

ANÁLISE DO CONTEÚDO INFORMATIVO DOS PARECERES DOS AUDITORES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS ESTADOS BRASILEIROS

ANALYSIS OF INFORMATIONAL CONTENT OF AUDITORS OF THE COURTS IN THE BRAZILIAN STATES

FRANCISCA FRANCIVÂNIA RODRIGUES RIBEIRO MACÊDO

Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Professora do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). E-mail: francymacedo2011@gmail.com

IZABELA CRISTINA DE SOUSA COSTA

Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil pela Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). Tesoureira da Prefeitura Municipal de Senador Sá - CE. E-mail: izabelacristina_1@hotmail.com

Endereço: Av. da Universidade, 850 - Campus da Betânia - Sobral - CE - CEP 62.040-370.

Recebido em: 02.10.2013. Revisado por pares em: 16.11.2014. Aceito em: 07.12.2014. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: Este estudo objetiva descrever o conteúdo informativo dos pareceres prévios emitidos pelos auditores dos tribunais de contas dos estados brasileiros divulgados no período de 2008 a 2010. Para isso, realiza-se um estudo descritivo, com abordagem predominantemente qualitativa, por meio de pesquisa documental e análise de conteúdo, com consultas aos *sites* oficiais dos tribunais de contas estaduais. O universo da pesquisa corresponde às 27 unidades federativas do Brasil, excluídas aquelas que não possuíam nos *sites* oficiais de seus tribunais de contas todas as informações propostas para o estudo - tratando-se dos estados do Acre, Amapá, Rondônia, Roraima, Maranhão e Piauí -, resultando em uma amostra de 21 unidades federativas. Os resultados apontam que os tribunais de contas dos estados das regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul apresentaram maior assiduidade quanto à divulgação do parecer de auditoria nos seus *sites*. Verifica-se, também, que há inúmeras ordenações feitas pelos auditores aos órgãos públicos no que concerne à aplicação das normas referentes à contabilidade do setor público. Ao final, conclui-se que existem divergências no conteúdo informacional dos pareceres prévios dos tribunais de contas dos estados brasileiros, embora tratem de matéria similar. Vê-se, também, que os gestores públicos das unidades federativas do Brasil descumpriram, em alguns quesitos, a Lei nº 4.320/1964, a Lei nº 101/2000 e a Constituição Federal.

Palavras-chave: Conteúdo informativo. Parecer de auditoria do setor público. Tribunais de contas dos estados brasileiros.

Abstract: *This study aims to describe the information content of previous opinions issued by the auditors of the Brazilian states of courts of auditors disclosed in the period 2008 to 2010. To this end, we carried out a descriptive study with a qualitative approach prevalent through desk research and analysis content, with visits to official sites of the courts of state accounts. The research universe corresponds to the 27 States of Brazil, excluding those states that did not have the official sites of the courts of state accounts, all information proposed for the study, which are the states of Acre, Amapá, Rondônia, Roraima, Maranhão and Piauí, resulting in a sample of 21 federal units. The results showed that the courts of accounts of the states of the Midwest, Southeast and South had higher attendance on the disclosure of the audit opinion on their websites. It was also found that there are numerous ordinances made by the auditors to state agencies regarding the application of the rules for the public sector accounting. In the end, it was concluded that there are differences in the information content of prior opinions of courts of auditors of the Brazilian states, although they address similar matters. It was seen also that public managers of Federal Units of Brazil breached in some questions, Law nº. 4.320/1964, Law nº 101/2000.*

Keywords: *Informative content. Opinion of public sector audit. Courts of Brazilian states.*

1 INTRODUÇÃO

A nova gestão pública (NGP), conhecida por termos como gerenciamento do setor público (POLLITT, 1993), remete ao ideário de uma administração pública baseada nos preceitos praticados pela administração privada (LAN; ROSENBLOOM, 1992), em que há a busca por resultados e exigência de controle dos atos e fatos realizados pelos gestores. Assim, sob o lema dessa maneira contemporânea de gerir os recursos públicos, torna-se imperativo que haja transparência e controle contínuo dos recursos, planos, metas e resultados.

Diante desse cenário de mudanças na gestão pública, Marques (2005) destaca que o modelo de prestação de contas sofreu alterações e a auditoria passou a ter maior relevância. Jugurnalh (2011) comenta que a auditoria do setor público agrega valor não apenas por analisar e relatar o que aconteceu após o evento, mas, também, por ser prospectiva ao amearhar lições a ser apreendidas e divulgar boas práticas a ser seguidas.

Jugurnalh (2011) relata, ainda, que os auditores do setor público ajudam a promover uma melhor gestão e tomada de decisão e, portanto, promovem uma utilização mais eficaz dos recursos dos contribuintes, desempenhando um papel importante nos mecanismos de governança dos órgãos públicos.

Há cada vez mais cobrança pela divulgação dos resultados, e o auditor, como representante do cidadão no acompanhamento das ações dos gestores na condução da máquina pública, precisa publicar o resultado de suas percepções e constatações em forma de parecer, para que o cidadão possa acompanhar a evolução dos planos, projetos e programas realizados com os recursos auferidos por meio de impostos e contribuições.

Dessa maneira, dada a importância do trabalho desempenhado pelos auditores públicos face os ditames da NGP, surge a pergunta da pesquisa: qual o conteúdo informativo dos pareceres prévios emitidos pelos auditores dos tribunais de contas dos estados brasileiros? Com o intuito de responder ao questionamento, este estudo traça como objetivo descrever o conteúdo informativo dos pareceres prévios emitidos pelos auditores dos tribunais de contas dos estados brasileiros divulgados no período de 2008 a 2010.

A justificativa para escolha da análise do parecer prévio encontra apoio na assertiva de Silva (2004), que afirma serem os pareceres prévios relevantes na área jurídico-administrativa em razão de se constituírem em um dos mais importantes resultados do processo administrativo desenvolvido pelos órgãos de controle externo.

A motivação para a realização desta pesquisa decorre da necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual dos temas relacionados à área pública (MACÊDO; KLANN, 2014). Além disso, a carência de bibliografia e trabalhos empíricos sobre a área pública no Brasil, segundo Darós e Pereira (2009), limita o desenvolvimento de técnicas e práticas de aperfeiçoamento da contabilidade pública.

Ao verificar como anda o processo de divulgação dos pareceres prévios dos auditores dos tribunais de contas dos estados brasileiros, pretende-se municiar o cidadão com informações acerca das contas públicas e também evidenciar o *modus operandi* do trabalho desenvolvido pelos auditores quando da elaboração dos documentos.

Assim, de posse de tais informes, ter-se-á instrumentos para se realizar o controle social previsto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, nos artigos 48 e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e na Lei Complementar nº 131/2009, que tratam, entre outros, da transparência que deve haver nos recursos públicos e assegura ao cidadão e outras representatividades o papel de denunciar as irregularidades.

