



X Encontro Brasileiro de Administração Pública.  
ISSN: 2594-5688  
secretaria@sbap.org.br  
Sociedade Brasileira de Administração Pública

**PARECER DE AUDITORIA DAS CONTAS ANUAIS: estudo sobre as ressalvas e as recomendações constantes no Balanço Geral da União**

**Raizza Cristina De Oliveira Baptista , Abimael De Jesus Barros Costa, Ducineli Régis Botelho, Fernando Gentil De Souza**

**[ARTIGO] GT 9 Planejamento, Controle e Finanças no Setor Público**

# **PARECER DE AUDITORIA DAS CONTAS ANUAIS: estudo sobre as ressalvas e as recomendações constantes no Balanço Geral da União**

## **Resumo:**

Este estudo teve como objetivo verificar, através do software IRAMUTEQ, a influência de contas contábeis e não contábeis sobre a emissão de ressalvas e recomendações sobre a prestação de contas do Presidente da República em face da convergência das normas brasileiras de contabilidade pública no Tribunal de Contas da União, tendo como base de análise o Parecer prévio emitido pelo TCU entre os anos de 2016 a 2021. Trata-se de uma pesquisa exploratória, documental e qualitativa. Para esta análise, utilizou-se o software IRAMUTEQ como ferramenta de apoio na análise de textos. Os resultados revelam uma relação direta entre as ressalvas e recomendações do TCU com a convergência da contabilidade pública. Identificou-se também *accountability* e a legalidade são os pilares fundamentais para a elaboração do parecer prévio.

**Palavras-chave:** Auditoria financeira; Prestação de contas; Tribunal de Contas; Balanço geral da união; NBC TSP.

## **Introdução**

Em novembro de 2008, no Brasil, foram aprovadas, em plenária do Conselho Federal de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público (NBCASP), sedimentando definitivamente a migração do foco no orçamento para patrimônio pela contabilidade pública brasileira. Vê-se neste fato uma decisão de aproximação com a ciência contábil, passando todos os fatos administrativos, que antes eram examinados e registrados por terem origem no orçamento, a serem examinados e registrados por produzirem alterações em algum elemento patrimonial. Essa proposição já constava regulamentada no diploma legal desde 1964, pela Lei nº 4.320, e agora será necessário um estudo aprofundado dos artigos que tratam do processo de evidenciação contábil, em especial daqueles a partir do art. 83 (SILVA, 2008; COSTA, 2019).

Assim, o Brasil se comprometeu a convergir com as normas constituídas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), nas três esferas de governo: Federal, Estadual e Municipal. O principal objetivo dessa convergência é “modernizar os procedimentos contábeis, proporcionando a geração de informações que sejam úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social” (PRADO; Paiva, 2017, p. 164). Dessa maneira, observa-se que as normas encaminham para uma maior transparência das ações do governo, buscando a harmonização e uniformização dos principais demonstrativos do setor público.

Lino (2015) afirma que uma maior transparência sobre as contas públicas e melhorias nos instrumentos de gestão foram considerados no MCASP ao (i) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo (União, Estados e Municípios), visando a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do Balanço do Setor

Público Nacional (BSPN); e, (ii) aumento no grau de *accountability*.

Bairral et al. (2015) alegam que a transparência pública começa a se expandir para além da linha fiscal/legal e passa a abordar outros aspectos da gestão pública. Essa ampliação traz novos requisitos para a responsabilização pública (*public accountability*) via órgãos de controle, que passam a avaliar se as informações públicas estão efetivamente acessíveis ao cidadão, seja via relatórios fiscais, portais eletrônicos de transparência ou relatórios de gestão anuais.

A prestação de contas é obrigação de todos os agentes que fazem uso de recursos públicos. Neste sentido, faz-se importante fiscalizar a gestão – algo de interesse social. A auditoria governamental surgiu como ferramenta para identificar as ações e os desvios que ferem os princípios éticos e morais. Assim, a auditoria atua como forma capaz de ceder aos gestores e à sociedade conteúdos confiáveis obtidos legalmente mediante procedimentos técnicos, conforme as normas brasileiras de contabilidade (SOUZA; OLIVEIRA; COLARES, 2013).

