

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

RELATÓRIO FINAL

Título do Projeto: Pareceres Prévios e Relatórios sobre as Contas de Governo: um estudo à luz dos parâmetros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Grupo de Pesquisa:

Pesquisadores

Fernanda Filgueiras Sauerbronn

João Felipe Rammelt Sauerbronn

Pesquisador-Coordenador

Gecilda Esteves Silva

Processo administrativo nº:

ESCOLA DE CONTAS E GESTÃO – ECG-TCE/RJ

Diretor-Geral

JOÃO PAULO MENEZES LOURENÇO

Coordenadora-Geral de Estudos e Pesquisas

ROSA MARIA CHAISE

Comissão Permanente de Estudos e Pesquisas – COPEP

ROSA MARIA CHAISE (Presidente)

ALBERTO DE FONTES TAVARES NETO

ÁLVARO GUILHERME MIRANDA

CARLOS LEANDRO DOS SANTOS REGINALDO

CLÁUDIO MARTINELLI MURTA

HEITOR DELGADO CORREA

JEAN MARCEL DE FARIA NOVO

JOÃO PAULO MENEZES LOURENÇO

JORGE HENRIQUE MUNIZ DA CONCEIÇÃO

MARIANA MIRANDA AUTRAN SAMPAIO

NINA QUINTANILHA ARAUJO

PAULO CÉSAR BESSA NEVES

SÉRGIO PAULO VIEIRA VILAÇA

SÉRGIO LINO DA SILVA CARVALHO

Pesquisador-avaliador

Data: 20/10/2017

SUMARIO

RESUMO	6
1. INTRODUÇÃO	7
2. PROBLEMA E OBJETIVOS	9
2.1 Problema de pesquisa.....	9
2.2 Objetivo geral.....	9
2.3 Objetivos específicos	9
2.4 Justificativa/ Motivação	10
2.5 Limitação	11
3. MARCO TEÓRICO	13
3.1 Tribunal de Contas da União como Órgão de Controle Externo da Administração Pública Federal.....	13
3.1.1 Desenho Institucional das Entidades Fiscalizadoras Superiores	13
3.1.2 Origem e Papel do Tribunal de Contas da União	17
3.1.3 Parecer Prévio sobre Contas de Governo	20
3.2 <i>Accountability</i> : Algumas Considerações	22
4. METODOLOGIA	28
4.1 Tipo de Pesquisa.....	28
4.2 Recomendações da OCDE ao TCU	28
4.3 Método de Análise.....	30
4.3.1. <i>Estrutura do Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo Emitido pelo TCU</i>	31
4.3.2. <i>Estratégia de comunicação do Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo Emitido pelo TCU</i>	33
5. RESULTADOS	34
5.1. Análise dos Resultados: Estrutura do Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo Emitido pelo TCU.....	34
5.2 Análise dos Resultados: Estratégia de Comunicação Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo Emitido pelo TCU	47

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	48
7. REFERÊNCIAS.....	54

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

FIGURAS

Figura 1: Relações de <i>Accountability</i>	24
---	----

QUADROS

Quadro 1: Criação de entidades superiores de fiscalização.....	15
Quadro 2: Forma e conteúdo do parecer da auditoria sobre o relatório anual do governo no Brasil.....	31
Quadro 3: Escopo da auditoria das Contas do Presidente da República no Brasil.....	32
Quadro 4: Associação entre o relatório de auditoria sobre as Contas do Presidente da República e os objetivos e o escopo da auditoria conforme definição do Regimento Interno do TCU.....	32
Quadro 5: Ficha-síntese da auditoria das Contas de Governo feita pelo TCU.....	33

RESUMO

A *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD), ou em português, Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é uma organização internacional, sediada em Paris, composta por 34 países, cujo objetivo principal é o de promover políticas que visem ao desenvolvimento econômico e ao bem-estar social de pessoas por todo o mundo. Integram, ainda, a agenda da OCDE ações de combate à corrupção e à evasão fiscal. Para consecução das ações de apoio aos países membros e parceiros, a OCDE possui diversos comitês. O Comitê de Governança Pública, Políticas Regulatórias e Desenvolvimento Territorial da OCDE é aquele destinado a apoiar países membros e parceiros nos processos de mudança e adaptação das suas estruturas de governança pública. Para tanto, dentre as ações desenvolvidas estão aquelas voltadas para as Instituições Superiores de Controle (como o Tribunal de Contas da União). Nesse sentido, aquele Comitê vem realizando diversas ações em nível nacional no país, visando ao tratamento de questões como: orçamento público (2003), política e gestão regulatória (2008), gestão de recursos humanos no governo (2010), integridade do setor público e desenvolvimento territorial (2012), com o intuito de contribuir para a melhoria da *accountability* governamental. Nesse sentido, a presente pesquisa tem o objetivo de **propor uma reflexão problematizando como (e se) o TCU incorporou¹ no parecer prévio sobre as contas de governo emitido no exercício de 2014 as recomendações da OCDE para que esses documentos sejam instrumentos que contribuam para os processos de *accountability* no Brasil.**

Palavras-chave: *Accountability*. Pareceres Prévios. Contas de governo. Tribunais de Contas.

¹ De antemão vale destacar que a presente pesquisa possui aspecto descrito e não valorativo, isto é, o trabalho pretendeu avaliar tão somente se é possível verificar se houve a incorporação das recomendações da OCDE sobre os pareceres prévios emitidos pelo TCU no documento do exercício de 2014.

1. INTRODUÇÃO

Existe uma tendência global de busca por fortalecimento dos mecanismos de *accountability* que aumente a transparência das atividades realizadas pelos agentes públicos; e com isso, questões referentes ao controle e à responsabilização sobre as atividades dos governantes e da burocracia têm adquirido papel central, também, na América Latina, sobretudo com o amadurecimento das instituições democráticas. (MENEZES, 2015).

O debate contemporâneo sobre questões que envolvem sociedade, estado e gestão pública estaria alicerçado em uma agenda que perpassa aspectos relacionados ao foco no cidadão, na transparência, no controle social, na conscientização da responsabilidade fiscal, processos de modernização, enfim, uma agenda que vise ao melhoramento das relações com o cidadão e promova uma gestão pública moderna, eficiente, eficaz e principalmente efetiva (MARINI, 2002).

Nesse sentido, o que se percebe é uma recorrência de temas, dilemas e paradoxos, bem como uma busca constante de conhecimentos que possam solucionar os problemas práticos que envolvem as diversas faces deste prisma que é a administração pública, passando por várias abordagens que, em si mesmas, não foram suficientes para o melhor atendimento das demandas sociais a partir da perspectiva do uso eficiente de recursos e transparência dos atos, levando a constantes pressões por novas soluções, técnicas e processos de trabalho face à vulnerabilidade de procedimentos anteriores em função do desgaste natural de uma realidade mutante, complexo e demandante de maior eficiência (MOTTA, 2013).

Portanto, as complexas questões que envolvem os aspectos ligados à administração pública dos países sinalizam que os governos individualmente têm dificuldades e, em alguns casos, incapacidade de resolverem, por si mesmos, problemas que uma sociedade globalizada impõe maior interdependência entre nações, fazendo com que seja muito difícil, quiçá, impossível planejar e agir, em qualquer área da Administração, sem a visão planetária – ou holística (MOTTA, 2013).

Dentro desta visão global, a parceria firmada entre o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

(OCDE) é mais um passo importante para contribuir para melhoria dos processos de *Accountability* com intuito de superação de crise e aumento da credibilidade das administrações públicas nacionais (OECD², 2013).

O TCU, como representante brasileiro, das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), como são chamadas ao redor do mundo, ciente da necessidade desta consciência de interação global, vem buscando aquilo que Motta (2013) destaca como sendo o novo papel da administração pública: um papel colaborativo, de incentivo, de regulação e de controle, para proteger não só a produção de bens e serviços, mas o próprio interesse nacional, visando ao encontro de formas de gestão mais aplicáveis e relevantes, deixando claro ser, este, um caminho longo e ainda distante de ser alcançado.

Entretanto, o fato é que o TCU, assim como outras EFS internacionais, estão assumindo maior significância, no exercício das suas atribuições como organismos de controle, face ao contexto da incerteza econômica e social que afeta o crescimento econômico e o bem-estar social. O papel apoiador das EFS para um Estado mais estratégico e inovador, fornecendo informações sobre a implementação de políticas públicas e o funcionamento da máquina governamental, é um elemento que pode contribuir para o fortalecimento da transparência em um momento em que a confiança nas autoridades públicas está desgastado e as demandas para a inclusão da sociedade civil na formulação e implementação das políticas estão aumentando (OECD, 2013).

Assim, estudar mecanismos que vêm sendo perseguidos pelo TCU para aumentar não apenas os níveis de confiabilidade dos trabalhos desenvolvidos, mas, especialmente, aumentar os níveis de transparência e de responsividade social daquele organismo de controle junto à sociedade brasileira é fundamental para compreender as interfaces da *accountability* pública aplicada ao contexto brasileiro.

² Considerando que a literatura produzida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) foi editada e publicada em inglês, para efeito de citação bibliográfica consideramos a sigla OECD para todos os demais casos, utilizados a sigla OCDE.

2. PROBLEMA E OBJETIVOS

2.1 Problema de pesquisa

Como (e/ou se) o TCU incorporou nos pareceres prévios de contas de governo, por ele emitidos, as recomendações da OCDE com intuito de que estes contribuam para os processos de *accountability* pública no Brasil?³

2.2 Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa é propor uma reflexão sobre as implicações técnicas da incorporação pelo TCU das recomendações da OCDE para que esses documentos estejam alinhados aos parâmetros internacionais e sejam instrumentos que contribuam para os processos de *accountability* no Brasil.

2.3 Objetivos específicos

Os objetivos específicos da pesquisa são:

- (a) Levantar os pareceres prévios das contas de governo (União) dos exercícios de 2013 e 2014;
- (b) Mapear os parâmetros e dimensões utilizados pelo Tribunal de Contas da União na emissão dos relatórios e pareceres prévios levantados;

³ Conforme nota de rodapé 1, a presente pesquisa pretende ser descritiva e tem o intuito de tão somente apresentar, sem juízo de valor, a ocorrência ou não de incorporações das recomendações da OCDE constantes de seu relatório sobre os pareceres prévios sobre contas de governo emitidos pelo TCU. Não obstante um possível questionamento sobre a conceituação de problema de pesquisa e “problema prático”, ainda, que o problema prático possa ser entendido como um questionamento que visa apenas descrever uma situação ou fenômeno, quando há dúvidas sobre sua ocorrência, percebe-se, portanto, que tal suposta modalidade de problema em si mesma representa algo a ser pesquisado e ser respondido, visto que até então não se tem notícia de outro documento que registrasse de forma consolidada as possíveis inovações apresentadas no objeto de estudo após recomendação daquele organismo internacional, visto que em pesquisa científica as lacunas não precisam ser sempre epistemológicas; a mera existência de uma lacuna metodológica possibilita a realização de uma pesquisa (VERGARA, 2006). Dito isto, há que se compreender que para a finalidade do presente trabalho, que visa, meramente, responder como e se houve o acolhimento das recomendações da OCDE no tocante aos pareceres prévios emitidos sobre contas de governo pelo TCU, perguntas de pesquisa como: “até que ponto os critérios da OCDE podem servir para aprimorar os processos de *accountability* do TCU? Quais os dilemas de uma adaptação de critérios internacionais, se é que sejam primorosos e aceitos consensualmente, para a instituição brasileira de controle etc.? Por que o TCU pretende adotar critérios da OCDE?” Resultariam, na verdade, em continuação da presente pesquisa pois estaria embasado em outros pressupostos que não aqueles pretendidos neste trabalho. Perguntas como as sugeridas anteriormente apontam para uma discussão que perpassa a estudos organizacionais e sua colonialidade epistêmica, ou seja, o que estaria por trás de tais questionamentos é se a reprodução continuada e sistemática de modelos norte-americanos e europeus, de fato, consistiriam na melhor resposta aos problemas dos países do Atlântico-Sul, especialmente, a América Latina (IBARRA-COLADO, 2006; FARIA, IBARRA-COLADO e GUEDES, 2010; COOKE e FARIA, 2013; ABDALLA e FARIA, 2015; SAUERBRONN, AYRES & LOURENÇO, 2016), fato este que não é o propósito da presente pesquisa. Assim, o alinhamento entre a pergunta de pesquisa deste trabalho e seus objetivos geral e específico se faz presente de forma coerente com a finalidade a que se pretende.

(c) Comparar os parâmetros e as dimensões constantes dos relatórios e pareceres prévios do TCU com aqueles recomendados pela OCDE visando à contribuição para os processos de *accountability* pública;

(d) Identificar se os parâmetros e dimensões utilizadas pelo TCU e aquelas recomendadas pela OCDE podem ser aplicadas de forma indistinta aos demais Tribunais de Contas brasileiros.

2.4 Justificativa/ Motivação

As organizações de controle externo estão, cada vez mais, sendo demandadas para fornecer respostas mais rápidas, efetivas, eficientes e eficazes sobre as questões de acompanhamento da gestão pública, oferecendo informações mais adequadas referentes à responsabilidade dos governos, bem como outros elementos que permitam mensurar risco e aumentar a *accountability* pública (OECD, 2013).