Afinal, como pontua Marques (2005), com a NGP o cidadão adquiriu um novo papel e tornou-se um elemento fundamental para a gestão pública, uma vez que é para ele que a informação é gerada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção, inicialmente, apresenta definições da teoria da evidenciação. Após, traz definições da auditoria do setor público. Em seguida, trata do parecer dos auditores públicos. Por último, evidencia estudos anteriores que tiveram como escopo a auditoria do setor público.

2.1 TEORIA DA EVIDENCIAÇÃO

O ato de evidenciar implica na divulgação inteligível e transparente, de modo que o interlocutor compreenda rapidamente o conteúdo divulgado sem a necessidade de explicação extra por parte daquele que produziu a informação. Dantas, Zendersky e Niyama (2004, p. 2) enfatizam que a evidenciação “[...] não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza”.

Segundo Lins e Silva (2009), em Contabilidade o termo evidenciação é sinônimo de *disclosure*, remetendo ao fato de que deve ser publicada qualquer informação que seja útil aos usuários das demonstrações financeiras, sejam de natureza quantitativa ou qualitativa. Ponte (2007), por sua vez, comenta que a evidenciação das informações contábeis está cada vez mais presente nas discussões acadêmicas, empresariais e organizações públicas.

Já Iudícibus (2000, p. 121) definiu *disclosure* como um “[...] compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos”. Ainda, conforme o autor, as formas de evidenciação podem variar, porém a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada.

No que compete à área pública, Macêdo e Klann (2014) destacam que no Brasil a evidenciação contábil é normatizada e induzida por algumas legislações, como, por exemplo, as Leis nº 4.320/1964 e nº 101/2000. Ainda, conforme os autores, a Lei nº 4.320/1964 trata sobre as normas, os procedimentos e a forma de divulgação dos balanços e demonstrações dos entes públicos. Já a Lei nº 101/2000, nos artigos 48, 49, 50, 51 e 67, incisos III e IV, refere-se aos aspectos ligados à transparência e à divulgação de informações, a fim de proporcionar o acesso à informação e garantir a participação popular nesse processo.

No tocante à evidenciação do trabalho dos auditores públicos, a Constituição Federal de 1988 declara, no artigo nº 37, entre outros, que o trabalho exercido por esses profissionais deve atender ao princípio da publicidade. Observa-se que tal exigência está presente também nas normas de organismos internacionais, como na da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), nas Normas Internacionais de Instituições Superiores de Auditoria (Issai) e na da Federação Internacional de Contadores (Ifac).

Diante do exposto, percebe-se que ambas as normatizações (nacionais e internacionais) sobre a auditoria no setor público traz o elemento publicidade como um dos seus pilares. Portanto, divulgar o resultado final do trabalho do auditor é indispensável para que tal quesito seja satisfeito e, assim, ocorra a correta evidenciação das informações geradas pelos entes auditados, municiando-se o cidadão com informes tempestivos e idôneos.

2.2 AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

A responsabilidade dos gestores públicos em todo o mundo passou por transformações ao longo dos anos, bem como as exigências relativas ao gerenciamento dos recursos públicos. Considerável parte dessas mudanças repousa sobre a questão da convergência dos setores público e privado.

Barrett (2002) destaca que esse processo de convergência ocorreu em resposta à necessidade por serviços públicos mais eficientes e como direta consequência da introdução de reformas ancoradas sob a bandeira da NGP. Marques (2005) enfatiza que esse novo modelo exige um controle especializado por parte do Estado, que deve passar a controlar as ações dos responsáveis pelo manuseio dos recursos públicos.

Destarte, é imprescindível que se tenha um acompanhamento dos planos, projetos e gastos realizados pelos gestores públicos. Para isso, a auditoria externa realizada pelos tribunais de contas dos estados pode vir a auxiliar nesse processo de acompanhamento e verificação da conformidade dos atos dos governantes no emprego dos recursos públicos. Porém, Marques (2005, p. 20) comenta que “[...] os antigos procedimentos de auditoria têm se mostrado insuficientes e novos mecanismos ainda tem que ser instalados [...]” e ajustados continuamente. Afinal, como pondera a Intosai, “[...] os auditores públicos operam em estruturas organizacionais que são tão complexas e variadas como as diversas formas de governo que existem em todo o mundo” (INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE, 2010, p. 8, tradução nossa).

No processo de auditoria governamental são realizados levantamentos de informações e avaliações independentes, além de serem apresentadas informações seguras devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e transparência (AGUIAR, 2010), cabendo aos tribunais de contas apreciarem as contas do chefe do poder executivo, emitir parecer prévio (regular, regular com ressalva ou irregular) e remeter à Assembleia Legislativa para julgamento final (ALMEIDA, 2005).

Enfatiza-se que, no Brasil, o controle externo federal, consoante a Constituição Federal de 1988, deve ser exercido pelo legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União (artigo 71, *caput* da CF/88); nos Estados, pelas assembleias legislativas com o auxílio dos respectivos tribunais de contas estaduais; nos municípios, pelas câmaras de vereadores, e, no caso de São Paulo, Rio de Janeiro, Ceará, Bahia, Minas Gerais e Pará, há o auxílio do tribunal de contas desses municípios.

A Constituição Federal, no artigo 37, declara ainda que o trabalho exercido pelos auditores públicos deve garantir o estrito respeito aos princípios fundamentais da administração pública, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Em relação às normatizações internacionais acerca do controle externo exercido pelos auditores públicos, tem-se como órgãos normatizadores a Intosai, a Issai e a Ifac, sendo que esta pontua também a questão da publicidade e transparência.

Diante do exposto, depreende-se que o trabalho realizado pelos auditores públicos é de vital importância para que a máquina pública atue de modo sinérgico, eficiente e correto. Observou-se também que os auditores representam os cidadãos no ato de verificar como os recursos “cedidos” pela coletividade vêm sendo aplicados pelos gestores públicos.

Esclarecidos o papel e as normatizações da auditoria do setor público no Brasil e no mundo, torna-se necessário entender a importância do produto final da análise do trabalho do auditor: o parecer.

2.3 PARECER DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

O parecer de auditoria é um relatório em que o auditor descreve de forma estruturada os resultados encontrados em seu estudo, apresentando sugestões para cada falha encontrada. Nesse contexto, Nunes (2006) comenta que o auditor detalha no parecer todos os achados referentes à sua inspeção, destacando a cautela que esse profissional deve ter a fim de que o conteúdo desse documento seja, ao mesmo tempo, compreensível e confiável.

Peter e Machado (2003) afirmam que o parecer de auditoria é o documento que representa a opinião do auditor sobre a exatidão, regularidade ou não da administração e a adequação ou não das peças examinadas. Marques e Almeida (2004) destacam que os relatórios de auditoria do setor público são mais relevantes que os relatórios de auditoria do setor privado pelo fato de no setor público haver maior quantidade de utilizadores da informação financeira, dado o dever da administração pública de prestar contas a todos os cidadãos.

Relativo ao parecer prévio - julgamento político anual da gestão do titular dos poderes -, o auditor deverá observar se o conjunto dos gastos públicos do exercício financeiro respeitou a vontade popular, expressa na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como a compatibilidade dos gastos, de acordo com a LRF (COSTA, 2003).