Conforme a CF/88, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida mediante controle externo pelo Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Na qualidade de órgão auxiliar do Poder Legislativo, compete aos Tribunais de Contas (TCs) apreciar as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo (Presidente, Governador e Prefeitos), produzindo um parecer prévio opinativo e exclusivamente técnico que será enviado para o Legislativo e servirá como subsídio para o julgamento deste Poder acerca da aprovação das contas do Executivo.

Dada a relevância da convergência contábil pública, este estudo busca apresentar a seguinte problemática: Quais contas contábeis e não contábeis são predominantes nos pareceres de auditoria com ressalva, recomendações e/ou parágrafo(s) de ênfase emitidos pelo Tribunal de Contas da União? Portanto, a partir do problema de pesquisa, o objetivo geral é verificar, através do software IRAMUTEQ, a influência de contas contábeis e não contábeis sobre a emissão de ressalvas e recomendações sobre a prestação de contas do Presidente da República em face da convergência das normas brasileiras de contabilidade pública no Tribunal de Contas da União.

## **1. Auditoria Financeira no Tribunal de Contas**

A auditoria, tida como um ramo da Contabilidade, surgiu pela necessidade de conhecimento da situação econômico-financeira das empresas por parte dos donos e pela demanda dos investidores (ATTIE, 2011). No setor público, a auditoria manifestou-se pelo desejo de criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenhem suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis (IRB NIVEL 2 – ISSAI 100).

O Instituto Rui Barbosa (ISSAI 100 - 18) descreve auditoria governamental como:

“um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.”

As auditorias no setor público podem ser classificadas em três tipos: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. De acordo com o Instituto Rui Barbosa (2017), a primeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. A segunda, em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. E a última em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios.

O principal objetivo da auditoria financeira é melhorar e facilitar a prestação de contas de órgãos e entidades públicas. A ISSAI 200 esclarece que a finalidade de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o nível de confiança do usuário-alvo nessas demonstrações. Para tanto, os auditores devem expressar uma opinião para fornecer aos tomadores de decisões segurança razoável de que não há distorção relevante (causada por erro ou fraude) nas informações financeiras divulgadas (TCU, 2016).

A auditoria governamental efetuada pelo TCU é um elemento essencial para assegurar e promover o cumprimento da *accountability* que os administradores públicos têm para com a sociedade e o Parlamento, dado que a Constituição lhe atribuiu a missão explícita de examinar, como instituição independente de controle, as ações governamentais, cobrar explicações, impor penalidades e limites aos agentes estatais quando exercerem atividades impróprias ou em desacordo com as leis e os princípios de administração pública.

A auditoria financeira é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades públicos, na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas. Portanto, os Tribunais de Contas não são apenas responsáveis por verificar a confiabilidade das informações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais ou operacionais, mas também o cumprimento das leis e regulamentos ou o desempenho operacional na gestão contábil, financeira, orçamentária, patrimonial ou operacional (TCU, 2016).

A Constituição Federal de 1988 reserva ao Tribunal de Contas da União a tarefa de avaliar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República mediante prévias observações conclusivas. Essa é uma etapa essencial no processo de controle externo da administração pública brasileira, pois fornece ao legislativo os elementos técnicos necessários para julgar as contas dos chefes do executivo. A auditoria financeira, como exercício de garantia, faz parte do amplo processo de certificação das contas anuais, seja pelo governo ou pela administração.

O Tribunal emite parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, que são compostas pelos balanços gerais da União e por um relatório sobre a execução dos orçamentos federais, conforme dispõe o parágrafo único do art. 36 da Lei Orgânica do TCU.

“Art. 36. Ao Tribunal de Contas da União compete, na forma estabelecida no Regimento Interno, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento.

Parágrafo único. As contas consistirão nos balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos de que trata o § 5º do art. 165 da Constituição Federal.”

A Controladoria Geral da União possui o papel de consolidar dados e informações coletadas nos diversos ministérios, sendo a maioria deles relacionados ao nível de execução do orçamento federal. Esse esforço garante que a atenção seja dada em conformidade com as recomendações emitidas pelo TCU em seu parecer prévio às Contas do Presidente da República.

