



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

Anna Paula Teles Barbosa

**A ATUAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: a  
prestação de contas regulamentada pelo Tribunal de Contas da União**

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 Rosane Maria Pio da Silva  
Coordenadora de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Noturno

Anna Paula Teles Barbosa

**A ATUAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: a  
prestação de contas regulamentada pelo Tribunal de Contas da União**

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

## **A ATUAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: a prestação de contas regulamentada pelo Tribunal de Contas da União**

### **RESUMO**

Como assinala Guerra (2005), controle é a fiscalização, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, com vistas a averiguar o cumprimento do que foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Dessa forma, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor. No âmbito da União e das entidades da administração direta e indireta, esse controle é dividido em Controle Interno e Controle Externo, sendo representados, respectivamente, pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder e pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União. Portanto, é competência do Tribunal julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos. Anualmente por meio de Decisões Normativas, o Tribunal estabelece quais serão as unidades jurisdicionadas (UJs) cujos responsáveis terão as contas julgadas, especificando a forma, os prazos de entrega e os conteúdos das peças complementares que comporão os respectivos processos. Para esta pesquisa, foi utilizada a Decisão Normativa TCU N° 132/2013, que estabelece as UJs que prestarão contas do exercício de 2013. O presente trabalho objetivou analisar o *accomplishment* da DN 132/2013, ou seja, se ela é devidamente cumprida pelas UJs do Poder Executivo, utilizando-se de pesquisa básica aplicada e descritiva, por meio de pesquisa bibliográfica, estudo dos Relatórios de Auditoria Anual de Contas (2013), pesquisa documental em leis federais, normativos e documentos dos órgãos TCU e CGU e pesquisa em sítios eletrônicos, artigos acadêmicos e livros. Com isso, elaborou-se uma planilha de itens (Apêndice II) para conferência dos elementos obrigatórios a serem apresentados, tendo sido dividida em quatro grupos. Com a análise das informações, chegou-se à conclusão que apenas 38% das UJs (156 dentre 412) tiveram seus relatórios de auditoria anual de contas publicados dentro dos prazos definidos, sendo que apenas 8% atenderam entre 91% a 100% dos critérios estabelecidos na pesquisa. Portanto, fica evidente que os órgãos destinatários não estão devidamente cumprindo os atos normativos expedidos para processos de contas expedidos pelo TCU.

**Palavras-chaves:** Controle Interno e Externo. Controladoria-Geral da União - CGU. Tribunal de Contas da União - TCU. Decisão Normativa TCU N° 132/2013.

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
	2.1 Órgãos controladores.....	13
	2.2 Controladorias e Tribunais .....	14
	2.3 Controladoria-Geral da União .....	15
	2.4 Tribunal de Contas da União.....	17
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	20
	3.1 Limitações do estudo .....	24
4	ANÁLISE DE DADOS .....	25
5	CONCLUSÃO.....	32
	REFERÊNCIAS .....	35
	APÊNDICE I.....	38
	APÊNDICE II.....	39

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
CF 88	Constituição Federal de 1988
CGU	Controladoria-Geral da União
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
DN	Decisão Normativa
EFS	Entidades de Fiscalização Superior
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
SAI	<i>Supreme Audit Institution</i>
TCE-MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCEs	Tribunais de Contas dos Estados
TCMs	Tribunais de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
UJs	Unidade jurisdicionadas

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 - Representação da quantidade de publicações no sítio da CGU .....	25
Figura 2 - Demonstração de publicações dos itens críticos (7, 8 e 10) - Anexo IV - DN TCU 132/2013 .....	28
Figura 3 - Modelo da planilha utilizada para o levantamento de dados .....	39

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Resumo de diferenças entre as Controladorias e as Cortes de Contas .....	15
Tabela 2 - Quantidade de critérios avaliados.....	23
Tabela 3 – Relação de UJs do Poder Executivo que terão processos de contas julgados – segundo o Anexo I – DN TCU N° 132/2013.....	38

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 – Qtd. de UJs x Critérios atendidos - Panorama geral .....	26
Gráfico 2 – UJs que apresentaram os itens do Anexo IV .....	27
Gráfico 3 – Representação de quantidade de UJs que publicaram parecer da auditoria que atenderam os critérios estabelecidos.....	30

## 1 INTRODUÇÃO

Com a disseminação da informação, facilitada pelo avanço tecnológico, sua participação é cada vez mais marcante no processo de conhecer e acompanhar a atuação do Estado. Além de presente no rol de Direitos e Garantias Fundamentais da Constituição Federal de 1988 (CF 88) (Art. 5º, XXXIII), a Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, traz os procedimentos a serem observados por todos os entes da Federação – União, Estados, Municípios e Distrito Federal – com o fim de garantir o acesso à informação. Assim, a necessidade da gestão e das atividades decorrentes do Poder Público serem transparentes são latentes.

Surgem então organismos de controle com a função de examinar, de maneira objetiva e imparcial, a execução das atividades governamentais. Como assinala Guerra (2005), controle é a fiscalização, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, com vistas a averiguar o cumprimento do que foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Dessa forma, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor.

No âmbito da União e das entidades da administração direta e indireta, esse controle é dividido em Controle Interno e Controle Externo, sendo representados, respectivamente, pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder e pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme descrito na CF 88 (Arts. 70 e 71). Compete então ao Tribunal julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

Para tanto, a Lei Orgânica do TCU, Lei 8.443/92, no art. 41, define que, para assegurar a eficácia do controle e para instruir o julgamento das contas, o TCU efetuará a fiscalização dos atos de que resulte receita ou despesa, praticados pelos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, competindo-lhe, para tanto, a execução de várias atividades de controle, dentre as quais, a realização de inspeções e auditorias.

A Instrução Normativa TCU Nº 63/2010, em seus Arts. 3º e 4º, define que, anualmente, o Tribunal emitirá dois tipos de Decisões Normativas estabelecendo a forma, os prazos e os conteúdos dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas para julgamento. A primeira Decisão Normativa, trata-se da relação dos responsáveis pelas unidades jurisdicionadas que devem apresentar os relatórios de gestão ao TCU. E a segunda Decisão Normativa, refere-se à relação das unidades jurisdicionadas cujos

responsáveis terão processos de contas ordinárias constituídos para julgamento. Com isso, para esta pesquisa, foi utilizada a Decisão Normativa TCU Nº 132/2013 que estabelece as unidades jurisdicionadas (UJs) cujos os responsáveis terão as contas do exercício de 2013 julgadas pelo TCU.

No entanto, como a elaboração dos relatórios fica a cargo de diversos órgãos de controle interno – por exemplo, a Controladoria Geral da União (CGU) é responsável do Poder Executivo; o controle interno de cada órgão do Legislativo, e o controle interno de cada órgão do Judiciário - existe a possibilidade de não atendimento das normas estabelecidas. Surge a problemática de inspiração para a pesquisa: “**A Decisão Normativa nº 132/2013 do Tribunal de Contas da União é devidamente cumprida pelos órgãos destinatários?**”. Para responder ao questionamento, o objetivo geral será analisar se há o cumprimento da norma, ou seja, seu *accomplishment* por parte das UJs do Poder Executivo, dos Órgãos de Controle Interno (Art. 74 da CF 88) e do Ministro Supervisor.

Cabe salientar que, para Cochrane (2003), a Contabilidade Pública não está interessada apenas em registrar os fatos contábeis, mas registrar, também, os atos contábeis praticados pelo administrador que poderão alterar qualitativa e quantitativamente o patrimônio. O objetivo da contabilidade aplicada à Administração Pública é o de fornecer à administração informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação e às instituições governamentais e particulares, informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

Dessa forma, o objetivo específico será avaliar se houve cumprimento, não somente puro e simples, mas quanto a qualidade das informações prestadas para prestação das contas ao Tribunal. Essa avaliação tem grande relevância, pois serve como *feedback* tanto para os gestores quanto para o TCU se as normas estão de fato sendo seguidas, se a qualidade da informação é adequada e suficiente ou se precisa haver melhorias.

A ação exercida pelo TCU, por meio de auditorias, de estímulo à transparência da gestão e de outras ações de controle externo, incluindo a aplicação de sanções, constitui-se instrumento da governança pública cujo objetivo, ao final, é assegurar a *accountability* pública, contribuindo para reduzir as incertezas sobre o que ocorre no interior da administração pública, fornecendo à sociedade e ao Congresso Nacional uma razoável segurança de que os recursos e poderes delegados aos administradores públicos estão sendo geridos mediante ações e estratégias adequadas para alcançar os objetivos estabelecidos pelo poder público, de modo transparente, em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis (ARAGÃO, 2011).

