

**PROGRAMA DE PESQUISA
ESCOLA DE CONTAS E GESTÃO – ECG-TCE/RJ**

RELATÓRIO FINAL

Título do Projeto: *ACCOUNTABILITY* E GOVERNANÇA PÚBLICA:
uma análise dos pareceres prévios das contas de gestão distrital e
estaduais pelos Tribunais de Contas no Brasil

Grupo de Pesquisa:

Pesquisador(es): Fernanda Filgueiras Sauerbronn
Joao Felipe Rammelt Sauerbronn
Pesquisador-coordenador: Gecilda Esteves Silva

Processo administrativo nº:

ESCOLA DE CONTAS E GESTÃO – ECG-TCE/RJ

Diretora-Geral

PAULA ALEXANDRA NAZARETH

Coordenadora-Geral de Estudos e Pesquisas

ROSA MARIA CHAISE

Comissão Permanente de Estudos e Pesquisas – COPEP

ROSA MARIA CHAISE (Presidente)

CLÁUDIO MARTINELLI MURTA

ELAINE FARIA DE MELO

GUILHERME PINTO DE ALBUQUERQUE

JEAN MARCEL DE FARIA NOVO

JORGE HENRIQUE MUNIZ DA CONCEIÇÃO

MARCELLO LEONI ARRUFAT TORRES

MARIA BERNADETTE DAYRELL DE MIRANDA

PAULA ALEXANDRA C. DE PAIVA NAZARETH

PAULO CÉSAR BESSA NEVES

RENATA DE OLIVEIRA RAZUK

SÉRGIO PAULO VIEIRA VILAÇA

SÉRGIO LINO DA SILVA CARVALHO

Pesquisador-Avaliador

Data

/ /2016

SUMARIO

RESUMO.....	6
1. INTRODUÇÃO	7
2. PROBLEMA E OBJETIVOS.....	11
2.1 Problema de pesquisa.....	11
2.2 Objetivo geral.....	11
2.3 Objetivos específicos	11
3. MARCO TEÓRICO	12
3.1 Tribunais de Contas como Órgão de Controle	12
3.1.1 Tribunais de Contas no Brasil: origem e missão constitucional	12
3.1.2 Parecer Prévio sobre Contas de Governo	17
3.2 Conceito e Dimensões de Accountability.....	20
3.3 Conceito e Dimensões de Governança Pública	22
4. METODOLOGIA.....	30
4.1 Tipo de Pesquisa.....	30
4.2 Método de Análise.....	30
4.2.1 Caracterização do parecer prévio	33
4.2.2 A realização do potencial dos pareceres prévios	34
4.2.3 Categorias de Análise	35
5. CRONOGRAMA	39
6. RESULTADOS.....	40
6.1 Informações sobre os Pareceres Prévios.....	40
6.2 Análise dos Pareceres Prévios.....	45
6.2.1 Região Norte.....	45
6.2.1.1 Análise da Dimensão <i>Accountability</i>	47
6.2.1.2 Análise da Dimensão Governança Pública	50
6.2.1.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo	51
6.2.2 Região Nordeste	53
6.2.2.1 Análise da Dimensão <i>Accountability</i>	55
6.2.2.2 Análise da Dimensão Governança Pública	57
6.2.2.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo	58
6.2.3 Região Centro-Oeste	59
6.2.3.1 Análise da Dimensão <i>Accountability</i>	61

6.2.3.2 Análise da Dimensão Governança Pública	62
6.2.3.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo	63
6.2.4 Região Sudeste.....	64
6.2.4.1 Análise da Dimensão <i>Accountability</i>	66
6.2.4.2 Análise da Dimensão Governança Pública	67
6.2.4.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo	68
6.2.5 Região Sul.....	69
6.2.5.1 Análise da Dimensão <i>Accountability</i>	71
6.2.5.2 Análise da Dimensão Governança Pública	72
6.2.5.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo	73
6.3 Consolidação da Análise dos Pareceres Prévios	74
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
6.2.3.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo	64
6.2.4 Região Sudeste	65
6.2.4.1 Análise da Dimensão <i>Accountability</i>	67
6.2.4.2 Análise da Dimensão Governança Pública	68
6.2.4.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo	69
6.2.5 Região Sul	70
6.2.5.1 Análise da Dimensão <i>Accountability</i>	73
6.2.5.2 Análise da Dimensão Governança Pública	74
6.2.5.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo	75
6.3 Consolidação da Análise dos Pareceres Prévios	76
7. CONCLUSÕES	81
REFERENCIAS.....	87

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

FIGURAS

Figura 1: Componentes dos Mecanismos de Governança	27
Figura 2: Necessidades Humanas	32
Figura 3: Acesso do Parecer Prévio - Tribunal de Contas do Estado de Roraima.....	45
Figura 4: Acesso Parecer Prévio - Tribunal de Contas do Estado do Ceará.....	45

QUADROS

Quadro 1: Criação dos Tribunais de Contas	14
Quadro 2: Situação dos Tribunais de Contas no Brasil	14
Quadro 3: Dimensões de Accountability	36
Quadro 4: Componentes dos Mecanismos de Governança	37
Quadro 5: Dimensão Transparência das Informações por Função de Governo.....	37
Quadro 6: Escala de Potencialidade dos Pareceres Prévios	38
Quadro 7: Cronograma de Atividades	39
Quadro 8: Quadro Resumo da Emissão de Pareceres Prévios pelos TCs	41
Quadro 9: Mapa das Correspondências Enviadas aos Tribunais de Contas	42
Quadro 10: Passos para Obtenção de Informações	43
Quadro 11: Quadro Resumo dos Tribunais de Contas da Região Norte	46
Quadro 12: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária	49
Quadro 13: Presença da Dimensão Transparência Governança - da Região Norte	52
Quadro 14: Quadro Resumo Região Nordeste	54
Quadro 15: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária	56
Quadro 16: Transparência das Informações por Função de Governo - Região Nordeste	58
Quadro 17: Quadro Resumo Região Centro-Oeste	60
Quadro 18: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária	61
Quadro 19: Dimensão Transparência das Informações por Função de Governo - Região Centro-Oeste	63
Quadro 20: Quadro Resumo Região Sudeste	65
Quadro 21: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária	66
Quadro 22: Dimensão Transparência das Informações por Função de Governo - Região Sudeste	68
Quadro 23: Quadro Resumo Região Sul	70
Quadro 24: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária	71
Quadro 25: Dimensão Transparência das Informações por Função de Governo - Região Sul	73
Quadro 26: Resultado Consolidado de Presenças para as Dimensões Analisadas.....	75
Quadro 27: Quadro Resumo de Prazo de Emissão de Pareceres Prévios	77
Quadro 28: Quadro Resumo dos Pareceres Emitidos e Divulgados	78

RESUMO

A presente pesquisa teve como finalidade evidenciar o potencial de *accountability* e de governança pública dos pareceres prévios das contas de governo distrital e estaduais, a partir da perspectiva das funções educação, habitação, saúde, segurança e transporte nos anos de 2011 a 2013, emitidos pelos Tribunais de Contas no Brasil. A partir do modelo de análise definido por Rocha (2011) sobre as dimensões formal e substantiva da *accountability*, bem como alguns aspectos relacionados à governança pública apresentados pelo TCU, verificou-se a ocorrência desses pontos nos Pareceres Prévios emitidos pelos Tribunais de Contas, quando do exame das contas de governo dos governadores das 26 (vinte e seis) unidades da federação e do Distrito Federal. Eles foram analisados com o intuito de verificar o as contribuições do potencial de *accountability* e de governança contidos nos respectivos pareceres prévios. Há que se ressaltar que a necessidade de análise de algumas funções de governo emergiu quando do exame dos dados da pesquisa, e percebeu-se que a inclusão das informações referentes às funções governamentais corroboraram com o resultado para o inicialmente proposto. Cabe ressaltar que o presente trabalho teve como foco a análise dos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas no Brasil no período de 2011 a 2013. A pesquisa procurou destacar, a partir, das dimensões de *accountability* categorizadas por Rocha (2011) e dos aspectos relacionados à governança pública pontos que poderiam ser explorados quando da emissão de pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas visando contribuir para melhoria da gestão dos chefes dos executivos estaduais e distrital, bem como para o exercício do controle social.

Palavras-chave: *Accountability*. Pareceres Prévios. Contas de governo. Tribunais de Contas. Gastos Público. Governança Pública.

1. INTRODUÇÃO

Um regime democrático se caracteriza pela existência de instrumentos capazes de controlar as atividades do governo e de satisfazer o interesse público. Esse controle pode ser de natureza política, recaindo sobre a atuação dos poderes do Estado, por se tratar de um controle sobre a administração, no qual questões orçamentárias ou desvios da gestão seriam alvos de fiscalização (NISKANEN, 1971; PRZEWORSKI, 1996, 1998; O'DONNELL, 1998^a, 1998b; SANCHEZ, 2005).

O controle da gestão pública pode se dar por meio de instrumentos externos à estrutura do governo, como o controle social, no qual a sociedade civil organizada exerce o controle da coisa pública; ou por mecanismos internos, nos quais o controle é exercido pelas próprias instituições do Estado (CUNHA, 2000).

De acordo com Cunha (2000), os mecanismos internos do controle estatal podem ocorrer simultaneamente entre as instituições do Estado, por meio de funções exercidas dentro da própria estrutura de cada poder e/ou ente da federação, ou seja, o controle interno.

Cunha (2000) ressalta, ainda, no que concerne aos controles exercidos por entidades públicas criadas com a finalidade de controlar as atividades exercidas por gestores públicos, o controle exercido pelo Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas (TCs).

A atual constituição brasileira estabeleceu alguns mecanismos de controle a serem exercidos pela sociedade. O artigo 5º, inciso LXXIII, da CF/88, destacou que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; e o artigo 74 § 2º reforça que qualquer cidadão é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).

Os artigos de 163 a 169 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) ditaram a necessidade de que legislação tratasse especificamente das finanças públicas, em especial, visando ao equilíbrio fiscal das contas públicas por meio de elementos de planejamento e gestão orçamentária e financeira, tais como: Plano Plurianual, Lei das Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual (NASCIMENTO, 2014).

Nascimento (2014) ressalta que a Constituição de 1988 estabeleceu aspectos importantes relacionados aos sistemas de controles administrativos afetos à administração pública brasileira. Aquele autor destaca que o artigo 70 da Constituição (BRASIL, 1988) estabeleceu que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, seria exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Nesse contexto, Rocha (2011) ressalta que a Constituição de 1988 foi pródiga em estabelecer instrumentos de controle interno, externo e social, bem como *accountability*, entendida, por ele, como um processo de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos em razão dos atos praticados em decorrência do poder a eles outorgado pela sociedade.

Para Rocha (2011), a obrigatoriedade da estruturação de sistemas de controle internos para os poderes nos três níveis de governo; a ampliação da autonomia, das atribuições e da autoridade dos TCs; bem como a fixação de uma nova dinâmica de formulação e controle orçamentário, com a criação de novos instrumentos orçamentários - o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Orçamentária Anual (LOA) - foram fundamentais para dar uma nova dimensão ao processo de avaliação e responsabilização dos agentes públicos.

Os instrumentos de planejamento e controle introduzidos pela Constituição foram importantes para que o Brasil alçasse seus primeiros passos em direção a um modelo de gestão voltado para eficiência e responsabilidade administrativa, pressupostos da governança pública (KISSLER e HEIDMANN, 2006).

No debate sobre a modernização do setor público, governança se tornou um conceito-chave. Seu significado original continha um entendimento associado ao debate político-desenvolvimentista (KISSLER e HEIDEMANN, 2006). O termo é usado para se referir às políticas de desenvolvimento que se orientam por

determinados pressupostos sobre elementos estruturais, tais como: gestão, responsabilidades, transparência e legalidade do setor público, considerados necessários ao desenvolvimento de todas as sociedades, de acordo com os modelos idealizados por organizações internacionais (KISSLER e HEIDEMANN, 2006).

De acordo com Mello e Slomsku (2010), governança também está relacionada à habilidade e à capacidade do governo para:

- i. desenvolver com eficiência e responsabilidade a gestão dos recursos e das políticas públicas;
- ii. tornar o governo mais aberto, responsável, transparente e democrático;
- iii. promover mecanismos que possibilitem a participação da sociedade no planejamento, decisão e controle das ações que permitem atingir o bem comum.

Não obstante as diversas dimensões que o controle dos gastos públicos possui e as várias formas de contribuição para o sistema de governança estatal, o presente trabalho visou abordar como os Tribunais de Contas, no exercício de sua missão institucional, poderiam contribuir para a melhoria da governança pública, ao usar o potencial de *accountability* dos seus pareceres prévios.

Neste contexto, de fiscalização e acompanhamento dos gastos públicos, os Tribunais de Contas possuem um papel importante. As questões afetas à saúde pública são aquelas que mais preocupam a população brasileira. Evidenciar o resultado do controle exercido por esses Tribunais, por meio de seus Pareceres Prévios, quando da análise dos recursos públicos, poderia contribuir para fomentar o controle social e melhorar a governança pública, se o potencial de *accountability* que estes pareceres poderiam ofertar à sociedade fosse explorado.

O conceito de potencial de *accountability* afeto aos Tribunais de Contas foi desenvolvido por Rocha (2011) como sendo uma potencialidade inexplorada pelos Tribunais de Contas quanto à *accountability*, tema que será amplamente explorado no decorrer deste texto, caracterizada pelos seguintes elementos:

- I. Identificação no PP dos indicadores da dimensão formal de *accountability*;
- II. Identificação no PP dos indicadores da dimensão substantiva de *accountability*;
- III. Identificação no PP dos indicadores de governança pública;

IV. Avaliação da realização do potencial de *accountability* e governança pública dos PP.

Parecer Prévio, como ensina Meireles (2007), é a manifestação de um órgão técnico, no caso um Tribunal de Contas, sobre assuntos submetidos a sua consideração, ou seja, as contas dos governadores. O parecer visa evidenciar a manifestação do Tribunal de Contas sobre o conjunto das receitas e despesas públicas, e suas respectivas execuções pelo Chefe do Poder Executivo, que deverá ser enviado ao Legislativo para apreciação.

2. PROBLEMA E OBJETIVOS

2.1 Problema de pesquisa

Qual é a contribuição dos pareceres prévios das contas de gestão distrital e estaduais emitidos pelos Tribunais de Contas no Brasil para a *accountability* e para a governança pública?

2.2 Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa é analisar a contribuição dos pareceres prévios das contas de gestão distrital e estaduais emitidos pelos Tribunais de Contas no Brasil para *accountability* e a governança pública.

2.3 Objetivos específicos

- a) Levantar os normativos existentes que parametrizam a análise das prestações de contas de gestão junto aos Tribunais de Contas estaduais e distrital no Brasil;
- b) Levantar os pareceres prévios das contas de gestão dos(as) governadores(as) dos estados brasileiros e do Distrito Federal, dos últimos 3 anos;
- c) Mapear os parâmetros e dimensões utilizados pelos Tribunais de Contas na emissão dos pareceres prévios levantados;
- d) Analisar os parâmetros e as dimensões constantes dos pareceres dos tribunais que contribuem para *accountability* e a governança pública.

3. MARCO TEÓRICO

O referencial teórico foi subdividido em três partes. A primeira assinala a origem e a missão institucional dos TCs no Brasil, com o intuito de situar o leitor sobre seu papel no exercício do controle em auxílio ao Legislativo e como órgão que pode contribuir para o exercício do controle social.

A segunda parte apresenta os conceitos e as dimensões de *accountability*, com ênfase nos pressupostos preconizados por Rocha (2011).

A terceira ilustra como os Tribunais de Contas podem contribuir para a melhoria da governança pública, sendo necessária para tanto a compreensão dos conceitos e dimensões de governança.

3.1 Tribunais de Contas como Órgão de Controle

Nesta seção o objetivo é situar o leitor sobre o papel dos Tribunais de Contas como órgão auxiliar do Poder Legislativo para exercício do controle das contas públicas, apresentando dois elementos básicos: a origem e a missão constitucional dos TCs e a conceituação de um dos seus instrumentos de controle, o parecer prévio das contas de gestão.

3.1.1 Tribunais de Contas no Brasil: origem e missão constitucional

Locke (1994) foi o primeiro pensador que percebeu a importância do controle de um poder sobre o outro, sem a quebra de harmonia entre eles. Para Locke (1994), o governo é uma espécie de custódia estabelecida por indivíduos que se juntaram para formar uma sociedade cujo sentido seria garantir a ordem e protegê-la, ou seja, o governo não era absoluto e deveria estar submisso à lei para garantir os direitos da comunidade à qual estava vinculado. Foi a partir dos estudos de Locke que se percebeu a possibilidade controladora do Legislativo (PEREIRA, 2007).

A necessidade de controle das ações do Estado ficou mais evidente a partir do momento em que as economias tomadas dos cidadãos sob forma de tributos exigiam uma contrapartida do próprio Estado, tornando necessária a revisão do papel do legislador, a quem cabia a palavra final sobre os dispositivos legais.

Assim, as predecessoras das Cortes de Contas foram criadas, no século XVIII, com o objetivo de fiscalizar e controlar as ações do governo (SILVA, 2009). Moreira Neto (2006) ressalta que os Tribunais de Contas, no exercício de sua missão institucional, tiveram ao longo da história, como destinatários o Rei, pois deveria cuidar dos gastos da coroa; depois o Executivo, vez que com a separação dos poderes, o Rei foi substituído pelo titular do Poder Executivo e, com este último, surgiu a necessidade de compreensão e acompanhamento das funções administrativas; e, por fim, o Parlamento, não exclusivamente como destinatário dos resultados das ações realizadas pelos Tribunais de Contas, mas no desenvolvimento de uma relação de interdependência dos TCs com o Legislativo.

Os Tribunais de Contas atuam como órgãos auxiliares do Poder Legislativo e, por conseguinte, têm como destinatários primários de suas atividades o Parlamento; contudo, considerando que o Parlamento é uma representação do povo, percebe-se que os TCs fiscalizam as contas públicas a serviço da sociedade.

Em relação ao processo histórico de criação de um Tribunal de Contas, a iniciativa surgiu pela primeira vez no Brasil em 1826, por meio de projeto de lei apresentado por Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e José Inácio Borges.

Foi após a Proclamação da República, em 1889, que o primeiro Tribunal de Contas foi criado no Brasil, por meio do Decreto 966-A, de 07/11/1890. Seu objetivo era ser uma magistratura intermediária entre a administração e a legislatura, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças que pudessem inviabilizar o exercício de suas funções, conferindo-lhe um aspecto de independência no exercício de suas atividades.

A institucionalização do primeiro Tribunal de Contas veio com a Constituição de 1891 e a efetiva instalação em janeiro de 1893, tendo-lhe na ocasião sido conferidas as competências para analisar e julgar todas as operações relacionadas às contas da receita e da despesa, bem como verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional (SILVA, 2014).

