

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TACIANA CAMILA WITCOSKI ESTEVAM

IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA PELOS
TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS

São Leopoldo
2020

TACIANA CAMILA WITCOSKI ESTEVAM

**IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA PELOS
TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do título de Graduado em
Contábeis, pelo Curso de Ciências
Contábeis da Universidade do Vale do Rio
dos Sinos - UNISINOS

Orientadora: Prof. Me. Juliana Daniela Rodrigues

São Leopoldo

2020

Dedico este trabalho aos meus pais, Janice e Luiz Antônio e ao meu irmão Jaziel
Filipe, que sempre me incentivaram na realização de mais este sonho.

AGRADECIMENTOS

À Deus, por ter me concedido o privilégio de vivenciar e realizar mais este grande sonho. Sem suas mãos para me apoiar e sua luz para iluminar meu caminho, não teria alcançado esse importante objetivo.

À minha mãe Janice, ao meu pai Luiz Antônio e ao meu irmão Jaziel Filipe, que são minhas bases e minhas maiores referências de amor e de união.

À minha orientadora Prof. Me. Juliana Daniela Rodrigues, por ter aceitado fazer parte deste desafio e por ter acreditado em meu potencial. Foi um período de imenso aprendizado e sempre estive ao meu lado indicando o caminho mais compreensível e me auxiliando a transpor todos os desafios que surgiam.

A todos os meus amigos que me incentivaram desde o início, me apoiaram sempre que precisei, e compreenderam os momentos de ausência, que não foram poucos, mas que com certeza valeram todo o esforço.

E por fim, a todos os Tribunais de Contas do Brasil e Órgão apoiadores, pela valiosa colaboração com a minha pesquisa, as quais foram essenciais para o seu desenvolvimento.

RESUMO

Com o crescente processo de globalização, tornou-se necessária a criação de um padrão internacional de Auditoria com o intuito de facilitar o relacionamento de todos os países. De forma a auxiliar o movimento, organismos internacionais como a INTOSAI, desenvolveram Normas Internacionais de Auditoria, tendo como objetivo principal o estabelecimento de um padrão técnico e de comportamento. As normas desenvolvidas pela INTOSAI, “visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)”. (TCU,2020). Buscando o alto padrão de qualidade na entrega de informações para seus usuários, o Brasil decidiu adotar o padrão internacional por meio das Normas Brasileiras de Auditoria para o Setor Público (NBASP). Nesse sentido, o presente estudo objetivou verificar o andamento do processo da implantação das NBASP pelos Tribunais de Contas brasileiros através de dois questionários com perguntas abertas e fechadas, enviados a todos os Tribunais de Contas e às instituições que apoiam as atividades das Cortes de Contas. Os resultados da pesquisa foram positivos, pois dos 20 respondentes (60,60% da amostra total pesquisada), 36,36% já deram andamento ao processo de implantação das Normas e 6,06% já concluíram o processo. Isto é, 42,42% dos respondentes já tomaram medidas para adotar as Normas, e com isso melhorar seus processos de auditoria. A principal melhoria apresentada pelos Tribunais de Contas em relação à implantação das normas foi a credibilidade tanto perante a sociedade como também perante a outros países. Outro ponto positivo foi em relação às normas internacionais de auditoria que mais foram implantadas ou que já estão em andamento. Como destaque as NBASP 20 e 30, as quais trazem os princípios da transparência e *accountability* juntamente com a gestão da ética pelos Tribunais de Contas. Além disso, nenhum Tribunal de Contas citou ter utilizado ou previsto a utilização futura de recursos financeiros, isto é, esse não foi um problema encontrado para a implantação das normas.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Auditoria. NBASP. ISSAI. Implantação.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Situação do Processo	67
Gráfico 2 – Quantidade de Funcionários Envolvidos no Processo de Implantação ..	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Situação da Implantação das Normas em Cada Tribunal de Contas72

LISTA DE SIGLAS

ABRACOM	Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios
AMPCON	Associação Nacional do Ministério Público de Contas
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
AUDICON	Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas
BACEN	Banco Central do Brasil
BCB	Banco Central do Brasil
CCOR	Colégio dos Corregedores e Ouvidores dos Tribunais de Contas do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CNMP	Conselho Nacional do Ministério Público
CNPTC	Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EAD	Educação à Distância
ECP	Escola de Contas Públicas
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBAI	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICPB	Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
IDI	<i>Intosai Development Initiative</i>
IFAC	Federação Internacional dos Contadores
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
NAG	Normas de Auditoria Governamental
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
ONU	Organização das Nações Unidas
SIC	Sistema de Informação ao Cidadão
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TC	Tribunal de Contas
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE-AC	Tribunal de Contas do Estado do Acre
TCE-AL	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas
TCE-AM	Tribunal de Contas do Estado do Amazonas
TCE-AP	Tribunal de Contas do Estado do Amapá
TCE-BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia
TCE-CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCE-ES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCE-GO	Tribunal de Contas do Estado de Goiás
TCE-MA	Tribunal de Contas do Estado do Maranhão
TCE-MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCE-MS	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul
TCE-MT	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso
TCE-PA	Tribunal de Contas do Estado do Pará
TCE-PB	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba
TCE-PE	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco
TCE-PI	Tribunal de Contas do Estado do Piauí
TCE-PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCE-RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro
TCE-RN	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte
TCE-RO	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia
TCE-RR	Tribunal de Contas de Roraima
TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCE-SC	Tribunal de Contas de Santa Catarina
TCE-SE	Tribunal de Contas do Estado de Sergipe
TCE-SP	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
TCE-TO	Tribunal de Contas do Estado do Tocantins

TCM-BA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
TCM-GO	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás
TCM-PA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará
TCM-RJ	Tribunal de Contas do Município do Rio Grande do Sul
TCM-SP	Tribunal de Contas do Município de São Paulo
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos	15
1.3 DELIMITAÇÕES DO TEMA	16
1.4 JUSTIFICATIVA	16
1.5 ESTRUTURAS DO ESTUDO	18
2. REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS.....	20
2.1.1 História e Evolução dos Tribunal de Contas da União	20
2.1.2 História e Evolução dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais	24
2.2 INSTITUIÇÕES APOIADORAS.....	36
2.2.1 Instituto Rui Barbosa (IRB)	36
2.2.2 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	38
2.2.3 Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) ..	39
2.2.4 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)	39
2.2.5 Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC)	41
2.2.6 Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom)	41
2.2.7 Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas (Audicon)	42
2.3 AUDITORIAS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	44
2.3.1 História e Evolução da Auditoria no Setor Público Brasileiro	44
2.4 ESTUDOS EMPÍRICOS ANTERIORES.....	51
3. METODOLOGIA	54
3.1 DELINEAMENTOS DA PESQUISA	54
3.2 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	56
3.3 INSTRUMENTOS E TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	56
3.3.1 Questionário	56
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE	59

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	60
4.1 MELHORIAS COM A IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA.....	60
4.2 IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA NOS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	63
Gráfico 1 – Situação do Processo	67
Gráfico 2 – Quantidade de Funcionários Envolvidos no Processo de Implantação ..	71
Tabela 1 – Situação da Implantação das Normas em Cada Tribunal de Contas	72
4.3 DIFICULDADES NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS	74
4.4 QUALIFICAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA.....	76
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	79
REFERÊNCIAS.....	84
APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA – TRIBUNAIS DE CONTAS	95
APÊNDICE II – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA – INSTITUIÇÕES APOIADORAS	99

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, todo e qualquer gasto relacionado ao Setor Público é controlado pelos Tribunais de Contas, que por intermédio da Auditoria, analisam se os recursos públicos estão sendo utilizados conforme a legislação em vigor e confrontam a eficácia das ações tomadas pelos gestores a frente dos órgãos e entidades da administração pública. (MENDES e MARTINS, 2014; apud RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Os Tribunais de Contas começaram a surgir no país a partir de 1891, com a criação do Tribunal de Contas da União (TCU), entidade responsável por fiscalizar os órgãos do Governo Federal. (TCU, 2020). Conforme o país foi crescendo e se desenvolvendo viu-se a necessidade de ampliar a fiscalização e então a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, passou a exigir a criação de um Tribunal de Contas em cada Estado. Além disso, os Estados também deveriam criar Tribunais ou Conselhos de Contas em seus municípios, desde que atendidos alguns requisitos. (DECOMAIN, 2006).

Além da função de fiscalizar, os 33 Tribunais de Contas brasileiros também lidam com questões de diversas instâncias, como as constantes mudanças ambientais, a evolução tecnológica, o ritmo acelerado da produção de informação, a complexidade do Estado e suas relações com a sociedade, e simultaneamente, com os anseios da população pela qualidade da administração pública. (TCU, 2020). Já para com a sociedade, os Tribunais de Contas têm por obrigação justificar todos os seus atos, tornando público documentos e informações contábeis, a fim de que a sociedade fique ciente de como e onde está sendo utilizado os recursos públicos. (CREPALDI, 2002).

Nos últimos anos, após a ocorrência de alguns escândalos envolvendo o Setor Público brasileiro, projetos estratégicos direcionados ao sistema de controle, principalmente nas áreas de auditoria e fiscalização foram colocados em prática pelos Tribunais de Contas do país. De acordo com o Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, estes projetos tinham como objetivo analisar e apurar irregularidades nos atos da gestão administrativa, verificar sua legalidade com eficiência e efetividade, bem como apresentar subsídios para o

aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos. (TJERS, 2020).

Como parte dos projetos estratégicos, o TCU passou a investir em melhorias na área de Auditoria Pública, a fim de aperfeiçoar a qualidade do processo e repassar informações mais confiáveis para a sociedade. Em 2011, o TCU firmou um acordo com o Banco Mundial, para iniciar um projeto de três anos focado no fortalecimento da Auditoria no Tribunal. (KEANEY, 2013).

De acordo com Barbosa (2018), o caminho para alcançar a mais alta qualidade no processo de auditoria está diretamente relacionado à adoção e implementação adequada dos mais altos padrões internacionais, um dos motivos pelos quais o TCU passou a estudar a adoção das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria. Estas normas foram criadas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), com o objetivo de estabelecer padrões técnicos e de comportamento. (BARBOSA, 2018 apud AKYEL e ERKAN, 2012).

A INTOSAI é uma organização reconhecida mundialmente, por criar padrões normativos de Auditoria. Estes padrões foram aprovados por todos os países membros da Organização das Nações Unidas (ONU), incluindo o Brasil que é representado pelo TCU que atualmente também faz parte do Conselho Gestor da INTOSAI. Por estes motivos, o TCU resolveu adotar as Normas e para isso contou com a ajuda do Instituto Rui Barbosa (IRB) que convergiu as normas brasileiras de Auditoria já existentes para as Normas Internacionais de Auditoria emitidas pela INTOSAI. (TCU, 2020).

Diante do exposto, o presente trabalho tem como tema central analisar o processo de adoção das Normas Internacionais de Auditoria pelos 33 Tribunais de Contas existentes no Brasil. O estudo poderá contribuir para a literatura, visto que existem poucos artigos que discutem este tema, bem como para a prática, orientando as instituições que pretendem adotar novas normas de auditoria e também os profissionais que buscam adquirir qualificação profissional.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A sociedade brasileira tem consciência de que os órgãos responsáveis pelas finanças do país, têm por obrigação prestar contas de todos os atos, tornando

público os demonstrativos contábeis, para que deste modo possam transparecer para todos onde e como está sendo utilizado o dinheiro público. (CREPALDI, 2002). O controle destes é realizado pelos Tribunais de Contas, que de acordo com Rubinelli (2017), têm como função fundamental “realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos federativos e federados da Administração Pública direta e indireta”.

Para poder tornar públicas as informações, de forma correta e transparente, os Tribunais de Contas realizam Auditorias, com o intuito de testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial dos órgãos públicos. Para Crepaldi (2002), a auditoria no setor público tem por objetivo examinar documentos e livros contábeis, com o intuito de inspecionar e obter informações internas e externas, ligados ao controle do patrimônio, constatando se todos os registros realizados em suas demonstrações contábeis estão em conformidade com a lei vigente.

Já Peter e Machado (2014, p. 97), trazem outra visão acerca do objetivo da Auditoria no Setor Público, sendo:

A auditoria governamental tem por objetivo examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da Administração Direta e Indireta. (PETER e MACHADO, 2014, p. 97).

Ano após ano, os Tribunais de Contas vêm implantando melhorias na área da Auditoria e da Fiscalização, para atender a sociedade de forma mais adequada. O IRB com o apoio do TCU criou as Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP). As normas foram elaboradas seguindo um processo, onde passaram por uma convergência com base nas Normas Internacionais de Auditoria aprovadas pela INTOSAI, utilizando-se para tanto de tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União e revisão realizada pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do IRB. (TCU, 2020).

As Normas Internacionais de Auditoria, vêm sendo implantadas pelos países membros da ONU, e devido ao Brasil ser um dos membros, se tornou fundamental esta adoção, pois além de trazer grandes benefícios ao setor público, como a melhoria na qualidade das fiscalizações, o aumento da confiança e credibilidade à função fiscalizatória, a redução considerável das chances de fraudes e erros nas

demonstrações contábeis e o crescimento da confiança da sociedade com o setor público, o Brasil aumenta a credibilidade frente a outros países, conseguindo com isso acordos lucrativos e de grande importância para o país. (FERREIRINHA, 2016).

Atualmente não há uma Lei que obriga os Tribunais de Contas do país a adotarem as Normas Internacionais de Auditoria. Por este motivo, cada Tribunal pode projetar diferentes movimentos, com diferentes prazos para a adoção das normas. Partindo deste contexto, surge o interesse de entender como cada Tribunal está atuando frente a implantação das normas, a fim de identificar boas práticas e melhorias frente ao processo de auditoria.

Frente à contextualização exposta e aos conceitos descritos, considera-se fundamental o estudo do processo da adoção das Normas Internacionais de Auditoria pelos Tribunais de Contas do país e devido a isso, o presente trabalho se propõe a responder a seguinte questão: **Qual o processo adotado pelos Tribunais de Contas para adoção das Normas Internacionais de Auditoria?**

1.2 OBJETIVOS

Neste item estão descritos o objetivo geral e os objetivos específicos desta pesquisa, os quais foram delineados com base na pergunta da pesquisa apresentada no item anterior.

1.2.1 Objetivo Geral

Tendo em vista o problema de pesquisa, este estudo tem como objetivo analisar o processo de adoção das Normas Internacionais de Auditoria do Setor Público pelos Tribunais de Contas brasileiros.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para o alcance do objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Apresentar as melhorias que a implantação das Normas Internacionais de Auditoria pode trazer ao Setor Público brasileiro.
- b) Verificar as medidas tomadas por cada Tribunal de Contas para a

implantação das Normas Internacionais de Auditoria.

- c) Apresentar as principais dificuldades encontradas no processo de implantação das Normas.
- d) Analisar a necessidade de qualificação dos profissionais de Auditoria voltada para as novas Normas.

1.3 DELIMITAÇÕES DO TEMA

O tema dá ênfase ao processo de adoção das Normas Internacionais de Auditoria pelos Tribunais de Contas brasileiros, com o apoio do Instituto Rui Barbosa.

A escolha por analisar os 33 Tribunais de Contas existentes no Brasil, se deu por dois motivos: o primeiro é poder estudar como é realizado o controle externo em todos os entes públicos brasileiros. E o segundo é o fato de considerar essencial para a consonância entre a sociedade e o governo, demonstrar a busca por melhorias dentro do Setor Público, o que poderá aumentar a confiança entre ambos.

Neste estudo não serão analisadas as normas de auditoria nos órgãos de controle interno do setor público e nem as normas para o setor privado, visto que não se enquadram no tema principal deste trabalho e não atenderia a nenhum dos objetivos do mesmo.

1.4 JUSTIFICATIVA

No Brasil, o controle de todos os gastos públicos é realizado pelos Tribunais de Contas, que mediante processos de Auditoria, verificam se todos os recursos estão sendo utilizados de acordo com a legislação em vigor, além de analisar a eficácia das ações de todos os gestores públicos. (MENDES e MARTINS, 2014; apud RICARDINO e CARVALHO, 2004).

De acordo com o Tribunal de Contas da União, a utilização de padrões de Auditoria reconhecidos internacionalmente fortalece institucionalmente os Tribunais de Contas e constitui importante instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira. (TCU, 2020).

Com o intuito de melhorar os processos da Auditoria já existente no Brasil, houve o início da adoção das Normas Internacionais de Auditoria no Setor Público

do país. Desta forma a escolha de um estudo voltado para a adoção das Normas, surgiu primeiramente com o intuito de aprofundar os conhecimentos a respeito deste tema, devido ao fato de ser um objeto pouco estudado, apesar de ser tão importante.

Foram encontrados três diferentes estudos realizados em 2018, voltados para a auditoria realizada pelos Tribunais de Contas e seus padrões no Setor Público brasileiro, literatura com a qual o presente estudo pretende colaborar. Barbosa (2018) analisou a aderência às Normas Internacionais de Auditoria, porém o cenário era somente o controle externo de tecnologia da informação de um único estado do Brasil. O presente estudo, tem por objetivo avançar na temática ao analisar o processo da adoção das normas em todas as áreas de atuação do controle externo, analisando todos os Tribunais de Contas existentes no país. A pesquisa é mais abrangente, com o intuito de trazer as informações do Setor Público brasileiro como um todo.

Azevedo e Lino (2018) trouxeram o tema referente ao distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. O estudo tinha como objetivo principal, descrever os *gaps* de auditoria nos processos que são realizados pelos Tribunais de todo o país. O presente estudo avança ao descrever as melhorias que a implantação das normas internacionais de auditoria pode trazer ao país, diminuindo os *gaps* anteriormente encontrados.

Lino e Aquino (2018) descreveram a diversidade dos Tribunais de Contas regionais na Auditoria de governos com o objetivo principal de analisar a diversidade da configuração interna dos Tribunais e verificar associações com a qualidade da auditoria financeira realizada por suas equipes. Além disso, o trabalho demonstrou a relevância que os procedimentos financeiros ganharam, após a convergência das normas de auditoria e de contabilidade. O presente trabalho avança ao trazer o cenário atualizado da adoção das normas.

Outra contribuição deste trabalho, é a colaboração para identificação de obstáculos que alguns Tribunais de Contas enfrentam ao iniciar a adoção das Normas Internacionais de Auditoria, pois para todo projeto necessita-se de verba e de pessoas qualificadas para o trabalho e na atual situação do país, estas são grandes dificuldades. Adicionalmente, as informações trazidas neste trabalho, poderão ser úteis para o planejamento de ações de Tribunais de Contas para

acelerar o processo da adoção das Normas, implementando ajustes necessários para o crescimento da qualidade da fiscalização, a fim de melhor justificar receitas e gastos para a sociedade.

Por fim, a realização de um estudo baseado no tema citado, pode auxiliar empresas e outros órgãos que planejam a adoção das Normas Internacionais de Auditoria, contribuindo com orientações sobre projetos para realização da adoção e incentivar a qualificação de profissionais que queiram ingressar na área.

1.5 ESTRUTURAS DO ESTUDO

O presente estudo estrutura-se em cinco capítulos. No primeiro são apresentados a introdução junto da contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos geral e específico, a delimitação do tema bem como a justificativa para escolha do mesmo.

Já no segundo capítulo apresenta-se a revisão teórica e empírica da temática vinculada ao trabalho, onde será abordada a história e evolução dos Tribunais de Contas brasileiros, junto de suas funções, objetivos, estruturações e importância perante o país. Também é apresentado um breve trecho sobre o Instituto Rui Barbosa, o Conselho Federal de Contabilidade, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), o Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC), a Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom) e a Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas (Audicon), órgãos que atuam no apoio às atividades dos Tribunais de Contas. Traz também, a história e evolução, funções, objetivos, importância e melhorias da Auditoria no Setor Público brasileiro, bem como sobre as Normas Internacionais de Auditoria existentes no Brasil. Por fim, um tópico relacionado aos estudos similares encontrados, onde é descrito, de um modo geral, o tema e o objetivo principal, bem como a metodologia utilizada e os resultados obtidos em cada um deles.

No terceiro capítulo aborda-se a metodologia adotada na elaboração da pesquisa, considerando o tipo de pesquisa, a delimitação da pesquisa, os instrumentos e técnicas de coleta de dados e a técnica de análise.

O quarto capítulo traz a análise das informações colhidas e dos resultados encontrados para o alcance do objetivo principal deste estudo.

O quinto e último capítulo apresentará as considerações finais do trabalho que se propôs a demonstrar como o processo de adoção das Normas Internacionais de Auditoria pelos Tribunais de Contas, pode trazer grandes melhorias e auxiliar no crescimento do país.

Para finalizar o trabalho serão apresentadas todas as referências bibliográficas utilizadas e os apêndices contendo as perguntas dos questionários que foram enviados aos Tribunais de Contas e às Instituições Apoiadoras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentados os principais conceitos que permitem o entendimento sobre o tema abordado neste trabalho. A divisão em tópicos abordará os temas: a história e evolução dos Tribunais de Contas brasileiros, juntamente com suas funções e a sua importância para o país, um pouco da história dos órgãos que apoiam atividades dos Tribunais, a história e evolução da Auditoria no Setor Público brasileiro e as funções frente aos Tribunais de Contas. Por fim, as Normas Internacionais de Auditoria, o processo de adoção nos Tribunais de Contas brasileiros com as melhorias que a adoção trará para o país, e revisão de literatura empírica de temas semelhantes com o objetivo de utilizá-los como base para o desenvolvimento deste trabalho.

2.1 TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS

Denominam-se Tribunais de Contas as “cortes” com experiência em inspeção das contas públicas dos diversos órgãos da Administração Pública da União, dos Estados e dos municípios. (BARRETO, 2016).

2.1.1 História e Evolução dos Tribunal de Contas da União

A história da criação do primeiro Tribunal de Contas no Brasil, teve seu início há mais de um século, como consequência da dedicação de seu patrono, Rui Barbosa, em criar um órgão, de ação intermediária entre a administração e a legislatura baseado nos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento e vigilância. (TCU,2020).

De acordo com Melo (2012):

A iniciativa para a criação de um Tribunal de Contas no Brasil ocorreu em 1826, através de um projeto de lei proposto no Senado pelo Visconde de Barbacena, Felisberto Caldeira Brandt e José Inácio Borges. Todavia, o primeiro Tribunal de Contas do país, que foi o Tribunal de Contas da União, só foi criado em 1890, através do Decreto 966-A de 07 de novembro de 1890, por iniciativa de Rui Barbosa, Ministro da Fazenda da época [...].

