



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

FILIPE RODRIGUES DE OLIVEIRA

Atuação dos Tribunais de Contas Estaduais na análise dos Balanços Gerais dos Estados

Brasília, DF
2023

FILIFE RODRIGUES DE OLIVEIRA

Atuação dos Tribunais de Contas Estaduais na análise dos Balanços Gerais dos Estados

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

Prof. Responsável:
Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Linha de pesquisa:
Mensuração Contábil

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

Brasília, DF
2023

F

Oliveira, Filipe Rodrigues

Atuação dos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) na análise dos Balanços Gerais dos Estados / Filipe Rodrigues de Oliveira; orientador Lucas Oliveira Gomes Ferreira. -- , .

Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel - Ciências Contábeis e Atuariais) – Universidade de Brasília,.

1. Mensuração Contábil. 2. Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade. I. Ferreira, Lucas Oliveira Gomes, orient. II. Título.

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

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

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

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

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

Professor Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

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

FILIFE RODRIGUES DE OLIVEIRA

Atuação dos Tribunais de Contas Estaduais na análise dos Balanços Gerais dos Estados

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

Prof. Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Profa. Dra. Diana Vaz de Lima
Examinadora
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB) ou outra instituição

BRASÍLIA
2023

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço a Deus por sempre estar me protegendo, proporcionando-me oportunidades incríveis na minha trajetória de vida. Sem Ele, nada é possível.

Agradeço aos meus pais e minha irmã, por todo o incentivo, suporte e apoio que me deram para que eu chegasse até aqui. Eles me ajudaram não só na formação, mas também como ser humano, ensinando-me a alcançar meus sonhos e nunca desistir mesmo que tivessem pedras no caminho. Ao meu pai, que sempre foi o meu maior companheiro com o seu jeito brincalhão, instruindo-me a levar a vida com leveza e sem preocupações. À minha mãe, que sempre foi meu colo e minha maior torcedora. À minha irmã, que é uma pessoa fundamental na minha vida.

Agradeço à minha namorada Ligia que sempre acreditou em mim, sendo meu porto seguro e minha inspiração durante o período de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC).

Agradeço aos meus amigos que a faculdade (UnB) me proporcionou e sempre me ajudaram no que era preciso.

Agradeço ao meu professor orientador Lucas Oliveira Gomes Ferreira que foi primordial para que eu conseguisse fazer o meu TCC. Orientou-me sempre com muita dedicação e paciência. Sem dúvidas, o professor Lucas foi a melhor escolha de orientador que pude ter feito, muito obrigado por tudo.

RESUMO

Tendo em vista a importância do parecer prévio e do relatório de auditoria das demonstrações contábeis emitidos pelos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) para garantir a transparência e a prestação de contas à sociedade sobre a gestão financeira do estado, o estudo vigente visa investigar a atuação desses tribunais na análise dos Balanços Gerais dos Estados (BGE). Desse modo, este trabalho buscou examinar o trabalho de fiscalização praticado pelos TCEs e avaliar o nível de consistência dos seus relatórios de auditoria atinentes ao BGE dos anos de 2016 a 2021, filtrando os mais atuais durante esse período e os mais aderentes aos quesitos das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Inicialmente, por intermédio de um estudo de caráter descritivo e exploratório, coletaram-se pareceres prévios e relatórios de auditoria emitidos pelos 26 TCEs e pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), presentes em seus sítios eletrônicos. Em seguida, formulou-se um modelo econométrico de consistência para avaliar o nível de consistência desses relatórios, servindo como guia para a análise das pontuações atribuídas para tais documentos. Por fim, calculou-se um índice de aderência, por intermédio de duas fórmulas aplicadas a esse modelo de consistência, com o objetivo de auxiliar no cálculo das pontuações atribuídas e construir um ranking do nível de consistência dos relatórios emitidos por estes tribunais à luz das NBASP. Os resultados evidenciaram que os TCEs, de maneira geral, estão emitindo relatórios de auditoria com um nível de consistência ineficaz e não estão em conformidade, em sua totalidade, com as NBASP. Ademais, constatou-se uma dificuldade de acesso às informações pela sociedade e ausência de padronização dos relatórios emitidos. Finalmente, conclui-se que a falta de conformidade identificada nos relatórios compromete a transparência do governo estadual e gera desconfianças perante a sociedade no processo de fiscalização e gestão dos recursos públicos, prejudicando a gestão financeira do estado.

Palavras-chaves: Opinião de Auditoria, Setor Público, Contabilidade Pública, Controle Externo e Finanças Públicas.

ABSTRACT

In view of the importance of the prior opinion and the audit report of the financial statements issued by the State Courts of Accounts (TCEs) to ensure transparency and accountability to society regarding the state's financial management, the current study aims to investigate the performance of these courts in the analysis of the State Balance Sheets (BGE). Thus, this work sought to examine the inspection work carried out by the TCEs and evaluate the level of consistency of their audit reports related to the BGE from 2016 to 2021, filtering the most current ones during this period and the most adherent to the requirements of the Standards Brazilian Audit Committees of the Public Sector (NBASP). Initially, through a descriptive and exploratory study, previous opinions and audit reports issued by the 26 TCEs and the Court of Auditors of the Federal District (TCDF), present on their websites, were collected. Then, an econometric model of consistency was formulated to assess the level of consistency of these reports, serving as a guide for the analysis of the scores assigned to such documents. Finally, an adherence index was calculated, using two formulas applied to this consistency model, with the aim of helping to calculate the assigned scores and build a ranking of the level of consistency of the reports issued by these courts in the light of the NBASP. The results showed that the TCEs, in general, are issuing audit reports with an ineffective level of consistency and are not in full compliance with the NBASP. Furthermore, it was found that society had difficulty accessing information and there was no standardization of the reports issued. Finally, it is concluded that the lack of conformity identified in the reports compromises the transparency of the state government and generates distrust in society in the process of inspection and management of public resources, undermining the financial management of the state.

Keywords: Audit Opinion, Public Sector, Public Accounting, External Control and Public Finances.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estudos Anteriores	1
Tabela 2 – Modelo de Consistência dos relatórios de auditoria dos TCEs	2
Tabela 3 – Ano de emissão do relatório.....	3
Tabela 4 – % pontuação obtida pelos relatórios emitidos pelos TCEs	4
Tabela 5 – <i>Ranking</i> dos relatórios emitidos pelos TCEs.....	5

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tribunal de Contas consultados	1
Figura 2 – Nota de cada estado (Gráfico)	2
Figura 3 – Opiniões proferidas nos relatórios	3
Figura 4 – Nota de cada estado (Mapa)	4

SUMÁRIO

RESUMO	7
ABSTRACT	8
1 INTRODUÇÃO	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 As Teorias da Agência e da Informação.....	12
2.2 Sistemas de governança e princípios aplicados ao setor público.....	14
2.3 A importância da apreciação do Tribunal de Contas	16
3 METODOLOGIA	19
3.1 Coleta de dados e Amostra	19
3.2 Modelo de Consistência dos relatórios de auditoria dos TCEs.....	20
3.3 Índice de Aderência dos TCEs para a construção do <i>ranking</i> dos estados	21
4 RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO	22
4.1 Análise descritiva dos relatórios de auditoria do BGE pelos TCEs	22
4.2 Avaliação do nível de consistência dos relatórios conforme modelo de consistência ..	26
4.3 – Cálculo do Índice de Aderência dos relatórios de auditoria (nota final)	27
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	32

1 INTRODUÇÃO

A Teoria da Agência surgiu na década de 1970 e foi de suma importância para uma relação mais transparente, com o passar dos anos, entre a sociedade e o Estado (FANTINELLI E LANA, 2022). Com o advento dessa teoria, os cidadãos passaram a exigir do Estado uma demanda de informações, a fim de avaliar a gestão desse agente (MARTINS ET AL., 2016). Ademais, Bairral et al. (2012) destacam que a Teoria da Agência buscou assegurar a evidenciação contábil como instrumento para a prestação de contas (*accountability*), com o objetivo de erradicar o problema de assimetria informacional entre Estado e sociedade. Nesse viés, ao longo do tempo, a fim de reduzir o problema de assimetria informacional e de informações incompletas, a sociedade passou a exigir dos entes governamentais e das entidades do setor público a devida responsabilização dos atos praticados e do uso apropriado dos recursos financeiros (SILVA,2019).

Paralelamente, torna-se fundamental analisar a Teoria da Informação. Essa teoria surgiu na década de 1940 com o objetivo principal de garantir informações claras, completas e concisas, ou seja, mitigar o problema de assimetria informacional (ARAUJO,2021). No que tange à sua aplicabilidade perante o processo de auditoria, Guedes e Araújo (2014) salientam que a Teoria da Informação é fundamental para o planejamento de auditoria, haja vista que as etapas do ciclo informacional como delimitação do tema a examinar, seleção de fontes de dados, coleta de informações, classificação e análise são primordiais para um bom planejamento de auditoria. Além disso, Rezende (2017) também ressalta que a teoria da informação contribui no processo de produção de informações controladas e relevantes para a tomada de decisão no setor público, garantindo informações completas.

Nesse sentido, os tribunais de contas têm um papel fundamental na redução de assimetria informacional, visto que são órgãos fiscalizadores e devem emitir pareceres prévios/relatórios de auditoria com informações claras e completas para toda a sociedade (BAIRRAL ET AL., 2012). Além disso, Lima (2018) ressalta que os Tribunais de Contas têm um papel primordial na promoção das prestações de contas e da transparência, haja vista que exercem o controle externo, auxiliando o Poder Legislativo no julgamento das contas públicas.

