



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

LINCOLN FÁBIO FREITAS DE ANDRADE

**Prestação de Contas do Governo Federal:
Análise dos Pareceres Prévios do TCU de 2010 a 2020**

Brasília, DF

2022

LINCOLN FÁBIO FREITAS DE ANDRADE

**Prestação de Contas do Governo Federal:
Análise dos Pareceres Prévios do TCU de 2010 a 2020**

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

Prof. Orientador:

Dr. José Alves Dantas

Linha de pesquisa:

Auditoria

Área:

Auditoria Pública

Brasília, DF

2022

ANDRADE, Lincoln Fábio Freitas de. Prestação de Contas do Governo Federal: Análise dos Pareceres Prévios do TCU de 2010 a 2020

Lincoln Fábio Freitas de Andrade. Orientador: Prof. Dr. José Alves Dantas. Brasília, 2022.

Trabalho de conclusão de curso em Ciências Contábeis. 2021. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília.

1. Auditoria no Setor Público. 2. Prestação de Contas. 3. Governo Federal. 4. TCU. 5. Parecer Prévio

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

Professora 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

LINCOLN FÁBIO FREITAS DE ANDRADE

**Prestação de Contas do Governo Federal:
Análise dos Pareceres Prévios do TCU de 2010 a 2020**

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

Prof. Dr. José Alves Dantas

Orientador

Prof. XXXXX

Examinador

BRASÍLIA

2022

*A minha avó e mãe
amadas: Aldeídes e
Lillian*

AGRADECIMENTOS

Deixo os meus sinceros agradecimentos a Deus por ter sempre guiado meus passos, minha avó e mãe, Aldeídes e Lillian, por terem me amado e confiado em mim verdadeiramente. Gostaria de agradecer também meu amigo Jackson por estar comigo a tanto tempo.

Agradeço ao professor da UNB, José Alves Dantas por aceitar me orientar, pela paciência e pela disponibilidade mesmo sendo um profissional muito requisitado, espero um dia ser metade do auditor que ele é.

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo analisar os pareceres prévios das prestações de contas do governo federal e classificar em qual tipo de objetivo de controle interno e de auditoria as ressalvas se encaixam. Para esse propósito foram analisados os pareceres prévios do TCU sobre as contas do presidente de 2010 a 2020, com a segregação das informações por anos, tipos de relatórios, problemas/assuntos/temas/valores, natureza do controle interno e natureza da auditoria. Os resultados demonstraram que: todos os pareceres prévios examinados foram do tipo “com ressalvas”; há falta de padronização dos pareceres prévios elaboradas pelo Tribunal, com diferentes níveis de detalhamento; a maioria das distorções é classificada como objetivos de divulgação e auditoria financeira; parte das recomendações não são acatadas e as que são demoram a ser implementadas. Enfim, com esta pesquisa foi possível entender que existe um impacto nas opiniões do TCU sobre as contas do presidente, embora não se vislumbre a perspectiva de parecer prévio sem ressalvas no curto prazo.

Palavras-chaves: Auditoria no Setor Público; Prestação de Contas; Governo Federal; TCU; Parecer Prévio

ABSTRACT

The objective of this research was to analyze previous reports on the rendering of accounts by the federal government and to classify which type of internal control and audit objective the reservations fit into. For this purpose, TCU's previous opinions on the president's accounts from 2010 to 2020 were analyzed, with the segregation of information by years, types of reports, problems/issues/themes/values, nature of internal control and nature of the audit. The results showed that: all the previous opinions examined were of the "with reservations" type; there is a lack of standardization of the previous opinions prepared by the Court, with different levels of detail; most misstatements are classified as disclosure and financial audit purposes; part of the recommendations is not heeded and those that are take time to be implemented. Finally, with this research it was possible to understand that there is an impact on the TCU's opinions on the president's accounts, although the prospect of an unqualified prior opinion in the short term is not envisioned.

Keywords: Audit in the Public Sector; Accountability; Federal government; TCU; Prior Opinion

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Componentes do COSO Report

Tabela 2: Tipos de objetivos do Controle Interno, conforme a estrutura conceitual do COSO

Tabela 3: Tipos de Auditoria no Setor Público

Tabela 4: Tipos de opinião modificada

Tabela 5: Tipos de Composição das Contas de Governo

Tabela 6: Assuntos abordados para justificar opinião modificada, por objetivos de controle interno / tipo de auditoria

SUMÁRIO

RESUMO	8
SUMÁRIO.....	11
1 – INTRODUÇÃO.....	12
2 – REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 – Prestação de Contas de Governo	14
2.2 – Objetivos do Controle Interno – COSO: Operacional, Divulgação e Conformidade	15
2.3 – Tipos de Auditoria – INTOSAI: operacional, financeira e de conformidade	19
2.4 – Tipos de opiniões em auditoria	21
2.5 – Estudos Anteriores sobre o Tema	21
3 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	24
3.1 – Objeto da Pesquisa	24
3.2 – Parâmetros de Análise	24
4 – ANÁLISE DE RESULTADOS	26
4.1 – Por Tipo de Opinião.....	26
4.2 – Por Quantidade de Assuntos Abordados para a Modificação de Opinião	27
4.3 - Por Natureza do Objetivo de Controle Interno e Tipo de Auditoria	29
4.4 – Valores Quantitativos.....	31
REFERÊNCIAS.....	36

1 INTRODUÇÃO

O controle de contas públicas no Brasil, de maneira estruturada, remonta ao ano de 1893, com a criação do Tribunal de contas da União [TCU], que é um órgão colegiado cuja missão constitucional é auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo. Ele foi criado inspirado nas ideias de Rui Barbosa, que o enxergava como um corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, junto com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças e que exerce funções vitais no organismo constitucional (Jacoby, 2005).

Em 1988, a constituição cidadã, em seus artigos 70º e 71º, incumbiu à Corte de Contas a função de prestar assistência ao poder legislativo em questões de controle externo e auditar e apreciar as contas de governo. Desde a abolição da fiscalização prévia através do registro das despesas, o julgamento das contas tornou-se a função central do Tribunal.

Sendo o Presidente da República o Chefe do Poder Executivo, suas contas representam uma grande parte do cenário do país, por isso o parecer prévio do TCU e o julgamento do Congresso Nacional são de extrema importância. Porém, mesmo com todas essas etapas de fiscalização e mesmo o presidente não omitindo as contas de governo, nos últimos 10 anos todos os pareceres prévios emitidos pelo Tribunal foram com modificação de opinião.

Por conta desses fatores, percebe-se que é um assunto recente com poucas pesquisas na área, com exceções como: Victor (2016), que comparou a competência constitucional de julgamento de prestação das contas do presidente da República e dos gestores ordinários; Azevedo (2018), que analisou o distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas; Godinho (2019), que explorou os motivos dos pareceres nos municípios em Portugal ficarem como opinião de auditoria modificada; Accioly (2019) avaliou quais ressalvas foram encontradas nos pareceres prévios nos sete estados brasileiros onde foram reconhecidos como estando em estado de calamidade financeira e Silva (2019) demonstrou como a implementação de um sistema de gestão pode diminuir muitas dessas falhas.

Dessa forma, diante de todo o exposto, a importância do estudo dos motivos e razões que ensejam a conclusão do parecer prévio, quer seja favorável ou contrário à aprovação das contas de governo, justifica-se pela relevância deste e, como sustenta parte da doutrina, pela exigência de motivação explícita para sua desconsideração por parte do Poder Legislativo.