Estudos anteriores têm demonstrado que os Tribunais de Contas subnacionais⁴ raramente exploram seu potencial de *accountability* e governança públicas (ROCHA, 2011; ROCHA, 2013; ALBUQUERQUE & OLIVEIRA, 2013; BEZERRA & APOLINÁRIO, 2014; SILVA, SAUERBRONN & SAUERBRONN, 2016); bem como, da análise de conteúdo dos pareceres prévios emitidos por esses Tribunais de Contas, percebe-se que não há uma padronização de informações apresentadas, o que dificulta a realização de abordagem comparativa entre os documentos emitidos sobre as contas de governo por aquelas Cortes de Contas (SILVA, 2015; SILVA, SAUERBRONN & SAUERBRONN, 2016).

⁴ A presente pesquisa se restringiu a verificação de aderência (incorporação) no parecer prévio das contas de governo emitido pelo TCU das recomendações da OCDE, visto que aquela Corte de Contas, até então, era a única possuidora de convênio com aquele organismo internacional para avaliação dos procedimentos de controle adotados por Tribunais de tal natureza. A menção de outras pesquisas sobre o tema parecer prévio, *accountability* e governança públicas envolvendo os Tribunais de Contas subnacionais (ROCHA, 2011; ROCHA, 2013; ALBUQUERQUE & OLIVEIRA, 2013; BEZERRA & APOLINÁRIO, 2014; SILVA, SAUERBRONN & SAUERBRONN, 2016) tem caráter exemplificativo no que concerne à escassez de trabalhos sobre este relevante tema (SILVA, SAUERBRONN & SAUERBRONN, 2016). Assim, cabe realçar que os trabalhos citados com o objeto parecer prévio emitido por Tribunais de Contas subnacionais (ROCHA, 2011; ROCHA, 2013; ALBUQUERQUE & OLIVEIRA, 2013; BEZERRA & APOLINÁRIO, 2014; SILVA, SAUERBRONN & SAUERBRONN, 2016) não fazem referência aos ditames e ou possíveis parâmetros estabelecidos pela OCDE, mas se pautam nos pressupostos consagrados pela comunidade acadêmica internacional no que tange à *accountability* e governança públicas.

Alguns estudos também evidenciaram que os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas subnacionais apresentavam ênfase em informações orçamentárias e financeiras (ROCHA, 2011; SILVA, SAUERBRONN & SAUERBRONN, 2016), o que talvez não seja suficiente para promover *accountability* pública.

Apesar destas constatações os Tribunais de Contas brasileiros têm buscado a modernização com o intuito de oferecer à sociedade respostas mais rápidas e condizentes com o anseio do cidadão, bem como têm rediscutido o seu papel como organismo de controle com o objetivo de debater e alinhar as iniciativas daqueles órgãos às demandas sociais (DECLARAÇÃO DE FORTALEZA, 2014).

Nesse sentido, os Tribunais de Contas têm se comprometido com ações que promovam a melhoria de sua interação com a sociedade fortalecendo o controle social, bem como a melhoria dos mecanismos de controle, e buscando formas de padronizar as ações de fiscalização e acompanhamento das contas públicas (ROCHA, 2011; SILVA, SAUERBRONN & SAUERBRONN, 2016).

Entretanto, apesar dos esforços realizados, um longo caminho ainda há que ser percorrido, e estudos que busquem analisar a forma como organismos fiscalizadores tratam as ações de controle das contas públicas podem contribuir para melhoria da *accountability* pública.

Assim, estudar como o TCU, enquanto EFS brasileira, vem implementando as recomendações de um importante organismo internacional (OCDE), poderá oferecer pistas para a percepção de um possível modelo de relatório e parecer prévio, não somente alinhado com parâmetros internacionais de controle das contas públicas, como também os principais elementos associados à *accountability* pública que deveriam fazer parte de tal documento.

2.5 Limitação

Preliminarmente, percebe-se que a pesquisa apresenta algumas limitações. A primeira delas está associada à dificuldade em localizar na literatura nacional documentos que explorem o tema parecer prévio emitido por Tribunais de Contas no Brasil.

A segunda limitação prende-se ao fato de que boa parte da literatura internacional que estaria associada a um documento semelhante ao parecer prévio emitido pelos Tribunais de Contas brasileiros está relacionada um relatório de auditoria emitido por Auditorias Gerais ou Controladorias Gerais, que por sua natureza, não se assemelhariam em estrutura ao TCU, e, portanto, possuem características muito peculiares.

A terceira limitação é que o próprio documento emitido pela OCDE em análise ao parecer prévio emitido pelo TCU em alguns momentos chama o documento analisado de “parecer” e em outros usa a expressão “relatório de auditoria” que, para efeito das características brasileiras, não guardariam total semelhança.

A quarta limitação, como pressuposto da pesquisa, é ancorado no princípio da transparência (disponibilidade da informação). Não há qualquer interlocução com representantes do TCU para prestação de esclarecimentos sobre a parceria firmada com a OCDE e seus impactos nas atividades desenvolvidas por aquele Tribunal e, por conseguinte, nos pareceres prévios que vêm sendo emitidos por aquela Casa.

3. MARCO TEÓRICO

O referencial teórico, *a priori*, está subdividido em duas partes.

A primeira faz uma retrospectiva histórica da origem e do papel do Tribunal de Contas da União, como órgão auxiliar do Poder Legislativo no exercício do controle da administração pública.⁵

A segunda parte apresenta aspectos relacionados à *accountability* com o intuito de encontrar pistas de quais elementos seriam relevantes para que se fizessem constar no conteúdo dos pareceres prévios.

3.1 Tribunal de Contas da União como Órgão de Controle Externo da Administração Pública Federal

Antes de apresentar questões relacionadas à origem e ao papel do Tribunal de Contas da União, bem como à emissão de pareceres prévios por este organismo de controle, é importante retomar um outro ponto: o desenho institucional das EFS.

Assim, esta seção tem por objetivo situar o leitor contextualmente sobre o desenho institucional das EFS, a origem e o papel do Tribunal de Contas da União como órgão auxiliar do Poder Legislativo para exercício do controle das contas públicas, e ainda mapear aspectos conceituais sobre pareceres prévios das contas de governo.

3.1.1 Desenho Institucional das Entidades Fiscalizadoras Superiores

A ineficácia e a inexperiência do Legislativo na adoção de processos com vistas à fiscalização dos recursos públicos contribuíram para a criação de organismos específicos, conhecidos como Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), com intuito

⁵ Não obstante esta ser uma pesquisa subsidiada por um organismo de controle onde há pressuposição que a retrospectiva história da formação das Entidades Fiscalizadoras seja um conhecimento tácito, espera-se que este relatório de pesquisa possua um alcance que extrapole os umbrais do seu financiador e possa servir de uma leitura resumida e introdutória sobre o papel das EFS no Brasil; isto posto, o tópico 3.1 tem como finalidade mapear singelamente o desenho institucional das EFS, o surgimento e papel do Tribunal de Contas da União, e apresentar pistas do que seriam os pareceres prévios sobre contas de governo, tríade fundamental, para a compreensão da atribuição *mater* do TCU no exercício de órgão auxiliar do controle externo que lhe cabido constitucionalmente.

de, direta ou indiretamente, colaborar com o Legislativo no controle externo da administração pública (PESSANHA, 2009).

As instituições de controle assumiram historicamente três formas distintas: Modelo Judicial ou Sistema Napoleônico (Tribunais de Contas), Modelo de *Westminster* ou Auditorias Gerais e os Comitês ou *Board Model*, cujas atribuições, bem como sua posição na estrutura governamental e desenho institucional, variaram ao longo do tempo (STAPENHURST & TITSWORTH, 2001; PESSANHA, 2009; MARTINI, 2012).

Os Tribunais de Contas são originários dos países da Europa Continental, contudo, não há um modelo específico, ao contrário, existe uma grande variedade; em alguns países, o órgão não está vinculado a nenhum poder; em outros está vinculado ao Poder Legislativo, enquanto em outros seu papel é o de auxiliar tanto o Legislativo quanto o Executivo (PESSANHA, 2009). Seguem este modelo os países com forte tradição do direito romano, como é o caso da Espanha, França, Itália, Portugal e, na América Latina, Brasil e El Salvador (SANTISO, 2007; MARTINI, 2012).

Não obstante as diferentes formas de funcionamento dos Tribunais de Contas, estes têm como ponto em comum um colegiado que deverá ter autonomia em relação à administração pública e ao Legislativo, sendo a sua principal característica o exercício do controle jurisdicional, julgando as contas e imputando responsabilização para as irregularidades praticadas pelos agentes (MENEZES, 2015).

Nos países de origem anglo-saxã, com destaque para a Inglaterra - *National Audit Office* (NAO) e para os Estados Unidos - *Government Accountability Office* (GAO), onde o auxílio ao Congresso para a fiscalização da administração pública é realizado pelo modelo de Auditor-Geral, as principais diferenças em relação ao modelo de tribunal de contas são a inexistência de um colegiado para a tomada decisão, que fica a cargo do Auditor-Geral; e uma maior aproximação do parlamento, se comparado com a estrutura do tribunal (MENEZES, 2015). Também seguem este modelo, Austrália, Canadá, Dinamarca, Irlanda e, na América Latina, Chile, Colômbia, México e Peru (SANTISO, 2007; MARTINI, 2012).

Além dos modelos clássicos de Tribunais de Contas e Auditorias Gerais, poder-se-ia considerar um terceiro modelo chamado de Comitês ou *Board Model*, que seria um modelo híbrido, isto é, trata-se de um organismo com capacidade de decisão

colegial semelhante àquela encontrada em Tribunais como França e Brasil, por exemplo, chefiada por um colegiado de auditores, mas sem autoridade jurisdicional ou poderes quase-judiciais. Esses órgãos emitem uma opinião de auditoria sobre a confiabilidade e probidade de contas do governo, as quais são submetidas à consideração do Poder Legislativo, como é o caso da Alemanha, Holanda, Indonésia, Japão, República da Coreia, Suécia; na América Latina: Argentina e Nicarágua (SANTISO, 2007).

O quadro abaixo apresenta uma retrospectiva cronológica da criação de algumas EFS:

Quadro 1: Criação de entidades superiores de fiscalização

País	Ano	Nome
Espanha	1437	Tribunal de Cuentas
Prússia	1714	Generalrechnkammer
Áustria	1761	Hofrechnkammer
França	1807	Court des Comptes
Holanda	1814	Algemene Rekenkamer
Finlândia	1824	General Revision Court
Bélgica	1830	Rekenhof
Grécia	1834	Court of Audit
Luxemburgo	1840	Chambre des Comptes
Portugal	1842	Tribunal do Tesouro Público
Dinamarca	1849	Riksrevisionen
Itália	1862	Corte dei Conti
Inglaterra	1866	Comptroller and Auditor General
Brasil	1891	Tribunal de Contas
Irlanda	1921	Comptroller and Auditor General
Suécia	1921	National Accounts Board
Estados Unidos	1921	General Accounting Office

Fonte: SPECK, 2000.

Os modelos apresentados - Tribunais de Contas, Auditorias Gerais e *Board Model* - compartilham uma característica central comum: sua independência do Executivo (exceto na Bolívia) e estão ligados, em graus variados, ao Legislativo (SANTISO, 2007).

Assim, no que concerne à vinculação das EFS aos poderes, estudo realizado com 74 países demonstrou uma forte concentração de organismos ligados ao Legislativo, pois 55 (75%) deles teriam órgãos de controle externo ligados ao Legislativo; 9 países com controladores independentes (como é o caso do Chile e

Colômbia); oito teriam organismos ligados ao Executivo; dois países com organizações ligadas ao Poder Judiciário, o modelo menos comum (REDDY, 2002 apud OLIVIERI et al., 2011).

No que se refere aos instrumentos jurídicos de execução, quer Lei constitucional ou estatutária, estudos demonstram que, na maioria dos casos, a existência do organismo de controle externo está previsto na Constituição - com exceção do Reino Unido, país com tradição de *common law* – de sorte que se poderia dizer que a implementação de uma EFS é resultado de esforço do Estado Democrático em desenvolver mecanismos de fiscalização das ações do governo (OLIVIERI et al., 2011).

No que concerne aos tipos de auditoria realizados pelas EFS, pode-se dizer que são três: a **auditoria financeira**, onde se avalia a exatidão e a equidade das demonstrações financeiras de uma organização; a **auditoria de conformidade**, onde se verifica se as receitas e despesas governamentais foram autorizadas e utilizadas para fins aprovados; e a **auditoria de desempenho**, cujos trabalhos podem ter amplitudes que variam de EFS para EFS, isto é, vão desde a revisão da eficiência operacional até a eficácia dos objetivos previstos para a referida administração pública (STAPENHURST & TITSWORTH, 2001).

Independentemente do modelo de auditoria escolhido pelas EFS, seja individualmente ou uma combinação de atributos de diferentes tipos de auditorias, pode-se dizer que elas são parte integrante do ciclo governamental (planejamento, execução e controle) e contribuem para evidenciar a evolução do patrimônio público e descrever como se deram os processos de implementação e gerenciamento do orçamento estatal.