Segundo a Constituição da República Federativa de 1988, a apreciação das contas do chefe do executivo é um instrumento primordial para se limitar o poder concedido ao gestor público na condução de suas atividades, provendo o exercício da *accountability* pela sociedade.

O texto constitucional brasileiro estipula nos artigos 71 a 75 as normas e as atribuições do Tribunal de Contas da União (TCU), sendo que tais regras e atribuições, por simetria, também são estendidos aos demais Tribunais (art. 75, Constituição Federal, 1998) que disciplinam às competências dos tribunais de contas. Segundo o artigo 70, esses órgãos devem exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, dicção que desvela os objetos do controle: o orçamento público, a manutenção do orçamento público, as atividades de arrecadação e desembolso de recursos. Além disso, o artigo 71 da CF/88 dispõe que os tribunais de contas auxiliam o poder Legislativo a exercerem o controle externo e fiscalizarem as contas públicas. Nesse sentido, evidencia-se que os tribunais de contas têm um papel primordial no controle das contas públicas, assegurando a manutenção do Estado, na fiscalização dos recursos públicos e dos direitos fundamentais dos cidadãos (TELLES, 2020).

Isto posto, este trabalho visa examinar o trabalho de fiscalização praticado pelos TCEs e atestar o nível de consistência dos seus relatórios de auditoria atinentes ao (BGE) dos anos de 2016 a 2021, filtrando os mais atuais durante esse período e os mais aderentes aos quesitos das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Por conseguinte, para avaliar o nível de consistência desses documentos presentes nos sítios eletrônicos de cada tribunal estadual, formulou-se um modelo de consistência como guia para a análise da pontuação atribuída para tais documentos. Ademais, calculou-se um índice de aderência, por intermédio de duas fórmulas aplicadas ao modelo de consistência, com objetivo de auxiliar no cálculo das pontuações atribuídas e construir um *ranking* do nível de consistência dos relatórios emitidos por estes tribunais à luz das NBASP.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

TEORIA DAS LOGICAS INSTITUCIONAIS

2.1 As Teorias da Agência e da Informação

A teoria da agência surgiu a partir da crise econômica de 1929 como um modelo de controle empresarial, em que o titular da propriedade (principal) delega ao agente o poder de decisão sobre a sua propriedade (ARAUJO,2021). Essa teoria, de Jensen e Meckling (1976), respalda as relações de governança pública entre o principal e o agente (BAIRRAL ET AL., 2012). Salienta-se que ela é fundamental para os estudos na esfera do setor público, haja vista

que embasa o processo de relação de agência entre os cidadãos e o Estado (MONTEDURO, 2020).

De maneira geral, a Teoria da Agência se fundamenta em um contrato em que o principal (cidadão) encarrega o agente (Estado) de desenvolver alguma atividade de seu interesse (ARECO, 2017). Entretanto, Machado (2018) destaca que essa relação proporciona muitos conflitos e produz assimetrias informacionais, haja vista que os interesses dos gestores públicos podem conflitar com os dos cidadãos. Nesse ínterim, Cruz (2010) destaca os principais conflitos que resultam nessa relação de agência entre Estado e os cidadãos: a dificuldade de monitoramento das ações do agente, a divergência de objetivos entre principal e agente e atitudes diferenciadas em relação ao risco.

Desse modo, Bairral et al. (2012), salientam que as relações de governança pública necessitam de evidenciação contábil para a correta prestação de contas (*accountability*), com a finalidade de erradicar o problema de assimetria informacional entre Estado e sociedade. Entretanto, na prática, ocorrem dificuldades para a obtenção de todas essas informações relevantes de maneira completa, produzindo assimetrias informacionais (FANTINELLI E LANA, 2022).

Para tentar solucionar tal problemática, Albuquerque (2007) destaca a necessidade da implementação do *accountability* em conjunto com a transparência, a tempestividade e a clareza da informação, garantindo assim uma maior aproximação entre Estado e sociedade no processo de gerenciamento dos recursos públicos. Além disso, Bueno et al. (2016) destacam a necessidade de ter um governo cada vez mais focado na transparência e na solução de assimetria informacionais entre agentes e principais. Aliás, Souza e Faria (2017) complementam que a estimulação da transparência e ética no setor público é primordial para o interesse público e eliminação de assimetrias informacionais.

Portanto, Bairral et al. (2012) ressaltam que a aproximação entre a sociedade e Estado é fundamental, na medida em que quanto maior o envolvimento da sociedade nos atos de governança pública, mais se espera uma gestão focada na eficiência, eficácia e efetividade na utilização dos recursos públicos. Atualmente, os cidadãos estão cada vez mais exigindo do Estado uma demanda maior de informações, com o objetivo de avaliar a gestão desse agente no que tange à alocação dos recursos públicos e dos serviços públicos fornecidos (MARTINS ET AL., 2016).

Paralelamente, a Teoria da Informação também é uma teoria fundamental para o processo de resolução de assimetria informacional (AKERLOF, 1970). Ela foi formulada pelos engenheiros Shannon e Weaver (1994). Eles eram engenheiros da Companhia Telefônica de

Nova Iorque e estavam preocupados com o maior número possível de mensagens no menor espaço de tempo (GUARALDO, 2007). Segundo Sá (2018), o significado da palavra informação, entende-se como uma forma de apresentar uma ideia como um recurso estratégico, econômico e político a ser gerenciado. Cabe ressaltar que a Teoria da Informação é um campo vasto que lida com muitas situações, pois tem diferentes aplicabilidades e funções (PINHEIRO, 2004). Por conseguinte, Abreu e Banzoni (2016) dispõe que essa teoria visa a precisão e a eficácia do fluxo normativo, procurando não apenas beneficiar apenas uma área, mas servir de base para todas no âmbito da comunicação.

Nessa perspectiva, é cabível ressaltar que a Teoria da Informação é de suma importância para o setor público, visto que visa investigar as causas das informações assimétricas e assegurar um canal de comunicação eficaz para a sociedade (REZENDE, 2017). Outrossim, Araújo (2021) salientam que essa teoria é fundamental para o processo de resolução de assimetria informacionais e para a entrega completa de informações para os cidadãos.

Nesse sentido, infere-se que a Teoria da Informação também é primordial para a área de auditoria e fiscalização dos recursos, visto que objetiva a transmissão do ciclo informacional de maneira mais eficiente e completa aos usuários interessados (ARAUJO, 2021). Sendo assim, Guedes e Araújo Júnior (2014) salientam que as etapas do ciclo informacional como delimitação do tema a examinar, seleção de fontes de dados, coleta de informações, classificação e análise devem estar presentes em um planejamento de auditoria que visa fornecer uma opinião embasada e completa.

No processo de auditoria do setor público, salienta-se que as informações a serem transmitidas devem estar organizadas no relatório de auditoria, o qual é a codificação em forma escrita do produto intelectual da análise do auditor (GUESDES E ARAUJO JUNIOR, 2014). Entretanto, um fator que atinge negativamente o trabalho do auditor é a dispersão dos dados, tendo em vista à vastidão e à complexidade da legislação (ARAUJO, 2021). Portanto, Rezende (2017) ressalta a importância da Teoria da Informação para a asseguarção da informação completa no que concerne a evidenciação dos recursos públicos, a fim de eliminar assimetrias informacionais.

2.2 Sistemas de governança e princípios aplicados ao setor público

Nos últimos anos, os cidadãos passaram a exigir das organizações e entidades do setor público o uso apropriado dos recursos financeiros públicos, a responsabilização pelos atos praticados e a devida prestação de contas (SILVA, 2019). Entretanto, no âmbito do setor público, regularmente, ocorrem problemas de assimetria informacional entre o governo e a

sociedade (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 2007). Isto posto, para corrigir tal problemática, Nascimento e Sanchez (2015) estipulam que os sistemas de governança pública atuais estão cada vez mais focados na redução da assimetria informacional, fornecendo informações completas e contribuindo assim para o controle social mais eficiente.

Nesse sentido, tal como Marcelli (2013) dispõe, transparência e *accountability* são princípios fundamentais para a governança do setor público e também para o uso adequado e consonante dos recursos públicos. Desse modo, são princípios que reduzem a assimetria informacional e contribuem para a entrega completa e integral das informações (MICHENER E BERSCH, 2013). Segundo Paiva e Zuccolotto (2009), a transparência é um instrumento fundamental para o monitoramento e avaliação estatal, haja vista que com esse princípio, a população vai ter acesso aos documentos, informações, relatórios técnicos e pareceres prévios sobre como o governo vigente está conduzindo e alocando os recursos públicos. Ademais, Schnackenberg e Tomlinson (2016) fundamentam que a transparência é primordial para a resolução da assimetria informacional, haja vista que preza pela entrega completa das informações.

Em outra esfera, Campos (1990) salienta que *accountability* é um princípio que tem como objetivo principal a prestação de contas e sua devida responsabilização por esses atos praticados. Outrossim, Silva (2019) ressalta que a *accountability* implica na obrigação de quem ocupa um cargo em dar transparência e prestar contas de seus atos conforme os parâmetros da lei. Sendo assim, esses dois princípios (transparência e *accountability*) são de extrema importância para uma entrega eficiente e eficaz de todos os documentos e informações necessárias que garantem a plena compreensão da sociedade sobre a execução e aplicação dos recursos e finanças públicas, reduzindo assim a assimetria informacional (ARAÚJO E SILVA, 2016).

