os órgãos de controle não são independentes – alcançou 32% (51 respostas) no aspecto ideológico, essa opção alcançou apenas 19% (30 respostas) no aspecto organizacional e apenas 18% (29 respostas) no aspecto financeiro.

Noutro giro, em todas as questões, as opções “sim”, “apenas órgãos de controle externo” e “não” concentram a maior quantidade de respostas. São, também, as opções que apresentam as variações mais significativas. O gráfico a seguir apresenta o percentual de respostas, por tipo de órgão de controle, para as opções “sim”, “apenas órgãos de controle externo” e “não”:

Gráfico 8 - Percentual de respostas, por tipo de órgão de controle, para as opções "sim", "apenas órgãos de controle externo" e "não"



Fonte: elaborado pelo autor

Observa-se que os servidores de controle interno tendem a responder “sim” e “não” em maior proporção que os servidores de controle externo, de acordo com a primeira e a terceira partes do gráfico. Por outro lado, de acordo com a segunda parte do gráfico, os servidores de controle externo tendem a responder “apenas órgãos de controle externo” em maior proporção que os servidores de controle interno.

Aparentemente, os servidores dos órgãos de controle interno são mais propensos a avaliar os órgãos de controle como um mesmo grupo, considerando-os independentes ou não para a realização de auditorias financeiras. Os servidores dos órgãos de controle externo consideram, em maior proporção, as diferenças entre esses tipos de órgão, por isso são mais propensos a considerar independentes apenas os órgãos de controle externo.

6. CONCLUSÕES

Apesar de a previsão sobre a fiscalização contábil ser antiga, apenas recentemente os órgãos de controle brasileiros iniciaram a realização de auditorias financeiras, sobretudo a partir da publicação da IN TCU 84/2020 e da DN TCU 198/2022, embora o processo de auditoria ainda não esteja completamente aderente aos padrões internacionais. Com efeito, a primeira revisão por pares para avaliar o atendimento aos padrões técnicos de auditoria está marcada para as contas referentes ao exercício de 2026³⁰. Já é possível, entretanto, notar os benefícios das auditorias realizadas, tanto no aperfeiçoamento das informações financeiras dos entes estatais, quanto no processo de prestação anual de contas dos gestores públicos.

Para que a opinião dos auditores seja útil, é necessário que eles se protejam de quaisquer ameaças à sua independência, seja em sua *independência de fato* (de pensamento) ou em sua *aparência de independência*. Por esse motivo é importante que o modelo utilizado para a certificação das contas públicas assegure a independência dos órgãos de controle. Nesse sentido, o estudo se propôs a avaliar a independência dos órgãos de controle, de fato e de aparência, sobre três aspectos: organizacional, financeira e ideológica.

Em relação ao aspecto organizacional, foram consideradas três perspectivas: em relação ao ente estatal, em relação à esfera de Poder e em relação à Unidade Prestadora de Contas (UPC). Com isso, conclui-se que os órgãos de controle possuem independência organizacional para avaliar as demonstrações contábeis das UPC, haja vista não haver vínculo organizacional entre eles, mas não para avaliar o Balanço-Geral do ente estatal a que pertence, tendo em vista esses órgãos pertencerem à estrutura organizacional da entidade contábil.

A influência da esfera de Poder não pode ser desconsiderada, sobretudo ao se avaliar a independência dos órgãos de controle interno. Estando sujeitos ao controle de um superior hierárquico comum – o Chefe de Poder –, a independência do órgão de controle interno pode ser ameaçada caso esse superior hierárquico possua interesses sobre o resultado da auditoria. Portanto, embora se considere que ambos os tipos de órgão de controle possuem independência em relação à UPC, os órgãos de controle externo possuem garantias mais robustas contra ameaças à independência organizacional.

Em relação ao aspecto financeiro, foram consideradas duas perspectivas: a independência do órgão de controle (financiamento da instituição) e a independência dos servidores (remuneração dos auditores). Em relação à independência do órgão de controle, os

³⁰ TCU 2022. DN 198/2022, art. 27, Parágrafo Único.

órgãos de controle externo possuem garantias mais robustas que os órgãos de controle interno; em relação aos servidores, em virtude do Regime Jurídico Único dos servidores públicos, não foi identificada diferença entre a independência dos servidores de controle externo e a independência dos servidores de controle interno.