De acordo com Lima (2008), após a criação do Tribunal de Contas da União, este modelo foi replicado para cada um dos estados da federação, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 1: Criação dos Tribunais de Contas

Tribunal de Contas	Ano de Criação
Tribunal de Contas da União	1890
Tribunal de Contas do Piauí	1899
Tribunal de Contas da Bahia	1915
Tribunal de Contas de São Paulo	1924
Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul	1936
Tribunal de Contas de Minas Gerais	1936
<u>Demais Tribunais de Contas estaduais</u>	<u>A partir de 1946</u>
Tribunal de Contas do Tocantins	1989

Fonte: Lima, 2008, pg. 17

Silva (2014) ressalta que atualmente existem 34 (trinta e quatro) Tribunais de Contas no Brasil, contando com o Tribunal de Contas da União, dos estados, do Distrito Federal e de municípios, conforme demonstrado a seguir:

Quadro 2: Situação dos Tribunais de Contas no Brasil

Qtde	Tribunais de Contas	Sede
1	Tribunal de Contas da União	Brasília - DF
26	Tribunal de Contas do Estado	Cada de estado
1	Tribunal de Contas distrital	Brasília - DF
4	Tribunal de Contas dos municípios	Belém - PA, Fortaleza - CE, Goiânia - GO e Salvador - BA
2	Tribunal de Contas do município	São Paulo - SP e Rio de Janeiro - RJ
34		

Fonte: Silva, 2014, pg. 9

Silva (2014) destaca que, no caso do Tribunal de Contas dos Municípios, este verifica as contas dos prefeitos de todos os municípios que compõem o Estado, enquanto as contas de governo do governador são apreciadas pelo Tribunal de Contas do Estado. Aquele autor também informa que, no caso dos Tribunais de Contas do Município de São Paulo e do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, apenas as contas dos respectivos prefeitos são analisadas por aqueles tribunais, cabendo o exame das contas dos prefeitos dos demais municípios e do governador ao Tribunal de Contas do Estado.

Ao longo da primeira metade do século passado, o Tribunal de Contas foi recebendo novas atribuições: proceder ao acompanhamento da execução orçamentária; julgar as contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos; apresentar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados; julgar a legalidade, para fins de registro, das concessões de aposentadorias, reformas e pensões; apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional; fiscalizar e auditar financeira e orçamentariamente os recursos públicos (SILVA, 2014).

Nos anos 80, o controle externo, exercido com o apoio dos Tribunais de Contas, era limitado às dimensões financeira e orçamentária, cabendo ao órgão controlador (CAMPOS, 1990):

- (i) o exame das contas dos chefes dos poderes;
- (ii) o controle das organizações públicas, relativamente à honestidade e legalidade da despesa pública e à observação dos limites orçamentários;
- (iii) a apreciação da legalidade das concessões dos benefícios da aposentadoria para os órgãos e entidades da administração direta e indireta do Estado.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) procurou ampliar as dimensões do controle na administração pública (ROCHA, 2011). Em seu artigo 70, deu ao Congresso Nacional (Legislativo), mediante o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), modelo replicado nas constituições estaduais, e os sistemas de controle de cada poder, um novo papel, uma vez que caberia a estes “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas”.

Ao ler o texto constitucional, imediatamente anterior, constata-se que a ênfase estava sobre a legalidade, vez que a Constituição de 1967 ressaltava questões relacionadas à auditoria financeira e orçamentária das demonstrações contábeis, ao falar do tipo de controle a ser exercido pelo TCU. A CF/88 destaca os aspectos fiscalizatórios contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais

visando ampliar a dimensão do papel controlador e fiscalizador da Corte de Contas da União.

Campos (1990) ressalta, ainda, que enquanto os TCs se limitavam aos aspectos contábeis e orçamentários, a burocracia não se moveu no sentido de *accountability*. Por esse motivo, a reestruturação do controle no setor público, promovido pela CF/88, foi fundamental para integrar os aspectos relacionados ao acompanhamento, fiscalização e responsabilização dos agentes públicos (ROCHA, 2011).

Atualmente, percebe-se que os TCs têm buscado se modernizar, por meio do uso de novas tecnologias, visando ao processamento mais rápido dos trâmites para dar uma resposta mais imediata ao cidadão. O IV Encontro Nacional dos Tribunais de Contas, ocorrido em agosto de 2014 na cidade de Fortaleza, é um exemplo das iniciativas recentes para discussão quanto à redefinição do papel dos Tribunais de Contas. Naquele encontro estiveram reunidos representantes de todos os Tribunais de Contas existentes no Brasil, além de membros do Ministério Público e da sociedade civil organizada, com o objetivo de debater e alinhar as iniciativas dos TCs às demandas sociais (DECLARAÇÃO DE FORTALEZA, 2014).

Os Tribunais de Contas exercem um papel importante no combate à corrupção e no controle do gasto público e tem sido objeto de debate a “implantação de um sistema integrado de controle da Administração Pública, buscando a uniformização de procedimentos e garantindo amplo acesso do cidadão às informações respectivas”.

No IV Encontro Nacional dos Tribunais de Contas, ficaram aprovadas as diretrizes para delimitar a atuação das Cortes de Contas que constituíram a Declaração de Fortaleza (2014), a qual foi assinada por representantes de cada um dos Tribunais de Contas do Brasil. Dentre as diretrizes estabelecidas naquele encontro vale destacar:

(i) assegurar o pleno cumprimento da Lei de Acesso à Informação (LAI), garantindo a transparência plena em todos os órgãos, a começar pelos próprios Tribunais de Contas, tornando efetiva a máxima segundo a qual a regra é a publicidade, sendo o sigilo a exceção;

- (ii) desenvolver, com progressiva ênfase, auditorias operacionais e coordenadas em torno de temas relevantes, de tal forma que se avaliem efetiva e sistematicamente os resultados das políticas públicas, evitando-se a ineficiência e o desperdício de recursos;
- (iii) adotar o controle externo preventivo e concomitante como instrumento de efetividade de suas competências, suspendendo, sempre que necessário, os atos administrativos que representem risco ao interesse público, evitando prejuízos ao erário;
- (iv) implementar ações de comunicação com o objetivo de cumprir os princípios da publicidade e da transparência, demonstrar a utilidade e a efetividade do controle externo e fortalecer a imagem institucional;
- (v) adotar medidas voltadas à gestão de informações estratégicas como instrumento à tomada de decisão em prol do incremento da eficiência e efetividade das ações de controle externo e no combate à corrupção; e
- (vi) fortalecer as ouvidorias dos TCs, no sentido de torná-las efetivos instrumentos de interação com a sociedade, favorecendo as ações de controle externo.

Observa-se a intenção dos TCs em promover a melhoria de sua interação com a sociedade fortalecendo o controle social, bem como melhorar os mecanismos de controle utilizados pelos próprios TCs e encontrar, ainda, uma forma de padronizar as ações de fiscalização e acompanhamento das contas públicas.

3.1.2 Parecer Prévio sobre Contas de Governo

No que tange às ações de fiscalização, controle e acompanhamento das contas públicas, não obstante cada Tribunal possuir Regimento Interno próprio e com ele suas atribuições específicas, verifica-se que estes possuem algumas atividades em comum.

Primeiro, as contas dos titulares deverão consistir de demonstrações contábeis, bem como outros elementos capazes de representar adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial do exercício (ROCHA, 2011).

Segundo, o parecer prévio emitido pelo Pleno de cada TC deverá ser acompanhado de relatório que contenha informações quanto (ROCHA, 2011):

- i. ao atendimento às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos públicos;
- ii. ao atendimento aos programas previstos na Lei Orçamentária anual quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e atingimento de metas, assim como a consonância deles com a Lei do Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias; e
- iii. aos elementos que sejam capazes de expressar o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento do ente federativo correspondente, sem prejuízo de informações quanto ao atendimento de determinações anteriores e outros elementos que se fizerem necessários.

Andrada e Barros (2010) ressaltam que para melhor compreensão do termo parecer prévio sobre contas de governo é preciso compreender de forma isolada os termos “parecer”, “prévio” e “contas de governo”.

Meirelles (2006, p. 176) define pareceres administrativos como “manifestações de órgãos técnicos sobre assuntos submetidos à sua consideração”.

O parecer é "prévio", porque diz respeito ao julgamento das contas que será levado a efeito na Casa Legislativa (SILVA, 2003). E quanto a esse momento, o de julgamento das contas pelo Poder Legislativo, não há dúvida de que, efetivamente, a sugestão opinativa dos Tribunais de Contas é produzida em momento anterior ao dito julgamento (SILVA, 2003).

Silva (2003) destaca, ainda, que no tocante à finalidade do parecer prévio, este se reveste, em suma, do produto final dos TC's em relação às contas do Poder Executivo. Em outras palavras, ele resume todos os esforços aplicados no controle da gestão pública no âmbito do Poder Executivo (de forma consolidada), abordando as fiscalizações contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no que tange aos basilares princípios constitucionais que regem a Administração Pública brasileira (SILVA, 2003).

As contas dos titulares deverão consistir de demonstrações contábeis, bem como outros elementos capazes de representar adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial do exercício (ROCHA, 2011).

Dessa forma, é possível inferir que o Parecer Prévio, se usado como um instrumento de *accountability*, indutor da governança pública e do controle social, deveria evidenciar elementos relacionados à legalidade, legitimidade, economicidade; e, principalmente, mensurar aspectos relacionados ao cumprimento de metas, nos termos do PPA, da LDO e da LOA (ROCHA, 2011).

Relativamente ao prazo para feitura e emissão do parecer prévio das contas dos Governadores, geralmente os regimentos internos daqueles TCs estabelecem o lapso temporal de sessenta dias a contar da data do recebimento das respectivas contas, sendo precedido de minucioso relatório sobre a gestão financeira e econômica da administração direta e órgãos da administração indireta, sociedades e fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público (SILVA, 2003).

À exceção dos aspectos relacionados à inclusão das demonstrações financeiras e do prazo de sessenta dias após o recebimento da prestação de contas de gestão, não se observaram, na literatura consultada (ANDRADA & BARROS, 2010; MEIRELES, 2006; ROCHA, 2011; SILVA, 2003), outros aspectos que pudessem contribuir para a definição dos elementos que deveriam compor um parecer prévio.

Assim, e considerando que os pareceres prévios apresentam uma análise das demonstrações financeiras, por conseguinte, observar, adicionalmente, para efeito deste trabalho, tratamento dado aos gastos públicos associados a funções de governo pode ser um elemento que contribua para o objetivo geral da pesquisa que é avaliar a contribuição dos pareceres prévios das contas de gestão distrital e estaduais emitidos pelos Tribunais de Contas no Brasil para a *accountability* e para a governança.

Vale ressaltar que uma análise detalhada de como os pareceres prévios apresentam as funções de governo, poderia ser um elemento exaustivo, assim, para efeito deste trabalho, coube a seleção de algumas destas funções considerando como critério para escolha aqueles descritos no tópico quatro deste relatório.

3.2 Conceito e Dimensões de Accountability

Para dar início à conceituação de *accountability*, vale retomar as reflexões realizadas por Campos (1990). Naquele artigo, a autora narra a sua dificuldade de compreensão do termo, quando ainda era uma estudante de pós-graduação nos EUA. A citada autora já atuava há oito anos como professora de curso de graduação e, como tinha conhecimentos no idioma de língua inglesa que a credenciavam para realização de um curso no exterior, obtivera uma bolsa de estudos com tal propósito. Ainda assim, a autora não conseguiu acompanhar a discussão sobre o assunto nos primeiros dias aula nos EUA.

Campos (1990) percebeu que não deveria então se prender à tradução da palavra *accountability*, mas se deter ao seu significado. Quando mudou o foco da sua busca por entendimento, percebeu que “faltava aos brasileiros não precisamente a palavra, ausente na linguagem comum como também nos dicionários. Na verdade, o que nos faltava é o próprio conceito, razão pela qual não dispomos da palavra em nosso vocabulário”. (CAMPOS, 1990).

O conceito de *accountability* envolve responsabilidade na gestão dos recursos e, ao mesmo tempo, gera a obrigação daquele que administra os recursos de prestar contas de sua gestão, demonstrando o bom uso desses recursos. Contudo, há que se questionar quem poderia compelir o detentor da função pública ao seu exercício, vez que o processo de responsabilização do gestor público deveria ser de dentro para fora, ou seja, um “sentimento” gerado pelo próprio exercício da gestão pública (AKUTSU e PINHO, 2002).

O exercício de *accountability* é determinado pela qualidade das relações entre governo e cidadão. O comportamento (responsável ou não responsável) dos servidores públicos é consequência das atitudes e comportamento das próprias clientelas (CAMPOS, 1990).

A partir da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para *accountability*. Segundo Campos (1990), não haverá tal condição enquanto o povo se definir como tutelado e o Estado como tutor. O desenvolvimento da consciência popular é a pré-condição para uma democracia verdadeiramente participativa e, à medida que a democracia vai amadurecendo, o cidadão, individualmente, passa do papel de consumidor de serviços públicos e objeto de decisões públicas para um papel de sujeito ativo, guardião de seus

próprios direitos individuais, e cobrador do melhor desempenho do serviço público (CAMPOS, 1990).

Portanto, para que o controle exercido pela sociedade funcione, é preciso conscientizar a sociedade de que ela tem o direito de participar desse controle; é preciso criar instrumentos de participação, amplamente divulgados e postos ao alcance de todos. Enquanto o controle social não fizer parte da cultura do povo, ele não pode substituir os controles formais hoje existentes (AKUTSU e PINHO, 2002).

O controle social e os controles formais estão, portanto, estreitamente vinculados entre si. Somente com *accountability* integral, ou seja, com informações públicas e prestações de contas confiáveis por parte dos governantes, devidamente auditadas pelos controles externo e interno, os cidadãos podem participar ativamente das decisões públicas. Por outro lado, sem uma sociedade civil organizada, os gestores públicos não se sentirão obrigados a promover *accountability*. O controle social pode, portanto, fortalecer o controle formal legalmente instituído, levando a sociedade a participar mais ativamente da vida pública e, dessa forma, reduzir a distância entre o desempenho do governo e as efetivas necessidades dos cidadãos (AKUTSU e PINHO, 2002).

Nesse sentido, Rocha (2011) desenvolveu o conceito de “potencial de *accountability*”, que envolve uma potencialidade inexplorada por Tribunais de Contas sobre elementos que compõem *accountability*. O autor, à luz dos ensinamentos de Meireles (2007), ressalta que os TCs devem dar cumprimento ao princípio do “poder-dever”, isto é, à obrigação de utilizar o poder do qual estão investidos para atingir as finalidades públicas que lhes são atribuídas.

Na pesquisa realizada por Rocha (2011), no Tribunal de Contas de Santa Catarina, ao analisar os pareceres prévios emitidos para os municípios daquele estado nos anos de 2008 e 2009, acabou por criar as dimensões formal e substantiva de *accountability*, essenciais para o desenvolvimento do potencial de *accountability* de um Tribunal de Contas, na visão daquele autor.

Rocha (2011) retoma a proposta de Schedler (1999) que reforça a necessidade de analisar *accountability* por dois ângulos distintos: o da “obrigação” do agente público de agir e prestar contas (*answerability*) e o da “obrigação” do agente fiscalizador de fazer cumprir a lei e aplicar sanções (*enforcement*).

De acordo com Rocha (2011), essa concepção também ajuda a entender e a delimitar com mais clareza as duas dimensões — a formal e a substantiva — necessárias à análise do processo de *accountability*. Em primeiro lugar, deve-se verificar se o agente fiscalizador cumpre a lei e se age nos estritos limites dos procedimentos legais. Trata-se, portanto, de verificar se os aspectos formais que envolvem obrigatoriamente o processo de *accountability* são atendidos. É a sua dimensão formal. Em segundo lugar, deve-se focar o conteúdo daquilo que se fiscaliza, isto é, verificar como e de que forma o agente público vem realizando suas atividades e como tem respondido (atendido) às necessidades e interesses da sociedade. Esta é a dimensão substantiva de *accountability*.

Cumpra, por derradeiro, ressaltar que o vínculo entre controle social e controle externo pode contribuir para reduzir as distâncias entre o desempenho do governo e as efetivas necessidades dos cidadãos, num processo de fortalecimento da cidadania e da democracia; esse mesmo vínculo pode contribuir para a criação de condições de melhoria da governança pública. De certo, o desenvolvimento do potencial de *accountability* dos TCs contribuirá para esse processo.

3.3 Conceito e Dimensões de Governança Pública

No tocante à governança privada (governança corporativa), o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC ressalta que a governança é regida pelos seguintes princípios:

- (i) **Transparência** - mais do que a obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos.
- (ii) **Equidade** - caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*). Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.
- (iii) **Prestação de Contas (*accountability*)** - os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de atos e omissões.
- (iv) **Responsabilidade Corporativa** - os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando

considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações (IBGC, 2014).

Rosenau (2000) difere governança de governo. Para ele, as duas coisas possuem aspectos diferentes: o primeiro refere-se a atividades apoiadas em objetivos comuns, que podem ou não derivar de responsabilidades legais e formalmente prescritas e não dependem, necessariamente, do poder de polícia para que sejam aceitas e vençam resistências; o segundo sugere atividades sustentadas por uma autoridade formal, pelo poder de polícia que garante a implementação das políticas devidamente instituídas.

A governança é um conceito suficientemente amplo para conter dentro de si a dimensão governamental, abrangendo as instituições governamentais, mas implicando, também, mecanismos informais, de caráter não governamental, que fazem com que as pessoas e as demais organizações dentro da sua área de atuação tenham uma conduta determinada, satisfaçam suas necessidades e respondam as suas demandas (ROSENAU, 2000).

Recentemente, o TCU (BRASIL, 2014) editou o “Referencial Básico de Governança” por entender que a melhoria da governança pública nos municípios, nos estados e na União é o grande desafio do Brasil. Aquele documento define Governança no Setor Público como sendo um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2014).

O “Referencial Básico de Governança - RBG” é um documento que visa reunir e organizar as boas práticas de governança pública que, se observadas, podem incrementar o desempenho dos órgãos e entidades públicas, bem como esclarecer e incentivar os agentes públicos na adoção de boas práticas de governança (BRASIL, 2014).

Para a governança pública ser efetiva, é fundamental a existência de um Estado de Direito; de uma sociedade civil participativa no que concerne aos assuntos públicos; de uma burocracia comprometida com a ética profissional; de

políticas planejadas de forma previsível (WORLD BANK, 2007). Para efeito deste estudo, serão consideradas apenas:

a) **Transparência:** caracteriza-se pela possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações de órgãos e entidades com terceiros.

b) **Accountability:** as normas de auditoria da Intosai conceituam *accountability* como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e organizações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades (BRASIL, 2011). Espera-se que os agentes de governança prestem contas de sua atuação de forma voluntária, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões (IBGC, 2010).

Pode-se dizer que governança envolve múltiplos atores locais desenvolvendo ação conjunta movidos pela expectativa de que conseguem avaliar melhor os problemas de sua região do que os atores nacionais ou supraestaduais, vez que as expectativas políticas e sociais geradas pela cooperação entre os agentes regionais são significativamente elevadas, por exemplo, no campo do mercado de trabalho e das políticas de emprego, desenvolvimento municipal, combate à pobreza etc. (KISSLER e HEIDEMANN, 2006).

Kissler e Heidemann (2006) ressaltam que, sob a ótica da ciência política, a governança pública está associada a uma mudança na gestão política, por se tratar de uma tendência para se recorrer cada vez mais à autogestão nos campos social, econômico e político, e a uma nova composição de formas de gestão daí decorrentes.

