

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

Lucas Rodrigues de Souza

PARECERES DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES:
Um estudo comparativo entre Brasil, Paraguai, Uruguai e Portugal.

Brasília
2015

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Mestre Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

Lucas Rodrigues de Souza

PARECERES DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES:

Um estudo comparativo entre Brasil, Paraguai, Uruguai e Portugal.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Lucas Oliveira
Gomes Ferreira

Brasília

2015

PARECERES DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES:

Um estudo comparativo entre Brasil, Paraguai, Uruguai e Portugal.

RESUMO

O poder executivo do Brasil, Uruguai, Paraguai e Portugal, são responsáveis pela elaboração, do parecer das contas públicas em um papel de prestação de contas, para manter níveis de transparência adequados às contas públicas. As Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) realizando uma auditoria anual sobre as contas públicas, possui suas características e necessidades diferenciadas entre países, apresentando-as nas suas legislações, normas e procedimentos, descritos e analisados no presente trabalho. Como objetivo deste é averiguar as divergências através de pesquisas bibliográficas de cunho comparativo, entre as EFS do Brasil, Uruguai, Paraguai e Portugal. Concluiu-se, baseado nas comparações, que há divergências relevantes entre cada órgão do Controle Externo, que comprometem o poder de comparação entre as informações publicadas dos diferentes países.

Palavra-chave: Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Controle Externo. Parecer.

Sumário

1. Introdução	7
2. Referencial Teórico	9
2.1 EFS	11
2.2 Estudos Anteriores	16
3. Metodologia	17
3.1 Delimitação do Escopo.....	18
4. Análise dos Resultados	20
4.1 Quesito 1	20
4.2 Quesito 2	21
4.3 Quesito 3	27
4.4 Quesito 4	27
4.5 Quesito 5	28
4.6 Quesito 6	30
4.7 Quesito 7	34
4.8 Quesito 8	36
4.9 Quesito 9	36
4.10 Quesito 10	37
5. Considerações Finais	41
6. Referencias	44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Características Qualitativas das EFS.....	11
Quadro 2: Quesito 1 - Regulamentação das demonstrações exigidas e publicadas.....	20
Quadro 3: Quesito 2 - Demonstrações exigidas e publicadas (formato e conteúdo).....	21
Quadro 4: Quesito 3 - Informações contábeis tem análise horizontal ou vertical.....	27
Quadro 5: Quesito 4 - Informações orçamentárias (<i>budget</i>).....	27
Quadro 6: Quesito 5 - Contribuição a Transparência.....	28
Quadro 7: Quesito 6 - Informações econômicas no parecer (inflação, PIB, etc...).....	30
Quadro 8: Quesito 7 - Outros Demonstrativos não obrigatórios no país.....	44
Quadro 9: Quesito 8 - Realização de Auditoria financeira.....	46
Quadro 10: Quesito 9 - O tribunal de contas emite o que?.....	46
Quadro 11: Quesito 10 – Como foram os julgamentos.....	47

1. INTRODUÇÃO

Dutra e Champomier (2013) apontam que uma boa informação financeira é o pilar da boa administração pública. Iudicibus (1997) afirma também o objetivo no uso da contabilidade, afim de, fornecer informações para os usuários de tal modo que lhes garanta uma decisão racional.

Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS ou *Supreme Audit Institutions* - SAI em inglês) emitem um parecer anual sobre as contas públicas, onde serão estudadas nos países listados: Brasil, Uruguai, Paraguai e Portugal, serão analisados, verificando suas características, quanto aos aspectos contábeis e a estruturação do parecer para a adoção de melhores práticas e a capacidade de fiscalização pelos tribunais. Torres (2012) afirma o papel das EFS, como o órgão que detém a máxima autoridade de controle fiscalizador dentro de país nas respectivas estruturas administrativas, devendo atuar com independência na regularidade das contas públicas. Assim, Guerra (2005) explicita a importância dos Tribunais de Contas, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade de atos praticados.

Lima (2008) aborda que nos últimos anos cobra-se expressivamente e retornando em mais do Controle Externo para que seja mais ágil e objetivo, pela demanda da população em mais transparência e eficiência na gestão do Estado visto à globalização mundial e a maior facilidade de acesso às informações pelo os avanços tecnológicos.

De acordo com a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*Intosai*¹ 2004, sigla em inglês) os órgãos supremos de controle de recursos devem ter a qualidade de interdependência, como uma condição essencial a existência e do exercício das suas funções. Comparado a prestação de contas publicado pelos Tribunais de Contas e Controladoria responsáveis dos países: Brasil, Paraguai, Uruguai e Portugal, o presente trabalho promove uma análise comparativa desde a organização, natureza jurídica, suas principais atribuições, com o objetivo de constatar a existência das principais divergências entre as EFS, através também dos pareceres de auditoria publicadas no período de 2010 a 2014, descrevendo as características qualitativas das EFS quanto a: composição dos tribunais; a forma de escolha dos ministros; período de mandato; os instrumentos de fiscalização; controle; nível regional ou local; e o poder regulamentar, definidos a partir de Almeida (2013)

¹ INTOSAI, uma organização internacional autônoma, independente e apolítica, fundada em 1953, com o objetivo de promover o intercambio de ideias e experiências entre seus membros, as Entidades Fiscalizadoras Superiores de países de todo o mundo no campo da auditoria governamental. Cf. *Intosai: 50 anos (1953-2003)*.

e aspectos de cada órgão na elaboração de demonstrativos contábeis e outros relatórios e emissão do parecer das contas públicas.

O presente trabalho é dividido em quatro seções e além da introdução, tem-se em seguida o referencial teórico, as referências bibliográficas necessárias para o entendimento do trabalho, trazendo as definições de ordens normativas, doutrinárias e literárias; a metodologia irá descrever a maneira que se desenvolveu a pesquisa, meios utilizados e suas delimitações; a análise dos resultados, extraído das fontes de informações estudadas com embasamentos em leis e decretos e as considerações finais por fim apresentando junto às possibilidades de pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

As EFS dos países serão os responsáveis pela elaboração e divulgação dos pareceres de auditoria das contas públicas, conforme suas responsabilidades. Meirelles (2007 *apud* Castardo, 2007, p. 42) expressa que no controle externo da administração financeira, orçamentária e gestão fiscal, é inserido as principais atribuições dos Tribunais de Contas, como órgãos independentes.

Aborda Filho (2010), que o Controle se configura como atividade fundamental, pois possui caráter permanente e que seja contínuo, podendo ser observada em todos os níveis, seja orçamentário, patrimoniais ou financeiros, e verificando a aplicação das normas e princípios adotados por cada órgão, atendo-se à economicidade, eficiência, à eficácia e à efetividade para atingir o resultado desejado, das operações realizadas.

Torres (2012) afirma que as EFS devem atuar com independência a cerca das contas públicas quanto ao seu controle e regularidade, avaliando o funcionamento administrativo do estado e complementa a importância desses órgãos no auxílio dos Poderes do estado e a população, para que possa realizar observações dos controles, quanto à legalidade e economicidade e está independência e imprescindível então para as EFS, possam desenvolver suas funções. “A prestação de contas, assim como a contabilização do patrimônio público devem ser ações prioritárias dos gestores públicos” expõe Barbosa, Jorge (2012, pg.7).

Lima (2008) aborda que nos últimos anos cobra-se expressivamente e retornando em mais do Controle Externo para que seja mais ágil e objetivo, pela demanda da população em mais transparência e eficiência na gestão do Estado visto à globalização mundial e a maior facilidade de acesso às informações pelo os avanços tecnológicos.

Assim, o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, de acordo com a NBCs 16.1, (CFC 2012) pelas Normas brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP 2012), “é o patrimônio público” e assim:

[...] fornecer aos usuários das informações os resultados alcançados, para que de maneira mais eficiente possa tomar decisões ou fazer exercer o papel de transparência nos gastos públicos, na prestação de contas; além de facilitar a instrumentalização do controle social. (NBCASP 2012, pg. 6).

Castro (2013), diz que:

A função social da contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias á tomada de decisões, à prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Castro (2013, pg.176).

A prestação de contas conforme Lima (2008) é o processo anual que contém as contas dos gestores da União, que serão submetidas para o julgamento nas EFS. Dutra e Champomier (2013) afirmam quanto mais confiáveis for à informação, mais útil será aos usuários desta. A auditoria governamental tem como objetivos, explica Castro (1996) o exame da regularidade permitindo avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados obtidos, além de apresentar subsídios para que possa aperfeiçoar os procedimentos administrativos e de controle dos entes.

Assim por Brito (2009) são imprescindíveis os controles da atuação do Estado, para analisar como são gastos os recursos públicos deve procurar diminuir os meios de corrupção e também criar e aplicar soluções para evitar o desperdício da verba pública causado pela ineficiência. Informam Dutra e Champomier (2013), para que os governos de cada ente sejam transparentes, os governos precisam de padrões de alto nível para a contabilidade e auditoria.

No desenvolver deste trabalho, apresentar essas diferenças será importante para dimensionar tais divergências entre os países que divulgaram a prestação de contas sobre as contas públicas. Niyama e Silva (2013) informam ser de interesse público eliminar assimetrias da informação, pois acredita ser importante para o funcionamento do mercado de capitais. Contudo a padronização está relacionada com a harmonização, afirma os autores. Com o objetivo de constatar a existência das principais divergências entre tais EFS, no período de 2010 a 2014, pretende-se ter uma colaboração aos estudos na área.

No decorrer do trabalho as abordagens se basearão principalmente nas características do Controle Externo e dos pareceres de auditoria em todos os países praticados em cada Entidade Fiscalizadoras Superiores.

2.1 EFS

As EFS possuem características únicas embora semelhantes em alguns pontos. Escolhidas pela semelhança dos idiomas, mas de culturas e até continentes diferentes, os

órgãos supremos para fiscalizar as contas públicas serão demarcados com suas principais características e quanto esses se divergem na sua composição, forma de escolha de seus Ministros, prazo de mandatos, instrumentos de fiscalização, controle, se os Tribunais possuem nível regional e local e seus poderes de regulamentação. Após a análise qualitativa de cada EFS, conforme mesma metodologia instalada por Almeida (2013); partirá as análises dos pareceres emitidos por cada país pelo Controle Externo.

Para desenvolver este trabalho analisar e comparar as EFS entre os países será imprescindível, assim partiremos em definir as características qualitativas pelos mesmos critérios utilizados por Almeida (2013):

Quadro 1: Características Qualitativas das EFS

Características	Tribunal de Contas da União	Tribunal de Contas do Uruguai	Controladoria do Paraguai	Tribunal de Contas de Portugal
Composição dos Tribunais	Composto por 9 Ministros	Composto por 7 Ministros	Composto por 2 ministros, 1 Controlador e um 1 um vice.	Composto pelo Presidente e por mais 16 juízes
Forma de Escolha dos Ministros	1/3 nomeados pelo Poder Executivo e 2/3 pelo Poder Legislativo e	Eleitos por maioria absoluta dos votos pelo Poder Legislativo	Nomeados por maioria absoluta da Câmara dos Deputados, a partir de lista aprovada do Senado pela maioria.	Presidente da República
Mandato dos Ministros	Seus cargos são vitalícios	Mandatos possuem prazo de cinco anos	Os mandatos duram cinco anos, renováveis.	Os mandatos são fixados em quatro anos, renováveis.
Instrumentos de Fiscalização	Auditoria, Inspeção, Monitoramento, Levantamento e Acompanhamento.	Auditoria.	Auditoria, Avaliação de documentos, Monitoramento, Controle, e Fiscalização.	Auditoria.
Controle: quanto ao momento	Prévio, concomitante e Posterior.	Prévio e Posterior.	Prévia, Concomitante e Posterior.	Prévia, Concomitante e Posterior.
Nível Regional e Local	Possui níveis Estaduais e Municipais	Não possui Tribunais de Contas a nível regional ou local.	Apenas cede da Controladoria. Não possui Tribunais de Contas a nível regional ou local.	Possui 3 secções especializadas na cede e 2 secções Regionais de competência genérica

Poder Regulamentar	Expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização do Tribunal	Expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e a faculdade de iniciativa legislativa	Expedir atos e instruções normativas e procedimentos, gozando de autonomia funcional e administrativa.	Expedir atos e instruções normativas de suas atribuições e o regulamento do Tribunal
---------------------------	--	--	--	--

Fonte: Elaboração Própria a partir de Almeida (2013).