Enfatiza-se que a promulgação da LRF (Lei Complementar nº 101/2000) atribuiu diversos encargos aos tribunais de contas, determinando, entre outros, que os auditores deveriam verificar o alcance das metas, operações de crédito, inscrições em restos a pagar, despesas com pessoal, dívidas consolidadas e mobiliárias e gastos dos legislativos municipais, devendo tais análises constar no parecer dos auditores públicos dos tribunais.

No que concerne às normas internacionais relativas ao relatório dos auditores públicos, a International Auditing and Assurance Standards Board (Iaasb) do Ifac traça as melhores práticas para a atividade de auditoria, esclarecendo que a prática de auditoria deverá conter: evidência de auditoria; documentação; materialidade; fraude; erros; pareceres de auditoria; planejamento da auditoria; controle das avaliações do ambiente e supervisão do trabalho da equipe de auditoria (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

Dessa maneira, o parecer dos auditores públicos é o resultado final do trabalho desses profissionais e também é o instrumento pelo qual eles se comunicam com a sociedade. Ademais, é por meio do parecer que os auditores públicos cumprem os ditames legais impostos pelas legislações brasileira e internacional no que diz respeito à publicidade e transparência.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

Barrett (2002) evidencia as mudanças no universo da auditoria do setor público na Austrália e no mundo. Realiza também uma discussão sobre o mandato dos auditores no setor público, além de fazer uma análise da importância da independência da auditoria no setor público, tendo sempre por foco a auditoria de desempenho. Ao final, traz a discussão das questões que desafiavam os auditores do setor público australiano.

Freitas (2005) identifica o papel dos processos de aprendizagem organizacional na institucionalização da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União em um contexto de isomorfismo institucional. O autor descreve o processo de evolução da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União desde 1982 até 2004, a partir da identificação dos processos de aprendizagem utilizados e das variáveis de institucionalização: liderança, vínculos, recursos/estrutura e legitimidade. Os resultados da pesquisa sugeriram que existia relação entre as características dos processos de aprendizagem, a efetiva conversão da aprendizagem individual em organizacional e o fenômeno de institucionalização da atividade analisada no Tribunal de Contas da União.

Marques (2005) aborda a função da auditoria e traça um modelo no âmbito do setor público, referente ao que vinha sendo feito em Portugal nessa área. O autor apresenta as últimas tendências em relação à auditoria pública e enfatiza o papel que esta poderia cumprir no que se referia às organizações estatais. Contrapõe os requisitos locais para a auditoria governamental com os requisitos internacionais estabelecidos pela Intosai e pelo Ifac. Ao final, verifica que em Portugal houve mudanças significativas que podiam ser verificadas pelas sucessivas reformas no tribunal de contas, possibilitando a adaptação aos objetivos de uma instituição moderna de controle externo.

Oliveira (2007) realiza um estudo sobre a eficiência da auditoria governamental como processo capaz de avaliar os resultados da gestão orçamentária e financeira dos programas governamentais. Para isso, realiza análise comparativa dos elementos que compõem o relatório de gestão por meio de dados obtidos diretamente do sistema de informações gerenciais e de planejamento. A pesquisa revela que o controle governamental exercido pela controladoria geral da união estava estruturado em normas tipicamente constitucionais e institucionais e tinha nas auditorias o principal instrumento para avaliar os resultados obtidos na execução dos programas governamentais.

Cohen e Leventis (2013) examinam o atraso da auditoria das demonstrações financeiras preparadas pelos municípios gregos. Os autores investigam as especificações indicadas em uma pesquisa anterior, além de verificarem fatores municipais e políticos. Os resultados sugerem uma variação considerável no atraso do processo de auditoria, o qual era influenciado pelo processo político que os municípios operavam para tomar as suas decisões. Nesse estudo foram analisados separadamente os determinantes adicionais de não conformidade e as características dos não cumpridores. As variáveis políticas explicaram o atraso na auditoria em termos de não conformidade.

Robson *et al.* (2012) identificam uma lacuna nas pesquisas anteriores sobre estudos de confiabilidade e validade de gestão de saúde e segurança ocupacional nos métodos *occupational health and safety* (OHS) de auditoria. Os autores descrevem 17 métodos utilizados pelas organizações de auditoria que utilizaram OHS em todo o setor público, na província de Ontário. Os autores enfatizam aspectos relevantes para a confiabilidade da auditoria e sua validade.

Robson *et al.* (2012) encontram variação de largura em características pertinentes dos métodos de controle e em seus programas correspondentes. Além disso, encontram algumas discrepâncias entre as práticas de auditoria reais e os padrões internacionais de gestão de auditoria de sistema. Os autores chegam à conclusão de que mais pesquisas seriam necessárias para determinar com precisão o impacto dessas variações e discrepâncias sobre as propriedades de medição de dados de auditoria e sobre o desempenho dos programas de auditoria.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a elaboração deste estudo, utilizou-se de pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa dos dados, realizada por meio de pesquisa documental e análise de conteúdo. Conforme Rodrigues (2007, p. 4), na pesquisa descritiva “[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem interferência do pesquisador”. Neste estudo, descreveram-se as informações que constam nos pareceres prévios de auditoria emitidos pelos tribunais de contas dos estados brasileiros, sem que houvesse interferência do pesquisador.

A pesquisa documental, segundo Helder (2006, p. 1), “[...] vale-se de documentos originais, que ainda não receberam tratamento analítico por nenhum autor. [...] é uma das técnicas decisivas para a pesquisa em ciências sociais e humanas”. Este estudo valeu-se de documentos emitidos pelos auditores dos tribunais de contas quando da análise das contas de governo, o que justifica a escolha da análise documental como procedimento de pesquisa.

A análise de conteúdo, segundo Bardin (1977), é um conjunto de técnicas de análise que se utiliza de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Nesta pesquisa, realizou-se a análise do conteúdo informativo dos pareceres de auditoria dos estados brasileiros extraídos dos sítios oficiais dos tribunais de contas estaduais.

Com a finalidade de alcançar o objetivo deste trabalho, utilizou-se uma pesquisa de abordagem qualitativa. Conforme Raupp e Beuren (2003, p. 92), “[...] na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao

fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Observa-se, então, que na pesquisa qualitativa o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Diante do exposto, pode-se enquadrar com segurança a presente pesquisa em qualitativa, pois não se utilizaram instrumentos estatísticos na pesquisa e análise dos dados.