Tendo em vista a inexistência de uma norma sistematizando os motivos e razões idôneos para ensejar um parecer prévio pela rejeição das contas de governo, busca-se contribuir

com o processo reflexivo relacionado ao desenho institucional e à eficácia dos mecanismos de controle das contas públicas, em especial, no que se refere à atuação dos Tribunais de Contas quando da apreciação das contas de governo, e extrair lições deste cenário atual de crise fiscal generalizada.

Dado esse contexto, o presente estudo tem como objetivo analisar os assuntos/temas utilizados como motivo para a modificação de opinião nos pareceres prévios do TCU sobre as contas de governo, no período de 2010 a 2020, catalogando-os por tipos de objetivo de controle e de auditoria. A ideia é identificar se há um padrão no tipo de problemas apontados para justificar a modificação de opinião, em relação aos objetivos de controle (operacionais, de divulgação ou conformidade) ou tipo de auditoria (operacionais, financeira ou conformidade) que identificam tais problemas.

Para o alcance desse objetivo serão analisados os pareceres prévios sobre as prestações de contas, que são compostas por relatórios financeiros e não financeiros, o Balanço Geral da União [BGU] e o relatório da execução dos orçamentos, visando compreender quais as opiniões que mais se repetiram ao longo desses dez anos, em quais tipos de auditoria e objetivos de controle elas se encaixam, o porquê de elas não terem sido corrigidas e quais os próximos passos a serem adotados para conseguir um parecer sem nenhum tipo de ressalva.

A presente pesquisa contribui para o importante debate acerca da relevância da opinião do Tribunal de Contas da União, ao reconhecer que o parecer prévio, poderia desempenhar papel relevante na consecução dos objetivos constitucionais e legais a ele atribuídos, relativamente ao julgamento das prestações de contas do presidente da república. Em termos de novos impactos na literatura, a pesquisa se destaca pela classificação das ressalvas aos tipos de auditoria da *International Organization of Supreme Audit Institutions* [Intosai] e os objetivos de controle interno do *The Comitee of Sponsoring Organizations* [COSO], fazendo uma correlação que amplia a percepção das causas e soluções para os problemas mais recorrentes que impedem o governo de conseguir um parecer sem ressalvas, assim transparecendo uma boa governança no país.

Na sequência do estudo, a Seção 2 destaca o referencial teórico, destacando como funciona a prestação de contas do governo, quais são os objetivos de controle interno definidos pelo COSO, os tipos de auditoria definidos pela Intosai, além de ressaltar os tipos de opiniões previstos para o parecer prévio do TCU e as pesquisas relacionadas com o tema. Já na Seção 3 são definidos os procedimentos metodológicos utilizados na realização da pesquisa, incluindo o objeto da pesquisa e os parâmetros de análise. Na Seção 4, são analisados e discutidos os resultados da pesquisa. Por fim, na Seção 5 são apresentadas as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

De forma a abordar os aspectos teóricos do trabalho, esta seção foi organizada em cinco partes: prestação de contas de governo; objetivos do controle interno - COSO; tipos de auditoria segundo a INTOSAI; tipos de opiniões nessas auditorias; e, por fim, uma revisão de pesquisas realizadas sobre o tema.

2.1 Prestação de Contas de Governo

A Constituição Republicana de 1891 já tinha estabelecido em seu art. 89 a instituição TCU, porém a competência para emitir um parecer prévio acerca das contas do Presidente da República foi aparecer somente em uma lei ordinária, que apesar do seu vigor, o Decreto 2.511, de 1911, ficou sendo letra morta durante 23 anos (Silva, 1999). Até 1930 somente três balanços sintéticos organizados pela Contadoria Central da República haviam sido remetidos ao Tribunal e nem mesmo pelos ministros da Fazenda e sim pelo contador-geral, uma vez que esses balanços não atendem totalmente às exigências que o TCU incluía nos relatórios anuais, os que eram todos incluídos eram os dados constantes da escrituração da receita e despesa, até porque esses eram os únicos elementos de que dispunha para exercer a ação supletiva a qual a lei lhe atribui (Silva, 1999).

Somado a isso, somente na Constituição de 1934 conseguiu-se implementar uma rotina de encaminhamento das contas presidenciais e a elaboração do parecer prévio emitido pelo TCU, prática que se manteve até hoje, mesmo nos períodos ditatoriais. Apesar dessa rotina se manter, seu funcionamento foi se alterando conforme o tempo, como, por exemplo, em 1934 o Tribunal devia se pronunciar no prazo de trinta dias e, após, o julgamento das contas presidenciais era realizado pela Câmara de Deputados. Já na ditadura Vargas de 1937 essa competência até chegou a ser omitida na Constituição, mas na prática continuou até a Constituição Democrática de 1946, que legalizou seu status novamente e ainda com um prazo de 60 dias para a sua elaboração, bem como o julgamento das contas que passava a ser do Congresso Nacional. Finalmente esse mesmo modelo adotado se manteve nas constituições seguintes de 1967, de 1969 e na atual, de 1988.

Atualmente, segundo a Lei Orgânica nº 8.443, de 1992, do TCU, as contas consistem nos balanços gerais da União e o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social. O Poder Legislativo envia essas contas ao TCU em até 60 dias após o início da Sessão Legislativa, que é em 2 de fevereiro, para que este faça, também no máximo em 60 dias após o recebimento, uma minuciosa avaliação, que resultará no parecer prévio às contas do Presidente

da República. Nos termos da competência estabelecida no art. 71, inciso I, da Constituição Federal, o parecer exprime a opinião se as contas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

O Regimento Interno do TCU, estabelecido na Resolução-TCU nº 246, de 2011, define que o parecer vem acompanhado de um relatório que contém informações sobre: o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; o reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do País; o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal [LRF].

2.2 – Objetivos do Controle Interno – COSO: Operacional, Divulgação e Conformidade

O controle interno e a gestão gerencial eficiente nasceram junto ao Estado moderno, com a necessidade de limitar os atos do poder público, que deve sempre buscar um fim maior em benefício do interesse da coletividade (Albuquerque, 2009). Acontece que mesmo o mercado tendo uma noção e status de controle interno já consolidados, ainda assim houve um período turbulento vivido no passado por escândalos corporativos, inconsistências e pânico na bolsa de valores, ocasionados principalmente por ausência de regras claras e de informações transparentes das empresas aos seus investidores, demonstraram a fragilidade do sistema de controles, gerenciamento de riscos e padrões inaceitáveis de governança corporativa (Zanette, 2007).

No Brasil, adquiriu status constitucional na Constituição de 1967, mas somente na Constituição de 1988 ganhou relevância, com o art. 74, onde cada poder foi obrigado a manter um controle interno de forma integrada com a finalidade de: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Nesse contexto, na necessidade de ao mesmo tempo praticar procedimentos mais enérgicos nos processos operacionais e de estudar as causas da ocorrência de fraudes em

relatórios financeiro contábeis, nos Estados Unidos da América (EUA), em 1985, foi criado através de uma iniciativa independente, segundo Ferreira (2002), a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, chamada até hoje genericamente de Comissão Treadway. Na época era composta pelos principais institutos de profissionais ligados à área financeira – *American Institute of Certified Public Accounts* [AICPA], *Institute of Management Accountants* [IMA], *American Accounting Association* [AAA], *Institute of Internal Auditors* [IIA] e *Financial Executives International* [FEI] – tendo como principal objeto de estudo a importância de controles internos na redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos.

Em 1992 publicaram o trabalho *Internal Control - Integrated Framework*, mais conhecido como COSO I, que se tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos, fazendo com que posteriormente a Comissão transforma-se em Comitê, que passou a ser conhecido como *The Committee of Sponsoring Organizations* [COSO]. O COSO se tornou uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa (Mauss, 2017).