Castro (2007) apud Dias e Vasconcelos (2015) destacam que o controle social é a participação da sociedade no controle e fiscalização das ações da Administração Pública. Desse modo, depreende-se que esse controle é fundamental para a transparência e o uso correto e fidedigno dos recursos públicos por parte dos entes governamentais, haja vista que a sociedade como um todo está avaliando tais alocações dos recursos públicos vigentes (VASCONSELOS, 2015). Por conseguinte, ressalta-se que os cidadãos devem ter acesso a todas as informações para executar o controle social (SILVA, 2019). Entretanto, isso nem sempre ocorre segundo Gomes (2018), já que as informações produzidas pela administração pública não são divulgadas

ou propagadas de forma parcial devido pelas assimetrias de informação, fazendo com que os cidadãos não consigam ter acesso integral dessas informações fundamentais.

Tendo em vista a dificuldade e existência de irregularidades no processo de obtenção de informações completas devido ao processo de assimetrias de informações, a governança aplicada ao setor público tem o objetivo de assegurar que os cidadãos tenham acesso a todas as informações de maneira completa, integral, tempestiva e clara (SILVA, 2019). Nesse mesmo viés, Silva e Mario (2016) fundamentam que os sistemas de governança pública aspiram a eliminação da assimetria informacional, asseverando assim a melhor gestão dos recursos públicos e do controle social.

2.3 A importância da apreciação do Tribunal de Contas

Os Tribunais de Contas (TCs) foram criados no Brasil a partir da proclamação da república, quando Rui Barbosa, então ministro da fazenda do governo provisório, elaborou a norma de criação mediante o Decreto 966-A, de 7 de novembro de 1890, cujas atribuições consistiam em verificar a legalidade das receitas e despesas antes da prestação de contas junto ao congresso (MARANHÃO, 1992).

Segundo Carvalho Filho (2015), esse órgão tem a função de auxiliar o Poder Legislativo no controle financeiro externo da administração pública. Nessa perspectiva, Justen Filho (2018) complementa que o Tribunal de Contas tem como principal parâmetro constitucional a atividade do controle externo, especialmente tendo a modalidade da fiscalização. Destarte, o Tribunal de Contas auxilia o Poder Legislativo exercendo o controle externo na administração pública direta e indireta, preconizando, sempre, pela legitimidade, legalidade, economicidade (MELLO, 2012).

Nesse viés, Lima (2018) destaca que o controle externo deve ter cada vez mais agilidade e objetividade, haja vista que está aumentando as pressões populares por maior transparência e eficiência na atuação do poder público na gestão financeira do Estado. Desse modo, a apreciação do Tribunal de Contas é de suma importância para a efetivação do princípio da eficiência na gestão pública, visto que permite fiscalizar a execução orçamentária do poder executivo e identificar possíveis fraudes e irregularidades na aplicação dos recursos públicos (LEMOS, 2011). Ademais, Telles (2020) estipula que os tribunais de contas têm um papel primordial no controle das contas públicas, assegurando a manutenção do Estado e dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Nessa perspectiva, a fiscalização e o controle das finanças públicas que esses órgãos públicos exercem são fundamentais para a garantia da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade da gestão dos recursos públicos (NAZARETH E CONCEIÇÃO, 2003). Destarte, além do importante papel de fiscalização e apreciação das contas públicas realizados por esses entes públicos, os Tribunais de Contas são essenciais no que concerne à transparência e a disponibilização de informações essenciais para a sociedade (BERGO E SEIXAS, 2021).

No tocante às competências constitucionais dos Tribunais de Contas, ressalta-se que os artigos 71 a 75 da Constituição Federal de 1988 estipulam o regramento geral e as atribuições do Tribunal de Contas da União, sendo que tais normas, por simetria, também são estendidos aos demais Tribunais (artigo 75, Constituição Federal, 1988). Pelo princípio da simetria, em relação à esfera estadual, os Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) devem emitir um parecer prévio e um relatório de auditoria sobre as contas anuais dos governadores, que incluem o Balanço Geral do Estado (BGE) e outras informações financeiras relevantes (artigo 71, Constituição Federal, 1988). Ademais, o art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) também ressalta a importância dessa apreciação dos Tribunais de Contas com o objetivo de auxiliar o Poder Legislativo.

O Balanço Geral do Estado (BGE) é uma demonstração consolidada do estado que compreende as demonstrações do setor público, previstos na Lei 4.320/1964: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, assim como as Notas e Quadro Explicativos. Além disso, essas demonstrações consolidadas devem estar em conformidade com a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e, os outros instrumentos normativos vigentes, específicos do Estado, como os decretos, as portarias e as diretrizes e procedimentos contábeis estabelecidos pela 9ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

De acordo com Silva (2014), o BGE é um instrumento que consolida as informações contábeis e financeiras do governo e é essencial para a transparência das contas públicas e para a tomada de decisão da sociedade em geral. Além disso, Marion (2014) ressalta que o BGE deve ser elaborado de acordo com as normas e princípios contábeis aplicáveis ao setor público, visando a evidência clara da situação patrimonial, financeira e orçamentária do estado.

Destarte, é notório salientar que, de maneira geral, a atuação e apreciação dos tribunais de contas nas finanças públicas é fundamental para o controle externo das ações de governo, haja vista que identificam falhas e usos inadequados dos recursos públicos, com o objetivo de melhorar a gestão fiscal do ente federativo (KRONBAUER, 2011). Além disso, a apreciação das contas públicas feitas por esses órgãos públicos, como pareceres prévios emitidos, é essencial para garantir a transparência e a prestação de contas. (ANDRADA, 2010).

Tabela 1 - Estudos Anteriores

Autor/Ano	Tema do Estudo	O que foi feito no estudo?	Resultados Finais
Braga (2015)	Convergência às NBCASP e AO MCASP: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014	Avaliou o nível de convergência às NBCASP e ao MCASP a partir das Demonstrações Contábeis de 184 municípios pernambucanos no exercício de 2014	O nível de convergência dos municípios analisados é embrionário e muito baixo. Ademais, constatou-se que o IDH apresenta uma influência negativa no nível de convergência, mas o tamanho do município exerce uma influência positiva
Nascimento e Sanchez (2015)	Uma análise crítica da informação contábil dos municípios da região metropolitana da baixada santista	Analizou o nível de comparabilidade das informações obrigatórias pelos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista nos anos de 2010 a 2012, como forma de redução de assimetria informacional	Os resultados do estudo constataram um baixo nível de comparabilidade das informações nos municípios analisados
Gomes (2018)	Avaliação da transparência fiscal dos municípios brasileiros pelo índice de qualidade da informação da execução orçamentária municipal	Elaborou o índice de qualidade da informação da execução orçamentária municipal (IQIOM) para o medir o nível de qualidade das informações para alcançar a transparência	Poucos municípios alcançaram o nível máximo de qualidade, mas a grande maioria apresentou uma boa qualidade das informações de execução orçamentária
Bizerra (2011)	Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do poder executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança	Avaliou os relatórios de gestão do Poder Executivo Municipal, no tocante à aderência às boas práticas de governança para a administração pública	Os relatórios de gestão analisados possuem pouca aderência aos princípios e padrões de boa governança, evidenciando-se uma aderência de apenas de 37,71%
Silva (2019)	O nível da consistência das informações financeiras dos municípios brasileiros	Investigou o nível de consistência das informações apresentadas nos relatórios financeiros dos municípios brasileiros e sua aderência aos princípios da governança pública	A grande maioria dos municípios apresentou um bom nível de consistência, apresentando um processo efetivo de governança pública e conseguindo atender 75% dos critérios analisados
Bairral, Ferreira e Bairral (2012)	A assimetria informacional e os pareceres prévios de auditoria dos tribunais de contas estaduais: uma abordagem reflexiva	Mostrou a contribuição da auditoria governamental do controle externo, em especial os TCEs na redução da assimetria informacional	O trabalho fiscalizador dos TCEs carece de aperfeiçoamentos necessários e existem diferenças substanciais entre os TCES no tocante a redução de assimetria informacional
Araújo (2021)	Comunicação em auditoria: um estudo na secretaria de saúde do estado da Bahia baseado	Avaliou de que forma a evolução no processo de auditoria da Secretaria Saúde do Estado da Bahia (SESAB) se alinha com as	Os resultados do estudo evidenciaram que os conselheiros municipais não percebem todos os requisitos qualitativos

	nas Teorias da Agência e da Informação	prática recomendadas das Teorias da Agência e da Informação.	necessários que a informação seja considerada relevante e útil.
Fantinelli e Lana (2022)	Teoria da agência aplicada ao setor público: uma pesquisa bibliométrica e agenda de pesquisa	Compreender os principais temas que estão sendo abordados nas pesquisas que envolvem a aplicação da teoria da agência no âmbito da esfera pública.	Os estudos relacionados à teoria da agência vêm aumentando nos últimos anos. Além disso, um número significativo de artigos foi construído com base em referencial teórico ou por revisão de literatura.

Fonte: Autor.

3 METODOLOGIA

Para a formulação deste trabalho, realizou-se uma pesquisa descritiva e exploratória através da análise dos relatórios de auditoria acerca do BGE emitidos pelos TCEs e pelo TCDF, com o objetivo de atestar o nível de consistência desses relatórios.