Em suma, os órgãos de controle externo possuem garantias mais robustas que os órgãos de controle interno, porém ambos são financeiramente mais independentes que firmas privadas de auditoria. Isso porque, tanto em relação ao órgão de controle, quanto em relação aos servidores, a sua renda é mais estável que a renda das firmas privadas de auditoria, que podem perder o cliente a qualquer momento.

Em relação ao aspecto ideológico, duas foram as perspectivas consideradas: a independência dos dirigentes e a independência dos servidores. Para ambos, foram analisados os processos de seleção e as garantias contra ameaças à liberdade ideológica dos agentes.

Em geral, os dirigentes de órgãos de controle externo possuem maiores proteções contra ameaças à independência ideológica em relação aos dirigentes de órgãos de controle interno, sobretudo por três fatores: (1) a seleção de ministros e conselheiros é feita por indicação paritária, com a aprovação do Poder Legislativo; (2) suas decisões em processos de controle são feitas majoritariamente de forma colegiada; (3) e estão sujeitos às mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos ministros do Superior Tribunal de Justiça, no caso da União, ou dos desembargadores do respectivo Tribunal de Justiça, no caso dos estados e do Distrito Federal. Adverte-se, porém, que a cooptação de dirigentes de órgãos de controle externo parecem ter efeitos mais nocivos e duradouros.

Destaca-se, a análise quanto à independência ideológica dos dirigentes deve considerar, além da possibilidade de cooptação, o seu potencial e predisposição de influenciar o trabalho dos servidores. Portanto é preciso avaliar a consciência do viés ideológico e a integridade dos dirigentes e servidores dos órgãos de controle.

Em relação aos servidores, não foi observada diferença entre os servidores de órgãos de controle interno e os servidores de órgãos de controle externo, uma vez que ambos gozam das proteções decorrentes do Regime Jurídico Único dos servidores públicos.

Com respeito à aparência de independência, o questionário aplicado apurou que apenas 49% dos respondentes consideram que os órgãos de controle possuem independência para opinar sobre as informações financeiras dos entes estatais; 35% consideram que apenas os órgãos de controle externo possuem essa independência; e menos de 1% considera independentes apenas os órgãos de controle interno. Apenas 11% dos respondentes acreditam

que os órgãos de controle não possuem independência e, por consequência, 46% (35 + 11) considera que os órgãos de controle interno não possuem a independência necessária.

Dos aspectos avaliados, a independência ideológica é o aspecto cuja percepção de independência é menor. Com efeito, enquanto 29% dos respondentes consideram os órgãos de controle possuem independência ideológica para realizar auditorias financeiras, a independência organizacional e a independência financeira são percebidas respectivamente por 38% e por 34% dos servidores respondentes.

Por fim, 82% dos servidores respondentes acreditam que as auditorias financeiras aumentam a confiança das demonstrações contábeis dos entes estatais, independentemente se realizadas por órgão de controle interno ou por órgão de controle externo. Por todo o exposto, conclui-se que a utilidade das auditorias financeiras é percebida pelos servidores, ainda que a independência dos órgãos de controle não seja percebida com a mesma proporção.

Diante do exposto, conclui-se que os órgãos de controle possuem independência real para opinarem sobre as demonstrações contábeis das Unidades Prestadoras de Contas (UPC), haja vista que não possuem vinculação organizacional, financeira ou ideológica, apesar disso a independência aparente não é alta, especialmente em se tratando dos órgãos de controle interno. Em relação às informações financeiras do ente estatal, publicadas no respectivo Balanço-Geral, em que pese pertencerem à entidade contábil, dadas as proteções contra ameaças à independência, considera-se que apenas os Tribunais de Contas possuem a independência necessária para opinar.

Compete à comunidade acadêmica aprofundar o tema para descobrir quais os fatores que reduzem a percepção de independência e o que pode ser feito para aumentar essa percepção. Ademais, novas pesquisas podem aperfeiçoar a compreensão sobre as ameaças à independência e sobre a percepção de outros grupos, tais como de gestores e servidores não vinculados a órgãos de controle e de pessoas não vinculadas à Administração Pública. Com isso, considera-se alcançado o objetivo do trabalho.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gian Franco. **Dicionário de política**. 11 ed. Brasília-DF: Editora UnB, 1998, p. 585 a 596 (ideologia). Tradução de Carmen C, Varriale et al.