Em 2004 o COSO criou uma nova metodologia para seu trabalho, denominada de *Enterprise Risk Management* [ERM], também conhecida como COSO II ou COSO ERM, que tem como objetivo proporcionar para a empresa uma tranquilidade em relação à conquista dos objetivos de negócios. O COSO ERM trouxe para as empresas uma dimensão mais ampla sobre o gerenciamento de riscos e os controles internos, além de possibilitar um enfoque dos aspectos que são específicos da própria ferramenta na qual estão incluídos os controles internos (Rego, 2017).

Em 2013, uma versão atualizada do COSO I foi publicada, na qual destacam-se as seguintes modificações: facilitada a verificação de conformidade com a Lei Sarbanes-Oxley, generalização do objetivo relatórios financeiros para relatórios da gestão em geral e explícita articulação de 17 princípios associados aos componentes do sistema de Controle Interno (COSO, 2013).

Antes do COSO não se tinha uma definição unificada do que era controle interno, como também não se podia determinar a sua eficiência. Então ele o definiu como um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a: operações, divulgação e conformidade. Os objetivos operacionais estão relacionados à eficácia, eficiência, metas e salvaguarda de perdas de ativos; os de divulgação geralmente abrangem confiabilidade, oportunidade e os outros estabelecidos pelas autoridades;

e, por último, os de conformidade que servem para cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita (COSO, 2013)

Somente essas definições e objetivos não eram suficientes para que as partes envolvidas tivessem um parâmetro comum, com a finalidade de avaliação e melhoramento constante de seus sistemas, razão pela qual foi imprescindível a identificação de cinco componentes de controles internos que inter-relacionassem (Barbosa, Pugliese & Specchio, 1999), que segue na Tabela 1.

Tabela 1: Componentes do COSO Report

Componentes	Definição
1) Ambiente de Controle	Diz respeito a fatores como ética, integridade, formas de conduta, políticas de recursos humanos, estrutura da organização, forma de atuação e atenção do Conselho de Administração e da alta administração quanto á cultura de controle, designação adequada de autoridade e responsabilidade e a alocação adequada de recursos.
2) Avaliação de Risco	Consiste na identificação e análise de risco (interno ou externo) que são relevantes ao alcance dos objetivos da empresa. Esta avaliação deve considerar a sua severidade, a frequência com que estes ocorrem e conseqüentemente, seu grau de impacto, determinado, a partir daí, como a empresa administrará tais riscos.
3) Atividades de Controle	São as políticas e procedimentos que asseguram que os planos e direcionamento indicados pela administração são atingidos e ocorrem através de toda organização, em todos os níveis, incluindo todas as funções, inclusive segurança física e lógica dos sistemas.
4) Informação e Comunicação	Os sistemas de informação produzem relatórios contendo informações operacionais, financeiras e de <i>compliance</i> que tornam possível a condução e controle do negócio. Tratam de informações geradas tanto interna como externamente e que serão divulgadas também interna e/ou externamente. Além disso, o sistema de informações deve permitir fluxo adequado de informações através de toda a organização, dos níveis hierárquicos inferiores para os superiores e vice-versa e com órgãos externos.
5) Monitoramento	É representado pelo monitoramento contínuo no curso de operações, atividades regulares de gerenciamento e supervisão e de outras atividades decorrentes de realização de tarefas pelas pessoas. As deficiências encontradas ao longo do monitoramento devem ser comunicadas ao supervisor responsável. Caso sejam encontradas durante exames especiais, devem ser comunicadas aos níveis mais elevados da administração.

Fonte: Adaptado de Moraes (2003).

O COSO II é uma evolução do COSO I, ou seja, abrange todo o escopo do modelo anterior e incorpora ferramentas complementares, por conta dessa interrelação acabou-se criando estrutura tridimensional que relaciona – o chamado cubo do COSO, conforme Figura 1 – uma maior observância de identificação e análise dos riscos internos e externos à organização, pelos que conduzem a entidade num todo, partindo do pensamento da analogia entre a avaliação eficaz do controle interno na prevenção de relatórios financeiros fraudulentos (Zanette, 2007)

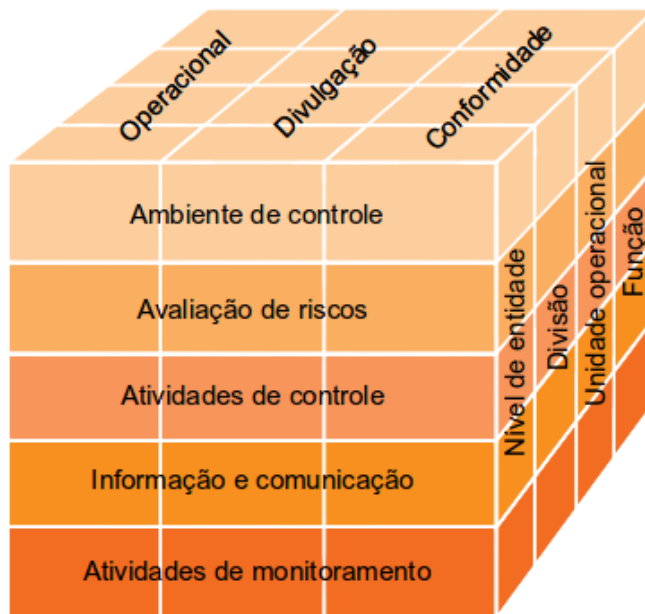


Figura 1: Matriz tridimensional, o cubo COSO ERM.

Fonte: COSO (2013).

Segundo o COSO (2013), no cubo as categorias de objetivos que estão nas colunas, representam o que a entidade busca alcançar, enquanto os componentes que estão nas linhas, mostram o que é necessário para atingir os objetivos e, por último, a estrutura organizacional da entidade está na terceira dimensão, que geralmente são as unidades operacionais e entidades legais, entre outras. Para que o preceito dos controles internos seja concretizado, gerando uma segurança razoável, é necessário que cada um dos cinco componentes do sistema de controle esteja presente e funcionando adequadamente em relação a cada um dos três objetivos do negócio (Moraes, 2003).

Tabela 2: Tipos de objetivos do Controle Interno, conforme a estrutura conceitual do COSO

Objetivos	Definições
Operacional	Foca na eficácia e eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos
Divulgação	Foca nas divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade
Conformidade	Foca no cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita

Fonte: COSO (2013)

2.3 – Tipos de Auditoria – INTOSAI: operacional, financeira e de conformidade

Existe um consenso de que o surgimento da auditoria se deu na Inglaterra, no século XIII, no reinado de Eduardo I, juntamente nos países da Grã-Bretanha, com o surgimento das grandes corporações industriais e comerciais, entre os séculos XVIII e XIX. Porém no Brasil ela somente foi oficialmente reconhecida em 1968 por ato do Banco Central do Brasil, o fortalecimento da atividade ocorreu em 1972 pela formação de um órgão nacional para congregação e autodisciplina dos profissionais, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Jund, 2001).

Segundo Sá (2003), na administração pública a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no Brasil veio somente a partir da Lei nº 4.728, de 1965. Porém em 1953, em Havana, 34 países formaram a *International Organization of Supreme Audit Institutions* [Intosai], com o objetivo de fornecer os padrões internacionais de auditoria para as Entidades Fiscalizadoras Superiores [EFS], que são as instituições que fazem a auditoria no setor público. Como consequência desse propósito, surgiram as *International Standards of Supreme Audit Institutions* [ISSAI], que visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes (Intosai, 2020).

