

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

Alberto Leite Câmara

OS TRIBUNAIS DE CONTAS COMO USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO  
SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Brasília

2016

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo  
Reitor da Universidade de Brasília

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

Professor Doutor José Antonio de França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professor Doutor Jomar Miranda  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professora Doutora Diana Vaz de Lima  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Alberto Leite Câmara

OS TRIBUNAIS DE CONTAS COMO USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO  
SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais 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.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2016

*Dedico este trabalho aos companheiros de Tribunais de Contas que labutam diariamente no intuito de tornar a Administração Pública Brasileira mais efetiva.*

## AGRADECIMENTOS

Ao chegar ao final desta caminhada, agradeço a Deus que têm me guiado nas minhas escolhas;

À minha esposa, Brenda, que, além do carinho e compreensão, me incentivou na conclusão deste trabalho e orientou-me com suas experiências acadêmicas;

Aos meus pais, Isabel e Alber, que sempre depositaram em mim a confiança de que eu poderia alçar voos sempre mais altos;

Ao meu irmão, Júnior, que, como brincadeira de irmãos, me ajudou nos primeiros passos matemáticos;

À minha irmã, Albanesa, que sempre acreditou no meu potencial;

A todos os familiares e amigos que de algum modo contribuíram para o meu sucesso, em especial, a minha querida avó, Avelina, e meu padrinho, Francisco, que muito teriam se orgulhado de participar dessa conquista.

Aos meus amigos da UnB cúmplices de muitas discussões positivas desenvolvidas e trabalhos realizados durante esta graduação.

Aos meus amigos do TCU que compreenderam minhas ausências e contribuem com meu desenvolvimento intelectual.

À Universidade de Brasília (UnB) pelo suporte acadêmico;

À minha orientadora, Diana Vaz, que compartilhou seu vasto conhecimento na Contabilidade Pública, bem como incentivou e orientou a elaboração deste trabalho.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	6
2.1 A Informação Contábil na Revisão da Literatura.....	8
2.2 Dos Aspectos Normativos da Informação Contábil no Setor Público.....	10
2.3 Tribunais de Contas no Brasil .....	14
3 METODOLOGIA .....	18
3.1. Enquadramento Metodológico .....	18
3.2. Universo e Amostra da Pesquisa.....	18
3.3. Coleta dos Dados .....	19
3.3.1. <i>Instrumento de coleta: o questionário</i> .....	19
3.3.2. <i>Pré-Teste do Questionário</i> .....	21
3.3.3. <i>A disponibilização eletrônica</i> .....	21
4 OS TRIBUNAIS DE CONTAS COMO USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO .....	22
4.1 Seção 1: Formação Acadêmica .....	22
4.2 Seção 2:Fonte da Informação Contábil .....	23
4.3 Seção 3: Contribuição das Demonstrações Contábeis como Fonte de Informação.....	24
4.4 Seção 4: Competências dos Tribunais de Contas .....	26
4.5 Seção 5: Características da Informação Contábil.....	27
4.6 Seção 6: Aderência às Normas Internacionais .....	31
REFERÊNCIAS.....	35

## OS TRIBUNAIS DE CONTAS COMO USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

### RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar os Tribunais de Contas como usuários da informação contábil no âmbito do Setor Público brasileiro, considerando que o papel dos Tribunais de Contas, além dos processos de contas, se realiza também mediante auditorias e inspeções, que podem ter a contabilidade como base de informação. Para tratar a questão da pesquisa, além da revisão bibliográfica e documental, foi aplicado questionário estruturado fechado no mês de maio de 2016 aos dirigentes das unidades de gestão macrogovernamental dos 34 Tribunais de Contas brasileiros. Os resultados mostram que a maioria dos dirigentes de unidades de gestão de contas de governo dos Tribunais de Contas brasileiros entende que as informações contábeis são aquelas provenientes das Demonstrações Contábeis e de Notas Explicativas, são relevantes se influenciarem na tomada de decisão dos usuários e também são úteis às auditorias não-contábeis. Além disso, constatou-se na visão dos respondentes que o Balanço Patrimonial contribui mais para as auditorias contábeis, enquanto o Balanço Orçamentário, contribui mais nos processos de contas. Na mesma linha, verificou-se que a característica da Confiabilidade é mais importante na auditoria contábil, e a Fidedignidade, nos processos de contas. Por fim, percebeu-se que há uma tendência de aderência às Normas Internacionais, em relação aos objetivos da informação contábil no Setor Público.