Nesse sentido, há que se destacar que as diretrizes e boas práticas da INTOSAI sugerem que as EFS devem ter poderes para auditar (ISSAI 11, 2007):

- (i) a utilização de dinheiro público, recursos e bens por um beneficiário, independentemente da sua natureza legal;
- (ii) a arrecadação de receitas devidas ao governo ou entidades públicas;
- (iii) a legalidade e regularidade das contas públicas ou das entidades públicas;
- (iv) a qualidade da gestão financeira e da elaboração de relatórios; e

- (v) a economia, eficiência e eficácia do governo (auditoria de desempenho).

Derradeiramente, há que se realçar que as EFS deveriam ser autorizadas a auditar qualquer organismo público, seja administração direta, indireta ou empresas públicas, com total poder discricionário no exercício das suas responsabilidades (MARTINI, 2012).

Resumindo, as EFS apresentam características distintas no que se refere ao tipo de organização de controle, à existência ou não de vinculação a algum dos poderes, sobre os tipos de auditorias realizadas; contudo, percebe-se na literatura um esforço em apontar como sendo uma condição importante a independência dessas organizações para cumprimento de suas atribuições.

3.1.2 Origem e Papel do Tribunal de Contas da União

Na República Federativa do Brasil cabe aos Tribunais de Contas a função de controlar e auditar os gastos e investimentos públicos realizados em nome da atuação do Estado, atuando em auxílio ao Congresso Nacional na execução de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade e à fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas, entre outras.

As funções básicas do TCU podem ser classificadas em (CASTALDELLI JÚNIOR & AQUINO, 2011):

- a) **Função julgante:** relacionada ao julgamento de tomadas e prestação de contas dos administradores públicos na administração direta e indireta, e todos que causarem a perda, extravio e outra irregularidade que cause prejuízo ao erário público.
- b) **Função sancionadora:** ocorre em processos julgados irregulares que geram valores a serem ressarcidos ao erário público.
- c) **Função operacional:** inclui as funções fiscalizadora (compreende, por iniciativa própria ou solicitada pelo Congresso Nacional, a apreciação da legalidade dos contratos da administração pública em geral), consultiva, informativa, corretiva,

normativa (expedição de instruções e atos normativos em relação a matérias de sua competência) e de ouvidoria.

Não obstante o primeiro Tribunal de Contas brasileiro somente ter sido criado no final do século XIX, a primeira iniciativa de projeto de lei desta natureza, no Brasil, data de 1826 e foi de autoria de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e José Inácio Borges (SILVA, SAUERBRONN & SAUERBRONN, 2016), provavelmente influenciados pelo Tribunal de Contas francês, criado por Napoleão Bonaparte em 16 de setembro de 1807 (MARANHÃO, 1992).

No pronunciamento de inauguração do Tribunal Francês, Napoleão destacou que queria que *“mediante uma vigilância ativa seja punida a infidelidade e garantido o emprego legal dos dinheiros públicos”* (MARANHÃO, 1992), fato este que talvez seja motivador, até os dias atuais, que os organismos de controle externo que seguem o modelo francês ou napoleônico possuam forte ênfase nas funções judicante e sancionadora.

O primeiro Tribunal de Contas foi criado no Brasil por meio do Decreto 966-A, de 07/11/1890; portanto, antes da constituição que o institucionalizaria, somente promulgada em fevereiro de 1891.

Informações quando à edição de instrumento legal criando o primeiro Tribunal de Contas brasileiro chegaram ao conhecimento dos constituintes republicanos sendo alvo de críticas na sessão da Assembleia Constituinte de 7 de janeiro de 1891, presidida por Prudente de Moraes, reunião marcada por protestos dos congressistas, em discursos com tonalidades corporativistas, contra a intenção do novo governo de se criar uma magistratura no país sem permissão para que juízes fossem eleitos nos estados (MIRANDA, 2013).

Portanto, um organismo de controle estava sendo implantado antes da definição sobre o tipo de jurisdição do Poder Judiciário sugerindo que o nascimento da República foi marcado pela urgência política de resolver problemas de endividamento e acomodação de conflitos financeiros relacionados à distribuição de recursos entre o poder central e as antigas províncias (MIRANDA, 2013).

A instalação física da Corte de Contas somente foi possível em 17 de janeiro de 1893, e apesar do início controverso, o Tribunal de Contas esteve presente em todos

os textos constitucionais, sempre na posição de órgão autônomo e com funções relacionadas ao controle da administração pública, sendo que, inicialmente, suas competências eram 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), o que de alguma forma corrobora a ideia de se criar um organismo de controle para garantir o equilíbrio fiscal.

A Carta Constitucional de 1824 reconhecia a obrigatoriedade do governo em prestar contas (art. 172), e atribuía à Câmara dos Deputados o direito ao “exame da administração passada e a reforma dos abusos nela introduzidos” (art. 37); de sorte que o controle financeiro já tinha status constitucional, e até foram introduzidos mecanismos básicos, como a prestação de contas e revisão pela Assembleia, com a finalidade de encaminhar institucionalmente esse controle (SPECK, 2000).

Na Constituição de 1891, a referência ao TCU não está em nenhuma das seções dedicadas aos poderes Legislativo, Executivo ou Judiciário. Ao contrário, o Tribunal foi inserido nas Disposições Gerais, o que se repetiu nas duas Constituições seguintes (SPECK, 2000).

Somente em 1934, o Tribunal de Contas é mencionado no capítulo referente aos órgãos de cooperação, dos quais fazem parte também o Ministério Público e os conselhos técnicos; e em 1937, finalmente a instituição é inserida nos capítulos do Poder Judiciário; sendo que somente a partir da Constituição de 1946 o TCU figura dentro da parte da Constituição relacionada ao Poder Legislativo, o que se repetiu na CF/88 (SPECK, 2000).

O Tribunal de Contas, desde sua criação, 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).

3.1.3 Parecer Prévio sobre Contas de Governo

A literatura nacional não apresenta vasta amplitude quando se trata do tema parecer prévio emitido pelos Tribunais de Contas⁶. Tentativas de encontrar algumas pistas do que seria esse documento sem que se ater, exclusivamente, ao exame empírico da peça foi a primeira dificuldade observada para consecução deste trabalho.

A CF/88 em seu artigo 71, inciso I, destaca que caberá ao controle externo, a cargo do Congresso Nacional, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento.

A emissão do parecer prévio sobre as contas de governo como sendo uma atribuição do Tribunal de Contas remonta os anos 1930, numa tentativa de fazer cisão entre aspectos de natureza técnica (emissão de parecer prévio sobre as contas de governo pelo Tribunal de Contas) e de natureza política (acolhimento ou não da sugestão ofertada pelo Tribunal de Contas pelo Poder Legislativo); o que reflete no fortalecimento do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo no que se refere ao controle da administração pública (Miranda, 2013).

Em uma constituição brasileira, a expressão apareceu pela primeira vez na Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil de 1934, em seu artigo 102, que destacava que caberia ao Tribunal de Contas ofertar um parecer prévio, no prazo de trinta dias, sobre as contas que o Presidente da República deveria anualmente prestar à Câmara dos Deputados, realçando que, se estas não lhe forem enviadas em tempo útil, deveria comunicar o fato ao Legislativo, para os fins de direito, apresentando-lhe, num ou noutro caso, minucioso relatório do exercício financeiro terminado.

Desde então, textos semelhantes passaram a constar das constituições seguintes, com alteração apenas quanto ao prazo de apresentação do parecer, que

⁶ Há que se realçar que parecer prévio sobre contas de governo é documento produzido, no âmbito da jurisdição de cada Tribunal de Contas brasileiro, para todos os entes federativos; motivo pelo qual a apresentação de capítulo genérico sobre o tema tenha sido incluído em detrimento de um olhar específico de como o TCU trata a emissão de tal documento naquela Corte de Contas.

passou a ser de sessenta dias da apresentação da prestação de contas do Presidente da República.

Entretanto, os dispositivos constitucionais não apresentam maiores esclarecimentos sobre as possíveis características do que seria o parecer prévio. Assim, buscar na literatura a compreensão do que seriam os termos “parecer”, “prévio” e “contas de governo”, isoladamente, pode contribuir para a ampliação do conceito parecer prévio emitido pelos Tribunais de Contas no Brasil.

No direito, pareceres (administrativos) são manifestações de órgãos técnicos sobre assuntos submetidos a sua consideração (MEIRELES, 2007).

A expressão "prévio" está associada à anterioridade de julgamento pela Casa Legislativa das contas do chefe do Poder Executivo (SILVA, 2003).

É importante salientar que o exame das Contas de Governo, com a emissão do competente parecer prévio, constitui uma apreciação global das receitas e dos gastos públicos, das mutações patrimoniais dependentes ou não da execução orçamentária e uma apreciação macro do desempenho da máquina administrativa durante toda uma gestão.

O parecer prévio constitui uma apreciação das Contas de Governo, a partir das receitas e despesas, mutações patrimoniais e o macrodesempenho da máquina administrativa durante toda uma gestão, levando-se em conta os demonstrativos contábeis e financeiros do ente estatal, por meio do qual se procura demonstrar o que foi gasto e o que foi arrecadado no exercício encerrado, enfatizando o desempenho do orçamento público e dos programas e realizações do Governo (FEITOSA & OLIVEIRA, 2013).

Há que se fazer uma diferenciação entre contas de gestão e contas de governo. O conteúdo das contas de gestão compreende a regularidade (ou não) dos atos e contratos administrativos, a legalidade do processamento das despesas públicas (empenho, liquidação e pagamento) e a economicidade e destinação dos gastos públicos; bem como em convênios de qualquer natureza, refletindo os atos exercidos pelos ordenadores de despesas (responsáveis pela contratação, empenho, liquidação e pagamento de despesas públicas), e o controle exercido pressupõe um caráter eminentemente técnico-jurídico e não político (BANDEIRA & LEITE, 2014).

As contas de governo são de responsabilidade do Presidente da República, dos governadores estaduais e dos prefeitos municipais, em razão de serem eles os responsáveis gerais pela execução do orçamento em seus aspectos globais, cuja sistemática é estabelecida não em função da pessoa que as presta, mas em razão de seu conteúdo e da natureza do controle que se deve exercer sobre essa espécie de contas; possuindo conteúdo geral, pois tratam do cumprimento das metas, diretrizes e dos objetivos estabelecidos no plano plurianual, bem como na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual; dos níveis de endividamento e dos gastos máximos com pessoal, nos termos preconizados na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); da observância dos percentuais de investimentos mínimos em educação (art. 212, CF) e saúde (§1º, 195, CF); dos valores repassados aos demais poderes e órgãos com autonomia financeira (Ministério Público e Tribunais e Contas) na forma de duodécimo; compostas por balanços gerais, de leis orçamentárias, de relatórios de gestão fiscal e do resumido da execução orçamentária, na forma estabelecida na LRF, consistindo um verdadeiro retrato da situação patrimonial, financeira e orçamentária da respectiva unidade federativa (BANDEIRA & LEITE, 2014).

Assim, a manifestação do Tribunal de Contas sobre as contas de governo se dá sob a forma de parecer prévio, por se tratar de uma manifestação opinativa que tem por finalidade “iluminar e aconselhar”, antes do julgamento a ser efetivado pelo Legislativo (FERREIRA JUNIOR & CARDOSO, 2013).

No tocante ao conteúdo, o parecer prévio tem por foco o exame da conduta do administrador no que respeita ao exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, em detrimento das formalidades legais em favor do exame da eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais (FURTADO, 2007).

3.2 *Accountability*: Algumas Considerações

A história da *accountability* é bastante antiga e remonta às civilizações antigas, conforme apontam Gray e Jenkins (1993). Segundo Carmona e Ezzamel (2005), na

Mesopotâmia e no antigo Egito, existiam três níveis de *accountability*: de indivíduo para indivíduo; de indivíduo para o estado e do estado para o indivíduo.

Considerando os propósitos do presente projeto de pesquisa, somam-se a esta discussão os registros de Godfrey e Hooper (1996) que apontam que na Inglaterra medieval, em 1086, existiam o que hoje é conhecido como *Domesday Book*. Estes eram mais do que um cadastro fiscal, já que permitiu ao rei Guilherme I mensurar as riquezas, aumentar os impostos e distribuir recursos dentro da estrutura feudal que ele havia estabelecido, tendo características de *accountability*. Segundo os autores, estes registros compreendem um notável documento de *accountability*, no que pode ser interpretado como um exemplo precoce de contabilidade de gestão. Desde 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, no artigo XV, já indicava que a sociedade tem o direito de solicitar a prestação de contas de qualquer agente público.

Entretanto, no Brasil contemporâneo *accountability* ainda é uma palavra sem tradução para a língua portuguesa e pode ser expressa como sendo uma tentativa de reduzir o hiato existente entre a efetividade das ações governamentais e as necessidades dos cidadãos; isto é, o grau de *accountability* de uma determinada burocracia pode ser explicado pela textura política e institucional da sociedade; pelos valores e costumes tradicionais partilhados na cultura; pela história, indo muito além de uma simples análise de aspectos financeiros e orçamentários (CAMPOS, 1990).