De acordo com a ISSAI 100, as auditorias do setor público envolvem pelo menos três partes distintas: (i) o auditor, que no setor público é representado pelo titular da EFS para conduzir as tarefas de auditoria; (ii) uma parte responsável, que podem ser pessoas ou organizações que são responsáveis pela elaboração da informação, gestão ou atender recomendações acerca do objeto; e (iii) os usuários previstos que podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral para quem o auditor elabora o relatório de auditoria.

Na auditoria a asseguaração é de extrema importância, sendo dividida em dois níveis: a asseguaração razoável, onde a conclusão da auditoria é expressa de forma positiva, transmitindo que na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade com os aspectos relevantes; e a asseguaração limitada, onde nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis, ou seja, os procedimentos são limitados em comparação com a asseguaração razoável, mas ainda são significativo para os usuários previstos. Segundo Santos e Pagliato (2007), outro aspecto relacionado a esse processo é o risco de auditoria que se dividem em: inerente, onde a chance da informação encontra uma distorção caso não haja nenhum controle; risco de controle, quando a distorção ocorre sem ter sido prevista; e risco de detecção, que se materializa quando o auditor não detecta uma distorção relevante.

De acordo com a NBC TA – Estrutura Conceitual, o fator que transmite o nível de asseguração é a opinião do auditor, que pode ser tanto não modificada quanto modificada. A primeira é usada tanto para asseguração razoável como para asseguração limitada, enquanto a segunda pode ser: qualificada, que é quando o auditor discorda ou é incapaz de obter evidência suficiente sobre itens do objeto que são relevantes mas não generalizados; adversa, quando obtém-se evidência suficiente e apropriada e se conclui que desvios ou distorções são relevantes e generalizados; ou abstenção de opinião, onde o auditor é incapaz de obter evidência suficiente e apropriada, devido a uma incerteza ou limitação de escopo que é tanto relevante quanto generalizada.

As auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos – financeiras, de conformidade e operacionais – sendo que os objetivos de cada trabalho determinarão as normas que lhe são aplicáveis, como mostra a Tabela 2.

Tabela 3: Tipos de Auditoria no Setor Público

Tipos de Auditoria	Norma de Auditoria	Definições
Auditoria Financeira	ISSAI 200	Tem como foco determinar se a informação financeira de uma entidade está em conformidade com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável.
Auditoria Operacional	ISSAI 300	Foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento, contribuindo para a <i>accountability</i> e transparência
Auditoria de Conformidade	ISSAI 400	Foca em determinar se um objeto particular está em conformidade com as normas identificadas como critérios, pode se relacionar com a legalidade ou com a legitimidade.

Fonte: Intosai (2017)

Essas auditorias têm basicamente dois tipos de trabalhos, os de certificação, onde a parte responsável mensura e faz base razoável para expressar uma conclusão e os de relatório direto onde o auditor que realiza essa mensuração e apresenta no relatório de auditoria. As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, pois são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável, já as auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto e por último as de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo (ISSAI 100).

2.4 – Tipos de opiniões em auditoria

De acordo com a NBC TA 700, o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com uma estrutura pré-definida. Já a opinião modificada aparece em duas situações: a primeira quando auditor concluir que, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações apresentam distorções relevantes, ou quando não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todos não apresentam distorções relevantes.

Tabela 4: Tipos de opinião modificada

Natureza do assunto que gerou a modificação	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
As demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: NBC TA 705 (CFC, 2016).

Nos pareceres prévios do TCU, a opinião é dada com ressalvas quando o Tribunal discorda de, ou não está seguro sobre, um ou mais itens constantes da prestação de contas, os quais são materiais, porém não fundamentais para a compreensão dos lançamentos contábeis. Já a opinião adversa é emitida quando a discordância sobre os lançamentos contábeis é de natureza tão fundamental que impede que o Tribunal emita opinião com ressalva. Por último a abstenção de opinião vem quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido a diversas incertezas (Victor, 2016).

2.5 – Estudos Anteriores sobre o Tema

As pesquisas em relação à prestação de contas no setor público são pouco recorrentes – Victor (2016), Azevedo (2018), Accioly (2019), Godinho (2019) e Silva (2009) podem ser compreendidos como exceção.

Victor (2016) comparou o modo pelo qual se dá a concretização da competência constitucional de julgamento de prestação de contas decorrente do art. 71, I e o art. 49, IX, em contraste com a competência do art. 71, II – o primeiro relativo às contas do presidente da República e o segundo às contas dos gestores ordinários, respectivamente. Segundo o autor, existem aspectos iguais e diferentes, mas o objetivo da atuação é o mesmo: verificar se o

exercício de poder, sobre os recursos públicos, ocorreu dentro dos limites impostos, considerando aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, entre outros princípios.

Dois anos depois, Azevedo (2018) analisou o distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas brasileiros. Foi constatado que as normas não veem sendo seguidas nas contas presidenciais e nas de gestores ordinários, podendo ser decorrente de um aparente desconhecimento dos auditores sobre tais processos, ou pouca importância percebida na aplicação, sugerindo a necessidade de maior coordenação central entre esses órgãos.

No ano seguinte, Accioly (2019) avaliou justamente quais ressalvas foram encontradas nos pareceres prévios nos sete estados brasileiros onde foram reconhecidos em situação de estado de calamidade financeira. Alguns dos motivos que mais se repetiram ao longo de cinco anos nesses estados foram os mesmos que fizeram os pareceres das contas de governo estarem com ressalvas, como: restos a pagar não processados, despesas discricionárias, equilíbrio fiscal, aplicação de recursos, transferências orçamentárias, etc.

O fato de as normas não serem seguidas faz com que os pareceres acabem ficando com opinião de auditoria modificada e esse fenômeno não ocorre somente em estados brasileiros. Godinho (2019) demonstrou que nos municípios em Portugal os principais motivos disso acontecer eram o grau de execução orçamental da receita e a existência de uma opinião modificada antiga, ou seja, alguns dos mesmos fatores que fazem nossos pareceres terem ressalvas.

Como visto anteriormente, um dos principais motivos para os pareceres sobre as prestações de contas no setor público apresentarem distorções constantes são os problemas com o orçamento público. Um dos fatores dessa categoria são as transferências, que Silva (2009) demonstrou haver inúmeras falhas nesse tipo de movimentação na primeira década dos anos 2000, não obstante o aprimoramento decorrente da implementação do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse [SICONV]. Esse sistema melhorou a prestação de contas, diminuindo os documentos obrigatórios e utilizando informações em ferramentas de Data Ware House ou de mineração de dados, possibilitando o cruzamento de diversas bases de dados e tornando a fiscalização mais ágil e transparente.

Tendo todos esses fatores em vista, percebe-se que as pesquisas que existem sobre o tema trazem uma trajetória histórica que mostra a constante evolução das prestações de contas na legislação nacional, porém sempre fica muito clara a distância da transparência e do *accountability* ideal. Nesse contexto, o presente trabalho procura compreender quais as opiniões

que mais se repetiram ao longo de dez anos de parecer prévio do TCU sobre as contas de governo e em quais tipos de auditoria e objetivos de controle elas se encaixam.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Gil (2019), o propósito de uma pesquisa descritiva é entender e descrever as variáveis do objeto de estudo e como elas podem se relacionar, ou seja, como o objetivo desse trabalho é avaliar identificar se há um padrão no tipo de problemas apontados para justificar a modificação de opinião, em relação aos objetivos de controle (operacionais, de divulgação ou conformidade) ou tipo de auditoria (operacionais, financeira ou conformidade), ele acaba entrando nessa classificação.

