



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

GABRIELLE CARDOSO DE LIMA

FINANÇAS PÚBLICAS E A OPINIÃO DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE  
CONTROLE

Brasília, DF  
2023

GABRIELLE CARDOSO DE LIMA

FINANÇAS PÚBLICAS E A OPINIÃO DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE  
CONTROLE

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia ou Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Responsável:  
Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Linha de pesquisa:  
Mensuração Contábil

Área:  
Impactos da Contabilidade no Setor Público,  
nas Organizações e na Sociedade.

Brasília, DF  
2023

Cf            CARDOSO DE LIMA, GABRIELLE  
              FINANÇAS PÚBLICAS E A OPINIÃO DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES  
              DE CONTROLE / GABRIELLE CARDOSO DE LIMA; orientador LUCAS  
              OLIVEIRA GOMES FERREIRA. -- Brasília, 2023.  
              29 p.

              Monografia (Graduação - CIÊNCIAS CONTÁBEIS) --  
              Universidade de Brasília, 2023.

              1. INTOSAI. 2. PRESTAÇÃO DE CONTAS . 3. INTITUIÇÕES  
              SUPERIORES DE CONTROLE. I. OLIVEIRA GOMES FERREIRA, LUCAS,  
              orient. II. Título.

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

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

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira  
Decano de Ensino de Graduação

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

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

Professora Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

GABRIELLE CARDOSO DE LIMA

FINANÇAS PÚBLICAS E A OPINIÃO DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE  
CONTROLE

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia ou Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

---

Prof. Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Orientador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Universidade Brasília (UnB)

---

Profa. Dra. Ludmila de Melo Souza

Examinador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Universidade de Brasília (UnB)

BRASÍLIA  
2023

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus pela oportunidade da vida.

Ao meu professor e orientador, gostaria de expressar a minha gratidão pela sua assistência ao longo deste semestre. Sua orientação e paciência foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho e para o meu crescimento não só acadêmico.

A minha filha Manuela, meu maior amor e motivação, agradeço profundamente pela paciência, confiança e força que você me proporciona diariamente.

Ao meu irmão Lucas Gabriel, agradeço por sua parceria e amizade. Sua simples presença me traz encorajamento.

Agradeço ao meu pai pelos cuidados. Seu amor, paciência e suporte foram três pilares fundamentais para que eu pudesse me dedicar à academia, em busca do conhecimento e evolução. Sou imensamente grata pela sua presença e incentivos.

E por fim, agradeço à Universidade de Brasília, por ter me proporcionado a oportunidade de fazer novos amigos, dividir conhecimentos, sentimentos e histórias.

A todos vocês, meu mais profundo agradecimento.

## RESUMO

No cenário de assimetria da informação, do combate à corrupção, fortalecimento da governança e da transparência na gestão dos recursos públicos, a presente pesquisa exploratória descritiva e de caráter qualitativo combinado com o quantitativo buscou verificar a relação entre opinião das Instituições Superiores de Controle (ISC) sobre a prestação de contas e os indicadores Produto Interno Bruto (PIB), valor absoluto e *per capita*, receita e a população total de cada país membro ou afiliado à *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Após a coleta de todos os dados, foi realizado um teste estatístico de regressão, que evidenciou a inexistência de efeito da variável “opinião” nas variáveis “receita tributada”, “população” e “PIB”. A análise não incluiu testes de correlação devido à natureza qualitativa da variável “opinião”. No entanto, a pesquisa realizou uma avaliação e mapeamento detalhado de informações e características encontradas nos relatórios, o que tornou o estudo qualitativo. Esses achados apresentam relevância por contribuírem para a compreensão do papel dessas entidades na accountability, reforçando a importância de se considerar múltiplos fatores para uma avaliação mais abrangente da prestação de contas.

**Palavras-chaves: Instituições Superiores de Controle; Prestação de contas; INTOSAI.**

## ABSTRACT

In the scenario of information asymmetry, the fight against corruption, strengthening governance, and transparency in the management of public resources, this exploratory and descriptive research, of qualitative nature combined with quantitative analysis, sought to investigate the relationship and the indicators of Gross Domestic Product (GDP), both absolute and per capita, revenue, and the total population of each member of affiliate country of the *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). After collecting all the data, a statistical regression test was performed, revealing no significant effect of the “opinion” variable on the “tax revenue”, “population”, and “GDP” variables. Correlation tests were not conducted a detailed evaluation and mapping of information and characteristics found in the reports found in the reports, rendering the study qualitative. These findings are relevant as they contribute to understanding the role of these entities in accountability, emphasizing the importance of considering multiple factors for a more comprehensive evaluation of accountability.

**Keywords: Supreme audit institutions; Accountability; INTOSAI.**



## **LISTA DE TABELAS**

<b>Tabela 1 - Opinião não modificada</b>	<b>20</b>
<b>Tabela 2 - Opinião modificada (abstenção, adversa, com ressalva)</b>	<b>20</b>
<b>Tabela 3 - Limitação por problemas de tradução</b>	<b>22</b>
<b>Tabela 4 - Limitação por indisponibilidade da opinião do auditor ou clareza</b>	<b>23</b>
<b>Tabela 5 - Limitação por indisponibilidade de relatório</b>	<b>23</b>
<b>Tabela 6 - Limitação por restrições e inconsistências no sítio</b>	<b>24</b>
<b>Tabela 7 - Limitação por indisponibilidade de relatórios atuais</b>	<b>26</b>