Desse modo, a Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) é resultado de um esforço conjunto de várias esferas de governo, incluindo o TCU, a STN e a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos do Ministério da Fazenda, o Departamento de Controle das Empresas Estatais do Ministério do Planejamento,

Orçamento e Gestão e demais órgãos.

As contas prestadas pelo Presidente da República consistem no Balanço Geral da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos da União. A análise realizada pelo Tribunal de Contas deve declarar se o Balanço Geral da União representa adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial do ente federado no encerramento do exercício, assim como se a gestão dos recursos públicos respeitou os princípios e normas constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

O Balanço Geral da União é realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão responsável pela elaboração das demonstrações contábeis da União. Em conformidade com a Lei 4.320/1964, as demonstrações obrigatórias são os balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais. A partir do exercício de 2015, com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), foram incluídas a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

O Relatório das contas do Presidente da República, elaborado pelo TCU, contém as seguintes informações:

“À conjuntura econômica, financeira e orçamentária do exercício; a análise sobre os resultados da atuação governamental, a partir da análise das metas dos programas temáticos do PPA; a conformidade da gestão orçamentária e financeira com relação às normas constitucionais e legais que regem o tema, notadamente quanto ao cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal; os resultados da auditoria do Balanço Geral da União; e as providências adotadas com relação às recomendações e aos alertas do Tribunal nas contas do Presidente da República dos anos anteriores.” (TCU, 2021).

O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas da União se baseia nos achados resultantes das análises efetuadas e registradas no Relatório e consignam as opiniões do Tribunal sobre a regularidade da gestão e a exatidão dos demonstrativos contábeis da União, de responsabilidade do Chefe do Poder Executivo Federal (TCU, 2021). É a partir disto, é seu objetivo principal a emissão de uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal, que compõem a Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR).

O auditor deve formar uma opinião com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A

opinião deve expressar claramente, por meio de um relatório escrito, que também deve descrever a base para a referida opinião. Para formar uma opinião, o auditor deve primeiro concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.

A Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP 200) determina que ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações financeiras são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Sendo que se a estrutura de relatório financeiro aplicável não for as IPSAS ou as IFRS, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura.

Entende-se que as NBASPs possuem como objetivo contribuir com o aprimoramento dos Tribunais de Contas e estabelecer um padrão nacional de atuação para comunicar e promover o valor e os benefícios que podem trazer para a sociedade por meio das auditorias que realizam.

Dessa forma, ela foi desenvolvida com base nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai 12) da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), no marco legal que rege a administração pública brasileira, nas Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), nas Normas de Auditoria Governamental (NAG) e nas Resoluções da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon).

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) harmonizaram as normas de maneira coerente com os princípios da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), e foi homologada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB, 2010). E com isso, as Normas de Auditoria da Indústria Pública Brasileira (NBASP) visa contribuir para o desenvolvimento dos Tribunais de Contas e estabelecer um padrão nacional de comunicação e promover o valor e os benefícios que podem trazer ao público por meio do processo de auditoria. Deve assegurar que suas pesquisas sejam realizadas de acordo com as normas NBASP, Intosai e demais normas técnicas e profissionais aplicáveis, estabelecendo normas, manuais ou diretrizes específicas, para orientar as atividades de pesquisa ou outras atividades similares.

Apesar das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) terem sido aprovadas para traduzir as dos organismos internacionais, a fim de compatibilizar e

padronizar os procedimentos de auditoria governamental utilizados no Brasil com os procedimentos utilizados externamente, de modo a substituir as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NATs) e as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), o estudo de Azevedo e Lino (2018) evidencia que ainda é baixo a observação de uso padronizado de Normas de Auditoria Governamental, e que o escopo de auditoria dos Tribunais de Contas é voltado à legalidade, com baixa atenção à auditoria presencial.