Atentamos que a estrutura do trabalho será dividida em cinco capítulos: introdução, referencial teórico, aspectos metodológicos, análise de dados e conclusão. O capítulo introdutório aborda temas relacionados com o trabalho, ressaltando a importância do controle da gestão na administração pública, os fatores que motivam o desenvolvimento, seguido dos objetivos que esperam ser atingidos. Em seguida, no referencial teórico são apresentados os conceitos utilizados, de cunho constitucional, legal e normativo necessários para o estudo, assim como as definições doutrinárias. O terceiro capítulo descreve a metodologia utilizada para realizar a pesquisa. Os resultados obtidos, assim como a análise dos mesmos são tratados no quarto capítulo. Por último, são apresentadas as conclusões do trabalho e a possibilidade de trabalhos futuros relacionados a esta pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Órgãos Controladores

Segundo o seu sítio eletrônico, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai)<sup>1</sup> opera como uma organização para a comunidade de auditoria governamental externa. Por mais de 50 anos, tem fornecido um quadro institucionalizado para as Entidades de Fiscalização Superiores para promover o desenvolvimento e transferência de conhecimentos.

De acordo com o lema da Intosai, “*Experientia mutua omnibus prodest*”, a troca de experiências entre seus membros é uma garantia de que a auditoria do governo progride continuamente com novos desenvolvimentos. As atividades da Intosai envolvem o intercâmbio, a disseminação e o aprimoramento de técnicas de fiscalização, objetivando a indução de melhorias na gestão pública (LIMA, 2013).

De acordo com Lima (2011), as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) ou SAI<sup>2</sup> são os órgãos que, em seus respectivos países, detêm as competências para o exercício do controle externo da administração pública na esfera nacional.

Como autoridades fiscalizadoras máximas em cada uma das estruturas administrativas dos países, devem atuar com relativa independência no controle da regularidade das contas públicas, tendo sob sua responsabilidade a avaliação do funcionamento administrativo das diversas unidades componentes do aparelho estatal, de forma a auxiliar os demais Poderes e a própria população, no controle da legalidade e da observação da economicidade dos atos administrativos. No Brasil, no âmbito federal, a EFS e autoridade competente para o exercício do controle externo é o Tribunal de Contas da União (TORRES, 2012).

Conforme o disposto no art. 71 da CF 88, o “controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988)

O TCU é membro da Intosai participante do Comitê de Normas Profissionais, do Grupo de Trabalho de Tecnologia da Informação, do Grupo de Trabalho de Auditoria Ambiental e do Grupo de Trabalho de Privatização, Regulação Econômica e Parceria Público-Privada. Além disso, o Tribunal preside o Subcomitê de Auditoria de Desempenho, pertencente ao Comitê de Normas Profissionais.

---

<sup>1</sup> *International Organization of Supreme Audit Institutions*

<sup>2</sup> *Supreme Audit Institution (SAI)*

## 2.2 Controladoria e Tribunais

Segundo Lima (2013), o objeto do controle externo são os atos administrativos em todos os poderes constituídos nas três esferas de governo e atos de gestão de bens e valores públicos. O controle externo da Administração Pública, realizado pelas instituições às quais a Constituição atribuiu essa missão, é exigência e condição do regime democrático devendo, cada vez mais, capacitar-se tecnicamente e converter-se em eficaz instrumento da cidadania, contribuindo para o aprimoramento da gestão pública.

Para o autor, a doutrina costuma identificar dois sistemas principais de controle externo, embora cada nação apresente suas peculiaridades, resultantes de sua história, tradições, características políticas, administrativas, étnicas e religiosas. São os sistemas de Cortes de Contas ou de Auditorias Gerais.

Ainda segundo Lima (2013), o sistema de Auditoria Geral caracteriza-se por ser, usualmente, um controle de caráter essencialmente opinativo ou consultivo, sem dispor de poderes jurisdicionais e coercitivos. Suas manifestações adotam a forma de pareceres ou recomendações e são subscritas de forma monocromática ou singular pelo Auditor ou Controlador Geral. E as duas características marcantes do sistema de Tribunal de Contas são o caráter colegiado de suas decisões e o seu poder coercitivo de impor sanções, pecuniárias ou não. Ao revestir-se de caráter jurisdicional, o controle externo é obrigado a atribuir maior ênfase ao processo, tendo procedimentos de fiscalização mais acentuadamente formais e legalistas.

De acordo com a cartilha de orientações sobre controle interno do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG, 2012), as atividades desempenhadas pelo Controle Externo e Controle Interno apresentam alguma similaridade quanto aos objetivos e técnicas aplicáveis, porém, se distinguindo quanto à sua atuação. O Controle Interno integra a estrutura organizacional da Administração, tendo por função de acompanhar a execução dos atos e apontar, em caráter sugestivo, preventivo ou corretivamente as ações a serem desempenhadas. Além disso, note-se o caráter opinativo do Controle Interno, haja vista que o gestor pode ou não atender à proposta que lhe seja indicada, sendo dele a responsabilidade e risco dos atos praticados. Com relação ao Controle Externo, caracteriza-se por ser exercido por órgão autônomo e independente da Administração, cabendo-lhe as atribuições indicadas pela Constituição Federal de 1988. Esse controle é exercido pelo Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, com o objetivo de verificar a probidade da administração, guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da lei.

Para Meirelles (2007 *apud* Castardo, 2007, p. 42):

[...] no controle externo da administração financeira, orçamentária e agora gestão fiscal, como vimos, é que se inserem as principais atribuições dos nossos Tribunais de Contas, como órgãos independentes, mas auxiliares dos Legislativos e colaboradores dos Executivos.

Plácido (2006 *apud* Castardo, 2007, p. 42) define Tribunal de Contas como:

O órgão que, como representante do povo, é colocado na Administração Pública, a fim de coordenar e fiscalizar os negócios da Fazenda Pública, acompanhando a execução da lei orçamentária e julgando as contas dos responsáveis por dinheiro, ou bens públicos. Precisamente, porque se ressalta nele o poder de tomar contas dos encarregados da gestão financeira do país, e particularmente individualizado pela expressão de Contas.

Tabela 1 - Resumo de diferenças entre as Controladorias e as Cortes de Contas

<b>Controladorias</b>	<b>Cortes de Contas</b>
Decisões monocráticas	Decisões colegiadas
Recomendações sem caráter coercitivo	Poder sancionatório
Mandatos dos titulares	Mandatos ou Vitaliciedade dos Membros
Função fiscalizadora	Função fiscalizadora e jurisdicional

Fonte: (Lima, 2013, p. 13)

### 2.3 Controladoria-Geral da União

A CF 88 prevê no seu art. 74 que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade, dentre outras, de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

De acordo com a cartilha de orientações sobre controle interno do TCE-MG (2012):

O Sistema de Controle Interno na área pública é de extrema importância para garantir a padronização dos procedimentos de controle e a “memória” do órgão ou entidade, independente da manutenção ou troca dos servidores que o operacionalizam, bem como dos gestores aos quais as informações são prestadas.

Além disso, o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, dispõe sobre:

Art. 2º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 5º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prestará apoio ao órgão de controle externo no exercício de sua missão institucional.

Segundo o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), existem cerca de 51 órgãos de controle interno no Brasil em esferas municipais, estaduais e federal. São exemplos

de órgãos de controle interno municipais e estaduais: a Controladoria Geral do Rio Branco e a Controladoria Geral do Estado do Acre, a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro e a Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, a Controladoria Geral do Município de Goiânia e a Controladoria Geral do Estado do Goiás, entre outras.

No âmbito da união, a Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão central do Sistema de Controle Interno de Poder Executivo Federal e integrante da estrutura da Presidência da República e tem como missão “prevenir e combater a corrupção e aprimorar a gestão pública, fortalecendo os controles internos e incrementando a transparência, a ética e o controle social”.

Conforme a Lei nº 10.683/03 “Integram ainda a Presidência da República a Controladoria-Geral da União”.

Além disso, o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 dispõe sobre:

Art. 8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:  
I - a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema.

A CGU também atua a partir das atividades de defesa do patrimônio público, de correição, controle interno, auditorias públicas e em prevenção e combate à corrupção, atividades de ouvidoria e incremento da transparência da gestão conforme previsto no Art. 1º da Lei nº 8.109, de 17 de setembro de 2013:

Art. 1. A Controladoria-Geral da União, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal e integrante da estrutura da Presidência da República, dirigida pelo Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União, tem como competência assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências, no âmbito do Poder Executivo federal, relativos a:

- I - defesa do patrimônio público;
- II - controle interno;
- III - auditoria pública;
- IV - correição;
- V - prevenção e combate à corrupção;
- VI - atividades de ouvidoria; e
- VII - incremento da transparência da gestão.