Em relação ao critério de seleção dos relatórios, analisaram-se aqueles mais atuais no período compreendido de 2016 a 2021 e os mais aderentes aos quesitos das NBASP, conforme o modelo de análise descrito na seção 3.2.

Além da seleção da amostra e da coleta de dados (Seção 3.1), a formulação do método de pesquisa compreende a definição do modelo para a avaliação da consistência dos relatórios de auditoria emitidos pelos TCEs (Seção 3.2) e a definição do índice de aderência para a construção do *ranking* dos estados (Seção 3.3).

3.1 Coleta de dados e Amostra

Os dados coletados e obtidos perante os TCEs seguiram os seguintes procedimentos:

- 1) Análise exploratória nos sítios eletrônicos e nos portais de transparência de cada tribunal de contas;
- 2) Solicitação de informação com base na LAI para obter os pareceres prévios e os relatórios de auditoria necessários;
- 3) Elaboração do modelo de análise de acordo com as normas e as referências científicas;
- 4) Análise e avaliação dos relatórios conforme o modelo de análise;
- 5) Cálculo do índice para a construção do *ranking* dos estados;

Nesse viés, os dados foram obtidos nos sítios eletrônicos e nos portais de transparência dos TCEs. Entretanto, mesmo com a solicitação de informação com base na LAI, alguns tribunais não divulgaram os relatórios de auditoria. Sendo assim, a indisponibilidade e a falta de padronização desses documentos dificultaram a análise da pontuação dos itens e constituiu um ponto a ser analisado pelo trabalho.

Conforme explicitado anteriormente, a população de interesse deste trabalho é composta pelos TCEs dos 26 estados e do Distrito Federal. Outrossim, constituiu-se um critério de seleção dos relatórios que considerou aqueles mais atuais no período de 2016 a 2021 e os mais aderentes aos quesitos das NBASP, conforme modelo de análise descrito no tópico 3.2. Portanto, a amostra resultou em 23 relatórios de auditoria, visto que não foi possível obter os relatórios dos TCEs dos estados do Acre, de Alagoas, do Amapá e de Sergipe.

Portanto, após a seleção da amostra e da coleta dos dados, elaborou-se um modelo de análise dos relatórios de auditoria dos TCEs (seção 3.2) para atestar o nível de consistência desses relatórios e calculou-se um índice de aderência desses relatórios às NBASP (seção 3.3) para construir um *ranking* desses entes públicos.

3.2 Modelo de Consistência dos relatórios de auditoria dos TCEs

Para avaliar a consistência dos relatórios de auditoria emitidos e apreciados pelos TCEs, realizou-se uma adaptação do quadro-síntese de Bizerra (2011), utilizado para avaliar a aderência dos Relatórios de Gestão às boas práticas de governança no setor público. Nesse quesito, realizadas as adaptações necessárias, buscou-se formar um modelo de análise para avaliar a consistência dos relatórios de auditoria, atribuindo uma pontuação para cada quesito (“1” atende totalmente; “0,5” atende parcialmente; e “0” não atende); nos selecionados abaixo. A tabela 2 expõe os oitos quesitos observados na análise dos relatórios e as respectivas pontuações.

Tabela 2 – Modelo de Consistência dos relatórios de auditoria dos TCEs

Quesito	Pontuação
1. Emite opinião do BGE?	Sim: 1 ponto; Não: 0 ponto.
2. Existe seção separada de base para opinião?	Sim: 1 ponto; Não: 0 ponto.
3. Existe o conteúdo de base para opinião em algum local do relatório?	Sim: 1 ponto; +/-: 0,5; Não: 0 ponto.
4. Ao falar da base para opinião (seja em seção separada ou não), apresenta todos os elementos desse parágrafo conforme a NBC TA 700/705?	Sim: 1 ponto; +/-: 0,5; Não: 0 ponto.
5. Existe seção separada de parágrafo para opinião?	Sim: 1 ponto; Não: 0 ponto.
6. Existe o conteúdo de opinião em algum local do relatório?	Sim: 1 ponto; +/-: 0,5; Não: 0 ponto.
7. Ao falar de opinião de auditoria do relatório (seja em seção separada ou não), apresenta todos os elementos desse parágrafo conforme a NBC TA 700/705?	Sim: 1 ponto; +/-: 0,5; Não: 0 ponto.

8. Tempestividade (ano base 2020 e 2021)	Sim: 1 ponto; Não: 0 ponto.
Total de Pontos	8 pontos/ 8 pontos = 1 ponto

Fonte: Adaptado de Bizerra (2011).

3.3 Índice de Aderência dos TCEs para a construção do *ranking* dos estados

Adicionalmente, para construir um *ranking* dos relatórios de auditoria emitidos pelos TCEs, realizou-se uma adaptação do Índice de Convergência e Consistência dos Municípios de Pernambuco (ICCpe) de Braga (2015). A autora calculou esse índice para atestar o nível de convergência das demonstrações contábeis de 184 municípios pernambucanos (no exercício de 2014) às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e ao MCASP. Nesse viés, realizadas as adaptações necessárias, buscou-se calcular o Índice de Aderência dos relatórios de auditorias dos TCEs à luz das NBASP, com o objetivo de construir um *ranking* desses entes públicos.

Destarte, ao término da avaliação de cada relatório estadual presente na Tabela 2, iniciou a construção do ranking dos estados, por intermédio da equação 1 que representa o somatório da pontuação de todos os quesitos presentes no Modelo de Consistência (Tabela 2).

$$S_t = \sum_{i=1}^n q_{it} \quad (1)$$

Onde:

S_t : somatório dos pontos obtidos por cada TCE (t)

i: Tribunal de Contas do Estado, i = 1 até 27.

n: número de quesitos

q_{it} : pontuação de cada quesito (i) representada pelo somatório dos pontos adquiridos pelos respectivos quesitos por cada TCE (t)

Em seguida, através da equação 2, avaliou-se o nível de aderência dos relatórios de auditoria à luz das NBASP:

$$NAR = \frac{S_t}{T} \times 100 \quad (2)$$

Onde:

NAR: Nível de aderência dos relatórios

S_t : somatório dos pontos obtidos por cada TCE

T: Pontos totais, que é igual a 8.

Por conseguinte, cada estado teve o seu índice calculado e foi possível construir o *ranking* dos entes públicos estaduais com suas respectivas pontuações. (seção 4.3).

4 RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

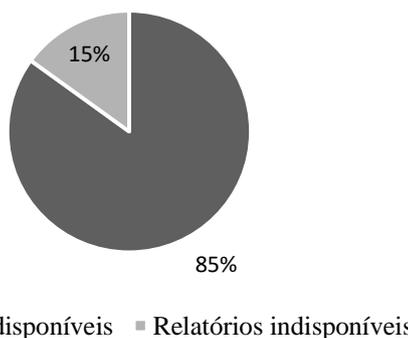
Conforme metodologia detalhada na seção 3.2, analisou-se o nível de consistência dos relatórios de auditoria emitidos pelos TCEs acerca do BGE dos anos de 2016 a 2021, considerando os mais atuais durante esse período e os mais aderentes aos quesitos das NBASP. Os resultados deste trabalho evidenciaram um nível de consistência ineficaz dos relatórios no que tange à conformidade com os quesitos do modelo de consistência (Tabela 2) e com as normas de auditoria vigentes (NBC TA 700 e 705).

Sendo assim, a discussão dos resultados contempla (i) a análise descritiva dos relatórios emitidos pelos TCEs, (ii) avaliação do nível de consistência dos relatórios conforme modelo de consistência, e (iii) o cálculo do índice de aderência dos relatórios de auditoria do BGE dos TCEs (equações 1 e 2).

4.1 Análise descritiva dos relatórios de auditoria do BGE pelos TCEs

O acesso aos sítios eletrônicos, aos portais de transparência de cada TCE e a solicitação de informações por meio da LAI, viabilizou a análise de uma amostra de 23 relatórios de auditoria (85%) do total de 27 estados.

Figura 1 – Tribunais de Contas Consultados



Fonte: autor.

Os quatro relatórios (15% dos TCEs) que não integraram a amostra por estarem indisponíveis no período de captação dos dados são dos seguintes tribunais: TCE-AC, TCE-AL, TCE-AP e TCE-SE. Esse fato representa ausência de padronização dos sítios eletrônicos analisados dos respectivos TCEs.

Tendo em vista que o presente trabalho não conseguiu obter os relatórios de auditoria atinentes ao BGE desses TCEs (AC, AL, AP e SE), fez-se uma profunda análise com o objetivo de evidenciar as explicações pelas quais esses TCEs não emitiram esse relatório.

Desta forma, para fins de resultado, foi constatado que alguns desses TCEs estavam apresentando irregularidades constitucionais como foi o caso do TCE - AC. Neste aspecto, o dispositivo da Constituição estadual foi questionado no STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6984, ajuizada pelo procurador-geral da República, Augusto Aras, contra o inciso IV do artigo 44 da Constituição do Acre.

Sendo assim, em sessão virtual finalizada em 08/03/2022, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional dispositivo da Constituição do Acre que conferia à Assembleia Legislativa a tarefa de julgar as contas do Poder Legislativo, excluindo essa competência do tribunal de contas do estado.