**Palavras-chave:** Tribunais de Contas. Informação Contábil. Contabilidade aplicada ao Setor Público.

## 1 INTRODUÇÃO

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, os profissionais da contabilidade do Setor Público devem ter sólidos conhecimentos dos conceitos, princípios e técnicas de Contabilidade Pública, dos sistemas de informação que atendam e suportam uma adequada Gestão e das novas demandas e procedimentos para instrumentalizar o controle social (CFC, 2007, p. 13).

Com o advento do processo de convergência aos padrões internacionais, a contabilidade aplicada ao Setor Público deve ser organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público (NBC T 16.2, item 11).

Em diversos dispositivos, as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público ressaltam a importância da informação contábil em razão das novas exigências sociais por um novo padrão de informações que permita a compreensão da sociedade, em especial, em relação aos demonstrativos que compõem as prestações de contas dos gestores públicos, para a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais, o acompanhamento do processo orçamentário e a análise dos resultados econômicos pelos usuários e por toda sociedade (CFC, 2007, p. 6)

De acordo com Dutra e Jesus (2012, p. 3), em muitos países as informações financeiras produzidas pelo Setor Público mudaram do foco fiscal e orçamentário para o foco patrimonial e de custos, no intuito de incrementar o desempenho gerencial, para permitir que os usuários dos serviços públicos conheçam a eficiência da gestão pública e a efetividade do gasto público. Essa mudança de foco, conforme Lima, Santana e Guedes (2009, p.16), decorre da modernização e do aperfeiçoamento da gestão, visando a adequada evidenciação do patrimônio público e o resgate de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios.

No ordenamento jurídico brasileiro, a análise das prestações de contas dos gestores públicos sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficácia, eficiência e efetividade compete aos Tribunais de Contas, que atuam em nome da sociedade para garantir a correta aplicação dos recursos públicos (ALMEIDA, 1999, p. 18).

Rocha e Oliveira (2015, p. 52) afirmam que “a prestação de contas é o gene que molda e caracteriza o Tribunal de Contas da União”, assim a competência de julgar as contas dos gestores de recursos públicos é o principal objetivo dos Tribunais de Contas no Brasil.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), por meio da Declaração de Lima, considerada a Carta Magna das entidades fiscalizadoras superiores (EFS), assevera que as EFS são elementos indispensáveis do sistema regulatório de um país, cujo principal objetivo é revelar os desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economia na gestão financeira de órgãos e entidades públicas ou de qualquer pessoa física ou jurídica que receba recursos públicos (INTOSAI, 1977).

A INTOSAI entende que as EFS (ISSAI 200, item 4), ao realizar auditorias financeiras com foco em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável, devem ir além dos objetivos de uma auditoria de demonstrações financeiras (INTOSAI, 2013).

Assim, como usuários da informação contábil, essas instituições de controle devem ter elementos suficientes para analisar aspectos financeiros e legais, no intuito de garantir a aplicação justificada e legal dos recursos públicos, possibilitando o alcance dos objetivos dos programas governamentais e a elaboração futura de políticas públicas de sucesso (CARVALHO e RUA, 2006, p. 84).

Considerando que o papel dos Tribunais de Contas, além dos processos de contas, se realiza também mediante auditorias e inspeções, que podem ter como base de informação a contabilidade (DUTRA e CAVALCANTE, 2011, p.73), o presente estudo tem como objetivo analisar os Tribunais de Contas como usuários da informação contábil no âmbito do Setor Público brasileiro.

Para tratar a questão da pesquisa, além da revisão bibliográfica e documental, foi aplicado questionário no mês de maio de 2016 aos dirigentes das unidades de gestão macrogovernamental dos 34 Tribunais de Contas brasileiros, estruturado em 10 perguntas fechadas organizadas em seis seções: (i) Formação Acadêmica; (ii) Informação Contábil; (iii) Demonstrações Contábeis; iv) Competências dos Tribunais de Contas; v) Características da Informação Contábil; e vi) Normas Internacionais.

Além desta introdução, a presente pesquisa apresenta mais quatro Seções. Na Seção 2, é apresentado o referencial teórico e normativo sobre o tema. A metodologia é apresentada na Seção 3. Já Seção 4 tem-se os resultados obtidos na pesquisa aplicada. Por fim, as considerações finais são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

### 2.1 A Informação Contábil na Revisão da Literatura

De acordo com Yamamoto e Salotti (2006, p. 5), a informação contábil relaciona-se aos objetivos da contabilidade de mensurar o conjunto de eventos econômicos e comunicar os resultados às partes interessadas, constituindo-se um dos seus produtos. Esses autores (2006, p. 7) alertam que a informação contábil afeta o comportamento não apenas dos usuários mas também de seus provedores, uma vez que a tendência natural é exigir um número cada vez maior de informações, com maior grau de precisão possível e em menor espaço de tempo.