3.1 – Objeto da Pesquisa

O TCU publica anualmente um parecer prévio analisando as contas do Presidente da República, que é usado como apoio para que o Congresso Nacional possa julgar as contas anuais de governo, de acordo com as competências atribuídas pela Constituição Federal de 1988. Esses relatórios são compostos por: análises da conjuntura econômica, financeira e orçamentária; resultados da atuação governamental; conformidade financeira e orçamentária; monitoramento das recomendações emitidas em relatórios anteriores; e a auditoria do Balanço Geral da União.

Esta pesquisa se concentra nos assuntos/temas abordados como motivos para modificação de opinião nos pareceres prévios emitidos pelo TCU sobre as prestações de contas do Presidente da República, no período de 2010 a 2020.

3.2 – Parâmetros de Análise

Para o alcance do objetivo da pesquisa, os dados relativos aos pareceres do TCU sobre as prestações de contas do Presidente da República de 2010 a 2020 serão analisados considerando os seguintes parâmetros de análise:

- a) Por tipo de opinião: nesse tópico será avaliado o histórico do tipo de opiniões nos pareceres prévios do TCU sobre as contas de governo no período de 2010 a 2020. Funciona como as primeiras evidências de interesse para se compreender como o Tribunal tem avaliado as prestações de contas do Presidente da República nesse período e se há alguma mudança opinião ao longo do tempo.
- b) Por quantidade de assuntos abordados para a modificação de opinião: nessa parte será analisada a evolução da quantidade e tipos de assuntos abordados pelo TCU para justificar a sua opinião ao longo dos dez anos. O propósito é identificar se a quantidade de problemas apontados tem aumentado ou não ao longo do tempo e se há recorrência ou não dos problemas apontados.

- c) Por natureza do objetivo de controle interno e tipo de auditoria: nesse tópico será avaliada a distribuição dos assuntos abordados para justificar eventual modificação de opinião por tipo de objetivo de controle interno e de auditoria. Esse mapeamento permitirá a identificação da natureza dos problemas apontados como justificativas para modificação de opinião no parecer do Tribunal sobre as contas de governo, ou seja, se são questões: de natureza operacional e de eficiência e eficácia; de confiabilidade e transparência das informações; ou de atuação em conformidade com as leis, normas e regulamentos.
- d) Por valor dos problemas apontados: nessa parte será analisada o valor dos problemas ou distorções abordados em cada ano para modificar a opinião sobre a prestação de contas. O propósito é identificar a dimensão desses valores e sua evolução ou involução temporal no período.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

De forma a abordar os aspectos analíticos deste tema, esta Seção foi organizada em quatro partes: por tipo de opinião; por quantidade de assuntos abordados para a modificação de opinião; por natureza do objetivo de controle interno e tipo de auditoria; valor dos problemas apontados.

4.1 – Por Tipo de Opinião

O parecer prévio do TCU sobre as contas de governo se materializa pela emissão de duas opiniões. A primeira refere-se à confiabilidade do BGU e tem por objetivo exprimir se os balanços e as demonstrações representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial dos poderes da República, no final de cada ano civil. A segunda opinião é sobre o relatório de execução dos orçamentos, exprimindo posicionamento sobre se o Poder Executivo observou as normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual (TCU, 2013).

Segundo Victor (2016) antes da emissão dessas duas opiniões, o primeiro julgamento avalia se a Administração Pública federal observou os princípios constitucionais e legais a ela aplicáveis, relativamente às operações reportadas no BGU e no relatório de execução dos orçamentos, que compõem a prestação de contas do presidente. Esta é condição mínima para a emissão de opinião positiva.

Nos pareceres prévios do TCU sobre as contas presidenciais de 2010 a 2020, todas as opiniões foram com ressalvas, ou seja, ao longo de dez anos houve no mínimo problemas com a confiabilidade do BGU, o relatório de execução dos orçamentos e os princípios constitucionais e legais da Administração Pública.

Tendo esses fatores em vista, percebe-se que o exercício das competências do TCU em relação ao exame das contas presidenciais, na prática as opiniões não têm resultado em mudanças práticas por parte da administração. Isso provavelmente ocorre por duas razões. A primeira é o fato de as “ressalvas” não representarem uma punição efetiva, pois não impedem a aprovação das contas, requerendo apenas a adoção de medidas saneadoras pertinentes. Por conta disso, os governantes podem não se sentir pressionados, com repetições de antigas ressalvas e incorporação de novas.

O segundo motivo acontece pelo fato de as contas presidenciais abrangerem toda a administração pública direta e indireta, o que faz essa extensão ser gigantesca num país do tamanho do Brasil. Por conta disso, é praticamente improvável haver um ano onde se tenha

opinião sem ressalvas para todos os eventos e informações do Poder Executivo Federal, ou seja, tendo é importante ter a consciência de que em um país de dimensões continentais, a possibilidade de haver uma uniformidade entre as contas de todos os estados é praticamente nula.

4.2 – Por Quantidade de Assuntos Abordados para a Modificação de Opinião

Identificado que todos os pareceres prévios emitidos pelo TCU sobre as contas de governo foram do tipo “com ressalvas”, o segundo tópico de análise consiste em avaliar se ao longo do período pesquisado há alteração em relação aos assuntos abordados para justificar essa modificação de opinião, sendo o quesito de quantidade de problemas apontados o primeiro parâmetro de análise.

Essa evolução temporal do número de assuntos abordados para justificar a modificação é sintetizada na Figura 1.

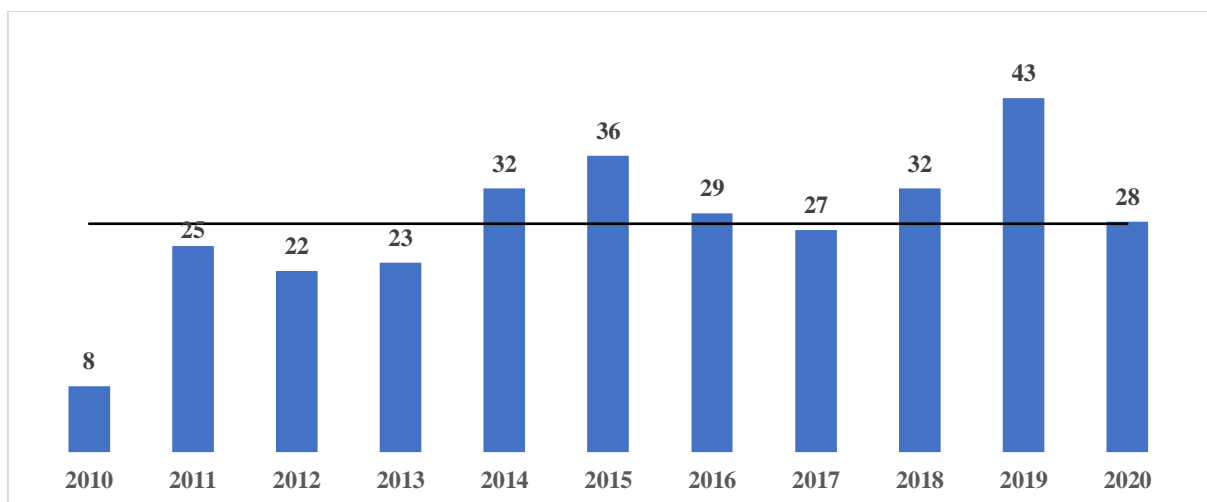


Figura 1: Número de assuntos abordados nos pareceres prévios do TCU para justificar a modificação de opinião sobre as contas de governo, no período de 2010 a 2020

Fonte: TCU

É possível observar que a reta preta, representativa do número médio de assuntos abordados ao longo do período de onze anos (28 assuntos), com variações acentuadas. Percebe-se que o ano de 2010 tem a menor quantidade e a partir dele a curva registra tendência de crescimento até 2014/2015. Depois de leve redução nos anos seguintes, alcança o ápice em 2019, com redução no último ano da série, 2020.