§ 1º Compete à Controladoria-Geral da União exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo federal, e prestar orientação normativa na condição de órgão central.

§ 2º A Controladoria-Geral da União prestará orientação aos dirigentes públicos e administradores de bens e recursos públicos quanto a correição, controle interno, prevenção da corrupção e ouvidoria.

Segundo o sítio eletrônico da entidade, a CGU também deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o

Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

## **2.4 Tribunal de Contas da União**

O TCU é um tribunal administrativo. Ele julga as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

A CF 88 estabelece:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:  
II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Para Lima (2013), o Tribunal de Contas tem o nome de Tribunal e possui a competência, conferida pela Carta Magna, de julgar contas e aplicar sanções, mas não pertence ao Poder Judiciário. Vincula-se, para efeitos orçamentários e de responsabilidade fiscal, ao Poder Legislativo, mas possui total independência em relação ao Congresso e às suas Casas, inclusive realizando fiscalizações e julgando as contas de seus gestores.

Ainda, consta em seu sítio eletrônico, que também é responsabilidade do TCU apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de pessoal no âmbito da administração direta e indireta federal - admissão, aposentadoria, reforma e pensão - e fixar os coeficientes dos fundos de participação dos estados, do distrito federal e dos municípios. As competências do TCU são exclusivamente no âmbito federal. Isso quer dizer que cabe ao Tribunal de Contas da União a fiscalização dos recursos federais somente. Os recursos estaduais e municipais são fiscalizados pelos Tribunais de Contas dos Estados – TCEs e/ou pelos Tribunais de Contas dos Municípios – TCMs, quando houver.

O Tribunal de Contas da União (TCU) possui suas atribuições estabelecidas na Constituição Federal de 1988 (nos artigos 71 a 74 e 161), em sua Lei Orgânica (Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992) e no Regimento Interno (Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Janeiro de 2012 – Ano XLV – N°1).

Além da condição de órgão auxiliar ao Congresso Nacional no exercício do controle externo, o TCU possui várias outras atribuições básicas que podem ser agrupadas em:

fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria. Nesse trabalho, consideraremos apenas o aspecto normativo.

A função normativa decorre do poder regulamentar conferido ao TCU, conforme o Art. 3º da Lei Orgânica, podendo “expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento”.

Ainda, o Regimento Interno do TCU, em seu art. 67, resolve:

- I - instrução normativa, quando se tratar de disciplinamento de matéria que envolva pessoa física, órgão ou entidade sujeita à jurisdição do Tribunal;
- III - decisão normativa, quando se tratar de fixação de critério ou orientação, e não se justificar a expedição de instrução normativa ou resolução.

Conforme o art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010:

Art. 4º O Tribunal definirá anualmente, em decisão normativa, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão processos de contas ordinárias constituídos para julgamento, assim como os conteúdos e a forma das peças que os comporão e os prazos de apresentação.

No inciso I do parágrafo único do Art. 1º da IN TCU nº 63/2010, processo de contas é o processo de trabalho do controle externo, destinado a avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão das pessoas [...] com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente.

De acordo com Lima (2013), processo de contas ordinárias é referente a exercício financeiro determinado, constituído pelo Tribunal segundo critérios de risco, materialidade e relevância. O risco define-se como a possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades. A materialidade é o volume de recursos envolvidos. E a relevância é o aspecto ou fato considerado importante, ainda que não seja material ou economicamente significativo.

Portanto, neste trabalho empregou-se a Decisão Normativa TCU nº 132, de 2 de outubro de 2013, que dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujo responsáveis terão as contas de 2013 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos de entrega e os conteúdos das peças complementares que comporão os processos de contas do exercício de 2013, bem como aos respectivos órgãos de controle interno e instâncias de controle que devem obedecer, ainda, às disposições da Instrução Normativa TCU nº 63/2010.

Dessa forma, o delimitador da pesquisa será o conteúdo previsto no Art. 1º, §1º, da DN TCU nº 132/2013:

As unidades jurisdicionadas relacionadas no Anexo I desta decisão normativa terão os processos de contas do exercício de 2013 constituídos e a gestão de seus responsáveis será julgada por este Tribunal com base na competência prevista no inciso II do art. 71 da Constituição Federal e de acordo com as disposições do art. 16 da Lei nº 8.443/1992.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada neste trabalho compreende em uma pesquisa básica aplicada e descritiva. Como procedimentos técnicos foram utilizados: a pesquisa bibliográfica; o estudo de caso por meio de Relatórios de Auditoria Anual de Contas (2013); pesquisa documental em leis federais, normativos e documentos dos órgãos TCU e CGU; e, pesquisa em sítios eletrônicos, artigos acadêmicos e livros.

Segundo Gil (1996, p. 46), as pesquisas descritivas têm como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno; e as pesquisas explicativas são aquelas que têm a preocupação central de identificar os fatores que determinam, ou que contribuem, para a ocorrência dos fenômenos.

Segundo Lakatos e Marconi (1992, p. 43), os documentos de fonte primária são "aqueles de primeira mão, provenientes dos próprios órgãos que realizaram as observações [...]". A pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias trata-se do levantamento da bibliografia já publicada.

Para Gil (1996, p. 51), a pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica, sendo a diferença essencial entre ambas a natureza das fontes. Enquanto a segunda se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a primeira vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Conforme o Relatório de Auditoria Anual de Contas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (2013), a Auditoria Anual de Contas realizada pelo Controle Interno visa verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais, bem como analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas que subsidiará o julgamento pelo Tribunal de Contas da União.

Considerando como base delimitadora da pesquisa a DN TCU Nº 132/2013, foi elaborada uma planilha de itens (Apêndice II) para conferência dos elementos obrigatórios a serem apresentados pelos responsáveis da UJs que estão listados no Anexo I da normativa em questão, são eles:

Art. 2º Os responsáveis pelas unidades jurisdicionadas de que trata o art. 1º e os respectivos órgãos de controle interno, ministros supervisores ou autoridades equivalentes e instâncias obrigadas a se pronunciarem sobre as contas devem apresentar as peças complementares ao respectivo relatório de gestão, observando os conteúdos fixados nos anexos desta decisão normativa, conforme a seguir:

I. rol de responsáveis, nos termos dos arts. 10 e 11 da IN TCU nº 63/2010 e

conforme o Anexo II;  
 II. relatórios e pareceres de instâncias que devam pronunciar-se sobre as contas ou sobre a gestão, de acordo com previsão legal, regimental ou estatutária, conforme Anexo III;  
 III. relatório de auditoria de gestão, conforme Anexo IV;  
 IV. certificado de auditoria, conforme Anexo V;  
 V. parecer do dirigente do órgão de controle interno, conforme Anexo VI;  
 VI. pronunciamento do ministro supervisor ou de autoridade equivalente, conforme Anexo VII.

Ressalta-se que inicialmente foram elaboradas questões acerca do rol de responsáveis (Anexo II), pareceres da auditoria (itens 2 a 6, do Anexo III) e pronunciamento do ministro supervisor (Anexo VII), porém, tais itens foram desconsiderados da análise de dados, tendo em vista que, são peças distintas no processo de contas e/ou não constam no arquivo do relatório de auditoria anual de contas.