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	10
2	REFERENCIAL TEÓRICO .....	12
	2.1 Assimetria da informação .....	12
	2.2 Custos de Transação Aplicados ao Setor Público .....	12
	2.3 Accountability .....	13
	2.4 Instituições superiores de Controle .....	14
	2.5 INTOSAI e as Declarações Sobre Independência das ISC .....	14
3	PROCEDER METODOLÓGICO.....	16
4	RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO .....	19
	4.1 Dados Socioeconômicos e Teste Estatístico .....	20
	4.2 Análise e Mapeamento dos Países Excluídos da Amostra .....	21
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	26
	REFERÊNCIAS .....	27

## 1 INTRODUÇÃO

A globalização é um fenômeno que transcende fronteiras, impulsiona a interconexão entre os países e desempenha um papel relevante no cenário econômico e social. Nesse contexto de maior interação entre diferentes culturas e avanço da tecnologia, a demanda por maior transparência e eficiência na gestão do Estado tem sido cobrada de forma significativa (Lima 2023), exigindo do controle externo maior diligência.

As Instituições Superiores de Controle (ISC), são classificadas como um controle externo com jurisdição sobre estado nacional (Lima, 2023). Designadas para o combate à corrupção e à promoção da transparência, a autonomia das ISC é essencial para assegurar a imparcialidade e a efetividade de suas ações, permitindo que exerçam seu papel principal de monitorar a gestão dos recursos públicos e responsabilizar os agentes envolvidos em práticas ilícitas.

Pollitt e Summa (1997) destacam em sua pesquisa a importância de se considerar as características culturais dos países, pois o formalismo, a transparência e o igualitarismo influenciam as culturas de disciplina dos órgãos de auditoria superiores. Aspectos como a confiança nas instituições, ética e cultura de conformidade podem impactar a eficácia das medidas de transparência adotadas pelos governos. Compreender e considerar esses fatores culturais é fundamental para o desenvolvimento de políticas fiscais mais efetivas e adequadas à realidade de cada país.

Ademais, os indicadores socioeconômicos desempenham um papel importante no desenvolvimento de um país, especialmente no contexto de investimento e, conseqüentemente na economia. Indicadores como Produto Interno Bruto (PIB), PIB per capita, receita total e população fornecem dados imprescindíveis para a avaliação do desempenho econômico, social e fiscal de um país. Essas informações também são úteis para o embasamento de políticas públicas, para atrair investimentos e dessa forma impulsionar o crescimento econômico sustentável e melhorar a qualidade de vida da população.

Diante desse panorama, a presente pesquisa teve como objetivo principal verificar a relação entre a opinião das Instituições Fiscalizadoras Superiores sobre a prestação de contas do ano de 2021 e os indicadores socioeconômicos mencionados anteriormente. Para o alcance desse objetivo, foram realizadas análises quantitativas e estatísticas, incluindo o teste de regressão.

Assim, esta pesquisa fez o mapeamento de problemáticas que foram enfrentadas no decorrer da pesquisa, utilizando como base a análise aos relatórios dos diversos países. Além disso, buscou-se aprofundar o entendimento sobre teorias relevantes para as finanças públicas, bem como a importância da autonomia das IFS, da relevância dos indicadores socioeconômicos visando contribuir para o fortalecimento da governança, o combate à corrupção e o desenvolvimento socioeconômico dos países.

O presente trabalho está dividido em quatro seções, contando com a introdução, que buscou evidenciar o contexto e as justificativas geral e específicas da pesquisa. Em seguida têm-se o referencial teórico, contendo referências bibliográficas e conceitos fundamentais para o entendimento do trabalho; a metodologia descreverá a maneira em que a pesquisa foi desenvolvida; a análise de resultados descreverá de forma minuciosa os resultados encontrados ao longo da investigação dos relatórios da auditoria externa, dos indicadores socioeconômicos, o teste de regressão e as limitações da pesquisa e, por fim, na seção conclusão, serão apresentadas as considerações finais junto às possibilidades de pesquisas futuras.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### *2.1 Assimetria da informação*

Segundo teóricos de finanças, a assimetria de informação traz sérias consequências, uma vez que afeta a eficiência dos recursos econômicos (Gameiro et al., 2018), dificultando a tomada de decisões, a prestação de contas e a transparência na gestão dos recursos públicos. Ela ocorre quando uma das partes possui informações que outra parte não possui (Niyama & Silva, 2021). Dessa forma, quando os agentes públicos possuem informações que os demais não detêm, eles podem tomar decisões tendenciosas, não necessariamente eficientes na perspectiva econômica, mas que beneficiem os seus próprios interesses.

Como a informação tem papel prioritário dentro de uma organização, nesse cenário de informação privilegiada, é essencial que mantenham um padrão de qualidade e transparência necessárias. Demonstrações contábeis confiáveis são capazes de criar um cenário de confiança para quem investe os seus recursos Niyama and Silva (2021), e através da transparência, os cidadãos e órgãos avaliam se os recursos estão sendo remanejados de forma eficiente e em conformidade com os objetivos pré-estabelecidos.

Diante do exposto, promover a transparência e a qualidade das informações contábeis é essencial para mitigar os efeitos negativos da assimetria, promovendo uma alocação de recursos mais equitativas e oportunidades igualitárias para todos os agentes econômicos.