A governança, portanto, poderia ser entendida como uma alternativa para a gestão baseada na hierarquia, visto que, em relação à esfera local, ela significa que os governos fortalecem cada vez mais a cooperação com os cidadãos, as empresas e as entidades sem fins lucrativos na condução de suas ações, englobando tanto o

trabalho conjunto de atores públicos, comunitários e privados, quanto novas formas de transferência de serviços para grupos privados e comunitários (KISSLER E HEIDEMANN, 2006).

O olhar para as funções de governo, na perspectiva tratada neste estudo, não deveria ser um olhar unidirecional, mas a partir da concepção de que a melhoria da gestão advém do envolvimento dos múltiplos atores sociais. Nesse sentido, os Tribunais de Contas, no exercício de sua missão institucional, poderiam inserir nesse processo a melhoria da gestão, como um caminho a ser trilhado ao encontro das intenções descritas na Declaração de Fortaleza (2014).

Considerando, ainda, as orientações do CIPFA (2004), pode-se sugerir que os Tribunais de Contas deveriam contribuir para o processo de tomada de decisões tanto por gestores como pela sociedade, fornecendo informações de qualidade, certificando-se de que os cidadãos estão recebendo serviços públicos em troca dos tributos pagos que possam ser avaliados, monitorados e qualificados, e apresentando-se como órgãos capazes de promover o diálogo com todas as partes interessadas, quais sejam: governo, sociedade e mercado; além de sustentar e garantir a efetividade da governança.

Percebe-se que incluir os Tribunais de Contas, órgãos que auxiliam o Legislativo no exercício do controle das contas públicas, seria compreender que aqueles órgãos poderiam contribuir para a melhoria da gestão, a partir da percepção da necessidade de novas formas de transparência das atividades por eles desempenhadas (KISSLER e HEIDEMANN, 2006).

Ronconi (2011) destaca que a governança pública corresponde a um tipo de arranjo institucional governamental que articula as dimensões econômico-financeiras, institucional-administrativas e sociopolíticas e estabelece parcerias com sociedade civil e mercado, na busca de soluções para os problemas sociais e o aprofundamento da democracia.

A Governança Pública está associada às alianças, parcerias, cooperação entre governos, entre mercado e sociedade, nas três instâncias de governo. É de se destacar também que esses novos termos são oriundos dessa nova governança que contemplou a possibilidade de múltiplas participações (diversos atores) na tomada

da decisão governamental, bem como na implementação e no controle de políticas públicas, gerando um sentido de corresponsabilidade.

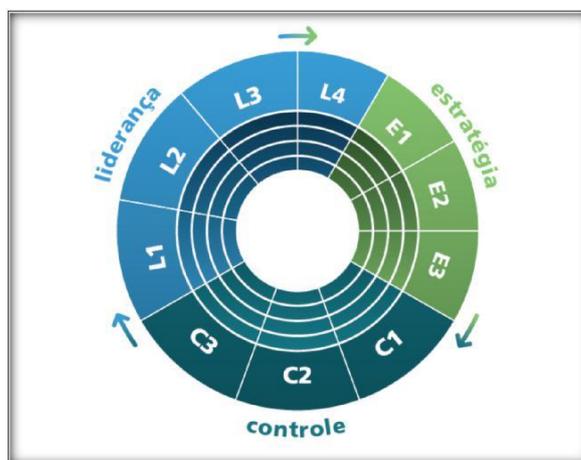
Há que se ressaltar, porém, que a interação entre Governo, Mercado e Sociedade Civil deve ser sempre estudada de forma ampla, com base no entendimento de que essa Governança Pública traria mais participação para a esfera pública não estatal, incitando a sociedade civil a se auto-organizar. (MEZZARROBA; BERNIERI; BIER, 2014).

De acordo com o RBG, para que as funções de governança sejam realizadas de forma satisfatória, alguns mecanismos devem ser adotados (BRASIL, 2014):

- a) **Liderança:** conjunto de práticas, de natureza humana ou comportamental, que assegura a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança, quais sejam: pessoas íntegras, capacitadas, competentes, responsáveis e motivadas ocupando os principais cargos das organizações e liderando os processos de trabalho (BRASIL, 2014);
- b) **Estratégia:** conjunto de ações envolvendo aspectos como: escuta ativa de demandas, necessidades e expectativas das partes interessadas; avaliação do ambiente interno e externo da organização; avaliação e prospecção de cenários; definição e alcance da estratégia; definição e monitoramento de objetivos de curto, médio e longo prazo; alinhamento de estratégias e operações das unidades de negócio e organizações envolvidas ou afetadas (BRASIL, 2014);
- c) **Controle:** conjunto de medidas que envolvem a avaliação, a transparência e *accountability* das prestações de contas das ações desenvolvidas pelos gestores e a responsabilização dos atos por eles praticados. (BRASIL, 2014)

De acordo com o RBG, cada um dos mecanismos de governança foi associado a um conjunto de componentes que contribuem direta, ou indiretamente, para o alcance dos objetivos, conforme evidenciado na figura a seguir (BRASIL, 2014):

Figura 1: Componentes dos Mecanismos de Governança



Fonte: (BRASIL, 2014)

O RBG atribuiu aos mecanismos de governança os seguintes elementos, os quais estão associados à figura anteriormente descrita (BRASIL, 2014):

a) Liderança (L)

- pessoas e competências (L1);
- princípios e comportamentos (L2);
- liderança organizacional (L3);
- sistema de governança (L4);

b) Estratégia (E)

- relacionamento com partes interessadas (E1);
- estratégia organizacional (E2);
- alinhamento transorganizacional (E3);

c) Controle (C)

- gestão de riscos e controle interno (C1);
- auditoria interna (C2); e
- *accountability* e transparência (C3).

Vale lembrar que o objetivo da presente pesquisa está associado ao potencial de *accountability* e à contribuição para melhoria da governança pública dos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas sobre as contas de governo dos governadores, especificamente no que tange às funções de governo. Portanto, entendeu-se que não caberia, neste momento, uma análise de todos os componentes dos mecanismos de governança, sugeridos pelo RBG.

Para efeito desta pesquisa, serão consideradas algumas práticas dos componentes **estratégia** e **controle**.

Quanto ao **componente Estratégia**, serão consideradas as práticas afetas ao Relacionamento com as Partes (E1). Esse componente prevê que a governança deve propiciar o equilíbrio entre as legítimas expectativas das diferentes partes interessadas, a responsabilidade e discricionariedade dos dirigentes e gestores e a necessidade de prestar contas (IFAC, 2001); bem como avaliar o desempenho e os resultados organizacionais; e serem transparentes, prestando contas e fornecendo informações completas, precisas, claras e tempestivas (IFAC, 2001). Nesse sentido, foram selecionados na pesquisa:

- **Prática 1** - Estabelecer e divulgar canais de comunicação com as diferentes partes interessadas e assegurar sua efetividade, consideradas as características e possibilidades de acesso de cada público-alvo.
- **Prática 2** - Promover a participação social, com envolvimento dos usuários, da sociedade e das demais partes interessadas na governança da organização.

Quanto ao **componente Controle**, serão consideradas as práticas afetas à *accountability* e transparência (C3) que trata da capacidade e responsabilidade dos gestores de uma administração de prestar contas de sua atuação e assumir, integralmente, as consequências de seus atos; bem como o desenvolvimento de mecanismos de transparência para garantir a efetividade de *accountability* desses gestores (BRASIL, 2014). Nesse sentido, foram selecionadas:

- **Prática 1** - Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo como exceção, nos termos da lei.

- **Prática 2** - Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*.
- **Prática 3** - Garantir que sejam apurados, de ofício, indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.

Considerando que os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas podem ser considerados instrumentos de transparência da gestão pública, a sua divulgação e garantia da acessibilidade contribuem para o controle social e para a melhoria dos processos de governança pública.

4. METODOLOGIA

Este capítulo trata da metodologia a ser utilizada na pesquisa, sendo subdividido em três partes. A primeira parte descreve o tipo de pesquisa adotado. A segunda estabelece o método de análise do estudo. A terceira parte apresenta as categorias de análise.

4.1 Tipo de Pesquisa

De acordo com Vergara (2006), uma pesquisa precisa levar em conta dois critérios básicos: os fins e os meios.

A partir desses dois pressupostos básicos, pode-se dizer que, quanto aos fins, a pesquisa se caracterizou como um estudo descritivo, por objetivar a exposição de características de determinada população ou de um determinado fenômeno, isto é, a finalidade é a observação de um fenômeno visando melhor conhecê-lo e torná-lo explícito, bem como descrever suas características e analisá-lo (RICHARDSON et al., 1999; VERGARA, 2006).

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa foi documental, pois a base para os dados coletados foram as prestações de contas dos governadores e os pareceres prévios emitidos sobre elas pelos Tribunais de Contas no Brasil, extraídos dos sites das Secretarias de Fazenda e dos próprios tribunais (VERGARA, 2006). A pesquisa também será bibliográfica, pois se trata de um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas (VERGARA, 2006), isto é, buscar-se-ão autores que tratem da matéria como forma de identificar suas perspectivas sobre a temática.

4.2 Método de Análise

O presente estudo foi fundamentado no método denominado “Análise de Conteúdo”, com a utilização das técnicas de análise por categoria. A análise de conteúdo é uma técnica para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de um determinado tema (VERGARA, 2005).

Embora a técnica de analisar textos seja uma prática antiga, a análise de conteúdo como método de pesquisa data do início do século XX e hoje incorpora em seu bojo a transcrição de entrevistas, documentos institucionais, entre outros (VERGARA, 2005), como será o caso, vez que a principal fonte de informação para subsidiar o trabalho será a análise dos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas.

Bardin (2006) ressalta que a análise de conteúdo representa um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens.

Portanto, a análise de conteúdo visa ao exame dos dados coletados visando interpretá-los e com isso trazer à luz algo que possa estar oculto nas entrelinhas dos dados observados.

Chizzotti (2006) afirma que o objetivo da análise de conteúdo é a compreensão do sentido das comunicações, evidenciando as significações explícitas ou ocultas por meio da decodificação de um documento, utilizando-se de diferentes procedimentos para alcançar o significado profundo das comunicações nele cifradas, visto que a escolha do procedimento mais adequado vai depender do material a ser analisado, dos objetivos da pesquisa e da posição ideológica e social do pesquisador.

Vale ressaltar que a utilização da análise de conteúdo estabelece a necessidade de se delimitar as unidades de referência que serão objeto da análise pretendida; bem como a forma como serão categorizadas.

Quanto às unidades de análise, *a priori* foram utilizados os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas dos estados e do Distrito Federal. Considerando que os pareceres refletem, em linhas gerais, uma o resultado do exame das informações contábeis e financeiras globais e segregadas por função de governo¹, teve-se por bem, inicialmente, realizar também uma análise das referidas funções.

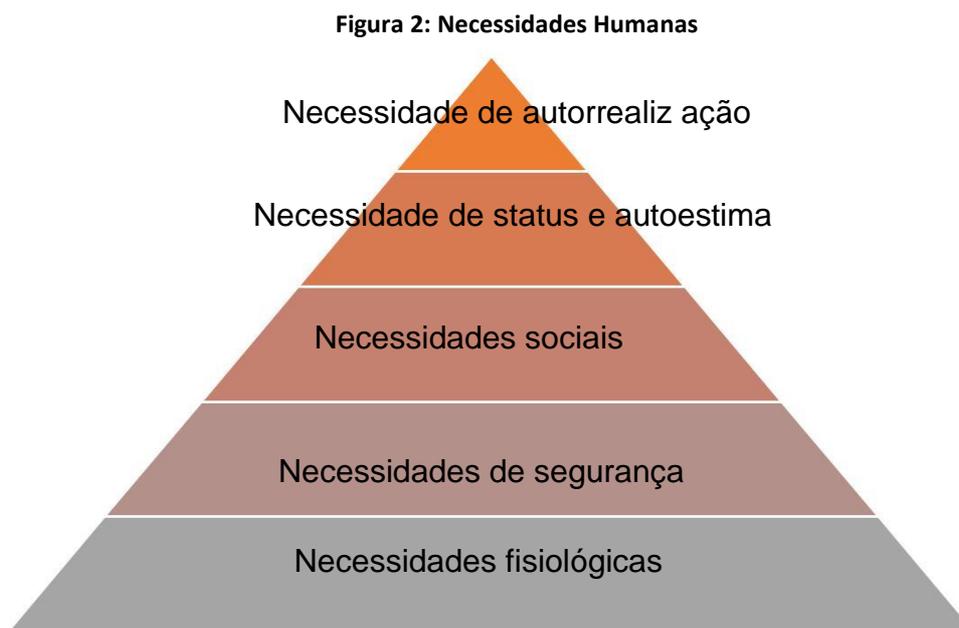
Ocorre que existe um número significativo de funções de governo, portanto, se fez necessário a adoção de algum critério para escolha para seleção das funções

¹ A função de governo pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. Está relacionada com a missão institucional fundamental do órgão executor, por exemplo, cultura, educação, saúde ou defesa.

Vide: <http://www.transparencia.rs.gov.br/webpart/system/AnaliseGrafica.aspx?Report=GrafCgpFuncao>.

a serem examinadas. Assim, tomou-se os ensinamentos de Maslow para realizar a referida seleção.

De acordo com Maslow (1970), as necessidades humanas estão organizadas e dispostas em níveis, numa hierarquia de importância e de influência, numa pirâmide, em cuja base estão as necessidades mais baixas (necessidades fisiológicas) e no topo, as necessidades mais elevadas (as necessidades de autorrealização):



Fonte: Maslow (1970)

De acordo com Maslow (1970), as **necessidades fisiológicas** constituem a sobrevivência do indivíduo e a preservação da espécie: alimentação, sono, repouso, abrigo etc. As **necessidades de segurança** constituem a busca de proteção contra a ameaça ou privação, a fuga e o perigo. As **necessidades sociais** incluem a necessidade de associação, de participação, de aceitação por parte dos companheiros, de troca de amizade, de afeto e amor. As **necessidades de autoestima** envolvem a autoapreciação, a autoconfiança, a necessidade de aprovação social e de respeito, de status, prestígio e consideração, além de desejo

de força e de adequação, de confiança perante o mundo, independência e autonomia. As **necessidades de autorrealização** são as mais elevadas, dependendo de cada pessoa realizar o seu próprio potencial e de autodesenvolvimento contínuo.

Assim, pode-se dizer que as políticas públicas associadas à saúde, habitação, transporte estão associadas às necessidades fisiológicas do ser humano; a segurança, às necessidades de segurança, e a educação, às necessidades de autorrealização.

Portanto, partindo deste critério, inclui-se na categorização da análise, um olhar dos pareceres prévios, para além dos aspectos relacionados à *accountability* e à governança, sobre estas cinco funções de governo: saúde, educação, habitação, transporte e segurança.

4.2.1 Caracterização do parecer prévio

No que tange às ações de fiscalização, controle e acompanhamento das contas públicas, não obstante cada Tribunal possuir Regimento Interno próprio e com ele suas atribuições específicas, verifica-se que os TCs possuem algumas atividades em comum.

Primeiro, as contas dos titulares deverão consistir de demonstrações contábeis, bem como outros elementos capazes de representar adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial do exercício (ROCHA, 2011).

Segundo, o parecer prévio emitido pelo Pleno² de cada TC deverá ser acompanhado de relatório que contenha informações quanto (ROCHA, 2011):

- I. ao atendimento às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos públicos;
- II. ao atendimento aos programas previstos na Lei Orçamentária anual quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e atingimento de metas, assim como a consonância deles com a Lei do Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias; e

² Conjunto de ministros ou conselheiros que compõem a estrutura denominada corpo deliberativo de cada Tribunal de Contas. (SILVA, 2014. P.12)

III. aos elementos que sejam capazes de expressar o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento do ente federativo correspondente, sem prejuízo de informações quanto ao atendimento de determinações anteriores e outros elementos que se fizerem necessários.

Os Tribunais de Contas, em sua concepção, são órgãos autônomos para o exercício de suas atribuições (ROCHA, 2011). Entretanto, à luz dos ensinamentos de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010), percebe-se que as ações dos TCs não podem nem devem ser desconectadas tanto do contexto político quanto da realidade social. Aquelas instituições precisam lidar com chefes dos poderes, gestores, funcionários públicos e a sociedade como um todo para responder, a esta última, quanto ao resultado do seu investimento no negócio estatal por meio de seus tributos pagos.

A estratégia dos TCs precisa se fundamentar no gerenciamento das demandas dos agentes e do uso seletivo dos interesses desses atores no cumprimento da missão organizacional; portanto, todos os interessados no processo de gestão, gestores, chefes dos poderes, membros dos TCs e sociedade agem de forma a conferir aos TC's uma ampla gama de possibilidades de atuação fruto da interação desses agentes, de modo que seu desempenho possa contribuir de diversas formas para o exercício do controle social (SILVA, 2014).

Ainda no que concerne aos pareceres prévios emitidos, pode-se dizer que estes possuem, como sujeitos passivos, o titular do Poder Executivo, isto é, os prefeitos, os governadores e o presidente estão sujeitos à ação dos TCs (SILVA, 2003).

4.2.2 A realização do potencial dos pareceres prévios

Nos mesmos moldes estabelecidos por Rocha (2011), a caracterização de cada parecer prévio se dará pela presença ou não dos componentes e indicadores das dimensões de *accountability*, o que caracterizará a condição de atendimento àquela dimensão.

Da mesma forma, as dimensões de governança (BRASIL, 2014) também serão observadas, de sorte a verificar a sua existência ou não.

É possível que na análise de um mesmo parecer não sejam contemplados todos os indicadores que caracterizam, para efeito deste trabalho, as dimensões de

accountability e dimensões de governança. Contudo, as condições de atendimento serão individualizadas para cada dimensão, de modo que ao término da análise sejam os pareceres prévios, no que concerne ao exame das funções de governo selecionadas, sejam considerados: **plenamente atendidos** (todas as dimensões foram verificadas); **parcialmente atendidos** (algumas dimensões foram verificadas); **não atendidos** (a dimensão não foi verificada), nos termos preconizados por ROCHA, 2011.

Espera-se que, a menos que um determinado Tribunal de Contas ainda não tenha realizado a emissão do Parecer Prévio, nenhum parecer apresente a notação **não atendido**, isto é, quando não tenha sido possível verificar nenhuma dimensão de *accountability* (ROCHA, 2011) e de governança.

Conforme estabelecido por Rocha (2011), o potencial de *accountability* dos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas pode ser entendido pelo fato de eles apresentarem elementos tidos por adequados para subsidiar o referido julgamento político, independentemente de tais elementos virem ou não a ser considerados por seus destinatários (potencial intrínseco).

Neste estudo, da mesma forma, o potencial de *accountability* dos pareceres prévios teve a mesma conotação, ou seja, foi avaliado se os PP's apresentaram ou não elementos pertinentes à *accountability*, independentemente de que tais elementos possam ou não ser considerados por aqueles que julgam as contas dos governadores. Portanto, se os pareceres prévios pesquisados apresentarem todos os componentes que caracterizam ambas as dimensões de *accountability*, definidas por Rocha (2011), significa que realizam plenamente o seu potencial de *accountability*. Se, ao invés, deixam de apresentar algum desses componentes, significa que não realizam o seu potencial de *accountability*.

Este conceito será estendido para verificar a capacidade de melhoria da governança pública dos referidos pareceres.