Com isso, a planilha foi dividida em quatro grupos contendo várias questões com critérios para a avaliação dos itens cobrados na decisão, sendo elas:

- **Referentes ao item 1 do Anexo III da decisão (apenas UJs obrigadas a emitir parecer da auditoria poderão ter notas atribuídas às estas questões):**
  - 1 – “Existe parecer da auditoria?”;
  - 2 – “Parecer da auditoria tem a síntese das avaliações e dos resultados que fundamentaram a opinião do auditor interno?”;
  - 3 – “Parecer da auditoria demonstra como a área de auditoria interna está estruturada?”;
  - 4 – “Parecer da auditoria avalia a capacidade dos controles internos de identificarem, evitarem e corrigem falhas e irregularidades?”;
  - 5 – “Parecer da auditoria descreve as rotinas de acompanhamento de implementação das recomendações da auditoria interna?”;
  - 6 – “Parecer da auditoria possui informações sobre como se certifica de que a alta gerencia toma conhecimento das recomendações feitas?”;
  - 7– “Parecer da auditoria descreve a sistemática da comunicação à alta gerencia?”;
  - 8– “Parecer da auditoria contém informações gerenciais sobre a execução do plano de trabalho?”;
- **Referentes ao Anexo IV da decisão:**
  - 9– “No relatório de auditoria, existe avaliação considerando a conformidade das peças exigidas nos incisos I e II do art. 13 da IN TCU nº63/2010?” (Refere-se ao item 1 do anexo IV);

- 10– “No relatório de auditoria, existe avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão?” (Refere-se ao item 2 do anexo IV);
- 11– “No relatório de auditoria, existe avaliação dos indicadores para aferir o desempenho da gestão?” (Refere-se ao item 3 do anexo IV);
- 12– “No relatório de auditoria, existe avaliação da gestão de pessoas?” (Refere-se ao item 4 do anexo IV);
- 13– “No relatório de auditoria, existe avaliação da gestão das transferências concedidas ou de instrumentos congêneres?” (Refere-se ao item 5 do anexo IV);
- 14– “No relatório de auditoria, existe avaliação da gestão de compras e contratações?” (Refere-se ao item 6 do anexo IV);
- 15– “No relatório de auditoria, existe avaliação de passivos assumidos, correção do cálculo do valor provisionado ou causas de assunção?” (Refere-se ao item 7 do anexo IV);
- 16– “No relatório de auditoria, existe avaliação objetiva sobre a gestão de tecnologia da informação?” (Refere-se ao item 8 do anexo IV);
- 17 – “No relatório de auditoria, existe avaliação da gestão do patrimônio imobiliário?” (Refere-se ao item 9 do anexo IV);
- 18 – “No relatório de auditoria, existe avaliação da gestão sobre as renúncias tributárias?” (Refere-se ao item 10 do anexo IV);
- 19 – “No relatório de auditoria, existe avaliação da qualidade e suficiência dos controles internos?” (Refere-se ao item 11 do anexo IV);

- **Referentes ao Anexo V da decisão:**

20 – “Existe Certificado de auditoria?”

- **Referentes ao Anexo VI da decisão:**

21 – “Existe parecer do dirigente do órgão de controle interno?”

Observa-se que em relação ao parecer da auditoria, apenas algumas UJs são obrigadas a emití-lo de acordo com as categorias elencadas na normativa e se possuírem unidade de auditoria interna.

Portanto, totalizam 21 critérios de avaliação para as UJs obrigadas a emitir parecer de auditoria e 13 critérios de avaliação para as que não emitem parecer da auditoria, conforme demonstrado a seguir.

Tabela 2 – Quantidade de critérios avaliados

<b>Tipos de Relatórios:</b>	<b>Quantidade máxima de critérios a serem avaliados:</b>
UJs obrigadas a emitir parecer da auditoria	21 critérios
UJs que não emitem parecer da auditoria	13 critérios

Fonte: elaboração do autor.

Para o levantamento dos dados desta pesquisa, foram obtidos e analisados individualmente todos os Relatórios de Auditoria Anual de Contas do exercício de 2013, do Poder Executivo, publicados no sítio eletrônico da CGU, totalizando 156 arquivos eletrônicos. Ressalta-se novamente que tais relatórios são apenas do Poder Executivo, visto que, a CGU é responsável pelo Controle Interno dos órgãos pertencentes a este Poder.

Os dados foram analisados utilizando uma escala binária, em que foi atribuído a escala 0 (zero) para as UJs que não abordaram o critério/item avaliado e a escala 1 (um) para as UJs que abordaram o critério/item avaliado. Por se tratar de um estudo pioneiro, em análise de cumprimento da DN TCU 132/2013, foi utilizado a escala binária por não existir nenhum outro estudo semelhante para que pudesse ter um padrão de avaliação.

Após essa classificação, foi realizada uma média aritmética para cada UJ de forma personalizada conforme a totalidade dos critérios atribuídos e as características da unidade, se emitiu parecer da auditoria ou não, conforme o Tabela 2. Observa-se que, foram desconsideradas do cálculo das médias as respostas aos critérios em que as unidades não praticaram, não instituíram ou não possuem a responsabilidade de algum ato de gestão específico. Porém, permaneceram no cálculo das médias os critérios retirados do relatório anual de contas conforme ata de alteração do escopo da auditoria ou os suprimidos por sigilo.

Portanto, as médias foram calculadas da seguinte forma:

$$\mathbf{Média\ A}_{(Com\ Parecer)} = \frac{\Sigma \text{ Critérios atendidos pelas UJs}}{(\Sigma \text{ Critérios atribuídos}) - (\Sigma \text{ Critérios que não praticaram ou não instituíram})} \times 100$$

$$\mathbf{Média\ B}_{(Sem\ Parecer)} = \frac{\Sigma \text{ Critérios atendidos pelas UJs}}{(\Sigma \text{ Critérios atribuídos}) - (\Sigma \text{ Critérios que não praticaram ou não instituíram})} \times 100$$

Portanto, utilizando as informações constantes na Tabela 2, temos:

$$\mathbf{Média\ A}_{(Com\ Parecer)} = \frac{\Sigma \text{ Critérios atendidos pelas UJs}}{(21) - (\Sigma \text{ Critérios que não praticaram ou não instituíram})} \times 100$$

$$\mathbf{Média\ B}_{(Sem\ Parecer)} = \frac{\Sigma \text{ Critérios atendidos pelas UJs}}{(13) - (\Sigma \text{ Critérios que não praticaram ou não instituíram})} \times 100$$

### **3.1 Limitações do estudo**

O estudo realizado apresentou algumas limitações consideráveis quanto à sua amostra. Mesmo possuindo uma vasta população, a amostra obtida foi limitada por conta da não publicação nos prazos determinados na DN TCU Nº 132/2013.

Além disso, a falta de padronização na elaboração dos Relatórios de Auditoria Anual de Contas dificultou a criação de um critério qualitativo para avaliar a qualidade das informações, influenciando então, a não abordagem de tal critério para esta pesquisa. A escassez de estudos empíricos anteriores relacionados ao assunto também dificultou a utilização de um parâmetro para a pesquisa.

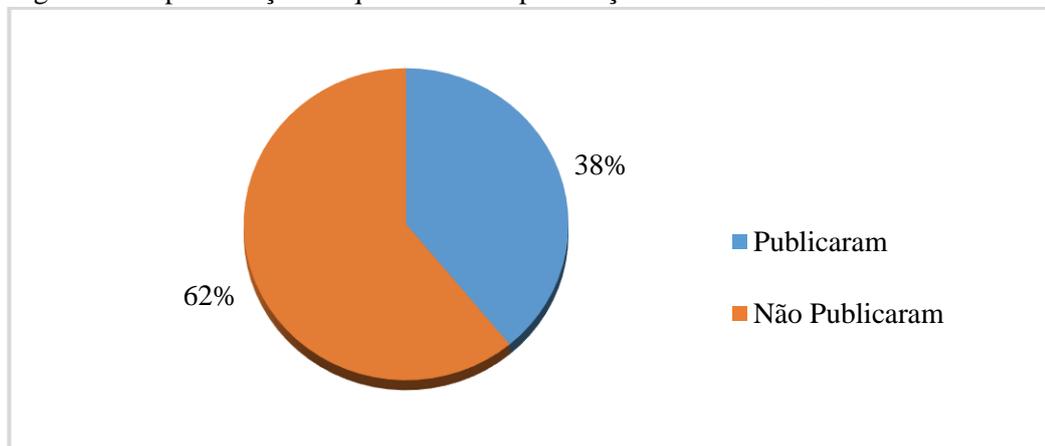
Por fim, o acesso aos documentos públicos possui restrições, tendo em vista que, certos elementos podem ser vistos apenas como peças do processo interno na CGU ou possuem informações suprimidas por sigilo.

## 4 ANÁLISE DE DADOS

Analisando quantitativamente o Anexo I da decisão normativa em referência, foram escolhidas um total de 461 unidades jurisdicionadas para terem os processos de contas do exercício de 2013 julgados, tanto do Poder Legislativo, quanto do Executivo e do Judiciário.