Em relação ao inteiro teor do Acórdão da relatora da ADI (Carmem Lúcia), é possível inferir:

1. Nesta ação direta de inconstitucionalidade, põe-se em questão a validade constitucional do inc. IV do art. 44 da Constituição do Acre. Tem-se na norma impugnada: “Art. 44. Compete privativamente à Assembleia Legislativa:
(...)

IV - julgar as contas do Poder Legislativo, apresentadas, obrigatoriamente, pela Mesa Diretora, até sessenta dias após o início de cada ano legislativo”.

2. O autor argumenta que a norma impugnada teria contrariado o inc. II do art. 71 e o caput do art. 75, ambos da Constituição da República. Haveria inconstitucionalidade porque “o art. 44, IV, da Constituição do Estado do Acre subverte o modelo federal de fiscalização do Tribunal de Contas, dado que concede àquela Casa legislativa atribuições para julgamento de contas prestadas por autoridades distintas do Chefe do Poder Executivo, as quais são próprias das cortes de contas, nos termos dos arts. 71, II, e 75 da Constituição Federal”.

Do mérito

3. Consolidou-se, no Brasil, jurisprudência conformadora de interpretação jurídico-constitucional, segundo o critério da simetria, como próprio do modelo de federalismo de equilíbrio adotado. Segundo essa jurisprudência, há princípios e regras a serem seguidos de forma que as estruturas normativas e as regras que compõem o sistema nacional e os estaduais não adotem modelos diversos. A finalidade buscada é que os modelos adotados no plano nacional e nos entes federados, em suas linhas magnas, harmonizem-se conferindo maior segurança jurídica aos cidadãos. O equilíbrio federativo, nesse quadro, vem com a unidade que se realiza na diversidade afinada em seus pilares.

5. Depreende-se das normas constitucionais mencionadas que apenas as contas do Presidente da República não estão sujeitas a julgamento pelo Tribunal de Contas da União, sendo competência do Congresso Nacional, após parecer prévio daquele Tribunal de Contas. Por decorrência do dever de simetria expresso na Constituição da República, o modelo federal de fiscalização é de obrigatória reprodução pelos Estados Membros. Assim, somente o Chefe do Poder Executivo estadual terá as contas julgadas pela Assembleia Legislativa, competindo ao Tribunal de Contas julgar as contas dos demais administradores, inclusive dos pertencentes ao Poder Legislativo. (...)
8. Pelo exposto, voto no sentido de julgar procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar inconstitucional o inc. IV do art. 44 da Constituição do Acre.

Outrossim, o TCE - AL também apresentou irregularidades constitucionais. A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) ajuizou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 434, com pedido de medida liminar, no Supremo Tribunal Federal (STF) contra normas do Estado de Alagoas que aprovaram contas do governo alagoano relativas ao exercício financeiro de 2014, sem parecer prévio pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE-AL). Na ADPF, a entidade questiona a interpretação e a aplicação dos artigos 79, inciso VII; 94, caput; e 97, inciso I, da Constituição do Estado de Alagoas, bem como do Decreto Legislativo nº 460, de 15 de junho de 2016. Alega que a Assembleia Legislativa alagoana aprovou as contas do governo sem que antes o TCE tivesse se manifestado a respeito, em ofensa a diversos preceitos constitucionais.

Ademais, em relação ao TCE - AM, a própria corte, em 2017, reconheceu que não estava emitindo um parecer técnico sobre as contas públicas dos governadores desde 2016. No que tange ao TCE-SE, não conseguiu achar subsídios necessários para inferir se esse tribunal estava desrespeitando preceitos constitucionais ou se não estava cumprindo suas competências.

Em relação ao critério de seleção dos relatórios, como visto na Metodologia, analisaram-se aqueles mais atuais no período compreendido de 2016 a 2021 e os mais aderentes aos quesitos das NBASP, conforme o Modelo de Consistência descrito na seção 3.2. Dessa forma, a Tabela a seguir evidenciou a escolha do período (ano) de emissão dos relatórios dos 23 TCEs, entre os anos de 2016 a 2021, compreendidos na análise deste trabalho.

Tabela 3 – Ano de emissão do relatório

TCE	2021	2020	2019	2018	2017	2016
TCE-BA						
TCE-ES						
TCE-PA						
TCE-DF						

TCE-AM	■					
TCE-GO	■					
TCE-SC	■					
TCE-MT	■					
TCE-CE	■					
TCE-MS	■					
TCE-PB	■					
TCE-MG		■				
TCE-MA		■				
TCE-SP		■				
TCE-RS		■				
TCE-PR			■			
TCE-RJ			■			
TCE-TO			■			
TCE-RR			■			
TCE-PI				■		
TCE-PE				■		
TCE-RN				■		
TCE-RO						■

Fonte: autor.

Nesse viés, após a representação da escolha do período dos 23 relatórios emitidos pelos TCEs, buscou-se explicar as motivações e os critérios dessa seleção.

No que concerne à escolha do relatório do ano de 2020, é de suma importância destacar que os TCEs de MG, SP, RS e MA não emitiram o relatório de auditoria atinente ao BGE do ano de 2021 até o momento da elaboração deste trabalho, logo optou-se pela escolha do relatório de auditoria do ano de 2020 (sendo o mais atual até o momento da elaboração deste trabalho).

Em relação à escolha do relatório do ano de 2019, é cabível ressaltar que os TCEs de TO e RR não emitiram relatórios de auditoria de 2021 e de 2020 até o momento da elaboração deste trabalho, logo escolheu o relatório de 2019. Em outro viés, os TCEs de RJ e PR apresentaram relatórios de auditoria de 2021 e de 2020, mas o de 2019 é mais aderente conforme às NBASP. Outrossim, esses dois TCEs (RJ e PR) atenderam todos os quesitos presentes no modelo de consistência (Tabela 2), salvo o da tempestividade.

No tocante à escolha do relatório do ano de 2018, evidencia-se que os TCEs de PE, PI e RN não apresentaram relatório de auditoria do BGE do período compreendido entre 2019 e 2021, logo optou pela escolha do relatório de 2018 (sendo o mais atual até o momento da elaboração deste trabalho).

Por fim, no que tange à escolha relatório do ano de 2016, destaca-se que o TCE de RO apresentou relatório de auditoria pertinente ao ano de 2017 a 2020, mas o relatório de auditoria do ano de 2016 foi o mais aderente às NBASP compreendido na análise deste trabalho. Destarte, o TCE de RO atendeu em sua totalidade os quesitos de 1 a 7 em sua totalidade previsto no modelo de consistência (Tabela 2).

Nesse sentido, é cabível ressaltar que é preocupante a situação em que vivencia os TCEs e suas devidas competências relacionadas ao processo de fiscalização das contas estaduais públicas. O correto seria que cada TCE divulgasse um relatório de auditoria tempestivo (2021) e que esse deveria estar em conformidade em sua totalidade com as NBASP. Entretanto, o cenário atual representa que há uma ausência de uniformidade na emissão do relatório de auditoria pelos entes estaduais, haja vista que muitos não têm tempestividade (2021) e não respeitam as normas brasileiras de auditoria aplicada ao setor público (NBASP).

4.2 Avaliação do nível de consistência dos relatórios conforme modelo de consistência

A tabela a seguir demonstra o nível de consistência dos quesitos à luz dos 23 relatórios de auditoria emitidos pelos TCEs conforme o modelo de consistência (seção 3.2).

Tabela 4 – % pontuação obtida pelos relatórios emitidos pelos TCEs

Quesito	Pontuação/Total	%
1. Emite opinião do BGE?	23/23	100 %
2. Existe seção separada de base para opinião?	10/23	43,47%
3. Existe o conteúdo de base para opinião em algum local do relatório? (0,5)?	14/23	60,87%
4. Ao falar da base para opinião (seja em seção separada ou não), apresenta todos os elementos desse parágrafo conforme a NBC TA 700/705?	9/23	39,13%
5. Existe seção separada de parágrafo para opinião?	13/23	56,52%
6. Existe o conteúdo de opinião em algum local do relatório? (0.5)?	17/23	73,91%
7. Ao falar de opinião de auditoria do relatório (seja em seção separada ou não), apresenta todos os elementos desse parágrafo conforme a NBC TA 700/705?	12/23	52,17%
8. Tempestividade (ano base 2020 e 2021)	15/23	65,21%

Fonte: autor.

Quanto ao quesito 1, pode-se observar que todos TCEs analisados apresentaram uma opinião acerca do BGE, estando em conformidade com o art. 71 da Constituição Federal de 1988 e com o art. 59 da LRF. Esses artigos, de modo geral, estipulam que os tribunais de contas têm a competência de emitir um parecer prévio sobre as contas anuais dos governos estaduais, que incluem o BGE e outras informações financeiras relevantes.

Entretanto, os quesitos 2 e 3 e seus respectivos subtópicos, de modo geral, alcançaram uma pontuação muito baixa. De acordo com a NBC TA 700/705, a seção “base para opinião” deve declarar conformidade com as normas de auditoria, referenciar a seção de responsabilidades do auditor, incluir a declaração de que o auditor é independente da entidade de acordo com as exigências éticas relevantes relacionadas com a auditoria e declarar se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida por ele é suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião. Todavia, apenas 10 TCEs emitiram uma seção separada de base para opinião. Outrossim, ao comparar se os elementos presentes nesse parágrafo estão em conformidade a NBC TA 700/705, o número cai para somente 9 TCEs.