4.2.3 Categorias de Análise

O exame dos pareceres prévios será realizado tomando por base as seguintes categorias de análise:

- Dimensões Formal e Substantiva de *Accountability*

- Dimensões de Governança
- Dimensões Transparência das Informações por Funções de Governo.

Quanto às dimensões de *accountability*, Rocha (2011) ressalta que é constituída de dimensão formal, relacionada aos aspectos de transparência e garantia do contraditório e da ampla defesa; e dimensão substantiva, afeta à conformidade, legalidade, eficiência, eficácia, efetividade, as sanções e sua divulgação, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 3: Dimensões de Accountability

Dimensões de Accountability	Componentes (Temas)	Indicadores (Conceitos-chave)	Definição dos Indicadores (unidades de significação)
Dimensão Formal de Accountability	Publicidade	Disponibilidade	Atendimento à determinação legal de "ser público"; de estar à disposição do público;
		Divulgação	Publicação dos pareceres prévios em mídia de amplo acesso e/ou circulação;
	Justificação	Ampla Defesa	Oportunidade dada ao governador de apresentar explicações e justificativas antes da emissão da decisão pelo Tribunal, mediante o conhecimento de inteiro teor do relatório e parecer prévio;
		Contraditório	Registro e análise das explicações e justificativas apresentadas pelo governador, bem como da contra-argumentação e das conclusões apontadas pelo Tribunal;
	Sanção	Decisão	Ato declaratório formal prolatado pelo Plenário do Tribunal, vinculado ao relatório e parecer prévio, propondo a aprovação ou rejeição das contas anuais.
Dimensão Substantiva de Accountability	Conformação	Conformidade	Verificação do cumprimento das normas, regulamentos e procedimentos administrativos na prática dos atos de gestão e das ações de governo;
		Legalidade	Verificação do cumprimento das determinações legais na prática dos atos de gestão e das ações de governo;
	Desempenho	Eficiência	Análise/avaliação da relação custo-benefício na prática dos atos de gestão e das ações de governo;
		Eficácia	Análise/avaliação da consecução de objetivos e metas na prática dos atos de gestão e das ações de governo;
		Efetividade	Análise/avaliação dos efeitos e impactos advindos da prática dos atos de gestão e das ações de governo;
	Atuação Ética	Imputação	Divulgação sistemática e sistematizada das sanções imputadas aos administradores, advindas do conjunto de procedimentos de fiscalização realizados no estado ou no distrito federal.
	Compromisso com os princípios democráticos	Participação	Análise/avaliação das circunstâncias e resultados da participação da população na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc., em cumprimento às determinações legais;
	Defesa do Interesse público	Responsividade	Análise/avaliação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e os objetivos e metas constantes do PPA aprovado para o estado ou Distrito Federal;
		Transparência	Análise/avaliação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e as funções de governo afetas ao estado ou ao Distrito Federal, conforme planejado no orçamento aprovado.

Fonte: Rocha, 2011 (adaptado)

Quanto às dimensões de governança pública (Brasil, 2014), para efeito desta pesquisa, será considerada parte dos componentes de estratégia visto que as práticas relacionadas ao componente *accountability* já estão inseridas nas dimensões formal e substantiva anteriormente apresentadas:

Quadro 4: Componentes dos Mecanismos de Governança

Dimensões de Governança Pública	Componentes (Temas)	Indicadores (Conceitos-Chave)	Definição dos Indicadores (unidades de Significação)
	Estratégia	Comunicação	Estabelecer e divulgar canais de comunicação com as diferentes partes interessadas e assegurar sua efetividade, consideradas as características e possibilidades de acesso de cada público-alvo.
		Participação da Sociedade	Promover a participação social, com envolvimento dos usuários, da sociedade e das demais partes interessadas na governança da organização.
	Accountability	Transparência	Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei.
		Prestação de Contas	Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio da <i>accountability</i> .
		Responsabilização	Garantir que sejam apurados, de ofício, indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.

Fonte: (BRASIL, 2014)

Quanto à dimensão Transparência das Informações por Função de Governo, o quadro 5 apresenta indicadores relacionados à prestação de contas e participação da sociedade, criados a partir da análise preliminar dos pareceres prévios:

Quadro 5: Dimensão Transparência das Informações por Função de Governo

	Componentes (Temas)	Indicadores (Conceitos-Chave)	Definição dos Indicadores (Unidades de Significação)
Função de Governo	Transparência	Prestação de Contas	1. Montante e fonte dos recursos aplicados no período 2. Auditorias realizadas ou em fase de execução no período 3. Oferta e produção de serviços públicos 4. Metas e indicadores do Plano Plurianual 5. Transferências de recursos aos Fundos, se houver 6. Aplicação de recursos vinculados, se houver
		Participação da Sociedade	1. Avaliação de Conselho de Política Setorial, se houver

Fonte: Elaboração própria.

Tomando por base cada dimensão, os quadros foram preenchidos com os seguintes símbolos:

- : quando não é possível verificar a informação;
- 0: quando a informação está ausente no documento analisado;
- 1: quando a informação está presente no documento analisado.

A partir do mapeamento de presença, ausência ou impossibilidade de verificação, foi possível definir uma escala de potencialidade dos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 6: Escala de Potencialidade dos Pareceres Prévios

% de Indicadores presentes nos Pareceres Prévios	Quantidade de quesitos presentes nos Pareceres Prévios	Realização do Potencial de <i>Accountability</i> e Governança Pública
De 73% a 100%	19 a 26 quesitos	Realizam o seu potencial
De 50% a 72,9%	13 a 18 quesitos	Realizam parcialmente o seu potencial
De 27% a 49,9%	7 a 12 quesitos	Realizam raramente o seu potencial
De 0 a 26,9%	0 a 6 quesitos	Não realizam o seu potencial
Não Verificado	Ausência de Parecer Prévio	Incapacidade de Avaliação

Fonte: elaboração própria

Após a identificação das dimensões de *accountability*, governança pública e componentes para análise das funções de governo, criou-se uma escala de categorização do parecer do prévio que vai do “realizam o seu potencial de *accountability* e de governança” até “realizam o seu potencial de *accountability* e de governança”. Há que se ressaltar que o uso de escala de categorização para pareceres prévios não é inédita, conforme pode ser observado no trabalho de Rocha (2011).

5. CRONOGRAMA

A pesquisa foi realizada tomando por base o seguinte cronograma de atividades:

Quadro 7: Cronograma de Atividades

Atividades (*)	2015												2016	
	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Jan	Fev	
Levantamento Preliminar do Referencial Teórico	Previsto	Realizado												
Seleção de Dados			Previsto											
Redação do Relatório Preliminar				Previsto	Previsto									
Entrega de Relatório Preliminar						Realizado								
Análise de dados							Previsto	Previsto	Previsto	Previsto	Previsto			
Redação e Entrega do Relatório Final												Previsto	Realizado	

(*) Atividades previstas no projeto como: revisão de literatura, trabalho de campo, medições, entrevistas, etc.

Legenda:

 Previsto  Realizado

Ressalta-se que o trabalho foi concluído no prazo previsto.

6. RESULTADOS

O presente capítulo é dividido em três partes. A primeira é dedicada à análise da forma de coleta de dados dos Pareceres Prévios de cada Tribunal. A segunda trata da análise das dimensões de *accountability*, governança e de transparência das funções de governo identificadas nos Pareceres Prévios e função de governo. A terceira apresenta os resultados consolidados e evidenciação dos principais potenciais inexplorados.

6.1 Informações sobre os Pareceres Prévios

Preliminarmente, vale destacar a dificuldade encontrada no acesso à informação. Não há nem uniformidade no meio de acesso à informação. Os caminhos para localização da informação nem sempre são óbvios e o seu acesso demandou tempo significativo da pesquisa até que se obtivesse a informação correta.

O quadro a seguir apresenta os Tribunais de Contas que disponibilizaram os seus pareceres até o término da coleta de dados desta pesquisa.

Da observação do quadro, é possível constatar que os Tribunais de Contas situados nas regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul apresentaram 100% de emissão de parecer prévio para o período selecionado.

A região norte é aquela que possui os piores percentuais de não emissão de Pareceres Prévios das contas de governo dos governadores, excetuando o TCE-AM, que já emitiu parecer para os três exercícios examinados.

Até a data-limite estabelecida no cronograma de trabalho para conclusão desta pesquisa, houve informações que não foram enviadas:

Período de 2011 a 2013: Acre, Alagoas, Amapá, Maranhão; Pará; Piauí; Rondônia
Período de 2012 a 2013: Roraima

Período de 2013: Paraíba e Tocantins

Com base nas informações obtidas, foi possível constatar um percentual médio de Pareceres Prévios emitidos da ordem de 64%, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 8: Quadro Resumo da Emissão de Pareceres Prévios pelos TCs

Unidade da Federação	2011	2012	2013
Região Norte			
Acre	N	N	N
Amazonas	S	S	S
Amapá	N	N	N
Pará	N	N	N
Rondônia	N	N	N
Roraima	S	N	N
Tocantins	S	S	N
TOTAL DE INFORMAÇÕES	3	2	1
Percentual de Apresentação	50%	33%	17%
Região Nordeste			
Alagoas	N	N	N
Bahia	S	S	S
Ceará	S	S	S
Maranhão	N	N	N
Paraíba	S	S	N
Pernambuco	S	S	N
Piauí	N	N	N
Rio Grande do Norte	S	S	S
Sergipe	N	N	N
TOTAL DE INFORMAÇÕES	5	5	3
Percentual de Apresentação	56%	56%	33%
Região Centro Oeste			
Distrito Federal	S	S	S
Goiás	S	S	S
Mato Grosso	S	S	S
Mato Grosso do Sul	S	S	S
TOTAL DE INFORMAÇÕES	4	4	4
Percentual de Apresentação	100%	100%	100%
Região Sudeste			
Espírito Santo	S	S	S
Minas Gerais	S	S	S
Rio de Janeiro	S	S	S
São Paulo	S	S	S
TOTAL DE INFORMAÇÕES	4	4	4
Percentual de Apresentação	100%	100%	100%
Região Sul			
Paraná	S	S	S
Rio Grande do Sul	S	S	S
Santa Catarina	S	S	S
TOTAL DE INFORMAÇÕES	3	3	3
Percentual de Apresentação	100%	100%	100%
TOTAL GERAL	19	18	15
Percentual de Apresentação	70%	67%	56%

Legenda

S – Sim possui a informação no site
N – Não possui a informação no site

Fonte: dados da pesquisa

Até o término do período de coleta de dados desta pesquisa, foram emitidas, inicialmente, 15 (quinze) correspondências eletrônicas aos canais de comunicação dos Tribunais, conforme quadro demonstrativo a seguir:

Quadro 9: Mapa das Correspondências Enviadas aos Tribunais de Contas

Ano de Ausência de Informação no Portal	Tribunal de Contas do Estado	Resposta emitida pelo Tribunal de Contas
2011, 2012 e 2013	Acre	Não respondeu a solicitação
	Amapá	Solicitou informações complementares mas não deu prosseguimento na resposta
	Pará	Não respondeu a solicitação
	Rondônia	Não respondeu a solicitação
	Roraima	Informou que as Prestações de Contas dos exercícios de 2012 e 2013 ainda não foram apreciadas
	Alagoas	Não respondeu a solicitação
	Ceará	Informou o caminho de acesso às Prestações de Contas. Foi possível localizar os Pareceres Prévios dos exercícios de 2011 a 2013
	Maranhão	Não respondeu a solicitação
	Piauí	Informou que as Prestações de Contas dos exercícios de 2011 a 2013 ainda não foram apreciadas
	Rio Grande do Norte	Envio das Prestações de Contas dos exercícios de 2011 a 2013
	Sergipe	Informações quanto nº dos processos mas sem análise pelo TCE-SE
2013	Tocantins	Não respondeu a solicitação referente ao exercício de 2013
	Paraíba	Não respondeu a solicitação referente ao exercício de 2013
	Pernambuco	Não respondeu a solicitação referente ao exercício de 2013

Fonte: Elaboração própria.

Vale ressaltar que as comunicações foram realizadas somente para aqueles Tribunais de Contas cujos pareceres não foram localizados em nenhuma das tentativas realizadas.

Conforme já descrito anteriormente, os portais dos Tribunais de Contas dos estados possuem o seguinte endereço eletrônico: [www.tce.\(sigladoestado\).gov.br](http://www.tce.(sigladoestado).gov.br), exceto o Tribunal de Contas do Estado de Roraima, com o endereço eletrônico: www.tce.rr.leg.br e o Tribunal de Contas do Distrito Federal, que possui o endereço: www.tc.df.gov.br.

No decorrer do trabalho, percebeu-se que o caminho adotado para obtenção dos dados não se confirmou em todos os Tribunais de Contas. Ao final da coleta, percebeu-se uma multiplicidade de caminhos prováveis para obtenção dos dados relativos aos Pareceres Prévios das Contas de governo dos Governadores.

O quadro a seguir apresenta o resumo dos passos adotados para se obter as informações:

Quadro 10: Passos para Obtenção de Informações

Forma	Passos	Palavra-Chave	Tribunais de Contas
Primeira Forma	Até Quatro Passos	Transparência ou similar	RJ; PB; AM; GO; DF e MG
Segunda Forma	Até Cinco Passos	Controle Externo ou similar	BA; PE; MT; MS; ES e SP
Terceira Forma	Até Quatro Passos	Contas do Governador	PR; SC e TO
Quarta Forma	Um passo (uso de buscador on-line – google.com.br)	Parecer Prévio das Contas do Governador do [nome do Estado]” e [ano desejado]	RS
Quinta Forma	Um passo (e-mail para Ouvidoria do TC)	Não houve uso de palavra-chave. Foi enviado um e-mail solicitando a cópia do parecer prévio e relatório das contas de gestão do ano [XX]	AC, AL, AP, CE, MA ,PA, PI, RN, RO, RR e SE

Fonte: Elaboração própria.

Em 10 de fevereiro de 2015, a Ouvidoria do TCE-SE informou o número que os processos de prestação de contas de governo do governador daquele estado receberam no âmbito do TCE-SE (exercício de 2011 - Processo TC 2012/000402; exercício de 2012 - Processo TC 2013/0016549; e exercício de 2013 - Processo TC 2014/001402); contudo, até o término do período de coleta de dados os Pareceres Prévios sobre aquelas contas ainda não tinham sido emitidos.

Em 11 de fevereiro de 2015, a Ouvidoria do TCE-PI informou que ainda não havia parecer prévio para as contas do governador referente ao período de 2011 a 2013.

Em 13 de fevereiro de 2015, a Ouvidoria do TCE-AP solicitou informações complementares; contudo, após o envio do complemento, não houve resposta até o término do prazo para coleta de dados para confecção deste trabalho.

A Ouvidoria do TC-RR de Roraima respondeu, informando que, até o término do prazo coleta de dados, não havia previsão para emissão de parecer prévio das contas de 2012 e 2013, bem como indicou o caminho para acesso das informações de 2011 (<http://www.tce.rr.leg.br/portal/index.php/deliberacoes>).

Figura 3: Acesso do Parecer Prévio - Tribunal de Contas do Estado de Roraima

Quantidade de resultados encontrados: 21

Colegiado

1ª Câmara 2ª Câmara Câmara Especial Cons. de Ética Pleno

Ano: Todos | Deliberação: Todas | Palavra-Chave: contas do governador

Consultar | Limpar

Ano	Tipo	Documento	Download
1997	Parecer Prévio	PP 003-PC1996-GER	
1999	Decisão	DEC 001-Execucao de Suspeicao-Governador	
2000	Decisão	DEC 025-INSP-SEAD	
2000	Parecer Prévio	PP 014-PC1999-GER	
2001	Acórdão	AC 032-PC2008-Esc. Samba Mecejana	
2001	Acórdão	AC 044-REC RECONS-GER	
2002	Parecer Prévio	PP 001-PC2008-GER	
2003	Decisão	DEC 006-PROPOSICAO-Obigatoriedade de Prestar Contas ao TCE	
2003	Parecer Prévio	PP 008-PC2001-GER	
2006	Acórdão	AC 008-REC RECONS-PM Boa Vista	
2007	Decisão	DEC 006-MULTA CM Canta	
2008	Parecer Prévio	PP 002-PC2007 GERR	
2009	Acórdão	AC 008-ALE	
2009	Parecer Prévio	PP 002-PC2008 GERR	
2010	Decisão	DEC 001-AGR INST Car	
2011	Acórdão	AC 001-PC2007-ALE	
2011	Parecer Prévio	Parecer Previo 002-PC2009-GERR	
2012	Acórdão	AC 014 RecOrd-PM Caracarái	
2013	Acórdão	AC 023-REC RESC-PM ALTO ALEGRE	

Sede Administrativa: Rua Aguiar Bitencourt, nº 125 - Centro - Cep: 69301-430 - Tel: (051)212-14444
Horário de Funcionamento: 7h30 às 13h30 e-mail: @tce.rr.gov.br
© Todos os direitos Reservados TCE-RR

Fonte: www.tce.rr.leg.br acesso em 20 de fevereiro de 2015

Realizando o acesso à página indicada (TCE-RR), foi possível comprovar que até o momento constam informações para o exercício de 2011, no que concerne à emissão de parecer prévio das contas do governador de Roraima.

A Ouvidoria do TCE-CE indicou o caminho para acesso às informações, ressaltando que havia parecer prévio emitido para o período de 2011 a 2013, (<http://www.tce.ce.gov.br/jurisdicionado/fiscalizacaoecontrole/fiscalizacoes/relatorios-de-contas-de-governo>).

Figura 4: Acesso Parecer Prévio - Tribunal de Contas do Estado do Ceará

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ

Página Inicial Institucional Cidadão Jurisdicionado Imprensa Ouvidoria Público Interno

Parecer Prévio referente ao exercício de 2011

Relatório Anual das Contas do Governador - Exercício 2011 - versão comp.

Relatório Anual das Contas do Governador - Exercício 2011 - versão simp.

Síntese de Relatório Técnico

Apresentação Contas do Governo (slides)

Declaração de Voto - Paulo César

Contas do Governo

- Parecer Prévio referente ao exercício de 2013
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2012
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2011
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2010
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2009
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2008
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2007
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2006
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2005
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2004
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2003
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2002
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2001
- Parecer Prévio referente ao exercício de 2000

LINKS IMPORTANTES

- Ministério Público de Contas
- Instituto Público Castelo
- Câmara Oficial Eletrônica
- Jurisprudência
- Comprovação
- Revista Controle
- Informativo TCE
- Licitações
- Certidão Negativa

ouvidoria

AGENDA

Março 2015

Fonte: www.tce.ce.gov.br acesso em 20 de fevereiro de 2015

Foi possível verificar que aquela página possuía informações a contar do exercício de 2000 em versões completa e simplificada.

Dos Tribunais de Contas acionados, apenas o Tribunal de Contas do Rio de Grande no Norte enviou os relatórios e Pareceres Prévios das contas dos governadores dos exercícios de 2011 a 2013.

6.2 Análise dos Pareceres Prévios

A presente seção apresenta a análise dos Pareceres Prévios emitidos pelos Tribunais de Contas.

A análise é dividida em cinco partes, cada uma correspondendo a uma região do país. Preliminarmente será apresentado um quadro consolidado de cada região e em sequência os pontos mais relevantes acerca de cada Tribunal de Contas.