A auditoria dentro dos órgãos públicos visa e promove uma maior fiscalização, de todos os fatos que ocorreram dentro dos órgãos públicos, observando assim, como os recursos públicos foram utilizados, e auxiliando a população na operacionalização do controle social, já que através das auditorias, os cidadãos têm acesso a um parecer especialista em caso de irregularidade (TEIXEIRA, 2006).

Assim como a contabilidade pública vem passando pelo processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, a auditoria governamental também vem se ajustando a atender normas que são instituídas pelos normalizadores internacionais, a fim de se obter relatórios de auditorias mais consistentes e que realmente apresente fatos e acontecimentos fidedignos (AGUIAR, 2005).

## **2. Metodologia**

Com o objetivo de pesquisar os pareceres emitidos pela auditoria financeira do Tribunal de Contas da União no Balanço Geral da União (BGU), com base nos achados sobre o tipo de parecer/opinião de auditoria e recomendações e suas relações com algumas variáveis relacionadas ao Plano de Contas Aplicado ao setor público. Foi realizada uma pesquisa no sítio do Tribunal de Contas da União para levantamento dos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República entre os anos de 2016 e 2021.

O estudo emprega a classificação de pesquisa exploratória, pois apresenta o efeito de variáveis contábeis e não contábeis na emissão de pareceres de auditoria emitidos pelo Tribunal de Contas da União com ênfase na convergência da contabilidade pública. Em relação ao procedimento empregado, foi utilizada a pesquisa documental, considerando que o estudo será realizado por meio de materiais existentes pertinentes ao tema proposto, em especial documentos oficiais emitidos pelos reguladores de contabilidade, auditoria e setor público. E caracteriza-se como qualitativa quanto à abordagem do problema. Tem o aspecto qualitativo dado à observância dos pareceres de auditoria, no sentido de agrupar as opiniões emitidas pelo TCU no intuito de analisar as NBC TSP frequentes desses tipos de pareceres, por meio de análise de conteúdo.



No tocante à coleta de dados, a Constituição Federal de 1988 determina que é necessário a divulgação da prestação de contas do Presidente da República pelo TCU. Desse modo, foram coletados no Portal do TCU o relatório que possui o Balanço Geral da União, relatório de auditoria financeira, parecer prévio e recomendações. A delimitação do período de 2016 a 2021 é correspondente ao início da obrigatoriedade da implementação do PCASP pelos entes da Federação até o término do exercício de 2015, sendo em 2016 a sua implementação.

Para a análise lexical do conteúdo, utilizou-se o software gratuito denominado *Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires* (IRAMUTEQ®). Camargo e Justos (2013) destaca que este programa viabiliza diferentes tipos de análise de dados textuais, desde aquelas bem simples, como a lexicografia básica (cálculo de frequência de palavras), até análises multivariadas (classificação hierárquica descendente, análises de similitude). Ele organiza a distribuição do vocabulário de forma facilmente compreensível e visualmente clara (análise de similitude e nuvem de palavras).

Cada item transcrito foi separado por uma linha de comando. A linha de comando consiste na apresentação das variáveis e códigos que correspondem a cada um dos participantes, sendo importante para que as respostas possam ser reconhecidas pelo Iramuteq. Cada linha de comando deve ser iniciada por quatro asteriscos, seguidos de um espaço, um asterisco, o nome da variável, um traço *underline*, o código da variável sem espaço, depois um espaço para separar os dados do asterisco da variável e assim por diante como no exemplo a seguir:

```
**** *n_xxx *ress_x *var_x.x *ano_x *cont_x
```

N = número do achado

Ress = ressalva – 1; recomendação – 2

Var = numero do grupo do PCASP

Ano = 1 = 2016; 2= 2017; 3=2018; 4= 2019; 5=2020; 6=2021

Cont = 1 variável contábil; 2 – variável não contábil

### **3. Discussão e Análise dos Resultados**

Neste item, foram abordados os resultados do estudo, a partir da análise do conteúdo proveniente das recomendações e ressalvas do BGU. Para isso, inicialmente, é realizada a análise do corpus textual através do software IRAMUTEQ, de modo a identificar classes de palavras e proceder com as demais análises que o programa possibilita visando a uma melhor organização do conteúdo para os tópicos seguintes.