Ademais, é notório ressaltar que, de acordo com as NBC TAs 700/705, a seção de “opinião” deve identificar a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas, afirmar que as demonstrações contábeis foram auditadas, identificar o título de cada demonstração que compõem as demonstrações contábeis, fazer referência às notas explicativas e especificar a data ou período de cada demonstração que compõem as demonstrações contábeis.

Nesse viés, percebe-se que apenas 13 TCEs apresentaram uma seção separada de parágrafo para opinião e somente 12 TCEs apresentaram todos os elementos do parágrafo de opinião em conformidade com a NBC TA 700/705. Em relação à tempestividade dos relatórios (ano base 2020 e 2021), apenas 15 TCEs apresentaram um relatório de auditoria entre os anos de 2020 e 2021.

4.3 – Cálculo do Índice de Aderência dos relatórios de auditoria

Conforme metodologia apresentada na seção 3.3, elaborou-se o Índice de Aderência dos TCEs mediante a análise do modelo de consistência (seção 3.2), a fim de construir o *ranking* final das pontuações dos estados.

Desse modo, cada estado teve o seu índice calculado e foi possível construir o *ranking* dos entes públicos estaduais com suas respectivas pontuações, o qual está disposto a seguir. É cabível salientar que, além da pontuação e efetividade aferida de cada estado, o *ranking* apresentou também o ano a que se refere o relatório de auditoria analisado e o tipo de opinião emitida por cada TCE.

Tabela 5 – Ranking dos relatórios emitidos pelos TCEs

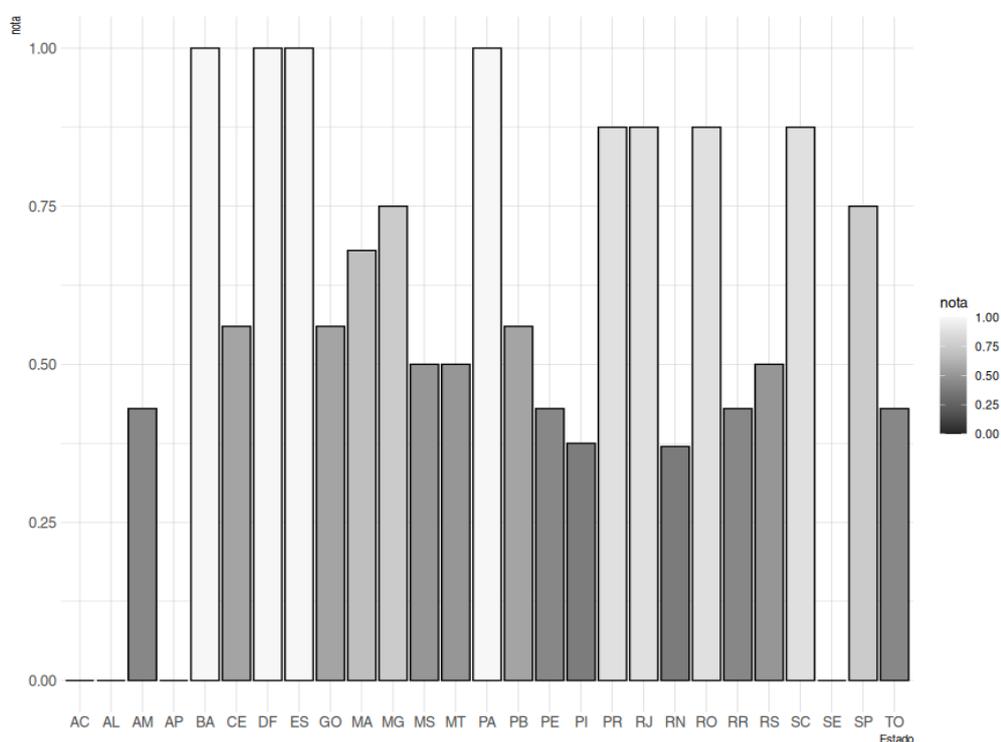
TCEs	Ranking	Pontuação (%)	Ano*	Opinião
TCE-BA	1º	100%	2021	0 - Sem ressalvas
TCE-ES	2º	100%	2021	1 - Com ressalvas
TCE-PA	3º	100%	2021	1 - Com ressalvas
TCE-DF	4º	100%	2021	1 – Com ressalvas
TCE-RJ	5º	87,50%	2019	1 – Adversa
TCE-RO	6º	87,50%	2016	1 – Abstenção
TCE-SC	7º	87,50%	2021	1 – Com ressalvas
TCE-PR	8º	87,50%	2019	1 – Adversa
TCE-SP	9º	75%	2020	1 – Com ressalvas
TCE-MG	10º	75%	2020	1 - Com ressalvas
TCE-MA	11º	68,75%	2020	1 - Com ressalvas
TCE-GO	12º	56,25%	2021	1 - Com ressalvas
TCE-PB	13º	56,25%	2021	1 – Com ressalvas
TCE-CE	14º	56,25%	2021	1 – Com ressalvas
TCE-MT	15º	50%	2021	0 – Sem ressalvas
TCE-RS	16º	50%	2020	1 - Com ressalvas
TCE-MS	17º	50%	2021	1 - Com ressalvas
TCE-PE	18º	43,75%	2018	0 - Sem ressalvas

TCE-TO	19º	43,75%	2019	1 – Com ressalvas
TCE-AM	20º	43,75%	2021	1 – Com ressalvas
TCE-RR	21º	43,75%	2019	1 – Com ressalvas
TCE-RN	22º	37,50%	2018	1 – Adversa
TCE-PI	23º	37,50%	2018	1 – Com ressalvas

Fonte: autor. *Se refere ao ano do relatório de auditoria analisado. TCE-AC, TCE-AL, TCE-AP e TCE-SE não tiveram índice de aderência calculado porque não foi possível obter relatório de auditoria apropriado do BGE de acordo com as normas de auditoria vigentes.

De forma gráfica, a representação das notas é:

Figura 2 – Nota de cada estado (Gráfico)

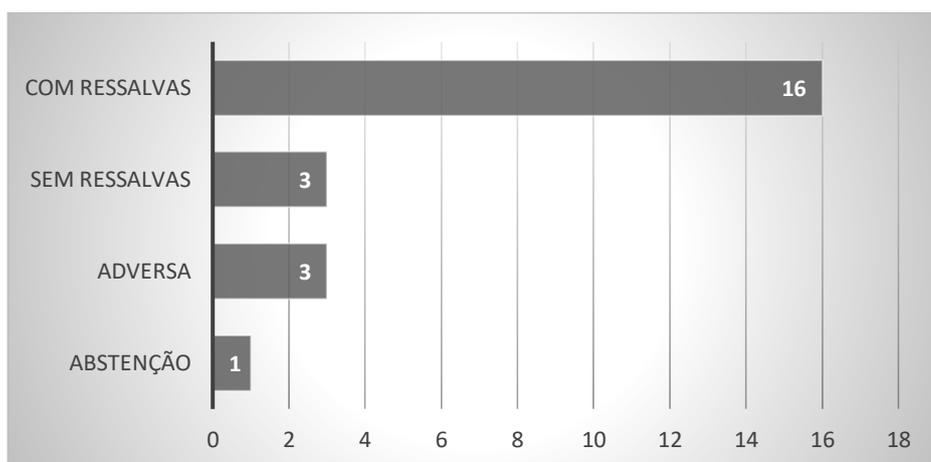


Fonte: autor.

Em relação ao tipo de opinião dos relatórios presentes na Tabela 5, esses documentos foram classificados em indicadores 0 e 1 (Gráfico). O primeiro deles (indicador 0) expressa uma opinião não modificada (sem ressalvas) e o segundo (indicador 1) representa uma opinião modificada (com ressalvas, adversa e abstenção).

Sendo assim, conforme à análise da amostra efetuada presente na Tabela 5, constatou-se que 9 TCEs (39% da amostra) apresentaram opinião não modificada (sem ressalvas) e 14 TCEs (61% da amostra) manifestaram opinião modificada (com ressalvas, adversa e abstenção). O gráfico a seguir representa a quantidade de opiniões proferidas nos 23 relatórios de auditoria (abstenção, adversa, com ressalvas e sem ressalvas):

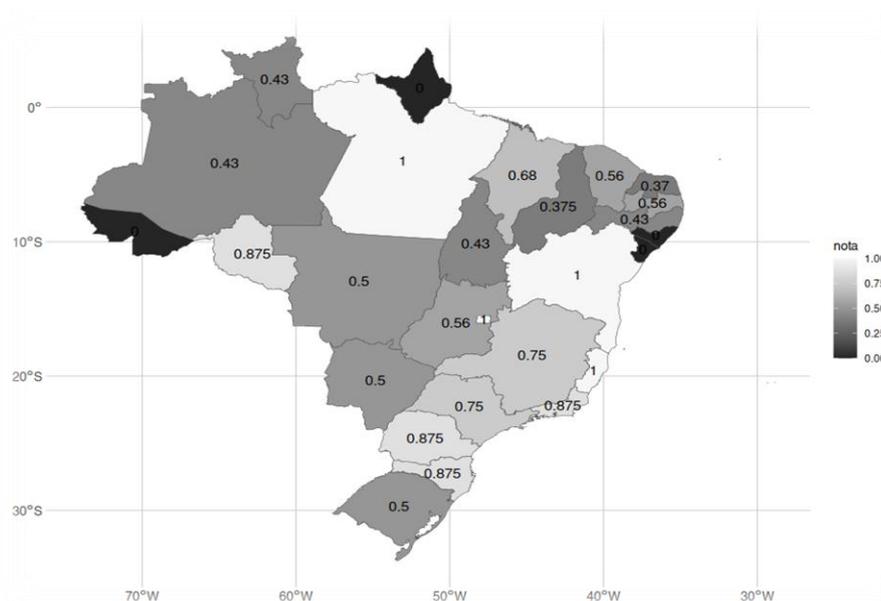
Figura 3 – Opiniões proferidas nos relatórios



Fonte: autor.