No primeiro quesito estudado, a quantidade de membros nos Tribunais é determinada pela Constituição de cada país. A “composição dos Tribunais”, a quantidade de Ministros é similar nos países da América do Sul, nos requisitos necessários para cada ministro. São compostos por sendo nove Ministros no Tribunal de Contas da União (TCU). A Constituição do Brasil, no art. 71, confere competência ao TCU para auxiliar o Congresso Nacional e, em seu art. 73, estabelece que os Ministros do TCU sejam nomeados dentre os brasileiros que preenchem os requisitos, sendo eles: de idade (mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade), idoneidade, reputação e 10 anos no exercício de funções que exigem conhecimentos correlatos com as atividades que serão desenvolvidas e notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública. Os Ministros no Tribunal de Contas da República Oriental do Uruguai (TCROU) definidos pela Constituição do Uruguai, art. 208 totalizam em sete, determinando que os membros do TCROU devam conter pressupostos previstos similares ao do Brasil, para o cargo: ter nacionalidade uruguaia, ter trinta anos completos e mais sete anos de exercício em atividade similares das que serão desempenhas. A Controladoria Geral da República do Paraguai (CGR) é composta de dois ministros, um Controlador e um vice Controlador, conforme a Constituição do Paraguai, art. 281, institui que deva ser um cidadão do Paraguai e alcançaram trinta anos de licenciados em Direito ou Economia, Gestão e Contabilidade. São nomeados pela Câmara dos Deputados, por maioria absoluta, onde os nomes para votação já foram escolhidos também por maioria absoluta pelo Senado. O Tribunal de Contas de Portugal (TCP) analisado do continente Europeu observa-se uma quantidade maior de Juízes, equivalentes aos Ministros na “composição dos Tribunais”. Pela Constituição e a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas portuguesa (*LOPCT*) no art. 9, o TCP em Portugal tem o elenco de 16 (dezesseis) juízes, configurando no país mais divergente dentre os quatro.

O segundo quesito analisado foi a “forma de escolha dos Ministros”. No Brasil é feita a nomeação pelo Poder Executivo em conjunto com o Poder Legislativo, responsável por

indicar um terço dos membros e dois terços dos membros, respectivamente. O Uruguai tem um sistema de votação para a escolha dos Ministros feita apenas pelo Poder Legislativo, pela maioria absoluta dos votos, possibilitando maior participação dos partidos políticos como afirma Dapkevicius (2011). Na República do Paraguai o Controlador e Vice Controlador, são selecionados pelo Senado por maioria absoluta dos seus membros em votação e segue os nomes elencados onde a Câmara dos Deputados por maioria absoluta elege os dois nomes ao cargo. Por fim em Portugal a forma de escolha dos Ministros é bem diferenciada do restante dos países estudados, onde a nomeação é feita exclusivamente pelo Presidente da República, assim, indicando os nomes de sua confiança e que melhor convém ao cargo.

Referente agora ao período de mandatos dos membros que compõem cada órgão, o quesito três do quadro compara a duração dos mandatos. No Brasil os cargos de Ministros do Poder Executivo são vitalícios, pelo art. 73 da Lei nº 8.443/92 no exercício de suas funções podendo se estender até aos 70 anos ou a morte. Pelo Uruguai os mandatos dos Ministros possuem prazo de cinco anos, mesmo prazo atribuído aos demais cargos constitucionais do país, podendo ser reeleitos ou destituídos caso infringir mudança da Assembleia Geral, que fará novas eleições. No Paraguai os cargos têm a duração de cinco anos, podendo ser reeleitos, mas é necessário passar por todo o processo de forma de escolha descrita no quesito dois novamente. Portugal tem seus mandatos fixados em quatro anos, podendo ser renováveis conforme o Presidente da República realizar a indicação.

O quarto item demonstra os instrumentos de fiscalização exercidos pelo Poder Executivo. Principais características e finalidades de cada instrumento de fiscalização, o Regimento Interno do TCU (2011) define os termos:

- a) Acompanhamento: utilizado para realizar exames “ao longo de um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão [...], quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial”; e além de avaliar o “desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados” (art. 241);
- b) Auditoria: utilizado para “examinar a legalidade dos atos de gestão, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, sistemas, programas,

projetos e atividades governamentais; e subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro” (art. 239).

c) Inspeção: instrumento utilizado “para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição” (art. 240);

d) Levantamento: “utilizado para conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos, identificar objetos e instrumentos de fiscalização; e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações” (art.238);

e) Monitoramento: “instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos” (art. 243);

É conferido ao TCU dois instrumentos de fiscalização pela constituição do Brasil: as inspeções e auditorias. O Regimento Interno (TCU, 2011) inclui também o levantamento, acompanhamento e do monitoramento como instrumentos de fiscalização, segundo os arts. 238 e 243. O TCROU apresenta a auditoria como único instrumento de fiscalização. Entretanto, conforme Almeida (2013) é atribuído grande importância para as auditorias, através da e a Divisão de Auditoria, responsável pelo nível mais operacional, responsável por fiscalizar e controlar determinadas áreas de atividade competente ao TCROU e devido ao art. 414 da Lei nº 17.930/05 pela criação de Instituições como a Escola de Auditoria Governamental, para que se possa aprimorar a formação de pessoal e assim contribuir com melhorias e níveis de transparência das contas públicas. O CGR do Paraguai utiliza como seus instrumentos de fiscalização a auditoria como principal, acompanhados do Controle, Monitoramento, exame, inspeção e fiscalização, pelo art. 15 Lei nº 276/94. Ao TCP, possuiu a auditoria como seu único instrumento de fiscalização, mas além da auditoria, o Tribunal Contas desempenha a função de acusação.

O quinto quesito se refere ao momento do controle realizado pelos Tribunais. Pietro (2006, *apud* Filho 2010), o controle prévio objetiva impedir a prática de ato ilegal ou contrário do interesse público; controle concomitante tem como função atuar durante o exercício, acompanhando a atuação administrativa; e controle posterior tem como fins a revisão dos atos, para corrigir, desfazer ou confirmar. A Intosai (2004) apresenta apenas o controle de forma prévia ou posterior. No Brasil, as fiscalizações realizadas pelo TCU podem ser prévias, concomitantes ou posteriores à consumação dos atos de gestão, por disposto da

Lei 4.320/1964. O Brasil se assemelha ao Paraguai pelo uso dos seus instrumentos de fiscalização, podendo ocorrer de forma prévia, concomitante ou posterior, assim como Portugal na realização dos trabalhos do TCP, estabelecidos na Constituição e lei orgânica de cada ente. Já no Uruguai, as fiscalizações realizadas pelo TCROU podem ser prévias ou posteriores, através de dispositivos da Constituição e no *Texto Ordenado Ley De Contabilidad Y Administracion Financiera (TOCAF)*. Almeida (2013) afirma que, essa divergência entre os Tribunais, quanto ao momento da fiscalização, pode ser associada aos instrumentos de fiscalização à disposição de cada Tribunal.

As EFS em nível regional e local são demonstradas pelo sexto tópico. No Brasil, há Tribunais de Contas na esfera Estadual e Municipal, com sede na capital federal, conforme Art. 6º do Regimento interno do TCU. O Uruguai, não possui Tribunais de Contas a nível estadual ou municipal, mas possuem representações nos departamentos, desempenhadas por seus respectivos contadores que compõem o país e que possuem iguais garantias ao TCROU, pela Constituição do Uruguai, art. 211. No Paraguai a CGR se encontra apenas na cidade de Bruselas, a sede da CGR e não possui níveis locais ou regionais, apenas a sede da Controladoria a qual foi instituída, conforme Lei nº 276/94. Em Portugal o TCP dispõe de cinco Secções: três Secções especializadas, na Sede, e duas Secções de competência genérica, uma em cada Região Autónoma, definida no art. 104º da LOPTC.

Por fim no sétimo e último tópico, referente ao Poder Regulamentar atribuído a cada Tribunal ou Controladoria dos cinco países. A Lei Orgânica do TCU em seu art. 2º confere ao Tribunal, o poder de “expedir atos normativos sobre matérias de sua competência”, “sob a pena de responsabilidade”, previsto também no art. 3º da Lei nº 8.443/92. O art. 210 da constituição Uruguai afirma que o Tribunal atuará com autonomia funcional, que será regulamentada por lei elaborada pelo próprio Tribunal atribuiu ao TCROU também a possibilidade de expedir atos e instruções normativas e também à faculdade de iniciativa legislativa. Paraguai conforme a Lei nº 276/94 art. 2, confere a Controladoria Geral do Republica de Paraguai o poder de expedir atos e instruções normativas e de procedimento, com total autonomia funcional e administrativa. O TCP através da LOPTC (art. nº 6), assim como na Constituição, possui a autoridade para expedir atos e instruções normativas de suas atribuições e o regulamento do Tribunal.

Barbosa, Jorge (2012) aponta que as EFS devem buscar uma padronização que seja consistente, que obrigue a adoção de normas e assegure a comparabilidade dessa informação, com normas de grande qualidade, pois poder ter a condição de comparabilidade é

imprescindível para que se tenha transparência na prestação de contas de qualquer uma instituição governamental em suas contas públicas.

Assim, ao analisar o quadro 1 e comparar os diversos quesitos entre os órgãos do Controle Externo de cada país, conclui-se a partir da metodologia de Almeida (2013), que os Tribunais divergem de maneira significativa quanto as suas características de composição em pelo menos três quesitos, mas a atuação e os instrumentos utilizados ao exercício de suas funções se assemelham, apesar de serem diferentes quanto à cultura e até continente, por exemplo, mas que seus idiomas se assemelham o português e espanhol. Analisado todos os tópicos, no total de sete, se comparados podem ou poderão de alguma maneira, vir a influenciar significativamente na atuação dos órgãos e diferenciar-se em cada país, podendo divergir do que outros.

2.2 Estudos Anteriores

Diversos estudos anteriores foram analisados para a elaboração deste trabalho. Almeida (2013) realizou estudos bibliográficos, ao qual partimos na primeira parte deste respectivo trabalho, quanto às características qualitativas de cada órgão do Controle Externo entre os países: Brasil e Uruguai. Chegando as principais diferenças entre as EFS, que foram referentes ao número de Ministros que compõe cada órgão, a forma de nomeação, tempo dos mandatos, os instrumentos de fiscalização, momento de realização do controle, as entidades em nível regional e local e o poder regulamentar atribuído a cada Tribunal.

Ainda sob a colaboração de estudos anteriores, Pérez e Hernández (2003) realizaram em proximidade com esta pesquisa desenvolvida, embora com países integrantes do MERCOSUL (Argentina, Brasil, Uruguai e Paraguai) e assim comparando com as *IPSAS* as informações divulgadas. Tendo como conclusão um consenso dos países em adotar as normas internacionais de contabilidade, mas os países não apresentavam em sua totalidade o conteúdo que a *IPSAS* 1 traz. Com análise semelhante no trabalho exposta por quesitos, que evidencia as divergências entre os pareceres de cada país desde 2010 a 2014.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa tem objetivos exploratórios, segue procedimentos de natureza bibliográfica e adota uma abordagem qualitativa para o problema. Almeida (2013) desenvolveu para seu trabalho uma pesquisa bibliográfica de cunho explicativo e comparativo. Realizou-se análise documental dos entes federativos em cima dos Relatórios Anuais de Auditorias (2010 a 2014) do Brasil, Uruguai, Paraguai e Portugal, a fim de se comparar cada parecer expedido.

Foram excluídos no ano de 2014 os países de Portugal e Uruguai referente à questão do *timing* de publicação dos pareceres porque, no Uruguai somente em 31/12 haverá publicação, não podendo realizar as análises de 2014 e Portugal somente em dezembro de 2015 irá para aprovação às contas do ano de 2014 e posteriormente a divulgação devida dos pareceres de cada país. Sendo assim, pelo tempo da pesquisa se torna inviável a inclusão do ano de 2014, na pesquisa pela não publicação tempestiva do Uruguai e Portugal. Apesar de Portugal e Uruguai não apresentarem uma tempestividade quanto a publicação do parecer, foi incluso mesmo assim para que possa observar a necessidade de uma publicação mais tempestiva dos relatórios de auditoria.

A escolha dos países do objeto de estudo se deu por meio da proximidade entre idiomas, o português e o espanhol, mas de culturas e até continentes diferentes para que se possa ter uma maior comparabilidade, além dos conteúdos disponíveis a respeito destes, tendo em vista a natureza qualitativa dos referenciais e dos padrões de contabilidade, que sofrem influências diferentes em seus padrões, para realização das pesquisas bibliográficas.

Segundo Fonseca (2009):

A pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras. É necessário refletir sobre ela para que se possa articular e correlacionar as informações obtidas com o objeto de estudo. (FONSECA 2009, pg. 21).