O presente estudo centra-se nos relatórios de auditoria referentes às prestações de contas anuais do governo (parecer prévio). O universo da pesquisa correspondeu às 27 unidades federativas do Brasil, excluídos aqueles estados que não possuíam nos sítios oficiais dos tribunais de contas estaduais todas as informações propostas para o estudo, sendo estes os estados de Acre, Amapá, Rondônia, Roraima, Maranhão e Piauí, resultando em uma amostra de 21 unidades federativas. O período da análise refere-se ao interregno de 2008 a 2010. A justificativa para escolha desse intervalo deve-se a alguns fatos, a saber:

- a) em 2007, a crise financeira eclodida nos Estados Unidos estendeu-se em 2008 para o Reino Unido, Japão e demais países. Gonçalves (2009) relata que no Brasil essa crise levou o governo a expandir a liquidez. Pressupondo que essas medidas e a crise podem ter gerado impactos na administração das finanças públicas, o parecer prévio figura como um veículo confiável para analisar se houve oscilações consideráveis no período da crise e após;
- b) os anos de 2008, 2009 e 2010 foram palco de escândalos envolvendo os tribunais de contas brasileiros. Como exemplo tem-se o caso Alstom (denúncias de pagamento de propina feitas pela empresa francesa Alstom a integrantes do PSDB do governo paulista e a funcionários do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo) e a condenação dos partícipes da Operação Praga do Egito (operação policial desenvolvida pela polícia federal no estado de Roraima e em mais três estados com a finalidade de desarticular e colher provas sobre desvio de dinheiro público por parlamentares, ex-parlamentares, altos funcionários do Executivo Estadual e Tribunal de Contas do Estado).

Ressalta-se que os dados foram extraídos dos respectivos sítios dos tribunais de contas de cada unidade federativa. Inicialmente foram verificados quais estados divulgaram os pareceres prévios nos anos de 2008, 2009 e 2010. Em seguida, observaram-se as sugestões emitidas nos pareceres pelo auditor relator, e, por último, foram analisadas quais eram as principais ressalvas e recomendações constantes no documento em cada uma das unidades objetos do estudo.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e a análise dos dados coletados. Primeiramente apresenta-se a assiduidade com que os tribunais vêm publicando os pareceres prévios. Em seguida, descrevem-se os enquadramentos dos relatores no que se refere a sua opinião sobre o relatório anual de contas do governo e, por fim, apresentam-se as recomendações elaboradas pelos auditores.

Esclarece-se que o parecer prévio de auditoria inicia-se com um texto de apresentação em que o relator - um conselheiro do tribunal de contas - faz uma breve introdução informando a finalidade do documento, o exercício financeiro ao qual se refere, o número do processo, o órgão interessado e um breve resumo do que contém o texto, mostrando na maioria das vezes a conclusão a que se chegou ao final do documento.

Em seguida, o relator comenta a sua observância e obediência à legislação. Posteriormente, informa em qual tipo de parecer (sem ressalva, com ressalva ou irregular) se encaixam as contas em análise, emitindo, na sequência, uma série de recomendações para que as irregularidades possam ser sanadas.

Enfatiza-se que o tribunal de contas apenas sugere, já que o julgamento final das contas de governo cabe ao poder legislativo, que irá decidir sobre a real aprovação ou rejeição das contas do órgão em análise. Ao final, quando declara sua opinião, o relator ainda comenta o motivo de suas conclusões, embasado na análise dos autos e na legislação em vigor.

Destaca-se que caso tenha necessidade, mesmo que venha a sugerir a aprovação das contas, o relator pode fazer recomendações ao órgão ao detectar falhas que, embora não lesem a Fazenda Pública, configuram-se em irregulares brandas, mas que não são de tamanha gravidade ao ponto de rejeitar a prestação de contas anual do referido gestor.

No Quadro 1 é evidenciada a assiduidade dos tribunais quanto à publicação do parecer prévio no sítio oficial das unidades administrativas. No quadro, estão especificados os três anos referentes ao estudo, e os estados encontram-se segregados em regiões, a fim de possibilitar uma comparação entre as unidades.

Quadro 1 - Assiduidade na divulgação do parecer

Região	Estado	Quanto à divulgação do parecer no site do Tribunal de Contas da União		
		2008	2009	2010
Norte	Acre	ND	ND	ND
	Amapá	ND	ND	ND
	Amazonas	D	D	D
	Pará	D	D	D
	Rondônia	ND	ND	ND
	Roraima	ND	ND	ND
	Tocantins	D	D	ND
Nordeste	Alagoas	ND	D	ND
	Bahia	D	D	ND
	Ceará	D	D	D
	Maranhão	ND	ND	ND
	Paraíba	D	D	D
	Pernambuco	D	D	D
	Piauí	ND	ND	ND
	Rio Grande do Norte	ND	ND	D
	Sergipe	D	D	ND
Centro-Oeste	Distrito Federal	ND	ND	D
	Goiás	D	D	D
	Mato Grosso	D	D	D
	Mato Grosso do Sul	D	ND	ND
Sudeste	Espírito Santo	ND	ND	D
	Minas Gerais	D	D	D
	Rio de Janeiro	D	D	D
	São Paulo	D	D	D
Sul	Paraná	D	ND	D
	Rio Grande do Sul	D	D	D
	Santa Catarina	ND	D	D

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: D: divulgou; ND: não divulgou.

Observa-se, no Quadro 1, que seis estados não divulgaram os pareceres prévios em seus respectivos sites no intervalo de 2008 a 2010, a saber: Acre, Amapá, Rondônia, Roraima, Maranhão e Piauí.

Vê-se que, no exercício de 2008, 16 unidades administrativas divulgaram nos sites dos tribunais de contas o parecer prévio, sendo estas os estados do Amazonas, Pará, Tocantins, Bahia, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Sergipe, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Paraná e Rio Grande do Sul.

No exercício de 2009 também foram 16 unidades administrativas que divulgaram o parecer. Porém, houve divergência em relação ao exercício anterior porque os estados de Alagoas e Santa Catarina não divulgaram o parecer no exercício de 2008, passando a fazê-lo no exercício de 2009 e, ainda, porque os estados de Mato Grosso do Sul e Paraná, que divulgaram o parecer referente no ano de 2008, não o fizeram no ano de 2009.

O ano de 2010 contou com 16 tribunais de contas dos estados que publicaram o parecer prévio, sendo estes os tribunais dos estados do Amazonas, Pará, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Porém, cabe salientar que, das 21 unidades administrativas que possuíam material para a análise do estudo, apenas 11

divulgaram todos os pareceres referentes aos anos em estudo, a saber: Amazonas, Pará, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo e Rio Grande do Sul.

Diante do exposto, percebe-se que as regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul exibiram maior grau de assiduidade no que diz respeito à publicação dos pareceres, pois cada estado dessas três regiões publicou pelo menos um parecer referente aos anos em estudo.

O Quadro 2 retrata o resultado final do trabalho da auditoria sobre a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. Em outras palavras, aborda o enquadramento do parecer quanto à aprovação/desaprovação das contas anuais do governo. Expõe, ainda, em qual categoria as contas dos gestores em análise se encaixa (com ressalva, sem ressalva ou irregular). Todas as informações são pertinentes aos três exercícios em foco.