6.2.1 Região Norte

Conforme já mencionado anteriormente, apenas 3 dos 7 estados que compõem a região norte apresentavam, à época da coleta, informações sobre os Pareceres Prévios emitidos por aqueles tribunais. Os estados do Amazonas e Tocantins podem ser classificados como sendo aqueles que realizam parcialmente seu potencial de *accountability*, de governança pública e de evidenciação das informações referentes à Função de Governo. Já o estado de Roraima pode ser classificado como sendo aquele que raramente realiza o seu potencial.

O estado de Tocantins, apesar de estar classificado como aquele que realiza parcialmente seu potencial, no exercício de 2012, também publicou informações quanto à citação do titular do Poder Executivo sobre alguns questionamentos da conta de gestão. Apenas este Tribunal apresentou esse tipo de informação.

O Quadro 11 a seguir apresenta, sinteticamente, a evidenciação da presença das dimensões analisadas:

Quadro 11: Quadro Resumo dos Tribunais de Contas da Região Norte

Dimensões	Componentes	Indicadores	Região Norte																						
			Acre			Amapá			2011	Amazonas	2012	Pará			Rondônia			Roraima			Tocantis				
			2011	2012	2013	2011	2012	2013				2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013		
Accountability - Formal	Publicidade	Disponibilidade	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
		Divulgação	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
	Justificação	Ampla Defesa	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
		Contraditório	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
	Sanção	Decisão	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
		Conformidade	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
	Desempenho	Legalidade	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
		Eficiência	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-	
	Accountability - Substantiva	Atuação Ética	Eficácia	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-
			Efetividade	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	1	-	-	0	0	0	-
Compromisso com os princípios democráticos		Imputação	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	1	1	1	-	
		Participação	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-	
Defesa do Interesse público		Responsividade	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-	
		Transparência	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
Estratégia		Comunicação	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
		Participação da Sociedade	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-	
Governança Pública		Accountability	Transparência	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-
			Prestação de Contas	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-
Função de Governo	Prestação de Contas	Responsabilização	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-	
		1.Montante e fonte dos recursos aplicados no período	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
		2.Auditorias realizadas ou em fase de execução no período	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	0	-	-	1	1	1	-	
		3.Oferta e produção de serviços públicos	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	0	-	-	1	1	1	-	
		4.Metas e indicadores do Plano Plurianual;	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-	
		5.Transferências dos recursos aos Fundos, se houver;	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-	
	Transparência	Accountability	6.Aplicação dos recursos vinculados, se houver.	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	-
			Participação da Sociedade	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-
			1 Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver.	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	0	0	-
			TOTAL DE QUESITOS CLASSIFICAÇÃO	I/A	I/A	I/A	I/A	I/A	I/A	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	I/A	I/A	I/A	I/A	I/A	I/A	RARAMENTE	I/A	I/A	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	I/A	

Fonte: dados da pesquisa.

Escala de Classificação: Totalmente=19 a 26 quesitos; Parcialmente=13 a 18 quesitos; Raramente=7 a 12 quesitos; Não Realizam=0 a 6 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

Quanto ao prazo de emissão do parecer prévio, as leis orgânicas daqueles tribunais, em consonância com o disposto na Constituição, estipulam o prazo de 60 dias após a apresentação das contas, que deverá ocorrer em 90 (noventa) dias após o encerramento do exercício. Apenas o Tribunal de Contas do Amazonas analisou as contas dentro do prazo regulamentar. Os Tribunais de Tocantins e Roraima não emitiram seus Pareceres Prévios fora do prazo legal e não foi possível identificar justificativa para o fato em questão.

Vale ressaltar que o presente trabalho não tinha como finalidade avaliar a qualidade da informação apresentada, apenas se buscou constatar se havia algum tipo de informação que pudesse representar a dimensão a ser verificada.

Em todos os relatórios, percebe-se uma ênfase nas informações orçamentárias e o estado do Amazonas é o único a apresentar a sua posição no *ranking* dos gastos com saúde.

6.2.1.1 Análise da Dimensão *Accountability*

A dimensão formal de *accountability* é composta basicamente por três componentes: publicidade; justificação e sanção. A dimensão substantiva é composta por cinco componentes a saber: conformação, desempenho, atuação ética, compromisso com os princípios democráticos e defesa do interesse público.

Com base no quadro a seguir, é possível verificar que a dimensão substantiva de *accountability* é aquela que apresenta maior potencial a ser desenvolvido, especialmente os componentes desempenho, compromisso com os princípios democráticos e defesa do interesse público.

Outro fator relevante está relacionado ao fato de a dimensão formal de *accountability* encontrar-se mais desenvolvida do que a dimensão substantiva. Esta característica fica clara ao observarmos na dimensão formal que, dos 6 pareceres analisados (no período 2011-2013), apenas 3 indicadores não foram preenchidos em nenhum dos pareceres, mais especificamente, nas dimensões ampla defesa e contraditório.

Já na dimensão substantiva de *accountability*, do total de 108 indicadores nos 4 estados que apresentaram pareceres, somente 24 foram preenchidos. Portanto, destaca-se que há maior potencial a ser desenvolvido nos indicadores relacionados ao exercício do controle social, como é o caso de eficiência, efetividade, imputação e participação.

Logo, pode-se inferir que quanto mais formal o componente da *accountability*, maior será a sua presença dos indicadores nos Pareceres Prévios analisados, e quanto mais substantivo o componente de *accountability*, menor será a presença dos indicadores nos Pareceres Prévios.

Até a data final de coleta de dados não estavam disponíveis as informações dos Tribunais de Contas dos estados do Acre, Amapá, Pará e Rondônia, o que prejudicou a análise do potencial a ser desenvolvido.

Ao se realizar o detalhamento dos indicadores da dimensão formal, no tocante à publicidade, até a data final de coleta de dados foi possível constatar que o Tribunal de Contas do estado do Amazonas já havia disponibilizado e divulgado os Pareceres Prévios dos exercícios de 2011 a 2013; o de Tocantins, dos exercícios de 2011 e 2012; e o de Roraima, do exercício de 2011.

No tocante à justificação, apenas o Tribunal de Contas do Estado de Tocantins publicou em seu sítio eletrônico informação, referente às contas do exercício de 2012, que evidenciasse o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Entretanto, nos relatórios que acompanham os Pareceres Prévios emitidos pelos TCE-RR e TCE-TO referentes ao exercício de 2011, constam informações sobre o contraditório e a ampla defesa, isto é, no corpo daqueles documentos foram apresentados os questionamentos formulados ao governador e as respectivas respostas.

No tocante à sanção, o quadro a seguir apresenta a sugestão de parecer prévio, bem como a data em que ocorreu a sessão plenária de sua sugestão de aprovação ou não pelo corpo deliberativo de cada Tribunal.

Quadro 12: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária

	TCE-AM	TCE-RR	TCE-TO
2011	Pela aprovação das Contas em 20/05/2012	Pela aprovação das Contas REGULAR COM RESSALVAS em 04/06/2014	Pela aprovação das Contas com RESSALVAS E RECOMENDAÇÕES em 06/06/2013
2012	Pela aprovação das Contas em 20/05/2013	Não Informado	Pela aprovação das Contas em 17/03/2014
2013	Pela aprovação das Contas em 28/05/2014	Não Informado	Não Informado

Fonte: dados da pesquisa

Conforme demonstrado, apenas o Tribunal de Contas do Estado do Amazonas atendeu ao prazo regimental de emissão de parecer prévio em até 60 (sessenta) dias após a apresentação da prestação de contas. Vale ressaltar, ainda, que não constam dos sítios eletrônicos dos TC-RR e TCE-TO informações quanto à motivação para não aprovação das contas no prazo regimental previsto, respectivamente para os exercícios de 2012/2013 e 2013.

No tocante à conformação, os tribunais apresentam informações de natureza orçamentária tais como: previsão de receita e fixação da despesa; despesas empenhada, liquidada e paga; limites constitucionais.

No tocante ao desempenho, nenhum Tribunal da região norte apresentou informações quanto à análise da relação custo-benefício na prática dos atos de gestão e das ações de governo.

No que se refere à análise da consecução de objetivos e metas na prática dos atos de gestão e das ações de governo, os Tribunais de Contas dos Estados de Roraima e de Tocantins apresentaram informações resumidas sobre os principais programas de governo, contudo, o enfoque foi prioritariamente orçamentário, com pequeno detalhamento dos serviços prestados.

No que se refere à análise dos efeitos e impactos advindos da prática dos atos de gestão e das ações de governo, apenas o TCE-RR apresentou informações sobre os principais serviços prestados pelo governo do estado.

No tocante à atuação ética, este componente trata da divulgação sistemática e sistematizada das sanções imputadas aos administradores, advindas do conjunto de procedimentos de fiscalização realizados no estado ou no Distrito

Federal. Apenas o Tribunal de Contas do Estado de Tocantins apresenta informações sobre as auditorias realizadas.

No tocante à participação, o objetivo era verificar se os tribunais apresentavam em seus Pareceres Prévios informações sobre a participação da população na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc., em cumprimento às determinações legais. Em nenhum dos pareceres analisados consta esse tipo de informação.

No tocante à defesa do interesse público, o objetivo era verificar os aspectos relacionados ao cumprimento do PPA. Em nenhum dos pareceres consta informação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e os objetivos e metas constantes do PPA aprovado para o estado ou para o Distrito Federal. Em todos os documentos analisados foi possível verificar informações de natureza orçamentária, isto é, orçado x realizado por programa de trabalho, serviços prestados pelo estado por programa de trabalho, conforme estabelece o indicador “Transparência”.

6.2.1.2 Análise da Dimensão Governança Pública

A dimensão de governança pública é composta basicamente por dois componentes (estratégia e *accountability*) definidos nos termos do Guia Referencial de Governança Pública do TCU.

Os Tribunais de Contas dos estados do Amazonas, de Roraima e do Tocantins divulgaram em seus sítios eletrônicos informações sobre os Pareceres Prévios.

No tocante à estratégia, a comunicação das informações sobre Pareceres Prévios não apresenta um padrão uniforme entre os tribunais; bem como não foi possível verificar qual foi a estratégia de promoção de participação da sociedade.

No tocante à *accountability*, os Tribunais de Contas dos estados do Amazonas, de Roraima e do Tocantins dão transparência às informações; e o TCE-RR apresenta informações sobre a responsabilização dos gestores. Contudo, não constam informações sobre a implementação e os resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*.

Certamente, a análise da dimensão de governança mostra-se prejudicada devido ao fato de 4 em 7 estados não terem divulgado seus pareceres no período 2011-2013 até o final do período de coleta de dados.

6.2.1.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo

A dimensão de função de governo é composta por indicadores que compõem o item transparência das informações. Para os indicadores foi observada a presença de informações para as seguintes funções de governo: saúde, habitação, transporte, segurança e educação.

A função saúde mostra-se como tendo maior transparência em relação às outras 4 funções. Há nos pareceres da região norte analisados informações resumidas sobre todos os itens: (1) montante e fonte de recursos aplicados; (2) auditorias realizadas ou em execução; (3) oferta e produção de serviços públicos; (5) transferências de recursos aos fundos; e (6) aplicação de recursos vinculados.

Cabe destacar a ausência total de informações relacionadas aos Conselhos de Saúde. Tendo em vista a importância dos conselhos para a participação e o controle social, destaca-se como importante aspecto a ser desenvolvido nos pareceres.

Destaca-se adicionalmente que apenas o estado de Roraima apresenta informações sobre metas e indicadores do plano plurianual relacionados à função saúde, gerando maior transparência e contribuindo para *accountability* e governança.

Quadro 13: Presença da Dimensão Transparência Governança - da Região Norte

Itens	Saúde	Habitação	Transporte	Segurança	Educação
1. Montante e fonte dos recursos aplicados	6	3	3	6	6
2. Auditorias realizadas ou em fase de execução	5	3	0	0	3
3. Oferta e produção de serviços públicos	5	3	0	0	3
4. Metas e indicadores do Plano Plurianual	1	0	0	0	1
5. Transferências dos recursos aos Fundos, se houver	6	3	0	6	3
6. Aplicação dos recursos vinculados, se houver	6	1	0	6	3
7. Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver	0	0	0	0	0
Total de Quesitos	4,14	1,86	0,43	2,57	2,71
Classificação	Não realizam				

Fonte: dados da pesquisa.

Escala de Classificação: Totalmente=15,33 a 21 quesitos; Parcialmente=10,5 a 15,32 quesitos; Raramente=5,67 a 10,49 quesitos; Não Realizam=0 a 5,66 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

Obs. 1: A escala de classificação foi redimensionada de acordo com os percentuais de presença considerados para o quadro 6 e para o quadro 11.

Obs. 2: O total médio de quesitos foi obtido por meio do somatório de presenças dos indicadores (foram considerados apenas os dados “Presentes” na avaliação das dimensões propostas) por exercício dividido pelo número de estados da região.

Em relação à função saúde, também é possível encontrar informações em todos os estados analisados, alguns com maiores detalhamentos do que outros. O potencial de transparência, novamente, encontra-se relacionado à dimensão de participação e controle social por meio dos Conselhos de Educação e do FUNDEB, vez que nenhum dos documentos analisados apresenta informações sobre a participação dos conselhos. Há potencial a ser desenvolvido, em dois estados (Roraima e Tocantins), quando associado aos dados de produção de serviços, metas e auditorias realizadas.

Em relação à função segurança, os três estados analisados contemplam em seus pareceres apenas dados de natureza orçamentária: montantes aplicados (1), transferências de fundos (5) e uso de recursos vinculados (6). A ausência de informações quanto à oferta de serviços, metas do plano plurianual e auditorias destaca a lacuna de transparência e, conseqüentemente, de governança pública.

Por fim, cabe destacar que na função habitação foram encontradas informações sobre os itens 1, 2, 3, 5 e 6, apenas para o estado de Amazonas. Para a função transporte, foi identificada apenas informação de natureza orçamentária. A combinação das lacunas nessas duas funções mostra o potencial de desenvolvimento da dimensão de transparência relacionada à gestão de cidades e do planejamento urbano e regional nos Pareceres Prévios dos TCs.

6.2.2 Região Nordeste

Conforme já mencionado anteriormente, cinco dos nove estados que compõem a região apresentavam, à época da coleta, informações sobre os Pareceres Prévios emitidos por aqueles tribunais.

Os estados da Bahia, Ceará, Paraíba e Pernambuco podem ser classificados como sendo aqueles que realizam parcialmente seu potencial de *accountability*, de governança pública e de evidenciação das informações referentes à Função de Governo.

Já o estado de Rio Grande do Norte pode ser classificado como sendo aquele que raramente realiza o seu potencial; contudo, a sua pontuação ficou classificada desta forma, vez que, à época da realização deste trabalho, aquele Tribunal de Contas ainda não havia publicado em seu sítio eletrônico as informações sobre os Pareceres Prévios emitidos.

Quanto ao prazo de emissão do parecer prévio, apenas o Tribunal de Contas do Ceará emitiu os Pareceres Prévios de 2011 e 2012 dentro do prazo regulamentar.

Quanto à informação apresentada, em todos os relatórios, percebe-se uma ênfase nas informações orçamentárias e comprimento de limites constitucionais.

O Quadro abaixo apresenta, em resumo, a evidenciação de presença das dimensões analisadas:

6.2.2.1 Análise da Dimensão *Accountability*

Conforme demonstrado no quadro 14, a dimensão substantiva de *accountability* é aquela que apresenta o maior potencial a ser desenvolvido, especialmente os componentes conformação, desempenho, atuação ética e defesa do interesse público.

Outro fator relevante está relacionado ao fato de a dimensão formal de *accountability* encontrar-se mais desenvolvida do que a dimensão substantiva. Esta característica fica clara ao observarmos na dimensão formal que, dos 14 pareceres analisados (no período 2011-2013), apenas os indicadores mencionados nas dimensões ampla defesa e contraditório não possuem informações sobre o tema.

Já na dimensão substantiva de *accountability*, do total de indicadores presentes nos Pareceres Prévios emitidos pelos 5 TC's, percebe-se que há maior potencial a ser desenvolvido naqueles relacionados ao exercício do controle social, como é o caso de eficiência, efetividade, imputação ética.

Logo, pode-se inferir que quanto mais formal o componente da *accountability*, maior será a presença dos indicadores nos Pareceres Prévios analisados, e quanto mais substantivo o componente de *accountability* menor será a presença dos indicadores nos Pareceres Prévios.

Até a data final de coleta de dados não estavam disponíveis as informações dos Tribunais de Contas dos estados do Alagoas, Maranhão, Piauí e Sergipe, o que prejudicou a análise do potencial a ser desenvolvido.

Ao detalharmos os indicadores da dimensão formal, no tocante à publicidade, até a data final de coleta de dados, foi possível constatar dados dos Tribunais de Contas dos estados da Bahia, Ceará, Pernambuco e Rio Grande do Norte, para o período de 2011 a 2013, e do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba para o período de 2011 a 2012.

No tocante à sanção, o quadro a seguir apresenta a sugestão de parecer prévio, bem como a data em que ocorreu a sessão plenária de sua aprovação pelo corpo deliberativo de cada Tribunal.

Quadro 15: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária

	2011	2012	2013
TCE-BA	Pela aprovação das Contas com Recomendações em 12/06/2012	Pela aprovação das Contas com Recomendações em 04/06/2013	Pela aprovação das Contas com RESSALVAS E RECOMENDAÇÕES em 11/04/2014
TCE-CE	Pela aprovação das Contas com Ressalvas em 28/05/2012	Pela aprovação das Contas com Ressalvas em 27/05/2013	Pela aprovação das Contas com Recomendações em 02/06/2014
TCE-PE	Pela aprovação das Contas com recomendação em abril/2013	Pela aprovação das Contas com recomendação em 20/12/2013	Não Informado à época
TCE-PB	Pela aprovação das Contas em 17/12/2012	Pela aprovação das Contas em 19/11/2013	Não Informado à época
TCE-RN	Pela aprovação das Contas com Ressalvas em 13/08/2012	Pela aprovação das Contas com Ressalvas em 13/07/2013	Pela aprovação das Contas com Ressalvas em dezembro de 2014

Fonte: dados da pesquisa

No tocante à conformação, os tribunais apresentam informações de natureza orçamentária tais como: previsão de receita e fixação da despesa; despesas empenhada, liquidada e paga; limites constitucionais.

No tocante ao desempenho, nenhum Tribunal da região apresentou informações quanto à análise da eficiência e efetividade na prática dos atos de gestão e das ações de governo.

No tocante à atuação ética, este componente trata da divulgação sistemática e sistematizada das sanções imputadas aos administradores, advindas do conjunto de procedimentos de fiscalização realizados no estado, sem informação. Constatam-se informações sobre as auditorias realizadas.

No tocante à participação, o objetivo era verificar se os tribunais apresentavam em seus Pareceres Prévios informações sobre participação da população na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc., em cumprimento às determinações legais. Em nenhum dos pareceres analisados consta esse tipo de informação.

No tocante à defesa do interesse público, o objetivo era verificar os aspectos relacionados ao cumprimento do PPA. Consta informação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e os objetivos e metas constantes do PPA aprovado para o estado. Em todos os documentos analisados foi possível verificar informações de natureza orçamentária, isto é, orçado x realizado por programa de trabalho, serviços prestados pelo estado por programa de trabalho, conforme estabelece o indicador “Transparência”.