Hendriksen e Breda (2014, p. 514) apresentam as seguintes segregações com relação às informações contábeis a serem divulgadas e o veículo utilizado, destacando: (i) as informações contidas nas demonstrações contábeis; (ii) as informações contidas nas notas explicativas; (iii) as informações complementares, como a correção por indexadores; e (iv) outras informações que forem de interesse da administração da entidade. Yamamoto e Salotti (2006, p. 8) comentam que a aceitação de outras fontes de informação contábil é uma "[...] ampliação da ideia de que todas as informações importantes devem estar refletidas no corpo das demonstrações contábeis tradicionais".

No Setor Privado, a relação da informações com seus usuários se dá além da mera interpretação acerca dos dados divulgados. Bushman e Smith (2001, p. 238) citam como exemplo a informação contábil da perspectiva financeira, buscando desenvolver mecanismos de controle que promovam eficientemente a governança corporativa.

Hendriksen e Breda (2014, p. 95) discorrem sobre as características qualitativas como propriedades necessárias para tornar a informação útil, com base na hierarquia de qualidade em contabilidade do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), classificam a qualidade da informação contábil em três grupos: qualidades específicas a usuários, qualidades específicas à decisão e qualidades secundárias e interdependentes. Entre essas características, destaca-se a informação relevante que, segundo Hendriksen e Breda (2014, p.97), é aquela pertinente à questão analisada e pode ocorrer de três maneiras: afetando metas, afetando a compreensão e afetando decisões (Quadro 1).

**Quadro 1 – Conceitos de informação relevante.**

<b>Relevância para metas</b>	Alcançada quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas. Determinação difícil quando as metas são subjetivas.
<b>Relevância semântica</b>	Alcançada quando o destinatário da informação compreende o significado pretendido da informação divulgada. Um pré-requisito essencial, mas não um objetivo primordial.
<b>Relevância para tomada de decisões</b>	Alcançada quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários. Este é o objetivo primordial para o Fasb.

Fonte: Hendriksen e Breda, 2014, p. 97.

Carvalho e Rua (2006, p.73) defendem que para se definir os objetivos da informação financeira, bem como analisar seus elementos, é necessário conhecer a necessidade dos usuários dessa informação. Hendriksen e Breda (2014, p. 94) também ressaltam que embora o foco nos usuários possa ser atraente, isso não significa isenção de dificuldades, pois há três perguntas que precisam ser respondidas:

1. Que usuários devem ser considerados?
  2. Quão semelhante são os objetivos de usuários diferentes?
  3. Devem ser considerados os desejos da administração?
- (HENDRIKSEN E BREDA, 2014, p. 94).

Assim, segundo os pesquisadores, o primeiro problema é a definição do grupo principal de usuários, uma vez que pode haver divergências acerca do tema, pois há quem entenda que deva ser a própria administração; outros, os empregados, ou os clientes, ou o público em geral (HENDRIKSEN E BREDA, 2014, p. 94).

Carvalho e Rua (2006, p. 74) apresentam que de acordo com alguns pesquisadores o usuário da informação contábil pode ser classificado em quatro grupos: i) quanto ao posicionamento do usuário em relação à organização: usuário interno e usuário externo; ii) quanto ao grau em que a informação contábil afeta a necessidade do usuário: intensa, moderada ou limitada; iii) quanto ao nível de conhecimento do usuário da informação; e iv) quanto ao tipo da informação vinculada a necessidade dos usuários da informação.

Silva e Tristão (2009, p. 5) ressaltam que as técnicas de agrupar os usuários da informação contábil em grupos estão sujeitas a críticas, pois as pessoas que utilizam essa informação têm objetivos e conhecimentos diferentes que se alteram ao longo do tempo; porém entendem que é didática, permitindo uma melhor visualização desses usuários.

De acordo com Carvalho e Rua (2006, p.82), o conjunto de usuários da informação contábil no setor empresarial é mais restrito do que o do Setor Público. Esses autores apresentam 6 (seis) grupos de usuários da informação contábil no Setor Público, a saber (2006, p. 74): a) Cidadãos em geral (eleitores, contribuintes e receptores dos serviços); b)

Órgãos de representação política; c) Investidores e credores; d) Órgãos de gestão; e) Órgãos de controle externo e interno; f) Entidades privadas e associações.