Segundo o TCU (2016), “Rui Barbosa acreditava ser imprescindível criar uma instituição destinada ao controle da receita e da despesa públicas mediante uma atividade fiscalizadora pautada nos princípios da independência, exatidão contábil e legalidade do ato”. E por ser considerado um órgão essencial por todos os ministérios o TCU foi elevado ao patamar de órgão constitucional através da promulgação da Constituição da República de 1891, a qual cita no art. 89:

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença. (BRASIL, 1891, Art. 89).

O Tribunal de Contas da União foi criado com o objetivo de examinar mensalmente documentos que lhe forem apresentados, referente a movimentos de receitas e despesas, com base nos resultados mensais, revisar se os resultados mensais coincidem com os resultados apresentados pelo Governo e julgar anualmente as contas de todos os responsáveis independente do Ministério a que pertençam, concedendo-lhes quitação, condenando-os a pagar ou punindo, caso não o cumpram. (BRASIL, 1891).

De acordo com Alejarra (2020), a instalação deste Tribunal ocorreu no ano de 1893, no casarão em que funcionavam o Ministério da Fazenda e o Tesouro Nacional, localizado no Rio de Janeiro. O Tribunal era composto por apenas quatro membros, sendo três escolhidos pelo Presidente da República e um pelo próprio Tribunal. Nesta época, apenas o presidente do Tribunal tinha direito a voto deliberativo, o restante dos membros só tinha o voto consultivo. (TCU, 2016, p. 6-7).

Já em 1934 o Tribunal de Contas da União ganhou mais relevância, visto que a Constituição lhe concedeu um capítulo próprio e cresceu suas competências, conforme cita nos Art. 101 e 102 da Constituição Federal de 1934:

Os contratos que, por qualquer modo, interessarem imediatamente à receita ou à despesa, só se reputarão perfeitos e acabados, quando registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspende a execução do contrato até ao pronunciamento do Poder Legislativo. O Tribunal de Contas dará parecer prévio, no prazo de trinta dias, sobre as contas que o Presidente da República deve anualmente prestar à Câmara dos Deputados. Se estas não lhe forem enviadas em tempo útil, comunicará o fato à Câmara dos Deputados, para os fins de direito, apresentando-lhe, num ou noutro caso, minucioso

relatório do exercício financeiro terminado. (BRASIL, 1934, Art. 101 e 102).

No ano de 1937 a Constituição sofreu algumas mudanças novamente, porém todas as competências trazidas pela Constituição anterior em relação ao Tribunal de Contas foram mantidas, exceto o fato de oferecer um parecer prévio sobre as contas presidenciais. Foi neste ano também, que o escritório trocou de endereço, sendo instalado no prédio do Ipase no Rio de Janeiro, onde permaneceu por apenas dois anos, já que em 1939, mudou-se para o edifício Andorinha, na mesma cidade. (TCU, 2016, p. 7).

Em 1944, O Tribunal de Contas da União mudou-se para o recém inaugurado Palácio da Fazenda, ainda na cidade do Rio de Janeiro. E em 1946, além das competências já existentes, houve o acréscimo de mais uma função, “julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões”. (BRASIL, 1946, Art. 77).

Em 1960, Rio de Janeiro deixou de ser a capital do Brasil, dando lugar a Brasília, então em janeiro de 1961, ocorreu efetivamente a mudança do Tribunal de Contas da União, que passou a ocupar uma sede provisória nas dependências do Ministério da Fazenda. (TCU, 2016, p. 8). O provisório durou apenas quatro anos, pois em 1965, “o Tribunal de Contas finalmente conquistou seu grande sonho: a inauguração do Palácio do Tribunal de Contas, situado na Esplanada dos Ministérios, atrás do Palácio da Justiça”. (TCU, 2016, p. 9).

Apesar destas grandes mudanças positivas para o Tribunal, na Constituição de 1967, houve o enfraquecimento do mesmo. De acordo com Melo (2012):

Nesta constituição, ocorreu a exclusão da atribuição de o Tribunal de Contas examinar e julgar previamente os atos e contratos geradores de despesas. Todavia, o Tribunal de Contas continuou a ter a função de apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam objeto de representação ao Congresso Nacional. Retirou-se também a competência do Tribunal de Contas de julgar a legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, tendo o Tribunal competência apenas para a apreciação da legalidade para fins de registro (MELO, 2012).

Em 1974, o Tribunal de Contas mudou de endereço novamente, indo para um edifício arquitetônico, próximo à Esplanada dos Ministérios, onde possuía uma visão

privilegiada do conjunto de prédios em que funcionam as cúpulas dos três poderes da República. Esta tornou-se a sede definitiva do TCU. (TCU, 2016, p. 9).

Na última Constituição realizada no Brasil, em 1988, houve um fortalecimento do Tribunal de Contas, o qual foi designado a auxiliar o Congresso Nacional com o controle externo das finanças do país. Além disso, suas competências foram acrescidas, o qual é perceptível na própria Constituição Federal, art. 71:

I – Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, executadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – Realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V – Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI – Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Municípios;

VII – Prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII – Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX – Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X – Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI – Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Além do aumento de suas competências, também foi confirmado que o Tribunal teria maior autonomia em relação ao Executivo, conforme descrito na própria Constituição Federal, art. 73, parágrafo 2º:

Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos: um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento; dois terços pelo Congresso Nacional. (BRASIL, 1988, Art. 73, § 2º).

Atualmente o TCU tem como função, “realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos federativos e federados da Administração Pública direta e indireta, estando sujeitas a esta fiscalização as empresas públicas e sociedades de economia mista”. (BARRETO, 2016). Permanece tendo a mesma composição, descrita no art. 73 da Constituição Federal de 1988 e encontra-se localizado em Brasília.

Além da existência do Tribunal de Contas da União, há mais 32 Tribunais em todo o país, sendo 27 Estaduais, 03 dos Municípios dos Estados e 02 Municipais. Ambos possuem a mesma função, mas cada qual dentro de sua jurisdição, o qual veremos a seguir.

2.1.2 História e Evolução dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais

Após a criação do TCU, alguns estados brasileiros ajustaram suas constituições, para a criação de um órgão com o intuito de auxiliar na função de analisar e julgar os gastos públicos. Foi então que começaram a surgir os Tribunais

de Contas Estaduais. Esta história teve seu início há mais de um século, sendo o cenário da primeira criação, o Estado do Piauí.

Em 1º de julho de 1899, através da primeira Constituição republicana estadual (art. 98), que o então Governador do Piauí Raimundo Arthur de Vasconcelos, assinou a Lei nº 210, regulamentando a criação do Tribunal de Contas do Estado do Piauí. Sua estrutura orgânica, constituía-se de três juízes, escolhidos pelo governador, e um representante do Ministério Público Estadual. E as suas funções principais eram de fiscalizar a administração financeira e agir como Tribunal de Justiça. (TCE-PI, 2020).

Somente após 16 anos o segundo TCE foi criado, isto porque na época o órgão não era visto como fundamental para os Estados. No dia 21 de agosto de 1915, foi sancionada a Lei nº 1.120 pelo então Governador Joaquim Seabra, para a criação do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. (TCE-BA, 2020). Esta criação foi inclusa também na Constituição Estadual, conforme cita o artigo 147:

Fica instituído um Tribunal de Contas, com jurisdição meramente administrativa, composto de cinco membros vitalícios, nomeados pelo Governador do Estado, com aprovação do Senado, dentre doutores ou bacharéis em Direito, maiores de trinta anos e de reconhecidas probidade e competência. (BAHIA, 1891, art. 147).

Já no Estado de São Paulo, a criação do TCE foi um pouco complexa. As tentativas para criação foram iniciadas em 1891 e duraram por 30 anos, pois não havia pessoas suficientes que concordassem com o projeto. (TCE-SP, 2020). De acordo com o próprio TCE de São Paulo, Washington Luís, então Governador do Estado, promoveu a ideia da existência de um Tribunal de Contas, sendo instituído no artigo 71 da Constituição revista de 1921:

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso. § Único. Os membros desse tribunal serão nomeados pelo presidente do Estado com aprovação do Senado e somente perderão os seus cargos em virtude de sentença. (SÃO PAULO (Estado) 1921, Art. 71).

Em 12 de dezembro de 1930 o “interventor federal, coronel João Alberto Barros, expediu um decreto extinguindo o Tribunal de Contas, com a justificativa de que o Tribunal não cumpria com a finalidade para a qual foi destinada”. (TCE-SP,

2020). No ano seguinte, o Tribunal de Contas do Piauí também foi extinto, devido à interdição do Estado de direito durante a Era Vargas, onde todas as atribuições do TCE passaram a ser exercidas pela Secretaria da Fazenda. (TCE-PI, 2020).

Em 26 de junho de 1935, foi a vez do Estado do Rio Grande do Sul, criar o seu Tribunal de Contas. O então Governador, General Flores da Cunha, elaborou e assinou o Decreto nº 5.975, que cita em seu artigo 4º:

O Tribunal de Contas, fiscal da administração financeira e com competência privativa no julgamento dos responsáveis por bens, dinheiros e valores do Estado e dos municípios, exercerá suas funções acompanhando a respectiva execução orçamentária, mediante exame dos contratos administrativos e de qualquer despesa ou ato de que resulte obrigação de pagamento pelos tesouros estaduais e municipais ou por conta destes, e julgando todos os processos de tomada de contas. (RIO GRANDE DO SUL, 1935, art. 4).

No dia 09 de setembro deste mesmo ano, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais foi criado, sendo composto inicialmente por três membros. (TCE-MG, 2020). Suas competências foram citadas na própria Constituição Mineira, artigo 81:

Julgar da regularidade e legalidade da execução orçamentária, bem como de todas as contas da administração, mediante balancetes mensais, que lhe serão remetidos pelo Governador; opinar sobre os balanços anuais, bem como sobre as contas do governo, que devem ser apresentadas à Assembleia; julgar, mediante recurso de qualquer interessado, os atos e decisões da Câmara sobre a administração financeira do Município. (MINAS GERAIS, 1935, art. 81).

Ainda em 05 de outubro deste mesmo ano, em meio a um cenário de conturbação política, o então Governador do Ceará, Francisco Menezes Pimentel, assinou o Decreto nº 124, criando o Tribunal de Contas do Ceará, em pleno período ditatorial. Apenas 09 dias após a criação do TCE, a primeira resolução da Corte de Contas foi assinada pelo vice-presidente, Sylla Ribeiro. (TCE-CE, 2020).

Em 1939, o TCE do Rio Grande do Sul foi extinto pelo Decreto nº 7.858, devido à implantação do Estado Novo. (TCE-RS, 2020). Também foram extintos o TCE de Minas Gerais e do Ceará, ambos devido a mudanças da Era Vargas. Em 1942, a Bahia também extinguiu seu Tribunal de Contas, mas não divulgou o real motivo para tal decisão. (TCE-BA, 2020).

Após a Era Vargas, todos os Tribunais de Contas que foram extintos voltaram a ser restituídos, e alguns Estados seguiram o mesmo movimento criando seus Tribunais de Contas. O primeiro Estado a reativar seu Tribunal de Contas foi o Rio Grande do Sul no ano de 1945. O Interventor Federal, General Ernesto Dornelles, articulou a reativação do TCE, pela necessidade urgente de controlar a administração pública, então foi editado o Decreto-lei nº 947 que confirmou o retorno das operações pelo órgão estadual. (TCE-RS, 2020).

Já em 1946, houve a restituição de mais dois Tribunais de Contas Estaduais. Em 24 de maio, o TCE do Piauí foi reativado por meio do Decreto-Lei nº 1.200, no qual estabelecia que a Corte teria somente quatro juízes titulares e dois suplentes, sendo que todos seriam escolhidos pelo Governador do Estado. (TCE-PI, 2020). Em 01 de agosto, iniciou-se as atividades do TCE do Ceará, que teve sua existência assegurada na Constituição Estadual de 1947.

No ano de 1947, o TCE do Estado do Maranhão foi criado pelo Decreto-Lei 134, de 30 de dezembro de 1946, porém foi definitivamente instalado no dia 02 de janeiro de 1947, pelo então interventor federal Saturnino Bello. O TCE veio para assumir todas as funções que eram realizadas pelo antigo Conselho Administrativo do Estado. (TCE-MA, 2013).

Após 05 dias, em 07 de janeiro foi criado o Decreto-Lei nº 16.690 no qual instituía o TCE do estado de São Paulo lhe dando uma função principal, a qual é citada no artigo 17 do Decreto-Lei nº 16.690:

O Tribunal de Contas, como fiscal de administração financeira, exerce suas funções acompanhando a execução do orçamento da receita e da despesa do Estado e julgando as contas dos responsáveis por dinheiro ou bens públicos, cabendo-lhe ainda rever as contas anuais da gestão financeira. (SÃO PAULO (Estado), 1947, Art. 17).

E em 02 de junho deste mesmo ano, nasceu o TCE do Estado do Paraná, criado pelo Decreto-Lei nº 627 editado pelo então Governador do Estado, Moysés Lupion. Conforme o próprio decreto, no artigo 14, “ao Tribunal de Contas compete acompanhar a execução do orçamento da receita e da despesa pública; julgar as contas por responsáveis por bens públicos e rever as contas anuais da gestão financeira”. (CURITIBA, 1947, Art. 14).

Ainda em 1947, em 08 de julho, com base na Constituição Estadual, foi criado o Tribunal de Contas do Estado do Pará. A função e atribuição principal encontravam-se discriminadas na Constituição Federal, que, mais especificamente, seria a de julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, inclusive prefeitos do interior. (TCE-PA, 2020).

E por fim, neste mesmo ano, foi restituído o TCE de Minas Gerais pela Constituição Mineira de 1947, com apenas cinco membros indicados pelo Governador e aprovados pela Assembleia Legislativa. Suas principais competências estão descritas no artigo 41 da Constituição, mas basicamente são de fiscalizar a administração financeira do Estado e dos municípios, julgar as contas dos responsáveis por dinheiros públicos, exceto as prestadas pelo Governador, julgar a legalidade das informações orçamentárias, opinar sobre os balanços anuais, entre outros. (BELO HORIZONTE, 1947, Art. 41).

No dia 1º de janeiro de 1948, foi criado o TCE do Estado de Alagoas, pela Lei Estadual nº 1.365, de 29 de novembro de 1947. Era considerado um “Órgão de Fiscalização e de Controle das Receitas e Despesas Públicas denominado de Conselho de Finança”, sendo que os membros integrantes eram nomeados pelo Governador do Estado. (TCE-AL, 2015). No ano seguinte, após seis anos sem operação, foi reaberto o TCE da Bahia, pelo então Governador Octávio Mangabeira, e da mesma forma como a extinção, não foram encontradas as explicações para a reabertura. (TCE-BA, 2020)

Em 1950, por meio da Lei nº 747, sancionada pelo então Governador Júlio de Carvalho Filho, ocorreu a criação do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, com sede em Manaus e jurisdição em todo o território amazonense. Suas funções de acordo com a Lei nº 747, Art. 2º (AMAZONAS, 1950), eram de:

Acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do Orçamento; julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos estaduais; e julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões. (apud GARCIA, 2015, pg. 27)

A partir de 1950, observou-se que as criações dos Tribunais pelos Estados passaram ser mais frequentes. Apesar de ter sido criado através do art. 31 da Constituição Estadual de 1947, o Tribunal de Contas do Estado de Goiás foi instalado somente no dia 1º de setembro de 1952, data que é considerada o início

de fato do TCE- GO. (TCE-GO, 2020). De acordo com a Constituição do Estado de Goiás de 1947, art. 32, competem ao TCE:

Acompanhar e fiscalizar a execução do orçamento; julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, bem como as da administração estadual, mediante balancetes mensais, que serão remetidos pelo Governador do Estado; julgar da legalidade dos contratos, das aposentadorias, reformas e pensões; emitir pareceres solicitados pela Assembleia, nos processos sujeitos à deliberação desta; representar aos poderes competentes, sobre a conveniência de intervenção nos Municípios; julgar, mediante recurso de qualquer interessado, os atos e decisões da Câmara e do prefeito, sobre a administração financeira do Município ; e exercer outras atribuições conferidas em lei. (GOIÁS, 1947, Art. 32).

Já em 1953, o Estado do Mato Grosso devido a um forte motivo, criou o seu Tribunal de Contas. Na época o “controle das contas públicas do Estado era realizado por uma Comissão Legislativa estadual, mas diante das dificuldades para o exercício da função, os parlamentares mato-grossenses viram a necessidade de criação do TCE”. (TCE-MT, 2020). Para concretizar esta criação, foi editada a Lei Constitucional nº 02 em 31 de outubro de 1953, a qual reformou a Constituição do Estado, eliminando a Comissão Legislativa e instituindo o TCE. Em 02 de janeiro de 1954, ocorreu um ato solene para a então instalação do Tribunal.

No ano seguinte, em 04 de novembro, o Estado de Santa Catarina, criou o seu Tribunal de Contas, por meio da Lei Estadual nº 1.366, sancionada pelo então governador Irineu Bornhausen. (TCE-SC, 2020). Quanto à jurisdição e à competência do TCE de Santa Catarina, os artigos 11 e 13 da Lei Estadual nº 1.366 citam:

Art. 11 - A jurisdição do Tribunal de Contas estende-se a todos os responsáveis por bens do Estado ou sob a guarda do Estado, abrangendo-se os herdeiros, fiadores e representantes dos ditos responsáveis.

Art. 13 – Ao Tribunal de Contas compete acompanhar a execução do orçamento da receita e da despesa pública; julgar as contas de responsáveis por dinheiro e outros bens públicos e rever as contas anuais de gestão financeira. (SANTA CATARINA, 1955, Arts. 11 e 13).

Para o Estado do Espírito Santo, a luta para a criação de um órgão de controle externo das contas públicas foi iniciada em 1826, ainda no império, porém o Tribunal de Contas somente foi criado em 24 de setembro de 1957, através da Lei nº

1.287, durante o governo de Francisco Lacerda de Aguiar. O objetivo para tal criação, foi o de orientar e controlar a gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade. (TCE-ES, 2020). Já na Lei nº 1.287, art. 2, a competência do TCE é descrita de forma mais abrangente:

Compete a este órgão acompanhar, diretamente ou por delegação, a execução orçamentária e julgar as contas dos responsáveis por dinheiro ou bens estaduais e das entidades autárquicas ou paraestatais, os contratos de concessão de serviços públicos, bem como os que ao Estado estejam vinculados com obrigações que envolvam dinheiro ou bens de sua propriedade. (VITÓRIA, 1957, Art. 2).

A atual capital do Brasil, criou o seu Tribunal de Contas em 13 de abril de 1960, através da Lei nº 3.751, sancionada pelo Presidente Juscelino Kubitschek. O órgão nasceu com o intuito de auxiliar o Senado Federal na fiscalização orçamentária e financeira de Brasília. (TCDF, 2020). Conforme cita a Lei nº 3.751, art. 14, “fica criado o Tribunal de Contas, composto de (cinco) Ministros, nomeados pelo Prefeito, com aprovação prévia da escolha pelo Senado, dentre brasileiros natos maiores de 35 anos, de reconhecida capacidade e tirocínio jurídico ou financeiro”. Já referente a competências do TCDF, a mesma Lei cita no artigo 15:

Processar e julgar as contas dos responsáveis e corresponsáveis por dinheiros, valores e materiais pertencentes ao Distrito Federal, ou pelos quais este responda, bem como as dos administradores das entidades autárquicas locais; Efetuar o registro prévio ou posterior, conforme a lei estabelecer, dos atos da administração municipal, de que resulte obrigação de pagamento; Acompanhar a execução orçamentária, fiscalizando a aplicação dos créditos orçamentários e extraorçamentários; Verificar a regularidade das cauções prestadas pelos responsáveis; Examinar os contratos que interessam à receita e os atos de operação de crédito ou emissão de títulos, ordenando o respectivo registro, se os mesmos se conformarem com as exigências legais; E dar parecer sobre as contas da gestão anual do prefeito, no prazo de 30 dia, contados da data em que foram apresentadas. (DISTRITO FEDERAL, 1960).

Em 12 de janeiro do ano seguinte, a história do TCE do Rio Grande do Norte, começou oficialmente, no fim do governo de Dinarte Mariz. Sua composição contava com sete ministros e suas as competências eram “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e de todas entidades da administração direta e indireta”. (TCE-RN, 2020).

Houve então um período de 05 anos sem criações de Tribunais de Contas. Até que em 12 de dezembro de 1967, Pernambuco anunciou a criação do seu Tribunal de Contas, através da Lei Estadual nº 6.078. Este órgão veio no intuito de auxiliar a Assembleia Legislativa com o controle externo da administração financeira orçamentária do Estado, tarefas as quais eram exercidas pelo Tribunal da Fazenda do Estado, que foi extinto automaticamente com a criação do Tribunal de Contas. (TCE-PE, 2020).

No ano seguinte, foi criado o primeiro Tribunal de Contas Municipal, sendo palco desta criação o Município de São Paulo. Em 16 de janeiro de 1969, o Tribunal de Contas do município de São Paulo (TCMSP), foi criado com a missão de “fiscalizar e exercer o controle externo sobre a gestão dos recursos públicos do Município de São Paulo, no que se refere à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial”. (TCM-SP, 2020). Esta criação foi oficializada através da Lei nº 7.213, de 20 de novembro de 1968, a qual cita sobre a criação, organização, competência e funcionamento do TCMSP.

Foi neste mesmo ano que a Emenda Constitucional nº 01 à Constituição Federal, trouxe uma grande novidade sobre as Tribunais de Contas Estaduais e Municipais. A novidade de acordo com Decomain, 2006, p. 25:

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, exigia, portanto, no entendimento do Supremo Tribunal Federal e de acordo com a ensinância de Marcelo Caetano, a criação de um Tribunal de Contas em cada Estado. Estava também autorizada a criação, pelos Estados, de Tribunais ou Conselhos de Contas para apreciarem as contas dos seus Municípios, assim como estava autorizada a criação de Tribunais ou Conselhos de Contas pelos próprios Municípios, desde que tivessem pelo menos dois milhões de habitantes e receita tributária superior a quinhentos milhões de cruzeiros novos.

Ainda neste mesmo ano, em 30 de dezembro, Sergipe criou o seu Tribunal de Contas por meio, da Emenda Constitucional nº 2, de 30 de dezembro de 1969, porém o TCE somente foi instalado em 30 de março de 1970. Suas competências eram de “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, e exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades jurisdicionados”. (TCE-SE, 2020).

No ano seguinte, houve duas criações, começando pelo Estado do Paraíba. O Tribunal de Contas, foi instituído pela Lei nº 3.627 que o Governador João Agripino

sancionou em 31 de agosto de 1970, porém sua instalação ocorreu somente em 01 de março de 1971. O próprio TCE, descreve que sua principal missão compreende no:

Exame das contas anuais dos chefes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e as dos entes a estes vinculados. Isso envolve o julgamento de ações atinentes ao uso do dinheiro, bens e valores públicos e, não menos, a conferência dos atos de gestão do pessoal, no âmbito do Estado e dos Municípios. (TCE-PB, 2020).