### *2.2 Custos de Transação Aplicados ao Setor Público*

A Teoria dos Custos de Transação (TCT) teve seu início no trabalho de Ronald Coase em 1937, posteriormente aprimorada por Oliver E. Williamson em 1975. A TCT se baseia em teóricas: a Nova Economia Institucional e a Economia das Organizações. Seu objetivo é considerar a importância dos aspectos que podem influenciar as transações econômicas entre os atores - poder legislativo; poder executivo; burocracia; e sociedade civil, a fim de estabelecer uma estrutura organizacional que reduza os riscos e, conseqüentemente, os custos presentes nas operações (Peixe et al., 2016).

Esses custos referem-se a todas as despesas associadas ao processo de tomada de decisões, negociação, monitoramento e execução de contratos no âmbito governamental. O tempo e os esforços gastos pelos políticos tanto do poder legislativo quanto do executivo, na busca de um acordo sobre uma certa política pública é um exemplo relevante de custo de transação (Peres, 2007), assim como os custos associados a essa política pública.

Segundo Miller (1992), as hierarquias, ao contrário dos mercados, estabelecem compromissos de longo prazo que permitem a troca de riqueza por aceitação social e estima. Na coordenação hierárquica, o ajuste de preços não é fundamental. Afinal as decisões dos

líderes podem ser respaldadas pelos objetivos de um grupo, podendo ou não garantir eficiência nos resultados.

Nesse cenário, é importante ressaltar que a análise da eficiência se torna complexa em um ambiente onde as informações, incentivos, coordenação e direitos de propriedade são institucionalmente estabelecidos (Peres, 2007).

Ainda segundo Peres (2007), os custos transacionais podem ser afetados pelas incertezas do ambiente político, enquanto os ganhos e benefícios políticos se tornam fortes incentivos para a ação dos agentes. Nessa circunstância, a transparência do processo desempenha um papel fundamental, uma vez que, em estrutura de governança hierárquica, são necessários controles externos e motivação para alcançar coordenação e eficiência.

### *2.3 Accountability*

A falta de transparência em alguns países está diretamente relacionada a níveis mais elevados de corrupção, conforme evidenciado por várias pesquisas (Lederman, Loyaza e Soares 2005, citado por Cristiano Aguiar Lopes, 2007 p.8). Por outro lado, em países com menor assimetria de informação, os casos de corrupção tendem a ser menos frequentes ou graves.

A accountability é essencial para combater a corrupção e promover a transparência, sendo impulsionada por políticas que incentivam a abertura do governo e a prestação de contas. No entanto, tal transparência só pode ser alcançada quando o governo se empenha em facilitar o acesso à informação pública, dependendo também de uma segunda variável, a existência da liberdade de expressão e imprensa (Aguiar, 2007).

De acordo com Gomes (2016) a definição de democracia pode ser resumida e compreendida pela busca de três ideias que servem como princípios orientadores. Primeiramente, o governo deve ser resultado da vontade do povo, tornando-se a principal fonte de soberania. Em segundo lugar, os governantes devem ser responsáveis pelo povo, dessa forma, devem prestar contas por suas ações ou omissões durante o exercício do poder. Por fim, o Estado deve ser sujeito a um conjunto de regras e limites que definem a extensão do seu poder e autoridade, com o objetivo de defender os direitos básicos dos cidadãos. Essas são as três formas de contemporâneas de accountability existentes em todos os países democráticos, com suas singularidades.

Através da prestação de contas os governos são responsabilizados por suas ações e decisões, aumentando então a probabilidade de uma gestão pública mais ética e responsável. Além disso a accountability fortalece a confiança da população nas instituições governamentais, estimulando a participação da população contribuindo, dessa forma, para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa e democrática.

## 2.4 Instituições superiores de Controle

As ISC desempenham um papel fundamental no Estado moderno Alfadhli at. al (2020). Elas têm a responsabilidade de fiscalizar o trabalho de todas as instituições estatais e fim de avaliar o desempenho, visando a preservação dos recursos públicos e possibilitando o acesso ao desenvolvimento sustentável.

As Instituições Superiores de Controle são classificadas como órgãos de controle externo que possuem jurisdição sobre estados nacionais (LIMA, 2023). Embora cada país tenha particularidades decorrentes de sua história, tradições e características políticas, administrativas, étnicas e religiosas, a doutrina na maioria dos casos reconhece a existência de dois sistemas de controle externo: Cortes de contas e Auditorias Gerais.

Lima (2023) reforça que os tribunais de contas e as auditorias gerais são órgãos que fazem parte da estrutura do Estado, estabelecidos por uma constituição. Embora estejam vinculados ao Poder Legislativo, eles possuem um grau de independência e suas decisões não estão sujeitas a revisão por outros órgãos e instâncias.

Embora as ISC apresentem variações em termos institucionais, internacionalmente, elas estão alinhadas no que diz respeito às normas e procedimentos técnicos de auditoria Gomes (2016). Em suma, essas instituições seguem diretrizes comuns em termos de “condução da auditoria” avaliando o desempenho das instituições governamentais, com a finalidade de proporcionar uma base sólida para a fiscalização e transparência.

Referente aos aspectos normativos, a convergência das normas tem gerado como efeito uma harmonização a nível internacional, impulsionado pela INTOSAI (Gomes, 2016). Diferentes países estão buscando alinhar as suas normas para que sejam mais consistentes e compatíveis entre si. Além do mais, o efeito da convergência e harmonização cria um ambiente global mais consistente e uniforme, neste caso, em termos de normas aplicáveis às auditorias e fiscalização.