BRASIL. CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal (MOT)**. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 8, de 6 de dez. de 2017. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> Acesso em 29 nov. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Gerenciamento eficaz de riscos e controles**: modelo de quatro linhas de defesa, adaptado da Declaração de Posicionamento do The Institute of Internal Auditors (IIA). Revista do Tribunal de Contas da União, ano 48, n. 135, janeiro/abril 2016. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/63> Acesso em 29 nov. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Manual de auditoria financeira**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-financeira.htm> Acesso em 29 nov. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT)**. Brasília: TCU, 2020. Aprovado pela Portaria TCU n° 280, de 8 de dez. de 2010, e revisado pela Portaria TCU n° 185, de 30 de nov. de 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/normas-de-auditoria-do-tribunal-de-contas-da-uniao-nat.htm> Acesso em 29 nov. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Referencial básico de governança organizacional**: para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. 3 ed. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-publica-a-3-edicao-do-referencial-basico-de-governanca-organizacional.htm> Acesso em 29 nov. 2024.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Controle Interno – Estrutura Integrada**: estrutura e anexos (COSO ICIF). Tradução de: PricewaterhouseCoopers [PwC]. São Paulo: The IIA Brasil, 2013.

DeANGELO, Linda Elizabeth. **Auditor independence, ‘low balling’, and disclosure regulation**. North-Holland Publishing Company: Journal of Accounting and Economics, 1981. Volume 3, Issue 2, August 1981, Pages 113-127. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90009-4](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90009-4) Acesso em: 14 nov. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5 ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138> Acesso em 29 nov. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 6 ed. São Paulo: IBGC, 2023. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=24640> Acesso em 29 nov. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Declaração de Lima (ISSAI 1)**. Vienna-Áustria: Intosai, 1977. Tradução do TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> Acesso em 29 nov. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Declaração do México sobre independência (ISSAI 10)**. Vienna-Áustria: Intosai, 2007. Tradução do TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> Acesso em 29 nov. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Princípios fundamentais de auditoria do setor público (ISSAI 100)**. Vienna-Áustria: Intosai, 2013. Tradução do TCU, 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> Acesso em 29 nov. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Declaração de posicionamento do IIA**: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Lake Mary, Florida: IIA, 2013. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/declaracoes-de-posicionamento> Acesso em 29 nov. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Modelo das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das três linhas de defesa. Lake Mary, Florida: IIA, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-iaa-2020> Acesso em 29 nov. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Guias práticos**: independência e subjetividade. Lake Mary, Flórida: IIA, 2011. Traduzido com o apoio do Governo do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-suplementares> Acesso em 29 nov. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas globais de auditoria interna**. Lake Mary, Flórida: IIA, 2024. Traduzido pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil). Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/globalinternal-a-editorHTML-00000008-07052024134230.pdf> Acesso em 29 nov. 2024.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

KEANEY, David John. **Planejamento do estudo sobre boas práticas internacionais em auditoria financeira no setor público**. Brasília: 2013. O relatório se refere ao produto 1 previsto no Termo de Referência nº 01/2013, anexo ao Contrato nº 15/2013, firmado com o Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm> Acesso em 29 nov. 2024.

KEANEY, David John. **Consolidação dos estudos anteriores do Projeto de Fortalecimento da Auditoria Financeira**. Brasília: 2013. O relatório se refere ao produto 2 previsto no Termo de Referência nº 01/2013, anexo ao Contrato nº 15/2013, firmado com o Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm> Acesso em 29 nov. 2024.

KEANEY, David John. **Boas práticas internacionais de auditoria financeira no setor público**: comparação entre TCU e outras entidades de fiscalização superior. Brasília: 2013. O relatório se refere ao produto 3 previsto no Termo de Referência nº 01/2013, anexo ao Contrato nº 15/2013, firmado com o Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm> Acesso em 29 nov. 2024.

KEANEY, David John. **Estratégia para o fortalecimento da auditoria financeira no TCU**. Brasília: 2013. O relatório se refere ao produto 4 previsto no Termo de Referência nº 01/2013, anexo ao Contrato nº 15/2013, firmado com o Tribunal de Contas da União. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm> Acesso em 29 nov. 2024.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LONGO, Claudio G. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**: novas normas brasileiras e internacionais de auditoria. Barueri-SP: Grupo GEN, 2015.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Brazil's Federal Court of Accounts**: insight and foresight for better governance. OECD Public Governance Reviews. Paris-França: OECD, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/brazil-s-federal-court-of-accounts_9789264279247-en Acesso em 29 nov. 2024.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Brazil's Supreme Audit Institution**: the audit of the consolidated year-end government report. OECD Public Governance Reviews. Paris-França: OECD, 2013. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/brazil-s-supreme-audit-institution_9789264188112-en Acesso em 29 nov. 2024.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 2 ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2014.