A segunda criação ocorreu na Bahia, onde em 10 de março de 1971, o Governador Luiz Viana Filho instituiu o primeiro Conselho de Contas dos Municípios. (TCM-BA). Este projeto foi sancionado e transformado na Lei nº 2.900, que cita em seu artigo 1º:

Fica criado o Conselho de Contratos dos Municípios com sede na Capital e jurisdição em todo o território do Estado com a finalidade de auxiliar as Câmaras de Vereadores no controle externo da administração financeiras e orçamentárias dos Municípios nos termos do § 1º do artigo 100 da Constituição do Estado sem prejuízo das atribuições que esta confere ao Tribunal de Contas do Estado e da observância de suas normas e instruções. (BAHIA, 1971, Art. 1º).

Já sobre as competências deste Tribunal de Contas, esta mesma Lei nº 2.900, cita em seu artigo 7º:

Elaborar o seu Regimento Interno e suas modificações; das parecer prévio sobre as contas anuais que os Prefeitos Municipais deverão prestar às Câmaras de Vereadores; julgar os recursos contra atos do Presidente do Conselho; deliberar sobre o Relatório anual do Presidente do Conselho; apreciar a programação da aplicação das quotas do Fundo de Participação dos Municípios para os efeitos previstos na legislação federal; e prover os cargos do Quadro de Pessoal exonerar demitir e aposentar os seus funcionários conceder-lhes férias licenças e vantagens previstas no Estatuto dos Funcionários Públicos. (BAHIA, 1971, Art. 7º).

Em 1975, após a fusão dos Estados de Guanabara e do Rio de Janeiro, o Decreto-Lei nº 4 retirou seus respectivos tribunais de contas e criou o atual Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Sua sede ficou estabelecida na cidade do Rio de Janeiro e a jurisdição em todo o território do novo Estado. Sua missão é a de

“fiscalizar e orientar a Administração Pública fluminense, na gestão responsável dos recursos públicos, em benefício da sociedade”. (TCE-RJ, 2020).

Já no ano de 1977, o segundo Tribunal de Contas dos Municípios foi criado, e agora no Estado de Goiás. Foi através da Lei nº 8.338, de 18 de novembro de 1977, sancionada pelo Governador de Irapuan Costa Júnior, que se criou sob a denominação de Conselho de Contas dos Municípios de Goiás. (TCM-GO, 2020). Sua finalidade, de acordo com a Lei nº 8.338 e art. 1º é:

O Conselho de Contas dos Municípios é órgão auxiliar das Câmaras Municipais, no controle externo da fiscalização financeira e orçamentária dos Municípios, com sede na Capital do Estado e jurisdição em todo o território estadual, ressalvada a hipótese prevista no artigo 16, § 3º., da Constituição da República. (GOIÂNIA, 1977, Art. 1º).

Já em 1980, mais duas criações foram feitas, e a primeira foi no Estado de Mato Grosso do Sul. Foi em 24 de março, que o Governador Marcelo Miranda Soares criou o Tribunal de Contas do Estado, nomeando então sete conselheiros. O ato de Posse dos conselheiros se deu na Assembleia Legislativa, por determinação do art. 62, das Disposições Gerais e Transitórias da Lei Complementar nº 01/79. (TCE-MS, 2020).

A outra criação realizada neste mesmo ano, foi a do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. Em 03 de novembro de 1980, reunia-se, pela primeira vez, o Plenário do TCM-RJ. “A sala localizada no Palácio da cidade e especialmente cedida pela Prefeitura, foi o lugar que testemunhou o início das atividades que se consolidaram e se instituíram com permanente zelo pelo bom uso do dinheiro público da cidade carioca”. (TCE-RJ, 2020).

No ano de 1982, houve a criação do Tribunal de Contas dos Municípios do Pará. De acordo com o próprio TCM-PA, a criação ocorreu da seguinte forma:

A Lei nº 5.033, de 18/10/1982, estatuída pela Assembleia Legislativa do Estado do Pará e sancionada pelo Governador do Estado, dispõe sobre a Lei Orgânica do Conselho de Contas dos Municípios, conferindo-lhe a incumbência de auxiliar as câmaras municipais no controle externo da administração financeira e orçamentária dos municípios, tendo sua sede na cidade de Belém e jurisdição em todo o território do Estado do Pará. A instalação oficial do TCM-PA ocorreu em 01/03/1983. (TCM-PA, 2020).

No ano seguinte, foi a vez do Estado de Rondônia criar o seu Tribunal de Contas. Expediu-se o Decreto-Lei nº 47, de 31 de janeiro de 1983, instituindo o TCE e dando outras providências. (TCE-RO, 2020). No Art. 28 do Decreto-Lei nº 47, descreve-se as competências:

Ao Tribunal de Contas, órgão integrante do controle externo, compete-lhe o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes do Estado, a apreciação das contas do Governador do Estado, dos Prefeitos e das mesas das Câmaras Municipais. (PORTO VELHO, 1983, Art. 28).

Já em 18 de setembro de 1987, O Tribunal de Contas do Estado do Acre foi criado pela Emenda Constitucional nº 17, publicada no Diário Oficial nº 4.649. O Diploma Constitucional determinou que os seus membros, denominados de Conselheiros, seriam em um total de sete. De acordo com o TCE-AC a missão do órgão é “exercer o controle externo, orientando e fiscalizando a gestão pública, e incentivar a sociedade ao exercício do controle social”. (TCE-AC, 2020).

No ano seguinte, houve mudanças significativas na Constituição Federal, as quais fizeram com que houvesse alterações nas criações de Tribunais de Contas dos Municípios. Os órgãos já existentes, continuariam suas operações, porém foram proibidas novas criações, conforme cita a Constituição Federal de 1988, Art. 31, § 4º: “É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais”. (BRASIL, 1988, Art. 31). Além desta mudança, todas as normas que foram estabelecidas para o Tribunal de Contas da União, passaram a valer para o restante dos Tribunais, conforme descrito na mesma Constituição, art. 75: “As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. (BRASIL, 1988, Art. 75).

No ano seguinte, mais um Tribunal de Contas foi criado, agora no Estado de Tocantins. Em 23 de janeiro de 1989, foi criado através da Lei nº 001/89 o TCE-TO, o qual foi instalado em Miracema do Tocantins que era a capital provisória do Estado. Logo após houve a promulgação da Lei nº 36/89, que estabeleceu normas para o imediato funcionamento do órgão. (TCE-TO, 2020). Em 1990, devido à mudança da capital do Estado para Palmas, o TCE mudou sua sede, instalando-se na atual capital.

Já em 1991, foram criados os últimos dois Tribunais de Contas do país. Em 06 de fevereiro, após a última Constituição Federal ter transformado o então território do Amapá em Estado, o primeiro governador eleito, Anníbal Barcellos, criou o Tribunal do Contas, através do Decreto nº 0031/1991. (TCE-AP, 2020). Desde então a principal competência do órgão considerado auxiliar do Poder Legislativo é:

Encarregado de zelar pela correta aplicação dos recursos públicos, exercendo, ainda, o controle externo, mediante a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado do Amapá, de seus Municípios e das entidades da administração direta e indireta. Fica sediado na capital, Macapá, com jurisdição em todos os municípios amapaense. (TCE-AP, 2020).

Por último, devido a um novo ordenamento jurídico, houve a criação do Tribunal de Contas do Estado de Roraima, órgão dotado de autonomia administrativa e financeira e regido pelas constituições Federal e Estadual. (TCE-RR, 2020). O TCE-RR foi instalado em 31 de maio de 1991 com a seguinte missão:

A missão constitucional do Tribunal de Contas de Roraima, além do auxílio aos Poderes Legislativos Estadual e Municipais no exercício do controle externo, consiste efetivamente na fiscalização da boa aplicação dos recursos públicos, inclusive os atos e contratos e o acompanhamento da arrecadação da receita, dispondo, para tanto, de estrutura própria, autonomia financeira, orçamentária e patrimonial. (TCE-RR, 2020).

Atualmente, além da existência do Tribunal de Contas da União, responsável por acompanhar a execução orçamentária e financeira do país, cada estado possui o seu Tribunal de Contas incumbido da análise de contas do respectivo estado e de todos os municípios que são jurisdicionados (exceto as capitais, Rio de Janeiro e São Paulo, ou em estados que possuem Tribunais de Contas dos Municípios). Além desses, que já somam 28 Tribunais, existem mais cinco, sendo três Tribunais de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, Goiás e Pará, que cuidam das contas dos municípios do Estado e dois Tribunais de Contas do Município de São Paulo e Rio de Janeiro que cuidam das contas do município em questão.

Todos os Tribunais de Contas possuem as mesmas competências de acordo com a Constituição de 1988, porém cada um em sua jurisdição, conforme as normas de cada esfera.

2.2 INSTITUIÇÕES APOIADORAS

Nesta seção, são descritas as atividades de instituições que apoiam as atividades dos Tribunais de Contas brasileiros, especialmente quanto à contabilidade e à auditoria, que foram consultadas quanto à atuação no processo de adoção das Normas Internacionais de Auditoria.

2.2.1 Instituto Rui Barbosa (IRB)

O Instituto Rui Barbosa foi criado em 1973 pelos Tribunais de Contas do Brasil. É considerado uma associação civil com o objetivo de auxiliar os Tribunais de Contas no aperfeiçoamento e melhor desenvolvimento de suas atividades. A ideia de criar o Instituto partiu do Conselheiro Nelson Marcondes do Amaral, que na época era o Conselheiro do TCE-SP, no Congresso da Independência, em 1972. (IRB, 2020).

De acordo com o IRB (2020), o conselheiro Nelson Marcondes do Amaral sugeriu a criação de uma entidade de direito privado, porém:

Uma fundação incrustada nos Tribunais de Contas, por isso mesmo sob seu controle, direcionada para pesquisa, estudo, investigação sobre métodos e controle na fiscalização orçamentária e financeira na órbita de competência dos Tribunais de Contas. (IRB, 2020).

Logo após a criação do Instituto foi formada uma Comissão Especial onde o Ministro Victor Amaral Freire, que fazia parte do TCU, era o presidente. Os outros membros eram os Conselheiros Theófilo Ribeiro de Andrade (TCE-SP), relator, Jarbas Maranhão (TCE-PE), Nelson Marcondes do Amaral (TCE-SP), e Renat o Biao de Cerqueira (TCE-BA), para examinar a matéria proposta e oferecer suas conclusões. (IRB, 2020).

O VII Congresso se agradou da iniciativa e concretizou a criação do Instituto no dia 12 de outubro de 1973 e também ressaltou uma decisão dos congressistas de que os Tribunais de Contas deveriam manifestar ao Governo Federal a urgente necessidade de “dotá-los de instrumento legal, norteador da fiscalização contábil-financeira das empresas públicas e das sociedades de economia mista”. (IRB, 2020).

Esta providência foi tomada frente aos métodos de fiscalização orçamentária e financeira descritas na Emenda Constitucional nº 1, à Carta Federal, que cita no artigo 70, parágrafos 1º a 4º:

§ 1º O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, bem como o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

§ 2º O Tribunal de Contas da União dará parecer prévio, em sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República prestar anualmente; não sendo estas enviadas dentro do prazo, o fato será comunicado ao Congresso Nacional, para os fins de direito, devendo aquele Tribunal, em qualquer caso, apresentar minucioso relatório do exercício financeiro encerrado.

§ 3º A auditoria financeira e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas da União, a que caberá realizar as inspeções necessárias.

§ 4º O julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamento contábeis, certificados de auditoria e pronunciamento das autoridades administrativas, sem prejuízo das inspeções mencionadas no parágrafo anterior. (BRASIL, 1969, Art. 70, Parágrafos 1º ao 4º)

Com o passar dos anos, o IRB foi sendo reconhecido e com isso recebeu a adesão de todos os Tribunais de Contas brasileiros, sendo que em 2019, todos os 33 Tribunais já eram membros titulares. (IRB, 2020). Além disso, o Instituto promove frequentemente programas de capacitação aos TC, sendo que o último foi o I Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil. (IRB, 2020).

O tema deste estudo também é um dos principais objetivos técnicos do IRB:

[...] A implementação no sistema tribunais de contas das Normas Brasileiras de Auditoria (NBASP). As NBASPs estão alinhadas com as normas internacionais de auditoria, emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), com as adaptações necessárias para convergir com o marco normativo brasileiro.

O fundamento principal de justificativa para utilização das NBASP consiste na essencialidade das normas profissionais para a credibilidade, qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público, além de promover auditorias independentes e eficazes. (IRB,2020).

Atualmente o IRB é conhecido como “A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas”, isto porque promove muitos eventos, congressos, seminários, possui inúmeras revistas, é um verdadeiro Braço Acadêmico. (TCU, 2020). Sua estrutura administrativa é composta por cinco vice presidências, sendo: relações institucionais, desenvolvimento institucional, auditoria, políticas públicas e ensino, pesquisa e extensão. (IRB, 2020).

2.2.2 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

O Conselho Federal de Contabilidade (2020) se identifica como “uma autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público”. Em outras palavras, é “o órgão regulador que norteia a profissão do contador, ou contabilista, dentro do território brasileiro. (Só Contabilidade, 2020)”.

O CFC foi criado em 27 de maio de 1946 e sua sede é no Distrito Federal. O órgão é conduzido pelo Decreto-Lei nº 9.295. De acordo com o Decreto, artigo 2º, a função do CFC é:

A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade. (BRASIL, 1946).

O órgão é composto por um representante de cada estado, isto é, possuem 27 conselheiros e 27 suplentes, conforme estipulado na Lei nº 11.160/05, artigo 1º:

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC será constituído por 1 (um) representante efetivo de cada Conselho Regional de Contabilidade – CRC, e respectivo suplente, eleitos para mandatos de 4 (quatro) anos, com renovação a cada biênio, alternadamente, por 1/3 (um terço) e 2/3 (dois terços). (BRASILIA, 2005).

Os principais objetivos do CFC são fiscalizar, ajustar e orientar o desempenho da profissão contábil através dos Conselhos Regionais de Contabilidade, decidir, em última instância recursos de pena imposta pelos Conselhos Regionais e também regular as normas contábeis, cadastros nos programas de qualificação continuada e auxiliam na edição das Normas Brasileiras de Contabilidade em caráter profissional e técnico. (CFC, 2020). Além disso, o CFC também auxilia o IRB com a edição de Normas de Auditoria.

Uma das mais importantes realizações ocorreu em 2010, quando o Presidente da República sancionou a Lei nº 12.249 que passou a obrigar profissionais de Contabilidade a realizar o Exame de Suficiência na área contábil.

2.2.3 Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon)

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil foi criada em 16 de agosto de 1992, com o objetivo de assegurar o apoio, o desenvolvimento, a representação e a incorporação dos Tribunais de Contas e de seus Membros buscando sempre melhorias para o Sistema Externo do Brasil em prol da sociedade. (ATRICON, 2020).

Para que o objetivo seja atingido, o órgão incentiva a permuta de experiências e informações entre todos os membros dos Tribunais de Contas, além de auxiliar com a criação de instrumentos e estratégias buscando melhorias para o Sistema que controla a Administração Pública. (ATRICON, 2020).

Todo este trabalho não é feito sozinho, a Atricon conta com parcerias de outras entidades envolvida com os Tribunais de Contas, como o IRB, a Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom), a Associação Nacional dos Auditores (Audicon), a Associação Nacional do Ministério Público de Contas (Ampcon) e o Colégio dos Corregedores e Ouvidores dos Tribunais de Contas do Brasil (CCOR). (ATRICON, 2020).

A Atricon é composta por um Presidente, quatro Vice-Presidentes, três Conselheiros Fiscais e dois suplentes destes Conselheiros. A eleição ocorre a cada dois anos sendo que a Direção da Atricon determina através de “processo de diálogo com os associados, metas e ações estratégicas, firma parcerias com outras instituições e realiza debates e eventos nacionais”. (ATRICON, 2020).

2.2.4 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)

O Ibracon foi criado através de uma junção de dois outros institutos (ICPB – Instituto dos Contadores Públicos do Brasil e IBAI – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes) que reuniam contadores que trabalhavam com Auditoria Independente. (IBRACON, 2020).

A criação ocorreu em 13 de dezembro de 1971, período bem conturbado da economia mundial. De acordo com o Ibracon (2020):

Eram tempos de mudanças, como os de hoje em dia. O mercado de capitais brasileiro, após rápida e expressiva expansão, havia entrado em colapso, causando sérios problemas à economia da época. O Ibracon esteve presente quando da reorganização do mercado de capitais após a quebra da Bolsa, em 1970. (IBRACON, 2020).

O principal objetivo da criação do instituto foi justamente auxiliar no processo de reconstrução, visto que após os problemas na economia, a Auditoria Independente passou a ser obrigatória para empresas de capital aberto e então foi criada normas referentes a as demonstrações contábeis as quais foram escritas na Circular nº 179 do BCB - Banco Central do Brasil. (IBRACON, 2020). De acordo com a Circular nº 179 de 1972, artigos 1º a 4º, as orientações são:

I – A auditoria deverá ser executada por profissional ou empresa, habilitados para o exercício de trabalhos de auditoria contábil, na forma das instruções baixadas pelo Banco Central do Brasil.

II – Na execução dos trabalhos de auditoria será avaliado o sistema contábil e de controle interno da empresa como base para determinar a confiança que neles se possa depositar, bem como fixar a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Tais procedimentos serão estendidos até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários à fundamentação do parecer do auditor.

III – Recomenda-se que a contratação, pela empresa, dos serviços de auditor, seja feita com certa antecedência, a fim de assegurar, a este, tempo para planejamento e trabalho de campo, a ser executado antes e por ocasião do levantamento do balanço.

IV – As empresas, quando contratarem serviço de auditoria, deverão comunicar ao Banco Central o nome do profissional ou firma contratada. Sempre que houver interrupção na prestação dos serviços, o fato será comunicado através de exposição firmada pela empresa, de que conste a anuência do auditor. Este, se for o caso, relatará ao Banco Central, fundamentadamente, a sua discordância quanto à exposição apresentada. (BRASILIA, 1972).

Desde à sua criação, o Ibracon busca fortalecer a profissão do Auditor no Brasil e para isso, o mesmo criou relacionamentos internacionais. O Instituto estava presente na fundação da IFAC – Federação Internacional dos Contadores em meados de 1977 e permanece presente até o momento como um associado. Atualmente os relacionamentos internacionais aumentaram devido a parceria com a IFRS *Foundation* pois “permitiu que o Ibracon se tornasse a entidade autorizada a

traduzir o Livro Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board)". (IBRACON, 2020).

O Ibracon participou da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e também participa diretamente no processo de convergência das normas internacionais no Brasil, desde o início até a sua conclusão. Desta forma, o Ibracon participou juntamente com o IRB da convergência das Normas Brasileiras de Auditoria para o Setor Público com base nas Normas Internacionais de Auditoria. (CFC, 2020).

2.2.5 Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC)

O CNPTC é um órgão nacional sem fins lucrativos, composta pelos Presidentes dos Tribunais de Contas. Sua criação ocorreu em 26 de abril de 2019 através da Resolução nº 01/CNPTC/2019. Na própria Resolução consta as finalidades da entidade, no parágrafo 2º:

As atividades do CNPTC possuem caráter técnico, pedagógico, científico, com as seguintes finalidades:

- I – Defender os princípios, as prerrogativas e as funções institucionais dos Tribunais de Contas;
- II – Propiciar a integração dos Tribunais de Contas em todo o território nacional;
- III – Promover o intercâmbio de experiências funcionais, administrativas e tecnológicas;
- IV – Desenvolver e estimular o estudo de temas jurídicos e de questões que possam ter repercussão em mais de um Tribunal de Contas, buscando a uniformização de entendimento, respeitadas a autonomia e peculiaridades locais.

A entidade possui relações formais com o IRB, Atricon, Abracom, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) e a Audicon.

2.2.6 Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom)

A Associação Brasileira de Tribunais de Contas dos Municípios, também conhecida através da sigla Abracom foi criada em 16 de setembro de 1986 e, é uma "sociedade civil, sem finalidades econômicas, de caráter nacional, constituída por prazo indeterminado, com sede e foro em Brasília". (ABRACOM, 2020).

Em 2010, foi criado o Estatuto da Abracom, contendo todas as informações sobre o órgão, inclusive as suas principais finalidades no artigo 2º:

II – Propor medidas que assegurem o cumprimento pelos associados de todas as atribuições que lhe são conferidas pela Constituição Federal, pela Carta de cada Estado e pela sua respectiva Lei Orgânica;

III – Pesquisar e investigar a organização e os métodos e procedimentos de controles externos e internos para promover o desenvolvimento e o aperfeiçoamento das atividades dos Tribunais de Contas dos Municípios;

IV – Promover e incentivar a realização de seminários, conferências, encontros e debates com a participação de especialistas que possam contribuir para que sejam atingidos os objetivos estatutários;

VII – Publicar e divulgar entre os associados obras, trabalhos técnicos, monografias, revistas e impressos em geral relacionados com o controle das finanças públicas;

IX – Estudar e sugerir aos órgãos e às autoridades públicas diretrizes para o aperfeiçoamento de normas de gestão orçamentária, financeira, contábil operacional e patrimonial da Administração Pública;

XII – Atender, de acordo com as suas possibilidades, as solicitações de serviços, estudos e pareceres dos Tribunais de Contas dos Municípios com vistas à defesa e aprimoramento de suas funções;

XIV – Coordenar a implantação, nas Cortes de Contas, de um sistema integrado de controle das atividades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais da Administração Pública, definindo critérios uniformes de aplicação de Normas Gerais de Direito Financeiro, Orçamentário e de Auditoria;

O órgão é composto por apenas oito membros, sendo um presidente, quatro vice-presidentes e três do Conselho Fiscal. Todos esses membros também fazem parte de algum Tribunal de Contas. (ABRACOM, 2020).