O corpus foi subdividido em 210 de segmentos de texto (ST). Desse total, foram

classificados para análise 164 STs, alcançando um índice de retenção de 78,10%. Esse percentual é considerado significativo já que manuais do software recomendam um índice de retenção a partir de 75% para um aproveitamento satisfatório do corpus. Foram detectadas 6.027 formas, referentes ao número total de palavras do texto, das quais, 1.308 são formas ativas e suplementares. Dentre as palavras com maior número de ocorrências no conteúdo analisado, destaca-se a seguinte Figura 1:

Figura 1 – Nuvem de palavras



Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022)

A palavra com maior número de ocorrência reforça a caracterização da regulação contábil, *Art* (75) representa a base legal que os auditores devem usar na prestação de contas. DiMaggio e Powell (1985) interpretam que o esforço coletivo de membros de uma determinada ocupação em definir condições e métodos de trabalho com fins de controlar a elaboração de procedimentos e de estabelecer uma base cognitiva e de legitimação para sua autonomia ocupacional, característico do isomorfismo normativo.

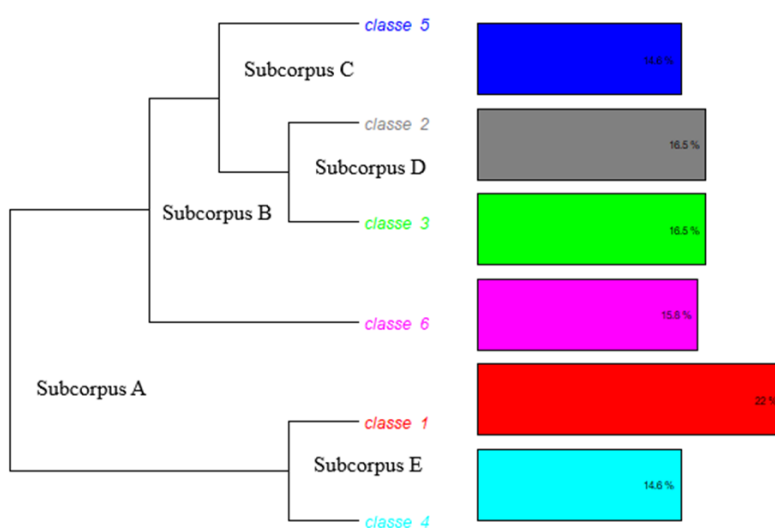
Orçamentário (34) e Ativo (33) remetem a convergência da contabilidade ao sair de um regime orçamentário para um patrimonial. Em princípio, o enfoque se volta para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência. Um dos resultados mais esperados da adoção do regime de competência integral é contabilizar as transações à medida que cada evento tributável ocorre, e não quando os pagamentos são feitos ou recebidos. Em consequência, algumas informações que anteriormente não constavam das contas públicas passaram a ser registadas no período a que respeitam.

A Figura 1 mostra as palavras mais representativas ou centrais do campo estudado, destacando-as das demais com base na frequência com que aparecem no corpus. A organização espacial demonstra que no centro da figura está localizada a palavra mais frequente e, à medida que o tamanho da fonte da letra diminui e que a palavra se afasta do centro, proporcionalmente diminui sua frequência nos textos, sinalizando o pesquisador acerca dos temas que merecem maior atenção. Essa análise reforça a legitimidade das ressalvas e recomendações do TCU com o parecer prévio.

De acordo com a Classificação Hierárquica Descendente (CHD) foram geradas seis classes de palavras com as respectivas porcentagens de segmentos de texto retidos, conforme Figura 2:

Classe 1, com 36/164 STs (22%); Classe 2, com 27/164 (16,5%); Classe 3, com 27/164 STs (16,5%); Classe 4, com 24/164 STs (14,6%); Classe 5, com 24/164 STs (14,6%); e Classe 6, com 26/164 STs (15,8%).