O parecer prévio do TCU sobre as contas relativas ao ano de 2010, o primeiro da série temporal, simplesmente divulgou as ressalvas mais relevantes dos fatores analisados, alcançando apenas oito assuntos abordados. Além da pouca quantidade, comparativamente ao

valor médio de 28 assuntos abordados no período, não foram apontados os valores relacionados a esses assuntos, o que compromete o grau de *accountability*.

O forte crescimento no número de ressalvas em 2014 se explica pela realização do evento Copa do Mundo Fifa 2014 no Brasil, que exigiu a assunção de compromisso pelos governos federal, estaduais e municipais perante a Fédération Internationale de Football Association (Fifa), com vistas à construção de estádios de futebol e à melhoria da mobilidade urbana, dos aeroportos, das telecomunicações, da infraestrutura do turismo e da segurança pública. Para a consecução desses objetivos, o governo federal estabeleceu, além dos financiamentos concedidos pelos bancos federais – BNDES, Caixa, BNB, BB e Basa – outros instrumentos de incentivos, quais sejam, os subsídios ou benefícios creditícios e tributários (TCU, 2015).

Todos esses instrumentos de incentivo fiscal do ano anterior, em 2015 foram somados os problemas relacionados à discussão sobre crimes de responsabilidade decorrentes de irregularidades da gestão orçamentária e financeira, mais especificamente a abertura de créditos adicionais em violação ao princípio da legalidade. Esses fatores levaram ao impeachment da então Presidenta Dilma Roussef. Todo esse contexto fez com que esse ano alcançasse o pico de crescimento da reta.

O auge no número de assuntos abordados para justificar a modificação de opinião ocorreu em 2019. Apesar do exame detalhado dos problemas apontados não foi possível associar esse dado a um fator específico. somente a relação de esse foi o mesmo ano onde a prestação de contas foi mais detalhada, chegando a ter mais de seis classificações nos Balanços e Relatórios de Orçamento da União como demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5: Tipos de Composição das Contas de Governo

Anos	Relatório do Orçamento	Balanco Geral da União
2010	Não	Não
2011	Não	Não
2012	Não	Não
2013	Sim	Sim
2014	Sim (Irregularidades/Ressalvas)	Sim
2015	Sim (Irregularidades/Outros Achados)	Sim
2016	Sim	Sim
2017	Sim	Sim
2018	Sim	Sim
2019	Sim (Irregularidades/Impropriedades/Distorções)	Sim (Distorções de Valor/Classificação/Controles Internos Contábeis)
2020	Sim (Irregularidades/Impropriedades)	Sim (Distorções de Valor/Deficiências no Controle Interno)

A Tabela 5 demonstra que durante no período 2010/2020 não houve uma uniformidade em relação à apresentação das contas do presidente. Porém, desde 2013 passou a haver divisões entre as ressalvas do BGU e do relatório de execução orçamentária. Além disso, numa quantidade razoável de anos houve especificações de categorias dentro dos dois demonstrativos, ou seja, justamente esse fato de maior detalhamento ao longo do período foi o que pode justificar o número de ressalvas aumentar substancialmente desde 2010.

De se ressaltar que desde 1992 a Lei 8.443 já havia definido que as contas de governo consistem nos balanços gerais e no relatório sobre a execução do orçamento da União, mas que essa padronização indicada acabou não ocorrendo, conforme evidenciado na Tabela 5.

4.3 - Por Natureza do Objetivo de Controle Interno e Tipo de Auditoria

Além da composição por tipo de informação e da identificação sobre o assunto abordado se tratar de irregularidade ou impropriedade, outra forma de se analisar a evolução dos assuntos abordados quanto ao tipo de objeto de controle interno, considerando a estrutura conceitual do COSO, e tipo de auditoria, conforme classificação da Intosai.

Como destacado na Seção 2, há uma associação bem clara entre: (i) objetivo operacional e auditoria operacional; (ii) objetivo de divulgação e auditoria financeira; e (iii) objetivo de conformidade e auditoria de conformidade. Assim, para fins do presente estudo eles

são tratados em conjunto objetivo/auditoria, mesmo admitindo a perspectiva de que, por exemplo, determinado problema de ineficiência/ineficácia de determinado programa governamental – de natureza operacional, portanto – tenha sido identificado em uma auditoria financeira ou de conformidade. Todas as demais combinações objetivo/auditoria também são possíveis. Admitindo-se essa limitação, a distribuição dos assuntos por tipo de objetivo/auditoria é consolidada na Tabela 5.

Tabela 6: Assuntos abordados para justificar opinião modificada, por objetivos de controle interno / tipo de auditoria

Data-base	Objetivo de Controle Interno / Tipo de Auditoria						Total
	Operacional / Operacional		Divulgação / Financeira		Conformidade / Conformidade		
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	
2010	3	33%	3	33%	3	33%	9
2011	1	4%	21	81%	4	15%	26
2012	3	13%	17	71%	4	17%	24
2013	3	11%	19	68%	6	21%	28
2014	3	7%	27	60%	15	33%	45
2015	5	12%	24	59%	12	29%	41
2016	7	20%	22	63%	6	17%	35
2017	6	17%	22	63%	7	20%	35
2018	10	24%	23	56%	8	20%	41
2019	5	11%	33	72%	8	17%	46
2020	3	10%	25	83%	2	7%	30
Total	49	14%	236	66%	75	21%	360

Fonte: TCU

A Tabela 6 demonstra na coluna “Total” que uma ressalva pode-se relacionar a mais de um tipo de auditoria ou objetivo de controle interno, justamente por isso que essa coluna é maior que os números apresentado na Figura 1. Apesar disso, os anos de 2010 e 2019 continuam sendo os anos com menor e maior número de assuntos, respectivamente, e o biênio 2014/2015 ainda registra picos no meio do período. Outro fator a se destacar é a prevalência de assuntos relacionados ao objetivo de divulgação e auditoria financeira, seguido pelos assuntos relacionados ao objetivo de conformidade e operacional.

Existem algumas razões para os percentuais mostrarem que a natureza dos assuntos abordados para justificar a modificação de opinião foram relacionadas, em sua maioria, ao objetivo de divulgação e auditoria financeira. Em primeiro lugar, a maioria das distorções está relacionada à confiabilidade do BGU e essa opinião é construída a partir dos resultados da

auditoria financeira. O segundo motivo é que, como pode ser observado na Tabela 2 da Seção 2.2, o objetivo de divulgação do COSO é uma mistura de aspectos tanto da auditoria operacional quanto da financeira, ou seja, ele engloba dois tipos de auditoria em um só objetivo de controle interno, por conta disso ela aparece com tanta frequência também.

Tendo esses fatores em vista, outro fator perceptível é que a partir de 2014 a quantidade de ressalvas aumentou substancialmente, principalmente associadas ao objetivo de divulgação. Isso ocorreu, muito provavelmente, em função de o Brasil ter iniciado o processo de convergência às normas internacionais em 2011 (Dutra & Champomier, 2014). Diante deste cenário, outra decisão que contribuiu para essa convergência, foram os levantamentos feitos pela Corte em 2014, que levou o tribunal a divulgar o acórdão 3608/2014-TCU-Plenário, que estabelecia uma padronização do manual de auditoria financeira e das normas utilizadas com o padrão internacional criado pelas Intosai.