2.2.7 Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas (Audicon)

A Audicon foi criada em 18 de fevereiro de 2009 com prazo indeterminado de duração, sendo que sua sede e foro são na cidade de Brasília. Para esta criação foi feito o Estatuto da Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas do Brasil. Neste Estatuto capítulo I, definiu-se as finalidades da Audicon, que são:

I – Velar pelos direitos, atribuições garantias e prerrogativas dos Ministros e Conselheiros Substitutos do Tribunal de Contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

II – Congregar os Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas do Brasil, promovendo a cooperação e a solidariedade mútua, estreitando e fortalecendo a união desses profissionais que exercem a judicatura no âmbito dos Tribunais de Contas, nos termos do art. 73, § 4º, da Constituição Federal;

III – Defender os direitos e aspirações dos Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas, buscando o aprimoramento das funções de judicatura desempenhadas por seus associados, segundo o modelo constitucionalmente delineado;

IV – Ajuizar ação individual ou coletiva, mandado de segurança, mandado de injunção, na forma prevista no art. 5º, LXX e LXXI, da Constituição Federal, bem como as demais ações que lhe sejam outorgadas por lei, objetivando a salvaguarda dos direitos, atribuições, garantias e prerrogativas de seus associados;

V – Promover ação direta de inconstitucionalidade (ADI) e ação declaratória de constitucionalidade (ADC), em face de lei ou ato normativo, nos termos do art. 103, IX, da Constituição Federal;

VI – Atuar como substituto processual dos associados, representando-os judicial e extrajudicialmente, de ofício ou a requerimento, defendendo os direitos e os interesses institucionais de seus associados;

VII – Pugnar, por todos os meios ao seu alcance, junto aos poderes constituídos, para que sejam mantidas, aprimoradas e respeitadas as características essenciais inerentes às funções de judicatura desempenhadas por seus associados e previstas pela Constituição Federal;

VIII – Promover todos os meios tendentes a facilitar o desempenho dos associados no exercício de suas funções;

IX – Promover a realização de cursos, seminários, conferências e congressos para estímulo da cultura do Direito, da Administração Pública, da Economia, das Ciências Contábeis, da Ciência das Finanças e patrocinar concursos, conferindo prêmios aos autores dos melhores trabalhos apresentados;

X – Pugnar justa remuneração, compatível com as funções judicantes exercidas, garantindo ao associado independência financeira e funcional;

XI – Estimular o associativismo e apoiar as iniciativas que visem ao aprimoramento da democracia participativa;

XII – Estimular o debate e a busca de soluções para os problemas decorrentes de conflitos entre as atribuições constitucionais de judicatura exercidas pelos associados e outras criadas por atos legislativos infraconstitucionais;

XIII – Defender o Estado Democrático de Direito, preservando os direitos e garantias individuais e coletivos;

XIV – Defender e aprimorar o controle externo exercido pelas Cortes de Contas, pugnando pelo desenvolvimento e uniformização de procedimentos, respeitadas as peculiaridades de cada jurisdição;

XV – Debater problemas de interesse da classe, em Congressos que promover ou de que participar.

A Audicon distribui seus membros diferente dos outros órgãos já apresentados, sendo um presidente, dois vice-presidentes e um vice presidente financeiro, dois secretários e um vice presidente para cada região do país. Já o conselho fiscal é composto por três titulares e três suplentes. (AUDICON, 2020).

Para compreender melhor como a Auditoria vem auxiliando a Administração Financeira do país, veremos a seguir como surgiu e a evolução da Auditoria no Setor Público brasileiro.

2.3 AUDITORIAS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

O termo auditoria é de origem latina, que vem de *audire* (ouvir) e foi acrescido pelos ingleses que ficou como *auditing* para designar a tecnologia contábil da análise (PINHEIRO; CUNHA, 2003, p. 32). No setor público, a atividade da auditoria de acordo com Lima e Castro (2009, p.85, apud LIMA, 2018, p. 345):

Representa o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação em uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal.

Para melhor compreensão sobre a auditoria no Setor Público brasileiro, no item abaixo serão apresentados, conceitos, a história e a evolução da auditoria no país.

2.3.1 História e Evolução da Auditoria no Setor Público Brasileiro

A origem da auditoria no Brasil tem sido muito discutida por especialistas, não havendo acordo em relação a esta questão. Não há registros que demonstre uma data exata para este surgimento, porém alguns autores indicam quando ocorreu o primeiro relatório de um auditor no país, como é o caso do Ricardino e Carvalho (2004), que afirmam:

O primeiro parecer de auditoria (conhecido) em território nacional foi emitido há um século. Trata-se do balanço da São Paulo Tramway Light & Power Co., relativo ao período compreendido entre junho de 1899 (data de fundação da empresa) e 31 de dezembro de 1902,

certificado pelos auditores canadenses Clarkson & Cross atual Ernst & Young. (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

A auditoria é considerada uma ramificação da Contabilidade, isto é, a contabilidade foi a primeira disciplina a ajudar a Administração Pública, porém devido ao desenvolvimento econômico – financeiro do país e com a expansão das atividades produtoras, a dificuldade administrativa aumentou, a contabilidade evoluiu e a auditoria tornou-se uma prática especializada. (ATTIE, 2011).

O surgimento da auditoria se deu como uma consequência da necessidade de validação dos registros contábeis, isso porque grandes empresas começaram a aparecer e com elas a taxaço do imposto de renda que era baseada nos resultados apurados em balanços patrimoniais. (TCU, 2011). Já para o autor Ferreirinha (2016), a auditoria surgiu:

Em virtude de verificar a realizada econômico – financeira do patrimônio de empresas. Com o desenvolvimento das empresas e de sua ocupação heterogênea no espaço geográfico, investidores e proprietários sentiram a necessidade de averiguar seu patrimônio por pessoas (jurídica ou física) que pudessem confirmar dados e informações. (FERREIRINHA, 2016, p. 7).

E para Attie (2018), o surgimento da auditoria:

Está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas (ATTIE, 2018, p. 7).

Conceituando a auditoria, Attie (2018, p.4) define como: “uma especialização contábil voltada a examinar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com a intuição de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Em uma maior abrangência Imoniana (2001, p. 20) apresenta a Auditoria como:

Processo de avaliação sistemática dos registros contábeis e das operações correlatas para determinar a aderência aos princípios contábeis, geralmente aceitos, políticas empresariais e os regulamentos que regem as operações das entidades contábeis.

Não há cronogramas que cite a real evolução da auditoria ano a ano, porém afirmações demonstram que a evolução da auditoria no Brasil, está totalmente relacionada ao crescimento e novas instalações de empresas internacionais, que junto delas trouxeram a obrigatoriedade de auditar suas demonstrações contábeis. Conforme citou Felipe (2017, p.8):

A auditoria desenvolve-se pelas mesmas razões atribuídas ao seu desenvolvimento ao redor do mundo, em razão da expansão empresarial. Os mercados de capitais começam a ganhar força, exigindo informações fidedignas, surgem os primeiros organismos reguladores e o marco normativo para minimizar conflitos em um ambiente societário, contábil e comercial complexos.

Outro ponto importante sobre a evolução da auditoria são as influências principais que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil. Existem apenas seis ações que marcaram a evolução da auditoria no país, conforme cita Attie (2018, p. 9):

- a) Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais.
- c) Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d) Evolução do mercado de capitais;
- e) Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f) Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976.

A auditoria, independentemente de ter surgido primeiro em empresas privadas, com procedimentos e técnicas eficazes, também fez a diferença no Setor Público, com uma prática singular, linguagem, demonstrativos, análise e relatórios que são aplicados de uma forma diferenciada. (FERREIRINHA, 2016). Infelizmente também não há uma data exata para a origem da auditoria no setor público, ou sequer um cronograma da evolução desta grande conquista, devido a falta de informação disponibilizada pelos órgãos públicos em relação a este tema. (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

No setor público, os objetivos da auditoria também divergem dos que são aplicados nas empresas privadas. De acordo com Ferreirinha (2016, p. 35, apud ALVES e REIS, 2015, p. 841), os objetivos da auditoria no setor público são:

- 1) Comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da administração federal;
- 2) Observar o cumprimento dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, pelos órgãos e entidades;
- 3) Examinar a observância da legislação federal específica e normas relacionadas;
- 4) Avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos de mesma origem;
- 5) Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- 6) Verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- 7) Examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- 8) Verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

O setor público prioriza os resultados, porque uma vez que realizado uma aplicação de recurso para um determinado fim, é necessário verificar posteriormente se o recurso foi utilizado para o objetivo final, e se o objetivo foi alcançado com eficácia e eficiência. Por este motivo que os resultados são considerados os mais importantes, pois são através deles que podemos ter certeza que os recursos estão sendo utilizados de forma correta e honesta. (TCU, 2011).

Para assegurar que os objetivos da auditoria fossem seguidos no setor público, entidades nacionais e internacionais que fazem parte de instituições e controle e auditoria, governos e seus órgãos de controle e regulamentação e organismos de regulação e fiscalização profissionais, criaram princípios e normas, sendo algumas obrigatórias e outras somente a título de orientação, mas todas relacionadas à auditoria, que ficaram conhecidas como normas de auditoria geralmente aceitas ou normas gerais de auditoria. (FELIPE, 2017).

Ainda conforme Felipe (2017, p. 17), as normas de auditoria têm como objetivo:

Estabelecer padrões técnicos e de comportamento, para alcançar uma situação coletiva e individualmente desejável, cujo objetivo final é a qualificação na condução dos trabalhos e a garantia de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor e de sua opinião, certificação ou parecer destinados aos seus usuários.

Em tese, as normas de auditoria têm um caráter geral, mas independente disso fixam limites e responsabilidades nítidas, além de dar orientações úteis em relação ao comportamento, a capacitação de profissionais e a alguns aspectos técnicos para melhor execução de trabalhos. (TCU, 2011). A finalidade das normas de auditoria, conforme Felipe (2017, p. 17), é de “garantir a qualidade dos trabalhos de auditoria, manter a consciência metodológica no exercício da atividade, registrar o conhecimento desenvolvido na área e assegurar a sustentabilidade da atividade de auditoria”.

Desde então tanto as Normas de Contabilidade, como as normas de auditoria passaram por diversas transformações. Em 27 de novembro de 2009, foi criada uma norma a qual se tornou a principal norma técnica de auditoria. O CFC publicou a Resolução nº 1203/2009, que aprovou a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condição da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria.

De acordo com o TCU (2009), existem oito principais benefícios que a auditoria traz para os Tribunais de Contas brasileiros, são elas:

- Melhoria na organização administrativa;
- Melhoria nos controles internos;
- Melhoria na forma de atuação;
- Incremento da confiança dos cidadãos nas instituições públicas;
- Elevação no sentimento de cidadania da população;
- Redução do sentimento de impunidade;
- Fornecimento de subsídios para a atuação de autoridades do Poder Executivo; e
- Fornecimento de subsídios para a atuação de autoridades do Poder Judiciário. (TCU, 2009, p. 48).

Após seis anos da publicação da Resolução do CFC, o Instituto Rui Barbosa criou as Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP) que traziam os Princípios Basilares e Pré-requisitos para o Funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros, chamados então de Nível 1. Conforme o próprio IRB (2020) citou que:

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), agora disponibilizadas à sociedade brasileira, são o resultado de exaustivo trabalho de abnegados auditores de controle externo dos Tribunais de Contas do Brasil que harmonizaram as normas, mantendo coerência com os princípios da organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), homologadas após o devido processo legal em Assembleia Geral do Instituto Rui Barbosa,

realizada em 09 de outubro de 2015, no Tribunal de Contas de Minas, na Cidade de Belo Horizonte.

As NBASP de nível 1 define todos os princípios basilares e os pré-requisitos para que haja o funcionamento adequado de cada tribunal existente no país, para que as atividades de auditoria sejam realizadas adequadamente e quando possível aplicá-las nas demais atividades de fiscalização. (IRB, 2015). Estas normas foram feitas com base nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) dos níveis 1 e 2 que foram criadas pela INTOSAI. (TCU, 2020). Além disso foram utilizadas outras referências, como cita o próprio TCU:

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), as Normas de Auditoria Governamental (NAG), as resoluções da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), bem como o marco legal que rege a Administração Pública brasileira. (TCU, 2020).

Em 2017, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público do nível 1 passaram por um processo de conformidade ao marco normativo brasileiro, e a partir de então foram criadas as Normas de nível 2 que tiveram como referência normas muito importantes, conforme cita o TCU:

No nível 2, optou-se pela adoção das normas tais como aprovadas pela INTOSAI, utilizando-se para tanto de tradução realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e revisão realizada pelo Subcomitê de Normas de Auditoria do IRB. Assim, nas NBASP de nível 2 as referências a Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) referem-se aos Tribunais de Contas. (TCU, 2020).

Por fim, como a mais nova criação do IRB, foram feitas as NBASP de nível 3 que: “transformam os princípios que estão nas normas do nível anterior em requisitos que devem ser obrigatoriamente seguidos nos diferentes trabalhos de fiscalização”. (TCU, 2020). Desta forma, de acordo com o Livro das NBASP de Nível 3 é obrigatória a utilização dos Requisitos Mandatórios em todos os Tribunais de Contas Brasileiros, fazendo com que os relatórios e outros documentos sejam realizados com eficiência e eficácia e assim trazendo mais confiabilidade para a sociedade em relação a utilização dos recursos públicos pelo Governo.

Todos os 3 níveis de normas criadas pelo IRB, tiveram como base as Normas Internacionais de Auditoria que foram criadas pela Organização Internacional de Entidade Fiscalizadoras Superiores (Intosai). Esta organização foi criada em 1953 por 34 países, sendo que um deles era o Brasil. Atualmente esta mesma organização possui 195 membros. A INTOSAI é descrita como:

Uma organização autônoma, independente, profissional e não política criada para fornecer apoio mútuo; promover o intercâmbio de ideias, conhecimentos e experiências; agir como uma voz reconhecida das EFSs dentro da comunidade internacional; fornecer padrões de auditoria de alta qualidade para o setor público; promover a boa governança; e promover o desenvolvimento da capacidade da SAI e a melhoria contínua do desempenho. (INTOSAI, 2020).

De acordo com o TCU, o objetivo desta organização é “promover o intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desafios enfrentados pelas EFS no desempenho de suas funções”. (TCU, 2020).

Já de acordo com a própria organização, seu objetivo principal é:

Promover o intercâmbio de ideias, conhecimentos e experiências entre seus membros, as Instituições Superiores de Auditoria (SAIs) de países ao redor do mundo, com outras organizações internacionais e partes interessadas no campo da auditoria governamental.

Os princípios comprovados pelo tempo da INTOSAI sempre giraram em torno da igualdade de todos os membros e de sua participação voluntária na INTOSAI. (INTOSAI, 2020).

Tanto no Brasil como no mundo todo, as normas e diretrizes profissionais são importantes para a qualidade, credibilidade e profissionalismo da auditoria no setor público, e por esse motivo, a INTOSAI, criou as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), que “visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)”. (TCU, 2020).

As Normas Internacionais contêm as condições da auditoria dentro do Setor Público em nível organizacional, já nos níveis do trabalho de auditoria, têm por objetivo apoiar membros da INTOSAI no desdobramento das próprias abordagens profissionais, conforme as Leis e mandatos vigentes nacionalmente. O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI tem quatro níveis, conforme descreve o TCU:

O nível 1 contém os princípios fundamentais da estrutura. O nível 2 (ISSAI 10-99) estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS, como independência, transparência e Accountability, ética e controle de qualidade, que são relevantes para todas as auditorias das EFS. Os níveis 3 e 4 tratam da realização de cada tipo de auditoria e incluem princípios profissionais geralmente reconhecidos que dão suporte a auditoria eficaz e independente das entidades do setor público.

Os Princípios Fundamentais de Auditoria no nível 3 (ISSAI 100-999) decorrem e foram elaborados a partir da ISSAI 1 – A Declaração de Lima e das ISSAI de nível 2, e fornecem uma estrutura normativa de referência internacional definindo a auditoria do setor público.

O nível 4 traduz os Princípios Fundamentais de Auditoria em diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas que podem ser usadas diariamente na realização de auditorias e também como normas de auditoria, quando normas nacionais de auditoria não tenham sido desenvolvidas. Este nível engloba as Diretrizes Gerais de Auditoria (ISSAI 1000-4999), que estabelecem os requisitos para auditorias financeiras, operacionais e de conformidade. (TCU, 2020).

2.4 ESTUDOS EMPÍRICOS ANTERIORES

A literatura apresenta poucos trabalhos referentes à implantação das Normas Internacionais de Auditoria no Setor Público brasileiro, fazendo com que existam poucos estudos anteriores com abordagem semelhante à proposta desta pesquisa. Apesar da escassez identificada, foram encontrados por meio da pesquisa na base de publicações científicas do Google Acadêmico, alguns estudos que de alguma forma utilizaram as Normas Internacionais de Auditoria. A seguir são apresentados detalhes sobre os objetivos, abordagem, aspectos metodológicos e resultados dos estudos empíricos.

Barbosa (2018) estudou a aderência do controle externo de tecnologia da informação às Normas Internacionais de Auditoria, por meio de estudo de caso realizado no Tribunal de Contas do Estado do Ceará. O objetivo do estudo foi analisar o cenário da fiscalização de tecnologia da informação em todos os tribunais de contas estaduais do Brasil quanto a adesão às normas internacionais de auditoria. Os métodos de pesquisa incluíram o levantamento realizado nas Normas Internacionais de Auditoria e a seleção dos requisitos para a área especializada em fiscalização da tecnologia da informação, após foi feita a aplicação do questionário por e-mail, telefone e ouvidoria de todos os tribunais de contas estaduais. Após análise dos dados coletados foi feita uma entrevista com gestores e auditores apenas do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Os dados coletados serviram

para identificar as práticas utilizadas e as dificuldades encontradas pelo TCE-CE, além de demonstrar que a auditoria da tecnologia da informação nos Tribunais de Contas Estaduais pode avançar não só nos termos de estruturação quanto no nível de excelência do processo fiscalizatório. Além disso, sugerem que trabalhos futuros podem ajudar na implantação das normas, por manifestarem boas práticas a serem seguidas, dificuldades a serem evitadas e também para ampliar a abrangência da pesquisa.

Azevedo e Lino (2018) estudaram o distanciamento entre as Normas de Auditoria Governamentais (NAGs) e as práticas nos Tribunais de Contas. O estudo compara o conteúdo das Normas de Auditoria com os processos da área que são efetivamente realizados em todos os Tribunais de Contas existentes no país. O principal objetivo do artigo é analisar a existência do *gap* de auditoria nos processos que ocorrem nos Tribunais de Contas. Os métodos de pesquisa incluíram a análise do escopo da auditoria e a forma como a mesma é realizada pelos Tribunais de Contas do país, essa pesquisa foi feita através de dois questionários estruturados que foram enviados via web e por fim houve a análise da realização da auditoria à distância e presencial nos municípios brasileiros, verificando as prováveis dificuldades com base em literatura prévia. A conclusão do artigo descreveu que existem *gaps* na auditoria, isto é, as normas de auditoria não estão sendo seguidas conforme deveriam e provavelmente isso ocorre devido aos Tribunais de Contas não possuírem auditores com conhecimento nos processos ou uma pequena importância em relação à aplicação das normas a qual se sugere uma maior coordenação central entre esses órgãos. Para trabalhos futuros os autores sugerem avaliar a transparência dos relatórios de auditoria, comparando o que foi escrito nos relatórios da auditoria com o que está descrito nas normas, verificando então se está sendo executado exatamente o que a norma exige.

Lino e Aquino (2018) realizaram um estudo sobre a diversidade dos Tribunais de Contas regionais na Auditoria de governos com o objetivo de analisar a diversidade da configuração interna dos Tribunais e verificar associações com a qualidade da auditoria financeira realizada por suas equipes. O método de pesquisa utilizado foi uma entrevista com auditores externos e diretores de tecnologia da informação de alguns Tribunais de Contas, além de analisar documentos oficiais que foram disponibilizados pelos Tribunais, com alguns relatórios anuais de atividades e

manuais de auditoria. O resultado deste artigo demonstrou que há inúmeras diferenças na configuração tais como a especialização e o tamanho da equipe, automatização da coleta de dados contábeis, os inúmeros critérios utilizados para a seleção dos casos entre outras diferenças. Os procedimentos financeiros que são executados pelos Tribunais de Contas se tornaram muito relevantes com o processo de convergência das normas de contabilidade e auditoria, devido a isso a não uniformidade desses procedimentos prejudica a tradução das normas para os órgãos. Os autores aconselharam para estudos futuros uma análise sobre a criação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas com o intuito de uniformizar os procedimentos para eliminar tais variações.

Para ampliar a literatura do tema no país, o presente trabalho tem como tema principal verificar o processo da adoção das Normas Internacionais de Auditoria pelos Tribunais de Contas do país e para alcance dos objetivos serão utilizados os métodos de que serão descritos na próxima seção.

3. METODOLOGIA

Este capítulo detalha a definição do método de pesquisa utilizado para coleta e análise dos dados da pesquisa referente à implantação das Normas Internacionais de Auditoria pelos Tribunais de Contas brasileiros.

Será abordada, a metodologia utilizada na elaboração da pesquisa, considerando a classificação da mesma, a delimitação dos órgãos escolhidos, os instrumentos e técnicas de coleta de dados adotados e por final a análise dos dados.

3.1 DELINEAMENTOS DA PESQUISA

A presente pesquisa enquadra-se, quanto aos objetivos, como descritiva, uma vez que para Gil (2019, p. 55) “têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno”. E conforme Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61-62):

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características. Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas.

Quanto à abordagem, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa e qualitativa, que são chamadas de pesquisas de métodos mistos, fazendo uso de questionários com perguntas abertas e fechadas. Conforme Creswell (2013), este método utiliza abordagens tanto qualitativas como quantitativas, os quais utilizam os pontos fortes de ambos os tipos de pesquisa. De acordo com Chagas (2020), apesar de que “nem todos os projetos de pesquisa utilizam essa forma de instrumento de coleta de dados, o questionário é muito importante na pesquisa científica, especialmente nas ciências sociais”.

A combinação das abordagens quantitativas e qualitativas, une os pontos de vista às interferências, onde o investigador coleta e analisa os dados, integra tudo o que encontrou, excluindo as implicações usando ambas as abordagens no mesmo estudo. (CRESWELL, 2013). Desta forma, considera-se eficiente o uso do método

misto, uma vez que esclarecimento são possíveis, proporcionando uma maior compreensão dos problemas da pesquisa. (CRESWELL, 2013). Já conforme Sampieri, Collado e Lucio (2013, p. 550):

Os métodos de pesquisa mista são a integração sistemática dos métodos quantitativo e qualitativo em um só estudo, cuja finalidade é obter uma “fotografia” mais completa do fenômeno. Eles podem ser unidos de tal forma que a abordagem quantitativa e a qualitativa conservem suas estruturas e procedimentos originais (“forma pura dos métodos mistos”). Esses métodos também podem ser adaptados, alterados ou sintetizados para realizar a pesquisa e driblar os custos do estudo (“forma modificada dos métodos mistos”).