**Figura 2 – Dendograma da Classificação Hierárquica Descendente (CHD)**



Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022)

No exemplo da Figura 2, num primeiro momento, o corpus foi dividido (1ª partição ou iteração) em dois subcorpus. Num segundo momento, um subcorpus foi dividido em dois (2ª partição ou iteração), assim obteve-se a classe 6 e posteriormente em mais partições (3ª partição ou iteração), originando a classe 5. Em um quarto momento, há mais partições, originando de um lado, as classes 4 e 1, e do outro as classes 2 e 3. A CHD parou aqui, pois as 5 classes mostraram-se estáveis, ou seja, compostas de unidades de segmentos de texto com vocabulário semelhante. As classes estão divididas em cinco subcorpus: A, que abriga aos Subcorpus B e E, onde apresenta todas as Classes; B, onde encontra-se a Classe 6 e o Subcorpus C; C, que abriga a Classe 5 e o Subcorpus D; D que

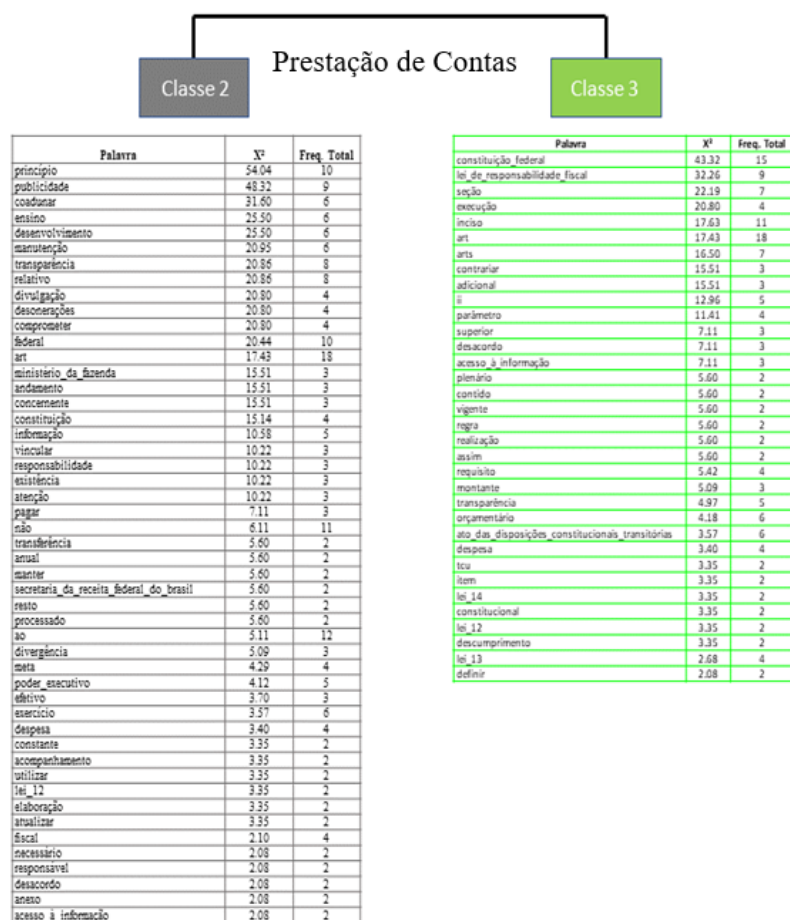
abriga a Classes 2 e 3; e E, que apresenta as Classes 1 e 4.

A Classe 1 é denominada Patrimonial, por possuir palavras referentes à Natureza de Informação Patrimonial PCASP, em relação às contas de composição do patrimônio público. No Subcorpus D, a Classe 2 é intitulada de *Accountability*, por conter elementos que reforçam o objetivo e a necessidade da Prestação de Contas e a Classe 3 de Conformidade, cujas as palavras estão relacionadas às legislações aplicadas.

A Classe 4 é denominada de Siafi, pois as inferências remetem ao registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo. No Subcorpus C, a Classe 5 é intitulada Irrigação, uma vez que os termos remetem as medidas para aprimorar as informações referentes à regionalização da despesa relacionada à subfunção de governo Irrigação no processo orçamentário e no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) (TCU, 2020). Por fim, o Subcorpus B, contém a Classe 6, denominada de Orçamento, já que as palavras estão relacionadas com o planejamento e execução do orçamento público.