Para esta pesquisa foram consideradas apenas as UJs do Poder Executivo, totalizando um montante de 412 unidades. Porém, apenas 156 UJs tiveram os seus relatórios de auditoria anual de contas publicados no sítio da CGU, o equivalente a apenas 38%. Conforme demonstrado na Figura 1, abaixo:

Figura 1 - Representação da quantidade de publicações no sítio da CGU

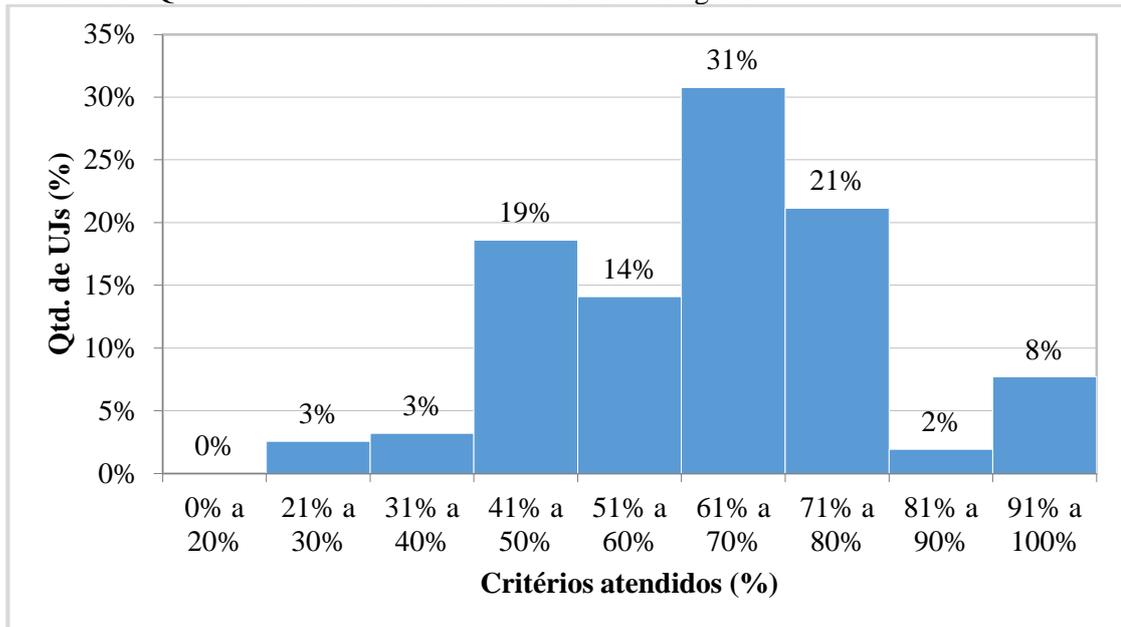


Fonte: elaboração do autor.

Ressalta-se que a amostra obtida foi limitada por conta da não publicação, nos prazos determinados, de cerca de 62% das unidades jurisdicionadas do Poder Executivo. Entre estas estão, por exemplo: a Secretaria Executiva da Secretaria-Geral da Presidência da República, o Gabinete da Vice-Presidência da República, a Secretaria de Assuntos Estratégicos, a Agência Nacional de Aviação Civil e a Secretaria de Portos.

Analisando a quantidade de critérios atendidos pelas UJs, mediante avaliação na planilha elaborada, foi obtido o seguinte resultado, conforme a Gráfico 1, a seguir.

Gráfico 1 - Qtd. de UJs x Critérios atendidos - Panorama geral



Fonte: elaboração do autor.

Das unidades que tiveram os seus relatórios publicados, apenas 8% atenderam entre 91% a 100% dos critérios estabelecidos na pesquisa, com base em itens obrigatórios da decisão normativa. Aproximadamente 31% da amostra encontra-se em um patamar de atendimento entre 61% a 70% dos critérios, quantidade considerável de itens abordados. Ainda, cerca de 3% da amostra, o equivalente a 4 UJs, estão no patamar de atendimento de 21% a 30%, sendo que duas delas são unidades com informações suprimidas por sigilo.

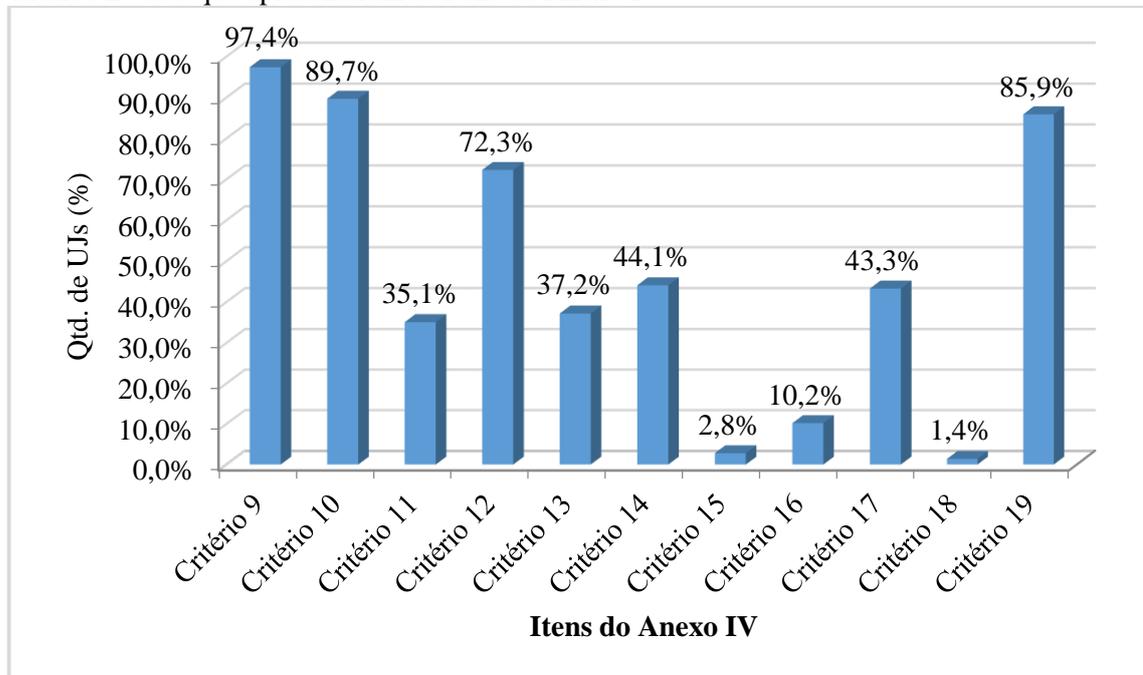
Nota-se que 85% das UJs encontram-se em escalas entre 41% a 80% de atendimento. Sendo assim, uma quantidade preocupante, visto que, muitos itens obrigatórios determinados na decisão normativa do TCU não estão sendo cumpridos.

Enquanto isso, no patamar de melhor índice de atendimento, nove tem classificação 100%, sendo consideradas como modelos ideais de relatórios. As UJs com relatórios de auditoria anual de contas ideais foram: a Secretaria Nacional de Habitação, a Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental, a Secretaria Executiva do MTE, a Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior, a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, a Defensoria Pública da União, a Secretaria de Políticas de Previdência Complementar, a Secretaria de Políticas de Previdência Social e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Ressalta-se que nos relatórios de auditoria a nomenclatura das UJs podem sofrer algumas variações.

Além disso, foram analisados os critérios mais atendidos referentes aos itens do Anexo IV da normativa, que tratam a respeito dos conteúdos de referência para elaboração do relatório de auditoria de gestão, conforme a Gráfico 2, a seguir.

Gráfico 2 - UJs que apresentaram os itens do Anexo IV



Fonte: elaboração do autor.