De maneira formal, a literatura contemporânea reconhece que as primeiras sistematizações sobre o conceito de *accountability*, segundo Campos (1990), podem ser creditadas a Frederich Mosher que a apresenta como sinônimo de responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo, isto é, a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante uma outra pessoa, fora de si mesma, por alguma coisa ou por algum tipo de desempenho. Assim, a *accountability* deve ser exigida “de fora para dentro”, ou seja, cabe ao administrador público ser cobrado, responsabilizado pelos seus atos perante os cidadãos (BODART, 2015).

Os processos mais primários de responsabilização de uma pessoa perante outra num ambiente democrático está associado à relação entre administrador público e sociedade; entretanto, existem outras pressões “de fora” (BODART, 2015), que podem ser entendidas como sendo *accountability* vertical e horizontal.

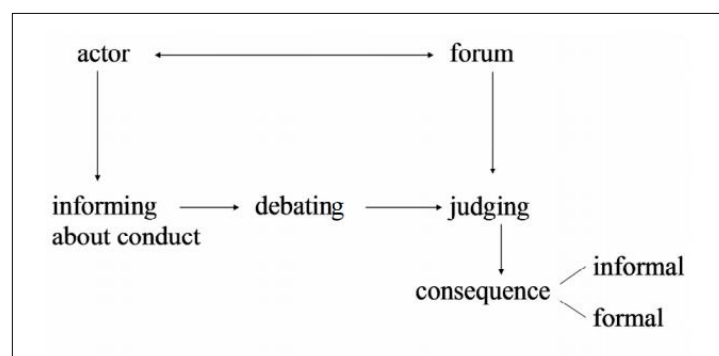
Accountability horizontal se refere à existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal — e que estão de fato dispostas e capacitadas — para a realização de ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ao *impeachment* contra ações ou omissões de outros agentes ou órgãos do Estado que possam ser qualificadas como delituosas; enquanto a **vertical** assegura aos cidadãos de países democráticos o direito de participar do processo de escolha de seus governantes, bem como de expressar livremente suas opiniões e reivindicações (O'DONNELL, 1998).

A *accountability* vertical pode ser chamada de **social**, visto que a sociedade exerce o seu poder de pressão sobre os seus governantes, punindo-os ou agraciando-os por meio do voto e por meio de outros mecanismos; ao passo que a *accountability* horizontal ou institucional, é aquela exercida pela ação mútua de fiscalização entre os poderes ou setores (KOLIBA & MILLS, 2011; BODART, 2015).

A *accountability* horizontal pode ser subdividida em **política** e **legal**. A ***accountability* política** é exercida pelo parlamento que detém o poder de responsabilizar politicamente o chefe do Poder Executivo; enquanto a ***accountability* legal** é realizada pelos organismos de controle externo criados para este fim específico, cuja função é responsabilizar legalmente o agente público; em um processo de combinação de controles que visa garantir que o governo possua uma atuação responsável durante todo o seu mandato (KOLIBA & MILL, 2011).

Accountability, portanto, envolve uma relação entre um ator e um fórum no qual este ator é obrigado a explicar e justificar sua conduta a um fórum que pode lhe fazer perguntas, julgar tal conduta e impor sanções a este ator (BOVENS, 2006).

Figura 1: Relações de *Accountability*



Fonte: BOVENS (2006)

A figura anterior ilustra os vários elementos contidos dentro do conceito de *accountability*: quem são as partes envolvidas (*accountability* de quem para quem), o objeto (que informações devem ser consideradas com sendo relacionadas à conduta do sujeito) e a consequência (o que acontece se um dos envolvidos não agir como deveria).

Bovens (2003) destaca que *accountability* pública não é apenas a marca da gestão democrática, mas uma condição *sine qua non* para garantir a governabilidade democrática, visto que os cidadãos, ao transferirem poder para os agentes políticos moverem a máquina pública, necessitam que este processo seja monitorado por mecanismos de controle para avaliar a equidade, eficácia e eficiência da gestão governamental; para melhorar a integridade da governança pública, melhorar/aumentar o desempenho público.

Portanto, os aspectos de *accountability* associados ao controle visam à responsabilidade pública, no sentido da transparência, capacidade de resposta e responsabilização, funções para reforçar a confiança pública no governo e fazer a ponte entre os cidadãos e representantes, governados e governantes (BOVENS, 2003).

Nesse sentido, pode-se dizer que *accountability*, na perspectiva dos sujeitos, envolve duas fases distintas: a *answerability* e o *enforcement*. A *answerability* refere-se à obrigação do governo, suas agências e funcionários públicos prestarem informações e justificativas sobre suas decisões e ações ao cidadão e aos organismos de controle da coisa pública (KOLIBA & MILLS, 2011). O *enforcement* sugere que o público ou a organização de controle podem aplicar o poder de sanção caso se perceba que os agentes públicos não estão respondendo à sociedade como deveriam ou se propuseram (*idem*).

Outra definição importante para os propósitos deste estudo pode ser encontrada no estudo de Abrucio e Loureiro (2004) que tem foco no setor público, mais especificamente nas finanças públicas. Esses autores partem de três princípios orientadores de ideais democráticos que correspondem a tipos de *accountability* democrática. Desta forma, a *accountability* pode ser dividida em três formas: a) processo eleitoral; b) controle institucional durante o mandato; e c) regras estatais

intertemporais. O processo eleitoral corresponde ao princípio democrático da soberania popular em escolher seus governantes, sendo em governos democráticos. No entanto, segundo os autores, o sufrágio popular não é condição suficiente para garantir a democracia. O controle institucional, durante o mandato, relaciona-se ao princípio de que os governantes devem prestar contas ao povo e se responsabilizar por seus atos. O controle parlamentar do Poder Legislativo sobre o Executivo é um exemplo dessa forma de *accountability* durante o mandato, bem como o controle do judiciário e dos Tribunais de Contas.

Desta revisão da literatura, pode-se inferir que os representantes do Poder Legislativo e os Tribunais de Contas são os atores-chave na denominada “cadeia de *accountability*”, que juntamente com as EFS seriam os veículos por meio dos quais a política de responsabilidade e responsividade públicas seriam exercidas, auxiliando o processo de *accountability* conduzido pela sociedade”, fornecendo uma resposta direta aos cidadãos sobre os atos praticados por seus representantes eleitos para exercer a liderança do Poder Executivo (KOLIBA & MILL, 2011).

Entretanto, retomando o objeto de estudo deste trabalho há que se repensar se os pareceres prévios poderiam ser, em si mesmos, instrumentos de *accountability*, ou se eles contribuem para que o controle exercido pelo Poder Legislativo sobre o Poder Executivo seja mais *accountable*.

Ainda retomando a **figura 1**, é importante perceber quem seriam os representantes do “fórum” e como eles assumiriam as atividades de cobrança de *accountability*. Portanto, a questão da *accountability* deve apresentar quatro componentes, levantando quatro perguntas, suplementares mas inter-relacionadas (BEHN, 1998):

- quem decidirá quais resultados devem ser produzidos?
- quem deve responder pela produção desses resultados?
- quem é responsável pela implementação do processo de *accountability*?
- como irá funcionar esse processo de *accountability*?

Há que se ressaltar que os sistemas tradicionais de *accountability* foram desenhados para responder a essas perguntas de sorte a estabelecer e reforçar a

confiança pública na probidade de seu governo; entretanto, um sistema que estabeleça e reforce a confiança pública no desempenho governamental seria um novo caminho para garantir a *accountability* governamental (BEHN, 1998).

Assim, tomando-se que os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas possam ser considerados instrumentos que contribuam tanto para evidenciar quais foram os resultados pactuados entre governo e sociedade e se eles foram alcançados quando da sua implementação, tal fato faz com que o processo de julgamento das contas de governo seja dotado de mais responsividade, responsabilidade, transparência, equidade (elementos que permeiam a *accountability* pública) e que este instrumento vá além da análise contábil e orçamentária tradicional (ALBUQUERQUER & OLIVEIRA, 2013), isto é, o exame contábil e orçamentário precisa estar aliançado com uma análise macro das políticas públicas e suas implicações para os seus governados. Conforme sustenta Ackerman (2004), um bom governo não surge espontaneamente a partir dos bons corações de burocratas e políticos, mas é fruto de um complexo processo de design institucional visando ao *accountability*.

Nesse sentido, um parecer prévio que em seu conteúdo apenas se limita a verificar aspectos de legalidade, isto é, a conformidade dos gastos públicos, apresenta uma visão míope da administração pública e, por conseguinte, não explora seu potencial de *accountability*, tampouco atende às necessidades da sociedade (Rocha, 2013a). Seguindo a argumentação de Ceneviva (2006), *accountability* não é um predicado dos sujeitos, mas um atributo do sistema político que se impõe aos agentes públicos, sejam governantes ou burocratas.

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 última estabelece o método de análise do estudo.

A segunda parte, não obstante não se tratar de metodologia em seu sentido literal, é item fundamental para a compreensão dos aspectos relacionados à análise dos dados, pois visa apresentar em resumo as principais recomendações da OCDE para os pareceres prévios emitidos pelo TCU o que permitirá a verificação se houve a incorporação de tais sugestões ao parecer examinado.

4.1 Tipo de Pesquisa

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

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 (VERGARA, 2006). Nesse sentido, a pesquisa pretende apresentar e analisar as características de pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas da União em um determinado período.

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa foi documental, pois a base para os dados coletados foram prestações de contas da Presidente da República e os respectivos pareceres prévios emitidos sobre elas pelo Tribunal de Contas no Brasil.

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 Recomendações da OCDE ao TCU

Preliminarmente cabe destacar que a parceria realizada entre o TCU e a OCDE teve sua primeira experiência no início dos anos 2000, quando o TCU intensificou seu

processo de fortalecimento das ações de controle voltadas para ampliação da *accountability* e desenvolvimento da governança pública (OECD, 2013).

Do conjunto de ações adotadas pelo TCU, estavam inseridas a tradução das normas internacionais de auditoria aplicada ao setor público; bem como a avaliação dos relatórios e pareceres prévios de contas de governo, edição de manuais de auditoria e guia de governança pública (OECD, 2013).

Ressalta-se, que o último relatório e parecer prévios avaliados pela OCDE, e disponibilizado é referente ao exercício de 2011, contudo, sua edição ocorreu apenas em 2013.

De acordo com o relatório produzido pela OCDE, as recomendações sobre melhorias nos pareceres prévios de contas de governo emitidos pelo TCU apresentam três enfoques relacionados (OECD, 2013):

- a) **aos objetivos e ao formato do relatório de auditoria**, no qual se recomenda que para garantir o alinhamento do parecer prévio aos padrões internacionais se deveria: estruturar as ressalvas e recomendações da auditoria; fortalecer o vínculo entre o relatório de auditoria e os principais achados; e avaliar o impacto da divulgação parcial de conteúdo do parecer em diferentes momentos dos processos de *accountability* e tomada de decisão (OECD, 2013);
- b) **ao planejamento e à implementação da auditoria**, no qual se recomenda o desenvolvimento de matriz de planejamento para apoiar a coleta de evidências mais suficientes, relevantes e razoáveis que embasem os principais achados; foco no conhecimento interno do TCU sobre deficiências do controle interno e da prestação de contas governamental, para promover maior efetividade e eficiência do trabalho da auditoria; associação de esforços para aumentar as capacidades de auditoria às reformas na gestão de recursos humanos do TCU e revisar periodicamente as práticas de auditoria para apoiar práticas profissionais de auditoria; uso de melhorias na estratégia da auditoria para direcionar a atenção em como aperfeiçoar a prestação de contas governamental, e não apenas o relatório de auditoria e o parecer prévio (OECD, 2013);
- c) **à divulgação dos achados de auditoria e à avaliação do impacto**, no qual se recomenda o desenvolvimento de uma estratégia de comunicação coordenada e explícita da auditoria, com base na compreensão do público-alvo a que se dirige, para aumentar a conscientização e o uso dos principais achados; foco nas atividades de comunicação nos principais achados pode ajudar o público-alvo a entender a importância deles para o desempenho e a *accountability* pública; reporte sistemático das ações do poder executivo para tratar as ressalvas, e não apenas para implementar as recomendações, para aperfeiçoar a *accountability* governamental; avaliação do impacto de forma mais ampla para demonstrar o impacto da auditoria na governança pública e ajudar a melhorar a elaboração do relatório de auditoria e a sua comunicação (OECD, 2013).

Levando-se em consideração as recomendações ofertadas pela OCDE para melhoria do relatório e parecer prévio sobre contas de governo emitidos pelo TCU, percebe-se, pronto, que da análise do referido documento afeto à prestação de contas governamental, dois grupos de análise surgem e que podem ser perfeitamente verificados na análise dos referidos documentos, quais sejam:

- a) estrutura de análise da prestação de contas de governo da Presidência da República; e
- b) estratégia de comunicação do relatório e parecer prévio das contas de governo.

Ressalta-se que os aspectos relacionados ao planejamento e à implementação da auditoria pressupõe entrevista ou outro instrumento de coleta de informações que não a análise do documento disponibilizado no sitio eletrônico do TCU, motivo pelo qual esta recomendação não será analisada.

A estrutura de análise da prestação de contas de governo visaria apresentar elementos relacionados ao conteúdo do documento, enquanto a estratégia de comunicação vislumbra a verificação de mecanismos que tornariam o documento mais inteligível para o seu público alvo.

Feitas estas considerações passemos à terceira parte dos procedimentos metodológicos que tratam do método de análise adotada para concepção da referida pesquisa.