Conforme Bonat (2009):

[...] a investigação bibliográfica deve ser rigorosa e aprofundada, com o objetivo de excluir as dúvidas existentes sobre determinado tema. Nota-se que o fato de não possuir experimentos não significa que o seu resultado não

tenha implicações, mas ao contrário: uma pesquisa teórica pode gerar consequências empíricas, ocasionando grandes transformações sociais [...] (BONAT, 2009. pg. 15).

3.1 Delimitação de escopo

O trabalho analisou os anos de 2010 a 2014 de 4 países (Brasil, Uruguai, Paraguai e Portugal), evidenciando as características qualitativas conforme metodologia de Almeida (2013) realizada com os Tribunais de Contas do Brasil e Uruguai, através de uma pesquisa bibliográfica, soma-se neste trabalho Uruguai e Portugal.

Adotou-se a metodologia partindo da análise bibliográfica permitindo a criação de um quadro comparativo e explicativo entre as EFS dos países. A escolha dos quatro países se deu pela semelhança do idioma (português e espanhol), mas que fossem de culturas diferentes e até de continente diferente, para que possa ter uma análise dos pareceres de auditoria em níveis diferentes.

Desenvolveu e analisou-se 10 tópicos nos quadros seguintes referentes ao conteúdo divulgado nos pareceres expedidos pelos Tribunais de Contas, o estudo dos tópicos permitirá uma análise mais comparativa de cada EFS dos entes federativos:

1. Regulamentação das demonstrações exigidas e publicadas;
2. Demonstrações exigidas e publicadas (formato e conteúdo);
3. Análise Vertical e horizontal das informações contábeis;
4. Informações Orçamentárias (*budget*);
5. Transparência das informações contábeis;
6. Informações econômicas;
7. Demonstrativos não exigidos pela convergência;
8. Demonstrativos não obrigatórios no país;
9. Realização de Auditoria Financeira;
10. Tribunais de contas faz o que?; e
11. Como foram os julgamentos.

Entre as limitações do estudo estão à dificuldade de encontrar as informações nos países, as divergências das informações na falta de padronização dos Relatórios de Auditorias Anuais. A falta de um maior número de estudos empíricos anteriores relacionados com o presente trabalho, dificultou a realização da mesma na adoção de critérios. As análises realizadas foram baseadas principalmente nos pareceres das EFS, recorrendo às leis inteiriças e/ou ministérios

de Finanças, Controladorias e outros órgãos detentores das informações públicas necessárias quando para o desenrolo do trabalho.

A questão do *timing* de publicação dos pareceres porque no Brasil houve prorrogação do prazo do ano de 2014, embora já houvesse se publicado o parecer prévio do ano de 2014; o Uruguai somente em 31/12 haverá publicação, não podendo realizar as análises de 2014 e Portugal somente em dezembro de 2015 irá para aprovação às contas do ano de 2014 e posteriormente a divulgação. Sendo assim, pelo tempo da pesquisa se torna inviável a inclusão do ano de 2014, na pesquisa pela não publicação tempestiva do Uruguai e Portugal.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

As tabelas comparativas a seguir demonstram as análises de resultados alcançados, que englobam os anos de 2010 a 2014, demonstrando quais são e as características dos pareceres publicadas anualmente do qual as Entidades Fiscalizadoras Superiores emitem suas opiniões dos respectivos países objeto do estudo quanto as contas públicas, segregadas em dez quesitos. Escolhidos pela semelhança de idioma, mas que sejam de culturas e até continente diferente, foram demarcados as características do conteúdo trago por cada entidade.

4.1 Quesito 1

Quadro 2: Quesito 1 - Regulamentação das demonstrações exigidas e publicadas

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
Art. 101 da Lei nº 4.320/1964 Lei complementar 101/2000	Art. 214 e 221 da Constituição da Republica Lei nº 17.213/99 2010 a 2011: Art. 110 TOCAF 1996. 2012 a 2014: Art. 128, TOCAF 2012.	Lei nº 1.535/99 Decreto nº 6.744/99	Lei nº. 6/89 Decreto-Lei nº 232/97, POCP

Fonte: Elaboração Própria.

O Brasil tem se norteado principalmente pela Lei nº 4.320/64, se mantendo até os dias atuais e foram se somando ao longo do tempo a Lei Complementar nº 101/2000 e além de decretos que norteiam e orientam a respeito das demonstrações, durante os cinco anos. Uruguai possui a regulamentação das demonstrações conforme a Constituição da Republica nos artigos nº 221 e 214, além do Texto Ordenado de Contabilidade e Administração Financeira (*TOCAF*) de 1996 que foi alterado em 2012 impactando na estrutura da regulamentação das demonstrações, mas que não houve alterações conceituais sobre as mesmas. Já no Paraguai a Lei nº 1.535/99 de Gestão Financeira do Estado é usada para os mesmos fins nos cinco anos analisados, junto ao Decreto nº 6.744/99 onde se estabelece que os órgãos públicos, sejam eles da administração central, entidades descentralizadas e governos estaduais, apresentarão obrigatoriamente ao Ministério das Finanças as informações financeiras e patrimonial e em Portugal os pareceres apontam a Lei nº 6/89 e Decreto-Lei nº 232/97, – Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) com objetivos de criar de condições para a integração dos diferentes aspectos: contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

4.2 Quesito 2

Quadro 3: Quesito 2 - Demonstrações exigidas e publicadas (formato e conteúdo).

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
Art. 102 Lei nº 4.320/1964. Balço Orçamentário	2010-2011: Art. 83 Titulo III, TOCAF 1996. 2012 a 2014: Art. 95 Titulo III, TOCAF 2012. Resultado do Governo Central	Art. 5. Lei nº 1.535/99. Orçamento Geral da Nação	Lei nº 6/89, pcp. Balço
Art. 103 Lei nº 4.320/1964 Balço Financeiro	2010-2011: Art. 84 Titulo III, TOCAF 1996 2012 a 2014: Art. 96 Titulo III, TOCAF 2012 Sistema Financeiro	Art. 21. Lei nº 1.535/99. Plano financeiro	Lei nº 6/89, pcp. Demonstração de resultados
Art. 105 Lei nº 4.320/1964. Balço Patrimonial	2010-2011: Art. 85/86 Titulo III, TOCAF 1996 2012 a 2014: Art. 97/98 Titulo III, TOCAF 2012. Estado de Situação Patrimonial	Lei nº 1.535/99. Decreto 6.744/99 Balço Geral.	Lei nº 6/89, pcp. Controle orçamental despesa; Controle orçamental receita; Fluxos de caixa.
Art. 104 Lei nº 4.320/1964. Demonstrações das Variações Patrimoniais	Notas incorporadas as demonstrações	Lei nº 1.535/99. Decreto 6.744/99 Estado de Resultados	Lei nº 6/89, pcp. Anexos às demonstrações financeiras
		Notas incorporadas as demonstrações	

Fonte: Elaboração Própria.

No Brasil o anexo das demonstrações no parecer foi realizada nos anos objetos de estudo para melhor acompanhamento e entendimento dos conteúdos abordados. Adotam-se obrigatoriamente: o Balço Orçamentário (BO), que tem o objetivo segundo art. 102 da Lei nº 4.320/64 de ter a demonstração das receitas e despesas previstas confrontadas com as receitas e despesas realizadas apurando: Superávit orçamentário, Déficit orçamentário ou resultado orçamentário nulo. Possui quatro colunas do lado da: Receita: (1-Títulos por categoria econômica e subcategoria; 2- Receita prevista; 3- Receita executada; 4-Diferença entre receita prevista e executada); e da despesa (1-Títulos por tipo de crédito, categoria economia e grupo de despesa; 2- Despesa fixada; 3-Despesa Executada; 4-Diferença entre despesa fixada e executada).

Conforme NBCASP (2012, pg. 27) “O Balço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária”. O BO utiliza as

contas de execução orçamentária, evidenciando então a receita líquida efetivamente arrecadada. Em 2011 de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2011, pg.25) foi reestruturado, definido “pela Coordenação-geral de Contabilidade e Custos da União, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal e devidamente acordada junto à Controladoria-geral da União e ao Tribunal de Contas da União”, analisaram o art.102 da Lei nº 4.320/64, constatando uma indispensável reestruturação de divulgação das informações por um novo modelo evidenciando somente as informações orçamentárias. De acordo com o Balanço Geral da União (2011) essas alterações manteve a mesma estrutura em 2010, mas estão publicadas em uma só página.

O Balanço Financeiro (BF) conforme o art. 103 da Lei 4.320/64 o BF será responsável pela evidenciação das receitas e despesas orçamentária e extra orçamentárias, trazendo consigo o saldo do exercício anterior e assim transferir o saldo anual pro ano seguinte. Lima (2013) demonstra a disposição das “Receitas orçamentárias por categorias econômicas (Corrente, Capital, Correntes Intra-Orçamentárias e Capital Intra-Orçamentárias)” (pg. 175), e as Despesas dispostas por função (orçamentária e extra orçamentária).

Em 2011 No Balanço Financeiro, demonstradas pelo BGU os seguintes itens de balanço foram criados na demonstração mais analítica do BF: “títulos recomprados a baixar”; “alienação de bens” no subgrupo do item “receitas de capital”; e “consórcios públicos a pagar” devido à criação da conta no Plano de Contas da União. Já em 2012 foram inclusos o item: “outras receitas de capital” O ano com outras alterações, foi em 2014, sendo incluso a contas “Receitas Correntes Intra-Orçamentárias” na parte de Ingressos Orçamentários.

No Balanço Patrimonial (BP), pelo art.105 da Lei 4.320/64, deverão estar evidenciando na sua estrutura o Ativo financeiro e permanente, Passivo financeiro e permanente e as Contas de compensação, de modo que permite avaliar a gestão econômica financeira da União.

No ano de 2011 demonstradas pelo BGU (2011) no Balanço Patrimonial, houve modificações nas contas mais analíticas, mas que não modificaram a demonstração consolidada sintética. Os seguintes itens de balanço foram criados: “recursos especiais a receber” e “recursos especiais a receber (retificadora)”; “resultado positivo do Bacen” e “resultado negativo do Bacen”; “resíduos de contratos liquidados”; “créditos tributários a receber” e “provisão para créditos tributários a receber”; “divida ativa (longo prazo)” e

“provisão para dívida ativa (longo prazo)”; “créditos da união, estados e municípios”; “credito tributário a receber (longo prazo)” e “provisão para credito trib. a receber (longo prazo)”; e “consórcios públicos a pagar”. No balanço patrimonial, foram alterados ainda o item “lucros ou prejuízos acumulados” sendo renomeado para “resultados acumulados”, além de subdividido obedecendo as NBCs 16.6, item 13, que estabelece a diferenciação do resultado do período e de períodos anteriores (CFC, ano 2012). O BGU (2011) explicita que houve alteração na estrutura da demonstração, com o item “valores pendentes a curto prazo”, que era do “ativo não financeiro”, passou pertencer agora a “realizável a curto prazo”, também do “ativo não financeiro”. Já pelo ano de 2012 o BGU (2012), a conta do Patrimônio Líquido-Reservas de Lucros ficou dividida em: Reservas do Exercício e Reservas do Ano Anterior, informando melhor as reservas do ano corrente e anterior. A última foi em 2014 com a alteração realizada e expressa pelo BGU (2014) na inclusão das linhas no patrimônio líquido as contas: “Ajustes de Exercícios Anteriores”; “Ajustes do Patrimônio”; e “Resultado do Período”. Para melhor análise do BP, que está relacionada com a Previdência Social, mas para fins de análise os saldos foram excluídos. Essas alterações nos anos objeto do estudo são consequência das recomendações do tribunal de contas união atendidas e pelo art. 176 da Lei nº 6.404/76.

Adotam também as Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP) e consta pelo art. 104 da Lei nº 4.320/64, que será responsável pela demonstração das alterações verificadas no patrimônio, que são resultantes ou não da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício positivo ou negativo e integrar o Balanço Patrimonial. É constituída pelos saldos acumulados durante o exercício nas contas de resultado e dívida em: Variações Ativas: orçamentárias ou extra orçamentárias e Variações Passivas: orçamentárias ou extra orçamentárias. Em 2012 nas variações ativas e passivas foi acrescentado uma linha com a soma das variações extra orçamentárias, além de ser incluído o item “outras receitas de capital” no demonstrativo sintético, conforme consta no BGU (2012). Já em 2014 foi adicionada a linha de Receitas e Despesas entre órgãos da OFSS, mas os saldos também foram excluídos assim como no BP para fins de análise.