Quadro 2 - Sugestão do auditor quanto à aprovação do parecer

Região	Estado	Quanto à sugestão de aprovação do parecer		
		2008	2009	2010
Norte	Amazonas	APSR	APCR	APSR
	Pará	APSR	APSR	APCR
	Tocantins	DP	DP	ND
Nordeste	Alagoas	ND	APCR	ND
	Bahia	APCR	APSR	ND
	Ceará	APSR	APSR	APCR
	Paraíba	APSR	APSR	APSR
	Pernambuco	APSR	APSR	APSR
	Rio Grande do Norte	ND	ND	APSR
	Sergipe	APSR	APSR	ND
Centro-Oeste	Distrito Federal	ND	ND	APCR
	Goiás	APSR	APSR	DP
	Mato Grosso	APCR	APCR	APSR
	Mato Grosso do Sul	APSR	ND	ND
Sudeste	Espírito Santo	ND	ND	APSR
	Minas Gerais	APSR	APSR	APSR
	Rio de Janeiro	APCR	APCR	APCR
	São Paulo	APSR	APSR	APSR
Sul	Paraná	APCR	ND	APCR
	Rio Grande do Sul	APSR	APSR	APSR
	Santa Catarina	ND	APCR	APCR

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: APSR: Aprovação sem ressalva; APCR: Aprovação com ressalva; DP: Desaprovada; ND: Não divulgou.

O Quadro 2 refere-se à sugestão que os conselheiros dos tribunais propõem ao legislativo de cada estado sobre a aprovação ou não das prestações de contas do governo. Diante do exposto, é possível perceber que apenas dois estados tiveram a prestação de contas desaprovadas pelo tribunal de contas do estado, sendo que o estado de Tocantins teve rejeição para aprovação nas duas prestações divulgadas (2008 e 2009) e o seu parecer do ano de 2010 não foi divulgado. Já o estado de Goiás, que teve o parecer divulgado nos três exercícios, teve a sua prestação de contas desaprovada no ano de 2010.

De acordo com Marques e Almeida (2004), o auditor irá sugerir a aprovação com ressalva sempre que constatar que houve discordância quanto aos elementos analisados e o que diz a legislação. Nesse caso, depreende-se que essa discordância é pouco relevante, por isso o auditor não chega ao ponto de sugerir a rejeição das contas de governo.

Observa-se, no Quadro 2, que dez estados tiveram a prestação de contas aprovadas, porém, com ressalvas, ou seja, com ordenações a serem cumpridas. Dentre os estados que se encaixam nesse perfil, cinco apresentaram todas as prestações de contas divulgadas referentes ao período estudado, e estas foram aprovadas com ressalvas, a saber: Alagoas,

Distrito Federal, Rio de Janeiro, Paraná e Santa Catarina. Os demais estados apresentaram apenas uma ou duas prestações de contas aprovadas com ressalvas, sendo esses os estados de Amazonas, Pará, Bahia, Ceará, Mato Grosso.

Observa-se que 15 estados apresentaram prestação de contas aprovadas sem ressalva e também que nove desses tiveram todas as prestações de contas divulgadas no período estudado. Esses estados são: Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Sergipe, Mato Grosso do Sul, Espírito Santo, Minas Gerais, São Paulo e Rio Grande do Sul.

Viu-se ainda que seis estados apresentaram apenas uma ou duas prestações de contas aprovadas sem ressalvas, sendo esses os estados de Amazonas, Pará, Bahia, Ceará, Goiás e Mato Grosso.

Ressalta-se que os estados do Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Sergipe, Minas Gerais e São Paulo, embora tenham apresentado prestação de conta aprovada sem ressalva, os auditores de cada relatório teceram algumas recomendações, ou seja, fizeram orientações a respeito de restrições observadas. Esclarece-se, todavia, que as recomendações são orientações de caráter menos relevante que as ressalvas e, por sua vez, devem ser acompanhadas pelo próprio órgão de controle interno de cada estado.

Logo, é possível afirmar que a maioria dos pareceres estudados obteve sugestão de aprovação pelos tribunais de contas, o que suscita o cumprimento, pela maioria dos governos, das legislações vigentes.

Os próximos quadros mostram as principais ressalvas especificadas no parecer prévio de auditoria, em que foram detalhados apenas os exercícios que continham ressalvas ou recomendações. Os quadros foram divididos em regiões com a finalidade de demonstrar as semelhanças e divergências.

Quadro 3 - Principais ressalvas e recomendações da região Norte

Quanto às ressalvas e recomendações	
Região Norte	
Amazonas	No parecer referente ao exercício de 2009 foi recomendado que a administração realizasse concurso público a fim de reduzir as contratações temporárias. Nesse quesito, o relator explicou que as atividades desempenhadas pelos servidores temporários são atividades permanentes e de caráter sucessivo, tendo, assim, características de cargo público efetivo, conforme determina o artigo 37, inciso II combinado com o inciso IX da Constituição Federal. O relator tratou, ainda, da necessidade de aprimoramento do controle interno da gestão, embora enfatize que tenha tido considerados avanços no decorrer dos anos.
Pará	Com relação a 2008, entre outras recomendações, foi solicitado que a entidade utilizasse no controle do patrimônio imobiliário os procedimentos descritos na Nota Técnica nº 002/2006, cujo conteúdo trata de informações gerais sobre inventário, avaliação, reavaliação, depreciação e registros contábeis relativos aos bens móveis e imóveis do governo do estado do Pará, com o objetivo de atualizar a composição patrimonial das entidades no balanço patrimonial. Com relação a 2009, foi solicitado que o governo do estado cumprisse integralmente as normas contidas na Lei nº 11.494/07, art. 17, § 2º, promovendo os repasses aos fundos provenientes de impostos no momento em que a arrecadação estiver sendo realizada. Foi solicitado, ainda, que sejam realizadas audiências públicas nos processos de elaboração e discussão do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentárias Anual (LOA), conforme determina o artigo 48, parágrafo único, inciso I da LRF. Com relação ao ano de 2010, o conselheiro relatou o descumprimento de orientações emitidas nos relatórios anteriores, porém ressaltou que tais transgressões não eram suficientes para ensejar a rejeição das contas. Contudo, novamente insistiu que fossem adotadas as providências corretivas, pois tais falhas maculavam a gestão.

continua...

conclusão.

Quanto às ressalvas e recomendações	
Região Norte	
Tocantins	Com relação ao ano de 2008, o conselheiro relatou que a gestão não atendeu ao disposto no artigo 212 da Constituição Federal, que consiste na obrigatoriedade de aplicação de no mínimo 25% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino, sugerindo a rejeição das contas do exercício de 2008. Com relação a 2009, o tribunal também sugeriu a rejeição das contas, alegando diversos motivos, entre eles o remanejamento de recursos orçamentários do Fundo Estadual de Saúde para o gabinete do governador, o que representa desrespeito ao artigo 167, inciso VI da Constituição Federal, uma vez que os recursos destinados a um fundo são vinculados às finalidades para as quais foram criados.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: SRR: Sem ressalvas e recomendações.

De acordo com o exposto no Quadro 3, vê-se que os conselheiros tiveram como base para análise dos relatórios a Constituição Federal de 1988, a Lei nº 4.320/64, conhecida como Lei das Finanças Públicas, as Constituições Estaduais, a Lei nº 101/2000, conhecida como LRF, além das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), entre outras.