## 2.5 INTOSAI e as Declarações Sobre Independência das ISC

A International Organization on Supreme Audit Institutions (INTOSAI) foi instituída em 1953, composta por 34 países fundadores, incluindo o Brasil. Atualmente ela conta com 198 membros, tanto plenos quanto afiliados. É uma organização internacional e independente que reúne instituições superiores de auditoria de governos de diversos países. A organização trabalha para desenvolver padrões e diretrizes de auditoria; promover troca de experiência e conhecimentos entre os seus membros a fim de fortalecer as capacidades de auditoria dos países em desenvolvimento; aprimorar a eficácia dos órgãos de auditoria governamental bem como a

confiança pública na gestão financeira do setor público. Em resumo, a entidade tem como propósito principal fortalecer a auditoria governamental no mundo inteiro, promovendo maior transparência, responsabilidade e o aprimoramento da gestão financeira dos governos (INTOSAI, 2023).

Segundo Lima (2023) as principais diretrizes da INTOSAI são estabelecidas na “Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria” (1977) e na “Declaração do México sobre a independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores” (2007).

A declaração de Lima estabelece requisitos abrangentes relacionados à independência financeira das instituições de controle, independência dos seus membros, relações com o Parlamento, governo e administração, poderes de investigação, métodos e procedimentos de auditoria, bem como métodos para elaboração e apresentação de relatórios, entre outros.

A seção “16. Relatórios para o legislativo e o público em geral” da Declaração de Lima (1977) determina que a ISC deverá ter poderes constitucionais para relatar seus achados anualmente ao legislativo ou órgão público responsável, com a publicação do relatório. Isso promoverá ampla distribuição e discussão, fortalecendo os achados da ISC; que também tem poder de elaborar relatórios sobre achados particularmente importantes e significativos ao longo do ano; o relatório anual geralmente cobrirá todas as atividades da ISC, exceto quando interesses protegidos por lei demandarem cautela na divulgação, nesses casos a ISC ponderará cuidadosamente a proteção desses interesses em relação ao benefício da divulgação.

Por sua vez, a Declaração do México estabelece oito princípios referentes à independência das ISC (Lima, 2023). Foi aprovada no XIX Congresso da INTOSAI, realizado na capital mexicana em 2007, nela, os conceitos abordados na Declaração de Lima sobre a independência das Instituições Superiores de Controle foram ampliados.

## *2.6 Indicadores Socioeconômicos*

De acordo com Soligo (2012), num contexto social, ao interpretar um fenômeno, é importante considerar a sua multiplicidade de aspectos e explorar suas diferentes dimensões analíticas. Ao interpretar um fenômeno social, é importante não simplificar ou reduzi-lo a um único aspecto. É imprescindível considerar o fenômeno em sua totalidade, levando em consideração todos os elementos que o compõe, envolvendo vários aspectos, perspectivas e abordagens que podem ser aplicados ao estudo do fenômeno social. Uma abordagem abrangente permite uma compreensão mais completa e aprofundada, levando em consideração a complexidade e interação entre diferentes fatores.



É possível obter informações sobre uma ampla gama de questões sociais, como a distribuição da renda, pobreza, taxa de mortalidade infantil, criminalidade e qualidade da educação (De Brito et. al, 2018). Ademais os dados estatísticos são incorporados ao monitoramento das ações governamentais pela sociedade civil, o que cria a necessidade de produzir informações que possibilitem o acompanhamento das mudanças na realidade social da população.

A partir dos achados da pesquisa realizada por Brito et. al. (2018), observa-se que os indicadores econômicos como IDH, PIB, taxa de analfabetismo, entre outros, não são capazes de retratar integralmente a realidade. Isso se deve à complexidade dos cenários e à dinâmica em que as economias estão inseridas, juntamente com possíveis falhas conceituais na construção dos indicadores. Esses fatores resultam em distorções da realidade, comprometendo a efetividade das políticas públicas podendo levar ao fracasso ou ineficácia das intervenções governamentais.

Os indicadores socioeconômicos são essenciais por fornecerem uma base de dados objetiva que serve como embasamento para a tomada de decisões em políticas públicas. Auxiliando, dessa forma, na definição de metas, no planejamento estratégico e na alocação eficiente dos recursos. No entanto, é importante reconhecer que esses indicadores podem apresentar distorções de realidade. Portanto, é necessário considerar a multiplicidade dos aspectos envolvidos.

### **3 PROCEDER METODOLÓGICO**

A metodologia empregada no presente estudo seguiu uma abordagem exploratória descritiva de natureza quantitativa e qualitativa. Com o objetivo principal de verificar a opinião das Instituições Fiscalizadoras Superiores em relação à prestação de contas, através da análise dos relatórios de prestação de contas dos países membros ou afiliados à INTOSAI.

O trabalho buscou analisar os relatórios de prestação de contas referente ao ano fiscal 2021 dos 196 países listados como membros plenos ou afiliados à INTOSAI. A lista de países membros, contendo o site oficial do Tribunal de Contas ou Côrte, encontra-se disponível no sítio da entidade, na seção “full members”. Dos 196 países listados e analisados posteriormente, apenas 60 foram selecionados por atenderem os critérios estabelecidos.

Os critérios utilizados para a seleção da amostra nos sítios das Côrtes e/ou Tribunais de Contas de cada país, delimitando o escopo, foram:

1. Verificar a disponibilidade do relatório de prestação de contas anual referente ao ano fiscal de 2021;
2. Analisar dentro desses relatórios a opinião do auditor com relação às contas, se modificada (abstenção, com ressalvas ou adversa) ou não modificada;
3. Selecionar apenas os relatórios que apresentassem a opinião do auditor de forma clara.