O Uruguai apresenta as demonstrações obrigatórias através da Lei nº 17.213/99 art. 8 e dos art. 83 *TOCAF* 1996 e art. 95, *TOCAF* 2012. O Resultado do Governo Central traz a informação que permitir conhecer a gestão orçamentária, financeira, econômica e patrimonial, fornecendo o Resultado da Administração Central do país. Este é dividido em entradas e saídas (*Ingressos e Egressos*), contendo operações financeiras e de investimentos. No

demonstrativo a demonstração do Orçamento conterá no mínimo a relação aos recursos, como parte do Resultado do Governo Central: Receitas do Estado Consolidada (*Estado de Recaudación Consolidado*, em espanhol), Recursos de execução orçamentária do Estado consolidado (*Estado de Ejecución Presupuestal de Recursos Consolidado*) contendo os valores estimados, as modificações e o que foi realmente executado; e em relação aos gastos: Gastos de Funcionamento e Investimentos consolidado (*Gastos de Funcionamiento e Inversiones Consolidado*) e o Estado da execução orçamentária de gastos com investimentos consolidada (*Estado de Ejecución Presupuestal de Gastos de Funcionamiento Consolidado*), contendo os valores de créditos autorizados e suas modificações, além dos compromissos e obrigações contraídas no decorrer do exercício.

O Sistema Financeiro registra pelo menos as entradas e saídas, classificadas por financiamento e destino e se correspondem da execução orçamentária ou da execução extra orçamentária, consta nos Art. 84 e 96, TOCAF 1996 e art. 10 da Lei 17.213/99.

Pelos Arts. 85/86, TOCAF 1996 e Art. 96, TOCAF 2012 e arts. 11/12 da Lei nº 17.213/99 está definido o Estado da Situação Patrimonial (*Estado de Situación Patrimonial*). O demonstrativo compreenderá as contas de Ativo (*Activo*): representando o total dos bens de domínio público e privado, direitos e bens tangíveis e intangíveis, pertencentes à união e aqueles a disposição do estado; Passivo: demonstra os estados contábeis das obrigações que assumidas pela a Administração Pública, decorrentes de eventos passados de sua atividade, para terceiros e contingências com alta probabilidade de ocorrer, independente do momento de formalização; e Patrimônio Líquido (*Patrimonio Neto*) que demonstram em conjunto os bens, direitos e obrigações, reconhecidos no fato gerador, acompanhado do patrimônio inicial e somando ou diminuindo as acumulações de resultado por suas modificações.

Pelo Paraguai o Orçamento Geral da União Orçamento Geral da Nação, contidos no art. 5 Lei nº 1535/99 deve conter as informações básicas: as receitas do orçamento, correntes e de capital, sejam elas cobrança de impostos, contribuições, as vendas de bens e serviços, rendimentos de capital, heranças, doações, além de quaisquer outros recursos financeiros que se estimou para o ano; as despesas orçamentais, corrente e de capital, que será estruturada e executada por departamentos do governo; o financiamento do orçamento, incluindo as receitas geradas por empresas públicas de crédito, recuperação de empréstimo e despesas para amortização de capital e de outras aplicações de origens financeiras; o anexo desta deverá conter a quantidade, denominação de encargos, categorias e salários correspondentes; e por

fim os orçamentos das estatais também deverão conter anexos de custos analítico e de desempenho dos produtos e serviços, e resultar como parte as demonstrações do resultado consolidado. Assim sua estrutura fica estabelecida da seguinte maneira pelo art. 12 da Lei nº 1.535/99: 1- as receitas do orçamento, correntes e de capital; 2- as despesas orçamentais, corrente e de capital; 3- o financiamento do orçamento, e resultando disponibilidade de caixa no ano fiscal; 4- O “anexo equipe”; e 5- o orçamento das empresas públicas. No país não se adota uma demonstração de anexo separada, vem acompanhada junto com a demonstração.

Pelo Art. 21º. Plano Financeiro, da Lei nº 1.535/99, estará da seguinte maneira: Plano financeiro de ingressos (*Plan Financiero de Ingresos*): parte responsável por demonstrar os ingressos das diversas fontes do qual se realizou estimativas, comparando com a arrecadação de anos anteriores; e Plano Financeiro de Gastos (*Plan Financiero de Gastos*): usado para demonstrar a parte dos gastos que foram executados pelo ente, de acordo com prioridades no cumprimento dos objetivos de metas previstas no orçamento institucional, demonstrando os fluxos de caixas e suas variações. A execução do orçamento será baseado nos planos financeiros, por isso a sua importância.

O Decreto nº 6.744/99, que estabeleceu que a administração direta e indireta tem o dever de apresentar ao Ministério de Finanças o Balanço Geral que é similar ao Balanço Patrimonial adotado pelo Brasil quanto a sua estrutura, divergindo mais em relação às nomenclaturas, contidos de ativo, passivo e patrimonio liquido. Definido pelo mesmo decreto a demonstração dos Estados financeiros é composta por pelos seguinte demonstrativos: o Balance General Consolidado Comparativo e o Estado de Resultados Consolidado Comparativo, para que se possa ganha maiores níveis de comparabilidade, permitindo o melhor uso do balanço e dos resultados evidenciados; além do Estado de Origen e Aplicação de Fundos; Fluxos de Caixa; e Inventario de Bens de Uso. Assim se engloba todos os resultados obtidos na economia. Estas foram apresentadas no parecer por departamento do governo, assim como no Uruguai.

Em Portugal as demonstrações contidas no parecer sobre a conta geral do país, independentemente de outros elementos solicitados nos termos da Lei nº 6/89 são enviados ao Instituto Nacional de Estatística, órgão que é responsável pela elaboração das contas nacionais. Constituem no POCP: o Balanço, Demonstração de resultados, Mapas de execução orçamental e Anexos às demonstrações financeiras. As definições a seguir dos respectivos demonstrativos são extraídos da Lei nº 6/89. O Balanço apresenta uma estrutura correspondendo com as contas do plano de contas que se constituem das contas com classes

de 1 a 5, indicando os saldos de anos anteriores. Tendo em vista contribuir uma melhor informação contábil divulgada foi acrescentada uma conta de imobilizado específica para os bens de domínio público, que serão objeto de amortização, salvo em situações excepcionais em 2010, ainda no mesmo ano realizou-se a criação da conta “Empréstimos concedidos”, conforme Parecer (TCP 2010) pelo fato de existir um número muito alto de entidades do setor público que sua atividade normal abrange a concessão de empréstimos, e algumas alterações terminológicas e de conteúdo no ano.

A demonstração de resultados apresenta os custos e os ganhos classificados por natureza. Os resultados são classificados em correntes e extraordinários, em operacionais e financeiros respectivamente. Não tem por fim a apresentação da demonstração dos resultados por funções, pois se entender que, para a maioria das entidades públicas que usam o POCP, não tem uma relevância comparável, quando à que assume para as empresas privadas. Para apoio ao acompanhamento da execução orçamental são previstos os seguintes mapas: Controle orçamental despesa; Controle orçamental receita; e o Fluxos de caixa. Incluem em as Alterações orçamentais, de Despesa com finalidade de evidenciar as modificações ocorridas no orçamento aprovado durante o exercício, e de Receita: com fins tem por finalidade evidenciar as modificações ocorridas no orçamento inicial. Os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas juntam-se com o de fluxos de caixa de modo que permite acompanhar de forma sintética as principais fases das despesas e das receitas, desde a receita estimada e a despesa aprovada. A demonstração de fluxos de caixa apresenta os recebimentos e pagamentos sobre a execução do orçamento e de operações extra orçamentária que afetam a tesouraria, além evidenciar os saldos iniciais e finais do exercício anterior e do que irá para o próximo exercício, respectivamente.

Já os anexos às demonstrações financeiras abrangem o conjunto por inteiro das informações de modo que permita uma adequada compreensão do estado das demonstrações financeiras ou de outras situações que são úteis para o melhor entendimento e avaliação do seus conteúdos. Prevê-se também a inclusão de elementos com vista à caracterização geral da entidade, como vimos anteriormente que as demonstrações são influenciadas pelas normas e procedimentos adotado por cada país. Estes anexos estão divididos em três partes distintas: Caracterização da entidade; Notas ao balanço e à demonstração de resultados; Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução, e na elaboração destas deverá seguir as regras impostas. Conforme o TCP as notas que se considere não existir informação que justifique a

sua divulgação não será realizada. Deve constar nos anexos a nota referenciada no final de cada parte do anexo sobre a informação que se considere importante para a compreensão das demonstrações apresentadas, de forma que as mesmas possam refletir adequadamente a situação económica e financeira da entidade, o resultado das suas operações e a execução do respectivo orçamento, assim estabelecidos pela pocp.

4.3 Quesito 3

Quadro 4: Quesito 3 - Informações contábeis tem análise horizontal ou vertical.

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
Análises horizontal e vertical de saldos do BP e DVP.	Análise Vertical de saldos do Estado Patrimonial	Análise Vertical de saldos do Estado Patrimonial	Análise vertical na Demonstração de Resultados.

Fonte: Elaboração Própria.

Diniz (2014) conceitualiza a análise Vertical, constatando que pode ser realizada no Balanço e sobre os resultados. Esta procura evidenciar o percentual dos valores em relação a cada grupo, comparando com o valor global do demonstrativo, diferenciando o ritmo de crescimento dos que compõem as demonstrações pela seguinte fórmula: $\text{Conta} \times 100 / \text{Receita Líquida}$. Já a análise horizontal compara, o valor de determinada conta ou grupo de contas com ano(s) anterior (es), mas a técnica que se utiliza é muito simples e assim sua utilidade é informar, isoladamente, a alteração no percentual de cada conta comparado com períodos anteriores apenas, pela fórmula: $\text{valor atual do item} \times 100 / (\text{Valor do item no ano-base})$ descreve a autora.

Pelo Brasil são constatadas as análises horizontal e vertical de saldos dos itens do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais durante o período analisado, mas somente em 2010 há descrição expressa no parecer prévio expedido pelo Tribunal de Contas da União. No Uruguai, Paraguai e Portugal não há expressamente escrito se são realizadas as análises verticais e horizontais pelo parecer, mas nas demonstrações verifica a realização apenas da análise vertical. Essa se constatou sobre os saldos das contas de resultado e das contas do balanço das demonstrações dos países.

4.4 Quesito 4

Quadro 5: Quesito 4 - Informações orçamentárias (*budget*)

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
---------------	----------------	-----------------	-----------------

Balanço Patrimonial (anexo)	Resultado do Governo Central	Estado de Resultados Orçamento Geral da Nação	Controle orçamental despesa; Controlo orçamental receita; Demonstração de resultados
Variações Patrimoniais Ativas e Passivas	Resumo General de Gastos Observados		
Balanço Orçamentário	Resumo Geral de Gastos Observados e Modificado		

Fonte: Elaboração Própria.

Budget (sigla em inglês) relaciona-se com orçamento pelo dicionário. Assim, procura-se informar quais são as demonstrações que conseguem demonstrar os resultados anuais, sejam esses superávits ou déficits públicos.

No Brasil conforme o MCASP se formula um anexo ao Balanço Patrimonial onde se elabora o superávit/déficit financeiro apurado no exercício de maneira que o total seja igual ao superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício, mas que não constam nos pareceres prévios conclusivos, apenas o balanço patrimonial consolidado e o Balanço Orçamentário também se inclui nesse quesito estudado. O Uruguai possui as informações orçamentarias compreendendo as demonstrações do Resultado do Governo Central, Resumo Geral dos Gastos Observados e Resumo Geral dos Gastos Observados e Modificados por motivo de observação, auferindo os superávits ou déficits do exercício corrente. Pelo Paraguai Estado de Resultados Orçamento Geral da Nação atende as funções de uma informação orçamentária que auferir superávit ou prejuízo. Portugal com o Controle orçamental despesa; Controle orçamental receita; e a demonstração de resultados demonstram o controle total da despesa e da receita, demonstrando o resultado econômico. Caso as contas não encontrem-se em equilíbrio, o saldo devedor representará o déficit orçamentário e o credor o superávit.

4.5 Quesito 5

Quadro 6: Quesito 5 - Contribuição a Transparência

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
Demonstrativo dos Fluxos de Caixa	Resultado do Governo Central	Estado de Resultados Orçamento Geral da Nação	Notas ao balanço e à demonstração de resultados
Demonstração do Resultado Econômico.	Sistema Financeiro Estado de Situação Patrimonial	Plano financeiro Estado de Resultados	Critérios valorimétricos Observância do limite fixado na Lei do Orçamento

Fonte: Elaboração Própria.

Os demonstrativos publicados nas contas do Brasil visam dar transparência as contas públicas, contribuindo a transparência dos resultados alcançados pelos gestores públicos com

os recursos por eles investidos. Demonstrativos que visam aumentar os níveis de transparência são além dos obrigatórios: o Demonstrativo dos Fluxos de Caixa (DFC) e possui o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, permitindo um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público e vão proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento útil para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez, permitindo projeções de cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. Já o Demonstrativo do Resultado Econômico (REA) cujo objetivo é evidenciar o resultado econômico das ações do setor público pela a Resolução CFC nº 1.133/08 sendo facultativa a União, incluída como complementar da norma de custos NBC T 16.11, não foi aceita pelo TCU e Congresso pois não constava na Lei nº 4.320/64. Assim o REA pode ser considerado como um “termômetro”, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública, segundo no MCASP (2011).