Por conseguinte, após a construção do *ranking* da pontuação dos entes públicos estaduais presentes na tabela 5, preparou-se um mapa no Programa R com o objetivo de tornar as pontuações aferidas para cada TCE mais compreensíveis e claras para o público-alvo.

Figura 4 – Nota de cada estado (Mapa)



Fonte: autor.

Para fins de resultados finais da amostra analisada, é possível concluir que ocorreu uma discrepância do nível de consistência e das pontuações das regiões do Brasil. Por exemplo, na região Sudeste (SP, RJ, MG e ES), a menor nota foi de 0,75. Em comparação com a região Nordeste, a menor nota foi de 0,375 e somente um estado ultrapassou a nota de 0,75 (Bahia - 1). No que tange a menor nota alcançada dos TCEs das regiões Norte, Centro-Oeste e Sul são, respectivamente, 0,4375 (RR), 0,50 (MS) e 0,50 (RS).

Por conseguinte, é possível perceber que as regiões Norte e Nordeste apresentaram as menores notas. Apesar dessas regiões apresentarem estados com nota 1, como foi o caso de Pará e Bahia, apenas 6 estados dessas 2 regiões englobadas apresentaram nota acima de 0,50. Portanto, infere-se que essas regiões evidenciaram um nível de consistência ineficaz no que tange os relatórios de auditoria atinentes ao BGE. Sendo assim, evidencia-se que essas duas regiões precisam melhorar demasiadamente a consistência dos seus relatórios a fim de emitir uma opinião de auditoria mais fidedigna e transparente no contexto das suas finanças públicas.

Em outra esfera, as regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul evidenciaram notas sempre acima de 0,50. Portanto, infere-se que essas três regiões representaram um nível de consistência maior e eficaz se comparado com as outras duas regiões (Norte e Noroeste). Entretanto, é cabível ressaltar que a maioria desses TCEs, em sua totalidade, não atenderem todos os quesitos presentes no modelo de consistência (seção 3.2). Portanto, não emitiram, em totalidade, uma opinião consistente e que de fato esteja em conformidade com as NBASP.

Tendo em vista os argumentos discutidos e analisados, conclui-se que os TCEs, de modo geral, devem melhorar a consistência dos seus relatórios de auditoria pertinentes ao BGE, a fim de emitir uma opinião de auditoria fidedigna e transparente que de fato representa a realidade patrimonial, financeira e orçamentária do ente governamental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou investigar a atuação dos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) na análise dos Balanços Gerais dos Estados. Desse modo, examinou-se o trabalho de fiscalização praticado pelos TCEs e atestou o nível de consistência dos seus relatórios de auditoria atinentes ao (BGE) dos anos de 2016 a 2021, filtrando os mais atuais durante esse período e os mais aderentes aos quesitos das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Destarte, para avaliar o nível de consistência desses documentos presentes nos sítios eletrônicos de cada tribunal estadual, formulou-se um modelo de consistência como guia para a análise da pontuação atribuída para tais documentos. Outrossim, calculou-se um índice de aderência, por intermédio de duas fórmulas aplicadas ao modelo de consistência, com objetivo de auxiliar no cálculo das pontuações atribuídas e construir um *ranking* do nível de consistência dos relatórios emitidos por estes tribunais à luz das NBASP.

A Teoria da Agência foi uma temática fundamental para o setor público brasileiro, pois buscou evidenciar a correta prestação de contas (accountability) a fim de erradicar o problema de assimetria informacional entre Estado e sociedade. Entretanto, no cenário atual em que vivemos, ocorre o problema de assimetria informacional e isso não acarreta a entrega completa das informações do setor público, afetando negativamente a eficiência e a transparência na gestão dos recursos públicos. Nesse sentido, percebe-se que essa constatação pode ser apurada pela análise dos pareceres prévios e relatórios de auditoria dos TCEs acerca do BGE, cujos resultados insatisfatórios refletem uma avaliação negativa desses documentos a respeito das finanças públicas estaduais e da prestação de contas.

Segmentando a análise executada, averiguou-se que os relatórios de auditoria emitidos pelos TCEs não atenderam apropriadamente e devidamente aos quesitos: 2 – existe seção separada de base para opinião, 2.2 – ao falar de base para opinião (seja em seção separada ou não), apresenta todos os elementos desse parágrafo conforme a NBC TA 700/705, 4 – Tempestividade (ano base – 2020 e 2021). Ademais, constatou-se que uma grande disparidade entre as regiões Norte/Nordeste e as restantes regiões do Brasil pelo fato da não disponibilização e divulgação dos relatórios de auditoria necessários.

Desse modo, este trabalho evidenciou que os relatórios de auditoria dos TCEs, de maneira geral, não atenderam todos os quesitos presentes no modelo de consistência, apresentando um nível de consistência ineficaz. Ademais, constatou-se que esses documentos dos tribunais não estão em conformidade, em sua totalidade, com as NBASP e evidenciou uma dificuldade de acesso às informações por parte dos cidadãos. Por fim, infere-se que os TCEs, de modo geral, devem melhorar a consistência dos seus relatórios de auditoria pertinentes ao BGE, a fim de emitir uma opinião de auditoria fidedigna e transparente que de fato representa a realidade patrimonial, financeira e orçamentária do ente governamental.

Tendo em vista que somente 4 tribunais de contas estaduais (TCE-BA, TCE-ES, TCE-DF e TCE-PA) conseguiram atingir a nota máxima de acordo com os quesitos presentes no modelo de análise, destaca-se que é alarmante e preocupante a situação evidenciada pelo processo de opinião de auditoria dos entes governamentais nas finanças públicas. É inadmissível esse cenário acontecer, haja vista que a Constituição Federal de 1988 torna os sistemas de controle interno e externo obrigatórios e a sociedade, cada vez mais, ordena e clama por mais transparência e responsabilização no processo de aplicação e gestão dos recursos públicos.

Ademais, cabe salientar que, na verificação dos relatórios de auditoria disponibilizados nos sítios eletrônicos e nos portais de transparência dos respectivos TCEs, apurou-se que alguns desses documentos eram disponibilizados parcialmente ou, simplesmente, não estavam disponíveis. Essa indisponibilidade desses documentos essenciais dificultou o entendimento e a acessibilidade plena à informação pelos usuários que aspiravam entender a gestão dos recursos públicos. Sendo assim, o trabalho vigente ressalta a importância da disponibilidade desses documentos essenciais para a fiscalização, responsabilização no processo de prestação de contas, tomada de decisões e transparência sobre a gestão e controle dos recursos públicos.

Como sugestão de novos estudos, propõe-se uma ampliação de amostra dos entes governamentais brasileiros no processo de auditoria das finanças públicas, inserindo novas variáveis para atestarem a consistência e a conformidade dos relatórios emitidos por esses entes. Outrossim, é de suma valia recomendar novos estudos que analisem o impacto da opinião de auditoria dos entes governamentais nas finanças públicas no âmbito internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, T. M. B.; BAZONI, M. C. Como superar barreiras na comunicação nas organizações. *Revista Dito Efeito*, Curitiba, v. 7, n. 11, p. 74-94, 2016. ISSN: 1984-2376. 2016.

AKERLOF, G. A. (1970). The market for "Lemons": quality uncertainty and the market mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3), 488-500.

ALBUQUERQUE, João Henrique Medeiros de; ANDRADE, Cacilda Soares de; MONTEIRO, Geiziane Braga; RIBEIRO, Juliana Cândida. Um estudo sob a óptica da Teoria do Agenciamento sobre a accountability e a relação Estado-Sociedade. In: 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007, São Paulo. Anais..., FEA/USP, 2007.

ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de; BARROS, Laura Correa de; O parecer Prévio* como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. Local de publicação. V.77, n. 4. p. 53-75, Dez 2010. Disponível em: <<http://www.al.pb.leg.br/elegispb/wp-content/uploads/2013/08/O-Parecer-Previo-como-instrumento-de-transparencia.pdf>>. Acesso em: 28 mar 2023.

ARAÚJO, Luciana Alves. Comunicação em auditoria: um estudo na Secretaria da Saúde do Estado da Bahia baseado nas Teorias da Agência e da Informação. Orientador: Antônio Francisco de Almeida da Silva Júnior. 2021. 116 f. il. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

ARECO, Y. Teoria da Agência: a evidenciação dos conflitos dentro do ambiente empresarial. Blog Grupo BLB Brasil. São Paulo, 13 fev. 2017.

BAIRRAL, Maria Amália da Costa; FERNANDES, Luiza; FERREIRA, Marlon Cruz. A Assimetria Informacional e os Pareceres Prévios de Auditoria dos Tribunais de Contas Estaduais: uma Abordagem Reflexiva. *Pensar Contábil*, Conselho Regional de Contabilidade do RJ, Rio de Janeiro, v. 14, n. 55, p. 14 - 23, set./dez. 2012.