4.3 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).

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 com intuito de interpretá-los e com isso trazer à luz algo que possa estar oculto nas entrelinhas dos dados observados.

A partir do breve resumo apresentado no tópico 4.2 do presente referente às principais recomendações da OCDE em seu relatório sobre o parecer prévio sobre contas de governo emitido pelo TCU (OECD, 2013), percebe-se que a categorização analítica da pesquisa é pautada em dois elementos, quais sejam: estrutura do documento e estratégia de comunicação.

4.3.1. Estrutura do Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo Emitido pelo TCU

Preliminarmente, há que destacar que a OCDE apresenta em seu relatório um conjunto de quadros esquemáticos e comparativos de itens referentes aos conteúdos constantes dos pareceres prévios do TCU com documentos simulares de avaliação de contas de governo de outros (OECD, 2013).

Tais quadros esquemáticos tratam de conteúdo propriamente dito, isto é, questões associadas à forma de apresentação do documento; ao escopo da auditoria no que concerne à regularidade e desempenho; e à aderência ao que ao Regimento Interno do TCU no tocante à edição de pareceres prévios.

Dito isso, a avaliação da estrutura do documento, isto é, a **avaliação da estrutura de análise da prestação de contas de governo**, objetiva literalmente verificar a existência de um conjunto de elementos de análise definidos previamente pela OCDE

Nesse sentido, **o quadro 2**, visa apresentar elementos relacionados ao conteúdo (objeto, escopo, base legal, aderência entre título de capítulos e seu respectivo conteúdo, entre outros) e à forma de apresentação (aspectos formais como público alvo e assinatura e data) do relatório e parecer prévio das contas de governo emitidos pelo TCU.

Quadro 2: Forma e conteúdo do parecer da auditoria sobre o relatório anual do governo no Brasil

Nome do(s) Relatório(s) de Auditoria	Conteúdo						Apresentação		
	Exercício Auditado	Identificação do objeto	Objetivo e	Base legal	Conformidade com as	Título adequado	Compleitude	Detalhes sobre o	Assinatura e data

		auditado	Escopo		normas de auditoria			público a que se dirige	

Fonte: OECD, 2013.

O **quadro 2**, apresenta ainda uma coluna de abertura denominada Nome do(s) Relatório(s) de Auditoria, e o **quadro 3**, coluna nominada Relatório(s) de Auditoria visto que, em muitos países, a análise da prestação de contas de governo não é produzida por um documento único (OECD, 2013), como prevê a constituição brasileira no inciso I do artigo 71 (CF/1988); ou seja, são produzidos, ao longo de um determinado período de tempo, diversos documentos com o propósito avaliar o governo para com isso ofertar maior possibilidade acompanhamento pela sociedade das contas públicas (OECD, 2013).

Há que se ressaltar que no caso brasileiro, a constituição prevê a edição do Parecer Prévio (CF/1988), e tradição inclui com peça anexa ao parecer o relatório das contas de governo, documento editado pelos relatores do processo de prestação de contas.

O **quadro 3**, visa apresentar o escopo da auditoria das contas da Presidência da República no Brasil, levando-se em consideração a verificação quanto à regularidade das informações de natureza orçamentária, financeira, e indicadores de desempenho.

Quadro 3: Escopo da auditoria das Contas do Presidente da República no Brasil

Relatório(s) de Auditoria	Regularidade					Desempenho	
	Asseguração de <i>accountability</i> financeira	Sistemas e transações financeiros	Funcionamento do controle interno	Conformidade com metas orçamentárias e fiscais	Comprovação das medidas de desempenho	Eficiência na utilização dos recursos	Impacto real comparado ao impacto pretendido

Fonte: OECD, 2013.

O **quadro 4**, tem como finalidade evidenciar um detalhamento do conteúdo constante do relatório e parecer prévio emitido pelo TCU, isto é, apresenta de forma resumida as principais informações sobre as contas de governo.

Quadro 4: Associação entre o relatório de auditoria sobre as Contas do Presidente da República e os objetivos e o escopo da auditoria conforme definição do Regimento Interno do TCU

Capítulo do relatório de auditoria do TCU	Associação ao objetivo / escopo da auditoria do TCU	Conteúdo do capítulo
---	---	----------------------

--	--	--

4.3.2. Estratégia de comunicação do Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo Emitido pelo TCU

Os pareceres prévios sobre contas de governo culminam em uma recomendação de aprovação ou desaprovação das contas do governo apresentadas, a ser enviado ao Poder Legislativo, em função das falhas, impropriedades e irregularidades verificadas quando da referida análise.

Dito isto, o **quadro 5**, verifica se o TCU apresenta uma síntese das falhas, impropriedades e irregularidades observadas nas contas de governo em análise, portanto, seu objetivo é mostrar a estratégia de comunicação adotada pelo organismo de controle.

Quadro 5: Ficha-síntese da auditoria das Contas de Governo feita pelo TCU

Exercício Auditado	2014	
	Ficha-síntese sobre conclusões, irregularidade, ressalvas e recomendações	Relatório Inteiro
Irregularidades		
Ressalvas		
Recomendações		

Fonte: Adaptado de OECD, 2013.

Finalizando a trilha metodológica apresentada para o presente trabalho, vale ressaltar que o relatório emitido pela OCDE, em que esta pesquisa foi pautada, foi publicado no exercício de 2013 (OECD, 2013).

Entretanto, em que pese a proposta original de pesquisa sinalizar uma análise dos exercícios de 2013 e 2014, no decorrer na análise dos dados percebeu-se que no exercício de 2014, houve uma alteração significativa de conteúdo, visto que no período de 2010 a 2013, os relatórios e pareceres prévios sobre as contas de governo emitidos pelo TCU possuíam a seguinte estruturação: Introdução; Desempenho da Economia Brasileira; Auditoria do Balanço Geral da União; Análise da Arrecadação; Análise da Despesa; Áreas Temáticas; Monitoramento das Recomendações; e Ressalvas e Recomendações do exercício. Sendo que no exercício de 2014 foram incluídos dois elementos novos: planejamento, orçamento e gestão fiscal; e governança pública.

Nas edições de 2015 e 2016, percebe-se a adição de outros elementos não incluídos até então. Assim, face à manutenção de estrutura do referido relatório e parecer no período de 2010 a 2013, e a adição de novos elementos ocorrendo, sistematicamente, a partir de 2014, pareceu-nos razoável uma avaliação apenas daquele exercício com o intuito de mapear as possíveis mudanças e incrementos na estrutura/conteúdo do relatório e parecer prévio e a estratégia de comunicação adotada; tanto para garantir melhor possibilidade de aderência das recomendações daquele organismo internacional pelo órgão brasileiro; quando porque não houve indícios que alteração significativa no exercício anterior, fato este que não invalida a pesquisa, já que o objetivo era verificar a incorporação das recomendações da OCDE pelo TCU.

5. RESULTADOS

Este capítulo trata dos resultados da análise de conteúdo realizada no tocante ao objeto desta pesquisa.

A análise de resultados segue os procedimentos definidos no método de análise; portanto, são classificados em dois subtópicos: o primeiro que trata da estrutura do relatório e do parecer prévio sobre contas de governo emitido pelo TCU; e o segundo, sobre a estratégia de comunicação do referido documento.

5.1. Análise dos Resultados: Estrutura do Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo Emitido pelo TCU

Análise de resultados referentes à estrutura do relatório e parecer prévio das contas de governo emitido pelo TCU estará evidenciada nos **quadros 6, 7 e 8**, os quais serão comentados a seguir.

Vale destacar que o **quadro 6**, que trata da forma e conteúdo do parecer da auditoria sobre o relatório anual do governo no Brasil, possuía avaliação quanto ao elemento conteúdo e quanto ao elemento apresentação.

Preliminarmente, cumpre informar que análise produzida pela OCDE, assemelhada ao **quadro 6**, está pautado no exame daquela organização internacional referente ao relatório e ao parecer prévio referente ao exercício de 2011 (OECD, 2013).

A verificação realizada pela OCDE, destaca que o TCU apenas cumpria os seguintes quesitos (OECD, 2013):

- a) quanto ao conteúdo: informações sobre exercício auditado, base legal e aderência título do capítulo e seu respectivo conteúdo; e
- b) quanto à apresentação: data e assinatura.

Naquele relatório de recomendações (OECD, 2013), o referido organismo internacional destacou que o TCU não atendia aos dispostos preconizados na ISSAI⁷ 200 - *Fundamental Principles of Financial Auditing* (Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira) e na ISSAI 400 - *Fundamental Principles of Compliance Auditing* (Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade).

Da leitura do ISSAI 200, percebem alguns elementos que poderiam ser identificados como itens fundamentais constantes do relatório do auditor são (INTOSAI, 2001a):

- a) *Um título que indique claramente que é o relatório de um auditor independente.*
- b) *Um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho.*
- c) *Um parágrafo introdutório que (1) identifique a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas, (2) afirme que as demonstrações financeiras foram auditadas, (3) identifique o título de cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras, (4) faça referência ao resumo das principais políticas contábeis e demais notas explicativas, e (5) especifique a data ou período coberto por cada demonstração que compõe as demonstrações financeiras.*
- d) *Uma seção com o título “Responsabilidade da administração pelas demonstrações financeiras”, declarando que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras.*
- e) *Uma seção com o título “Responsabilidade do auditor”, declarando que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião com base na auditoria de demonstrações financeiras, e descrevendo que uma auditoria envolve procedimentos para obter evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações financeiras. Essa seção deve também fazer referência à avaliação da adequação das políticas contábeis utilizadas e à razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como à apresentação geral das demonstrações financeiras.*
- f) *Uma seção com o título “Opinião”, que deve expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras elaboradas.*
- g) *O local e a jurisdição onde o auditor atuou.*

⁷ ISSAI é a abreviação de *International Standards of Supreme Audit Institutions*, isto é, Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores, elaborado pela INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*, Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superiores. Entretanto, para efeito deste trabalho serão usadas apenas as siglas em inglês.

No que tange a ISSAI 400 (INTOSAI, 2001b), que trata de auditoria de conformidade, apresentam-se como principais tópicos a serem tratados:

- a) *título;*
- b) *destinatário;*
- c) *escopo de auditoria, incluindo o período coberto;*
- d) *identificação ou descrição do objeto;*
- e) *critérios identificados;*
- f) *identificação das normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho;*
- g) *resumo do trabalho realizado;*
- h) *achados;*
- i) *conclusão/opinião;*
- j) *respostas da entidade auditada (quando apropriado);*
- k) *recomendações (quando apropriado);*
- l) *data do relatório;*
- m) *assinatura.*

Percebe-se, portanto, que tanto a ISSAI 200 (INTOSAI, 2001a) quanto a ISSAI 400 (INTOSAI, 2001b) são documentos que sugerem a estruturação de dois relatórios de auditoria distintos, com objeto e objetivos diferentes.

Quadro 6: Forma e conteúdo do parecer da auditoria sobre o relatório anual do governo no Brasil

Nome do Relatório(s) de Auditoria	Conteúdo						Apresentação		
	Exercício auditado	Identificação do objeto auditado	Objetivo e Escopo	Base legal	Conformidade com as normas de auditoria	Título adequado	Completeness	Detalhes sobre o público a que se dirige	Assinatura e data
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Introdução	N/A	ISSAI 200 ISSAI 400	Sim	Apresentou a estrutura do Relatório e Parecer Prévio	Parlamentares	N/A
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Parecer Prévio	Art. 71 da CF/1988	ISSAI 21 ISSAI 200 ISSAI 400	Sim	Apresentou o resumo dos principais achados de auditoria e a conclusão do parecer	Parlamentares	07 de outubro de 2015.
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Desempenho da Economia Brasileira	N/A	ISSAI 21	Sim	Tratou de questões como inflação, PIB, nível de empregabilidade, entre outros.	Parlamentares	N/A

Nome do Relatório(s) de Auditoria	Conteúdo						Apresentação		
	Exercício auditado	Identificação do objeto auditado	Objetivo e Escopo	Base legal	Conformidade com as normas de auditoria	Título adequado	Completeness	Detalhes sobre o público a que se dirige	Assinatura e data
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Planejamento, Orçamento e Gestão Fiscal	Art. 165 da CF/1988 Art. 101 a 106 da Lei nº 4.320	ISSAI 21 ISSAI 200	Sim. Sim, parcialmente	Tratou das principais leis orçamentárias e da execução fiscal.	Parlamentares	N/A
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Ação Setorial do Governo	N/A	ISSAI 21 ISSAI 200	Sim	Tratou de questões relacionadas aos indicadores e metas dos programas temáticos	Parlamentares	N/A
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Auditoria do Balanço Geral da União	N/A	ISSAI 21 ISSAI 200	Sim	Apresentou os resultados da auditoria do Balanço Geral da União (BGU) referente ao exercício de 2014, fiscalização que teve o intuito de verificar se o BGU reflete, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial da União em 31/12/2014 e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário também de 2014	Parlamentares	N/A
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Governança Pública	N/A	ISSAI 21	Sim	Apresentou informações sobre as ações governamentais para garantia da competitividade nacional.	Parlamentares	N/A

Nome do Relatório(s) de Auditoria	Conteúdo						Apresentação		
	Exercício auditado	Identificação do objeto auditado	Objetivo e Escopo	Base legal	Conformidade com as normas de auditoria	Título adequado	Completeness	Detalhes sobre o público a que se dirige	Assinatura e data
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Análise das contrarrazões da Presidente da República	N/A	ISSAI 21 ISSAI 200 ISSAI 400	Sim	Apresenta das contrarrazões e das providências adotadas que foram apresentadas pela Presidência da República face Às impropriedades Apuradas	Parlamentares	N/A
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	Análise das contrarrazões da Presidente da República	N/A	ISSAI 21 ISSAI 400	Sim	Apresenta das contrarrazões e das providências adotadas que foram apresentadas pela Presidência da República face Às impropriedades Apuradas	Parlamentares	N/A
Relatório e Parecer Prévio	2014	Contas de Governo da Presidente da República	PAC	N/A	ISSAI 21	Sim	Apresentou informações sobre Programa de Aceleração do Crescimento.	Parlamentares	N/A

Fonte: Elaboração Própria. Quadro adaptado de OECD, 2013.