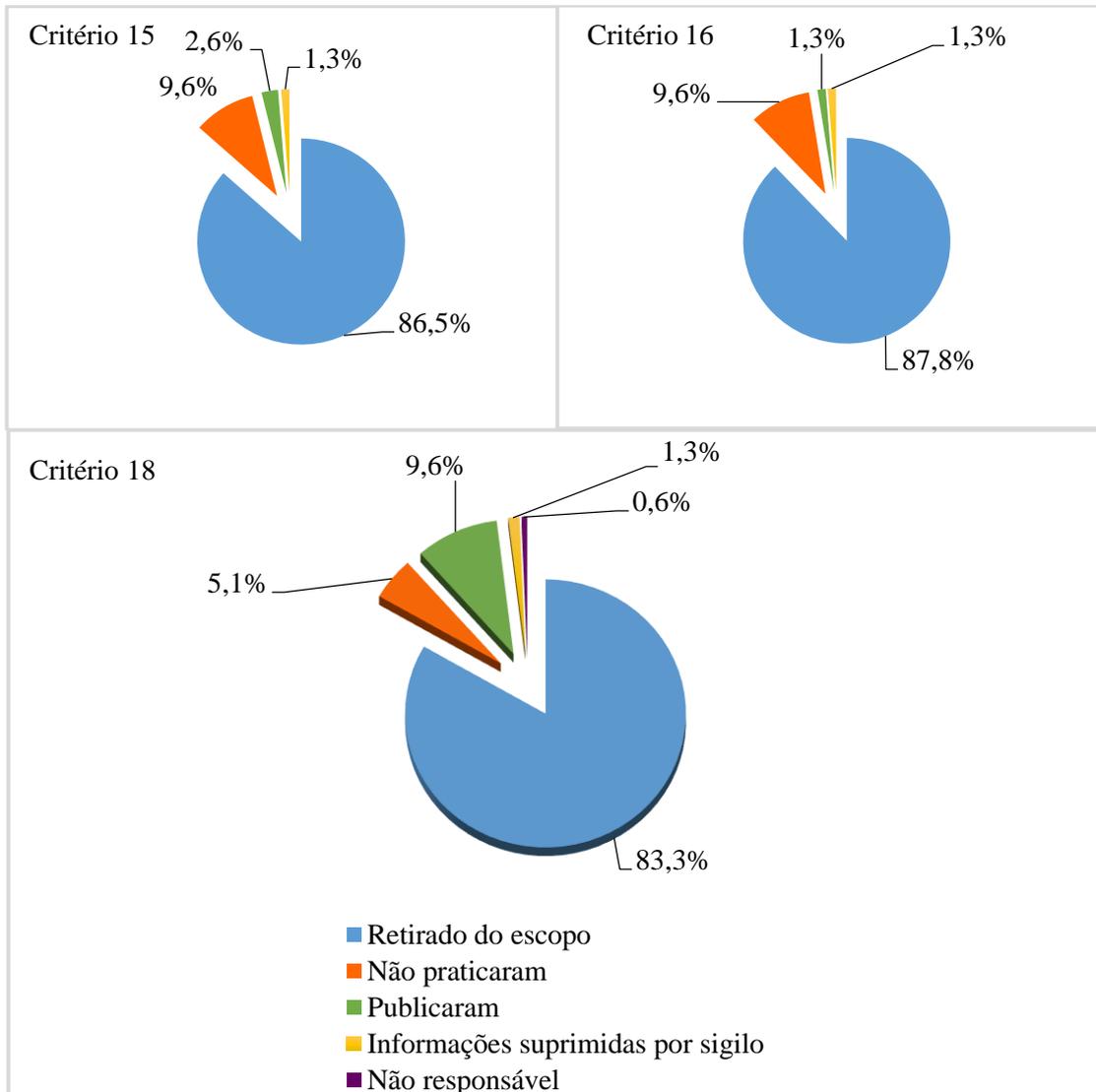
Foi observado que os itens do Anexo IV mais atendidos pelas UJs foram os de conformidade das peças (critério 9), de resultados quantitativos e qualitativos da gestão (critério 10) e de qualidade e suficiência dos controles internos (critério 19). Em um quantitativo menor em relação aos anteriores, porém ainda sim muito considerável, foi o critério 12, gestão de pessoas, com um total de 72,3% Unidades.

Por outro lado, os itens com menor atendimento pelas UJs foram os de passivos assumidos (critério 15), gestão de tecnologia da informação (critério 16) e renúncias tributárias (critério 18), sendo, portanto, considerados como itens críticos em relação à quantidade de publicações apresentadas. Em relação a estes itens críticos, tal situação foi acarretada devido a algumas UJs terem realizado diversos ajustes no escopo da auditoria nas contas mediante Ata de reunião, conforme previsto no Art. 9º, parágrafo 6º, da decisão normativa:

§ 6º As unidades técnicas do Tribunal podem, em comum acordo com os respectivos órgãos de controle interno e em razão da necessidade de acompanhamento de aspecto específico e relevante da gestão da unidade auditada, propor ajustes no escopo da auditoria nas contas.

Conforme observado na planilha de avaliação e na Figura 2, a seguir.

Figura 2 - Demonstração de publicações dos itens críticos (critérios 15, 16 e 18) - Anexo IV - DN TCU 132/2013



Fonte: elaboração do autor.

Ressalta-se que a retirada do escopo de auditoria é uma prerrogativa do auditor no planejamento da auditoria, em que são delimitados os procedimentos e as áreas de pesquisa. Portanto, o auditor tem o livre arbítrio para julgar quais conteúdos são necessários nos relatórios e com isso, esses tipos de alterações podem trazer fragilidades ao processo de certificação da gestão e, conseqüentemente, sua devida prestação de contas caso o direcionamento do planejamento da auditoria seja realizado de maneira equivocada.

Conforme conceito estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ação planejada e transparente, com vistas a prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, constante no art. 1º, §1º. Dessa forma, a não abordagem de passivos assumidos sem previsão orçamentária e sobre as renúncias tributárias praticadas, com a devida estimativa do impacto orçamentário-financeiro,

estariam em desacordo com a Constituição Federal – que no art. 167, II, veda a realização de despesa ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais – e, inclusive a própria LRF que considera não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação, tanto para as ações governamentais quanto para as despesas obrigatórias de caráter continuado, se não estiverem de acordo com limites e metas estabelecidos para o exercício (arts. 15, 16 e 17).

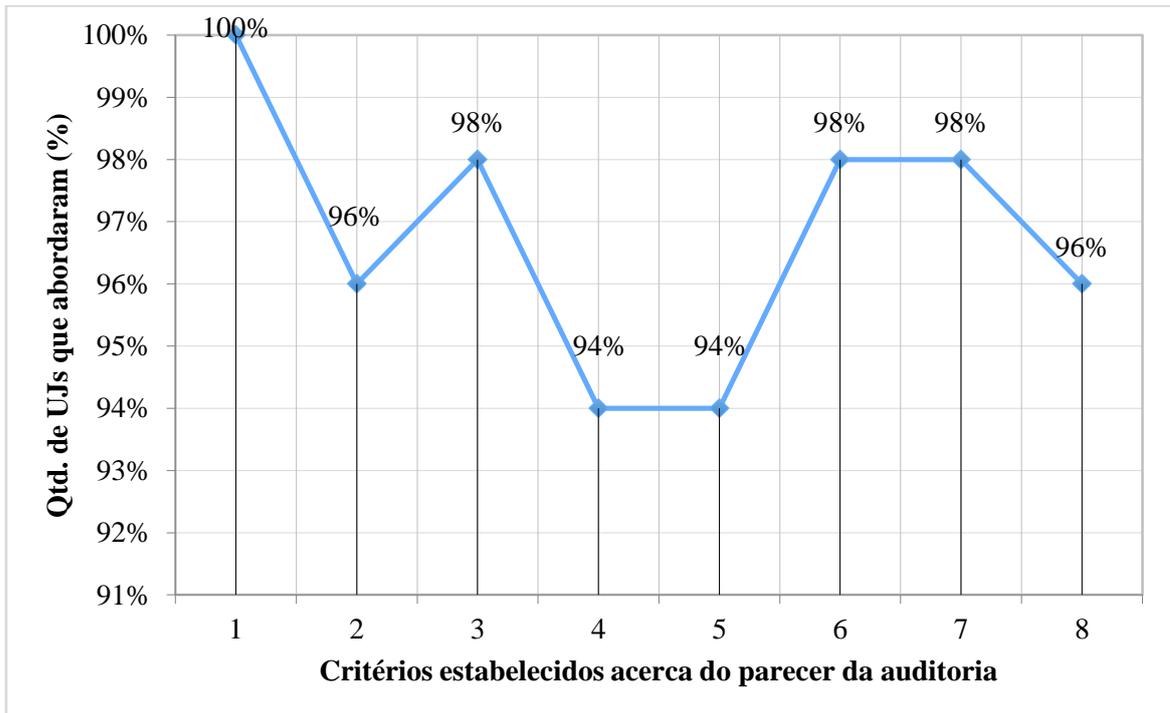
Além disso, duas unidades jurisdicionadas, o equivalente a 1,3% das UJs, possuíram informações suprimidas por terem sido classificadas mediante o dispositivo legal que fundamenta como sigilosas.

Art. 5º As unidades jurisdicionadas relacionadas no Anexo I desta decisão normativa que tenham suprimido do relatório de gestão informações sujeitas a sigilo por força do disposto no art. 6º da DN TCU nº 127/2013 devem manter tais informações sob sua guarda e franquear o acesso a elas ao Tribunal e ao órgão de controle interno respectivo, quando solicitado. (DN TCU Nº 132/2013).

Em análise aos critérios estabelecidos acerca do Anexo III da decisão normativa, observou-se que apenas 49 unidades jurisdicionadas emitiram o parecer da auditoria, representando 31,41% do total de UJs.

Deste quantitativo, os menores valores encontrados foram os referentes aos critérios 4 e 5 - equivalente a 94% - sendo eles: a avaliação da capacidade dos controles internos e a descrição de rotinas de acompanhamento, respectivamente. Nota-se que todos os critérios foram atendidos de maneira satisfatória e em cinco deles, com uma média de UJs equivalente a 98% ou mais.