BERGO, Carlos Henrique Bianchi; Seixas, Henrique Francisco. A competência para julgamento das contas de gestão de prefeitos e seus reflexos no direito. *Revista Universitas*, Ano 15, n.29, 2021.

BIZERRA, André Luiz Villagelim. Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança. 2011. 124f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

BRAGA, I.A. Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. Vitória: Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), 2015.

BUENO, R. L. P.; BRELÀZ, G.; SALINAS, N. S. C.. Administração pública brasileira no século 21: seis grandes desafios. *Revista do Serviço Público*, v.67, p.7-28, 2016.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990. ISSN on-line 1982-3134. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182>>. Acesso em: 27 mar. 2023.

CARVALHO FILHO, J. dos S. Manual de Direito Administrativo. 28ª edição. São Paulo: Atlas, 2015. 1368 p.

COUTINHO, D. P. (2004). A teoria da informação: conceito de entropia e sua aplicação. Recuperado em 18 julho, 2013 de.

CRUZ, Claudia Ferreira da. Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e situação dos grandes municípios brasileiros / Claudia Ferreira da Cruz. Rio de Janeiro: UFRJ, 2010.

DIAS, Juliana Cândida Ribeiro; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. As características qualitativas da informação contábil no desenvolvimento do controle social: uma análise da percepção dos conselheiros municipais do Recife sobre a utilidade das informações contábeis. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Universidade Federal de Minas Gerais, 15, Belo Horizonte, v. 26, n. 2, p. 15-40, maio/ago. 2015.

FANTINELLI, Niomar; Lana, Jeferson. Teoria da agência aplicada ao setor público: uma pesquisa bibliométrica e agente de pesquisa. *Revista Brasileira de Administração Científica*, Universidade do Vale do Itajaí, 2022.

GOMES, J. C., Avaliação da transparência fiscal dos municípios brasileiros pelo Índice de Qualidade da Informação da Execução Orçamentária Municipal: 2003 a 2015. Dissertação (mestrado). Vitória: Universidade Federal do Espírito Santo, 2018.

GUARALDO, T. S. B. Aspectos da pesquisa norte-americana em comunicação – Primeira metade do Século XX. [S. l.]: BOCC, 2007.

GUEDES, W.; ARAÚJO JÚNIOR, R. H. O fluxo de informações na auditoria pública e a teoria Matemática da Comunicação. *Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação*, [s. l.], v. 19, n. 40, p. 33-50, mai./ago., 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/eb/article/download/1518-2924.2014v19n40p33/27574/116190>. Acesso em: 29 mar. 2023.

HENDRICKSEN, E., BRENDA M. F. V. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1ª Edição (6ª reimpressão). São Paulo. Ed Atlas. 2007.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H.. Theory of the Firm - Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, New York, v. 3, n. 4, p. 305-360, Oct.1976.

JUSTEN FILHO, M. Curso de Direito Administrativo. 10ª edição. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014.

KRONBAUER, C. A. et al. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Ribeirão Preto, v. 5, n. 12, p. 50-71, mai-ago 2011.

LEITE, Marcello C. S. A Importância dos Tribunais de Contas no Combate à Corrupção. *Revista Tribunal das Contas do Estado do Ceará*. v. , n., p. 238-253, data. Disponível em: < <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6167529.pdf>>. Acesso em: 29 mar 2023.

LEMO, José Fernandes. A importância do tribunal de contas para a gestão pública. *Revista Tribunal das Contas do Estado de Pernambuco*, Recife, v. 18, n.18, p. 19-23, jun.2011. Disponível em: < https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-3.1.2-1/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/24/19>. Acesso em: 30 mar 2023.

LIMA, L. H. Controle Externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas. 7ª edição. São Paulo: Método, 2018. 526 p

LOPES, C. A. Acesso à informação pública para a melhoria da qualidade dos gastos públicos: literatura, evidências empíricas e o caso brasileiro. *Cad. Fin. Públ.*, Brasília, n. 8, p. 5-40, dez. 2007.

MACHADO, J. A.. Federalismo e políticas sociais: conexões a partir da Teoria da Agência. *Revista do Serviço Público*, v.69, n.1, p.57-84, 2018.

MARANHÃO, J. Origem dos Tribunais de Contas : evolução do Tribunal de Contas no Brasil. *Revista de informação legislativa*, v. 29, n. 113, p. 327-330, jan./mar. 1992

MARCELLI, Selma. Governança no setor público: diagnóstico das práticas de gestão da Polícia Federal à luz do estudo 13 do PSC/IFAC. Dissertação (mestrado) . Rio de Janeiro: Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPEFGV), Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, 2013.

MARION, José Carlos. Contabilidade Pública: O enfoque na contabilidade municipal, na contabilidade estadual e na contabilidade fundamental. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Vinícius Abilio; DA SILVA, Wesley Vieira; DE MELO, Rodrigo Alexandre; MARCHETTI Renato Zancan; DA VEIGA, Claudimar Pereira. Teoria da Agência Aplicada no Setor Público. Vol. 37 (Nº 35) Año 2016. Pág. 24, 2016.

MELLO, C. A. B. de. Curso de Direito Administrativo. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012. 1135 p.

MICHENER, Gregory; BERSCH, Katherine. Identifying Transparency. Information Polity. [S. l.], v. 18, n. 3, p. 233–242, Amsterdã, Holanda, jul. 2013, p. 240. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/4ac7/5190784e6eec337d61ce86d45718a910bfaf.pdf>> . Acesso em: 28 mar. 2023.

MONTEDURO, F.; ALLEGRINI, V.. How outsourcing affects the e-disclosure of performance information by local governments. Government Information Quarterly, v.37, n.1, p.101398, 2020.

NASCIMENTO, José Orcélio do; SANCHEZ, André Felipe de Carvalho. Uma Análise Crítica da Informação Contábil dos Municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista. 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças.2015. (Congresso).O'DONNELL, Guilherme (1998) “Accountability horizontal e novas poliarquias”, Lua Nova,º 44.

NAZARETH, Paula Alexandra Canas de Paiva; CONCEIÇÃO, Jorge Henrique Muniz da Conceição; Tribunal de Contas como ferramenta para participação cidadã: A experiência do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e do Instituto Ruy Barbosa – IRB – Instituto Rui Barbosa. Irbcontas.org.br. Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/artigo/tribunal-de-contas-como-ferramenta-para-participacao-cidada-a-experiencia-do-tribunal-de-contas-do-estado-do-rio-de-janeiro-e-do-instituto-ruy-barbosa/>>. Acesso em: 29 mar. 2023.

PAIVA, C. P. D. R.; ZUCCOLOTTO, R. Índice de Transparência Fiscal das Contas Públicas dos Municípios obtidos em Meios Eletrônicos de Acesso Público. In: XXXIII Encontro da ANPAD, São Paulo, SP. Anais... São Paulo, SP: EnANPAD, set. 2009.

PELEGRINI, C. H. (2009). Significado contemporâneo de teoria matemática da comunicação. Caderno.com, 4(2), 11-23.

PINHEIRO, L. V. R. (2004). Informação - esse obscuro objeto da Ciência da Informação. Revista Eletrônica em Ciências Humanas, 2(4).

REZENDE, E. C. G. N. A Governança Corporativa e o Poder Público. RKL Escritório de advocacia, Belo Horizonte, 6 maio 2017

SÁ, A. T. Uma abordagem matemática da informação: a teoria de Shannon e Weaver – possíveis leituras. Logeion: Filosofia da Informação, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 48-70, 2018

SCHNACKENBERG, A. K.; TOMLINSON, E. C. Organizational Transparency: A New Perspective on Managing Trust in Organization-Stakeholder Relationships. Journal of Management, v. 42, n. 7, p. 1784–1810, mar. 2016. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.922.9583&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 30 mar. 2023.

SILVA, Claudiane Campos da. O nível de consistência das informações financeiras dos municípios brasileiros. Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e

de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Rio de Janeiro, p. 83 , 2019. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/27693>>. Acesso em: 27 mar 2023.

SILVA, F de Araújo e; MARIO, P. C. Prestação de contas no setor público: Qual é o alcance da difusão dos resultados da organização?. Revista Facultad de Ciencias Economicas: Investigacion y Reflexion. 24, 1, 119-133, June 2016. Disponível em: <http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S012168052016000100009&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 27 mar. 2023

SILVA, José Antonio Felgueiras da. Contabilidade Pública. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

SOUZA, L. M. C. G; FARIA, E. F. Governança Corporativa na administração pública brasileira: um processo em construção! Revista Jurídica Direito & Paz, [s. l.], v. 9, n. 37, p. 273-292, 2017.

TELLES, Silvana Maria S. Tribunal de Contas: evolução da importância para o Estado democrático. Migalhas, 2020. Disponível em: <https://www.sinttcontas.org.br/Imprensa/Artigos/Tribunal-de-contas-evolucao-e-importancia-para-o-estado-democratico#:~:text=%C3%89%20%C3%B3rg%C3%A3o%20fiscalizador%20auxiliar%20dos,Tribunal%20de%20Contas%20da%20Uni%C3%A3o>. Acesso em: 30 mar. 2023

VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. As características qualitativas da informação contábil no desenvolvimento do controle social: uma análise da percepção dos conselheiros municipais do Recife sobre a utilidade das informações contábeis. Revista Contabilidade Vista & Revista, Universidade Federal de Minas Gerais, 15, Belo Horizonte, v. 26, n. 2, p. 15-40, maio/ago. 2015.