Um outro normativo relevante para ser considerado no atendimento dos padrões internacionais é a ISSAI 21 (INTOSAI, 2001b), que trata de princípios de transparência e accountability. O princípio 7 destaca que as EFS relatam publicamente os resultados de suas auditorias e suas conclusões sobre as atividades gerais do governo.

No que concerne à introdução do Relatório e Parecer Prévio, o TCU destaca o escopo da auditoria e o respectivo destinatário, nos termos preconizados na ISSAI 200 e 400 (INTOSAI, 2001a; INTOSAI, 2001b).

O próximo tópico apresenta o Parecer Prévio, no qual o TCU atendeu ao disposto na ISSAI 200 e 400 (INTOSAI, 2001a; INTOSAI, 2001b), no que tange às conclusões e às razões para opinião modificada⁸. Também se verifica o atendimento ao princípio 7 da ISSAI 21 (INTOSAI, 2010), visto que houve a publicação no sítio eletrônico daquele Tribunal de cópia integral do relatório e parecer prévio emitidos.

Há que se destacar ainda, que o tópico parecer prévio apresenta uma opinião quanto às contas apresentadas como um todo, sugerindo que as mesmas não estão em condições de aprovação e opinião individualizada para o Balanço Geral da União, ressalvando que, exceto pelos possíveis efeitos dos achados de auditoria consignados no relatório, aquelas demonstrações refletem a situação patrimonial em 31/12/2014 e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial relativos ao exercício encerrado naquela, de acordo com as disposições da Lei 4.320/1964, da Lei Complementar 101/2000 e das demais normas aplicáveis à contabilidade federal (TCU, 2015).

O tópico desenvolvimento da economia brasileira apresenta informações sobre o PIB e dívida pública, enquanto o tópico governança pública evidencia as ações para garantir o aumento da competitividade nacional, e o tópico PAC apresenta elementos sobre o programa de aceleração do crescimento, portanto, adequação ao princípio 7 da ISSAI 21 (INTOSAI, 2010).

No tópico planejamento, orçamento e gestão fiscal, foram publicados os resultados do orçamento geral do governo, a condição e as operações financeiras; no tópico ação setorial do governo as informações sobre indicadores e metas de programas temáticos do PPA e as respectivas distorções de atendimento; e no tópico

⁸ De acordo com as ISSAI 200 (INTOSAI, 2001a) e 400 (INTOSAI, 2001b) uma opinião modificada significa uma opinião que aponta para inconformidades no objeto analisado.

auditoria do balanço geral da união os aspectos referentes à análise dos demonstrativos, de certa forma houve atendimento ISSAI 21 (INTOSAI, 2010); bem como de apresentação de informações gerais sobre as demonstrações contábeis nos termos da ISSAI 200 (INTOSAI, 2001a); entretanto, no que concerne à responsabilização do gestor e do auditor no que concerne aos demonstrativos analisados, o relatório é omissivo a este tipo de informação; tampouco o apresenta aspectos relacionados ao controle interno.

A análise das contrarrazões da presidente da república para as impropriedades verificadas está aderente ao disposto na ISSAI 400 (INTOSAI, 2001b) que estabelece, que quando cabíveis sejam examinadas às respostas e procedimentos realizados visando mitigar as falhas verificadas.

Diante todas as informações apresentadas no **quadro 6**, percebe-se que para aderência às recomendações da OCDE ao relatório e parecer prévio emitidos pelo TCU (OECD, 2013), ainda restam:

- a) a melhoria da compreensão do público-alvo do TCU: o documento ainda é uma peça técnica voltada para atender ao Poder Legislativo nos termos dispostos no inciso I do artigo 71 da CF/1988.
- b) que o documento ainda não é de fácil compreensão ao leitor menos especializado, como o cidadão comum que não disponha de conhecimento contábil, financeiro, orçamentário, econômico e patrimonial.
- c) A OCDE sugere a elaboração de dois relatórios de auditoria, um que trata especificamente de questões atinentes às demonstrações contábeis, e outro que trata de análise de conformidade. Não obstante, a ausência de previsão legal para realização de documentos dessa natureza, especificar melhor o escopo de auditoria e a identificação ou descrição do objeto; bem como passar a incorporar informações sobre os critérios adotados, as políticas contábeis e o resumo inteligível dos principais achados de auditoria (OECD, 2013).

Um último elemento que vale ressaltar é que o parecer prévio apresenta tanto avaliação do que o governo tem feito para implantar as recomendações de auditorias, leia-se relatório e pareceres prévios emitidos em exercícios anteriores.

O **quadro 7** trata do escopo da auditoria das Contas do Presidente da República.

A OCDE realizou referente ao relatório e parecer prévio do exercício de 2011 uma verificação sobre o escopo de auditoria, onde se verificou que pontos de melhoria estavam associados à ausência das informações abaixo no parecer prévio das contas de governo de 2011 (OECD, 2013):

- a) Conformidade com metas orçamentárias e fiscais;
- b) Comprovação das medidas de desempenho;
- c) Eficiência na utilização dos recursos;
- d) Impacto real comparado ao impacto pretendido.

Não obstante o parecer prévio não apresentar informações descritas no parágrafo imediatamente anterior (embora as mesmas constem do relatório de auditoria elaborado pelo TCU), outros países, como: Estados Unidos, Reino Unido, África do Sul e Austrália, também não as disponibilizam em seus respectivos em seus relatórios de auditoria sobre as contas de governo (OECD, 2013).

Já os relatórios de auditoria realizados por EFS de países como: México, Portugal, França e Espanha apresentavam integralmente todos os documentos elencados pela OCDE (OECD, 2013).

Vale ressaltar que da análise do relatório e parecer prévio das contas de governo do exercício de 2014, verificou-se que não houve alteração da situação encontrada no documento emitido pela OCDE.

Cabe destacar que ausência das informações descritas no quadro 7 no parecer prévio pode ser compensada pela natureza do respectivo documento. De acordo com a sua previsão constitucional, um parecer prévio, apesar do nome se assemelhar aos pareceres emitidos pelas auditorias independentes, não se trata de parecer de auditoria convencional. Nesse sentido, a composição do relatório e parecer prévio emitido pelo TCU sobre as contas presidenciais acabam por se tornar um documento mais abrangente que auditorias de contas anuais consolidadas comparáveis de EFS de vários países, uma vez que a ênfase não recai apenas sobre conformidade e análise financeira, mas também apresenta informações relacionadas a dimensões de desempenho da execução orçamentária.

Quadro 7: Escopo da auditoria das Contas do Presidente da República no Brasil

Relatório(s) de Auditoria	Regularidade					Desempenho	
	Asseguração de <i>accountability</i> financeira	Sistemas e transações financeiros	Funcionamento do controle interno	Conformidade com metas orçamentárias e fiscais	Comprovação das medidas de desempenho	Eficiência na utilização dos recursos	Impacto real comparado ao impacto pretendido
Parecer prévio das Contas do Presidente da República	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não
Relatório da auditoria das Contas do Presidente da República	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: OECD, 2013.

O **Quadro 8** apresenta a associação entre o conteúdo do relatório de auditoria e os objetivos e o escopo da auditoria conforme definição do Regimento Interno do TCU.

A análise apresentada pela OCDE (OECD, 2013) não apresenta resultados significativamente distintos daqueles observados nesta pesquisa.

O relatório sobre as contas de governo referente ao exercício de 2014 está estruturado em nove capítulos, excluído o parecer prévio do TCU sobre as contas presidenciais. Vale destacar que as conclusões incluem uma síntese dos principais achados da auditoria apresentados nos demais capítulos, além das ressalvas (principais problemas identificados na análise das contas presidenciais) e recomendações do TCU (sugestões feitas pelo TCU ao Poder Executivo para melhorar a prestação de contas e aumentar seu desempenho), e irregularidades apuradas no período que contribuíram para sugestão de parecer prévio contrário à aprovação das contas.

Finalizada a análise da estrutura e conteúdo do relatório e parecer prévio restam configurados os objetivos da OCDE quando à questão em tela no que concerne ao relatório de auditoria das EFS (OECD, 2013):

- Contribuir para a transparência das ações estatais;
- Emitir opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas da União, com vistas a ampliar a credibilidade dessas informações financeiras;
- Fornecer um panorama do cenário econômico e das ações macroeconômicas governamentais no exercício em exame;
- Analisar a conformidade e o desempenho do planejamento, do orçamento e da gestão fiscal, aspectos estruturantes da atuação do governo;
- Analisar a conformidade e a confiabilidade das informações sobre o desempenho das ações governamentais; e
- Fomentar o aperfeiçoamento da governança e da gestão pública.

Portanto, a melhoria do conteúdo do relatório e parecer prévio emitidos pelo TCU, é potencial para ampliação do potencial de exploração de *accountability* e governança públicas.

Quadro 8: Associação entre o relatório de auditoria sobre as Contas do Presidente da República e os objetivos e o escopo da auditoria conforme definição do Regimento Interno do TCU

Capítulo do relatório de auditoria do TCU	Associação ao objetivo / escopo da auditoria do TCU	Conteúdo do capítulo
Introdução	N/A	
Parecer Prévio	Resumo dos achados apresentados no Capítulo 4 - Planejamento, Orçamento e Gestão Fiscal, e no Capítulo 6 – Auditoria do BGU	
Desempenho da Economia Brasileira	Avaliação do impacto do orçamento federal e da administração financeira no desenvolvimento socioeconômico do Brasil	Avaliação das políticas fiscais, monetárias e de crédito do governo federal, incluindo: i) atingimento das metas de inflação e emprego do governo federal e ii) conformidade com as metas de dívida pública do governo federal
Planejamento, Orçamento e Gestão Fiscal	Avaliação se a implementação do orçamento federal e outras operações financiadas usando recursos públicos federais atenderam às normas constitucionais, legais e regulamentares e Avaliação da conformidade com as regras fiscais estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal	<p>Avaliação da arrecadação de receita federal e conformidade com metas fiscais, para atingir um superávit primário.</p> <p>Avaliação dos gastos tributários, incluindo tendências, gerenciamento de tais gastos feito por sistemas governamentais e o impacto dos gastos tributários mediante as metas da política</p> <p>Avaliação da arrecadação de multas administrativas, incluindo desempenho da arrecadação das entidades do setor público, funcionamento dos sistemas governamentais que monitoram a arrecadação e medidas adotadas para aumentar a arrecadação</p> <p>Avaliação do volume, da composição e da arrecadação da dívida ativa da União</p> <p>Avaliação da implementação das ações prioritárias do governo federal definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias</p> <p>Avaliação das despesas governamentais, por tipo de despesa e função do governo e conformidade com tetos/limites definidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias</p> <p>Avaliação da conformidade do poder executivo com a Lei de Responsabilidade Fiscal</p> <p>Avaliação da evolução e conformidade do orçamento de investimentos de empresas estatais</p>

Capítulo do relatório de auditoria do TCU	Associação ao objetivo / escopo da auditoria do TCU	Conteúdo do capítulo
Ação Setorial do Governo	Avaliação da legitimidade, economicidade e eficiência dos programas financiados pelo orçamento federal e se foram atingidas as metas estabelecidas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias	Em destaque, apresenta-se a evolução do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) no exercício e a avaliação acerca da qualidade das informações de desempenho divulgadas pela Prestação de Contas da Presidente da República (PCPR).
Auditoria do BGU	Avaliação se o BGU representa adequadamente as posições financeiras, orçamentárias, contábeis e patrimoniais em 31 de dezembro do ano corrente.	
Governança pública para a competitividade nacional	N/A	
Providências adotadas	N/A	
Análise das contrarrazões aos indícios de irregularidades	N/A	
Considerações do Ministro Relator	N/A	
Conclusão	Resumo dos achados apresentados nos Capítulos 2 a 9, além das ressalvas e	

Fonte: adaptado OECD, 2013.

5.2 Análise dos Resultados: Estratégia de Comunicação Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo Emitido pelo TCU

A estratégia de comunicação do relatório e parecer prévio das contas de governo está relacionado à forma como o TCU divulga os resultados consolidados do seu relatório de auditoria sobre as contas presidenciais.