Mas estes foram de caráter optativo ao ano de 2010 e obrigatório a partir de 2011 para a União. Apesar de junto contribuírem aos níveis de transparência, alguns itens nas contas anuais de 2010 contidos na tabela prejudicaram tais demonstrações quanto ao grau de transparência e confiabilidade, dentre esses temos: no BO que uma inconsistência apontada compromete a qualidade das informações consignadas e assim o nível de transparência do consolidado; Na análise do BF, inconsistências relativas a registros contábeis e estrutura do plano de contas que dificultam a evidenciação e a transparência das informações; quanto ao BP, há ocorrência de impropriedades que comprometem a consistência das demonstrações contábeis e a qualidade das informações nelas contidas, diversas inconsistências com impacto no demonstrativo afetam o nível de transparência, merecendo ser objeto de ressalva nas presentes contas; e na análise dos subgrupos da DVP, persistem inconsistências relativas a registros contábeis e estrutura do plano de contas que dificultam a evidenciação e a transparência das informações. Nos demais anos não houve parte no parecer especificando prejuízo sobre as principais demonstrações obrigatórias ao nível de transparência expressamente escrito, visto que se entende como prejudicial à transparência do momento que se obtêm determinadas ressalvas emitida pela opinião do auditor, embora o julgamento das contas do presidente do Brasil seja competência do Congresso Nacional segundo o art. 49, inciso IX, da CF.

Uruguai apresenta suas demonstrações contábeis para que seu país seja o mais democrático possível. As informações contidas no Resultado do Governo Central, o Sistema Financeiro e o Estado de Situação Patrimonial, visam garantir o acesso à informação pública e fortalecer a confiança na economia do país por meio destas que dão transparência às contas públicas, além dos sistemas auxiliares de controle. O Paraguai com o Estado de Resultados, do Orçamento Geral da Nação, o Balanço Geral e o Plano financeiro, demonstrados nos pareceres da CGR, se enquadram como informações que visam dar transparência as contas do país e assim conseguir que as informações publicadas seja mais útil ao usuário da informação contábil.

Nas demonstrações de Portugal, conforme os pareceres da Conta Geral do Estado, as notas ao balanço, demonstração de resultados e os critérios valorimétricos, são ferramentas que contribuem em alto grau para a transparência das contas públicas, assim como o demonstrativo de observância aos limites fixados na lei do orçamento, mostrando se o governo está sendo irresponsável ou não está cumprindo com suas metas. Mas, assim como no Brasil em 2010 pelo parecer escrito expressamente o nível de transparência também foi afetado em, descritos em notas do Balanço e à demonstração de resultado, embora a indicação e justificação das disposições do POCP abre exceção a casos excepcionais devidamente fundamentados e sem prejuízo as quesitos legais estabelecidos, tenham sido revogadas dos possíveis efeitos no balanço e da demonstração de resultados, visto que é uma necessidade destas transmitir informações verídicas e apropriada do ativo, do passivo e dos resultados da entidade, pois essas podem influenciar nas decisões do usuário da informação pública e junto também, abaixando os níveis de confiança.

4.6 Quesito 6

Quadro 7: Quesito 6: Informações econômicas no parecer (inflação, PIB, etc...).

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
---------------	----------------	-----------------	-----------------

<p>-IPCA</p> <p>-Evolução do Emprego Formal – Setores da Economia</p> <p>-PIB- Taxa Acumulada de Crescimento do PIB</p> <p>-Taxa anualizada de crescimento da renda per capita no Brasil; (apenas em 2010)</p> <p>-Taxa anualizada de crescimento da renda per capita no Brasil</p> <p>-Renda per capita (PNB) com base na paridade de poder de compra (PPP) em Dólar corrente Internacional.</p> <p>-Arrecadação das Receitas Federais, Estaduais, Municipais e Estimativas da Carga Tributária.</p> <p>-Histórico de Metas para a Inflação no Brasil. (apenas 2010)</p> <p>-Fatores Condicionantes da Base Monetária</p> <p>-Operações Compromissadas – Prazos de Vencimento</p> <p>-Exportações Brasileiras – Principais Blocos Econômicos</p> <p>-Exportação Brasileira por Categoria de Produto</p> <p>-Exportação Brasileira Principais Produtos por Categoria</p> <p>-Exportação Brasileira por Fator Agregado.</p> <p>-Evolução do Balanço de Pagamentos</p> <p>-Balanço de Pagamentos e Reservas Internacionais</p> <p>-Impacto das Alterações Metodológicas nas Dívidas Interna e Bruta do Governo Geral</p> <p>-Dívida Líquida e Bruta do Governo Geral</p> <p>-Evolução da Dívida Líquida do Setor Público</p> <p>Evolução dos Ativos do</p>	<p>-PIB</p> <p>-PIB per capita</p> <p>-Dívida Pública</p> <p>- <i>Intereses y Comisiones</i> da Dívida Pública Consolidada.</p> <p>-Inflação</p> <p>-Taxa de Desemprego</p> <p>-Gastos de Funcionamiento</p> <p>-Exportações</p> <p>-Importações</p> <p>- Relatório de Produtos – Comércio</p> <p>-Banco Interamericano de Desarrollo (Bid)</p> <p>-Banco Internacional de <i>Reconstrucción y Fomento</i> (BIRF)</p> <p>-Fundo Internacional e Desarrollo Agrícola (F.I.D.A).</p>	<p>-PIB</p> <p>-Divida Publica</p> <p>-Estado atualizado do crédito e da dívida pública</p> <p>-Inflação</p> <p>-Taxa de Desemprego</p> <p>-Gastos de Funcionamiento</p> <p>-Exportações</p> <p>-Importações</p> <p>-Poupança consolidadas, investimento e finanças;</p> <p>-Balanço e Demonstração de Resultados do Tesouro.</p>	<p>-Endividamento Público</p> <p>-Receita dos serviços integrados – Principais Agregados</p> <p>-Taxas de inflação (IHPC) e principais agregados</p> <p>-Balança de pagamentos</p> <p>-Balanço da Tesouraria do Estado</p> <p>-PIB, receitas, despesas e dívida pública.</p> <p>-PIB por regiões</p> <p>-PIB na área do euro</p> <p>-Dívidas públicas na área do euro</p> <p>-Evolução da dívida em cobrança coerciva</p> <p>-Evolução da dívida representada por derivados</p> <p>-Dívida consolidada por tipo de instrumento</p> <p>-Dívida pública (ótica de Maastricht)</p> <p>Valor nominal do <i>stock</i> da dívida consolidada</p> <p>-Portugal – principais indicadores económicos</p> <p>-ECP (Euro Commercial Paper): variações cambiais</p> <p>-Projeções sobre a evolução da economia portuguesa.</p> <p>-Evolução da despesa fiscal</p> <p>-Fluxos financeiros entre Portugal e a União Europeia</p> <p>-Evolução dos pagamentos em atraso</p> <p>-Critérios de desempenho quantitativo</p>
--	--	---	---

<p>Governo Geral. -Variação do Superávit Financeiro -Dívida Publica Federal -Necessidade de Financiamento: Programado X Executado. -Relatório de Gestão Fiscal da União Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social</p>			
---	--	--	--

Fonte: Elaboração Própria.

No Brasil, o TCU pelo seu parecer evidencia informações econômicas que incluem no Desempenho da Economia Brasileira de cada parecer nos cinco anos. São inclusos todos aqueles pertencentes às tabelas. O conteúdo referente à parte conceitual se encontra no parecer prévio e conclusivo do Tribunal de Contas (TCU) de cada ano, não se explicará um por um por não ser o foco principal do trabalho. As alterações entre os anos foram devido à ordem de publicação dentro do parecer, exclusão de determinado demonstrativo/relatório ou para evidenciação em gráficos. Destacados no parecer do TCU sobre a economia encontram-se tais relatórios: IPCA; Evolução do Emprego Formal – Setores da Economia; PIB- Taxa Acumulada de Crescimento do PIB; Taxa anualizada de crescimento da renda per capita no Brasil; (apenas em 2010); Taxa anualizada de crescimento da renda per capita no Brasil; Renda per capita (PNB) com base na paridade de poder de compra (PPP) em Dólar corrente Internacional; Arrecadação das Receitas Federais, Estaduais, Municipais e Estimativas da Carga Tributária; Histórico de Metas para a Inflação no Brasil. (apenas 2010); Fatores Condicionantes da Base Monetária; Operações Compromissadas – Prazos de Vencimento; Exportações Brasileiras – Principais Blocos Econômicos; Exportação Brasileira por Categoria de Produto; Exportação Brasileira; Principais Produtos por Categoria; Evolução do Balanço de Pagamentos; Balanço de Pagamentos e Reservas Internacionais; Impacto das Alterações Metodológicas nas Dívidas Interna e Bruta do Governo Geral; Dívida Líquida e Bruta do Governo Geral; Evolução da Dívida Líquida do Setor Público; Evolução dos Ativos do Governo Geral; Variação do Superávit Financeiro; Dívida Publica Federal; Necessidade de

Financiamento: Programado X Executado; e por fim o Relatório de Gestão Fiscal da União Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

Apresentam-se no Uruguai os demonstrativos consolidados obrigatórios em percentual representativo do PIB, PIB – per capita, sobre Dívida Pública, Gastos de Funcionamiento - *Intereses y Comisiones* da Dívida Pública Consolidada, Inflação, Taxa de Desemprego, Gastos de Funcionamiento, Exportações, Importações, Relatório de Produtos do Comércio, relativos à atividade econômica do país, junto com relatórios econômicos exclusivos do Banco Interamericano de Desarrollo (Bid), Banco Internacional *de Reconstrucción y Fomento* (BIRF) e Fundo Internacional e desenvolvimento Agrícola (F.I.D.A), por se caracterizarem projetos financiados, criados para levar desenvolvimento e ampliar condições básicas a todos.

Paraguai, assim como a soma de todos os produtos internos brutos PIB, apresenta também a Dívida Pública, Estado atualizado do crédito e da dívida pública onde se registrará da dívida pública, onde são regulamentados pelo Ministério de Financeiro do país, assim como os relatório da Inflação, Taxa de Desemprego, Gastos de Funcionamiento, Exportações, Poupança consolidadas, investimento e finanças, e Balanço e Demonstração de Resultados do Tesouro.

Portugal apresenta um quadro específico com todas as principais informações econômicas, facilitando o reconhecimento destas e suas análises posteriormente, se assemelha ao Brasil pela quantidade relatórios produzidos, abrangendo vários públicos das informações. Dentre as informações econômicas contidas nos pareceres apresentam-se: Endividamento Público; Receita dos serviços integrados – Principais Agregados; Taxas de inflação (IHPC) e principais agregados; Balança de pagamentos; Balanço da Tesouraria do Estado; PIB, receitas, despesas e dívida pública; PIB por regiões; PIB na área do euro; Dívidas públicas na área do euro; Evolução da dívida em cobrança coerciva; Evolução da dívida representada por derivados; Dívida consolidada por tipo de instrumento; Dívida pública (ótica de Maastricht); Valor nominal do *stock* da dívida consolidada; Portugal – principais indicadores económicos; ECP (Euro Commercial Paper): variações cambiais; Projeções sobre a evolução da economia portuguesa; Evolução da despesa fiscal; Fluxos financeiros entre Portugal e a União Europeia; Evolução dos pagamentos em atraso; e Critérios de desempenho quantitativo. Pode observar que Portugal estuda bastante a dívida pública de seu país que quantidade de informações produzidas sobre. Demais dados econômicos em quaisquer países estudados, se encontram representados em gráficos e tabelas sobre a economia.

4.7 Quesito 7

Quadro 8: Quesito 7 - Outros Demonstrativos não obrigatórios no país.

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido-DMPL Demonstração dos Fluxos de Caixa Demonstração do Resultado Econômico Receitas Não Financeira Desempenho das Receitas Correntes Desempenho das Receitas de Capital Demonstrativo dos Benefícios Financeiros e Creditícios Demonstrativos Orçamentários	Cargos y Descargos.	Valores e Garantias	Patrimônio Financeiro Global Controle orçamental — despesa Controle orçamental — receita Fluxos de caixa. Fluxos Financeiros na Tesouraria do Estado Fluxos financeiros do Estado (CFFE) Observância do limite fixado na Lei do Orçamento.