Gráfico 3 - Representação de quantidade de UJs que publicaram parecer da auditoria que atenderam os critérios estabelecidos



Fonte: elaboração do autor.

Após avaliação, evidenciou-se que os critérios estabelecidos para os Anexos V e VI, existência do certificado de auditoria e do parecer do dirigente do órgão de controle interno, foram atendidos em todos os relatórios sujeitos à análise desta pesquisa.

Cabe salientar que no decorrer da pesquisa foram constatados alguns obstáculos para a obtenção e as análises dos dados. Um destes obstáculos trata-se da falta de padronização dos relatórios de auditoria anual de contas, o que acarretou em uma enorme dificuldade em estabelecer uma avaliação qualitativa da pesquisa, ocorrendo então, apenas uma análise quantitativa. Em meio a era da Lei de Acesso à informação, a implementação de um sistema online em que as informações fossem apenas preenchidas em campos pré-determinados e formatados, seria uma suposta maneira para a criação de padrões nos relatórios.

Além disso, as informações constantes como outras peças no processo de contas deveriam ser de melhor acesso pela sociedade. Atualmente, com um número crescente de Auditores Sociais, ainda sim, há empecilhos no acesso de documentos como por exemplo, o rol de responsáveis e o pronunciamento do Ministro responsável. E destaca-se que o objetivo da transparência pública é de garantir que todos os cidadãos acessem as informações acerca de ações praticadas pelos seus governantes.

Com a realização desta pesquisa, observou-se que os conteúdos previstos na normativa, a serem abordados nos relatórios de auditoria anual de contas, seriam suficientes para a

avaliação dos atos de gestão das Unidades Jurisdicionadas, se houvesse o seu total cumprimento. Porém, constatou-se que as UJs que não cumpriram a normativa representam mais da metade do quantitativo de unidades do Poder Executivo.

Portanto, a forma da normatização do TCU deve ser questionada e investigada mais profundamente, tendo em vista que, apesar das normativas existirem, elas não são totalmente cumpridas, e, tal cumprimento não é contestado pelo próprio Tribunal. Ademais, verificou-se também, que são necessários aperfeiçoamentos e avaliações mais profundas nos mecanismos de controle para evidenciar os motivos para o não cumprimento da norma.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa apresenta a avaliação quanto ao cumprimento das normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão acerca das Unidades Jurisdicionadas constantes no Anexo I da Decisão Normativa - TCU Nº 132/2013. Tal proposição foi realizada devido a seguinte problemática: “A Decisão Normativa nº 132/2013 do Tribunal de Contas da União é devidamente cumprida pelos órgãos destinatários?”. Dessa forma, o objetivo estabelecido era o de verificar seu *accomplishment*.

Tendo sido realizada utilizando-se de pesquisa bibliográfica; estudo de caso por meio de Relatórios de Auditoria Anual de Contas (2013); pesquisa documental em leis federais, normativos e documentos dos órgãos TCU e CGU e, pesquisa em sítios eletrônicos, artigos acadêmicos e livros.

Conforme consta no Anexo I da DN Nº 132/2013, foram escolhidas um total de 461 unidades jurisdicionadas para terem os processos de contas do exercício de 2013 julgados, tanto do Poder Legislativo, quanto do Executivo e do Judiciário.

No entanto, apenas 156 UJs do Poder Executivo - equivalente a apenas 38% de um montante de 412 unidades, tiveram os seus relatórios de auditoria anual de contas publicados no sítio da CGU, órgão responsável pelo Controle Interno dos órgãos pertencentes a este Poder.

Das unidades que tiveram os seus relatórios publicados, apenas 8% atenderam entre 91% a 100% dos critérios estabelecidos na pesquisa, com base em itens obrigatórios da decisão normativa. Aproximadamente 31% da amostra encontram-se em um patamar de atendimento entre 61% a 70% dos critérios, quantidade considerável de itens abordados. Ainda, cerca de 3% da amostra, o equivalente a 4 UJs, estão no patamar de atendimento de 21% a 30%, sendo que duas delas são unidades com informações suprimidas por sigilo.

Nota-se que 85% das UJs encontram-se em escalas entre 41% a 80% de atendimento. Sendo assim, uma quantidade preocupante, visto que, muitos itens obrigatórios determinados na decisão normativa do TCU não estão sendo cumpridos.

Enquanto isso, no patamar de melhor índice de atendimento, nove tem classificação 100%, sendo consideradas como modelos ideais de relatórios. As UJs com relatórios de auditoria anual de contas ideais foram: a Secretaria Nacional de Habitação, a Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental, a Secretaria Executiva do MTE, a Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior, a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, a Defensoria Pública da União, a Secretaria de Políticas de Previdência

Complementar, a Secretaria de Políticas de Previdência Social e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Em relação ao atendimento dos itens constantes no Anexo IV da normativa, somente os critérios 9, 10, 12 e 19 obtiveram resultados superiores a 70%, considerado satisfatório. Porém, os itens restantes – 11, 13, 14, 15, 16, 17 e 18 – apresentaram valores preocupantes, abaixo de 45%. Atentando para o baixo desempenho dos itens 15, 16 e 18 (menores que 11%), situação acarretada devido a diversos ajustes no escopo da auditoria nas contas mediante Ata de reunião.

Quanto aos critérios estabelecidos para o Anexo III, observou-se que apenas 49 unidades jurisdicionadas emitiram o parecer da auditoria, representando 31,41% do total de UJs. No entanto, os menores valores encontrados foram de 94% (critérios 4 e 5). Ainda, os outros foram atendidos de maneira satisfatória e em cinco deles, com uma média de UJs equivalente a 98% ou mais.

Evidenciou-se que os critérios estabelecidos para os Anexos V e VI, existência do certificado de auditoria e do parecer do dirigente do órgão de controle interno, foram atendidos em todos os relatórios sujeitos à análise desta pesquisa.

Cabe salientar que no decorrer da pesquisa foram constatados alguns obstáculos para a obtenção e as análises dos dados. Um destes obstáculos trata-se da falta de padronização dos relatórios de auditoria anual de contas, o que acarretou em uma enorme dificuldade em estabelecer uma avaliação qualitativa da pesquisa, ocorrendo então, apenas uma análise quantitativa. Em meio a era da Lei de Acesso à informação, a implementação de um sistema online em que as informações fossem apenas preenchidas em campos pré-determinados e formatados, seria uma suposta maneira para a criação de padrões nos relatórios.

Além disso, as informações constantes como outras peças no processo de contas deveriam ser de melhor acesso pela sociedade. Atualmente, com um número crescente de Auditores Sociais, ainda sim, há empecilhos no acesso de documentos como por exemplo, o rol de responsáveis e o pronunciamento do Ministro responsável.

Observou-se também que, a forma da normatização do TCU deve ser questionada e investigada mais profundamente, tendo em vista que, apesar das normativas existirem, elas não são totalmente cumpridas, e, tal cumprimento não é contestado pelo próprio Tribunal.

Para futuras pesquisas, recomenda-se um estudo acerca de melhorias nas publicações dos relatórios de auditoria, visto que, em meio à era de acesso à informação pela sociedade, apesar do avanço que representa a publicação pública de relatórios de gestão, ainda não há um comprometimento na forma como está sendo realizado. Como também, a evidenciação dos motivos para o não cumprimento da normativa. Além disso, recomenda-se também, um estudo

acerca da padronização dos Relatórios de Auditoria Anual de Contas e avaliação qualitativa das informações publicadas utilizando Bardin (2009) e outras técnicas de análise de conteúdo.

## REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Marcelo. **Apostila de Auditoria Governamental**. Brasília, 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: Dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Casa Civil. **Decreto Nº 8.109, de 17 de Setembro de 2013**. Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União e remaneja cargos em comissão. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8109.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8109.htm)>. Acesso em: Jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Casa Civil. **Lei Nº 8.443, de 16 de Julho de 1992**. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. 16 julho. 1992. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm)>. Acesso em: Dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Casa Civil. **Lei Nº 10.683, de 28 de Maio de 2003**. Organização da Presidência da República e dos Ministérios. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.683.htm)>. Acesso em: Jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Casa Civil. **Decreto Nº 3.591, de 6 de Setembro de 2000**. Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm)>. Acesso em: Jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Casa Civil. **Lei 12.527, de 18 de Novembro de 2011**. Lei de Acesso à Informação.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>.