O Quadro 9 trata do quantitativo de impropriedades identificadas no relatório emitido pelo TCU. Não consta do relatório do TCU uma ficha-síntese sobre as falhas, impropriedades e irregularidades identificadas no decorrer do relatório produzido por aquela Corte de Contas referente ao exercício de 2014. Tal resumo, aparecem apenas no parecer prévio emitido.

Quadro 9: Ficha-síntese da auditoria das Contas de Governo feita pelo TCU

Exercício Auditado	2014	
	Ficha síntese sobre conclusões, irregularidades, ressalvas e Recomendações	Relatório Inteiro
Irregularidades	12	17
Ressalvas	2	4
Recomendações	0	21

Fonte: Adaptado de OECD, 2013.

Assim, para melhor adequação às regras internacionais, o relatório deveria, ao término de cada capítulo, apresentar uma ficha-síntese dos fatos relacionados às incorreções/impropriedades/irregularidades verificadas.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cabe realçar que o tratamento dispensado pela OCDE para relatório e o parecer prévio emitido pelo TCU, não leva em consideração a singularidade do documento produzido no Brasil. Note, não há que se pensar que aquela organização internacional devesse levar em consideração as especificidades da análise da prestação de contas de governo realizada pela EFS brasileira; entretanto, tal percepção de pronto abre a avaliação de possibilidade de pesquisas futuras sobre a viabilidade de aderência de normas internacionais, como aquelas editadas pela INTOSAI, às Entidades Fiscalizadoras desta nação.

Da análise realizada, percebe-se um longo caminho ainda a ser percorrido no que se refere à adequação dos pareceres prévios emitidos não apenas pelo TCU, mas pelos Tribunais de Contas brasileiros no sentido de buscar a accountability como fundamento para suas ações.

Um outro fator importante está relacionado à própria constituição das prestações de contas de governo e os documentos considerados válidos para sua realização. Não foi possível localizar no rol de legislações brasileiras um normativo que editasse **claramente** o conjunto de elementos que caracterizam a prestação de contas de governo, para além daqueles que evidenciam a necessidade do envio do BGU, parecer da CGU, relatório de gestão, informações relacionadas às leis orçamentárias e fiscal (PPA, LDO, LOA e LRF). Considera-se fundamental que caminhemos nesse sentido visando a ampliação de accountability.

Embora o TCU apresente um documento que extrapole em assuntos abordados o que consta em diversos países no que refere à análise das contas, visto que se pretende apontar questões de conformidade e também de desempenho, a forma como o documento é estruturado, considera-se que o mesmo ainda apresente pontos de potencial melhoria no que se refere ao objeto, ao formato do relatório e parecer prévio. Abaixo são indicados os pontos que podem ser aprimorados, na visão destes pesquisadores, a partir da análise e interpretação dos dados:

- Definição do público-alvo, visto que o relatório e o parecer prévio são documentos produzidos para atender a um grupo técnico do Legislativo ou de

fato um instrumento que fomente a *accountability* e o exercício do controle social?

- Melhoria da compreensão do produto final gerado, uma vez que o relatório e o parecer prévio são documentos eivados de alta tecnicidade e que muitas vezes não deixam claro a sua importância no contexto da prestação de contas governamental.
- Estruturação das impropriedades de forma a contribuir para a compreensão do público-alvo sobre o significado delas para a *accountability* e o desempenho do governo.
- Fortalecimento do vínculo entre o relatório de auditoria e os principais achados, de sorte a concentrar a atenção do público-alvo em como o julgamento e os achados foram obtidos.
- Sinalização ao longo do exercício financeiro dos possíveis impactos da ação governamental em outros momentos para contribuir para os processos tanto de *accountability*, quanto para a tomada de decisão, o que daria ao TCU, assim como outras organizações internacionais, uma ênfase menos “punitiva” e mais de indutor dos modelos de governança.

Um outro aspecto importante trata da forma de comunicação dos principais achados de auditoria. Neste sentido, sugere-se à luz da análise e interpretação de dados a necessidade de:

- Focar as atividades de comunicação nos principais achados pode ajudar o público-alvo a entender a importância deles para o desempenho e a *accountability* pública.
- Reportar sistematicamente sobre as ações do Poder Executivo para tratar as ressalvas, e não apenas para implementar as recomendações, para aperfeiçoar a *accountability* governamental.
- Avaliar o impacto de forma mais ampla para demonstrar o impacto da auditoria na governança pública e ajudar a melhorar a elaboração do relatório de auditoria e a sua comunicação.

No que se refere aos objetivos da pesquisa, o primeiro objetivo estava associado ao mapeamento dos itens/elementos encontrados nos pareceres prévios e do relatório

das contas de gestão emitidos pelo TCU que estão alinhados às recomendações dos principais organismos internacionais de controle.

Há que se ressaltar que o relatório e o parecer prévio emitidos sobre as contas presidenciais pelo TCU são instrumentos fundamentais no apoio à *accountability* governamental e, desta forma, os esforços para evidenciar a transparência fiscal é um elemento central naqueles documentos, e foco de análise em relatórios de auditoria emitidos por EFS ao redor do mundo. Portanto, depreende-se da análise e interpretação dos dados que o TCU alterou seu regimento em 2012 para garantir que a avaliação das contas de governo passassem a considerar:

- Avaliação se a implementação do orçamento federal e outras operações financiadas usando recursos públicos federais atenderam às normas constitucionais, legais e regulamentares;
- Avaliação da conformidade com as regras fiscais estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Considera-se no presente estudo que essas duas alterações foram cruciais para que o relatório de 2014 apresentasse parecer prévio contrário à aprovação das contas, visto que significativas impropriedades verificadas estavam associadas a irregularidades fiscais e incongruências entre leis orçamentárias e sua execução.

Um segundo ponto a ser destacado da análise e interpretação dos dados refere-se à noção de tempo para a disponibilização do relatório e do parecer prévio pelo TCU em sua internet. A prestação de contas referente ao exercício de 2014 foi disponibilizado em outubro de 2015. Se os estudos anteriores (OECD, 2013) mostravam que o TCU levou cerca de 5 (cinco) meses para disponibilização do documento no exercício de 2014, o documento foi liberado cerca de 9 (nove) após o encerramento do exercício, quando a Constituição Federal de 1988 já estipula que o TCU deveria publicar o parecer da sua auditoria em até 60 (sessenta) dias após o recebimento das contas presidenciais. As “Melhores Práticas de Transparência Orçamentária” (OECD, 2013) reforçam que a auditoria externa do relatório anual do governo **deve ser concluída em até 6 (seis) meses** após o encerramento do exercício e disponibilizada publicamente, também pela Internet, sem custo algum. Portanto, considera-se que, se o TCU, para as contas presidenciais de 2014, somente divulgou o

seu parecer em outubro de 2015 e o Congresso Nacional o aprovou apenas no final do primeiro trimestre de 2016, tal demora na conclusão do processo de apreciação das contas presidenciais enfraquece a *accountability* e a tomada de decisão do governo, visto que em média as contas presidenciais em tela foram aprovadas com cerca de 15 (quinze) meses após o encerramento do exercício. O relatório emitido (OECD, 2013) sobre o trabalho desenvolvido pelo TCU ressalta que este prazo pode ser ainda maior; em média, o processo de apreciação das contas presidenciais leva cerca de 30 (trinta) meses para ser concluído. Depreende-se da análise dos resultados que a noção temporal associada à disponibilização do relatório e do parecer pelo TCU são ainda pontos a serem aprimorados dado o fato de serem muitas vezes condicionados pela dinâmica política e econômica que circundam e, eventualmente, limitam o potencial de *accountability* dos instrumentos disponíveis.

Outro fator que, segundo a interpretação dos dados da pesquisa, também necessita de melhoria para adequação ao padrão internacional está relacionado ao formato do relatório e do parecer prévio emitidos pelo TCU. O documento possui um formato padrão, dispensando apresentação detalhada dos achados de todos os testes da auditoria, portanto, a aderência aos padrões internacionais estaria associada à identificação clara do objeto do parecer e não um documento genérico. Nesse sentido, há recomendação que o TCU passe a apresentar pareceres relacionados (OECD, 2013):

- i) à conformidade orçamentária com as normas constitucionais, legais e regulamentares;
- ii) à regularidade do BGU;
- iii) ao funcionamento dos sistemas de controle interno relevantes;
- iv) à conformidade com os limites fiscais estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal; e
- v) à confiabilidade das informações não financeiras reportadas nas contas presidenciais, seguindo as boas práticas emergentes das EFS.

Considera-se que tal recomendação não encontra possibilidade de atendimento pelos Tribunais de Contas brasileiros, em especial pelo TCU, visto que o modelo de

relatório e parecer prévio sinalizado na CF/1988 aponta um único parecer sobre as contas de governo, justamente por não estar associado apenas a questões de natureza financeira, mas à análise estruturada da gestão como um todo.

Outra questão se refere à conclusão do parecer prévio que sugere a aprovação, aprovação com ressalvas e não aprovação das contas presidenciais. Depreende-se da análise dos dados que, tal modelo não está alinhado às regras internacionais que estabelecem que as contas devem ser apreciadas como sendo "regulares", "regulares com ressalvas", "irregulares" ou "ilíquidáveis" (OECD, 2013).

Foi possível observar a partir dos dados que, apesar da dificuldade de compreensão do público-alvo a quem o relatório e o parecer prévio são direcionados, o TCU vem procurando desenvolver formas de comunicação do relatório e do parecer prévio. Considera-se que uma ação importante nesse sentido seria a criação do Sumário Executivo do relatório e do parecer prévio, bem como um espaço em seu sítio eletrônico dedicado às contas de governo, em atendimento ao ISSAI 20: "Princípios de Transparência e Accountability". Os Princípios 7 e 8 desta norma encorajam as EFS a comunicarem publicamente os achados de suas auditorias em tempo oportuno usando a mídia, a Internet e outros meios.

No que se refere à verificação de como o TCU vem desenvolvendo as recomendações da OCDE em seus pareceres prévios e relatórios das contas de gestão presidenciais, em busca do alinhamento aos pressupostos estabelecidos pelos principais organismos internacionais de controle das contas públicas, percebe-se a partir da análise e interpretação dos dados que aquela EFS vem adotando sistematicamente medidas para melhoria do relatório produzido. Entretanto, considera-se que aspectos de naturezas regulativa e normativa ainda possam ser um "calcanhar de Aquiles" para que o TCU avance no processo de modernização das suas funções constitucionais.

Outro fator relevante, observado pelos pesquisadores, é que não foi possível localizar no sítio eletrônico do TCU alusão às ações de alinhamento voltadas para o relatório e parecer prévio, embora se perceba que o documento produzido referente ao exercício de 2014 já apresente mudanças significativas, a começar pela ênfase no cumprimento de Lei de Responsabilidade Fiscal.

No que concerne à possibilidade de oferecer questões teóricas que pudessem contribuir para o desenvolvimento eventual de uma proposta de conteúdo para que os pareceres prévios e relatórios das contas de gestão possam ser aplicados aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, não foi possível avançar neste quesito a partir da pesquisa bibliográfica e documental empreendidas.

A presente pesquisa sinaliza, especialmente neste capítulo, possíveis incompatibilidades regulativas, normativas e cognitivo-culturais no trabalho desenvolvido pelas EFS internacionais. Nesse sentido, considera-se que sugerir uma proposta de conteúdo dos pareceres desconectada de uma análise institucional de EFS de países como EUA, Reino Unido, Alemanha, Portugal, Espanha, França, México, Argentina, entre outras (OECD, 2013), que são organizações com destaque no campo do controle na administração pública, poderia produzir uma compreensão enviesada da manifestação da *accountability* governamental.

Assim, depreende-se da análise que um estudo específico sobre a forma como estas EFS foram e estão institucionalizadas (e como seus relatórios de auditorias sobre as contas de governo são estruturados em termos de conteúdo) seria, então, o caminho mais adequado para o mapeamento do possível conteúdo *accountable* de relatório e parecer prévio a serem emitidos por TCU. Os pesquisadores, então, sugerem esta possibilidade como linhas futuras de investigação.

Por fim, considera-se importante destacar que uma limitação da pesquisa foi a não incorporação, na proposta inicial do trabalho, de análise da retórica adotada pelo TCU para emissão dos seus relatórios e pareceres prévios. Este aspecto talvez anteceda, inclusive, a análise institucional comparativa com outras EFS, visto que a forma como o texto é construído e que elementos são centrais naquelas narrativas são cruciais para compreender o propósito efetivo do documento produzido pelo TCU sobre as contas presidenciais.

7. REFERÊNCIAS

ABDALLA, Márcio M.; FARIA, Alexandre. Em defesa da opção decolonial em Administração: Rumo à uma concepção de agenda. **Anais Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração**, 2015.

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e accountability: debate teórico e o caso brasileiro. In: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-102.

ACKERMAN, J. Co-governance for accountability: beyond “exit” and “voice”. *World Development*, v. 32, n. 3, p. 447-463, 2004.

ALBUQUERQUE, Cristhian Carla Bueno de; OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de. A *Accountability* em Pareceres Prévios do Tribunal de Contas do Estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local. In: **RBDP – Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 2, n. 2, p. 43-57, jul./dez. 2013.

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.

BANDEIRA, João Adolfo Ribeiro; LEITE, José Polycarpo de Negreiros. Atuação dos Tribunais de Contas na perspectiva da Lei da Ficha Limpa. **Interesse Público [recurso eletrônico]**, 2014.