Quanto aos meios de investigação a pesquisa é do tipo levantamento de campo (*survey*), que permite argumentos descritivos sobre alguma população, isto é, descobrir qualidades e atributos distribuídos na mesma. Neste caso o pesquisador não irá se preocupar com o motivo de a distribuição existir, mas como realmente ela é. A pesquisa ainda possui como principal instrumento de coleta de dados, o questionário, utilizado no estudo de caso realizado nos Tribunais de Contas brasileiros.

Ainda de acordo com Gil (2019, p. 61):

Levantamento de campo é a modalidade de pesquisa caracterizada pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Consiste basicamente na solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados. Constitui um dos delineamentos mais valorizados no campo das ciências sociais, visto serem muitas as vantagens decorrentes de sua utilização. O levantamento de campo possibilita o contato direto com as pessoas cujos comportamentos, atitudes, opiniões, crenças e valores se deseja conhecer. Possibilita, também, a obtenção de uma grande quantidade de dados em curto espaço de tempo, com custos relativamente baixos. E como os dados obtidos são suscetíveis de tratamento estatístico, possibilita a obtenção de resultados com razoáveis níveis de precisão.

E sobre o estudo de caso, que também faz parte deste trabalho, Gil (2018, p. 63), cita que “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos casos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

Todos os aspectos citados acima serão utilizados para a elaboração da pesquisa nos Tribunais de Contas brasileiros conforme descritos no próximo tópico.

3.2 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa será realizada nos 33 Tribunais de Contas existentes no Brasil, sendo um Tribunal de Contas da União, 27 Tribunais de Contas Estaduais, 03 Tribunais de Contas dos Municípios e 02 Tribunais de Contas Municipais e também em outros sete órgãos que apoiam a Administração Pública, sendo o CFC, a Atricon, a Ibracon, o CNPTC, a Abracom, a Audicon e o IRB.

Para atingir os objetivos, serão realizadas apenas duas técnicas de coleta de dados, que são: documentos fornecidos pelos órgãos em seus sites e um questionário que será encaminhado via Portal de Acesso a Informação disponível nos sites dos Tribunais de Contas, e via e-mail para os outros três órgãos citados acima.

No próximo item serão apresentados os procedimentos e técnicas utilizadas na coleta de dados desta pesquisa.

3.3 INSTRUMENTOS E TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Para a escolha de um levantamento de campo (Survey), deve-se seguir adequadamente uma sucessão de etapas, conforme descreveu Gil (2019, p. 61): “Especificação dos objetivos; Operacionalização das variáveis; Elaboração do instrumento de coleta de dados; Pré-teste do instrumento; Seleção de amostra; Coleta de dados; Análise e Interpretação dos dados; e Redação do Relatório”.

A fase da coleta de dados da pesquisa, tem como objetivo principal reunir dados que demonstrem a situação atual do processo de implantação das normas. Desta forma, para o presente trabalho, a coleta de dados foi realizada através das técnicas do questionário e documentos fornecidos nos sites dos órgãos de interesse da pesquisa.

3.3.1 Questionário

De acordo com Gil (2019, p. 137) o questionário pode ser definido como:

A técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado etc. Trata-se, portanto, da técnica fundamental para coleta de dados em levantamentos de campo, que é um dos delineamentos mais utilizados nas ciências sociais.

Os pesquisadores escolhem o questionário como forma de coleta de dados, devido as inúmeras vantagens que esta técnica lhe fornece, pela possibilidade de alcançar uma grande quantidade de pessoas, mesmo que estando longe, como é o caso deste trabalho, que envolve todos os Estados brasileiros, ou devido os gastos serem menores e as pessoas que o receberam poderem responder o mesmo no momento em que achar adequado, não precisando de um horário específico, como é o caso de uma entrevista que deve ser marcada. (GIL, 2019).

Foram confeccionados dois diferentes questionários, que durante a apresentação dos resultados serão identificados como “Questionário 1” específico para as instituições que apoiam o financeiro e a auditoria do Setor Público brasileiro e “Questionário 2” específico para os Tribunais de Contas brasileiros. Os mesmos são apresentados no final deste estudo na seção dos anexos.

O questionário 1 possui nove questões abertas e fechadas, que buscam entender se a instituição está ou não apoiando os Tribunais de Contas com a adoção das Normas Internacionais de Auditoria, de que forma estão dando o apoio, a capacitação dos profissionais e os benefícios que a adoção trará a todos.

Já o questionário 2 possui uma questão principal fechada na qual solicita como resposta a atual situação do processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria na instituição, isto é, se foi iniciada, se está sendo estudada, se já está em andamento ou se já foi concluída. Para cada uma das quatro opções, existem novas perguntas abertas e fechadas relacionadas, buscando entender o motivo pela tal situação.

Os questionários foram encaminhados para 40 instituições, sendo 33 Tribunais de Contas e 07 órgãos apoiadores (Abracom, Atricon, Audicon, CFC, CNPTC, Ibracon e o IRB). A aplicação dos questionários ocorreu no período de 06 a 12 de setembro de 2020 e a solicitação de participação das instituições foi feita de duas diferentes formas, sendo o e-mail e o Sistema de Informação ao Cidadão (SIC).

O SIC é um portal que concede acesso aos cidadãos às informações públicas e o mesmo é aplicado aos três Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O portal foi criado após a Lei nº 12.527 de 2011 ser sancionada pela Presidenta da República. (CGU,2020). A Lei, obriga todos os órgãos públicos a concederem ao cidadão acesso a informações que considerem aptas a serem divulgadas, porém, mesmo com a Lei, muitos Tribunais de Contas não divulgam todas as informações e não concedem acesso quando solicitado.

Houve um estudo que demonstrou quantitativamente a falta de transparência dos Tribunais de Contas brasileiros. Macagnan, Laureano, Rosso e Wartchow (2019), descreveram que o principal resultado da pesquisa foi que:

Os Tribunais de Contas brasileiros apresentam comportamento de transparência e de *accountability* não exemplar, o que se traduz em deficiência de Governança Pública, uma vez que a análise realizada indica que 26,5% dos relatórios de atividades relativos ao exercício de 2016 não haviam sido divulgados nas páginas eletrônicas dos referidos órgãos até o final de 2017 na Internet. Isto permite pensar que esses Tribunais de Contas, organismos de auditoria e fiscalização do Estado, não entendem que seu comportamento mereça ser conhecido ou transparente, ou seja, que estão acima de análise e avaliação da sociedade. Porém, no sistema de Governança Pública, espera-se que um órgão fiscalizador ou mesmo de auditoria adote um comportamento que fortaleça o crédito de suas atividades. A falta de transparência dos tribunais de contas não contribui para a confiança da sociedade nestes organismos do Estado. (MACAGNAN, LAUREANO, ROSSO E WARTCHOW, 2019)

Na presente pesquisa, tal ponto foi identificado pois, dentre as 40 instituições consultadas, 26 responderam ao questionário, totalizando 65% do total da amostra, sendo que 06 (15%) são do questionário 1 encaminhado aos órgãos apoiadores e 20 (50%) são do questionário 2 encaminhado aos Tribunais de Contas. Vale ressaltar que dentre as 14 instituições que não responderam, 02 indeferiram o pedido de acesso a informação, alegando que não colaboram com pesquisas acadêmicas devido a regras internas, 02 indeferiram o pedido de acesso à informação alegando ter algum tipo de problema de cadastro e apesar do envio de recurso, não houve retorno, 03 confirmaram o recebimento do questionário, porém não retornaram com o mesmo respondido, e o restante não confirmou o recebimento.

O recebimento dos questionários respondidos ocorreu no período de 10 de setembro de 2020 a 27 de outubro de 2020. Considerando como base a data do envio e a data do recebimento, as instituições levaram em média 22,38 dias para retornar com o documento preenchido.

No próximo item, será descrito qual a técnica de análise utilizada para realização desta pesquisa.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE

A técnica para analisar os dados mais adequada para este estudo foi a análise de conteúdo que de acordo com Trivinõs (1987), “é um método que pode ser aplicado tanto da pesquisa quantitativa, como na investigação qualitativa”. Para Bardin (2006) o conceito da análise de conteúdo é:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo de mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

No presente estudo, os dados coletados e os resultados serão analisados durante o desenvolvimento da pesquisa, onde a literatura buscará descrever como está o processo da adoção das normas internacionais de auditoria no Setor Público. Através desta análise será possível sintetizar os resultados obtidos, evidenciando os aspectos que levaram ou não os Tribunais de contas do país a adotarem as normas internacionais de auditoria e quais os esforços empreendidos pelas instituições apoiadoras no incentivo aos Tribunais de Contas para essa implantação.

Frente ao exposto, o estudo terá seu desenvolvimento mediante análise de dados coletados através destes métodos, instrumentos e técnicas, e os resultados obtidos, buscarão o alcance dos objetivos propostos. Na primeira fase da pesquisa, os dois questionários confeccionados passaram por um pré-teste, sendo analisados por três auditores que fazem parte de um dos Tribunais de Contas do país. Esses auditores passaram algumas recomendações que foram essenciais para o início da pesquisa. No próximo capítulo, serão apresentados a análise dos dados coletados.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados tem como propósito responder aos objetivos propostos para esta pesquisa e desta forma assentir ou não as suposições levantadas.

Neste capítulo serão apresentados todos os resultados obtidos durante o desenvolvimento deste estudo, que se originou da aplicação do questionário estruturado aplicado em todos os Tribunais de Contas do país e em alguns órgãos apoiadores com o intuito de verificar a atual situação no processo de adoção das Normas Internacionais de Auditoria no Setor Público brasileiro.

4.1 MELHORIAS COM A IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

Esta pesquisa tem como primeiro objetivo específico apresentar as melhorias que a implantação das Normas Internacionais de Auditoria pode trazer ao Setor Público brasileiro. Os dois questionários da pesquisa trouxeram perguntas com o objetivo de levantar estas informações. A seguir serão apresentados os resultados a partir das respostas obtidas através de ambos os questionários enviados, iniciando pelo Questionário 1 e concluindo com o questionário 2.

Das seis instituições apoiadoras que cooperaram com esta pesquisa, somente cinco trouxeram algumas melhorias que a implantação das Normas Internacionais de Auditoria poderá trazer ao Brasil perante a outros países e também perante a sociedade. Essas melhorias foram apresentadas pelas respostas às perguntas 8 e 9 do questionário 1.

Uma das instituições informou que, frente a outros países, a adoção das Normas trará credibilidade tanto para órgãos de controle como para os governos. Agentes financiadores e doadores internacionais apoiam a adoção das Normas Internacionais, pois a auditoria de qualidade nas contas e atividades das organizações públicas lhes garante que os recursos estão sendo aplicados de forma econômica, eficiente, efetiva, em conformidade com leis e regulamentos e que as informações prestadas por essas organizações estão livres de distorções materialmente relevantes.

Comparando esta informação com a literatura estudada, verificou-se que Ferreirinha (2016), citou como benefício o aumento da confiança e da credibilidade à função fiscalizatória e a redução considerável das chances de fraudes e erros nas demonstrações contábeis, conseguindo então acordos lucrativos e de grande importância para o país. E é exatamente essa qualidade que agentes financiadores, investidores, doadores procuram em um país, confiança e credibilidade para investir e apoiar o crescimento do mesmo.

Ainda a título de comparação, outra instituição consultada, informou que o Brasil terá reconhecimento adotando as normas, pois será um país inserido no grupo de países que atende a normas de conformidade de acordo com as melhores práticas. Além disso, citou também que esse reconhecimento melhora a imagem do país em nível internacional e também demonstra o esforço da administração pública em adotar regras de governança que estejam alinhadas com o padrão internacional, visando sempre a busca pela transparência e fidedignidade das informações financeiras divulgadas. Além do reconhecimento, uma terceira instituição citou a uniformidade como benefício, a qual permitirá o intercâmbio de informações com Entidades de Fiscalização Superiores Internacionais, bem como a asseguuração de relatórios e aplicação de técnicas de fiscalização alinhados com as melhores práticas internacionalmente reconhecidas.

Já para as outras duas instituições a implantação das Normas Internacionais de auditoria sinalizam para um futuro de mais segurança jurídica tanto para quem fiscaliza quanto para quem é sujeito passivo da fiscalização. Além de destacar um maior profissionalismo e rigor metodológico aos trabalhos, bem como o já citado alinhamento a um padrão internacionalmente aceito. De acordo com o IRB (2020), “o fundamento principal de justificativa para utilização das NBASP consiste na essencialidade das normas profissionais para a credibilidade, qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público”.

Frente ao exposto 100% das instituições apoiadoras pesquisadas entendem que a adoção das Normas Internacionais de Auditoria é essencial para o Brasil, pois trará principalmente credibilidade e confiança de outros países, trazendo novos negócios, investimentos e principalmente reconhecimento internacional.

Já perante a sociedade, 80% das instituições pesquisadas, citaram que a principal melhoria seria garantir que os recursos estão sendo aplicados de forma

econômica, eficiente, efetiva, em conformidade com leis e regulamentos e que as informações prestadas por essas organizações estão livres de distorções materialmente relevantes. Isto é, a entrega de relatórios com informações relevantes, faz com que a sociedade tenha uma visão mais transparente da conformidade e do desempenho da gestão pública.

Houve uma instituição que explicou exatamente os benefícios da transparência e as dificuldades de países que não adotam esta prática, a mesma informou que quanto maior for a divulgação de informações financeiras verdadeiras, melhor serão as projeções a serem feitas, bem como o planejamento de longo prazo. Um país, estado ou município que não produz informações financeiras adequadas, também não é capaz de planejar ações visando o crescimento econômico e do bem-estar da sua população. A falta de planejamento induz à adoção de práticas oportunistas/imediatistas e não permite uma visão de futuro, nem a correção de rumos. Um dos pontos fracos do Brasil tem sido a falta de previsibilidade, que em grande parte é motivada pela falta de informações confiáveis.

Em relação ao questionário 2, a questão sobre as melhorias foi efetuada somente ao Tribunais de Contas que apresentaram as situações: sendo estudada, em andamento e concluída, os quais totalizaram 42,5% (17 Tribunais de Contas) do total da amostra desta pesquisa.

Destes 17 Tribunais de Contas, somente 10 cooperaram com esse objetivo, apresentando melhorias parecidas com as instituições apoiadoras, como o aumento da credibilidade, uma maior qualidade dos trabalhos de auditoria, mais profissionalismo nas fiscalizações realizadas, o fortalecimento institucional do controle externo, a padronização e alinhamento de procedimentos às normas internacionais e a otimização do tempo de realização das auditorias. Desta forma, entende-se que os Tribunais de Contas reconhecem a importância da adoção das Normas Internacionais de Auditoria, o motivo pelo qual 48,48% dos Tribunais de Contas brasileiros, dentre os respondentes, já iniciaram o processo de adoção das Normas.

De acordo com Barbosa (2018), um dos propósitos dos relatórios emitidos pela auditoria é a melhoria da gestão através da emissão de recomendações. A sugestão descrita por ele, faz menção à extrema importância do acompanhamento

por parte das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) quanto a implementação dos relatórios. Isso demonstra a eficiência e o grande impacto no trabalho da auditoria, além de mostra a continuidade, ao longo do tempo, da função de fiscalização e facilita o controle político dos órgãos legislativos.

4.2 IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA NOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O segundo objetivo desta pesquisa é verificar as medidas tomadas por cada Tribunal de Contas para a implantação das Normas Internacionais de Auditoria. Os dois questionários trouxeram perguntas com o objetivo de obter essas informações, sendo que as instituições apoiadoras também tomam medidas com o intuito de apoiar a adoção das normas pelos Tribunais. A seguir serão apresentados os resultados a partir das respostas obtidas através de ambos os questionários enviados, iniciando pelo Questionário 1 e concluindo com o questionário 2.

Na questão 1, solicitou-se informações de como as instituições apoiadoras estão atuando na promoção da utilização das Normas Internacionais de Auditoria pelo Setor Público. As formas de atuação citadas pelos entrevistados foram diversas, porém houve uma que todos eles incluíram em suas respostas. Todos promovem, participam ou oferecem cursos, fóruns e seminários tanto com o intuito de divulgar as Normas como também elaborar orientações sobre auditoria em áreas específicas, como dívida pública, obras públicas, TI e meio ambiente, acrescentando ainda mais o conhecimento dos profissionais de auditoria.

Comparando com a literatura estudada, observou-se que nos Estatutos de duas das seis instituições que cooperaram com essa pesquisa, constam como finalidade, a promoção e realização de cursos, seminários, conferências, encontros com a participação de especialistas contribuindo com o conhecimento de pessoas em relação ao tema deste estudo. Uma das instituições inclusive é considerada como a “Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas”, pois a mesma promove muitos eventos, seminários e divulgam informações nas diversas revistas que possuem.

Dentre as outras formas de atuação citadas, observou-se que três instituições participam ativamente da elaboração e disseminação das Normas, traduzindo-as e divulgando-as com o intuito de estimular a todos a adoção uniforme. Uma delas

inclusive é coautora de diversas Normas, outra editou uma série de Resoluções e Diretrizes que orientam os procedimentos dos TCs, cujas normas são a base para a maioria delas e para finalizar umas das instituições criou e editou as Normas Brasileiras de Auditoria para o Setor Público (NBASP), normas estas que foram convergidas com base nas Normas Internacionais e são utilizadas atualmente pelo país.

Na questão 2, foram solicitadas informações sobre o principal motivo que levou a instituição a atuar no processo de implantação das normas, e para a mesma obtivemos respostas de apenas cinco instituições. Primeiramente, foi citada a promoção da qualidade dos trabalhos da auditoria, que trazem como consequência um impacto positivo na melhoria do atendimento às necessidades da sociedade e na confiança do público com as contas e administração governamental. De acordo com a literatura estudada, o caminho para alcançar a mais alta qualidade no processo de auditoria está diretamente relacionado à adoção e implementação adequada dos mais altos padrões internacionais (AKYEL e ERKAN, 2012).

Três instituições apresentaram motivos semelhantes, citando a aceitação dos trabalhos e relatórios de auditoria em qualquer jurisdição (países que também implementaram as normas internacionais de auditoria) e o alinhamento com os principais organismos nacionais e internacionais de auditoria, incentivando assim a adoção de padrões metodológicos internacionalmente aceitos. De acordo com Ferreirinha (2016), com a adoção das normas internacionais de auditoria o Brasil aumenta a credibilidade frente a outros países e como consequência, consegue acordos lucrativos e de grande importância para o país.

Como terceiro e último motivo, citou-se uma posição central de coordenação ocupada de fato pela instituição perante o sistema, isto é, devido a sua posição a instituição incentiva os Tribunais de Contas a adotarem as normas.

Já na questão 3, foi verificado quais os órgãos têm atuado conjuntamente para apoiar o processo da adoção e como estão ocorrendo essas interações. Das seis instituições que cooperaram com essa pesquisa, somente cinco responderam a esta questão, sendo que quatro delas citaram os mesmos órgãos apresentados neste trabalho como principais apoiadores. Além disso, informaram que a interação entre os órgãos ocorre cotidianamente e harmonicamente nas diversas ações

promovidas e que há algum tempo trabalham em fina sintonia, na maioria dos casos como se fossem um único órgão.

Uma única instituição apresentou como resposta órgãos internacionais que apoiam o processo da adoção das normas pelos Tribunais de Contas brasileiros, sendo que o maior ator dessa promoção é a Intosai, órgão que criou as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Como já apresentado anteriormente a própria Intosai (2020) se descreve como “uma organização autônoma, independente, profissional e não política criada para fornecedor apoio mútuo”. Com o Setor Público brasileiro, um fator importante que auxilia com esse apoio é devido ao TCU ser parte do Conselho Gestor da Intosai.

Outros órgão internacionais que se destacaram por apoiar e colaborar financeiramente com a adoção das Normas Internacionais de Auditoria no Setor Público brasileiro, de acordo com uma das instituições pesquisadas, são: o IIA (*The Institute of Internal Auditors*), o Banco Mundial, o IFAC (*International Federation of Accountants*) e por último o IDI (*Intosai Development Initiative*) que é uma agência de desenvolvimento de competências, que faz parte da Intosai, mas tem direção autônoma e arranjo próprio de financiamento.

Para a questão 6, analisaram-se quais recursos financeiros foram ou seriam utilizados para das início ao processo de implantação. Para este questionamento, também houve resposta de cinco instituições das seis que cooperaram com a pesquisa.

Um das instituições informou que devido a sua participação ter sido feita indiretamente, não teria como informar possíveis gastos, por não ter ciência sobre os mesmos. Já as outras quatro instituições informaram que o custeio da implantação partiria do IRB, mas principalmente que cada Tribunal de Contas custearia a maior parte processo no seu órgão, isso porque uma porcentagem do orçamento, que não foi especificada por nenhuma das instituições apoiadoras, seria destinado para essa implementação. Dentre a literatura estudada, não houve a citação de recursos pré-definidos ou já utilizados no processo, visto que nenhum dos órgãos destacou isso além de não haver trabalhos que citassem esse tipo de gasto no orçamento público.

E na questão 7, última questão voltada para o assunto do processo de adoção das normas internacionais de auditoria realizada a instituições apoiadoras, solicitou-se informação sobre uma possível existência de um cronograma com uma

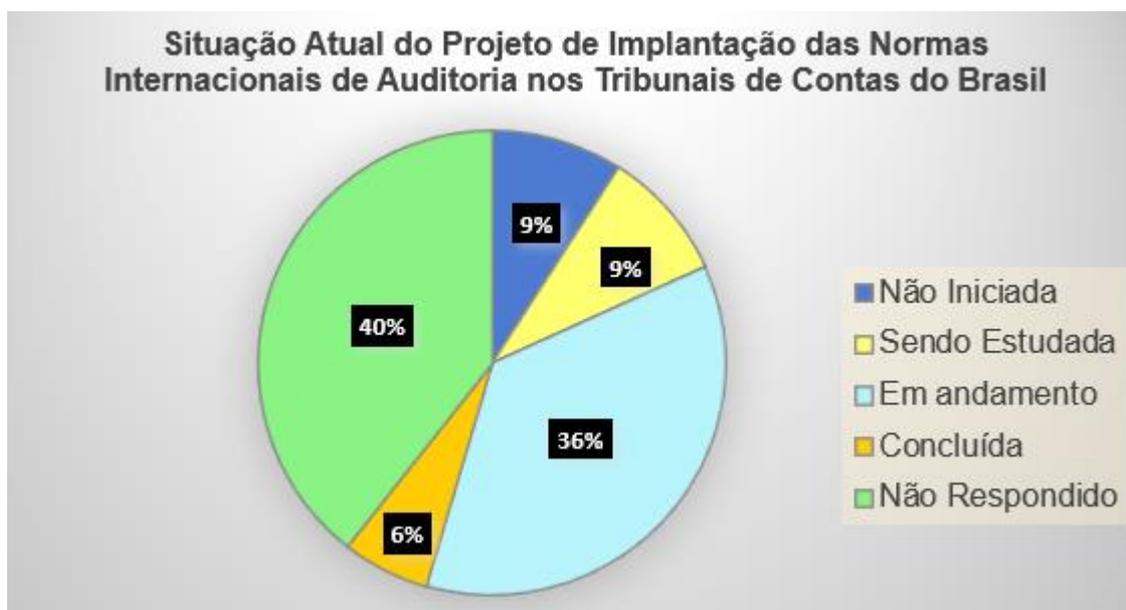
data de início do processo em todos os Tribunais de Contas do país e uma data de encerramento desse processo. Nesta pergunta, houve respostas das seis instituições apoiadoras que colaboraram com essa pesquisa.