Como demonstrado anteriormente, dados revelam que a maioria das ressalvas das contas de governo brasileiro está relacionada a objetivos de divulgação e auditorias financeira que apesar de terem atingido picos por conta de eventos internacionais ou crimes de responsabilidades, acabam tendo uma frequência bem consistente ao longo desses onze anos. O problema primário aparece quando ocorre falha na divulgação feita pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsável pela elaboração e divulgação do BGU e do relatório de orçamento, afetando o objetivo de divulgação. Na sequência, essas demonstrações são analisadas pelo TCU, onde essas distorções podem ou não ser detectadas, o que caracterizaria o risco de detecção. A tabela 6 demonstra que o Tribunal está localizando uma quantidade frequente de ressalvas mas a falta de padronização das demonstrações acaba reduzindo a confiabilidade de que essas distorções estão sendo divulgadas em sua plenitude, ou seja, em primeiro plano a decisão que amenizaria essas ressalvas que tem objetivo e auditoria tão correlacionados, seria um controle interno na própria STN antes mesmo dela divulgar a prestação de contas.

4.4 – Por Valor dos Problemas Apontados

Identificado que na maioria dos anos as ressalvas com maior frequência são as de auditoria financeira e o objetivo de divulgação, o quarto tópico de análise consiste em avaliar se ao longo do período pesquisado há alteração em relação aos valores dessas distorções apontadas pelo Tribunal para justificar a modificação de opinião – no caso, as ressalvas. Essa evolução temporal é sintetizada na Figura 2.

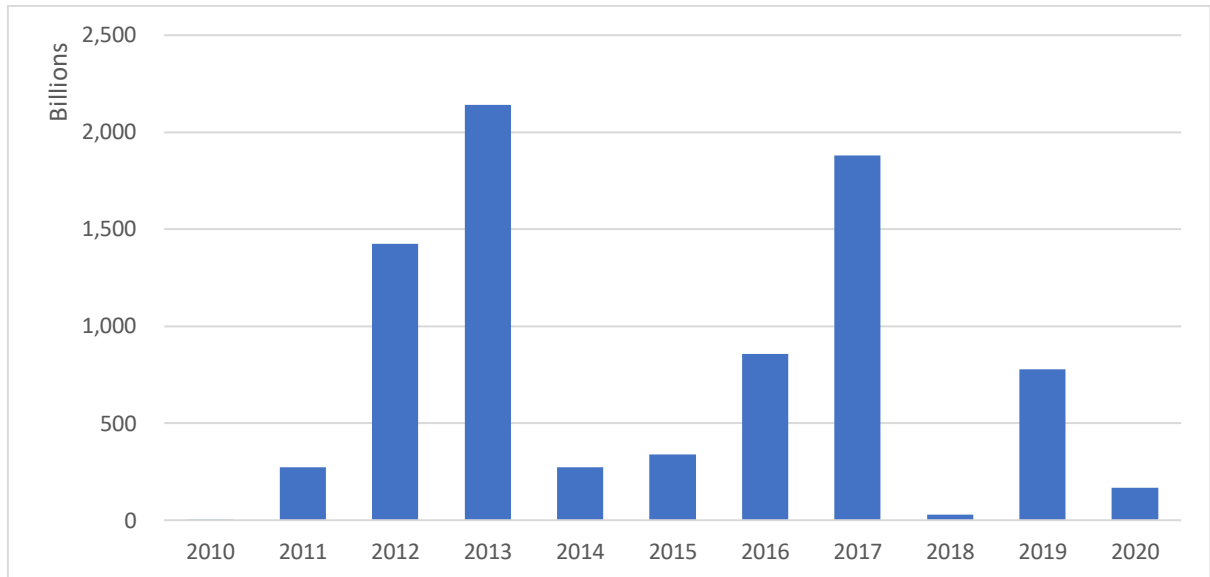


Figura 2: Valores das distorções apontadas nos pareceres prévios do TCU para justificar a modificação de opinião sobre as contas de governo, no período de 2010 a 2020

Fonte: TCU

No primeiro ano da série, 2010, registra o menor valor de distorções apontadas nos pareceres prévios do TCU. Isso é explicado, de certa forma, pelo menor número de ressalvas divulgadas – conforme discutido na Seção 4.2. O valor de R\$120,0 milhões se refere a uma das oito ressalvas divulgadas, ou seja, em sete delas não sendo apontados os valores dos problemas destacados.

No outro extremo, os anos com maiores valores apontados como distorções são os de 2012, 2013 e 2017. A distorção que causou o pico nesses anos foi a ausência de registro contábil das provisões matemáticas previdenciárias do Regime Próprio de Previdência Social [RGPS] dos servidores civis federais. Em 2011 esse problema já havia aparecido, porém sem os valores e mesmo assim o TCU fez uma recomendação para que esse registro fosse institucionalizado inclusive com a inclusão de dispositivos nos manuais emitidos pela STN. Porém no ano seguinte isso não foi atendido, gerando uma subavaliação do passivo da ordem de R\$1,25 trilhão. Dessa vez, o Tribunal recomendou que houvesse a criação de um órgão para fazer a contabilização das referidas provisões, porém não foi obedecido, gerando novamente uma distorção trilionária em 2013. Somente em 2014 que a STN criou a unidade gestora STN-RPPS-Atuarial, o que acabou solucionando a ressalva por um tempo. Entretanto, em 2017 o RGPS, junto com outros regimes, acabou tendo um déficit de R\$ 268,8 bilhões – valor que adicionado a outras distorções acabaram fazendo com que esse fosse o terceiro ano com mais de R\$1,0 trilhão de distorções.

É possível observar que antes do pico de 2017, no ano anterior já havia um valor acima da média. Esse crescimento em 2016 se deve à realização das Olimpíadas e Paralimpíadas em 2016 no Brasil, que exigiu a assunção de compromisso pelos governos federal, estaduais e municipais perante o Comitê Olímpico Internacional (COI), com vistas à construção de estádios, arenas, manutenção da segurança, da ordem pública, etc. (TCU, 2016).

De se destacar, por fim, que a repetição de ressalvas, como ocorreu com a questão previdenciária nos anos de 2012, 2013 e 2017, é algo relativamente comum. O maior problema dessas distorções é o fato de que quando elas não são sanadas imediatamente, em cumprimento à recomendação do TCU, seu valor vai aumentando conforme o tempo passa, aumentando o valor acumulado das distorções.

5 CONCLUSÕES

O objetivo deste trabalho foi analisar os assuntos/temas utilizados como motivo para a modificação de opinião nos pareceres prévios do TCU sobre as contas de governo, no período de 2010 a 2020, catalogando-os por tipos de objetivos de controle interno pelo COSO e de auditorias segundo a Intosai. E para isso foram avaliados justamente as opiniões sobre as contas do presidente que são compostas pelo BGU e o relatório da execução dos orçamentos.

Foi identificado que em nenhum dos anos que compõe o período de onze anos, houve uma prestação de contas sem ressalvas, baseada em problemas relacionados aos objetivos de controle interno de divulgação, operacional e de conformidade. Por consequência, são problemas identificáveis em auditorias financeira, operacional e de conformidade, respectivamente. Dentre esses tipos o que aparece em sua grande maioria ao longo do período são o objetivo de divulgação e a auditoria financeira, que são tópicos relacionados –primeiro ocorre a falha na divulgação pela STN e na sequência o Tribunal tem a responsabilidade de avaliar se essas demonstrações apresentam ou não distorções.