BARRETO, Davi Ferreira Gomes; DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. Parcerias internacionais para aperfeiçoamento das Contas de Governo. **Revista do TCU**, n. 124, p. 54-59, 2012.

BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Revista do Serviço Público - RSP**, ano 49, n. 4, p. 5-45, 1998.

BEZERRA, Mariúcha Nóbrega & APOLINÁRIO, Ana Karoliny Nascimento. *Accountability* em Pareceres Prévios do Tribunal de Contas da Paraíba. In: **Congresso USP**: Julho, 2014.

BODART, Cristiano das Neves. O que é Accountability? 2015. Disponível em: <http://blog.revistacafecomsociologia.com/2015/10/o-que-e-accountability.html> acesso em 20 outubro de 2016.

BOVENS, Mark. *Public Accountability*. **EGPA annual conference, Oeiras Portugal September 3-6, 2003**. Disponível em: <https://www.law.kuleuven.be/integriteit/egpa/previous-egpa-conferences/lisbon-2003/bovens.pdf> acesso em 20 de outubro de 2016.

_____. Analysing and assessing public accountability. A conceptual framework. **European Governance Papers** (Eurogov), n. C-06-01, jan. 2006. Disponível em: http://edoc.vifapol.de/opus/volltexte/2011/2459/pdf/egp_connex_C_06_01.pdf acesso em 20 de outubro de 2016.

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.

CARMONA, S.; EZZAMEL, M. Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and Ancient Egypt. In: ANNUAL CONFERENCE OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, Göteborg, Sweden. Anais... 2005.

CENEVIVA, R. Accountability: novos fatos e novos argumentos - uma revisão da literatura recente. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA DA ANPAD, 2006, São Paulo. Anais... São Paulo: ANPAD, 2006.

COOKE, Bill; FARIA, Alex. Desenvolvimento, administração e imperialismo do Atlântico Norte: para Eduardo Ibarra Colado. *Cadernos Ebape*. Br, v. 11, n. 2, 2013.

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 outubro de 2016.

FARIA, A.; IBARRA-COLADO, E.; GUEDES, A. L. *Internationalization of Management, Neoliberalism and the Latin America Challenge. Critical Perspectives on International Business*, [S.l.], v.6, n.2/3, pp.97-115, 2010.

FEITOSA, Anny Kariny; OLIVEIRA, Fabiana Helcias. CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL. **A Economia em Revista-AERE**, v. 21, n. 2, p. 49-60, 2013.

FERREIRA JÚNIOR, Adircélio de Moraes; CARDOSO, Juliana Francisconi. A aferição qualitativa das contas de governo pelos Tribunais de Contas–Necessidade de mudança do patamar de análise. **Interesse Público [recurso eletrônico]**, 2013.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**, n. 109, p. 61-89, 2007.

GODFREY, A.; HOOPER, K. Accountability and decision-making in feudal England: Domesday Book revisited. *Accounting History*, v. 1, n. 1, p. 35-54, 1996.

GRAY, A.; JENKINS, B. Codes of accountability in the new public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 6, n. 3, p. 52-66, 1993.

IBARRA-COLADO, E. *Organization Studies and Epistemic Coloniality in Latin America: Thinking Otherness from the Margins*. **Organization**, v. 13, n.4, p. 489-508, 2006.

INTOSAI. “*Fundamental Principles of Financial Auditing*”, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), 200, INTOSAI Professional Standards Committee, Copenhagen, 2001a. Disponível em: www.issai.org. acesso em 18 de outubro de 2017.

INTOSAI. “*Fundamental Principles of Compliance Auditing*”, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), 400, INTOSAI Professional Standards Committee, Copenhagen, 2001b. Disponível em: www.issai.org. acesso em 18 de outubro de 2017.

INTOSAI. “*Principles of Transparency and Accountability - Principles and Good Practices*”, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), 21, INTOSAI Professional Standards Committee, Copenhagen, 2010. Disponível em: www.issai.org. acesso em 18 de outubro de 2017.

INTOSAI. *Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence*. (ISSAI), 11, INTOSAI Professional Standards Committee, Copenhagen, 2007. Disponível em: www.issai.org. acesso em 18 de outubro de 2017.

KOLIBA, Christopher J.; MILLS, Russell M.; ZIA, Asim. Accountability in governance networks: An assessment of public, private, and nonprofit emergency management practices following hurricane Katrina. **Public Administration Review**, v. 71, n. 2, p. 210-220, 2011.

MARANHÃO, Jarbas. Origem dos Tribunais de Contas: evolução do tribunal de contas no Brasil. **id/496845**, 1992. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175976/000464801.pdf?sequence=1> acesso em 30 de outubro de 2016.

MARINI, Caio. O contexto contemporâneo da administração pública na América Latina. **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 4, p. 31-52, 2002.

MARTINI, Maira. *Good Practice for Structuring Supreme Audit Institutions*. In: **Transparency Internacional**, 2012. Disponível em: http://www.transparency.org/files/content/corruptionqas/Good_practice_for_structuring_SAI.pdf acesso em 30 de outubro de 2016.

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

MENEZES, Monique. O Controle Externo do Legislativo: Argentina, Brasil e Chile. **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 2, p. 281-310, 2015.

MIRANDA, Álvaro Guilherme. Desenho institucional do Tribunal de Contas no Brasil (1890 a 2013): da legislação simbólica ao “gerencialismo público” do ajuste fiscal. **Tese - Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro**, 2013.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Parlamento e a Sociedade como Destinatários do Trabalho dos Tribunais de Contas. In: **SOUZA, Alfredo José, et. al. O Novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. 3ª Ed. Belo Horizonte: Forum, 2005.

MOTTA, Paulo Roberto de Mendonça. O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 1, p. 82-90, 2013.

NAGY, Sándor. *The role of Supreme Audit Institutions in fight against the consequences of financial and economic crisis: A theoretical approach*. 2012. Disponível em: <http://eco.oldportal.u-szeged.hu/download.php?docID=14924> acesso em 30 de outubro de 2016.

NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. **Governança Pública: o desafio do Brasil**. Ed. Fórum, 2014.

O'DONNELL, Guillermo. *Horizontal accountability and new poliarchies*. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 44, p. 27-54, 1998.

OECD. **Public Governance Reviews Brazil's Supreme Audit Institution: the audit of the consolidated year-end government report**. Publicado em 05 de fevereiro de 2013. Disponível em: http://www.oecd-ilibrary.org/governance/brazil-s-supreme-audit-institution/consolidated-year-end-government-reporting_9789264188112-8-en. DOI: 10.1787/9789264188112-en. Acesso em 20 de setembro de 2016.

OLIVIERI, Cecilia et al. **The democratic control of public management in Brazil: the constitution of control institutions and the dilemmas of public policy**. 2011. Disponível em: http://paperroom.ipso.org/app/webroot/papers/paper_26244.pdf acesso em 30 de outubro de 2016.

PESSANHA, Charles. *Accountability e controle externo no brasil e na Argentina*. In: **Trabalho apresentado no XXVII International Congress of Latin American Studies Association–LASA, Montreal**. 2007.

_____. Controle externo: a função esquecida do Legislativo no Brasil. In: **Schwartzman, Felipe et al. (Orgs.). O sociólogo e as políticas públicas: ensaios em homenagem a Simon Schwartzman**. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

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.

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

_____. *Accountability: Dimensões de Análise e Avaliação no Trabalho dos Tribunais de Contas. Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, p. 63, 2013b.

SANTISO, Carlos. Eyes wide shut? The politics of autonomous audit agencies in emerging economies. **The Politics of Autonomous Audit Agencies in Emerging Economies (May 31, 2007)**, 2007.

SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras, AYRES, Rosangela Mesquita, LOURENÇO, Rosenery Loureiro. Perspectivas Pós-Coloniais e Decoloniais: uma proposta de agenda de pesquisa em Contabilidade no Brasil. In: **Anais do ENANPAD**, Salvador, 2016.

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

SILVA, Gecilda Esteves. O Potencial de *Accountability* e Governança Pública dos Pareceres Prévios emitidos pelos Tribunais de Contas: Um estudo dos gastos com a saúde dos estados brasileiros. **Dissertação – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UFRJ**, 2015.

SILVA, Gecilda Esteves; SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras & SAUERBRONN, João Felipe Rammelt. *Accountability* e Governança Pública: uma análise dos pareceres prévios das contas de gestão distrital e estaduais pelos Tribunais de Contas no Brasil. **Comunicação de Pesquisa (no prelo)**: TCE-RJ, 2016.

SPECK, Bruno Wilhelm. Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União. **São Paulo: Fundação Konrad Adenauer**, 2000.

STAPENHURST, Rick; TITSWORTH, Jack. *Features and functions of supreme audit institutions*. In: **The World Bank: PREM Notes Public Sector**, n. 59, 2001.

TCU. Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo referente ao exercício de 2014, (2015). Disponível em: www.tcu.gov.br acesso em maio de 2017.

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

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

WATHIER, Valdoir Pedro; GUIMARÃES-IOSIF, Ranilce. As múltiplas faces da governança no financiamento da educação: relações entre o TCU e a OCDE. **FINEDUCA-Revista de Financiamento da Educação**, v. 6, 2916.

ANEXOS

DOCUMENTOS ELABORADOS POR TERCEIROS.

NADA A DECLARAR.

PARECER DO PESQUISADOR-AVALIADOR

Versa o presente sobre relatório final de pesquisa, cujo tema é “Pareceres Prévios e Relatórios sobre as Contas de Governo: um estudo à luz dos parâmetros da OCDE”, que retorna para avaliação após a análise pelos pesquisadores das recomendações propostas.

Todo trabalho teórico descritivo sobre tema inovador e/ou controverso oferece mais riscos e percalços do que trabalhos empíricos com propostas de soluções práticas para problemas cotidianos.

Dentre outros aspectos do procedimento científico, a teoria pode implicar interpretações subjetivas passíveis de questionamentos por interpretações diversas, sem um referencial seguro e definitivo para um ou outro ponto de vista. Isso pode ocorrer também em outros tipos de pesquisa. Mas, levantamentos empíricos de achados localizáveis e atestáveis são menos suscetíveis à situação de divergência e/ou refutação do que interpretações teóricas não comprováveis.

Isso, ainda mais considerando o objeto em questão, envolvendo questões políticas, administrativas, técnicas, teóricas e ideológicas, muitas vezes tratadas como aceitas consensualmente apenas por sua repetição ao longo da história.

É o caso da presente pesquisa. Embora seus pesquisadores a caracterizem como um trabalho “descritivo”, essa peculiaridade não retira sua essência teórica, mesmo porque toda descrição é realizada com determinados olhos, a partir de determinado lugar, implicando sempre, não um mero procedimento técnico isento de subjetividade, mas sim um julgamento ideológico.

Essa talvez seja a maior virtude da pesquisa ora em exame, isto é, a ousadia de propor reflexão que, por sua natureza, abre veredas para outras reflexões, inclusive para que cada passo da construção do acervo do conhecimento sobre o tema seja refutado ou corroborado por futuras investigações.

Após percalços e imprevistos relacionados tanto à pesquisa em si e, conseqüentemente, ao cumprimento de prazos estabelecidos no Edital, os pesquisadores ajustaram, corrigiram, aprimoraram e/ou justificaram mais de uma dezena de observações e ponderações feitas pela Comissão Permanente de Estudos e Pesquisas (COPEP).

Uma das ousadias da presente pesquisa é justamente a reflexão, subjacente ou não, sobre a congruência entre norma e fato. A globalização decorrente da expansão do sistema capitalista nas últimas décadas vem criando normas, regras e legislações tidas

como necessariamente universais e mais eficazes, o que nos desafia ao questionamento das adaptações desses regramentos às especificidades locais dos vários países.

A pesquisa mostrou que talvez ainda estejamos engatinhando nesse tipo de reflexão. E de nada valerão pesquisas que preconizam a instituição de legislações padronizadas sem uma investigação dos problemas e contradições inerentes aos conflitos dos diferentes atores implicados. Sem falar na necessidade de identificar quem são esses atores (e os interesses envolvidos) – se, meramente, formais, como “clientes”, conforme se convencionou tratar o agente principal nas relações entre Estado e Sociedade, ou representantes legítimos das diversas partes (cidadãos) de uma nação.

Conforme já dito, o estudo indica a possibilidade de contribuir para reflexões a partir de novas perspectivas, não se limitando às prescrições das normas existentes. Essa contribuição tem a ver com eventual aprimoramento dos pareceres prévios emitidos pelas cortes de contas brasileiras, o que pode ser objeto de futuros trabalhos.

Assim, opino FAVORAVELMENTE pela aprovação e o cumprimento dessa etapa final, considerando os ajustes realizados pelos autores, conforme preconizados pela COPEP.

Nada mais tendo a declarar, encerro o presente parecer.

Pesquisador(a)- coordenador(a)

Nome: Gecilda Esteves Silva

Rio de Janeiro, 20 de outubro de 2017.

(assinatura do Pesquisador-coordenador)

Pesquisador (a)-avaliador (a)

Nome: Alvaro Guilherme Miranda

Rio de Janeiro, 20 de outubro de 2017.

(assinatura do Pesquisador-avaliador)