Fonte: Elaboração Própria.

As informações contábeis não obrigatórias evidenciadas no Brasil contam a: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido-DMPL; os Demonstrativos Orçamentários, divididos em Demonstrativo da Execução Orçamentária: Esse demonstrativo evidencia as receitas realizadas e as despesas orçamentárias empenhadas. Em sua estrutura, são evidenciadas as receitas por categoria econômica até o nível de origem (3º nível) e as despesas orçamentárias por categoria econômica até o nível de grupo de despesa; e Demonstrativo das Despesas por Função: Esse demonstrativo trata das despesas empenhadas por função, de acordo com o Manual Técnico de Orçamento – MTO (2009) tem como propósito possibilitar o estudo da eficácia dos programas de governo nas áreas de atuação e analisar, periodicamente, as tendências de determinadas funções de governo, além de ser usado em comparações internacionais que objetivam identificar os países envolvidos com funções econômicas ou sociais. A Demonstração do Resultado Econômico também se encontra como demonstrativo não obrigatório no país, junto com o Demonstrativo dos Fluxos de Caixas, as Receitas não Financeira, o Desempenho das Receitas Correntes e de Capital, os demonstrativos dos Benefícios financeiros e creditícios, já descritos.

Uruguai pela Lei nº 17.213/00 art. 8 define como demonstrativo auxiliar *cargos y desgargos*. Devem ser realizados lançamentos destes em fundos e contas de valores mobiliários, tal como estabelecido pelo Tribunal de Conta TCROU. Pelo exposto no art 21, da

mesma lei, serão realizados lançamento neste sistema caso os bens e pertences são de utilização precária, assim permite o controle, a auditoria e as determinações de responsabilidade. Paraguai a través de seu sistema auxiliar de Garantias e Deveres registrará os efeitos sobre recebimentos da Tesouraria, se é recebida em documentos ou ingresso de valores nas contas da Tesouraria da União. A CGR definirá os registros auxiliares que sejam necessários e as suas formas de registro para todos os departamentos públicos. Esses foram os demonstrativos auxiliares que estão presente em lei e no parecer expedido pelo Controle Externo de cada país no período estudado, mas não pode aprofundar os estudos em cima de cada demonstração pelos difíceis acesso a fontes de informação sobre estes, pela escassez de estudo e publicação de normas.

Portugal apresenta os seguintes demonstrativos auxiliares: Patrimônio Financeiro Global: aborda-se o patrimônio financeiro dos subsetores dos serviços integrados e dos serviços e fundos autônomos, não só no que respeita às receitas e despesas decorrentes desse patrimônio constantes no Parecer (TCP), mas também à natureza e ao valor nominal dos ativos do ano anterior e ano corrente; para apoio ao acompanhamento da execução orçamental também são definidos como auxiliares os “mapas” de: Controle orçamental- despesa, Controle orçamental- receita e Fluxos de caixa. Os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas articulam-se com o de fluxos de caixa e permitem acompanhar de forma sintética o desenvolvimento das principais fases das despesas e das receitas. O mapa de fluxos de caixa apresenta os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e às demais operações que afetam a tesouraria, evidenciando ainda os saldos iniciais e finais; Fluxos Financeiros na Tesouraria do Estado para além de mapas contabilísticos gerais referentes à execução orçamental, situação de tesouraria e situação patrimonial, compreende a conta dos fluxos financeiros do Estado (CFFE), que é dividida entre receitas e despesas efetivas e não efetivas, assumindo sua importância enquanto se mantiver a falta de elaboração dos balanços e demonstrações de resultados dos serviços integrados e da administração central, já que esta deveria comportar a totalidade dos fundos movimentados pelos serviços da administração central fazendo a necessária distinção entre a execução orçamental e a restante movimentação de fundos, a relevar como operações extra orçamentais, aponta o parecer (TCP). Os demonstrativos sobre a observância do limite fixado na Lei do Orçamento (art 68.º) também se configuram como peça importante no controle à transparência das contas públicas, permitindo acompanhar os resultados econômicos que o país atinge junto com os limites fixados no orçamento, pela Lei nº 6/89;

4.8 Quesito 8

Quadro 9: Quesito 8 - Realização de Auditoria financeira

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
Realizada Auditoria financeira	Realizada Auditoria financeira	Realizada Auditoria financeira	Auditorias (financeiras e Orientadas)

Fonte: Elaboração Própria.

No quesito foram analisados se nos pareceres foram realizadas auditorias financeiras. Constatou-se a realização de auditorias financeiras em todos os anos analisados dos países. De acordo com Dutra e Champomier (2013) a ferramenta utilizada pelo Controle Externo, para reduzir a assimetria de informação e conflitos de interesses entre acionistas e gerentes é a auditoria financeira.

No Brasil no ano de 2010 há devidamente expresso no parecer à realização da auditoria, nos demais anos não apresentaram devidamente escritos, mas consta a realização pelas competências do TCU. Em Portugal constam a realização nas áreas específicas da gestão e execução orçamentais, uma auditoria financeira e orientada. No Uruguai e Paraguai não consta devidamente expresso no parecer, mas constam na função dos Tribunais de Contas devidamente estabelecidos na constituição de cada país.

4.9 Quesito 9

Quadro 10: Quesito 9 - O tribunal de contas emite o que?

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
Parecer prévio conclusivo Art. 71, Constituição Federal.	Memória Anual Art. 211, Constituição Nacional	Informes Anuais Art. 281 e 283 Constituição Nacional	Parecer sobre a Conta Geral do Estado. Art.º 214 Constituição

Fonte: Elaboração Própria.

O Tribunal de Contas da União deve emitir parecer prévio conclusivo sobre as contas. Compete ao órgão pelo art. 71, da Constituição Federal, emitir parecer prévio sobre as contas anuais do Presidente da República, que consistem nos balanços gerais da União e no relatório sobre a execução dos orçamentos. O Uruguai em sua Constituição Nacional pelo Art. 211, confere poderes e responsabilidades ao TCROU no gabinete de auditoria interna elaborar o relatório denominados como “memoria anual” onde constam as opiniões, que estabelece de forma clara e detalha as conclusões e recomendações para o desempenho da economia do país. Paraguai realizam informes anuais sobre as contas públicas, realizando recomendações

em cima das informações contábeis fornecidas pela Controladoria Geral do país sob os arts. 281 e 283 da Constituição Nacional. Por fim, no TCP emite-se o parecer sobre a Conta Geral do Estado de Portugal regulamentado pelo artigo 214º da Constituição da República Portuguesa, onde julgam as contas formulando recomendações, que lhe são pertinentes.

4.10 Quesito 10

Quadro 11: Quesito 10 – Como foram os julgamentos

Brasil	Uruguai	Paraguai	Portugal
Ressalvas e Recomendações Apenas em 2014: Rejeição	Ressalvas e Recomendações, nos departamentos estatais.	Recomendações, nos departamentos estatais.	Formulam-se recomendações.

Fonte: Elaboração Própria.

Os julgamentos das contas públicas foram verificados inconsistências ou divergências, assim, a auditoria aplica ressalvas e recomendações ou até rejeição sobre o objeto na prestação de contas. De acordo com NBC TA nº 705 (CFC 2010) auditor deverá modificar sua opinião no parecer de auditoria se:

- i. Concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou
- ii. não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes. NBC TA nº 705 (CFC 2010, pg. 514)

Emitirá assim, a opinião auditoria com ressalva, opinião adversa ou a abstenção de opinião. Conforme NBC TA nº 705 (CFC 2010) define os três tipos de opiniões, assim, a opinião com ressalva se concretiza quando obtido ou não evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções detectadas ou não respectivamente, individualmente ou em conjunto, são ou poderiam se relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis apresentadas ao Controle Externo; a opinião adversa deverá ser expressa quando são obtidas evidências apropriadas e suficientes, concluindo que as distorções, de forma individual ou em conjunto, são relevantes e generalizadas às demonstrações contábeis; e a abstenção de opinião quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião concluindo que os possíveis efeitos de distorções não encontradas, caso haja, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas, ou caso ocorrer deve-se abster quando o auditor consegue evidencia de

auditoria apropriada e suficiente, mas estão cercadas de incertezas, sem credibilidade e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

Em regra, os pareceres do TCU foram com ressalvas e recomendações. Em 2010 a 2013 conforme parecer (TCU) constatando objetos de ressalva e recomendações, já em 2014 foram emitidas ressalvas e recomendações sobre as contas públicas apresentadas e por fim a rejeição das contas públicas, como marco histórico ao TCU. Em apenas duas vezes os pareceres recomendaram a rejeição das contas dos anos de 1937 e 2014, para adentrar em cada motivo de ressalva, recomendação ou opinião modificada o leitor deve acessar o site do TCU para esclarecimento nos pareceres, ou de quaisquer outras EFS devido a extensão do conteúdo.

Uruguai e Paraguai se assemelham no quesito formulando basicamente ressalvas e recomendações sobre as contas nos cinco anos, emitindo sobre os departamentos estatais que englobam o ente federativo. O TCP formulou-se as conclusões com recomendações no âmbito estrito do Parecer, juízo sobre a Conta Geral do Estado assim como o TCROU. Vale lembrar que Uruguai não publica o parecer de forma tempestiva e assim não pode analisar as opiniões de auditoria realizadas em cima das contas públicas referentes a 2014 pela não publicação tempestiva.

Por fim, nas análises dos quesitos estabelecidos foi estudado os pareceres das contas públicas dos quatro países, para evidenciar as diferenças contidas em cada órgão do Controle Externo. Assim, conclui que todos os países divergem entre si em quase todos os quesitos estudados, apenas o quesito nº 1 onde todos os países em seu parecer mostra a regulamentação das demonstrações obrigatórias e públicas e o nº 9 onde todas EFS realizam a auditoria financeira, se assemelhando entre as EFS.

Cabe salientar que no decorrer da pesquisa foram constatados alguns obstáculos para a obtenção e as análises dos dados. Barbosa, *et al* (2015) destaca que como obstáculos é a falta de padronização dos relatórios de auditoria anual de contas, o que acarretou em grandes dificuldades em estabelecer uma avaliação quantitativa da pesquisa, ocorrendo então, apenas uma análise qualitativa. É fundamental também, se observar os conceitos de economicidade, efetividade, eficiência e eficácia, para que as auditorias realizadas pelas EFS possam estar em ótimos níveis de padrões internacionais.

De modo conclusivo, o TCU sob Lei nº 4.320/64 das Normas Gerais de Gestão Financeira para o Desenvolvimento e Controle de orçamentos e balanços da União, estados municipais e do Distrito Federal estabelecidos, executa suas funções estabelecidas pelo art. 71

da Constituição do Brasil de 88. Assim, na Lei nº 4.320/64 prevê que os serviços de contabilidade não só devem permitir o acompanhamento da execução orçamental, mas também o conhecimento da composição dos ativos. Assim, de acordo com esse estatuto e o Balanço Geral da União, deve incluir: Balanço Orçamento; Balanço Patrimonial; Balanço Patrimonial; e Demonstração das Variações Patrimoniais, para publicação anual Lei nº 4.320/64. Desde o ano de 2009 de acordo com o Decreto nº 6.976, fixou objetivos para buscar a promover as adequações e ajustes que se faziam necessárias para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*IPSAS*).

TCROU a partir da Lei nº 15.903/87 e que foi atualizada na Lei nº 17.213/99 relatórios do tipo de prestação de contas respondem que o Poder Executivo uruguaio teve de apresentar anualmente os pareceres contendo basicamente informações orçamento, mas acrescentou a necessidade de fornecer informações sobre metas e objetivos. No entanto, com a adoção da Lei nº 17.213/99, principalmente as mudanças que ocorrem, afetaram o registo das operações orçamentais, embora algumas também fossem introduzidas informações patrimoniais. Assim, podem-se ter informações de vários tipos como o grau de cumprimentos objetivos e metas programadas; aos recursos estimados, suas modificações e realmente recebido; às despesas autorizada, modificada e executada; as dívidas contraídas pelo Estado, incluindo dívida pública; e outros (Lei nº 17.213/99).

No entanto, na prática o Uruguai, pelo trabalho realizado pelos dos autores Pérez e Hernández (2003) não divulga em sua conta geral praticamente qualquer tipo de informações relacionadas com a situação financeira e patrimonial, assim se mantem até os dias atuais, não se mostra uma grande alteração. Situação que se encontra similar aos anos estudados, devida à falta de padronização. Além disso, nos países que são preparados e divulgados esta informação, vê-se que nem todos os relatórios financeiros propostos pela *IPSAS* 1 está incorporada na Conta Geral dos países estudados, como Brasil, Uruguai e Paraguai conforme a tabela seguinte (ver tabela abaixo), embora o Brasil e Paraguai houve avanços, Uruguai se demonstra ainda atrasado quanto sua convergência apesar dos avanços.