PUBLIC EXPENDITURE AND FINANCIAL ACCOUNTABILITY (PEFA). **Federal public financial management performance**: based on the PEFA methodology. Washington DC: PEFA, 2009. Disponível em: <https://www.pefa.org/node/2511> Acesso em 14 mar. 2023.

ROCHA, Mário André Cabral. **A importância da independência dos auditores no trabalho de Auditoria**. São Mamede de Infesta-Portugal: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), 2020.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na Administração Pública**. ConTexto, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1º semestre 2002. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555/6784> Acesso em 6 nov. 2024.

SUZART, Janilson Antonio da Silva. **Auditoria financeira é assunto da auditoria interna?** Simetria - Revista do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, Ano VIII, n. 12, 2023. Disponível em: <https://revista.tcm.sp.gov.br/simetria/article/view/180> Acesso em 29 nov. 2024.

APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO

Independência dos órgãos de controle em auditorias financeiras

Nas últimas décadas, os órgãos de controle têm se dedicado a auditorias financeiras (contábeis), cujo objetivo é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis, mediante a expressão de uma opinião sobre se elas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Para o exercício da função, as normas de auditoria requerem que os auditores sejam independentes, de fato e de aparência, em relação ao objeto de avaliação. Nesse contexto, o objetivo desta pesquisa é captar a percepção dos servidores de órgãos de controle quanto ao cumprimento aos requisitos de independência necessários para o exercício de auditoria financeira.

Suas respostas serão analisadas de forma confidencial e utilizadas apenas para fins acadêmicos e de forma consolidada. Agradecemos sua colaboração e tempo dedicados à nossa pesquisa.

dougacruz@gmail.com [Mudar de conta](#)



Não compartilhado

Próxima

Limpar formulário

Identificação do respondente

e-mail *

Sua resposta

Você trabalha em órgão de controle interno ou externo? *

- Órgão de Controle Externo (Tribunal de Contas)
- Órgão de Controle Interno (Controladoria-Geral)

A qual esfera de governo pertence o órgão de controle em que você trabalha? *

- Federal
- Estadual
- Distrital
- Municipal

A qual unidade da federação pertence o órgão de controle em que você trabalha? *

Escolher ▼

Por garantia, você poderia informar qual o órgão de controle em que você trabalha (exemplo: TCE-CE) *

Sua resposta _____

Voltar

Próxima

Limpar formulário

Percepção sobre a independência dos órgãos de controle em auditoria financeira

Você confia nas informações divulgadas nas demonstrações contábeis das Unidades da Federação (União, estados, DF e municípios)? *

- Plenamente
- Bastante
- Um pouco
- Não
- Não sei responder

Você crê que os trabalhos de auditoria financeira realizados pelos órgãos de controle aumentam a confiança nas demonstrações contábeis da União? *

- Sim
- Apenas os órgãos de controle externo
- Apenas os órgãos de controle interno
- Não
- Não sei responder

Você crê que os órgãos de controle possuem independência para avaliar a confiabilidade das demonstrações contábeis dos entes em que se situam? *

- Sim
- Apenas os órgãos de controle externo
- Apenas os órgãos de controle interno
- Não
- Não sei responder

Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia organizacional adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária? *

- Sim
- Apenas os órgãos de controle externo
- Apenas os órgãos de controle interno
- Não
- Não acredito que a posição organizacional interfira na independência dos órgãos de controle
- Não sei responder

Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia orçamentária e financeira adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária? *

- Sim
- Apenas os órgãos de controle externo
- Apenas os órgãos de controle interno
- Não
- Não acredito que a autonomia orçamentária e financeira interfira na independência dos órgãos de controle
- Não sei responder

Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia ideológica e partidária adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária? *

- Sim
- Apenas os órgãos de controle externo
- Apenas os órgãos de controle interno
- Não
- Não acredito que a autonomia ideológica e partidária interfira na independência dos órgãos de controle
- Não sei responder