Das seis instituições que cooperaram, cinco delas informaram que não foi confeccionado um cronograma com datas, pois cada Tribunal deveria se organizar internamente para o processo da adoção, impondo prazos aos seus funcionários para início, desenvolvimento e conclusão do processo. Porém uma das instituições, informou que para a primeira fase do processo de convergência de todas as normas internacionais de auditoria existe um cronograma indicando que no ano de 2021 é o alvo para essa conclusão.

Como na pergunta anterior, a literatura estudada não apresentou citações sobre possíveis datas de início, desenvolvimento e conclusão do processo de convergência e adoção das normas internacionais de auditoria por todos os Tribunais de Contas do país. A pergunta foi realizada com o intuito de verificar se havia ou não um cronograma, para ser apresentado, que neste caso foi descoberto haver somente uma previsão de conclusão da convergência de todas as normas no país.

Já no questionário 2, as informações foram colhidas de uma forma um pouco diferente, isto porque as perguntas realizadas no mesmo foram confeccionadas com base na atual situação do processo de implantação das normas internacionais de auditoria em cada tribunal de contas. Desta forma, inicia-se a análise das questões apresentando a atual situação de cada Tribunal de Contas em relação ao processo de implantação das normas. O Gráfico 1 a seguir demonstra os resultados alcançados.

Gráfico 1 – Situação do Processo



Fonte: Elaborada pela autora.

Pode-se observar no Gráfico 1 que dentre os 33 Tribunais de Contas existentes no Brasil, 20 cooperaram com essa pesquisa, totalizando 60% do total da amostra. Dentre os 60% do total da amostra, 9% dos Tribunais informaram que ainda não iniciaram o processo de implantação das normas, 9% estão estudando a possibilidade de iniciar, 36% deram andamento e somente 6% concluíram o processo de implantação das normas internacionais de auditoria. Identifica-se que a maioria dos tribunais estão com o processo de implantação das normas em andamento.

Com base nessa primeira análise, serão apresentados os resultados obtidos em cada uma das situações, levando em conta que para cada situação há uma quantidade de questões diferentes, visto que quanto mais próximo da conclusão do processo, mais informações podem ser colhidas. Para iniciar, apresenta-se abaixo os resultados para os tribunais que informaram que a adoção das normas não foi iniciada.

Esta situação representa 9% da amostra total, isto é, dentre os 20 Tribunais de Contas respondentes, 03 ainda não iniciaram o processo de implantação das normas internacionais de auditoria. Para esta situação, questionou-se os principais motivos pelos quais o órgão não iniciou o processo de implantação das normas e se há uma previsão para o começo dos trabalhos.

Os principais motivos apresentados foram a falta de determinação superior da Presidência para iniciar o processo de implantação das NBASP's, a operacionalização, a necessidade de capacitação e de conhecimento aprofundado dos princípios e requisitos mandatórios pelo corpo técnico, o sistema de informação contábil e até mesmo a falta de auditores no Controle Externo. Sobre a previsão para início do processo, ambos informaram que até o momento não há, sendo que um dos Tribunais destacou que houve participação em eventos organizados pelo IRB, com o intuito de obter conhecimento em relação as NBASP, porém não deram seguimento a implantação no Tribunal.

De acordo com a literatura estudada, os Tribunais de Contas que não iniciaram o processo de implantação das normas internacionais de auditoria, possui um dos dois tipos de *gap* de auditoria tratados pela literatura internacional, chamado de “regulação-prática”, que ocorre quando auditores não seguem o processo de auditoria que são padronizadas em normas e regulamentos.

Este é um caso típico, que deve ser avaliado com mais cuidado pelas instituições apoiadoras, com o intuito de entender melhor essa dificuldade, e auxiliar o Tribunal de Contas da melhor forma possível com o início da adoção das Normas Internacionais de Auditoria, algo que é de extrema importância para o Brasil, na atual situação a que se encontra perante a ONU e a Intosai.

A segunda situação a ser apresentada são os resultados para os tribunais que informaram que a adoção das normas está sendo estudada. Esta situação, também representa 9% do total da amostra. Isto é, dos 20 Tribunais de Contas respondentes, 3 deles ainda estão estudando a possibilidade de adotar as Normas Internacionais de Auditoria. Para esta situação, questionou-se a existência de profissionais envolvidos na avaliação da possibilidade iniciar o processo, se já houve o estudo sobre a necessidade da utilização de recursos financeiros e as principais objeções que estão impedindo o início do processo de implantação das normas internacionais de auditoria.

Um dos Tribunais de Contas que apresentou essa situação, informou que ainda não houve a nomeação formal da comissão que irá participar do início do processo de implantação das normas, os outros dois Tribunais de Contas, destacaram que já nomearam pessoas para iniciar os estudos. Sobre os recursos

financeiros, ambos os Tribunais informaram que não houve ainda a estimativa de gastos para esse processo.

E sobre as objeções que impedem o início do processo de implantação, dois Tribunais de Contas, destacaram como principal motivo a pandemia que o país vem enfrentando em 2020, pois ela impede a disponibilidade de servidores necessários para o processo, além de dificultar a capacitação prévia à implantação. O outro órgão, informou que houve a realização pela Secretaria Geral de Controle Externo uma proposta de resolução visando promover alinhamento dos normativos do Tribunal de Contas às Normas Internacionais de Auditoria – NBASP, porém até o momento essa proposta não foi aprovada, impossibilitando o início da implantação das Normas.

Esta é uma outra situação preocupante, devido ao mesmo motivo citado na situação anterior. Porém neste caso, já há um estudo sendo desenvolvido, e, de acordo com as informações recebidas, os três Tribunais de Contas, estão prestes a iniciar o processo de implantação, dando a entender que em um curto prazo já estarão iniciando a adoção das normas.

A terceira situação a ser apresentada é voltada para os Tribunais de Contas que já estão com o processo de implantação em andamento, que representa 36% do total da amostra. Isto é, dos 20 Tribunais de Contas respondentes, 12 deram andamento ao processo de implantação das normas, o qual ainda está ocorrendo. Para esta situação, questionou-se o principal motivo que levou o órgão a iniciar o processo de adoção, a quantidade de profissionais que foram alocados, se houve a necessidade de recursos financeiro, se o Tribunal já possui um normativo tratando dessa adesão, o tempo que os Tribunais levarão para concluir a implantação das normas, e quais delas já foram implantadas pelo órgão. Abaixo segue os resultados encontrados.

Na questão 1, questionou-se o principal motivo que levou os Tribunais de Contas a iniciar o processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria. Dentre os 12 Tribunais de Contas, 04 informaram que o principal motivo que os levaram a iniciar o processo de implantação das normas foi o alinhamento de métodos e técnicas modernas de trabalho com padrões internacionalmente aceitos, garantindo assim a uniformidade de procedimentos em nível nacional. A literatura estudada confirma a importância da aderência de padrões internacionalmente

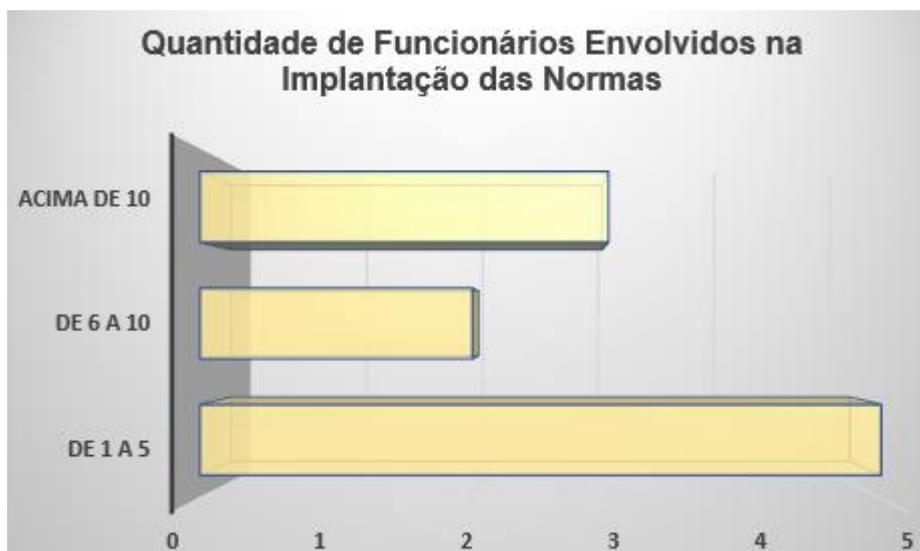
aceitos, quando cita que a utilização de padrões de Auditoria reconhecidos internacionalmente fortalece institucionalmente os Tribunais de Contas e constitui importante instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira (TCU, 2020).

Outros 05 Tribunais de Contas, citaram que o principal motivo foi a necessidade de empregar maiores níveis de qualidade nos processos de fiscalização e de aumentar a credibilidade perante os usuários dos nossos relatórios de fiscalização. Destacaram a importância do serviço público prestado para a sociedade no exercício do controle externo, visto que precisam garantir que o dinheiro pago pela população à título de tributos, seja bem aplicado e retorne à sociedade por meio de serviços de qualidade, aumentando a confiança dos usuários das informações. Verificou-se que as informações passadas pelos Tribunais de Contas é um dos objetivos técnicos do IRB. Conforme a literatura estudada “o fundamento principal de justificativa para utilização das NBASP consiste na essencialidade das normas profissionais para a credibilidade, qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público” (IRB, 2020).

Outros 02 Tribunais de Contas, descreveram a importância da alteração do modelo de controle, para o aprimoramento do exercício de controle externo e o movimento mundial e brasileiro para a implantação das normas. E por último, mas não menos importante, citou como motivo a participação de Projetos Institucionais do Sistema Tribunal de Contas.

Na questão 2, solicitou informações sobre a quantidade de profissionais que foram alocados para a implantação das normas. Dentre os 12 Tribunais de Contas que responderam a esta questão, 10 informaram a quantidade de servidores alocados. A quantidade variou muito, conforme pode ser observado no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Quantidade de Funcionários Envolvidos no Processo de Implantação



Fonte: Elaborada pela autora.

Pode-se observar no Gráfico 2 que 5 Tribunais utilizaram entre 1 a 5 funcionários, 2 Tribunais utilizaram entre 6 a 10 funcionários e 3 Tribunais utilizaram acima de 10 funcionários. Os outros dois Tribunais não descreveram a quantidade de funcionários, por esse motivo não foram apresentados no Gráfico.

Para a questão 4, verificou-se a utilização de recursos financeiros durante o processo da implantação das normas internacionais de auditoria pelos tribunais de contas. Os 12 Tribunais colaboraram com informações, sendo 07 Tribunais destacaram não ter utilizado nenhum recurso financeiro no processo e 01 informou que na primeira fase de implantação não houve utilização de recurso financeiro, mas que até a conclusão da implantação poderá ocorrer. O restante dos Tribunais (04) informaram que houve utilização de recurso, sendo eles com consultoria para realização da primeira Auditoria Financeira, com passagens aéreas e diárias de servidores em deslocamento para fins de participação em eventos de capacitação e com o redesenho do processo de auditoria em conformidade com as normas e padrões internacionais.

Para a questão 5, solicitou-se informações sobre a existência de um normativo tratando da adesão das NBASP pelo Tribunal. Os 12 Tribunais de Contas colaboraram com esta informação, sendo que 03 deles não possuem normativo. Um desses Tribunais destacou como motivo, o fato de estarem aguardando a conclusão da implantação das normas para poder iniciar a criação do normativo. E outro

destacou que o tema da criação do normativo está sendo estudado pelas áreas responsáveis. O restante dos Tribunais pesquisados (08), possuem o normativo referente a adesão das normas internacionais de auditoria.

Para a questão 7, questionou-se o tempo estimado para a conclusão do processo de implantação das normas nos Tribunais de Contas. Dos 12 Tribunais de Contas que colaboraram com essa pesquisa, somente 02 informaram uma previsão de conclusão, sendo um para o final de 2020 e ou outro para o final de 2021. O restante dos Tribunais não apresentou estimativa de quanto tempo ainda levariam para concluir, um deles citou estar no terceiro ano de implantação, o que leva a entender que a implantação das normas internacionais de auditoria não é um processo fácil e rápido de se realizar.

Na última questão do questionário, consta uma tabela com todas as Normas Internacionais de Auditoria, onde o respondente deveria marcar a opção referente a situação de cada uma das delas. Abaixo segue a Tabela 1 demonstrando os resultados obtidos:

Tabela 1 – Situação da Implantação das Normas em Cada Tribunal de Contas

NORMAS CONVERGIDAS NO BRASIL (NBASP)		SITUAÇÃO			
NBASP (Convergidas)	ISSAIs (Originais)	NÃO INICIADA	EM ANDAMENTO	IMPLANTADA	SEM RESPOSTA
NBASP 10	ISSAI 10		3	3	6
NBASP 12	ISSAI 12		5	1	6
NBASP 20	ISSAI 20		3	4	5
NBASP 30	ISSAI 30		2	5	5
NBASP 40	ISSAI 40	2	2	3	5
NBASP 100	ISSAI 100		6	3	3
NBASP 200	ISSAI 200	1	6	2	3
NBASP 300	ISSAI 300		6	3	3
NBASP 400	ISSAI 400	1	5	3	3
NBASP 3000	ISSAI 3000		5	2	5
NBASP 4000	ISSAI 4000	1	4	2	5
NORMAS NÃO CONVERGIDAS NO BRASIL		NÃO INICIADA	EM ANDAMENTO	IMPLANTADA	SEM RESPOSTA
ISSAI 1			2	2	8
ISSAI 11		1	2	2	7
ISSAI 21		1	3	2	6
ISSAI 3100		2	3	1	6
APÊNDICE ISSAI 3100		2	3	1	6
ISSAI 3200		2	3	1	6

Fonte: Elaborada pela autora

Pode-se observar na Tabela 1 que a soma de cada linha é 12, quantidade total de respondentes que estão com o processo de implantação das normas em andamento. Verificou-se também que dentre todas as normas brasileiras de auditoria que foram convergidas, somente 04 ainda não foram iniciadas em todos os 12 Tribunais respondentes.

Destacou-se também as NBASP 100, 200, 300, 400 e 3000 que tratam do financeiro e do operacional do processo de auditoria. Ambas são as normas que mais aparecem próximas de serem concluídas. Por fim, verificou-se que as NBASP 20 que trata da transparência e do *accountability* e a NBASP 30 que trata da gestão da ética, foram as normas mais implantadas. Este resultado demonstra o alto interesse de alguns Tribunais em prestarem contas a todos os interessados, de forma correta, transparente e confiável.

Apesar deste alto interesse de alguns Tribunais, não se pode deixar de observar, o alto volume de órgãos que não cooperaram com essa questão. Este resultado confirma o estudo de Macagnan, Laureano, Rosso e Wartchow (2019), que cita um comportamento de transparência e de *accountability* não exemplar por parte dos Tribunais, acarretando uma deficiência de Governança Pública. Essa deficiência não contribui para a confiança da sociedade para com o Tribunal, tão pouco de outros países que possam vir a realizar negociações importantes com o Brasil.

A quarta e última situação a ser apresentada é a dos Tribunais que já concluíram o processo de implantação das normas, os quais representam apenas 6% do total da amostra. Isto é, dos 20 Tribunais de Contas respondentes, somente 2 deles já concluíram o processo de implantação das normas internacionais de auditoria. Para esta situação, questionou-se o principal motivo que levou o órgão a iniciar o processo de adoção, a quantidade de profissionais que foram alocados, se houve a necessidade de recursos financeiro, se o Tribunal já possui um normativo tratando dessa adesão e o tempo que os Tribunais levarão para concluir a implantação das normas. Abaixo segue os resultados encontrados.

Na questão 1 solicitou informações sobre o principal motivo que levou os Tribunais de Contas a iniciar o processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria. Ambos Tribunais citaram que o principal motivo é a importância de padronização para a qualidade dos trabalhos. De acordo com Ferreirinha (2016), a

adoção das normas internacionais de auditoria realmente melhora a qualidade nas fiscalizações e aumenta a credibilidade frente a outros países, conseguindo com isso acordos muito lucrativos.

Na questão 2 verificou-se a quantidade de profissionais que participaram do processo de implantação das normas, um dos Tribunais descreveu que utilizou todos os auditores em atividade para o processo, porém não descreveu quantitativamente a informação, já o outro Tribunal informou que 06 auditores se dedicaram parcialmente ao processo. Na questão 4 verificou-se a utilização de recursos financeiros no processo, neste caso somente um dos Tribunais respondeu informando não haver utilizado recursos financeiros.

Na questão 5 foi questionado sobre a existência de um normativo tratando da adesão das NBASP, onde ambos os 02 Tribunais indicaram possuir normativos. E na questão 7, última desta situação, questionou-se o tempo que levou do início até a conclusão da implantação das normas internacionais de auditoria, um dos Tribunais relatou ter durado 02 anos o processo completo e o outro Tribunal relatou a duração de 03 anos.

Na questão 8, consta uma tabela com todas as Normas Internacionais de Auditoria, onde o respondente deveria marcar a opção referente a situação de cada uma das delas, porém os 02 Tribunais de Contas que já concluíram a implantação das Normas não cooperaram com essa questão.

4.3 DIFICULDADES NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS

O terceiro objetivo desta pesquisa é apresentar as principais dificuldades encontradas no processo de implantação das normas internacionais de auditoria. Os dois questionários trouxeram perguntas com o intuito de obter essas informações, sendo que as instituições apoiadoras também colaboraram. A seguir serão apresentados os resultados a partir das respostas obtidas através de ambos os questionários enviados, iniciando pelo Questionário 1 e concluindo com o questionário 2.

Todas as seis instituições apoiadoras que cooperaram com essa pesquisa, informaram se houve ou não objeções na adoção das normas, por alguma parte. Essas informações foram apresentadas através das respostas da pergunta 4 do questionário 1, onde 100% das instituições apoiadoras, informaram que não houve

nenhuma objeção. Destacaram que o processo demorou um pouco para acelerar, porém com a edição das normas de nível 3 das NBASP em 2019, tomou proporções diferentes, levando muitos dos tribunais de contas a estudarem ou até mesmo iniciarem o processo da adoção. As normas já estavam todas convergidas, e os órgãos apoiadores começaram a incentivar os Tribunais de Contas, promovendo eventos com o propósito de ofertar conhecimento e incentivo.

Já no questionário 2, dentre os 20 Tribunais de Contas que contribuíram para esta pesquisa, somente 14 deles descreveram quais as dificuldades encontradas no processo de adoção das normas internacionais de auditoria, isso porque subentende-se que os Tribunais que ainda não iniciaram e os que ainda estão estudando o processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria, não enfrentaram dificuldades devido a situação em que se encontra o órgão. Desta forma, abaixo segue os resultados encontrados durante a pesquisa.

Dentre os 12 Tribunais de Contas que já iniciaram o processo da implantação das normas internacionais, 06 deles destacaram como principal dificuldade a resistência dos profissionais à mudança nos padrões da Auditoria. Isso ocorre porque os profissionais estão há anos trabalhando com um padrão, e devido a mudança, tiveram o trabalho de revisar todos os normativos internos que tratam da Auditoria Governamental. Um desses Tribunais inclusive destacou que o convencimento do corpo de auditores acerca dos ganhos experimentados por um trabalho cujo padrão é reconhecido internacionalmente em contraposição à forma de trabalho que já estão familiarizados é umas das tarefas mais difíceis no processo de implantação das NBASP.

A outra metade dos Tribunais de Contas descreveram dificuldades, como a mão de obra de pessoas para realizar os trabalhos, a necessidade de avaliação dos impactos sobre a reorganização das unidades administrativas, dos procedimentos internos, dos conceitos utilizados pelo corpo técnico e dos sistemas informatizados que dão suporte à atividade de fiscalização, a internalização das unidades técnicas do Tribunal por meio de treinamentos, e o desconhecimento das normas de auditoria por profissionais integrados ao processo.

Por fim, os 02 Tribunais de Contas que concluíram o processo de implantação das normas internacionais de auditoria, informaram não terem enfrentado dificuldades relevantes durante o processo.

Frente ao exposto, observou-se que não houve grandes dificuldades enfrentadas pelas Tribunais de Contas que estão estudando, deram andamento ou já concluíram a adoção das normas internacionais de auditoria. Destacou-se apenas a resiliência de profissionais mais experientes em relação a mudanças, o que é um pouco preocupante, visto que para implantação de melhorias há a necessidade de mudanças de rotina, atividades, entre outros.

4.4 QUALIFICAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA

Já o quarto e último objetivo desta pesquisa é analisar a necessidade de qualificação dos profissionais de Auditoria voltados para as novas normas. Ambos questionários trouxeram perguntas com o intuito de obter essas informações, sendo que as instituições apoiadoras também colaboraram. A seguir serão apresentados os resultados a partir das respostas obtidas aos questionários enviados, iniciando pelo questionário 1 e concluindo com o questionário 2.

Para este objetivo as seis instituições apoiadoras que cooperaram com essa pesquisa, registraram informações importantes, as quais foram apresentadas através das respostas da pergunta 5 do questionário 1.

Destacou-se as respostas de quatro instituições, que citaram a existência de alguns comitês voltados para o setor público, os quais são compostos por membros da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), todos com experiência em estados, municípios o Tribunais de Contas. Esse grupo serve como um auxílio ao Tribunais de Contas, quanto à implantação das normas internacionais de auditoria. Dentro dos Tribunais de Contas, ficou a cargo do próprio órgão selecionar Auditores que o representariam em eventos e congressos promovidos para a divulgação e estudo das NBASP. Além disso houve a designação de Auditores com experiência em convergência de normas aplicadas ao setor privado, para realizar o mesmo processo nas normas do setor público.