Dentre as falhas mencionadas pelos auditores dos estados da região Norte, destaca-se a premente necessidade de realização de concurso público para preenchimento das vagas, a fim de reduzir a quantidade de contratos temporários em atividades de caráter contínuo. Ademais, pontuou-se a necessidade de aprimoramento do sistema de controle do patrimônio imobiliário com o objetivo de atualizar a composição patrimonial das entidades no balanço patrimonial.

Cabe destacar, também, o descumprimento de recomendações expostas em relatórios anteriores, o que denota a falta de atenção por parte dos gestores públicos, e, ainda, que foi pontuado o remanejamento de recursos orçamentários do Fundo Estadual de Saúde para o gabinete do governador, o que representa desrespeito ao artigo 167, inciso VI, da Constituição Federal.

Quadro 4 - Principais ressalvas e recomendações da região nordeste

Quanto às ressalvas e recomendações	
Região Nordeste	
Alagoas	O parecer referente ao exercício de 2009 teve como principais ressalvas a extrapolação do limite previsto na LRF - em que apenas 60% da receita corrente líquida pode ser gasto com despesa líquida de pessoal -, pois no exercício em análise chegou a 60,83% da Receita Corrente Líquida (RCL). Foi registrado, ainda, que as despesas relativas à administração geral das ações e serviços de saúde estavam bem mais elevadas que as despesas referentes aos serviços finalísticos à população, o que não deveria acontecer.
Bahia	No parecer referente ao exercício de 2009, ressaltou-se a contratação de serviços que constituem a terceirização de mão de obra, assim como assinaturas de convênios que servem de biombo para a contratação de pessoal fora das normas de direito financeiro que determinam a admissão de pessoal por meio de concurso público.

continua...

conclusão.

Quanto às ressalvas e recomendações	
Região Nordeste	
Ceará	Nos pareceres referentes aos exercícios de 2008 e 2009 recomendou-se aprimorar os instrumentos do planejamento governamental (LDO e LOA), de forma a atender satisfatoriamente as exigências da LRF, e implantar na administração pública estadual um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial em atendimento às exigências contidas no artigo 50, inciso VI, § 3º da LRF. No parecer referente ao exercício de 2010, o relator mencionou o fato de a administração atender apenas uma pequena parte das recomendações. Por fim, ressaltou a importância do atendimento das recomendações para a melhoria da atuação governamental.
Paraíba	No parecer referente ao exercício de 2009, o relator recomendou a observância das prescrições da LRF quanto aos níveis da dívida pública fundada, bem como o desenvolvimento de políticas públicas voltadas à universalização e ampliação do acesso da população à rede pública educacional, na forma prescrita nos artigos 208 e 211 da Constituição Federal.
Pernambuco	Nos pareceres referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, os conselheiros relataram a necessidade de aprimoramento e avaliação da ação governamental, mediante a adoção de indicadores nos instrumentos formais de planejamento que permitam o efetivo controle social; Evidenciar esforços no sentido de fortalecer o quadro efetivo de servidores da educação.
Rio Grande do Norte	No parecer referente ao exercício de 2010, o relator recomendou, ao elaborar o orçamento anual, a compatibilização da despesa fixada e da receita prevista, em respeito ao artigo 12 da LRF, e, ainda, a especificação, no anexo de metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, dos quantitativos correspondentes às despesas com pessoal autorizadas a sofrerem acréscimo, conforme exigência contida no artigo 169, inciso II, § 1º da Constituição Federal.
Sergipe	SRR.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: SRR: Sem ressalvas e recomendações.

O Quadro 4 expõe as observações feitas pelos auditores do tribunal de contas aos estados da região nordeste. Dentre as recomendações, pode-se destacar a extrapolação do limite de gastos com pessoal previsto na LRF, na qual apenas 60% da receita corrente líquida pode ser de gastos com despesa líquida de pessoal. Tal descumprimento foi observado de modo mais acentuado no estado do Rio Grande do Norte.

Cabe destacar, ainda, o alerta exposto no Quadro 4, no que concerne à necessidade de realização de concurso público, deficiência também tratada pelos auditores dos tribunais de contas da região Norte. Esse fato é percebido à medida que o auditor menciona em seu relatório que houve, no estado da Bahia, terceirização de mão de obra para cobrir a necessidade de admissão de pessoal por meio de concurso público. Já o estado de Sergipe destacou-se pelo fato de não possuir ressalva e recomendações tecidas pelos auditores, em nenhum dos anos em análise.

Outro ponto ressaltado foi a necessidade de aprimoramento e avaliação da ação governamental mediante a adoção de indicadores nos instrumentos formais de planejamento que permitam o efetivo controle social, posto que, quando se tem indicadores, fica mais fácil verificar em que pontos as metas propostas foram atingidas e em quais pontos encontram-se os desvios do planejado, além de facilitar o processo de avaliação.

É relevante ressaltar o fato das ponderações feitas pelos auditores diante do não atendimento das recomendações por eles realizadas. Tal negligência afeta o processo de melhoria da atuação governamental, por isso figura como palco de reivindicação dos auditores.

Quadro 5 - Principais ressalvas e recomendações da região Centro-Oeste

Quanto às ressalvas e recomendações	
Região Centro-Oeste	
Distrito Federal	No exercício de 2010, a capital do Brasil foi governada por quatro gestores diferentes, sendo que apenas o último mandato recebeu advertências, e, dentre elas, pode-se ressaltar o aumento, sem justificativa, das despesas com pessoal nos últimos 180 dias do mandato, o que descumprimento o parágrafo único do artigo 21 da LRF.
Goiás	No parecer referente ao exercício de 2010, foram detectadas falhas na escrituração contábil, tais como omissões de dados e classificação errônea de lançamentos. Por esse motivo, foram recomendados o treinamento e a atualização continuada dos profissionais da área contábil desse governo.
Mato Grosso	No parecer referente ao exercício de 2008, foi ressalvada a ausência de elaboração dos demonstrativos contábeis individualizados do poder executivo, correspondentes aos anexos nº 1, 2, 6, 7, 8, 9, 10, 11 e 17 da Lei nº 4.320/64, contrariando, assim, o artigo 50, inciso III, da LRF. Foi detectada também a abertura de créditos adicionais tendo como fonte de recurso um excesso de arrecadação sem a respectiva cobertura, no total de R\$ 116.411.895,81, ferindo o artigo 167, inciso V, da Constituição Federal. Ainda, foi detectado desempenho acima do previsto no PPA com alocação de recursos na LOA, excedendo a previsão do PPA para o exercício, sem autorização no próprio PPA, ocorrendo inobservância do disposto no artigo 167, § 1º, da Constituição Federal, e do artigo 5º, § 5º, da LRF.
Mato Grosso do Sul	SRR.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: SRR: Sem ressalvas e recomendações.