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Balance	1	1	1	0
Cuenta de Resultados	1	0	1	0
Estado de Cambios en el neto patrimonial	1	0	0	0
Estado de Flujos de tesorería	0	1	1	0
Prácticas contables y notas a los estados financieros	1	0	0	0
Grado de coincidencia de primer nivel	80%	40%	60%	0

Fuente: Elaboración Propia

Cuadro 3 - Grado de Coincidencia de Primer Nivel con las IPSAS de la IFAC

Fonte: Pérez e Hernández (2003).

CGR com a aprovação da Lei de Administração Financeira do Estado nº 1.535/99 é evidente, que deve produzir "um relatório contendo o conjunto de demonstrações financeiras que apresentem a posição consolidada financeira, económicas, fiscais de cada exercício encerrado, com uma demonstração comparativa do orçamento e executado" conforme (art. 67, Lei nº 1.535/99). Isto levou ao desenvolvimento do Decreto nº 6.744/99, no qual é estabelecida que os corpos administração central, entidades descentralizadas e os governos estaduais devem apresentar ao Ministério das Finanças a seguinte informação financeira e patrimonial: Balanço Patrimonial e nota explicativa servindo para preparar o relatório anual, e por conter, como mostrado no "Relatório Financeiro", os seguintes estados: Folha comparativo Patrimonial Consolidado; a Demonstração do Resultado Consolidado comparativa; Demonstração dos Fluxos de Caixa; os Fluxos de Caixa; o Inventários das imobilizações; a execução orçamental dos Recursos, a execução orçamental; e Execução orçamentária de Gastos, mas que de fato não apresenta em sua totalidade as demonstrações exigidas por lei, conforme estudo de Pérez e Hernández (2003).

Como afirma Afonso (2010) em Portugal a *accountability* está em desenvolvimento às orientações, regulamentações legais na Administração Pública. Mostrado pelo TCP, nas contas públicas de Portugal, as contas da Administração Central são apenas apresentadas em contabilidade orçamental e as contas da Segurança Social são apresentadas em base patrimonial. As demonstrações financeiras que apresenta são suportadas por diferentes sistemas contábeis em vigor no país. Por isto, as demonstrações não podem ser completamente coincidentes com o modelo previsto pelas Normas Internacionais de Auditoria e a Lei nº 6/89 do Plano Oficial de Contabilidade.

Como afirma García Benau (1995: 105 *apud* Pérez e Hernández, 2003) conseguir uma informação financeira equivalente e comparável só é possível alcançar através um nível adequado de harmonização (resultado). Por fim, toma-se que as divergências averiguadas, pela variedade de padrões dos pareceres dificultam bastante à análise comparativa, assim como as assimetrias do português e espanhol.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve objetivos exploratórios, seguindo procedimentos de natureza bibliográfica e adotando uma abordagem qualitativa para o problema. Examinado os pareceres de auditoria desempenhado pelos Controle Externo responsáveis dos países: Brasil, Uruguai, Paraguai e Portugal. O presente trabalho realizou levantamento dos pareceres de auditoria, além de leis e regulamentos que norteiam tais, emitidos pelos entes federativos em análise comparativa desde composição dos Tribunais, assim como Almeida (2013), referentes à organização, natureza jurídica, suas principais atribuições e os principais instrumentos de fiscalização; e Pérez e Hernández (2003) realizadas pesquisas com países integrantes do MERCOSUL (Argentina, Brasil, Uruguai e Paraguai) e assim comparando com as *IPSAS* as informações divulgadas. E assim junto com o objetivo de constatar a existência das principais características entre tais EFS do período de 2010 a 2014 é descrever as características de modo comparativo os aspectos na elaboração e na emissão do parecer das contas públicas.

As revisões bibliográficas mostraram que as EFS dos países estudados possuem as informações econômicas e contábeis que divergem entre si. Mas o Brasil que adota aos padrões internacionais teve destaque dentre os países com os níveis de transparência na divulgação da informação pública e maior disposição numérica de informações e pesquisas realizadas. Em 2010 o parecer foi padrão para o Brasil e houve bons aspectos qualitativos dos pareceres, expressando em escrito maior número de informações que foram necessárias para a formulação desta pesquisa se, comparando dentre os cinco anos.

No Uruguai e Paraguai manteve uma constante na produção de pareceres e Portugal teve uma alteração na estrutura geral do parecer a partir de 2011 tornando a compreensão mais fácil, além da maior facilidade de achar informações no parecer. O Uruguai mudou 1996 a Lei do *TOCAF*, atualizando no ano de 2012, mas não foram encontradas alterações significativas, além da alteração na posição dispositivos do *TOCAF*, mas que observa uma necessidade pelo país em aprofundar os estudos na área de padronização. Paraguai teve satisfação assim como o Brasil no que diz a tempestividade da informação pública tornando um ponto positivo ao país, onde Uruguai e Portugal encontra-se em desvantagem pela publicação no último mês do exercício seguinte.

É imprescindível falar quanto às quantidades de estudos realizadas no Brasil se comparada com os outros países, a disponibilidade de pesquisas, livros, artigos e outros para a realização da pesquisa bibliográfica.

O Brasil está em vantagens não só pela maior quantidade de estudos atuais na área, mas pela qualidade destas, e Portugal também teve um nível razoável de pesquisas. Uruguai e Paraguai possuem poucas pesquisas realizadas profundamente e especifica para cada país. Assim, Brasil e Portugal apresentou boa qualidade de informações e padrões de estrutura nos pareceres emitidos pelos Tribunais de Contas TCU e TCP, já pelo o TCROU e a CGR, espera-se que obtenham melhora na qualidade das informações conforme for internacionalizando suas normas contábeis. A falta de informação sobre os quesitos 4, 5, 6 e 7, implicaram diretamente para que fossem desenvolvidas mais afincos o tema abordado em cada tópico.

Retomando os autores Niyama e Silva (2013) afirmam que a contabilidade não é homogênea, por existir diversas legislações diferentes em cada país e as formas de expressões dos profissionais em contabilidade a cerca da economia de seu país, e assim pode se confirmar tal visão através dos pareceres. Cabe salientar então, que no decorrer da pesquisa foram constatados alguns obstáculos para a obtenção e as análises dos dados. Os obstáculos foram à falta de padronização dos relatórios de auditoria anual de contas e a diferença entre os idiomas e a escassez de pesquisas na mesma área, principalmente do Uruguai e Paraguai, o que acarretou em um grau dificuldade em estabelecer uma avaliação quantitativa da pesquisa, ocorrendo então, apenas uma análise qualitativa. Há também a possível falta de capacitação dos profissionais em contabilidade e também os que trabalham com os sistemas, que poderia travar o avanço a padronização internacional. Padrones, Colares e Santos (2014) afirmam uma solução seria ofertar mais cursos, além de aumentar os incentivos a programas de educação continuada para que possa manter os profissionais da área sempre atualizados. A cobrança da população também pode levar a melhorias na prestação de contas.

Estudos futuros podem atribuir notas às qualidades das informações e construir um score quanto aos pareceres realizados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores, além de aprofundar quanto aos níveis de transparência e convergência das informações produzidas e publicadas nos países para fins de comparação e realizar estudos sobre as ressalvas e recomendações formuladas nos pareceres de auditoria, se estão sendo acatadas pelos países objeto de estudo, reconhecendo que estes temas tem vasto campo para exploração e ampliação

de pesquisas já realizadas. Por fim espera-se que com este trabalho os leitores possam perceber a existência de divergências nas informações contábeis e sua problematização sobre possíveis comparações.

6. REFERENCIAS

AFONSO, Almerindo Janela. Gestão, autonomia e *accountability* na escola pública portuguesa: breve diacronia. RBPAAE – v.26, n.1, p. 13-30, jan./abr. 2010. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/rbpae/article/view/19678>>. Acesso em: 22, nov. 2015.

ALMEIDA, Hugo César da Silva. TRIBUNAIS DE CONTAS NA FUNÇÃO DE *ACCOUNTABILITY*: Um estudo comparativo entre o Brasil e o Uruguai. 2013. (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Universidade de Brasília para graduação em bacharel, do Curso de Graduação em Contabilidade, 2013.

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 8. ed. - São Paulo: Atlas. reimpr. - São Paulo : Atlas, 2009.

BARBOSA, Anna. FERREIRA, Lucas. ALBURQUERQUE, Joaquim. OLIVEIRA, Geovani. A ATUAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL: a prestação de contas regulamentada pelo Tribunal de Contas da União. 6º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade. 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/index.htm>. Acesso em: 22, nov. 2015.

BARBOSA, Jorge Martins. Contas Públicas com Transparência: Fator de Desenvolvimento Nacional / Coronel Intendente Jorge Martins Barbosa. - Rio de Janeiro: ESG, 2012. Disponível em: <http://www.esg.br/images/Monografias/2012/BARBOSAJ.pdf>>. Acesso em: 22, nov. 2015.

BGU. Balanço Geral da União. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br>>. Acesso em: 22, nov. 2015.

BONAT, Debora. / Metodologia da Pesquisa. – 3. ed. – Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.

BRASIL. Casa Civil. Constituição da República Federativa do Brasil. 15 outubro. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22, nov. 2015.

BRASIL. Casa Civil. Decreto nº 6.976/09. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 22, nov. 2015.

BRASIL. Casa Civil. Lei Complementar nº. 101/2000. 4 maio. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22, nov. 2015.

BRASIL. Casa Civil. Lei nº 4.320/1964. 17. Março. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm>. Acesso em: 22, nov. 2015.

BRASIL. Casa Civil. Lei nº 6404/76. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm >. Acesso em: 22, nov. 2015.

BRASIL. Casa Civil. Lei Nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm >. Acesso em: 22, nov. 2015.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP): aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios : procedimentos contábeis orçamentários / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade. Disponível em: < <http://www.orcamentofederal.gov.br/>>. Acesso em: 22, nov. 2015.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 2. Ed.– Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

BRITO, Jaime Ricardo de. Breve histórico do controle interno do poder executivo federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro. (2009). Disponível em: < <http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

CALEMAN, Gilson. SANCHEZ, Maria Cecília. MOREIRA, Marizélia Leão. Auditoria, Controle e Programação de Serviços de Saúde, volume 5.- São Paulo: Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo, 1998. Ed. Fundação Peirópolis – SP. Ltda.

CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com a utilização do excel. – São Paulo: Atlas, 2004.

CASTRO, Róbison Gonçalves de Castro. ADFO – Administração e Direito Financeiro e Orçamento. 1996, VEST-COM Editora Ltda.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em: 22, nov. 2015.

CFC. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em: 22, nov. 2015.

CFC. Resolução CFC nº 1.133/08. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 22, nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 22, nov. 2015.

Controladoria General de la República del Paraguay. Ley nº 276/94. - ORGANICA Y FUNCIONAL DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Disponível em: < <http://www.contraloria.gov.py/index.php/la-cgr/marco-normativo/80-ley-nr-276-94> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

Controladoria General de la República Paraguay. *Constitución Nacional TITULO II, de la Estructura y de la Organización del Estado. De la Contraloría General de la República.* Disponível em: < <http://www.contraloria.gov.py/index.php/la-cgr/marco-normativo/77-constitucion-nacional> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

DAPKEVICIUS, Ruben Flores. *Administración Publica: El Tribunal de Cuentas de Uruguay.* 2011. Disponível em: < http://www.alipso.com/monografias2/ADMINISTRACION_PUBLICA___EL_TRIBUNAL_DE_CUENTAS_DE_URUGUAY/ >. Acesso em: 22, nov. 2015.

DINIZ, Josedilton Alves. Silva, Suzany Ferreira Silvestre da. SANTOS, Leandro da Costas. MARTINS, Vinícius Gomes. REPEC, Brasília. - 2015 Disponível em: < <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewFile/1226/1073> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

DINIZ, Flavia. Análise das Demonstrações Contábeis: Análise Horizontal e Vertical de Balanços. Publicado em 09/07/2014. Disponível em: < <http://www.cienciascontabeis.com.br/analise-demonstracoes-contabeis-analise-horizontal-vertical/> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

DUARTE, Diego Barbosa. Normas de contabilidade aplicáveis ao setor público: perspectivas e limitações sob a ótica dos profissionais de contabilidade do sudoeste baiano, 2014. Disponível em: < <http://www2.uesb.br/cursos/contabeis/wp-content/uploads/56-Diego-Barbosa-Duarte.pdf> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

DUTRA, Tiago Alves De Gouveia Lins. CHAMPOMIER, Jean-Michel. *Financial audit function in Courts of Accounts: the perspectives of the Brazilian Tribunal de Contas da União and the experience of the French Cour des Comptes.* 2013. Disponível em: <http://www.birmingham.ac.uk/index.aspx> >. Acesso em: 21, nov. 2015.