A pesquisa teve como foco os subcorpus D, que abrange as Classes 2 e 3, que foi o interesse da pesquisa, e E, contendo as Classes 1 e 4, tendo em vista a maior relação com a temática, conforme divisão das classes, elencando, em ordem decrescente, as formas com maior representatividade em sua respectiva categoria, expressa pelo valor do qui-quadrado ( $X^2$ ) e o número de ocorrências das palavras e expressões. A Figura 3 traz a divisão das classes, elencando, em ordem decrescente, as formas com maior representatividade em sua respectiva categoria, expressa pelo valor do qui-quadrado ( $X^2$ ) e o número de ocorrências das palavras e expressões.

**Figura 3 – Dendograma do Subcorpus D com a divisão de palavras**



Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022)

Observa-se que a palavra princípio tem a maior representatividade ( $X^2 = 54,04$ ) dentro da Classe 2 (*Accountability*) por estar relacionada com o dever do Presidente da República de prestar contas anualmente de acordo com os princípios contábeis e orçamentários. A prestação de contas é evidenciada no Princípio da Publicidade e Transparência, cujo propósito é de que o conteúdo orçamentário seja divulgado (publicado) nos veículos oficiais de comunicação para conhecimento do público e para eficácia de sua validade.

Este princípio é consagrado no art. 37 da CF de 88: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência" E, também com o art. 48 da LRF, são "instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; ...".

Dessa forma, o parecer prévio elaborado pelo TCU possui extrema importância na transparência da gestão governamental, já que ele analisa o aspecto técnico atinente às contas governamentais (KHAIR, 2000). Em síntese, são preocupações da governança, dentre outras: a transparência e a prestação de contas (*accountability*), sendo que, na busca de uma gestão fiscal com melhor qualidade, a transparência constitui um dos pilares mais importantes de sustentação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Classe 3 (Conformidade) possui a palavra Constituição Federal com maior frequência, tendo em vista que ela estabelece em seus artigos 70 e 71 que a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta” é exercida pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Como base normativa brasileira, é função da constituição determinar a regulamentação de Lei Complementar para legislar sobre o orçamento público. Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal se apresenta em destaque, tendo em vista ser a legislação que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal.

De acordo com a NBC TSP 11, cabe à legislação brasileira definir a responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis do governo e das entidades do setor público, assim como pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas nacionais e por esfera de governo. Atualmente, tais responsabilidades são definidas pela Lei nº 4.320/1964 3 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Com a LRF, as informações contábeis não interessam apenas às administrações públicas e seus gestores. Por meio das ferramentas integradas pela LRF para esse fim, a sociedade se torna participante do processo de acompanhamento e apuração das contas públicas. Ela atribui uma responsabilidade maior ao Tribunal de Contas no papel de fiscalizar as contas públicas, no qual pode se destacar o parecer prévio como um dos principais instrumentos para tal fim. A LRF exige uma fiscalização mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas, reforçando seu papel na *accountability* horizontal.

### **Considerações finais**

O presente estudo teve como objetivo verificar a influência das contas contábeis e não contábeis sobre a emissão de ressalvas e recomendações sobre a prestação de contas do Presidente da República em face da convergência das normas brasileiras de

contabilidade pública no Tribunal de Contas da União. Para isso, foram analisados os pareceres prévios de auditoria dos anos de 2016 a 2021.

Os resultados alcançados com o software IRAMUTEQ indicam uma relação direta das ressalvas e recomendações do TCU com a convergência da contabilidade. A necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornaram-se imprescindível a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional, cuja metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades permitissem a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários da informação contábil. E visando a atender a essas necessidades, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

A *accountability* e a legalidade são pilares fundamentais para a elaboração do parecer prévio emitido pelo TCU. Dessa forma, as informações contábeis não interessam apenas às administrações públicas e seus gestores. Por meio das ferramentas integradas pela LRF para esse fim, a sociedade torna-se participante do processo de acompanhamento e apuração das contas públicas. Ela atribui uma responsabilidade maior ao Tribunal de Contas no papel de fiscalizar as contas públicas, no qual pode se destacar o parecer prévio como um dos principais instrumentos para tal fim. A LRF exige uma fiscalização mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas, reforçando seu papel na *accountability*.