Devido à disponibilidade limitada de relatórios na data da pesquisa, a seleção dos países foi baseada naqueles que apresentaram de forma clara a opinião do auditor sobre a prestação de contas do ano de 2021.

Em seguida, foram coletados os seguintes dados socioeconômicos: Produto Interno Bruto, PIB per capita, renda nacional e população referentes ao ano de 2021 e 2022 dos países que compunha a amostra. Esses dados foram obtidos por meio de pesquisa na base de dados do Banco Mundial (WorldBank).

Após a obtenção de todos os dados necessários, foi realizado um teste de regressão  $PIB = opinião + erro$ ;  $RT = opinião + PIB + erro$ ;  $RT = opinião + erro$ ;  $RT = opinião + PIB + erro$ , entre outras formas para investigar a relação entre as variáveis analisadas.

Algumas limitações foram identificadas no decorrer da pesquisa. Primeiramente, a inacessibilidade de algumas páginas devido a problemas de segurança limitou o acesso aos relatórios desejados, além disso, alguns países apresentaram apenas endereço eletrônico. Nesses casos dois casos, não foram realizadas solicitações adicionais por meio de endereço de correio eletrônico.

A falta de disponibilidade de relatórios em alguns países afetou diretamente o número da amostra, uma vez que não existe prazo estipulado para a publicação desses relatórios, cada IFS tem o seu tempo estimado de publicação, além disso, vale salientar que o tamanho do país e a complexibilidade das contas são fatores que determinam o processo de confecção e publicação desse material.

Outra limitação está relacionada às ferramentas de tradução utilizadas. Elas apresentaram dificuldades ao traduzir sites e alguns dos documentos disponibilizados pelos Tribunais, especialmente em formato digitalizado, ademais, considerando a quantidade de documentos inspecionados, poucos foram os casos em que a tradução teve baixa qualidade, não cumprindo com o esperado. Os relatórios que apresentaram problemas ao serem traduzidos foram descartados, não sendo considerados para a fase seguinte.

A não padronização dos relatórios analisados, embora esperado, também foi um fator limitante durante pesquisa. E por fim, a ausência da opinião da auditoria externa em alguns dos relatórios analisados delimitou a quantidade da amostra.

Apesar das limitações da pesquisa, as investigações realizadas proporcionaram uma análise preliminar sobre a possível relação entre a opinião do auditor – expressa nos relatórios, e os indicadores socioeconômicos considerados.

Na seção seguinte, serão apresentados com mais detalhes os resultados encontrados ao longo da investigação dos relatórios da auditoria externa, dos indicadores socioeconômicos e o que foi encontrado como resultado do teste de regressão.

#### 4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

De acordo com o que foi demonstrado na metodologia, inicialmente a pesquisa buscou verificar a opinião da auditoria externa, introduzida no relatório de prestação de contas referente ao ano fiscal 2021, dos 196 países listados como membros plenos ou afiliados a INTOSAI. Entretanto, em virtude das restrições de pesquisa, esse número sofreu redução

Inicialmente foram analisadas a distribuição das opiniões de auditoria encontradas durante o estudo. Utilizando um gráfico pizza, Figura 1, foram identificadas que das opiniões analisadas, 39 não apresentaram ressalvas, indicando um resultado positivo em relação às contas e à integridade das demonstrações financeiras. Por outro lado, 21 opiniões foram modificadas, envolvendo ressalvas, abstenção ou advertências, sinalizando que as contas e as demonstrações contábeis podem ser enganosas ou não estar em conformidade com os princípios adotados. Além disso, não foi possível encontrar opiniões em 136 casos. (Tabela 1 e Tabela 2):

**Tabela 1:** Opinião não modificada

<b>País</b>	<b>Opinião</b>	<b>País</b>	<b>Opinião</b>
Albânia	Sem ressalvas	Maurício (Ilhas Maurício)	Sem ressalvas
Andorra	Sem ressalvas	México	Sem ressalvas
Argentina	Sem ressalvas	Moldávia	Sem ressalvas
Austrália	Sem ressalvas	Mongólia	Sem ressalvas
África do Sul	Sem ressalvas	Namíbia	Sem ressalvas
Bélgica	Sem ressalvas	Noruega	Sem ressalvas
Bolívia	Sem ressalvas	Países Baixos	Sem ressalvas
Canadá	Sem ressalvas	Paraguai	Sem ressalvas
Croácia	Sem ressalvas	Polônia	Sem ressalvas
Dominica	Sem ressalvas	República Dominicana	Sem ressalvas
Equador	Sem ressalvas	Ruanda	Sem ressalvas
Guiana	Sem ressalvas	Seicheles	Sem ressalvas
Hungria	Sem ressalvas	Serra Leoa	Sem ressalvas
Indonésia	Sem ressalvas	Singapura	Sem ressalvas
Ilhas Marshal	Sem ressalvas	Sri Lanka	Sem ressalvas
Jamaica	Sem ressalvas	Suíça	Sem ressalvas
Kenia (Quênia)	Sem ressalvas	Trindade e Tobago	Sem ressalvas
Kosovo	Sem ressalvas	Uganda	Sem ressalvas
Malta	Sem ressalvas	Guam	Sem ressalvas
Marrocos	Sem ressalvas		