Voltar

Enviar

Limpar formulário

APÊNDICE II – QUANTIDADE DE RESPOSTAS POR ÓRGÃO DE CONTROLE

Reg.	Esfera	Órgão de Controle	Sigla	Qte
UN	Federal	Tribunal de Contas da União	TCU	5
UN	Federal	Controladoria-Geral da União	CGU	31
NO	Estadual	Tribunal de Contas do Estado do Acre	TCE-AC	1
NO	Estadual	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	TCE-RO	6
NO	Estadual	Tribunal de Contas do Estado de Roraima	TCE-RR	9
NO	Estadual	Tribunal de Contas do Estado do Amapá	TCE-AP	1
NO	Estadual	Tribunal de Contas do Estado do Pará	TCE-PA	21
NO	Estadual	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará	TCM-PA	1
NE	Estadual	Controladoria-Geral do Estado do Piauí	CGE-PI	5
NE	Estadual	Tribunal de Contas do Estado do Ceará	TCE-CE	5
NE	Estadual	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	CGE-CE	1
NE	Estadual	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte	TCE-RN	2
NE	Estadual	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco	TCE-PE	1
NE	Estadual	Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco	SCGE-PE	6
NE	Estadual	Tribunal de Contas do Estado da Bahia	TCE-BA	1
NE	Estadual	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia	TCM-BA	12
NE	Municipal	Controladoria-Geral do Município de Salvador	CGM-Salvador	2
CO	Estadual	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso	TCE-MT	3
CO	Estadual	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul	TCE-MS	1
CO	Estadual	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás	TCM-GO	1
CO	Estadual	Controladoria-Geral do Estado de Goiás	CGE-GO	1
CO	Distrital	Tribunal de Contas do Distrito Federal	TCDF	8
CO	Distrital	Controladoria-Geral do Distrito Federal	CGDF	13
CO	Federal	Coordenadoria de Controle Interno do CFC	CCI/CFC	1
SE	Estadual	Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais	CGE-MG	1
SE	Estadual	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	TCE-ES	2
SE	Estadual	Secretaria de Controle e Transparência do Estado do Espírito Santo	SECONT-ES	1
SE	Municipal	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro	TCM-Rio	1
SE	Estadual	Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro	CGE-RJ	7
SE	Municipal	Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro	CGM-Rio	1
SE	Estadual	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	TCE-SP	1
SE	Municipal	Tribunal de Contas do Município de São Paulo	TCM-SP	1
SE	Estadual	Controladoria Geral do Estado de São Paulo	CGE-SP	1
SU	Estadual	Controladoria Geral do Estado do Paraná	CGE-PR	1
SU	Estadual	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	TCE-SC	1
SU	Estadual	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	TCE-RS	1
SU	Estadual	Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul	CAGE-RS	1
				158

APÊNDICE III – COMPOSIÇÃO DAS RESPOSTAS

Questão - Você confia nas informações divulgadas nas demonstrações contábeis das Unidades da Federação (União, estados, DF e municípios)?

Opções de resposta	Órgãos de Controle Interno									Órgãos de Controle Externo							
	federal		dist	estadual				municipal		fed	dist	estadual					mun
	UN	CO	CO	NE	CO	SE	SU	NE	SE	UN	CO	NO	NE	CO	SE	SU	SE
Plenamente	-	-	1	-	-	2	-	-	-	-	-	1	1	-	1	-	-
Bastante	5	1	6	6	-	4	1	1	-	2	-	10	4	1	-	1	-
Um pouco	16	-	4	5	1	3	1	1	-	4	6	23	12	3	1	1	1
Não	7	-	1	2	-	1	-	-	-	-	2	4	3	1	1	-	1
Não sei responder	2	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	-	-	-	-
TOTAL	30	1	13	13	1	10	2	2	1	6	8	39	20	5	3	2	2

Questão - Você crê que os trabalhos de auditoria financeira realizados pelos órgãos de controle aumentam a confiança nas demonstrações contábeis da União?