O presente estudou as recomendações e ressalvas em âmbito nacional, sendo assim uma limitação no trabalho. Ademais, os resultados deste trabalho contribuem para o avanço da discussão sobre o papel dos Tribunais de Contas na convergência da contabilidade pública no Brasil, visto que é um órgão com papel coercitivo. Desse modo, a discussão científica pode avançar para identificar as consequências das recomendações dos Tribunais de Contas estaduais, municipais e do município.

Como possibilidades de pesquisas futuras, sugere-se que amplie para as outras esferas públicas, como estados e municípios, a fim de identificar os papéis destes na convergência. Além de efetuar um comparativo entre as recomendações nos anos anteriores, a partir de 2009, onde em 2008 foram criadas as primeiras NBCASP e como os Tribunais de Contas reagiram em seus pareceres de auditoria.

### **Agradecimentos**

O presente trabalho foi realizado com apoio do Decanato de Pós-Graduação

(DPG) da Universidade de Brasília (UnB) por meio do Edital DPG nº 0011/2022 de Apoio à execução de projetos de pesquisas científicas, tecnológicas e de inovação de discentes de pós-graduação



## Referências:

AGUIAR, U. Tribunais de Contas e as estratégias para reduzir o risco de corrupção. **Revista do TCU**, n. 105, p. 17-28, 2005.

ATTIE, W. Auditoria interna. 2ª ed. – 3ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F. O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, maio/ago-2018. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/download/13665/pdf>. Acesso em: 26 mar. 2023.

BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. H. C. e; ALVES, F. J. dos S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 49, n. 3, p. 642 a 675, 2015. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087>. Acesso em: 26 mar. 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 mar. 2023.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 26 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 26 mar. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm). Acesso em: 26 mar. 2023.

CAMARGO, B. H. F. . Abordagem constitucional dos tribunais de contas: uma análise acerca da evolução de suas competências para alcance da avaliação qualitativa. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 18, n. 1, p. 342-376, 12 maio 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.32586/rcda.v18i1.590>. Acesso em: 26 mar. 2023.

CAMARGO, B. V.; JUSTO, A. M. IRAMUTEQ: um software gratuito para análise de dados textuais. **Temas em psicologia**, v. 21, n. 2, p. 513-518, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2018. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2023

INSTITUTO RUI BARBOSA. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) – Nível 2 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Disponível em: [https://irbcontas.org.br/wpcontent/uploads/woocommerce\\_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel2.pdf](https://irbcontas.org.br/wpcontent/uploads/woocommerce_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel2.pdf) . Acesso em: 15 jul. 2019.

KHAIR, A. A. *Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras*. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000.

LINO, A. F. Reforma da Contabilidade Pública e os Tribunais de Contas. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06102015-163641/pt-br.php>. Acesso em: 26 mar. 2023.

PRADO, J. D.; PAIVA, A. A. Convergência da contabilidade pública às normas internacionais, 2017. *Negócios em Projeção*, 8(1), 161-174. Disponível em: <http://revista.faculdadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/814/696>. Acesso em: 26 mar. 2023.

SILVA, L. M. "Contabilidade pública: ênfase no patrimônio x questão da legalidade." (2008).

SOUZA, J. A. DE; OLIVEIRA, F. DE A.; COLARES, A. C. V. A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 11, n. 2, p. 122-147, 31 dez. 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.32586/rcda.v11i2.302>. Acesso em: 26 mar. 2023.

TEIXEIRA, Maria de Fátima. O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. Universidade Aberta, 2006. Disponível em: [http://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/TMCA\\_Maria%20deFatimaTeixeira.pdf](http://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/TMCA_Maria%20deFatimaTeixeira.pdf). Acesso em: 26 mar. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de Auditoria Financeira 2016.

Disponível em: [https:// portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-financeira.htm](https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-financeira.htm). Acesso em: 26 mar. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório de contas do Presidente da República 2020, 2021. Disponível em <https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo/>. Acesso em: 26 mar. 2023.