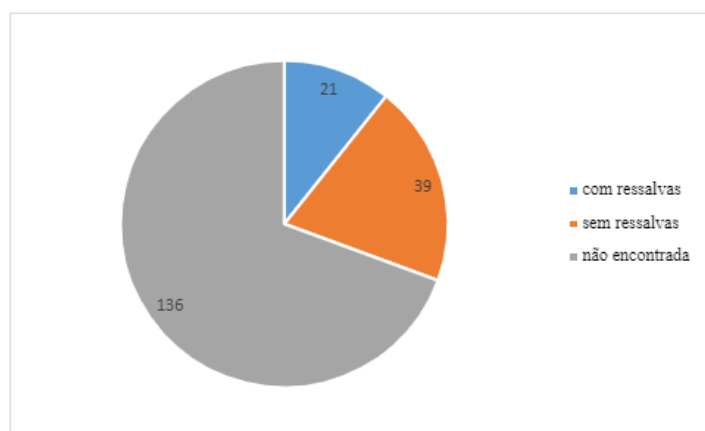
Fonte: autor

**Tabela 2:** Opinião Modificada (abstenção, adversa, com ressalvas)

<b>País</b>	<b>Opinião</b>
Butão	Com ressalva
Bósnia e Herzegovina	Com ressalva

Brasil	Com ressalva
Chile	Abstenção
Costa Rica	Adversa
Dinamarca	Com ressalva
Eslovênia	Com ressalva
Estados Unidos da América	Abstenção
Estônia	Com ressalva
Essuatíni	Com ressalva
Finlândia	Com ressalva
Grécia	Com ressalva
Letônia	Com ressalva
Libéria	Adversa
Micronésia	Adversa
Montenegro	Com ressalva
Portugal	Com ressalva
Reino Unido	Com ressalva
Somália	Abstenção
Timor Leste	Com ressalva
Ucrânia	Com ressalva

Fonte: autor



**Figura 1** – Representatividade do resultado da busca

#### 4.1 Dados Socioeconômicos e Teste Estatístico

Após a etapa de coleta de dados, foi a vez de verificar os dados socioeconômicos dos 60 países que apresentaram relatórios com a opinião da auditoria. Os dados foram encontrados gratuitamente nas bases de dados do Banco Mundial. No entanto, alguns países da amostra não apresentaram informações sobre a receita total (tax revenue) para o ano de 2021 e também 2022. Nesses casos, o valor zero foi atribuído para as análises subsequentes.

Posteriormente, foi realizado o teste estatístico de regressão para investigar a relação entre a opinião do auditor e as variáveis PIB, PIB per capita, população e receita total. O uso

da regressão considerando a variável “opinião” como independente não permitiu encontrar um modelo estatístico válido que explicasse a variação das variáveis “PIB per capita” e “receita tributada”. Nenhum efeito da variável “opinião” foi estatisticamente comprovado nas variáveis receita tributada, população e PIB. Ademais, não foi possível incluir testes de correlação devido à natureza qualitativa da variável “opinião”.

#### 4.2 Análise e Mapeamento dos Países Excluídos da Amostra

Apesar dos esforços da INTOSAI para alcançar a convergência entre os relatórios de auditoria internacionais, ainda é possível identificar uma série de discrepâncias. Essas disparidades abrangem diversos aspectos incluindo variações no tamanho, formato e tipos de relatórios escolhidos pelas respectivas instituições superiores de controle. Indubitavelmente, a qualidade dessas fontes de informação tem influenciado significativamente a quantidade de dados coletados para a amostra.

Dentre os 136 países não incluídos na amostra, foram identificados diferentes problemas que impossibilitaram a obtenção de informações. Em 8 países, listados na Tabela 3, ocorreram problemas durante a tradução dos sites e/ou nos arquivos disponibilizados.

**Tabela 3:** Limitação por Problemas de Tradução

<b>País</b>	<b>Problema</b>
Armênia	Dificuldade ao traduzir o relatório
Áustria	Dificuldade ao traduzir o relatório
Camboja	Dificuldade ao traduzir o relatório
Burquina Fasso	Documento digitalizado
Chipre	Documento digitalizado
Quirguistão	Dificuldade ao traduzir os ícones do site
República Árabe Síria	Documento digitalizado
República Tcheca	Dificuldade ao traduzir o relatório

Fonte: autor

Em relação a 16 países (Tabela 4), a opinião de auditoria sobre a prestação de contas não foi encontrada ou estava expressa de forma duvidosa, o que levantou dúvidas em relação à confiabilidade dos relatórios. Nesse caso também houve descarte, não sendo considerados para a fase da análise dos dados.

**Tabela 4:** Limitação por Indisponibilidade da Opinião do Auditor ou Clareza

<b>País</b>	<b>Problema</b>
Azerbaijão	Falta de clareza
Eslováquia	Falta de clareza
Guatemala	Sem opinião da auditoria
Honduras	Sem opinião da auditoria
Irlanda	Sem opinião da auditoria

Islândia	Falta de clareza
Macedônia do norte	Sem opinião da auditoria
Mônaco	Falta de clareza
Moçambique	Falta de clareza
Nauru	Sem opinião da auditoria
Panamá	Sem opinião da auditoria
Romênia	Sem opinião da auditoria
Suécia	Sem opinião da auditoria
Suriname	Sem opinião da auditoria
Turquia	Sem opinião da auditoria
Zâmbia	Sem opinião da auditoria

Fonte: autor

Além disso, em 28 países não foram obtidos os relatórios de prestação de contas. Por exemplo, na Geórgia, um dos países analisados e componente da Tabela 5, não foram encontrados relatórios “unificados” de prestação de contas com a opinião do auditor. Nesse país, é comum o tribunal de contas emitir relatórios divididos por setores, como saúde, educação e infraestrutura. Em outros casos, os relatórios não estavam prontos ou não foram encontrados nos sites oficiais dos tribunais de contas, como ocorreu no Vaticano.