Nota-se, no Quadro 5, que as despesas com pessoal nos últimos 180 dias do mandato do governante de Brasília aumentou, sobremaneira, sem justificativa prévia amparada por lei. Portanto, descumpriram-se os ditames da LRF no conteúdo do parágrafo único do artigo 21.

Cabe destacar também falhas detectadas pelos auditores do estado de Goiás no tocante à escrituração contábil, tais como omissões de dados e classificação errônea de lançamentos. No estado de Mato Grosso do Sul detectou-se: abertura de créditos adicionais tendo como fonte de recurso um excesso de arrecadação sem a respectiva cobertura; desempenho acima do previsto no PPA, com alocação de recursos na LOA, excedendo a previsão do PPA para o exercício, sem autorização no próprio PPA; e ausência de elaboração dos demonstrativos contábeis individualizados do poder executivo. Diante de tamanhas falhas percebe-se a necessidade de atualização continuada dos profissionais da área contábil no setor público.

Quadro 6 - Principais ressalvas e recomendações da região sudeste

Quanto às ressalvas e recomendações	
Região Sudeste	
Espírito Santo	SRR.
Minas Gerais	Nos pareceres referentes aos exercícios de 2009 e 2010 foi solicitado excluir das futuras leis orçamentárias os gastos de natureza previdenciária do câmputo do percentual a ser despendido com as ações e serviços públicos de saúde, tendo em vista o preconizado no artigo 196 da Constituição Federal.

continua...

conclusão.

Quanto às ressalvas e recomendações	
Região Sudeste	
Rio de Janeiro	No parecer referente ao exercício de 2009 ordenou-se não considerar como gastos a manutenção e o desenvolvimento do ensino e as despesas com projetos voltados para a pesquisa, posto que, ao agir dessa maneira, desrespeita-se o artigo 212 da Constituição Federal.
São Paulo	Nos pareceres referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010 foi recomendado o aprimoramento do sistema de controle interno, com o propósito de eliminar as inconsistências indicadas no relatório da diretoria de contas do governador, a fim de cumprir o disposto nos incisos do artigo 35 da Constituição Estadual. Além disso, foi recomendado a exigência do efetivo cumprimento das recomendações contidas à margem do parecer emitido por esse tribunal sobre as contas de 2007, ainda não atendidas, estando, portanto, em desacordo com o artigo 15 da Lei nº 4.320/1964.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: SRR: Sem ressalvas e recomendações.

No que diz respeito à região sudeste, o Quadro 6 mostra que as despesas com projetos voltados para a pesquisa no estado do Rio de Janeiro não deveriam ter sido consideradas como gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino, portanto os auditores pontuaram sobre a classificação errônea.

Ainda segundo o Quadro 6, vê-se a necessidade de aprimoramento do sistema de controle interno a fim de se eliminar as inconsistências detectadas e proporcionar melhores condições de acompanhamento das ações do governo.

Salienta-se também a insistência dos auditores de algumas regiões quanto ao não atendimento por parte da gestão das recomendações feitas por eles em exercícios anteriores, conforme já citado nos Quadros 3 e 4.

Quadro 7 - Principais ressalvas e recomendações da região Sul

Quanto às ressalvas e recomendações	
Região Sul	
Paraná	Nos pareceres referentes aos exercícios de 2009 e 2010, o relator ordenou incluir demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas fiscais, conforme o artigo 5º da LRF, assim como dar ampla divulgação aos resultados da apreciação das contas julgadas ou tomadas, consoante o artigo 56, § 3º da LRF.
Rio Grande do Sul	SRR.
Santa Catarina	No parecer referente ao exercício de 2009 foi ressalvada a vinculação de receitas de impostos a fundos, desrespeitando o disposto no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, e ainda ponderou-se sobre a contabilização incorreta de receita tributária como contribuição, contrariando o disposto no artigo 11 da Lei nº 4.320/64. O parecer referente ao exercício de 2010 ressalvou a fixação de despesas no orçamento em valores não condizentes com a realidade orçamentária e financeira do Estado e, ainda, ressalvou a não reavaliação dos bens patrimoniais, contrariando o disposto no artigo 85 da Lei nº 4.320/64.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: SRR: Sem ressalvas e recomendações.

O Quadro 7, no que se refere à análise do parecer dos auditores dos tribunais de contas da região Sul, evidencia as recomendações dos auditores para que seja incluído o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas fiscais.

Observa-se, no Quadro 7, a orientação para que houvesse a reavaliação de bens patrimoniais em obediência ao artigo 85 da Lei nº 4.320/64. Os auditores ressaltaram ainda as classificações errôneas de lançamentos contábeis e a vinculação de receitas de impostos a fundos, situação que não deve acontecer, conforme ordena a Constituição Federal. No estado de Santa Catarina, por exemplo, foi detectada a fixação de despesas no orçamento em valores não condizentes com a realidade orçamentária e financeira do Estado, bem como a não reavaliação dos bens patrimoniais.

Destarte, ao analisar os pareceres emitidos pelos auditores dos tribunais de contas brasileiros, percebe-se a fragilidade da gestão pública dos estados. Sabe-se que a administração pública deve cumprir os ditames da lei e que os gestores só podem agir se assim estiver prevista a sua ação em alguma das legislações existentes. Contudo, o que se vê são constantes descumprimentos legais e um despreparo por parte dos profissionais que atuam junto aos gestores públicos, principalmente no que concerne à parte contábil, o que é fator de preocupação, uma vez que as novas normas aplicadas ao setor público estão sendo exigidas desde o início do ano de 2012, conforme Macêdo e Klann (2014).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou descrever o conteúdo informativo do parecer prévio emitido pelos auditores dos tribunais de contas dos estados brasileiros divulgado no período de 2008 a 2010. Para isso, realizou-se um estudo descritivo, com abordagem predominante qualitativa, por meio de pesquisa documental e análise de conteúdo, com consultas aos sites oficiais dos tribunais de contas estaduais.

Ao ser comparados o comprometimento e a assiduidade com que cada tribunal teve em publicar o parecer prévio, percebeu-se que os profissionais das regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul foram mais assíduos, ao passo que alguns tribunais dos estados das regiões Norte e Nordeste deixaram a desejar, visto que vários não publicaram os pareceres anuais das prestações de contas referentes à gestão do governo destes estados.

Foi possível observar que das 21 unidades administrativas em análise, apenas duas tiveram pareceres não favoráveis à aprovação, quais sejam: na região Norte o estado de Tocantins e na região Centro-Oeste o estado de Goiás, sendo que o estado de Tocantins publicou apenas dois pareceres nos três anos do estudo, e, dentre estes, dois apresentaram conclusões não favoráveis à aprovação, ao passo que o estado de Goiás publicou todos os pareceres, sendo que apenas o do ano de 2010 teve sugestão para rejeição de sua aprovação.

Observou-se, também, que algumas ressalvas não foram implementadas pelos gestores e, por isso, continuaram a ser foco de novas ponderações por parte dos auditores. Enfatiza-se que tal negligência por parte dos governantes e de sua equipe pode vir a afetar o processo de melhoria da atuação governamental, bem como sua eficácia. Tal realidade vai contra os preceitos da nova gestão pública, que prega uma administração pública eficiente, voltada para os resultados.