6.2.2.2 Análise da Dimensão Governança Pública

A dimensão de governança pública é composta basicamente por dois componentes (estratégia e *accountability*) definidos nos termos do Guia Referencial de Governança Pública do TCU.

Os Tribunais de Contas dos estados dos Estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba e de Pernambuco divulgaram em seus sítios eletrônicos informações sobre os Pareceres Prévios e o Tribunal de Contas do estado do Rio Grande do Norte, apesar da não divulgação, ao ser instado imediatamente enviou as informações.

No tocante à estratégia, a comunicação das informações sobre Pareceres Prévios não apresenta um padrão uniforme entre os tribunais; bem como não foi possível verificar qual foi a estratégia de promoção de participação da sociedade.

No tocante à *accountability*, os Tribunais de Contas dos estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba, de Pernambuco e Rio Grande do Norte dão transparência das informações. Contudo, não constam informações sobre a implementação e os resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*.

Certamente, a análise da dimensão de governança mostra-se prejudicada devido ao fato de 4 em 9 estados não terem divulgado pareceres no período 2011-2013 até o final do período de coleta de dados.

6.2.2.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo

A dimensão de função de governo é composta por indicadores que compõem o item transparência das informações. Para os indicadores foram observados a presença de informações para as seguintes funções de governo: saúde, habitação, transporte, segurança e educação.

Quadro 16: Transparência das Informações por Função de Governo - Região Nordeste

Itens	Saúde	Habitação	Transporte	Segurança	Educação
1. Montante e fonte dos recursos aplicados	13	13	13	13	13
2. Auditorias realizadas ou em fase de execução	8	5	5	5	5
3. Oferta e produção de serviços públicos	0	0	0	0	0
4. Metas e indicadores do Plano Plurianual	0	0	0	0	0
5. Transferências dos recursos aos Fundos, se houver	0	0	0	0	0
6. Aplicação dos recursos vinculados, se houver	0	0	0	0	0
7. Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver	5	0	0	5	5
Total de Quesitos	2,88	2	2	2	2,55
Classificação	Não realizam				

Fonte: dados da pesquisa.

Escala de Classificação: Totalmente=15,33 a 21 quesitos; Parcialmente=10,5 a 15,32 quesitos; Raramente=5,67 a 10,49 quesitos; Não Realizam=0 a 5,66 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

Obs. 1: A escala de classificação foi redimensionada de acordo com os percentuais de presença considerados para o quadro 6 e para o quadro 11

Obs. 2: O total médio de quesitos foi obtido por meio do somatório de presenças dos indicadores (foram considerados apenas os dados “Presentes” na avaliação das dimensões propostas) por exercício dividido pelo número de estados da região.

As funções saúde e educação mostram-se como tendo maior transparência em relação às outras 3 funções. Há nos pareceres da região norte analisados informações resumidas sobre todos os itens: (1) montante e fonte de recursos aplicados; (2) auditorias realizadas ou em execução; (3) oferta e produção de serviços públicos; (5) transferências de recursos aos fundos; e (6) aplicação de recursos vinculados.

Em relação às funções habitação, transporte e segurança, os estados analisados contemplam em seus pareceres apenas dados de natureza orçamentária: montantes aplicados (1), transferências de fundos (5) e uso de recursos vinculados (6). A ausência de informações quanto à oferta de serviços, metas do plano plurianual e auditorias destaca a lacuna de transparência e, conseqüentemente, de governança pública.

6.2.3 Região Centro-Oeste

Conforme já mencionado anteriormente, quatro estados que compõem a região apresentavam, à época da coleta, informações sobre os Pareceres Prévios emitidos por aqueles tribunais.

Todos os estados podem ser classificados como sendo aqueles que realizam parcialmente seu potencial de *accountability*, de governança pública e de evidenciação das informações referentes à Função de Governo.

Quanto ao prazo de emissão do parecer prévio, as leis orgânicas daqueles tribunais, em consonância com o disposto na Constituição Federal (???), fixam o prazo de 60 dias após a apresentação das contas, que deverá ocorrer em 90 (noventa) dias após o encerramento do exercício. O Tribunal de Contas do Distrito Federal emitiu o parecer prévio de 2011 e o Tribunal de Contas do estado do Mato Grosso do Sul emitiu o parecer prévio de 2011 e de 2013, dentro do prazo regulamentar. Contudo, os demais TCs não apresentaram atrasos significativos.

Em todos os relatórios, percebe-se uma ênfase nas informações orçamentárias e cumprimento de limites constitucionais.

O Quadro a seguir apresenta, em resumo, a evidenciação da presença das dimensões analisadas:

Quadro 17:Quadro Resumo Região Centro-Oeste

Dimensões	Componentes (Temas)	Indicadores (Conceitos-chave)	Região Centro-Oeste												
			Distrito Federal			Goiás			Mato Grosso			Mato Grosso do Sul			
			2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	
Accountability - Formal	Publicidade	Disponibilidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Divulgação	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Justificação	Ampla Defesa	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	
		Contraditório	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	
		Sanção	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Accountability - Substantiva	Conformação	Conformidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Legalidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Desempenho	Eficiência	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		Eficácia	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Efetividade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Atuação Ética	Imputação	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Compromissos com os princípios democráticos	Participação	Defesa do Interesse público	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
			Responsividade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Transparência			1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Governança Pública	Estratégia	Comunicação	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Participação da Sociedade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Accountability	Transparência	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Prestação de Contas	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	
Função de Governo	Transparência	Responsabilização	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		Prestação de Contas													
		1.Montante e fonte dos recursos aplicados no período	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		2.Auditorias realizadas ou em fase de execução no período	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	
		3.Oferta e produção de serviços públicos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		4.Metas e indicadores do Plano Plurianual;	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		5.Transferências dos recursos aos Fundos, se houver;	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		6.Aplicação dos recursos vinculados, se houver.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Participação da Sociedade	1 Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
TOTAL DE QUESITOS			14 Quesitos	14 Quesitos	14 Quesitos	13 Quesitos	13 Quesitos	13 Quesitos	14 Quesitos	14 Quesitos	14 Quesitos	14 Quesitos	14 Quesitos		
CLASSIFICAÇÃO			PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE	PARCIALMENTE		

Pontuação Quesitos: 1 = Presença; 0 = Ausência.

Escala de Classificação: Totalmente=19 a 26 quesitos; Parcialmente=13 a 18 quesitos; Raramente=7 a 12 quesitos; Não Realizam=0 a 6 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

6.2.3.1 Análise da Dimensão *Accountability*

Conforme demonstrado no quadro 17, a dimensão substantiva de *accountability* é aquela que apresenta maior potencial a ser desenvolvido, especialmente os componentes conformação, desempenho, atuação ética e defesa do interesse público.

Outro fator relevante está relacionado ao fato de a dimensão formal de *accountability* encontrar-se mais desenvolvida do que a dimensão substantiva. Esta característica fica clara ao observarmos na dimensão formal que, dos 12 pareceres analisados (no período 2011-2013), apenas os indicadores mencionados nas dimensões ampla defesa e contraditório não possuem informações sobre o tema.

Já na dimensão substantiva de *accountability*, do total de indicadores presentes nos Pareceres Prévios emitidos pelos TC's, percebe-se que há maior potencial a ser desenvolvido nos indicadores relacionados ao exercício do controle social, como é o caso de eficiência, efetividade, imputação ética.

Logo, pode-se inferir que quanto mais formal o componente da *accountability*, maior será a presença dos indicadores nos Pareceres Prévios analisados, e quanto mais substantivo o componente de *accountability* menor será a presença dos indicadores nos Pareceres Prévios.

No tocante à sanção, o quadro a seguir apresenta a sugestão de parecer prévio, bem como a data em que ocorreu a sessão plenária de sua aprovação pelo corpo deliberativo de cada Tribunal.

Quadro 18: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária

	2011	2012	2013
TCE-DF	Pela aprovação das Contas com Ressalvas, Recomendações e Determinações em 22/05/2012	Pela aprovação das Contas com Ressalvas, Recomendações e Determinações em 20/06/2013	Pela aprovação das Contas com Ressalvas, Recomendações e Determinações em 03/09/2014
TCE-GO	Pela aprovação das Contas com Recomendações e Determinações em 11/06/2012	Pela aprovação das Contas com Recomendações em 06/06/2013	Pela aprovação das Contas com Recomendações em 06/06/2014
TCE-MS	Pela aprovação das Contas em 18/05/2012	Aprovação das Contas(???) com recomendação em 04/06/2013	Aprovação das Contas com recomendação em 27/05/2014
TCE-MT	Pela aprovação das Contas com recomendações em 04/06/2012	Pela aprovação das Contas com recomendações em junho de 2013	Pela aprovação das Contas com recomendações em 27/06/2014

Fonte: dados da pesquisa

No tocante à conformação, os tribunais apresentam informações de natureza orçamentária, tais como: previsão de receita e fixação da despesa; despesas empenhada, liquidada e paga; limites constitucionais.

No tocante ao desempenho, nenhum Tribunal da região apresentou informações quanto à análise da eficiência e efetividade na prática dos atos de gestão e das ações de governo.

No tocante à atuação ética, este componente trata da divulgação sistemática e sistematizada das sanções imputadas aos administradores, advindas do conjunto de procedimentos de fiscalização realizados no estado. Não houve informação. Constam informações sobre as auditorias realizadas.

No tocante à participação, o objetivo era verificar se os tribunais apresentavam em seus Pareceres Prévios informações sobre participação da população na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc., em cumprimento às determinações legais. Em nenhum dos pareceres analisados consta esse tipo de informação.

No tocante à defesa do interesse público, o objetivo era verificar os aspectos relacionados ao cumprimento do PPA. Consta informação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e os objetivos e metas constantes do PPA aprovado para o estado. Em todos os documentos analisados foi possível verificar informações de natureza orçamentária, isto é, orçado x realizado por programa de trabalho, serviços prestados pelo estado por programa de trabalho, conforme estabelece o indicador “Transparência”.

6.2.3.2 Análise da Dimensão Governança Pública

A dimensão de governança pública é composta basicamente por dois componentes (*estratégia e accountability*) definidos nos termos do Guia Referencial de Governança Pública do TCU.

Os Tribunais de Contas dos estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba e de Pernambuco divulgaram em seus sítios eletrônicos informações sobre os Pareceres Prévios e o Tribunal de Contas do estado do Rio Grande do Norte, apesar da não divulgação, ao ser instado imediatamente enviou as informações.

No tocante à estratégia, a comunicação das informações sobre Pareceres Prévios não apresenta um padrão uniforme entre os tribunais; bem como não foi possível verificar a estratégia de promoção de participação da sociedade.

No tocante à *accountability*, os Tribunais de Contas dos estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba, de Pernambuco e Rio Grande do Norte dão transparência às informações. Contudo, não constam informações sobre a implementação e os resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*.

6.2.3.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo

A dimensão de função de governo é composta por indicadores que compõem o item transparência das informações. Para os indicadores foi observada a presença de informações para as seguintes funções de governo: saúde, habitação, transporte, segurança e educação.

Quadro 19: Dimensão Transparência das Informações por Função de Governo - Região Centro-Oeste

Itens	Saúde	Habitação	Transporte	Segurança	Educação
1. Montante e fontes dos recursos aplicados	12	12	12	12	12
2. Auditorias realizadas ou em fase de execução	3	0	3	0	3
3. Oferta e produção de serviços públicos	0	0	0	0	0
4. Metas e indicadores do Plano Plurianual	0	0	0	0	0
5. Transferências dos recursos aos Fundos, se houver	12	12	12	12	12
6. Aplicação dos recursos vinculados, se houver	12	12	12	12	12
7. Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver	0	0	0	0	0
Total de Quesitos	9,75	9	9,75	9	9,75
Classificação	Raramente	Raramente	Raramente	Raramente	Raramente

Fonte: dados da pesquisa.

Escala de Classificação: Totalmente=15,33 a 21 quesitos; Parcialmente=10,5 a 15,32 quesitos; Raramente=5,67 a 10,49 quesitos; Não Realizam=0 a 5,66 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

Obs. 1: A escala de classificação foi redimensionada de acordo com os percentuais de presença considerados para o quadro 6 e quadro 11

Obs. 2: O total médio de quesitos foi obtido por meio o somatório de presenças dos indicadores (foram considerados apenas os dados "Presentes" na avaliação das dimensões propostas) por exercício dividido pelo número de estados da região.

As **funções de governo** analisadas apresentam basicamente informações de natureza orçamentária.

O Tribunal de Contas do Distrito Federal incluiu informações sobre as auditorias realizadas sobre saúde, segurança pública e educação.

Observa-se um potencial inexplorado de informações quanto às auditorias e fiscalizações realizadas, bem como ofertas de serviços e cumprimento de metas de PPA.

6.2.4 Região Sudeste

Conforme já mencionado anteriormente, quatro estados que compõem a região apresentavam, à época da coleta, informações sobre os Pareceres Prévios emitidos por aqueles tribunais.

Todos os estados podem ser classificados como sendo aqueles que realizam parcialmente seu potencial de *accountability*, de governança pública e de evidenciação das informações referentes à Função de Governo.

Quanto ao prazo de emissão do parecer prévio, as leis orgânicas daqueles tribunais, em consonância com o disposto na Constituição Federal (???), apresentam o prazo de 60 dias após a apresentação das contas, que deverá ocorrer em 90 (noventa) após o encerramento do exercício. O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro foi o único a emitir os pareceres dentro do prazo regulamentar. Contudo, os demais TCs não apresentaram atrasos significativos.

Vale ressaltar que o presente trabalho não tinha como finalidade avaliar a qualidade da informação apresentada, apenas buscou-se constatar se havia algum tipo de informação que pudesse representar a dimensão a ser verificada.

Em todos os relatórios, percebe-se uma ênfase nas informações orçamentárias e cumprimento de limites constitucionais.

O Quadro a seguir apresenta, em resumo, a evidenciação da presença das dimensões analisadas:

Quadro 20: Quadro Resumo Região Sudeste

Dimensões	Componentes	Indicadores	Região Sudeste											
			Espírito Santo			Minas Gerais			Rio de Janeiro			São Paulo		
			2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
	(Temas)	(Conceitos-chave)												
Accountability - Formal	Publicidade	Disponibilidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		Divulgação	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Justificação	Ampla Defesa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		Contraditório	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Sanção	Decisão	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Accountability - Substantiva	Conformação	Conformidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		Legalidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Desempenho	Eficiência	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		Eficácia	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		Efetividade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Atuação Ética	Imputação	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Compromisso com os princípios democráticos	Participação	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Defesa do Interesse público	Responsividade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Transparência		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Governança Pública	Estratégia	Comunicação	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		Participação da Sociedade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Accountability	Transparência	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		Prestação de Contas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		Responsabilização	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Função de Governo	Transparência	Prestação de Contas												
		1.Montante e fonte dos recursos aplicados no período	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		2.Auditorias realizadas ou em fase de execução no período	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0
		3.Oferta e produção de serviços públicos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		4.Metas e indicadores do Plano Plurianual;	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		5.Transferências dos recursos aos Fundos, se houver;	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		6.Aplicação dos recursos vinculados, se houver.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Participação da Sociedade e Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
TOTAL DE QUESITOS IS			15 Quesitos	15 Quesitos	15 Quesitos	15 Quesitos	15 Quesitos	15 Quesitos	15 Quesitos	15 Quesitos	14 Quesitos	14 Quesitos	14 Quesitos	
CLASSIFICAÇÃO			Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	

Pontuação Quesitos: 1 = Presença; 0 = Ausência.

Escala de Classificação: Totalmente=19 a 26 quesitos; Parcialmente=13 a 18 quesitos; Raramente=7 a 12 quesitos; Não Realizam=0 a 6 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

Todos os estados podem ser classificados como sendo aqueles que realizam parcialmente seu potencial de *accountability*, de governança pública e de evidenciação das informações referentes à Função de Governo.

Quanto ao prazo de emissão do parecer prévio, somente o Tribunal de Contas do Rio de Janeiro emitiu os pareceres no prazo regulamentar.

Todos os pareceres possuem ênfase nas informações orçamentárias e cumprimento de limites constitucionais.

6.2.4.1 Análise da Dimensão *Accountability*

Conforme demonstrado no quadro 20, há equilíbrio entre as dimensões formal e substantiva de *accountability* quanto à sua potencialidade; entretanto os indicadores ampla defesa, contraditório, eficiência, efetividade, imputação e participação não apresentam nenhuma presença.

No tocante à sanção, o quadro a seguir apresenta a sugestão de parecer prévio, bem como a data em que ocorreu a sessão plenária de sua aprovação pelo corpo deliberativo de cada Tribunal.

Quadro 21: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária

	2011	2012	2013
TCE-ES	Pela aprovação com Recomendações em 19/07/2012	Pela aprovação em 25/07/2013	Pela aprovação em recomendações em 02/07/2014
TCE- MG	Pela aprovação com Ressalvas em 28/06/2012	Pela aprovação com Recomendações em 19/06/2013	Pela aprovação com Recomendações em 02/07/2014
TCE-RJ	Pela aprovação com Ressalvas, Determinações Recomendações em 22/05/2012	Pela aprovação com Ressalvas, Determinações Recomendações em 28/05/2013	Pela aprovação com Ressalvas, Determinações Recomendações em 29/05/2014
TCE-SP	Pela aprovação com Recomendações em 03/06/2013	Pela aprovação com Recomendações em 12/06/2013	Pela aprovação com Recomendações em 11/06/2014

Fonte: dados da pesquisa

No tocante à conformação, os tribunais apresentam informações de natureza orçamentária tais como: previsão de receita e fixação da despesa; despesas empenhada, liquidada e paga; limites constitucionais.

No tocante ao desempenho, nenhum Tribunal da região apresentou informações quanto à análise da eficiência e efetividade na prática dos atos de gestão e das ações de governo.

No tocante à atuação ética, este componente trata da divulgação sistemática e sistematizada das sanções imputadas aos administradores, advindas do conjunto de procedimentos de fiscalização realizados no estado. Não houve informação. Constam informações sobre as auditorias realizadas.

No tocante à participação, o objetivo era verificar se os tribunais apresentavam em seus Pareceres Prévios informações sobre a participação da população na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc., em cumprimento às determinações legais. Em nenhum dos pareceres analisados consta esse tipo de informação.

No tocante à defesa do interesse público, o objetivo era verificar os aspectos relacionados ao cumprimento do PPA. Consta informação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e os objetivos e metas constantes do PPA aprovado para o estado. Em todos os documentos analisados foi possível verificar informações de natureza orçamentária, isto é, orçado x realizado por programa de trabalho, serviços prestados pelo estado por programa de trabalho, conforme estabelece o indicador “Transparência”.

6.2.4.2 Análise da Dimensão Governança Pública

Os Tribunais de Contas dos estados dos Estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba e de Pernambuco divulgaram em seus sítios eletrônicos informações sobre os Pareceres Prévios e o Tribunal de Contas do estado do Rio Grande do Norte, apesar da não divulgação, ao ser instado imediatamente enviou as informações.

No tocante à estratégia, a comunicação das informações sobre Pareceres Prévios não apresenta um padrão uniforme entre os tribunais; bem como não foi possível verificar qual foi a estratégia de promoção de participação da sociedade.