**Tabela 5:** Limitação por Indisponibilidade de Relatório

<b>País</b>
Argélia
Brunei
Chade
China
Congo
República Democrática do Congo
Emirados Árabes
Eritreia
Geórgia
Iêmen
Índia
Itália
Líbano
Liechtenstein
Luxemburgo
Myanmar
Nova Zelândia
Omã
Paquistão
Qatar
Santa Sé/Vaticano
São Cristóvão e Neves
Sérvia

Sudão  
Tanzânia  
Venezuela  
Zimbábue

---

Fonte: autor

Adicionalmente, 38 países apresentaram erros de acesso, como problemas de proxy ou firewall, que dificultaram o acesso às páginas e consequentemente documentos relevantes para a pesquisa. Esses erros persistiram mesmo quando foram utilizados diferentes navegadores. Em alguns casos, os sites apresentaram insegurança de navegação.

Também foi observado que países como Gabão, Guiné Equatorial, Afeganistão, República Democrática Popular Laos, Tailândia e República Centro-Africana possuíam apenas endereço eletrônico, sem disponibilidade de sítios e consequentemente relatórios. Nessas situações, não foram realizadas as solicitações desses pareceres via e-mail (Tabela 6).

**Tabela 6:** Limitação por Restrições e Inconsistências nos Sítios

<b>País</b>	<b>Erro</b>
Afeganistão	Endereço eletrônico
Arábia Saudita	Site indisponível
Bahrein	Site indisponível
Barbados	Site indisponível
Bulgária	Site indisponível
Burundi	Site indisponível
Camarões	Site indisponível
Cazaquistão	Erro ao acessar documento
Cuba	Erro ao acessar site - proxy e firewall
Egito	Erro ao acessar site - proxy e firewall
El Salvador	Página bloqueada
Fiji	Erro ao acessar site - proxy e firewall
Gabão	Endereço eletrônico
Gana	Erro ao acessar site
Granada	Site indisponível
Ilhas Cook	Problema: rever proxy e firewall
Guiné Equatorial	Endereço eletrônico
Irã	Erro ao acessar site
Iraque	Erro ao acessar site
Israel	Problema: rever proxy e firewall
Jordânia	Erro ao abrir relatório
Kuwait	Problema: rever proxy e firewall
Lesoto	Erro ao acessar site
Madagascar	Erro ao acessar site
Malásia	Erro ao acessar arquivo
Malawi	Erro ao acessar site - proxy e firewall
Mali	Erro ao acessar site - proxy e firewall



Nicarágua	Erro ao acessar site - proxy e firewall
Níger	Erro ao acessar site - proxy e firewall
Palestina	Erro ao acessar site
Peru	Erro ao acessar site - proxy e firewall
Porto Rico	Erro ao acessar site - proxy e firewall
República Democrática Popular do Laos	Endereço eletrônico
República Centro-Africana	Endereço eletrônico
Tailândia	Endereço eletrônico
Tajiquistão	Site inseguro
Uzbequistão	Erro ao acessar site
Vanuatu	Erro ao acessar site - proxy e firewall

Fonte: autor

Por fim, em 47 casos foram encontrados relatórios de prestação de contas, indicando que esses países confeccionam esse tipo de relatório contendo a opinião do auditor. No entanto, todos os relatórios eram anteriores ao ano fiscal de 2021. Em alguns casos, os relatórios ainda não estavam prontos, possivelmente devido à recenticidade do período fiscal em questão. É importante destacar que não existe uma data limite para a publicação desses relatórios, além disso, deve-se levar em consideração a complexidade das contas, o tamanho do território e a cultura tanto do país quanto das instituições superiores de controle envolvidas na confecção desses documentos.

Em alguns sites, foram constatados apenas relatórios de prestação de contas anteriores a 2015, como nos casos das Ilhas Salomão, Guiné-Bissau e São Vicente e Granadinas. Essa situação pode indicar possíveis problemas de má administração de recursos ou até mesmo a corrupção, um estudo detalhado a respeito das políticas fiscais desses países pode informar com mais detalhe o motivo desses relatórios estarem atrasados (Tabela 7).

**Tabela 7:** Limitação por Indisponibilidade de relatórios atuais

País	Ano(s)
Alemanha	2020
Angola	2016
Antígua e Barbuda	2019
Bahamas	2018
Bangladesh	2020
Bielorrússia	2020
Belize	2014/2015
Benim	2018
Botsuana	2018/2019
Cabo Verde	2017
Colômbia	2020
Costa do Marfim	2020
Espanha	2020

Etiópia	2013/2014
Rússia	2020
Filipinas	2010
Gâmbia	2017
Guiné	2018
Guiné-Bissau	2009
Haiti	2017/2018
Ilhas Salomão	2014/2015
Quiribati	2020
Líbia	2020
Lituânia	2019
Maldivas	2018
Mauritânia	2018/2017
Nepal	2019/2020
Nigéria	2020
Palau	2018/2019
Papua-Nova Guiné	2020
Samoa	2018/2019
São Vicente e Granadinas	2008
Santa Lúcia	2017/2018
São Tomé e Príncipe	2017
Senegal	2017
Sudão do Sul	2007
Togo	2016
Tonga	2019/2020
Tunísia	2020
Tuvalu	2020
Uruguai	2020
Vietnã	2016
Djibouti	2020
Ilhas Marianas do Norte	2015
França	2020
Japão	2021
República da Coreia	2020

---

Fonte: autor

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa exploratória descritiva e de caráter quantitativo realizou uma avaliação e mapeamento detalhado dos relatórios, o que tornou o estudo também qualitativo, fornecendo informações detalhadas sobre as características encontradas nos documentos analisados.