Opções de resposta	Órgãos de Controle Interno									Órgãos de Controle Externo							
	federal		dist	estadual				municipal		fed	dist	estadual					mun
	UN	CO	CO	NE	CO	SE	SU	NE	SE	UN	CO	NO	NE	CO	SE	SU	SE
Sim	28	1	11	11	1	9	2	2	-	5	7	29	15	3	2	1	2
Apenas os OCE	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1	1	6	3	2	-	-	-
Apenas os OCI	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-
Não	2	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-
Não sei responder	-	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	2	2	-	1	1	-
TOTAL	30	1	13	13	1	10	2	2	1	6	8	39	20	5	3	2	2

Questão - Você crê que os órgãos de controle possuem independência para avaliar a confiabilidade das demonstrações contábeis dos entes em que se situam?

Opções de resposta	Órgãos de Controle Interno									Órgãos de Controle Externo							
	federal		dist	estadual				municipal		fed	dist	estadual					mun
	UN	CO	CO	NE	CO	SE	SU	NE	SE	UN	CO	NO	NE	CO	SE	SU	SE
Sim	22	-	9	3	1	5	1	1	1	3	3	18	15	3	2	1	2
Apenas os OCE	3	1	1	5	-	2	-	1	-	3	5	15	3	2	-	-	-
Apenas os OCI	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Não	3	-	1	5	-	2	1	-	1	-	-	5	-	-	-	-	-
Não sei responder	2	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	1	2	-	1	1	-
TOTAL	30	1	13	13	1	10	2	2	1	6	8	39	20	5	3	2	2

Questão - Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia organizacional adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?

Opções de resposta	Órgãos de Controle Interno									Órgãos de Controle Externo							
	federal		dist	estadual				municipal		fed	dist	estadual					mun
	UN	CO	CO	NE	CO	SE	SU	NE	SE	UN	CO	NO	NE	CO	SE	SU	SE
Sim	16	-	8	2	-	4	1	1	-	3	3	15	4	2	1	-	-
Apenas os OCE	5	1	2	4	-	1	-	1	1	2	4	15	12	2	1	1	1
Apenas os OCI	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Não	5	-	1	6	-	3	1	-	-	1	1	7	2	1	1	-	1
Não acredito que a posição organizacional interfira na independência dos órgãos de controle	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-
Não sei responder	3	-	2	1	1	1	-	-	-	-	-	1	1	-	-	1	-
TOTAL	30	1	13	13	1	10	2	2	1	6	8	39	20	5	3	2	2

Questão - Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia orçamentária e financeira adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?

Opções de resposta	Órgãos de Controle Interno									Órgãos de Controle Externo							
	federal		dist	estadual				municipal		fed	dist	estadual					mun
	UN	CO	CO	NE	CO	SE	SU	NE	SE	UN	CO	NO	NE	CO	SE	SU	SE
Sim	10	1	5	3	-	5	1	-	-	3	2	14	4	3	1	1	-
Apenas os OCE	8	-	3	7	1	3	-	-	1	2	6	15	11	1	2	1	1
Apenas os OCI	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Não	5	-	3	3	-	2	1	2	-	1	-	7	3	1	-	-	1
Não acredito que a autonomia orçamentária e financeira interfira na independência dos órgãos de controle	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	2	-	-	-	-
Não sei responder	4	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-
TOTAL	30	1	13	13	1	10	2	2	1	6	8	39	20	5	3	2	2

Questão - Você crê que os órgãos de controle possuem autonomia ideológica e partidária adequada para realizar auditorias financeiras com a independência necessária?

Opções de resposta	Órgãos de Controle Interno									Órgãos de Controle Externo							
	federal		dist	estadual				municipal		fed	dist	estadual					mun
	UN	CO	CO	NE	CO	SE	SU	NE	SE	UN	CO	NO	NE	CO	SE	SU	SE
Sim	10	-	6	2	-	6	1	1	1	3	3	6	5	2	-	-	-
Apenas os OCE	4	-	-	3	-	-	-	-	-	1	3	13	5	1	2	-	-
Apenas os OCI	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-
Não	10	-	4	7	-	3	1	-	-	2	2	12	5	2	-	2	1
Não acredito que a autonomia ideológica e partidária interfira na independência dos órgãos de controle	1	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1	-	-	-	-
Não sei responder	5	-	2	1	1	-	-	1	-	-	-	6	3	-	1	-	1
TOTAL	30	1	13	13	1	10	2	2	1	6	8	39	20	5	3	2	2

Legenda:

fed = federal, dist = distrital, mun = municipal;

UN = União, NO = Norte, NE = Nordeste, CO = Centro-Oeste, SE = Sudeste, SU = Sul;

OCE = órgão de controle externo, OCI = órgão de controle interno