Acesso em: Jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Casa Civil. **Lei 8.443, de 16 de Julho de 1992**. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm)>. Acesso em: Jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral de União. **Relatórios de Auditoria, Fiscalização e Avaliação**. Disponível em:

<[http://sistemas.cgu.gov.br/relats/relatorios.php?linha\\_atuacao=Avalia%C3%A7%C3%A3o+da+Gest%C3%A3o+dos+Administradores+%2F+Auditoria+Anual+de+Contas&ano=2014&titulo=&ministerio=Selecione&ano\\_exercicio=&programa=Selecione&uf=Selecione&municipio=Selecione](http://sistemas.cgu.gov.br/relats/relatorios.php?linha_atuacao=Avalia%C3%A7%C3%A3o+da+Gest%C3%A3o+dos+Administradores+%2F+Auditoria+Anual+de+Contas&ano=2014&titulo=&ministerio=Selecione&ano_exercicio=&programa=Selecione&uf=Selecione&municipio=Selecione)>. Acesso em: Dez. 2014.

\_\_\_\_\_. TCEmg. **Cartilha de orientações sobre controle interno** – Junho de 2012. Disponível em: <[http://www.tce.mg.gov.br/img\\_site/Cartilha\\_Control%20Interno.pdf](http://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf)>. Acesso em: Jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Conheça a INTOSAI**. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/relacoes\\_institucionais/relacoes\\_internacionais/organizacoes\\_internacionais/Not%C3%ADcia%20-%20Conhe%C3%A7a%20a%20Intosai.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/relacoes_institucionais/relacoes_internacionais/organizacoes_internacionais/Not%C3%ADcia%20-%20Conhe%C3%A7a%20a%20Intosai.pdf)>. Acesso em: Jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa TCU nº 132/2013**. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas\\_ordinarias\\_extraordinarias/2013](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_ordinarias_extraordinarias/2013)>. Acesso em: Dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa TCU nº 63/2010**. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/relatorios\\_gestao/2010](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/relatorios_gestao/2010)>. Acesso em: Dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Janeiro de 2012 – Ano XLV – Nº1**. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Disponível em <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre\\_normativos/regimento.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/regimento.pdf)>. Acesso em Jan. 2015.

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Órgãos de controle interno**. Disponível em: <<http://conaci.org.br/orgaos-de-controle-interno/>>. Acesso em: Jan. 2015

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Natureza jurídica do Tribunal de Contas no ordenamento brasileiro**. 2007. 190 p. Dissertação (Mestrado em direito) - Universidade Metodista de Piracicaba. Defesa em Piracicaba, São Paulo, 2007. Orientador: Prof. Dr. Sérgio Resende de Barros. Disponível em: <<https://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/2006/YTAVWAIQBHIT.pdf>>. Acesso em: Jan. 2015

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da Gestão Pública**. 2003. 21 p. IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Rio Grande do Sul, 2003.

INTOSAI. **About us**. Disponível em: <<http://www.intosai.org/about-us.html>>. Acesso em: Jan. 2015.

- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2a edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. São Paulo: Atlas, 1992.
- LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- \_\_\_\_\_. **Controle externo**: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões. 5ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- TORRES, Caroline de Fátima da Silva. **Entidades Fiscalizadoras Superiores os 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://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2012\\_11\\_7035\\_7060.pdf](http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2012_11_7035_7060.pdf)>. Acesso em: Jan. 2015

## APÊNDICE I

Tabela 3 – Relação de UJs do Poder Executivo que terão processos de contas julgados – segundo o Anexo I – DN TCU Nº 132/2013

<u>Poder Executivo</u>	<u>Qtd de Ujs obrigadas a publicar</u>	<u>Qtd de Ujs que publicaram</u>	<u>Porcentagem %</u>
Função essencial à justiça	1	1	100%
Ministério da agricultura, pecuária e abastecimento	20	13	65%
Ministério da ciência, tecnologia e inovação	16	4	25%
Ministério da cultura	2	0	0%
Ministério da defesa	21	0	0%
Ministério da educação	35	32	91%
Ministério da fazenda	46	22	48%
Ministério da integração nacional	10	3	30%
Ministério da justiça	25	4	16%
Ministério da pesca e aquicultura	3	2	67%
Ministério da previdência social	6	3	50%
Ministério da saúde	35	19	54%
Ministério das cidades	4	4	100%
Ministério das comunicações	5	1	20%
Ministério das relações exteriores	6	0	0%
Ministério de minas e energia	16	3	19%
Ministério do desenvolvimento agrário	23	10	43%
Ministério do desenvolvimento social e combate à fome	24	3	13%
Ministério do desenvolvimento, indústria e comércio exterior	15	0	0%
Ministério do meio ambiente	9	1	11%
Ministério do planejamento, orçamento e gestão	19	19	100%
Ministério do trabalho e emprego	44	4	9%
Ministério do turismo	3	3	100%
Ministério dos esportes	3	3	100%
Ministério dos transportes	4	2	50%
Presidência da república	17	0	0%
<b>Total:</b>	<b>412</b>	<b>156</b>	<b>38%</b>

Fonte: elaboração do autor.

## APÊNDICE II

Figura 3 - Modelo da planilha utilizada para o levantamento de dados

DN TCU Nº 132/2013	Anexo II		Anexo III				
	(Desconsiderado )	(Desconsiderado )	Critério 1	Critério 2	Critério 3	Critério 4	Critério 5
CRITÉRIOS/ENTIDADES-ÓRGÃOS	Rol de Responsáveis contém naturezas de responsabilidade	Rol de Responsáveis contém nome do cargo ou função	1- Existe parecer de auditoria?	2- Parecer de auditoria tem a síntese das avaliações e dos resultados que fundamentaram a opinião do auditor interno?	3- Parecer de auditoria demonstra como a área de auditoria interna está estruturada?	4- Parecer de auditoria avalia a capacidade dos controles internos de identificarem, evitarem e corrigirem falhas e irregularidades?	5- Parecer de auditoria descreve as rotinas de acompanhamento de implementação das recomendações da auditoria interna?
Anexo III							
Critério 6	Critério 7	Critério 8	(Desconsiderado )	(Desconsiderado )	(Desconsiderado )	(Desconsiderado )	(Desconsiderado )
6- Parecer de auditoria possui informações sobre como se certifica de que a alta gerencia toma conhecimento das recomendações feitas?	7- Parecer de auditoria descreve a sistemática da comunicação à alta gerencia?	8- Parecer de auditoria contém informações gerenciais sobre a execução do plano de trabalho?	Existe parecer do conselho se pronunciando sobre as contas das Ujs?	Existe relatório conclusivo de instância?	Existe parecer do dirigente responsável pela supervisão de contrato de gestão?	Existe o relatório do banco operador sobre a gestão dos recursos de fundos?	Existe relatório com relato sucinto dos fatos apurados no exercício?

Anexo IV										
Critério 9	Critério 10	Critério 11	Critério 12	Critério 13	Critério 14	Critério 15	Critério 16			
9- No relatório de auditoria, existe avaliação considerando a <b>conformidade das peças</b> exigidas nos incisos I e II do art. 13 da IN TCU nº63/2010?	10- No relatório de auditoria, existe avaliação dos <b>resultados quantitativos e qualitativos da gestão?</b>	11- No relatório de auditoria, existe <b>avaliação dos indicadores</b> para aferir o desempenho da gestão?	12- No relatório de auditoria, existe <b>avaliação da gestão de pessoas?</b>	13- No relatório de auditoria, existe <b>avaliação da gestão das transferências concedidas</b> ou de instrumentos congêneres? (qualidade e suficiência dos controles internos relacionados à gestão das	14- No relatório de auditoria, existe avaliação da <b>gestão de compras e contratações?</b>	15- No relatório de auditoria, existe avaliação de <b>passivos assumidos</b> , correção do cálculo do valor provisionado ou causas de assunção?	16- No relatório de auditoria, existe avaliação objetiva sobre a <b>gestão de tecnologia da informação?</b>			
Anexo IV			Anexo V	Anexo VI	Anexo VII (Desconsiderado)					
Critério 17	Critério 18	Critério 19	Critério 20	Critério 21						
17- No relatório de auditoria, existe avaliação da <b>gestão do patrimônio imobiliário?</b>	18- No relatório de auditoria, existe avaliação da <b>gestão sobre as renúncias tributárias?</b>	19- No relatório de auditoria, existe avaliação da <b>qualidade e suficiência dos controles internos?</b>	20- Existe <b>Certificado de auditoria?</b>	21- Existe <b>parecer do dirigente</b> do órgão de controle interno?	Existe <b>parecer do ministro superior ou de autoridade equivalente?</b>	<b>Total de itens atendidos</b>	<b>Qtd. Máxima de respostas (sim)</b>	<b>Itens não praticados ou não instituídos</b>	<b>Média</b>	<b>Tipo de média</b>

Fonte: elaboração do autor.