Em relação ao impacto das opiniões do TCU, pode-se dizer que existe um nível de atendimento das recomendações, porém elas não ocorrem necessariamente no ano seguinte, o que acaba gerando um aumento gradual das ressalvas fazendo com que seus somatórios cheguem a um pico em determinados anos, apesar disso ocorre uma frequência equilibrada na maior parte do período.

Durante a execução deste trabalho foram encontradas algumas dificuldades que impactaram a análise de resultados, como a publicação de pareceres sem um padrão específico. Como exemplos, pode-se citar: a baixa quantidade de ressalvas e a pouca divulgação de quantidade no ano de 2010; a divulgação dos dados de quase todas as distorções em 2017; e um alto detalhamento dos problemas, chegando a criar subdivisões que não foram mais repetidas, em 2019. Além disso, cada parecer prévio traz particularidades, que dificultam o tratamento mais estruturado. Pode-se falar também sobre a não continuidade dos órgãos. Em alguns casos não foi possível acompanhar se houve continuidade de determinadas distorções, tendo em vista que com as reformas administrativas, determinados órgãos foram extintos e suas competências distribuídas entre várias unidades.

Mesmo com dificuldades relevantes, a pesquisa conseguiu contribuir para o debate sobre a relevância da opinião do TCU, ao reconhecer que o parecer prévio, apesar de uma grande repetição das ressalvas, ainda consegue fazer com que parte das distorções de valor considerável que aparecem no início da série são resolvidas ou diminuídas ao longo dos anos destacados. Outra contribuição se deu pela correlação entre as classificações das ressalvas aos

objetivos de controle interno do COSO e aos tipos de auditoria da Intosai, o que acabou ampliando a percepção das causas e soluções para os problemas mais recorrentes que impedem o governo de conseguir um parecer sem ressalvas.

Por fim, para agregar maior valor a essa linha de pesquisa, sugere-se que no futuro seja ampliado esse tipo de análise para incluir os Tribunais de Contas Estaduais, para avaliar se as suas opiniões também impactam as contas dos governadores. Também seria importante avaliar se as evidências obtidas no presente estudo se mantêm ao longo dos próximos anos, em especial se haverá uma continuidade no detalhamento classificatório e quantitativo das ressalvas até chegar em uma padronização, com redução dessas distorções.

REFERÊNCIAS

- Accioly, V. (2019). Análise das Contas de Governo pelos Tribunais de Contas: Lições da Crise Fiscal. Recuperado em 20 de outubro, 2022 de <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29618/VICTOR%20BELL%20ACCIOLY.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Albuquerque, F. (2009). O Controle Interno da Administração Pública Federal: Uma análise de sua aplicabilidade e eficiência. Recuperado em 25 de setembro, 2022 de https://bdm.unb.br/bitstream/10483/1625/1/2009_FlavioLuizSilvestredeAlbuquerque.PDF
- Azevedo, R. (2018). O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. Recuperado em 09 de outubro, 2022 de <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13665>
- Barbosa, D; Pugliese, W; Specchio, S. (1999). Novas Metodologias. São Paulo
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República. Recuperado em 30 de janeiro, 2021 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Brasil. (1911). Decreto 2.511 – Tomada de Contas ao Governo pelo Congresso Nacional. Recuperado em 21 de agosto, 2022 de <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-2511-20-dezembro-1911-579938-publicacaooriginal-102823-pl.html>
- Brasil. (1992). Lei Nº 8.443 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. Recuperado em 21 de agosto, 2022 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.ht.
- Brasil. (1965). Lei Nº 4.728 – Mercado de Capitais. Recuperado em 26 de setembro, 2022 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14728.htm
- Brasil. (2014). TC 005.956/2014-5 - Parecer Prévio sobre as Contas do Poder Executivo. Recuperado em 23 de novembro, 2022 de www.tcu.gov.br
- Brasil. (2020). Regimento interno do Tribunal de Contas da União. Recuperado em 21 de agosto, 2022 de <https://portal.tcu.gov.br/regimento-interno-do-tribunal-de-contas-da-uniao.htm>
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC Estrutura Conceitual. Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 705. Modificações na Opinião do Auditor Independente.
- COSO (2013). Estrutura Integrada. Recuperado em 25 de setembro, 2022 de https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf

- Dutra, T. A., & Champomier, J.-M. (2014). A função da auditoria financeira em Tribunais de Contas: As perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. *Revista TCU*, nº 130, 70-81.
- Fernandes, J. (2005). *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*. 2ª Ed. Belo Horizonte: Fórum.
- Ferreira, L. (2002). Entendendo o COSO: Um roteiro prático para entender os princípios do COSO. Recuperado em 25 de setembro, 2022 de <http://www.auditoriainterna.com.br/coso.htm>
- Gil, A.C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (7ª ed.) São Paulo: Altas.
- Godinho, J. (2019). Determinantes da Opinião de Auditoria Modificada no Setor Público: Caso dos Municípios Portugueses nos anos 2015 e 2016. Recuperado em 09 de outubro, 2002 de <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/18807>
- International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). (2017). ISSAI 100 - Princípios fundamentais de auditoria financeira. Traduzido pelo Tribunal de Contas da União (Original publicado em 2013).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). (2017). ISSAI 200 - Princípios fundamentais da Auditoria financeira. Traduzido por Tribunal de Contas da União (Original Publicado em 2013).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). (2017). ISSAI 300 - Princípios fundamentais da Auditoria financeira. Traduzido por Tribunal de Contas da União (Original Publicado em 2013).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). (2017). ISSAI 400 - Princípios fundamentais da Auditoria financeira. Traduzido por Tribunal de Contas da União (Original Publicado em 2013).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). (2020). Overview. Recuperado em 21 de agosto, 2022 de <https://www.intosai.org/about-us/overview>
- Jund, S. (2001). *Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos*. Rio de Janeiro: Impetus.
- Mauss, C. (2017). A estruturação, organização e atuação dos controles internos municipais segundo a norma contábil. Recuperado em 25 de setembro, 2022 de http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_controle_interno.pdf
- Moraes, J. (2003). *Análise da Eficácia da Disseminação de Conhecimentos Sobre Controles Internos Após sua Implementação no Banco do Brasil*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

- Rego, A. (2017). A utilização do COSO na controladoria: um estudo no Brasil. Recuperado em 25 de setembro, 2022 de http://www.infinitaweb.com.br/albruni/artigos/a0704_IntCustos_COSO.pdf
- Sá, J. (2003). MAC - Manual de Auditoria e Controladoria Pública. São Paulo. IOB - Informações Objetivas Publicações Jurídicas.
- Santos, A. Pagliato, W. (2007) Curso de auditoria. Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
- Silva, A. (1999). O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa, (1890-1998). Tribunal de Contas da União. Monografias vencedoras do Prêmio Serzedello Corrêa, 1998. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999. 1º lugar
- Silva, V. (2009). Tomada de Contas Especial de Convênios: Uma análise crítica da viabilidade do portal de convênios na Tomada de Contas Especial realizada pelo TCU. Recuperado em 20 de outubro, 2022 de <https://bdm.unb.br/handle/10483/1647>
- Victer, R. (2016). Prestação de Contas ou Auditoria de Contas? A busca por uma significação. Recuperado em 09 de outubro, 2022 de https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17561/Roberto%20Santos%20Victer_Mografia_Aprovada.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Zanette, M. (2007). Controle Interno no Cooperativismo de Crédito: Um Estudo de Caso baseado nos Componentes da Metodologia COSO. Recuperado em 25 de setembro, 2022 de <file:///C:/Users/lenovo/Downloads/Contabeis292640.pdf>