Viu-se, também, que as regiões Norte e Nordeste foram aquelas que mais falharam no quesito divulgação dos pareceres prévios, uma vez que seis estados não publicaram o documento (Acre, Amapá, Rondônia, Roraima, Maranhão e Piauí). Contudo, estados como Mato Grosso do Sul, Minas Gerais e Rio Grande do Sul obtiveram aprovação total sem ressalvas de suas prestações de contas.

Verificou-se, também, que várias foram as observações feitas pelos auditores em relação à aderência dos gestores públicos às legislações que tratam das NBCASP. Enfatiza-se que, inicialmente em 2010, os estados deveriam seguir as NBCASP, porém a sua obrigatoriedade foi adiada para o ano de 2012, o que não impedia que fossem empregadas de modo voluntário.

Entre as falhas encontradas, pontuaram-se as classificações errôneas dos lançamentos contábeis e o destino inadequado de verbas vinculadas às atividades de determinados setores, como, por exemplo, recurso vinculado à manutenção do ensino.

Uma situação bastante citada também foi o excesso de contratos temporários de caráter sucessivo na administração pública, em que o correto seria a realização de concursos públicos que garantisse o vínculo permanente e estável do servidor na atividade exercida. Ponderou-se ainda o fato de ter que haver um aprimoramento dos setores de controle interno.

Concluiu-se que os gestores públicos das unidades federativas do Brasil descumpriram em alguns quesitos a Lei nº 4.320/1964, a Lei nº 101/2000 e a Constituição Federal. Os destaques negativos ficaram para o enquadramento errôneo das contas dentro dos demonstrativos públicos e o excesso de gastos públicos com pessoal, necessidade de melhoria do controle interno e realização de concurso público para provimento de cargos públicos.

Observou-se também que existiam divergências no conteúdo informacional dos pareceres prévios dos tribunais de contas dos estados brasileiros. Constatou-se que, embora a matéria examinada fosse similar, a estrutura do relatório não se mostrou uniforme.

Diante do exposto, inferiu-se que os profissionais de auditoria dos tribunais de contas brasileiros deveriam primar pela transparência e publicidade dos relatórios das contas dos gestores, para que os cidadãos tivessem condições de acompanhar os atos e fatos da gestão pública e, assim, exercerem o efetivo controle social.

Como proposição para pesquisas futuras sugere-se abordar um período de análise diferente. Sugere-se também a análise de outros documentos emitidos pelos tribunais de contas brasileiros, como, por exemplo, o demonstrativo dos recursos recebidos e desembolsos efetuados, o demonstrativo de origens e aplicações de recursos, o demonstrativo de investimentos no programa, a elegibilidade dos gastos e o parecer sobre as informações financeiras complementares.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, S. J. C. *et al. Normas de Auditoria Governamental - NAGs: aplicáveis ao controle externo*. Rio de Janeiro: Instituto Rui Barbosa, 2010.
- ALMEIDA, G. C. O papel dos Tribunais de Contas no Brasil. *Revista Jus Navigandi*, v. 2, n. 7. p. 1-3, fev. 2005.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BARRETT, P. *Public Sector Auditing: ANAO Approaches and Practice*. Austrália: National Audit Office, 2002.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 05 dez. 2013.
- _____. Presidência da República. *Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 05 dez. 2013.
- _____. Presidência da República. *Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009*. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 05 dez. 2013.
- _____. Presidência da República. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 05 dez. 2013.
- COHEN, S.; LEVENTIS, S. Effects of municipal, auditing and political factors on audit delay. *Accounting Forum*, v. 37, n. 1, p. 40-53, Mar. 2013.
- COSTA, A. L. C. O controle externo das contas públicas: Tendências atuais. 2003. 47 f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Programa de Pós-graduação em Gestão e Políticas Públicas da Fundação Getúlio Vargas, Fundação Getúlio Vargas, Macapá, 2003.
- DANTAS J. A.; ZENDERSKY H. C.; NIYAMA J. K. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 30., 2004, Curitiba. Anais... Curitiba: ANPAD, 2004.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6., 2009, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2009.

FREITAS, C. A. S. Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no tribunal de contas da união. 2005. 235 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-graduação em Administração, Faculdade de economia, administração, contabilidade e ciência da informação e documentação, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2005.

GONÇALVES, R. *Crise econômica: radiografia e soluções para o Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Lauro Campos, 2009.

HELDER, R. R. *Como fazer análise documental*. Porto: Universidade de Algarve, 2006.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Governance in the Public Sector: a governing body perspective*. New York: IFAC, 2001.

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE. *Internal Audit Independence in the Public Sector*, Vienna: Intosai, 2010.

IUDICIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUGURNALH, R. *Report of the director of audit on the accounts of the Republic of Mauritius for the year ended 31 december 2010*. Mauritu: International Monetary Fund, 2011.

LAN, Z.; ROSENBLOOM, D. H. Editorial: *Public Administration Review*, Public Administration Review, v. 52, n. 6, Nov.-Dec. 1992.

LINS, L. S.; SILVA, R. N. S. Sócio-ambiental ou Greenwash: uma avaliação com base nos relatórios de sustentabilidade ambiental. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 91-105, jan./jun. 2009.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, v. 6, n. 1, p. 253-272, jan./jun. 2014.

MARQUES, M. C. C. *O papel da auditoria no setor público*. Lisboa: Coimbra, 2005.

MARQUES, M. C. C.; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 15, n. 35, p. 84-95, maio/ago. 2004.

NUNES, J. O. Auditoria pública e privada: uma análise comparativa. *Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM*, Santa Maria, v. 3, n. 1, p. 1-28, jan./jun. 2006.

OLIVEIRA, H. C. *Auditoria governamental como instrumento de avaliação dos resultados dos programas Governamentais: uma análise comparativa*. 2007. 168 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2007.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. *Manual de Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

POLLITT, C. *Managerialism and the public services: cuts or cultural change in the 1990s?* 2. ed. Cambridge: Mass: Basil Blackwell, 1993.

PONTE, V. M. R. *et al.* Análise das práticas de evidenciação de informações obrigatórias, não-obrigatórias e avançadas nas demonstrações contábeis das sociedades anônimas no Brasil: um estudo comparativo dos exercícios de 2002 e 2005. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 50-62, set./dez. 2007.

RAUPP, F. M.; BEUREN, M. I. Metodologia de pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, M. I. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-97.

ROBSON, L. S. *et al.* A descriptive study of the OHS management auditing methods used by public sector organizations conducting audits of workplaces: implications for audit reliability and validity. *Safety Science*, v. 50, n. 2, p. 181-189, Feb. 2012.

RODRIGUES, W. C. *Metodologia científica*. Paracambi: FAETEC/IST, 2007.

SILVA, C. D. O. Considerações sobre os sujeitos do parecer prévio dos Tribunais de Contas e seus reflexos jurídicos e políticos. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, v. 9, n. 206, p. 1-2, jan. 2004.