Sobre a capacitação desses profissionais uma das instituições informou que irá desenvolver um processo de treinamento específico, com base na experiência das atuais normas de auditoria, com o intuito de compartilhar o conhecimento construído no período de dez anos de implantação das normas de auditoria do setor privado. Já outra instituição informou que a disseminação e capacitação são realizadas pelas escolas corporativas dos órgãos e controle, mas a implementação

ocorre somente mediante alinhamento das normas e regulamentos nacionais e a efetiva adoção dos procedimentos preconizados nessas normas na prática de auditoria pelos auditores, coordenadores e supervisores de auditoria.

De acordo com a literatura apresentada, o IRB promove muitos eventos, congressos seminários e possui inúmeras revistas (IRB, 2020). Já a Abracom, apresenta como uma de suas finalidades em seu Estatuto, artigo 2º e parágrafo IV, “promover e incentivar a realização de seminários, conferências, encontros e debates com a participação de especialistas que possam contribuir para que sejam atingidos os objetivos estatutários”. Já para a Audicon uma das suas finalidades, descrita em seu Estatuto no Capítulo I, é:

IX - Promover a realização de cursos, seminários, conferências e congressos para estímulo da cultura do Direito, da Administração pública, da Economia, das Ciências Contábeis, da Ciência das Finanças e patrocinar concursos, conferindo prêmios aos autores dos melhores trabalhos apresentados.

As outras duas instituições destacaram não possuírem informações sobre a capacitação e escolha de profissionais para fazerem parte do processo de adoção das normas internacionais de auditoria, do seu início até a sua conclusão.

No questionário 2, dentre os 20 Tribunais de Contas que contribuíram para esta pesquisa, somente 17 deles destacaram se houve ou não a necessidade de capacitação de profissionais e quais os métodos utilizados, isso porque subentende-se que os Tribunais que ainda não iniciaram o processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria, não fizeram qualquer tipo de capacitação dos seus profissionais. Desta forma, abaixo segue os resultados encontrados durante a pesquisa.

Dentre os 03 Tribunais de Contas que estão estudando a possibilidade de implantar as Normas Internacionais de Auditoria, um deles destacou que ainda não teve nenhuma capacitação para os profissionais, pois ainda não nomearam servidores que irão ingressar nesse projeto, porém elencaram que incentivam os auditores a participarem dos fóruns promovidos pelo IRB. Já os outros 02 Tribunais, destacaram que irão realizar *workshops*, palestras, oficinas, treinamentos colaborativos, aulas expositivas (presenciais ou à distância – EAD), além da distribuição de material didático sobre aspectos mais sensíveis das normas. Outras

formas de capacitação também estão sendo estudadas, a fim de buscar maior qualidade nos serviços e informações que serão prestadas.

Dentre os 12 Tribunais de Contas que estão em processo de implantação das normas internacionais de auditoria, 02 deles não colaboraram com a resposta desta questão e os outros 10 passaram informações importantes sobre a capacitação dos profissionais que foram envolvidos no processo. Dentre os 10 Tribunais, 04 citaram como método de capacitação de profissionais as palestras, fóruns, seminários promovidos pelo IRB e materiais disponibilizados pelo órgão apoiador e emissor das NBASP.

Outros 06 Tribunais destacaram, a participação em cursos como: Auditoria de Desempenho no Setor Público e Auditoria Financeira do Setor Público – teoria e prática, também formaram grupos para discutir normativos brasileiros e internacionais além de criar ações internas de treinamentos com convidados, para as equipes técnicas. Um desses Tribunais de Contas, inclusive citou que, os auditores possuem meta anual de pelo menos 40 horas de capacitação.

E os 02 Tribunais de Contas que já concluíram o processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria, destacaram que a capacitação dos profissionais foram feitos na sua maioria através de cursos na modalidade à distância (EAD), mas também houve seminários presenciais e citaram a Escola de Contas Públicas (ECP) que disponibiliza rotineiramente capacitações para auditores de controle externo.

De acordo com Lino e Aquino (2018), a qualidade da auditoria está relacionada a fatores externos e internos. Dentro dos fatores internos estão a independência dos auditores e o *staff* qualificado, quando há uma falha nesses fatores, ocorre uma diminuição na qualidade de auditoria e, por consequência, da efetividade da organização de auditoria e de toda rede de controle.

Frente ao exposto, destaca-se a extrema importância de ter profissionais qualificados e engajados com a melhoria na qualidade da auditoria. Para o momento que o país vem vivenciando, é de extrema urgência auditorias com maior qualidade, que transmita confiança, credibilidade e segurança para outros países e para a sociedade, e para isso, há uma grande necessidade de qualificação dos profissionais de auditoria.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a expansão da globalização, a busca por padronização de processos no intuito de aprimorar a comunicação entre países e alcançar o mais alto padrão de qualidade na entrega de informações contábeis aos seus usuários, está crescendo rapidamente. Essa crescente, vêm obrigando os Tribunais de Contas e algumas instituições apoiadoras a criarem uma nova estrutura e se especializarem de forma a proporcionar a fiscalização de recursos, tendo como principal diretriz, as normas internacionais de auditoria.

Buscando colaborar com o aperfeiçoamento do controle externo e a padronização de processos, entidades internacionais como a INTOSAI, criaram normas internacionais de auditoria, visando “promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)”. (TCU, 2020). Com a adoção das melhores práticas, com o mais alto padrão de qualidade internacional, o Setor Público brasileiro pode atingir uma qualificação excelente, com entrega de informações confiáveis e transparentes para todos os seus usuários, expandindo os horizontes para possíveis grandes negociações e investimentos com outros países também optantes pelos padrões internacionais.

Nesse sentido foi realizado um estudo qualitativo e quantitativo nos Tribunais de Contas brasileiros e alguns órgãos que apoiam suas atividades, buscando analisar o andamento do processo de adoção das Normas Internacionais de Auditoria no Setor Público brasileiro, identificando os obstáculos do processo, as melhorias encontradas e a necessidade de especialização dos profissionais de Auditoria. Para o objetivo geral, foi proposto analisar o processo de adoção das Normas Internacionais de Auditoria do Setor Público pelos Tribunais de Contas brasileiros.

Com a realização da pesquisa verificou-se que somente 2 (6,06%) Tribunais de Contas já concluíram o processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria, 12 (36,36%) estão dando andamento ao processo e 6 (18,18%) ainda não iniciaram o processo. Quanto ao restante da amostra, não foi obtido retorno, sendo uma limitação da presente pesquisa, mas também um achado em relação à transparência dos órgãos.

O estudo contribui com informações relevantes sobre o andamento do processo de implantação das normas internacionais de auditoria no setor público brasileiro, demonstrando justificativas, métodos de qualificação de profissionais da área, dificuldades e as melhorias já encontradas e as que são esperadas em um futuro próximo.

No primeiro objetivo específico, citou-se como uma das principais melhorias, a credibilidade. Os agentes financiadores e os doadores profissionais apoiam muito a adoção e padronização das normas internacionais de auditoria, pois contribuem para uma maior qualidade nas contas e atividades do Setor Público, garantindo que os recursos que creditam, estão sendo utilizados de forma segura, confiável e em conformidade com leis e regulamentos vigentes. Importante fator, para países investidores que pretendem realizar algum tipo de negociação com o país, pois são relatórios confiáveis que eles procuram visualizar para fechar qualquer investimento.

Pode-se concluir com base nas respostas obtidas, que a adoção das Normas Internacionais de Auditoria é essencial para o Brasil, já que o momento vivenciado não está tão favorável e para que haja crescimento precisa-se de parcerias internacionais e da credibilidade e confiança da sociedade. Além disso, o resultado demonstra o alto conhecimento dos órgãos sobre o processo e benefícios da implantação das normas, demonstrando que o trabalho de transmissão de conhecimento de alguns órgãos apoiadores como o IRB e a Atricon, estão sendo feitos com maestria.

Com relação ao segundo objetivo específico, foram analisados vários tópicos importantes para a compreensão do andamento do processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria em cada Tribunal, sendo um destaque positivo, os métodos utilizados pelos órgãos apoiadores para promover o conhecimento do tema dentre os Tribunais de Contas, levando em conta que 100% dos órgãos respondentes auxiliaram com a promoção. Todos os órgãos promovem, participam ou oferecem cursos, fóruns e seminários tanto com o intuito de divulgar as Normas como também elaborar orientações sobre auditoria em áreas específicas, como dívida pública, obras públicas, meio ambiente e TI, acrescendo o conhecimento dos profissionais de auditoria. Resultado que explica o alto conhecimento dos profissionais de Auditoria em relação as melhorias apresentadas no objetivo específico anterior.

Os dados obtidos, demonstram a preocupação dos órgãos apoiadores com a implantação das Normas Internacionais, visto que os mesmos estão realizando um trabalho de divulgação e incentivo extraordinário. Na minha opinião, os fóruns, palestras, curso e documentos disponibilizados contém informações específicas e com uma linguagem simples para entendimento de todos.

Houve também um destaque positivo muito importante, no qual demonstrou a quantidade de Tribunais de Contas que já iniciaram ou que já concluíram o processo da adoção das Normas Internacionais de Auditoria, sendo que dos 20 respondentes (60,60% da amostra total pesquisada), 36,36% já deram andamento ao processo de implantação das Normas e 6,06% já concluíram o processo. Isto é, 42,42% dos respondentes já tomaram medidas para adotar as Normas, e com isso melhorar seus processos de auditoria.

Outro requisito positivo, foi em relação às normas internacionais de auditoria que mais foram implantadas ou que já estão em andamento. Como destaque as NBASP 20 e 30, as quais trazem os princípios da transparência e *accountability* juntamente com a gestão da ética pelos Tribunais de Contas. Isso demonstra que os Tribunais que já iniciaram ou implantaram as Normas, estão preocupados primeiramente com a transparência e a ética na disponibilização das informações.

Um importante ponto a ser destacado é que nenhum Tribunal de Contas citou ter utilizado ou previsto a utilização futura de recursos financeiros. Isto é, este não foi e não é um problema encontrado para a implantação das normas.

Quanto ao requisito com maior destaque negativo, foi a falta de retorno de todos os Tribunais de Contas pesquisados. A amostra total contava com 33 Tribunais de Contas, porém somente 20 cooperaram respondendo a pesquisa, isto é, somente 60,61% dos Tribunais de Contas do país, seguem com rigor a Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011, que obriga os Tribunais de Contas a repassar informações solicitadas pelo cidadão. Inclusive este foi um dos temas pesquisados por Macagnan *et al.* (2019), os quais descreveram sobre a falta de transparência dos Tribunais de Contas em relação a informações que deveriam ser disponibilizadas em seus portais ou até mesmo quando solicitado pelo cidadão. Os Tribunais que seguem com rigor a Lei nº 12.527, levaram em média 24,18 dias para responder ao questionário encaminhado, o restante não houve retorno com a cooperação.

Com relação ao terceiro objetivo específico, foram apresentados pontos negativos no processo de implantação das normas internacionais de auditoria, isto é, as dificuldades encontradas pelos Tribunais de Contas para dar início ou agilizar o processo da implantação. Os Tribunais de Contas, citaram como principal dificuldade a resistência de profissionais em relação a mudança do processo. Isso ocorreu, devido os profissionais já estarem acostumados com um padrão e com isso resistirem a mudança por comodidade. Outras dificuldades citadas foram, a falta de mão de obra para a realização de trabalho, a necessidade de realizar uma avaliação dos possíveis impactos e o desconhecimento das normas por profissionais integrados ao processo de Auditoria. Considero atípica essa última dificuldade mencionada, pois como já citado anteriormente há um processo de promoção destas normas sendo realizado constantemente pelos órgãos apoiadores, então leva-se a crer que o Tribunal de Contas que citou esse dificuldade, não incentivou os profissionais a participarem dos métodos disponibilizados a fim de adquirir conhecimento das normas internacionais de auditoria.

O quarto e último objetivo específico desta pesquisa, trouxe informações sobre a qualificação dos profissionais de auditoria para o processo de implantação das normas. Destacou-se a promoção dos fóruns, palestras, seminários, eventos, cursos na modalidade EAD e presenciais realizados pelos órgãos apoiadores onde os auditores dos Tribunais de Contas participam. Para este caso, sabemos que houve um forte incentivo por parte dos órgãos apoiadores. Além de que a maioria dos Tribunais tiveram interesse em incluir seus auditores na participação para que adquirissem conhecimento e auxiliassem na implantação das normas.

Os resultados obtidos demonstram que o Setor Público brasileiro está em busca da melhoria na qualidade da fiscalização, apesar de ter recebido retorno de apenas 20 Tribunais de Contas, o que foi uma das principais limitações desta pesquisa, identificou-se que 70% dos respondentes já iniciaram o processo de implantação, o que é bem importante para o país ser reconhecido e se tornar mais confiante aos olhos da própria sociedade e de possíveis investidores. Além de que estudos acadêmicos como esse, podem auxiliar os Tribunais de Contas que ainda não iniciaram, estão estudando este início ou já estão com o processo da implantação em andamento, pois indicam as boas práticas e métodos essenciais a serem seguidos, além das dificuldades a serem evitadas.

Para trabalhos futuros, indico a abrangência desta pesquisa, replicando a mesma a médio prazo para destacar quais as mudanças que ocorreram e se houve mais conclusões e mais Tribunais de Contas que decidiram iniciar o processo. Além disso, seria possível a aplicação da pesquisa com relação a normas internacionais de auditoria específicas, isto é, aprofundar o estudo de apenas algumas normas, em alguns setores específicos dos Tribunais de Contas, podendo realizar uma comparação com os benefícios e melhorias descritos no presente estudo.

Finalmente, após analisar os resultados, entende-se que foram atingidos todos os objetivos, geral e específicos, bem como foi possível verificar, se os pressupostos descritos no início da pesquisa se confirmaram ou não, além de identificar o quanto está se intensificando a implantação das normas internacionais de auditoria pelos Tribunais de Contas. Ressalta-se que os resultados desta pesquisa podem ser utilizados pelos Tribunais de Contas que ainda não concluíram o processo de implantação, pois destacam todos os métodos e boas práticas utilizadas e ajudam a prevenir alguns obstáculos que possam vir a enfrentar na busca pelo aprimoramento da fiscalização do Setor Público.

REFERÊNCIAS

ABRACOM – Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios. **Composição**. Disponível em: <<http://abracom.org.br/wp/composicao/>>. Acesso em 27 de setembro de 2020.

ABRACOM – Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios. **Institucional**. Disponível em: <<http://abracom.org.br/wp/institucional/>>. Acesso em 27 de setembro de 2020.

AKYEL, R; ERKAN, B. **Achieving Success In Assimilation And Implementation Of The Issais**. Cukurova University Social Sciences Institute Magazine, Turkey, v. 21, n. 3, p. 1-16, 2012. Disponível em: <<https://www.semanticscholar.org/paper/ACHIEVING-SUCCESS-IN-ASSIMILATION-AND-OF-THE-ISSAIS-Akyel-Erkan/b4dfda44d1149555111293e8d393dc8199dfb249?p2df>>. Acesso em 12 de junho de 2020.

ALEJARRA, Luis Eduardo Oliveira. **A criação do Tribunal de Contas na história constitucional brasileira**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3952, 27 abr. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/27898>. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

ALVES, A.L.Z.S; REIS, J.A.G. **Auditoria Interna no Setor Público**. In: IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós Graduação, São Paulo. Disponível em: <<https://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-63.PDF>>. Acesso em: 01 de outubro de 2020.

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Institucional – Apresentação**. Disponível em: <<https://www.atricon.org.br/institucional/apresentacao/>>. Acesso em 27 de setembro de 2020.

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Institucional – Composição Atual**. Disponível em: <<https://www.atricon.org.br/institucional/composicao-atual/>>. Acesso em: 27 de setembro de 2020.

ATTIE. W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. Ed. - São Paulo: Atlas, 2011.

ATTIE. W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. Ed. – São Paulo: Atlas, p. 4 – 10, 2018.

AUDICON – Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas. **Institucional**. Disponível em: <<http://www.audicon.org.br/v1/institucional/>>. Acesso em 27 de setembro de 2020.

AZEVEDO. R. R; LINO. A. F. **O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas**. Sociedade, Contabilidade e Gestão – Rio de

Janeiro, v. 13, n. 2, 2018. Disponível em: <<https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13665/0>>. Acesso em 21 de maio de 2020.

BAHIA. Constituição de 1891 com a incorporação das Reformas Constitucionais de 1915. **Título XI - Capítulo Único – Disposições Gerais, Art. 147**. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/constituicao-do-estado-da-bahia-de-02-de-julho-de-1891-texto-consolidado>>. Acesso em 12 de junho de 2020.

BAHIA. Lei nº 2.900, de 04 de fevereiro de 1971. **Cria o Conselho de Contas dos Municípios e dá outras providências. Art. 1 e 7**. Disponível em: <<https://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/85720/lei-2900-71>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

BARBOSA. R. B. **A aderência do controle externo de tecnologia da informação às normas internacionais de auditoria: o caso do Tribunal de Contas do Estado do Ceará**. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará: 2018. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/40290>>. Acesso em 21 de maio de 2020.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2006.

BARRETO. W. S. **Tribunais de contas: conceito, funções, competências, histórico, natureza jurídica e acórdão do TCU em anexo**, 2016. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/tribunais-de-contas-conceito-funcoes-competencias-historico-natureza-juridica-e-acordao-do-tcu-em-anexo/>>. Acesso em 06 de maio de 2020.

BELO HORIZONTE. Constituição do Estado de Minas Gerais (1935). **Título VIII – Da Fiscalização das Contas, Art. 81**. Disponível em: <<https://dspace.almg.gov.br/bitstream/11037/6813/1/6813.pdf>>. Acesso em: 12 de junho de 2020.

BELO HORIZONTE. Constituição do Estado de Minas Gerais (1947). **Título III – Da Fiscalização de Contas, Art. 41**. Disponível em: <<https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/414>>. Acesso em 12 de junho de 2020.

BRASIL. Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890. **Cria um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/civil_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html>. Acesso em: 12 de junho de 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria Governamental / Tribunal de Contas da União**; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B277355651D>>. Acesso em 21 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conhecendo o Tribunal / Tribunal de Contas da União**. 6º Ed. Brasília: TCU, Secretaria-geral da Presidência, 2016.

BRASILIA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Capítulo III – Dos Estados Federados, Art. 31, § 4º.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 22 de junho de 2020.

BRASILIA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Seção IX – Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, Art. 71, 73 e 75.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 de junho de 2020.

BRASILIA. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. **Seção VII – Da Fiscalização Financeira e Orçamentária, Art. 70, § 1º ao 4º.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em 12 de novembro de 2020.

BRASILIA. Estatuto da Abracom. **Capítulo II – Das Finalidades, Art. 2.** Disponível em: <<http://abracom.org.br/wp/wp-content/uploads/2016/03/estatuto.pdf>>. Acesso em 27 de setembro de 2020.

BRASILIA. Estatuto da Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas do Brasil. **Capítulo Primeiro – Da Associação, seus Fins e Patrimônio, Art. 1º.** Disponível em: <<http://www.audicon.org.br/v1/estatuto/>>. Acesso em 27 de setembro de 2020.

BRASILIA. Lei nº 11.160, de 2 de agosto de 2005. **Altera o caput do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.040, de 21 de outubro de 1969, que dispõe sobre os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, regula a eleição de seus membros, e dá outras providências, Art. 1º.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11160.htm>. Acesso em 18 de setembro de 2020.

BRASILIA. Regulamento Anexo à Circular nº 179, de 11 de maio de 1972. **Capítulo 1 – Normas Gerais de Auditoria, Art. 1º ao 4º.** Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1972/pdf/circ_0179_v2_l.pdf>. Acesso em 19 de setembro de 2020.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia Científica** – 6. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Comitê de Convergência.** 2020. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/comite-de-convergencia/>>. Acesso em 14 de novembro de 2020.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **A importância do Sistema CFC/CRCs.** 2020. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/a-importancia-do-sistema-cfc-crcs/#:~:text=Orientar%2C%20normatizar%20e%20fiscalizar%20est%C3%A3o,27%20de%20maio%20de%201946.>>. Acesso em 12 de novembro de 2020.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Institucional – O Conselho.** 2020. Disponível em: <<https://cfc.org.br/oconselho/>>. Acesso em: 19 de setembro de 2020.

CGU – Controladoria-Geral da União. **Acesso à Informação**. Disponível em: <https://esic.cgu.gov.br/sistema/site/acesso_info.aspx>. Acesso em: 02 de novembro de 2020.

CHAGAS, A. T. R. **O questionário na pesquisa científica**. Administração Online, v. 1, n. 1, 2000.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRESWELL, J. W.; CLARK, V. L. P. **Pesquisa de Métodos Mistos**. 2. Ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

CURITIBA. Decreto-Lei nº 627, de 02 de junho de 1947. **Cria o Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Capítulo II – Jurisdição e Competência, Art. 14.** Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/1998/1/pdf/00084409.pdf>>. Acesso em: 12 de junho de 2020.

DECOMAIN, P. R. **Tribunais de Contas no Brasil**. São Paulo. Dialética, 2006.

FELIPE. M. **Aula N° 00 – Conceito de Auditoria, Auditoria no Setor Público Federal, IN 03/2017, da CGU**. Direção Concursos: 2017. Disponível em: <<https://free-content.direcaoconcursos.com.br/demo/curso-3318.pdf>>. Acesso em: 12 de outubro de 2020.

FERREIRINHA, I. M. N. **Auditoria e Controle no Setor Público**. Indaial: Uniasselvi, 2016.

FLORIANÓPOLIS. Lei nº 1.366, de novembro de 1955. **Cria o Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Capítulo II – Jurisdição e Competência**. Disponível em: <http://leis.alesc.sc.gov.br/html/1955/1366_1955_Lei.html>. Acesso em 19 de junho de 2020.

GARCIA, E. **Tribunal de Contas do Estado do Amazonas – Sessenta e Cinco Anos**. 2° Ed. Manaus: Norma Editora, 2015. Disponível em: <https://www.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/file/livro_tce_paginas_abertas.pdf>. Acesso em 21 de junho de 2020.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social** – 7. Ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

GOIAS. Constituição do Estado de Goiás (1947). **Capítulo V – Do Tribunal de Contas, Art. 32**. Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/historia>. Acesso em: 18 de junho de 2020.

GOIANIA. Lei nº 8.338, de 18 de novembro de 1977. **Capítulo I – Da finalidade, sede e jurisdição**. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_leis.php?id=8381>. Acesso em 21 de junho de 2020.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Sobre o Ibracon – Institucional.** Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>>. Acesso em 19 de setembro de 2020.

IMONIANA, J. O. **Auditoria: abordagem contemporânea.** São Paulo: J. O. Imoniana, 2001.

INTOSAI - International Organisation of Supreme Audit Institutions. 2020. **Mission.** Disponível em: <<https://www.intosai.org/about-us/overview>>. Acesso em 28 de junho de 2020.