No tocante à *accountability*, os Tribunais de Contas dos estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba, de Pernambuco e Rio Grande do Norte dão transparência às informações. Contudo, não constam informações sobre a implementação e os resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*.

6.2.4.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo

A dimensão de função de governo é composta por indicadores que compõem o item transparência das informações. Para os indicadores foi observada a presença de informações para as seguintes funções de governo: saúde, habitação, transporte, segurança e educação.

Quadro 22: Dimensão Transparência das Informações por Função de Governo - Região Sudeste

Itens	Saúde	Habitação	Transporte	Segurança	Educação
1. Montante e fonte dos recursos aplicados	12	12	12	12	12
2. Auditorias realizadas ou em fase de execução	9	0	0	4	6
3. Oferta e produção de serviços públicos	9	0	3	1	9
4. Metas e indicadores do Plano Plurianual	0	0	0	0	0
5. Transferências dos recursos aos Fundos, se houver	12	12	12	12	12
6. Aplicação dos recursos vinculados, se houver	12	12	12	12	12
7. Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver	0	0	0	0	0
Total de Quesitos	10,5	9	9,75	10,25	12,75
Classificação	Parcialmente	Raramente	Raramente	Raramente	Parcialmente

Fonte: dados da pesquisa.

Escala de Classificação: Totalmente=15,33 a 21 quesitos; Parcialmente=10,5 a 15,32 quesitos; Raramente=5,67 a 10,49 quesitos; Não Realizam=0 a 5,66 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

Obs. 1: A escala de classificação foi redimensionada de acordo com os percentuais de presença considerados para o quadro 6 e para o quadro 11.

Obs. 2: O total médio de quesitos foi obtido por meio do somatório de presenças dos indicadores (foram considerados apenas os dados “Presentes” na avaliação das dimensões propostas) por exercício dividido pelo número de estados da região.

As **Funções de Governo** analisadas apresentam basicamente informações de natureza orçamentária. Contudo, destacam-se as funções saúde e educação, visto que nelas os Tribunais de Contas da região sudeste realizam parcialmente seu potencial.

6.2.5 Região Sul

Conforme já mencionado anteriormente, os quatro estados que compõem a região apresentavam, à época da coleta, informações sobre os Pareceres Prévios emitidos pelos respectivos tribunais.

Todos os estados podem ser classificados como sendo aqueles que realizam parcialmente seu potencial de *accountability*, de governança pública e de evidenciação das informações referentes à Função de Governo.

Quanto ao prazo de emissão do parecer prévio, as leis orgânicas daqueles tribunais, em consonância com o disposto na Constituição Federal (???), apresentam o prazo de 60 dias após a apresentação das contas, que deverá ocorrer em 90 (noventa) após o encerramento do exercício. O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina emitiu os pareceres dentro do prazo regulamentar. Os demais TCs não apresentaram atrasos significativos.

Vale ressaltar que o presente trabalho não tinha como finalidade avaliar a qualidade da informação apresentada, apenas buscou constatar se havia algum tipo de informação que pudesse representar a dimensão a ser verificada.

Em todos os relatórios, percebe-se uma ênfase nas informações orçamentárias e cumprimento de limites constitucionais.

O Quadro a seguir apresenta, em resumo, a evidenciação da presença das dimensões analisadas:

Quadro 23: Quadro Resumo Região Sul

Dimensões	Componentes	Indicadores	Região Sul									
			Paraná			Santa Catarina			Rio Grande do Sul			
			(Temas)	(Conceitos-chave)	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012
Accountability - Formal	Publicidade	Disponibilidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		Divulgação	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Justificação	Ampla Defesa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		Contraditório	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		Sanção	Decisão	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Accountability - Substantiva	Conformação	Conformidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Legalidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Desempenho	Eficiência	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		Eficácia	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Efetividade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Atuação Ética	Imputação	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Compromisso com os princípios democráticos	Participação	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Defesa do Interesse público	Responsividade	1	1	1	1	1	1	1	1	1		
	Transparência	1	1	1	1	1	1	1	1	1		
Governança Pública	Estratégia	Comunicação	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Participação da Sociedade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Accountability	Transparência	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Prestação de Contas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Função de Governo	Transparência	Responsabilização	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		Prestação de Contas	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		1.Montante e fonte dos recursos aplicados no período	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		2.Auditorias realizadas ou em fase de execução no período	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		3.Oferta e produção de serviços públicos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		4.Metas e indicadores do Plano Plurianual;	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
		5.Transferências dos recursos aos Fundos, se houver;	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		6.Aplicação dos recursos vinculados, se houver.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		Participação da Sociedade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
		1. Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
TOTAL DE QUESITOS			15 Quesitos									
CLASSIFICAÇÃO			Parcialmente									

Pontuação Quesitos: 1 = Presença; 0 = Ausência.

Escala de Classificação: Totalmente=19 a 26 quesitos; Parcialmente=13 a 18 quesitos; Raramente=7 a 12 quesitos; Não Realizam=0 a 6 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

6.2.5.1 Análise da Dimensão *Accountability*

Conforme demonstrado no quadro 23, há equilíbrio entre as dimensões formal e substantiva de *accountability* quanto à sua potencialidade; entretanto, os indicadores ampla defesa, contraditório, eficiência, efetividade, imputação e participação não apresentam nenhuma presença.

No tocante à sanção, o quadro a seguir apresenta a sugestão de parecer prévio, bem como a data em que ocorreu a sessão plenária de sua aprovação pelo corpo deliberativo de cada Tribunal.

Quadro 24: Emissão de Parecer Prévio - Sessão Plenária

	2011	2012	2013
TCE-PR	Pela aprovação com Ressalva e Recomendações (sem informação de data da sessão plenária)	Pela aprovação com Ressalvas e Determinação em 13/08/2013	Pela aprovação com Ressalvas, Determinas e Recomendações em 03/07/2014
TCE-RS	Pela aprovação com Recomendações em 31/07/2012	Pela aprovação com Recomendações em 31/07/2013	Pela aprovação com Recomendações em 30/07/2014
TCE-SC	Pela aprovação com Ressalvas em 30/05/2012	Pela aprovação com Ressalvas em 04/06/2013	Pela aprovação com Ressalvas em 2014 (mês não informado)

Fonte: dados da pesquisa

No tocante à conformação, os tribunais apresentam informações de natureza orçamentária tais como: previsão de receita e fixação da despesa; despesas empenhada, liquidada e paga; limites constitucionais.

No tocante ao desempenho, nenhum Tribunal da região apresentou informações quanto à análise da eficiência e efetividade na prática dos atos de gestão e das ações de governo.

No tocante à atuação ética, este componente trata da divulgação sistemática e sistematizada das sanções imputadas aos administradores, advindas do conjunto de procedimentos de fiscalização realizados no estado. Não houve informação. Consta informações sobre as auditorias realizadas.

No tocante à participação, o objetivo era verificar se os tribunais apresentavam em seus Pareceres Prévios informações sobre participação da população na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc., em cumprimento às determinações legais. Em nenhum dos pareceres analisados consta esse tipo de informação.

No tocante à defesa do interesse público, o objetivo era verificar os aspectos relacionados ao cumprimento do PPA. Consta informação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e os objetivos e metas constantes do PPA aprovado para o estado. Em todos os documentos analisados foi possível verificar informações de natureza orçamentária, isto é, orçado x realizado por programa de trabalho, serviços prestados pelo estado por programa de trabalho, conforme estabelece o indicador “Transparência”.

6.2.5.2 Análise da Dimensão Governança Pública

Os Tribunais de Contas dos estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba e de Pernambuco divulgaram em seus sítios eletrônicos informações sobre os Pareceres Prévios e o Tribunal de Contas do estado do Rio Grande do Norte, apesar da não divulgação, ao ser instado imediatamente enviou as informações.

No tocante à estratégia, a comunicação das informações sobre Pareceres Prévios não apresenta um padrão uniforme entre os tribunais; bem como não foi possível verificar qual foi a estratégia de promoção de participação da sociedade.

No tocante à *accountability*, os Tribunais de Contas dos Estados dos estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba, de Pernambuco e Rio Grande do Norte dão transparência das informações. Contudo, não constam informações sobre a implementação e os resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*.

6.2.5.3 Análise da Dimensão Transparência nas Informações por Funções de Governo

A dimensão de função de governo é composta por indicadores que compõem o item transparência das informações. Para os indicadores foram observados a presença de informações para as seguintes funções de governo: saúde, habitação, transporte, segurança e educação.

Quadro 25: Dimensão Transparência das Informações por Função de Governo - Região Sul

Itens	Saúde	Habitação	Transporte	Segurança	Educação
1. Montante e fonte dos recursos aplicados	9	9	9	9	9
2. Auditorias realizadas ou em fase de execução	9	0	0	0	9
3. Oferta e produção de serviços públicos	9	0	0	0	9
4. Metas e indicadores do Plano Plurianual	0	0	0	0	0
5. Transferências dos recursos aos Fundos, se houver	9	9	9	9	9
6. Aplicação dos recursos vinculados, se houver	9	9	9	9	9
7. Avaliação do Conselho de Política Setorial, se houver	0	0	0	0	0
Total de Quesitos	15	9	9	9	15
Classificação	Parcialmente	Raramente	Raramente	Raramente	Parcialmente

Fonte: dados da pesquisa.

Escala de Classificação: Totalmente=15,33 a 21 quesitos; Parcialmente=10,5 a 15,32 quesitos; Raramente=5,67 a 10,49 quesitos; Não Realizam=0 a 5,66 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

Obs. 1: A escala de classificação foi redimensionada de acordo com os percentuais de presença considerados para o quadro 6 e para o quadro 11.

Obs. 2: O total médio de quesitos foi obtido por meio do somatório de presenças dos indicadores (foram considerados apenas os dados “Presentes” na avaliação das dimensões propostas) por exercício dividido pelo número de estados da região.

As **Funções de Governo** analisadas apresentam basicamente informações de natureza orçamentária. Contudo, destacam-se as funções saúde e educação, visto que nestas funções os Tribunais de Contas da região sul realizam parcialmente seu potencial.

6.3 Consolidação da Análise dos Pareceres Prévios

No tópico 6.2 foram apresentados os dados da pesquisa de forma regionalizada; contudo, considerando o volume de dados e a densidade das informações, este tópico tem a finalidade de evidenciar de forma consolidada todas as informações obtidas.

O **quadro 26** evidencia que os Tribunais de Contas brasileiros raramente exploram seu potencial de *accountability*, governança e transparência das informações referentes às funções de governo.

O resultado foi impactado por dois fatores principais:

- a) Diversos TCs, até o término da coleta de pesquisa, ainda não tinham divulgado os Pareceres Prévios das contas de gestão dos governadores para o período analisado;
- b) Dificuldade de identificação, nos relatórios e Pareceres Prévios, de informações que evidenciassem a presença dos indicadores propostos na pesquisa.

Os resultados por dimensão de análise mostram que:

- a) Quanto à dimensão formal de *accountability*: os indicadores com maior potencial de exploração são a ampla defesa e o contraditório, isto é, a possibilidade de dar oportunidade, antes da finalização do parecer, de apresentação de esclarecimentos sobre possíveis impropriedades verificadas.

Vale notar que não se está afirmando que a ampla defesa e o contraditório não foram concedidos, mas sim que não foi possível encontrar nos pareceres analisados evidências da sua realização.

- b) Quanto à dimensão substantiva de *accountability*: os indicadores com maior potencial de exploração são:

b.1) **eficiência**: verificação da relação custo x benefício nos atos de gestão praticados e nas ações de governo.

Quadro 26: Resultado Consolidado de Presenças para as Dimensões Analisadas

Dimensões	Componentes (Temas)	Indicadores (Conceitos-chave)	Resultados Esperados			Avaliação das Dimensões Propostas								
						Presente			Incapacidade de Avaliação			Ausente		
						2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Accountability - Formal	Publicidade	Disponibilidade	27	27	27	19	18	15	8	9	11	0	0	1
		Divulgação	27	27	27	19	18	15	8	9	11	0	0	1
	Justificação	Ampla Defesa	27	27	27	1	2	1	8	9	11	18	16	15
		Contraditório	27	27	27	1	2	1	8	9	11	18	16	15
	Sanção	Decisão	27	27	27	19	18	16	8	9	11	0	0	0
Accountability - Substantiva	Conformação	Conformidade	27	27	27	19	18	16	8	9	11	0	0	0
		Legalidade	27	27	27	19	18	16	8	9	11	0	0	0
	Desempenho	Eficiência	27	27	27	0	0	0	8	9	11	19	18	16
		Eficácia	27	27	27	19	18	16	8	9	11	0	0	0
		Efetividade	27	27	27	0	0	0	8	9	11	19	18	16
	Atuação Ética	Imputação	27	27	27	0	0	0	8	9	11	19	18	16
	Compromisso com os princípios democráticos	Participação	27	27	27	0	0	0	8	9	11	19	18	16
		Defesa do Interesse público	Responsividade	27	27	27	18	18	15	8	9	11	1	0
	Transparência		27	27	27	19	18	15	8	9	11	0	0	1
Governança Pública	Estratégia	Comunicação	27	27	27	19	18	15	8	9	11	0	0	1
		Participação da Sociedade	27	27	27	0	0	0	8	9	11	19	18	16
	Accountability	Transparência	27	27	27	19	18	15	8	9	11	0	0	1
		Prestação de Contas	27	27	27	2	2	2	8	9	11	17	16	14
		Responsabilização	27	27	27	1	1	1	8	9	11	18	17	15
Função de Governo	Transparência	Prestação de Contas	27	27	27	19	18	16	8	9	11	0	0	0
		1.Montante e fonte dos recursos aplicados no período	27	27	27	15	15	13	8	9	11	4	3	3
		2.Auditorias realizadas ou em fase de execução no período	27	27	27	10	10	9	8	9	11	9	8	7
		3.Oferta e produção de serviços públicos	27	27	27	6	6	5	8	9	11	13	12	11
		4.Metas e indicadores do Plano Plurianual;	27	27	27	19	18	16	8	9	11	0	0	0
		5.Transferências dos recursos aos Fundos, se houver;	27	27	27	19	18	16	8	9	11	0	0	0
		6.Aplicação dos recursos vinculados, se houver.	27	27	27	19	18	16	8	9	11	0	0	0
		Participação da Sociedade	27	27	27	3	1	1	8	9	11	16	17	15
TOTAL DE QUESITOS - MÉDIA = [(RE)/Nº total de TC's]			26	26	26	10,56	10,11	8,67						
CLASSIFICAÇÃO			Totalmente	Totalmente	Totalmente	Raramente	Raramente	Raramente						

Escala de Classificação: Totalmente=19 a 26 quesitos; Parcialmente=13 a 18 quesitos; Raramente=7 a 12 quesitos; Não Realizam=0 a 6 quesitos; Incapacidade de Avaliação (I/A)=Ausência de Parecer.

Legenda	
	Totalmente
	Parcialmente
	Raramente
	Não Realizam
	Incapacidade de Avaliação
	Ausente

b.2) **efetividade**: avaliação dos efeitos e impactos advindos dos atos de gestão e das ações de governo.

b.3) **imputação**: divulgação sistemática e sistematizada aos administradores, advindas do conjunto de procedimentos de fiscalização realizados.

É fato que é prática dos Tribunais de Contas não tratar de assuntos relacionados às contas dos ordenadores de despesas nas contas de gestão; contudo, a divulgação em resumo dessas informações poderia contribuir para ampliar o potencial de *accountability* dos pareceres.

b.4) **participação**: análise/avaliação das circunstâncias e resultados da participação na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc.

c) Quando à dimensão de governança: os indicadores com maior potencial de exploração são:

c.1) **participação da sociedade**: promover a participação social, com envolvimento dos usuários, da sociedade e das demais partes interessadas na governança da organização.

Vale ressaltar que, não obstante diversos TCs promoverem ações que visem à participação da sociedade em assuntos afetos à matéria em sede nos Pareceres Prévios, não foi possível identificar nos respectivos documentos analisados esta evidência.

c.2) **prestação de contas**: prestar contas da implementação dos resultados dos sistemas de governança e de gestão.

c.3) **responsabilização**: garantir que sejam apurados os indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.

Em que pese a apuração pelos TCs das irregularidades, e consequentemente a devida responsabilização dos ordenadores de despesas no caso dessa constatação, não foram encontradas informações sobre o tema nos pareceres, apenas indicações de que a matéria seria tratada em sede própria, isto é, nas prestações de contas dos ordenadores de despesas, inspeções/fiscalizações/auditorias realizadas.

d) Quanto à dimensão funções de governo: os indicadores com maior potencial de exploração são:

d.1) **prestação de contas**: o principal elemento não evidenciado nos pareceres está relacionado ao cumprimento de metas e indicadores dos Planos Plurianuais.

d.2) **participação da sociedade**: não foi possível comprovar na maioria dos pareceres analisados informações sobre a atuação dos conselhos de políticas setoriais, especialmente no que se refere aos conselhos de saúde e educação, cuja qualidade dos gastos públicos está nos percentuais constitucionais atendidos.

Quanto ao atendimento do prazo constitucional de 60 (sessenta), após a entrega das prestações de contas dos governadores, visando à emissão do parecer prévio pelos Tribunais de Contas, constatou-se que:

Quadro 27: Quadro Resumo de Prazo de Emissão de Pareceres Prévios

Pareceres Emitidos	2011	2012	2013
Em até 60 dias	7	4	6
de 60 a 70 dias	3	5	2
de 70 a 90 dias	6	6	4
Acima de 90 dias	2	3	2
Sessão Plenária Não Divulgada	1		1
Sem Informação*	8	9	12
TOTAL	27	27	27

Fonte: Dados da pesquisa

Obs.: * Sem divulgação quanto ao parecer emitido

Percebe-se que a maioria dos Tribunais de Contas emite os Pareceres Prévios em até 90 (noventa) dias. Não obstante, a legislação estabeleça o prazo de 60 (sessenta) dias; o atraso na emissão do referido documento pode ser relevado em função da complexidade de informações que precisam ser analisadas para confecção desse documento.

Derradeiramente, percebe-se que em função de as prestações de contas de gestão serem compostas dos principais demonstrativos orçamentários, financeiros e patrimoniais, os pareceres, em geral, apresentam um enfoque contábil, embora, alguns Tribunais de Contas apresentem outras informações sobre a gestão, além das ações que aquelas cortes adotaram no cumprimento da sua missão constitucional.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os Tribunais de Contas são instituições que têm como propósito auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle no âmbito da administração. A CF/88 os dotou de atribuições que visam contribuir para o acompanhamento orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional das contas públicas.

Ao longo das últimas décadas, os Tribunais de Contas têm procurado adotar mecanismos de controle que possam fomentar o *accountability* e a governança pública, vide a Declaração de Fortaleza, na qual os representantes das Cortes de Contas pactuaram a adoção de medidas para melhoria do controle, fortalecimento do processo de transparência e ampliação da qualidade da informação.

A presente pesquisa, no intuito de verificar a existência ou não do potencial de *accountability* e a contribuição para melhoria da governança dos Tribunais de Contas Brasileiros, a partir da análise das contas de governo dos governadores, percorreu uma jornada que visou identificar alguns aspectos relevantes neste processo.

Cumprir destacar que não há uniformidade no meio de acesso à informação, tampouco encontra-se esta em *link* facilmente acessível, o que dificulta a obtenção de dados.