EUROSTAT. *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States.* Ernst & Young. 2012. Disponível em: < <http://www.ey.com/BR/pt/Home> >. Acesso em: 21, nov. 2015.

FILHO, José Alceu de Oliveira. Controle Interno e Externo da Gestão Pública. AVM Instituto. Brasília-DF, 2010. Disponível em: < http://lms.ead1.com.br/webfolio/Mod1750/mod_controle_interno_e_externo_da_gestao_publica_v3.pdf >. Acesso em: 22, nov. 2015.

FONSECA, Regina Célia Veiga da. / Metodologia do Trabalho Científico. – Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.

GUERRA, Evandro Martins. Os Controles Externo e Interno da Administração Pública. 2ª ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.

Informe y Dictamen sobre el Informe Financiero del Ministerio de Hacienda Ejercicio Fiscal 2012. Contraloría General (CGR). Disponível em: < www.contraloria.gov.py/>. Acesso em: 22, nov. 2015.

International Federation of Accountants (IFAC). CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO. EDIÇÃO 2010. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf >. Acesso em: 31, ago. 2015.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Disponível < <http://www.intosai.org>. > Acesso em: 22, nov. 2015.

INTOSAI. SIMPOSIO SOBRE LA INDEPENDENCIA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. *División de Administración Pública y Gestión para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales (DAES)*. Viena 19 al 23 de abril de 2004. Disponível em: < <http://www.intosai.org/uploads/3vn2004s.pdf> >. Acesso em: 30, ago. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, 1935- Teoria da Contabilidade. – 5. ed. – São Paulo : Atlas, 1997.

KOHAMA, Heilio. Balanços Públicos: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1999.

LIMA, Diana Vaz de. Contabilidade Pública : Integrando União, Estados e Municípios (Siafe e Siafem) / Diana Vaz de Lima, Róbison Gonçalves de Castro. – 3. ed. 6 reimpr. – São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Luiz Henrique. Controle Externo: teoria, legislação, jurisprudência e mais de 450 questões. –Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 552 p. – (Provas e concursos)- 2º reimpressão.

MAIOR, Verônica Souto. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCT SP. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Brasília, DF. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Apresentacao_NBCT_SP.pdf >. Acesso em: 22, nov. 2015.

MATIAS, José Pereira. Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil.- São Paulo: Atlas, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, Verônica Vaz de. Tribunal de contas: história, principais características e importância na proteção do patrimônio público brasileiro. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11198 >. Acesso em: 22, nov. 2015.

Memoria Anual. Republica Oriental del Uruguay, Tribunal del Cuental (TCROU). Disponível em: < <http://www.tcr.gub.uy/>>. Acesso em: 22, nov. 2015.

Ministerio de Economía y Finanzas. Disponível em: < <https://www.mef.gub.uy/> >. Acesso em: 11, set. 2015.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (MPOG). BRASIL. Ministério do Planejamento. Manual Técnico de Orçamento MTO 2009. Brasília, 2008. Disponível em: < [HTTP://www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)>. Acesso em: 22, nov. 2015.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 1º ed.- Brasília, 2009.

MOURA, Poliana Alves de Araújo. LIMA, Diana Vaz de. FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Plano de Contas e Convergência ao Padrões Internacionais: Estudo comparativo entre as propostas dos Governos Brasileiro e Espanhol. (2012). Disponível em: < <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

NETO, Luiz Peres. ACCOUNTABILITY, TRANSPARÊNCIA E A COMUNICAÇÃO ORGANIZACIONAL. 2014. Disponível em: < http://compos.org.br/encontro2014/anais/Docs/GT07_COMUNICACAO_EM_CONTEXTOS_ORGANIZACIONAIS/peres_neto_luiz_accountability_transparencia_com_org_2191.pdf >. Acesso em: 21, nov. 2015.

Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público (IPSAS). IFAC. ed. 2010. 15 de Janeiro de 2010. Disponível em: < http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida. COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. Congresso Brasileiro de Custos – RN, 2014. Disponível em: < <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3771/3772> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PARAGUAI. *Constitución de la Republica del Paraguay*. 1992. Disponível em: < <http://www.constitution.org/cons/paraguay.htm> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PARAGUAI. Decreto nº 6744/99: *Por el cual se establecen normas y procedimientos contables, financieros y patrimoniales para el cierre del ejercicio fiscal 1.999 de los organismos de la Administración Central, Entidades Descentralizadas Y Gobiernos Departamentales*. Disponível em: < http://www.buscoley.com/pdfs/d_6744_1999.pdf >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PARAGUAI. Lei nº 1535/99. Gestão Financeira do Estado. Disponível em: < <http://www.hacienda.gov.py/web-hacienda/archivo.php?a=f6k2fakff4f6f9k3f4fbfek4f6k4f8fefak8f6c4k2fakfc6cac8cac2ceceb5c2b5f9fab5f6f9k3fek4fek9kak8f6f8fek5k4b5fbfek4f6k4f8fefak8f6b5f9fak2b5fak9kaf6f9k5c3k6f9fbf6095&x=f1f1090&y=cdd06c> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PARAGUAI. Lei nº 276/94. - *ORGANICA Y FUNCIONAL DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA*. Disponível em: < <http://www.contraloria.gov.py/index.php/la-cgr/marco-normativo> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

Parecer sobre a Conta Geral do Estado. Tribunal de Contas (TCP). Disponível em: < <http://www.tcontas.pt/> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PEDERIVA, João Henrique. COMPARAÇÃO DE ENTIDADES CONTÁBEIS GOVERNAMENTAIS: TEORIAS RESIDUAIS, DIMENSÕES E GRAUS DE ACCOUNTABILITY. Publicado por Researchgate: 13, Agosto 2015. Disponível em: < http://www.researchgate.net/profile/Joao_Henrique_Pederiva2/publication/251856581_COMPARAO_DE_ENTIDADES_CONTBEIS_GOVERNAMENTAIS_TEORIAS_RESIDUAIS_DIMENSES_E_GRAUS_DE_ACCOUNTABILITY/links/5471d6690cf2d67fc03457a6.pdf >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PÉREZ, Carmen Caba. HERNÁNDEZ, Antonio M. López. *LA DIFUSIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR: Su Armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 33, p. 90 - 100, setembro/dezembro 2003. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/>>. Acesso em: 22, nov. 2015.

PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa*. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PORTUGAL. Decreto nº 232/97. Disponível em: < https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjrm_p_d4qTJAhWJMpAKHRhxB7EQFggcMAA&url=http%3A%2F%2Fuef.f.uma.pt%2Findex.php%3Foption%3Dcom_docman%26task%3Ddoc_download%26gid%3D38%26Itemid%3D53%26lang%3Dpt&usg=AFQjCNHmoNTSr8zKH1mv_8J6JesyLeqC8w&bvm=bv.108194040,d.Y2I >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PORTUGAL. Lei De Organização E Processo Do Tribunal De Contas - Lei nº 6/89. Disponível em: < https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwji55e54KTJAhXEJqJAKHUcAAR4QFggiMAE&url=http%3A%2F%2Fuef.f.uma.pt%2Findex.php%3Foption%3Dcom_docman%26task%3Ddoc_download%26gid%3D39%26Itemid%3D53%26lang%3Dpt&usg=AFQjCNFpDyKZp4LAvpxZtvCjqhBgWXAKmg >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PORTUGAL. *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas portuguesa (LOPCT)*. Lei nº 98/97, de 26 de Agosto. Disponível em: < http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=432&tabela=leis >. Acesso em: 22, nov. 2015.

PORTUGAL. Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas. Lei 98/97, de 26 de Agosto. Disponível em: < <http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/legislacao/LOPTC.pdf> >. Acesso: 22, nov. 2015.

Presidencia de la Republica, Ministério de Hacienda. Evolución del Proceso de Modernización de la Administración Financiera Pública. Dezembro de 1999. Disponível em: < <http://www.hacienda.gov.py/web-hacienda/archivo.php?a=f6k2fakff4f6f9k3f4fbfek4f6k4f8fefak8f6c4k2fakfc6cac8cac2ceceb5> >

[c2b5f9fab5f6f9k3fek4fek9kak8f6f8fek5k4b5fbfek4f6k4f8fefak8f6b5f9fak2b5fak9kaf6f9k5c3k6f9fbf6095&x=f1f1090&y=cdcd06c](http://portal.tcu.gov.br/cidadao/cidadao.htm) >. Acesso em: 22, nov. 2015.

Relatório preliminar sobre as contas do governo da república / Tribunal de Contas da União (TCU). – Brasília. Disponível em: < <http://portal.tcu.gov.br/cidadao/cidadao.htm> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY. Poder Legislativo. *TEXTO ORDENADO DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION FINANCIERA*. Disponível em: < http://www.parlamento.gub.uy/OtrosDocumentos/TOCAF/tex_tocaf.htm >. Acesso em: 22, nov. 2015.

SANTANA, Herick Santos. O controle externo da administração pública no Brasil. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVII, n. 122, mar 2014. Disponível em: < http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14600&revista_caderno=4 >. Acesso em: 22, nov. 2015.

SANTOS, Leudimar dos. PEREIRA, Márcia Dionaria Rosa. A CONVERGÊNCIA AO IFRS NA PERCEPÇÃO DOS CONTABILISTAS DE SERRA-ES. SERRA-ES 2014. Disponível em: <<http://faserra.edu.br/downloads/monografias/convergenciaaoifrs.pdf>>. Acesso em: 22, nov. 2015.

TCP. Tribunal de contas. Disponível em: < <http://www.tcontas.pt/> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

Teoria da Contabilidade / Jorge Katsumi Niyama, César Augusto Tibúrcio silva. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

Tesouro Nacional – Brasília – DF. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/home> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

TORRES, Caroline de Fátima da Silva. Entidades Fiscalizadoras Superiores dos países Integrantes do MERCOSUL e perspectivas de controle externo a partir do EFSUL. Instituto de Direito Brasileiro. Vila Velha. Ano 1 (2012), nº 11, 7035-7060. Disponível em: < http://cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2012/11/2012_11_7035_7060.pdf >. Acesso em: 22, nov. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – v. 1, n. 1 (1982) –. – Brasília: TCU, 1982. (Republicado) - Brasília, 2 de janeiro de 2015. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/regimentos-internos.htm>>. Acesso em: 22, nov. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Funcionamento do TCU. Brasília. Disponível em: < <http://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/funcionamento/> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). História, Breve histórico. Brasília. Disponível em: < <http://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/historia.htm> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatórios de Auditoria. Disponível em: < http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_audit.shtm >. Acesso em: 22, nov. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. RESOLUÇÃO-TCU Nº 246, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2011. Disponível em: < <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24E08D405014E0D2F671648A7> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS PORTUGAL. O Tribunal de Contas na Actualidade. Disponível em: < http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf >. Acesso em: 22, nov. 2015.

TRIBUNAL DE CUENTAS. Montevideo – Uruguai. Email: tribunal@tcr.gub.uy. Disponível em: < <http://www.tcr.gub.uy/index.php> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

URUGUAI. *Constitución de la República Oriental del Uruguay*. 1967. Disponível em: < <http://www.tcr.gub.uy/normativas.php?cat=27> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

URUGUAI. Lei nº 17.213/99. Sustituyense Determinados Articulos Del Texto Ordenado De Contabilidad Y Administracion Financiera (TOCAF). Disponível em: < <http://www.parlamento.gub.uy/leyes/ AccesoTextoLey.asp?Ley=17213&Anchor=> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

URUGUAI. *Ley de Presupuesto Nacional Nº 17.930*. Disponível em: < https://www.cgn.gub.uy/innovaportal/v/307/4/innova.front/ley_n%C2%BA_17930.html >. Acesso em: 22, nov. 2015.

URUGUAI. *REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY . Contitución de la República*. Disponível em: < <http://www.parlamento.gub.uy/Constituciones/Const997.htm#Articulo213> >. Acesso em: 22, nov. 2015.

WALQUIRIA. Controle Externo – Auditor Federal de controle Externo - TCU-2015. Aula 00-Teoria e Exercício. Disponível em: < https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCMQFjABahUKEwiGnJi-ypfJAhVDS5AKHeYbAUc&url=http%3A%2F%2Fwww.metodoconcursos.com.br%2Faula%2Farquivo%2Fdemo%2F805%2Faula-00-tcu--controle-externometodo.pdf&usg=AFQjCNF6oa1DklkyiwbdKzaNB_dcK7e_1Q&bvm=bv.107467506_d.Y2I >. Acesso em: 22, nov. 2015.