Os resultados obtidos através da análise desses relatórios revelaram a inexistência de efeito da opinião - estatisticamente comprovada na receita tributada, em população e no PIB. Indicando que, mesmo que exista uma prestação de contas por parte dos países - consequentemente menos corrupção e maior transparência, não existe um efeito direto entre a prestação de contas e o desempenho econômico ou social, conforme refletido pelos indicadores estudados tanto para o ano de 2021 quanto para 2022.

Embora esses resultados possam ser específicos para o contexto da INTOSAI e das amostras utilizadas, eles fornecem insights significantes sobre a complexidade da prestação de contas e seu relacionamento com os indicadores socioeconômicos. Destacando a importância de se considerar múltiplos fatores e outras variáveis ao avaliar a relação entre a opinião do auditor e o desempenho socioeconômico.

No entanto, esta pesquisa contribui para a compreensão do papel das Instituições Fiscalizadoras Superiores na prestação de contas e ressalta a importância de considerar a complexidade cultural e social, que influencia diretamente as culturas disciplinares dos órgãos de auditoria externa (Pollitt; Summa, 1997), e a interação de diferentes fatores ao analisar essa relação. Esses achados podem fornecer uma base para pesquisas futuras sobre accountability e o desempenho socioeconômico.

Por fim, esta pesquisa representa um passo inicial para a compreensão mais aprofundada da relação entre a opinião dos auditores externos e os indicadores socioeconômicos, destacando a necessidade continuada de investigações adicionais a fim de obter uma visão abrangente e conclusiva dessa dinâmica.

## REFERÊNCIAS

- Alfadhli, M. I., ElHaddad, A. A., & Elhaddad, N. R. (2019). *Extent of application of the principles of transparency and accountability according to the of the International Organization standards of Control and Accounting (INTOSAI) field study in the Libyan Audit Bureau (Benghazi branch)*. <https://papers.ssrn.com/abstract=3584382>
- Banco Mundial. (2021). World Bank Open Data 2021. Recuperado de <https://data.worldbank.org/>
- De Brito, C. S., Silva, M. R. R. da, & Cassundé Júnior, N. F. (2016). Indicadores Socioeconômicos da Gestão Pública: Quão Relevantes Vocês São? *ID on line REVISTA DE PSICOLOGIA*, 10(30), 144. <https://doi.org/10.14295/idonline.v10i30.434>
- Peres, U. D. (2007). Custos de Transação e Estrutura de Governança no Setor Público. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 9(24), 15-30.
- Gameiro, A., Moita, B., & Moita, N. (2018). *Finanças Públicas* (1st ed.). EDIÇÕES ALMEDINA S.A.
- Gomes, H. (2016), *Finanças Públicas e accountability*. Dissertação de mestrado. ISCTE-IUL, Lisboa, Portugal. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10071/12621>
- INTOSAI. (2023). Miembros de Pleno Derecho. Recuperado de <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/miembros/miembros-de-pleno-derecho>
- LIMA, L. H. (2023). *Controle Externo - Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas* (10th ed.). Editora Metodo.
- Lopes, C. A. (2007). Título do trabalho: Acesso à informação pública para a melhoria da qualidade dos gastos públicos - literatura, evidências empíricas e o caso brasileiro. *Cadernos de Finanças Públicas*, Brasília, (8), 5-40.
- Miller, G. (1992). *Managerial dilemmas: The political economy of hierarchy*. Canada: Cambridge University Press.
- NIYAMA, J. K., & Silva, C. A. T. (2021). *TEORIA DA CONTABILIDADE* (4th ed.). ATLAS.
- Peixe, A. M. M., da Rosa Filho, C., Passos, G. A., Formiga, M. V., & Peixe, B. C. S. (2016). Custos de Transação Aplicados no Setor Público e Privado: uma análise bibliométrica das edições do Congresso Brasileiro de Custos e USP International Conference in Accounting. No XXIII Congresso Brasileiro de Custos - Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.
- Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves. *Public Administration*, 75(2), 313–336. <https://doi.org/10.1111/1467-9299.00063>
- Soligo, V. (2012). Indicadores: Conceito e Complexidade do Mensurar em Estudos e Fenômenos Sociais. *Estudos Avaliativos em Educação*, 23(52), 12-25. Recuperado de <http://www.fcc.org.br/pesquisa/publicacoes/eae/arquivos/1724/1724.pdf>

Souza, L. R. de. (2015). *Pareceres de entidades fiscalizadoras superiores : um estudo comparativo entre Brasil, Paraguai, Uruguai e Portugal*. <https://bdm.unb.br/handle/10483/12428>

Tribunal de Contas da União. (2015). As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) de nível 3 foram elaboradas pela International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) e traduzidas pelo Tribunal de Contas da União. Recuperado de <https://www.tcu.gov.br>