Quanto à emissão de Pareceres Prévios pelos Tribunais de Contas, verificou-se que as regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul já possuem 100% das informações divulgadas em seus sítios eletrônicos.

O quadro a seguir apresenta, em resumo, o quantitativo por exercício de pareceres emitidos e divulgados no período:

Quadro 28: Quadro Resumo dos Pareceres Emitidos e Divulgados

	2011	2012	2013
Pareceres Divulgados	19	18	15
Pareceres Não Divulgados	8	9	12
Total	27	27	27

Fonte: Dados da pesquisa

Ainda no que concerne ao levantamento dos Pareceres Prévios das contas de governo dos governadores dos estados brasileiros e do Distrito Federal, nos exercícios de 2011 a 2013, verificou-se que, em média, 64% dos Tribunais de Contas apresentaram Pareceres Prévios, isto é, dos 27 Pareceres Prévios que deveriam ter sido apresentados anualmente, em 2011 foram apresentados 19 (dezenove); em 2012 foram emitidos 18 (dezoito) e em 2013 foram emitidos 15 (quinze). Permaneceram, até o término desta pesquisa, sem Pareceres Prévios divulgados:

- ✓ Acre – 2011 a 2013
- ✓ Alagoas – 2011 a 2013
- ✓ Amapá – 2011 a 2013
- ✓ Maranhão – 2011 a 2013
- ✓ Pará – 2011 a 2013
- ✓ Paraíba – 2013
- ✓ Pernambuco – 2013
- ✓ Piauí – 2011 a 2013
- ✓ Rondônia – 2011 a 2013
- ✓ Roraima – 2012 a 2013
- ✓ Sergipe – 2011 a 2013
- ✓ Tocantins – 2013

Vale ressaltar que houve envio de comunicação para os canais de comunicação dos Tribunais de Contas daqueles estados em que não se obteve, no sítio eletrônico, informações sobre as contas de governo do governador analisadas pelo respectivo TC.

Apenas os Tribunais de Contas dos estados de Roraima (2012 e 2013), Piauí (2011 a 2013) e Sergipe (2011 a 2013) informaram que os processos já haviam sido encaminhados pelos governadores, mas que aqueles TCs ainda não haviam concluído as emissões dos referidos Pareceres Prévios.

Cabe destacar também que nos sítios eletrônicos em que não existem pareceres divulgados não há informação quanto ao fato que motivou a não divulgação.

Seguindo, a pesquisa procurou apresentar em linhas gerais o papel constitucional dos Tribunais de Contas. A partir da leitura dos normativos particulares de cada tribunal, a saber, suas leis orgânicas, foi possível inferir que no que se refere à emissão do parecer prévio sobre as contas de governo, o chefe do Poder Executivo tem prazo de 90 (noventa) dias para enviar o processo ao TC para análise e emissão de parecer. Cada Tribunal de Contas tem prazo de 60 (sessenta) dias a contar do recebimento para emitir o parecer prévio e o enviar ao Legislativo para apreciação. Verificou-se que a maioria dos Tribunais de Contas atendeu ao prazo legal de emissão.

A pesquisa revelou, considerando a metodologia adotada, que os Tribunais de Contas brasileiros, no período de 2011 a 2013, raramente exploraram seu potencial de *accountability*, governança e transparência das informações referentes às funções de governo, resultado este impactado por dois fatores principais:

- a) diversos TCs, até o término da coleta de pesquisa, ainda não tinham divulgado os Pareceres Prévios das contas de gestão dos governadores para o período analisado;
- b) dificuldade de identificação, nos relatórios e Pareceres Prévios, de informações que evidenciassem a presença dos indicadores propostos na pesquisa.

Cabe destacar que, não obstante a conceituação já descrita em tópico próprio deste trabalho, optou-se, na apresentação dos resultados por dimensão examinada, por relembrar, ainda que de forma sintética, os principais conceitos abordados no corpo desta pesquisa ao destacar os indicadores com maior potencial exploração pelos TC's quando da emissão dos pareceres prévios.

Os resultados por dimensão de análise mostram que:

- a) **Quanto à dimensão formal de *accountability*:** os indicadores com maior potencial de exploração são a ampla defesa e o contraditório, isto é, a possibilidade de dar oportunidade, antes da finalização do parecer, de apresentação de esclarecimentos sobre possíveis impropriedades verificadas.

Vale notar que não se está afirmando que a ampla defesa e o contraditório não foram concedidos, mas sim que não foi possível encontrar nos pareceres analisados evidências da sua realização.

b) Quanto à dimensão substantiva de *accountability*: os indicadores com maior potencial de exploração são:

b.1) **eficiência:** verificação da relação custo x benefício nos atos de gestão praticados e nas ações de governo.

b.2) **efetividade:** avaliação dos efeitos e impactos advindos dos atos de gestão e das ações de governo.

b.3) **imputação:** divulgação sistemática e sistematizada aos administradores, advindas do conjunto de procedimentos de fiscalização realizados.

É fato, que é prática dos Tribunais de Contas não tratar de assuntos relacionados às contas dos ordenadores de despesas nas contas de gestão; contudo, a divulgação em resumo dessas informações poderia contribuir para ampliar o potencial de *accountability* dos pareceres.

b.4) **participação:** análise/avaliação das circunstâncias e resultados da participação na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc.

c) Quando à dimensão de governança: os indicadores com maior potencial de exploração são:

c.1) **participação da sociedade:** promover a participação social, com envolvimento dos usuários, da sociedade e das demais partes interessadas na governança da organização.

Vale ressaltar que, não obstante diversos TCs promoverem ações que visem à participação da sociedade em assuntos afetos à matéria em sede nos Pareceres Prévios, não foi possível identificar nos respectivos documentos analisados esta evidência.

c.2) **prestação de contas:** prestar contas da implementação dos resultados dos sistemas de governança e de gestão.

c.3) **responsabilização:** garantir que sejam apurados os indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.

Em que pese a apuração pelos TCs das irregularidades, e conseqüentemente a devida responsabilização dos ordenadores de despesas em casos dessa constatação, não foram encontradas informações sobre o tema nos pareceres, apenas indicações de que a matéria seria tratada em sede própria, isto é, nas

prestações de contas dos ordenadores de despesas, inspeções/fiscalizações/auditorias realizadas.

d) Quanto à dimensão transparência das informações por função de governo: os indicadores com maior potencial de exploração são:

d.1) **prestação de contas:** o principal elemento não evidenciado nos pareceres está relacionado ao cumprimento de metas e indicadores dos Planos Plurianuais.

d.2) **participação da sociedade:** não foi possível comprovar na maioria dos pareceres analisados informações sobre a atuação dos conselhos de políticas setoriais, especialmente no que se refere aos conselhos de saúde e educação, cuja qualidade dos gastos públicos está aos percentuais constitucionais atendidos.

Embora não fosse objeto deste trabalho evidenciar a qualidade da informação produzida pelos Pareceres Prévios emitidos pelos Tribunais de Contas, percebeu-se que as informações têm caráter prioritariamente contábil-orçamentário.

Como sugestão de trabalhos futuros, far-se-ia necessária a análise da qualidade da informação produzida pelos Pareceres Prévios emitidos pelos Tribunais de Contas numa tentativa de avaliar se de fato eles contribuem para a *accountability* e para a governança pública. Para tanto, seria importante um mapeamento das informações produzidas naqueles documentos como forma de mostrar a qualidade da informação, bem como apresentar oportunidades de melhoria.

Ainda no que concerne à governança pública, a análise dos Pareceres Prévios poderia evidenciar, tal qual existe na governança corporativa, questões relacionadas à transparência das informações e criação de um possível *ranking* de Tribunais de Contas.

Quanto às oportunidades de melhoria dos pareceres, percebeu-se que não diferem daquelas apresentadas por Rocha (2011), pois para que os Tribunais de Contas realizem seu potencial de *accountability* e de governança pública, seria necessário que todos os Tribunais de Contas:

- a) destacassem, em seus sítios eletrônicos, informações quanto às motivações para não cumprimento de prazo regulamentar para emissão de parecer prévio.
- b) garantissem ao chefe do Poder Executivo, que consolida as contas dos estados e do Distrito Federal, o contraditório e a ampla defesa, isto é, que todos os responsáveis sejam ouvidos previamente à deliberação do tribunal;
- c) apresentassem no relatório e parecer prévio do exercício seguinte informações sobre o cumprimento de determinações e recomendações originadas tanto em processos de fiscalizações/auditorias/contas relativas ao estado para o exercício em exame, bem como aqueles que são objeto das contas de gestão do exercício anterior;
- d) apresentassem informações sobre o cumprimento de metas e indicadores descritos no PPA quanto às funções de governo; e não apenas as informações orçamentárias quanto aos montantes envolvidos nos programas de longo prazo;
- e) finalmente, encontrassem mecanismos de padronização dos Pareceres Prévios emitidos, bem como suas formas de acesso.

Por fim, vale ressaltar que o assunto é palpitante e que esta pesquisa não se encerra em si mesma, tampouco que a metodologia abordada foi a melhor para tratar da matéria, mas apenas um caminho encontrado pelos pesquisadores para tratar do assunto. Cabem sugestões de pesquisas futuras que pudessem aprofundar a questão, especialmente no que concerne à avaliação dos Pareceres Prévios à luz dos padrões internacionais de relatórios sobre fiscalização das contas públicas, como é o caso Tribunal de Contas da União - TCU, que, em parceria com a organização internacional OCDE - *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*, vem buscando adequar seus pareceres a modelos internacionais de relatórios desta natureza.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal e BARROS, Laura Correa de. O Parecer Prévio como Instrumento de Transparência, Controle Social e Fortalecimento da Cidadania. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Out/Dez. 2010.

AKUTSU, Luiz. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. Dissertação. Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2002.

_____; PINHO, José Antônio Gomes de. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, ano 36, n.5, p.723-745, set./out. 2002.

BARDIN, L. Análise de conteúdo (L. de A. Rego & A. Pinheiro, Trans.). Lisboa: Edições 70. 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009

BARROS, M. E., Piola, S. F. & Vianna, S. M. Política de Saúde no Brasil: diagnóstico e perspectivas. Texto para Discussão n. 401. Brasília: IPEA, 1996.

BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade: algumas observações sobre o Brasil. In: Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. Vol.18 nº. 51 São Paulo Mai/Ago. 2004. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142004000200007&script=sci_arttext acesso em 15 de maio de 2015.

BRASIL. Constituição Federal/1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm acesso em 15 de maio de 2015.

_____. Legislação do SUS. Brasília: CONASS, 2003. 684 p.

_____. Lei Complementar nº 141/2012. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp141.htm acesso em 15 de maio de 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Portaria-Segecex 4, de 26 de fevereiro de 2010: Manual de auditoria operacional, 2010c. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF> acesso em 15 de maio de 2015.

BRASÍLIA, 2011. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/planejamento_gestao/planejamento2011/index.html. Acesso em: 1 Out. 2013.

BRASIL. Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011: dispõe sobre o acesso à informação, 2011b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. acesso em 15 de maio de 2015.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 24(2)30-50, fev-abr. 1990.

CHIZZOTTI, A. Pesquisa em ciências humanas e sociais. São Paulo: Cortez, 2006.

CIPFA. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. The good governance standard for public services, 2004. Disponível em: <<http://www.jrf.org.uk/system/files/1898531862.pdf>>. acesso em 15 de maio de 2015.

CUNHA, Luciana Gross Siqueira. Ouvidoria: mecanismo de controle democrático. XXIV Encontro Anual Da Anpocs: GT 12 - Política e Economia. USP, 2000.

DECLARAÇÃO DE FORTALEZA. Disponível em: <http://www.irbcontas.org.br/noticia/declaracao-de-fortaleza-e-aprovada-e-encerra-o-iv-encontro-nacional-de-tcs/454>. acesso em 15 de março de 2015.

DESCHEENMAEKER, Christian. La Cour des Comptes. Paris: La Documentation Française, 1998.

DINIZ, E. H. Uso do comércio eletrônico em órgãos do governo. Relatório 18/2000 Núcleo de Pesquisas e Publicações. São Paulo: Eaes/FGV, 2000. 100 p.

SCOREL Sarah. Reviravolta na saúde: origem e articulação do Movimento Sanitário. Rio de Janeiro: Fiocruz; 1999, 208 p.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das melhores práticas de governança corporativa, BRASIL, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>>. acesso em 15 de março de 2015.

IFAC. International Federation of Accountants. Governance in the public sector: a governing body perspective. In International public sector study nº 13., 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. acesso em 15 de maio de 2015.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? Revista de Administração Pública vol.40 nº.3 Rio de Janeiro Mai/Jun 2006. p. 11-26.

LIMA, Luiz Henrique. Controle Externo. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

LOCKE, John. Segundo tratado sobre el gobierno civil. Altaya, 1994.

MARTINS, Marcílio Rodrigues. Avaliação da Eficiência dos Municípios Brasileiros na Gestão dos Recursos da Atenção Básica em Saúde nos Anos de 2010 e 2011. (Dissertação) UFRJ, Rio de Janeiro (2014).

MARTINS, Marcílio Rodrigues; SAUERBRONN, Fernanda Figueiras. Avaliação de Desempenho em Saúde: um estudo comparativo entre o índice de desempenho do Sistema Único de Saúde (IDSUS) e o índice de desempenho da saúde complementar (IDSS). In: Anais SIMPOI, 2013. Disponível em: http://www.simpoi.fgvsp.br/arquivo/2013/artigos/E2013_T00395_PCN86487.pdf. acesso em 15 de maio de 2015.

MASLOW A . H. Maslow no Gerenciamento. Rio de Janeiro, Qualitymark, 2000.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: 33. ed. Malheiros Editores, 2007. 832 p.

MELLO, Gilmar Ribeiro e SLOMSKI, Valmor. Índice de governança eletrônica dos estados Brasileiros (2009): no âmbito do poder executivo. Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação, Vol. 7, No. 2, 2010, p.375-408

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunves; e QUINTANA, Alexandre Costa. A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental para uma Melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate contra a Corrupção. Repositório Institucional da Universidade Federal do Rio Grande, vol. 12 (2): p. 37-48. Rio Grande, 2008

MEZZARROBA, Oribes; BERNIERI, Juliana; e BIER, Clerilei. Os desafios da governança no novo século, as reformas estatais e a *accountability*. In: Direito, Governança e Tecnologia: Princípios, políticas e normas do Brasil e da Espanha.

MORAES, Patrícia B. Cidade, comunicação e tecnologia da informação: uma análise de portais governamentais brasileiros. Dissertação. Faculdade de Comunicação, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O parlamento e a sociedade como destinatários do trabalho dos tribunais de contas. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Salvador, nº 4, dezembro, 2005, janeiro, fevereiro, 2006. Disponível na Internet <<http://www.direitodoestado.com>>. acesso em 15 de maio de 2015.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Gestão Pública. São Paulo: Saraiva, 2014.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo e DEBUS, Ilvo. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de Maio de 2000. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_24/artigos/enten_lrf.htm acesso em 15 de maio de 2015.

NISKANEN, William. Bureaucracy and representative government. Chicago: University of Chicago Press, 1971.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e as novas poliarquias. Revista Lua Nova, nº 44. São Paulo: CEDEC, 1998a.

_____. Poliarquias e a (in)efetividade da lei na América Latina. Revista Novos Estudos. São Paulo, n. 51, jul. 1998b.

PAIM, Jairnilson; TRAVASSOS, Claudia; ALMEIDA, Célia; BAHIA, Lúgia e MACINKO, James. O sistema de saúde brasileiro: história, avanços e desafios. (2011). The Lancet Série Saúde no Brasil(1), 11-31. Disponível em <http://www.cpgss.pucgoias.edu.br/ArquivosUpload/31/file/O%20SISTEMA%20DE%20SAUDE%20BRASILEIRO.pdf>. acesso em 15 de maio de 2015.

PEREIRA, José. Reforma do Estado e transparência: estratégias de controle da corrupção no Brasil. In: Congresso Internacional Del CLAD sobre La Reforma Del Estado y de La Administración Pública, VII, 2002, Lisboa, Portugal.

_____. Manual de Gestão Pública Contemporânea. São Paulo: Atlas, 2007. ROVER, Aires José; GALINDO, Fernando; MEZZAROBBA, Orides (Organizadores). Florianópolis: Conceito Editorial, 2014. P. 17 – 38.

PRADO, O. Governo eletrônico e transparência: a publicização das contas públicas das capitais brasileiras. Dissertação - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2004.

PRZEWORSKI, Adam. Reforma do Estado: responsabilidade, política e intervenção economia. Revista Brasileira de Ciências Sociais, nº 32. São Paulo: ANPOCS, 1996.

_____. Democracia y Representación. Revista del CLAD, Reforma Y Democracia, nº 10. Caracas: s.n., 1998.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. de. Construindo a accountability em portais eletrônicos de câmaras municipais: um estudo de caso em Santa Catarina. Cadernos EBAPE.BR. FGV, v.9, nº1: 2010, p.117-139.

RIBEIRO, R. J., & BLIACHERIENE, A. C. Construindo o Planejamento Público: buscando a integração entre política, gestão e participação popular. São Paulo: Atlas, 2013.

RIBEIRO, José Aparecido; PIOLA, Sérgio Francisco e SERVO, Luciana Mendes. As novas configurações de antigos problemas: financiamento e gasto com ações e serviços públicos de saúde no Brasil. In: Divulgação em Saúde em Debate, Vol 37. Jan/2007, p. 21-43; Rio de Janeiro, 2007.

RICHARDSON, R. J. & all. Pesquisa Social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Realização do potencial de accountability dos Pareceres Prévios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Tese - Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, 2011.

_____. O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de Accountability. Anais do EnAPG-2008. Salvador, nov. 2008.

_____. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Revista de Administração Pública vol.47 no.4 Rio de Janeiro July/Aug. 2013.

ROSENAU, James N. Governança, Ordem e Transformação na Política Mundial. In: Rosenau, James N. e Czempiel, Ernst-Otto. Governança sem governo: ordem e transformação na política mundial. Brasília: Ed. Unb e São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 2000. pp. 11-46.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; e PINHO, José Antônio Gomes Pinho. Transparência na Administração Pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? um estudo

exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. In: Revista de Contabilidade da UFBA, Vol. 1, No 1. Salvador, 2007.

SANCHEZ, Oscar. Os controles internos da administração pública. Tese – Departamento de Ciência Política da USP. São Paulo, 2005.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Marc F. (Ed.). Self-restraining State: power and accountability in new democracies. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SILVA, Cleber Demetrio de Oliveira da (2003). Considerações sobre os sujeitos do Parecer Prévio dos Tribunais de Contas e seus reflexos jurídicos e políticos. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/4717/consideracoes-sobre-os-sujeitos-do-parecer-previo-dos-tribunais-de-contas-e-seus-reflexos-juridicos-e-politicos>. Acesso em 10 de maio de 2015.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Moacir Marques. Controle Externo das Contas Públicas: o processo nos Tribunais de Contas do Brasil. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Walmir Leônidas da. A Nova contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. Métodos de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2006.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes (Orgs.). Pesquisa qualitativa em administração. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2007, p.13-28.

WORLD BANK. Chapter 12. governance and management. In: Global Evaluations Sourcebook, 2007. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/ETGLO-REGPARPROG/Resources/sourcebook.pdf>>. Acesso em: 10 de maio de 2015