INTOSAI - International Organisation of Supreme Audit Institutions. 2020. **What We do.** Disponível em: <<https://www.intosai.org/what-we-do>>. Acesso em 28 de junho de 2020.

IRB – Instituto Rui Barbosa. **História do IRB.** Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/historia-do-irb/>>. Acesso em 12 de novembro de 2020.

IRB – Instituto Rui Barbosa. **Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP) – Nível 1 – Princípios basilares e Pré-requisitos para o Funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros.** Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel1.pdf>>. Acesso em 27 de junho de 2020.

IRB – Instituto Rui Barbosa. **Sobre o IRB.** Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/sobre-o-irb/>>. Acesso em 12 de novembro de 2020.

KEANEY, D. J. **Boas Práticas Internacionais de Auditoria Financeira no Setor Público: Comparação entre TCU e outras Entidades de Fiscalização Superior.** Brasília, Tribunal de Contas da União, 2013. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>>. Acesso em 12 de outubro de 2020.

LIMA, D. V. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público.** São Paulo: Atlas, 2018.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. **A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos.** X Congresso ANPCONT, Ribeirão Preto: 2016. Disponível em <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/141335>>. Acesso em 21 de maio de 2020.

MACAGNAN, C. B.; LAUREANO, R. V.; ROSSO, V. P.; WARTCHOW, D. **Tribunais de Contas Brasileiros são transparentes.** Cuadernos de Contabilidad: 2019. Disponível em: <[https://revistas.javeriana.edu.co/files-articulos/CC/20-50%20\(2019\)/151561447009/](https://revistas.javeriana.edu.co/files-articulos/CC/20-50%20(2019)/151561447009/)>. Acesso em 02 de novembro de 2020.

MELO, M. M.; SANTOS, I. R. **Auditoria Contábil.** 2. Ed. – Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2017, 5p.

MELO, V. V. **Tribunal de Contas: história, principais características e importância na proteção do patrimônio público brasileiro.** [S.], 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/tribunal-de-contas-historia-principais-caracteristicas-e-importancia-na-protecao-do-patrimonio-publico-brasileiro>. Acesso em: 21 de junho de 2020.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental.** 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

PINHEIRO, G. J.; CUNHA, L. R. S. **A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes.** Contabilidade Vista & Revista – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, v. 14, n. 1, p. 31-48, abr., 2003.

PORTO ALEGRE. Decreto nº 5.975, de 26 de junho de 1935. **Cria o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.** Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2005.975%20DOE%20original.pdf>>. Acesso em: 12 de junho de 2020.

PORTO VELHO. Decreto-Lei nº 47 de 31 de janeiro de 1983. **Capítulo I – Da Competência.** Disponível em: <<http://ditel.casacivil.ro.gov.br/COTEL/Livros/Files/DL47.pdf>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

PORTO VELHO. Resolução N. 01/CNPTC/2019. **Capítulo II – Das Finalidades e dos Princípios.** Disponível em: <<https://cnptc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/06/Regimento-Interno-CNPTC-Site-1.pdf>>. Acesso em 19 de setembro de 2020.

RICARDINO, A.; CARVALHO, L. N. **Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil.** 2004. Revista Contabilidade & Finanças. São Paulo: 2004. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70722004000200002&script=sci_arttext>. Acesso em 24 de junho de 2020.

RIO DE JANEIRO, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891), **Título V – Disposições Gerais, Art. 89.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 21 de junho de 2020.

RIO DE JANEIRO, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934), **Seção II – Do Tribunal de Contas, Art. 101 e 102.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 21 de junho de 2020.

RIO DE JANEIRO, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1946), **Seção VI – Do Orçamento, Art. 77.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 21 de junho de 2020.

RIO DE JANEIRO, Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **Capítulo I – Do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais, Artigo 2.**

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm>. Acesso em 18 de setembro de 2020.

RIO DE JANEIRO, Lei nº 3.751, de 13 de abril de 1960. **Da Organização do Distrito Federal – Seção III – Do Orçamento, Artigos 14 e 15.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3751.htm>. Acesso em 20 de junho de 2020.

ROESCH, S. M. A.; BECKER, G. V.; MELLO, M. I. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: Guia para Estágios, Trabalhos de Conclusão, Dissertações e Estudos de Caso.** 3. Ed. – 8. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2013.

RUBINELLI, F. **O Poder Legislativo e os Tribunais de Conta, a necessária relação entre as instituições no Controle Externo da Administração Pública.** [S.], 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/60042/o-poder-legislativo-e-os-tribunais-de-contas-a-necessaria-relacao-entre-as-instituicoes-no-controle-externo-da-administracao>. Acesso em: 15 de junho de 2020

SALLES, R. F. **O Controle Interno e a Auditoria Governamental como Instrumento de Eficiência da Gestão Pública.** Faculdade Educacional Machado Sobrinho. Juiz de Fora – MG, 2. Disponível em: <<https://anaisonline.uems.br/index.php/ecaeco/article/download/3253/4229>>. Acesso em 21 de maio de 2020.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de Pesquisa.** 5. Ed. – Dados Eletrônicos – Porto Alegre: Penso, 2013

SÃO PAULO, Reforma Constitucional de 1921, **Parte IV – Disposições Gerais, Art. 71.** Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/leis/constituicoes/constituicoes-antteriores/reforma-constitucional-1921/>>. Acesso em 12 de junho de 2020.

SÃO PAULO, Decreto-Lei nº 16.690, de 07 de janeiro de 1947. **Dispõe sobre criação do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Capítulo V, Art. 17.** Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto.lei/1947/decreto.lei-16690-07.01.1947.html>>. Acesso em: 12 de junho/2020.

SO CONTABILIDADE. **Conselho Federal de Contabilidade.** Disponível em: <<https://www.socontabilidade.com.br/conteudo/noticia2.php#:~:text=O%20CFC%20%E2%80%93%20Conselho%20Federal%20de,vinculados%20aos%20estados%20da%20federa%C3%A7%C3%A3o.>>. Acesso em: 12 de novembro de 2020.

TCDF – Tribunal de Contas do Distrito Federal. **Institucional – História do TCDF.** Disponível em: <<https://www.tc.df.gov.br/2-controle-social-2/historia/>>. Acesso em 20 de junho de 2020.

TCE-AC – Tribunal de Contas do Estado do Acre. **Institucional – Histórico do Tribunal de Contas do Estado do Acre.** Disponível em: <<http://www.tce.ac.gov.br/institucional/historico/>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCE-AC – Tribunal de Contas do Estado do Acre. **Institucional. Missão.** Disponível em: <<http://www.tce.ac.gov.br/institucional/missao/>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCE-AL – Tribunal de Contas do Estado do Alagoas. **Notícias – História do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas.** Disponível em: <<https://www.tceal.tc.br/view/ver-noticia.php?c=MjUxOQ==&cat=MQ==>>. Acesso em: 07 de junho de 2020

TCE-AP – Tribunal de Contas do Estado do Amapá. **Institucional – História do TCE-AP.** Disponível em: <tce.ap.gov.br/historia-do-tce-ap>. Acesso em: 22 de junho de 2020.

TCE-BA – Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Institucional – História.** Disponível em: <<https://www.tce.ba.gov.br/institucional/conheca-o-tce/historia>>. Acesso em 07 de junho de 2020.

TCE-CE – Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/institucional/historico>> Acesso em: 07 de junho de 2020.

TCE-ES – Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/institucional/historico/>>. Acesso em 19 de junho de 2020.

TCE-GO – Tribunal de Contas do Estado de Goiás. **Institucional – Histórico** Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/historia>. Acesso em: 18 de junho de 2020.

TCE-MA – Tribunal de Contas do Estado do Maranhão. **Institucional – Histórico do TCE.** Disponível em: <<http://site.tce.ma.gov.br/index.php/noticias-internet/2-uncategorised/44-historico-do-tce>>. Acesso em 07 de junho de 2020

TCE-MG – Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <<https://www.tce.mg.gov.br/Noticia/Detalhe/98>>. Acesso em 12 de junho de 2020.

TCE-MS – Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. **Institucional – História do TCE MS.** Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/institucional#>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCE-MT – Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. **Institucional – História em Mato Grosso.** Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/conteudo/sid/12>>. Acesso em: 19 de junho de 2020.

TCE-PA – Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Institucional – Centro de Memória do TCE-PA – 70 anos de História.** Disponível em: <<http://www.tce.pa.gov.br/centrodememoria/index.php/70-anos-de-historia>>. Acesso em: 21 de junho de 2020.

TCE-PB – Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. **Institucional – História do TCE-PB.** Disponível em: <<https://tce.pb.gov.br/institucional/breve-historia>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCE-PE – Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Início – Histórico.** Disponível em: <<https://www.tce.pe.gov.br/internet/index.php/historico>>. Acesso em 20 de junho de 2020.

TCE-PI – Tribunal de Contas do Estado do Piauí. **Institucional - Apresentação.** Disponível em: <<https://www.tce.pi.gov.br/institucional/apresentacao/>>. Acesso em: 07 de junho de 2020.

TCE-PR – Tribunal de Contas do Estado do Paraná. **Institucional – História do Tribunal.** Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/historia-do-tribunal/5/area/45>>. Acesso em: 12 de junho de 2020.

TCE- RJ – Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <<https://www.tce.rj.gov.br/web/guest/historico>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCE-RJ – Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Institucional – Missão.** Disponível em: <<https://www.tce.rj.gov.br/web/guest/missao>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCE-RN – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande de Norte. **Institucional – Competência.** Disponível em: <<http://www.tce.rn.gov.br/Institucional/Competencia>>. Acesso em 20 de junho de 2020.

TCE-RN – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <<http://www.tce.rn.gov.br/Institucional/Historico>>. Acesso em: 20 de junho de 2020.

TCE-RO – Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. **Histórico e Competência – Procedentes Históricos, Competência e Jurisdição.** Disponível em: <<http://www.tce.ro.gov.br/nova/historico.asp#>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCE-RR – Tribunal de Contas do Estado de Roraima. **Institucional – História.** Disponível em: <<https://www.tce.rr.leg.br/noticia/3>>. Acesso em 22 de junho de 2020.

TCE-RS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <<http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/historico>>. Acesso em: 12 de junho de 2020.

TCE-SC – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Instituição – História.** Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/content/instituicao>>. Acesso em: 19 de junho de 2020.

TCE-SE – Tribunal de Contas do Estado de Sergipe. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <http://www.tce.se.gov.br/SitePages/institucional_historico.aspx>. Acesso em: 07 de junho de 2020.

TCE-SP – Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/historico>>. Acesso em: 07 de junho de 2020.

TCE-TO – Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Institucional – História.** Disponível em: <<https://www.tce.to.gov.br/sitetce/institucional/historia>>. Acesso em 22 de junho de 2020.

TCM-BA – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. **Institucional – Breve História do TCM.** Disponível em: <<https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/Historia.pdf>>. Acesso em: 21 de junho de 2020.

TCM-GO – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás. **Institucional – Histórico.** Disponível em: <<https://www.tcmgo.tc.br/site/o-tcm/historico/>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCM-PA – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará. **Institucional.** Disponível em: <<https://www.tcm.pa.gov.br/sobre/>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCM-SP – Tribunal de Contas do Município de São Paulo. **Institucional – Missão.** Disponível em: <<https://portal.tcm.sp.gov.br/Pagina/91>>. Acesso em 20 de junho de 2020.

TCM-RJ – Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. **Institucional – Sobre o TCMRJ.** Disponível em: <<https://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Destaques.aspx?group=SobreTCMRJ>>. Acesso em 21 de junho de 2020.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Benefícios da Auditoria.** 2020. Disponível em: <[portal.tcu.gov.br>lumis>portal>file>fileDownload](portal.tcu.gov.br/lumis>portal>file>fileDownload)>. Acesso em: 27 de junho de 2020.

_____. **Da Criação à Instalação.** 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/da-criacao-a-instalacao.htm>>. Acesso em 28 de junho 2020.

_____. **Fiscalização e Controle.** 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em 28 de junho de 2020.

_____. **História do TCU – Linha do Tempo.** 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/historia-do-tcu.htm>>. Acesso em 02 de maio de 2020.

_____. **Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP).** 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-brasileiras-de-auditoria-do-setor-publico-nbasp/>>. Acesso em: 27 de junho de 2020.

_____. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) – ISSAI em português.** 2020. Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/#:~:text=O%20n%C3%ADvel%201%20cont%C3%A9m%20os%20princ%C3%A9pios%20fundamentais%20da%20estrutura.&text=Os%20n%C3%ADveis%203%20e%204,das%20entidades%20do%20setor%20p%C3%ABlico.>>. Acesso em: 10 de outubro de 2020.

_____. **O Tribunal e as constituições**. 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/tcu-e-as-constituicoes.htm>>. Acesso em 21 de maio de 2020.

_____. **Relações internacionais: Organizações Internacionais às quais o TCU integra**. 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/relacoes-institucionais/relacoes-internacionais/#intosai>>. Acesso em: 02 de junho de 2020.

TJERS - Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Secretaria de Controle Interno -SCI**. 2020. Disponível em: <<https://www.tjrs.jus.br/novo/institucional/o-tjrs/setores/gabinete-presidencia/secretaria-de-controle-interno>>. Acesso em 21 de maio de 2020.

TRIVINÕS, A. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VITÓRIA. Lei nº 1.287, de 24 de setembro de 1957. **Instituí o Tribunal de Contas do Estado, Art. 2**. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/Lei-1287_57-1.pdf>. Acesso em: 19 de junho de 2020.

APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA – TRIBUNAIS DE CONTAS

Olá!

Meu nome é Taciana e sou aluna do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos. Estou realizando uma pesquisa referente à Implantação das Normas Internacionais de Auditoria no Setor Público brasileiro. No país, estas normas são conhecidas como NBASP (Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público), que foram criadas com base nas ISSAIs (*International Standards for Supreme Audit Institutions*).

A pesquisa tem objetivo acadêmico e será utilizada para elaboração do Trabalho de Conclusão do Curso. Por isso, é de extrema importância que todas as perguntas sejam respondidas, para que a análise dos resultados seja completa.

Antes de começar, gostaria de agradecer o interesse em contribuir para esta pesquisa.

Aluna: Taciana Camila Witcoski Estevam

Orientadora: Prof. Me. Juliana Daniela Rodrigues

QUESTIONÁRIO

Principal: Referente à implantação das Normas Internacionais de Auditoria do Setor Público (NBASP), indique qual é a atual situação do projeto no órgão:

Não iniciada Sendo estudada Em andamento Concluída

Para cada alternativa acima, haverá novas perguntas relacionadas, desta forma peço gentilmente que responda somente as questões relacionadas a sua primeira resposta.

Caso haja alguma outra informação ou observação relacionada ao assunto, pode compartilhar no final deste questionário.

Se a resposta da pergunta principal foi: **Não iniciada**

- 1) Quais os principais motivos pelo qual o órgão não iniciou o processo de implantação das Normas?
- 2) Há uma previsão para início deste processo? Se sim, qual?

Se a resposta da pergunta principal foi: **Sendo estudada**

- 1) Quantos profissionais estão envolvidos na avaliação da possibilidade de iniciar o processo de implantação das Normas?
- 2) Quais as objeções que impedem o início do processo?
- 3) Já houve o estudo sobre a necessidade de recursos financeiros para este processo? Se sim, qual a estimativa dos gastos?
- 4) Quais as formas de capacitação que serão utilizadas para os profissionais que serão alocados quando iniciado o processo?
- 5) Quais as melhorias que podem ocorrer, caso opte-se por realizar a implantação das Normas?

Se a resposta da pergunta principal foi: **Em andamento**

- 1) Qual o principal motivo que levou o órgão a iniciar o processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria do Setor Público?
- 2) Quantos profissionais foram alocados para esta implantação?
- 3) Como os profissionais alocados foram capacitados para esta implantação?
- 4) Houve a necessidade da utilização de recursos financeiros para dar início ao processo de implantação? Se sim, qual o valor aproximado dos gastos?
- 5) Há normativo tratando da adesão das NBASP pelo Tribunal? Se sim, qual?
- 6) Quais as dificuldades encontradas no andamento do processo?
- 7) Quanto tempo levou do início até a conclusão do processo de Implantação das Normas?
- 8) Quais os benefícios que já foram observados com a implantação das Normas?

Das normas abaixo citadas, marque a situação da implantação:

NORMAS CONVERGIDAS NO BRASIL (NBASP)		SITUAÇÃO		
NBASP - Normas Brasileiras de Auditoria (Convergadas)	ISSAIs - Normas Internacionais de Auditoria (Originais)	NÃO INICIADA	EM ANDAMENTO	IMPLANTADA
NBASP 10 - Independência dos Tribunais de Contas	ISSAI 10 - Declaração do México Sobre Independência das EFS			
NBASP 12 - Valor e Benefícios dos Tribunais de Contas - Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos	ISSAI 12 - Valor e Benefício das EFS			
NBASP 20 - Transparência e Accountability – Introdução	ISSAI 20 - Princípios de Transparência e Accountability			
NBASP 30 - Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas	ISSAI 30 - Código de Ética			
NBASP 40 - Controle de Qualidade das Auditorias Realizadas pelos Tribunais de Contas	ISSAI 40 - Controle de Qualidade para as EFS			
NBASP 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público	ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público			
NBASP 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira	ISSAI 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira			
NBASP 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional	ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional			
NBASP 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade	ISSAI 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade			
NBASP 3000 - Norma para Auditoria Operacional	ISSAI 3000 - Norma para Auditoria Operacional			
NBASP 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade	ISSAI 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade			
NORMAS NÃO CONVERGIDAS NO BRASIL		NÃO INICIADA	EM ANDAMENTO	IMPLANTADA
ISSAI 1 - Declaração de Lima				
ISSAI 11 - Diretrizes e Boas Práticas da Intosai relacionadas com a independência das EFS				
ISSAI 21 - Princípios de Transparência e Accountability - Boas Práticas				
ISSAI 3100 - Orientações Sobre Conceitos Centrais de Auditoria Operacional				
APÊNDICE ISSAI 3100 - Construindo a Função de Auditoria Operacional				
ISSAI 3200 - Orientações para o Processo de Auditoria Operacional				

Se a resposta da pergunta principal foi: **Concluída**

- 1) Qual o principal motivo que levou o ente a iniciar o processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria no Setor Público?
- 2) Quantos profissionais foram alocados para esta implantação?
- 3) Como os profissionais foram capacitados para esta implantação?
- 4) Houve a necessidade da utilização de recursos financeiros para dar início ao processo de implantação? Se sim, qual o valor aproximado dos gastos?
- 5) Há normativo tratando da adesão das NBASP pelo Tribunal? Se sim, qual?

- 6) Quais as dificuldades encontradas no andamento do processo?
- 7) Quanto tempo levou do início até a conclusão do processo de Implantação das Normas?
- 8) Quais os benefícios que já foram observados com a implantação das Normas?

Das normas abaixo citadas, marque aquelas que já foram implantadas:

NORMAS CONVERGIDAS NO BRASIL (NBASP)		SITUAÇÃO		
NBASP - Normas Brasileiras de Auditoria (Convergadas)	ISSAIs - Normas Internacionais de Auditoria (Originais)	NÃO INICIADA	EM ANDAMENTO	IMPLANTADA
NBASP 10 - Independência dos Tribunais de Contas	ISSAI 10 - Declaração do México Sobre Independência das EFS			
NBASP 12 - Valor e Benefícios dos Tribunais de Contas - Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos	ISSAI 12 - Valor e Benefício das EFS			
NBASP 20 - Transparência e Accountability – Introdução	ISSAI 20 - Princípios de Transparência e Accountability			
NBASP 30 - Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas	ISSAI 30 - Código de Ética			
NBASP 40 - Controle de Qualidade das Auditorias Realizadas pelos Tribunais de Contas	ISSAI 40 - Controle de Qualidade para as EFS			
NBASP 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público	ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público			
NBASP 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira	ISSAI 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira			
NBASP 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional	ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional			
NBASP 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade	ISSAI 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade			
NBASP 3000 - Norma para Auditoria Operacional	ISSAI 3000 - Norma para Auditoria Operacional			
NBASP 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade	ISSAI 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade			
NORMAS NÃO CONVERGIDAS NO BRASIL		NÃO INICIADA	EM ANDAMENTO	IMPLANTADA
ISSAI 1 - Declaração de Lima				
ISSAI 11 - Diretrizes e Boas Práticas da Intosai relacionadas com a independência das EFS				
ISSAI 21 - Princípios de Transparência e Accountability - Boas Práticas				
ISSAI 3100 - Orientações Sobre Conceitos Centrais de Auditoria Operacional				
APÊNDICE ISSAI 3100 - Construindo a Função de Auditoria Operacional				
ISSAI 3200 - Orientações para o Processo de Auditoria Operacional				

APÊNDICE II – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA – INSTITUIÇÕES APOIADORAS

Olá!

Meu nome é Taciana e sou aluna do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos. Estou realizando uma pesquisa referente à Implantação das Normas Internacionais de Auditoria no Setor Público brasileiro. No país, estas normas são conhecidas como NBASP (Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público), que foram criadas com base nas ISSAIs (International Standards for Supreme Audit Institutions).

A pesquisa tem objetivo acadêmico e será utilizada para elaboração do Trabalho de Conclusão do Curso. Por isso, é de extrema importância que todas as perguntas sejam respondidas, para que a análise dos resultados seja completa.

Antes de começar, gostaria de agradecer o interesse em contribuir para esta pesquisa.

Aluna: Taciana Camila Witcoski Estevam

Orientadora: Prof. Me. Juliana Daniela Rodrigues

QUESTIONÁRIO

- 1) Como a instituição tem atuado na promoção da utilização das Normas Internacionais de Auditoria do Setor Público no Brasil?
- 2) Qual o principal motivo que levou a instituição a atuar no processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria do Setor Público?
- 3) Quais órgãos e instituições têm atuado conjuntamente para apoiar o processo? Como ocorrem as interações?
- 4) Houve a objeção por parte de algum órgão ou entidade em iniciar o processo de implantação? Se sim, quais foram as objeções?
- 5) Como os profissionais representantes para atuar no processo de implantação das Normas Internacionais de Auditoria foram selecionados e capacitados?
- 6) Quais os recursos financeiros utilizados para dar início ao processo de implantação?

- 7) Foi criado um cronograma de prazos para início e conclusão do processo de implantação? Se sim, quais são estes prazos?
- 8) Quais os benefícios que a implantação das Normas Internacionais de Auditoria do Setor Público poderá trazer ao Brasil perante a outros países?
- 9) E perante a sociedade brasileira em geral, quais os benefícios que essa implantação trará?

Caso haja alguma outra informação ou observação relacionada ao assunto compartilhe abaixo.