Constata-se que há uma diversidade de interpretações na literatura acerca do papel da informação contábil e seus usuários; assim, no intuito de minimizar as divergências, observa-se um esforço nacional e internacional para normatizar o papel da informação contábil, a exemplo da estrutura conceitual da IFAC (International Federation of Accountants) e da edição das NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) e do MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público) pelo governo brasileiro.

## **2.2 Dos Aspectos Normativos da Informação Contábil no Setor Público**

Ao divulgar a estrutura conceitual para os relatórios financeiros de propósito geral para as entidades do Setor Público, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) detalha a utilidade da informação contábil no Setor Público e assevera que ela permite aos usuários dessa informação avaliar (IFAC, 2014, p. 16):

- i. O grau de cumprimento pela Administração Pública de sua responsabilidade de guardar e gerir os recursos públicos;
- ii. O grau de comprometimento dos recursos públicos, permitindo avaliar a possibilidade de prestação de serviços no futuro, bem como as mudanças na quantidade e composição desses recursos;
- iii. Os valores e o tempo de fluxos de caixa futuros necessários à prestação de serviços públicos, bem como ao pagamento de compromissos existentes com os recursos da entidade;
- iv. A conformidade do orçamento aprovado e com a autoridade que controla suas operações;
- v. Quais serviços e realizações foram entregues no período;
- vi. Expectativas em relação a entrega de serviços e outras atividades no futuro, bem como as consequências de longo prazo das decisões adotadas e das atividades realizadas durante o período reportado, incluindo os possíveis impactos nas expectativas sobre o futuro.

Além disso, a informação contábil deve permitir a avaliação dos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia na aplicação dos recursos para prestação de serviços públicos (IFAC, 2014, p. 16).

Outro ponto ressaltado pela estrutura conceitual (IFAC, 2014, p. 16) refere-se as informações de custos dos serviços prestados pela Administração Pública e respectivas fontes

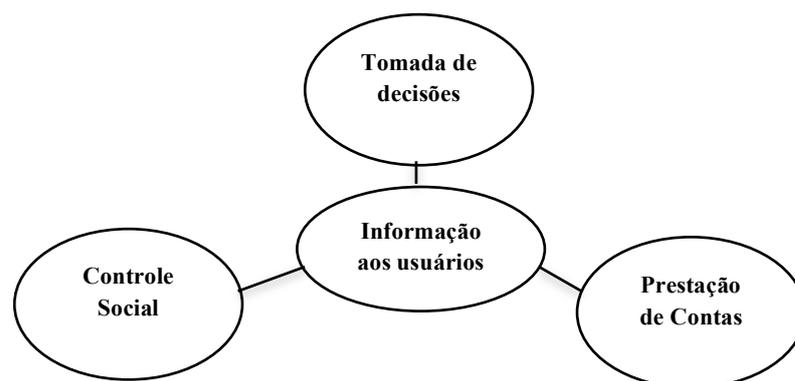
para permitir que os usuários saibam se os recursos provêm da arrecadação normal do ente público ou se está ocorrendo um crescimento da dívida pública. A IFAC (2014, p. 17) também destaca a importância das informações do fluxo de caixa das entidades do Setor Público, pois permitem avaliar a liquidez e solvência dessas entidades.

Com isso, a IFAC (2014, p. 13) divide os usuários da informação contábil no Setor Público em dois grandes grupos: i) aqueles que entregam os recursos; e ii) aqueles que recebem os serviços da Administração Pública.

Buscando estabelecer ações para o desenvolvimento da Contabilidade Pública no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) divulgou um conjunto de orientações estratégicas, a partir do entendimento de que os profissionais de contabilidade devem ter sólidos conhecimentos dos conceitos, princípios e técnicas de Contabilidade Pública; dos sistemas de informação que atendam e suportam uma adequada Gestão e das novas demandas e procedimentos para instrumentalizar o controle social.

De acordo com o CFC, o “objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do Setor Público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social” (NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação), conforme gráfico 1.

**Gráfico 1 - Finalidades da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)**



Fonte: Elaboração própria, a partir da NBC T 16.1

Entre as ações implementadas, destaca-se a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), cujo conjunto de normas vem contemplando os aspectos conceituais, as características e a utilidade da informação contábil no Setor Público, conforme Quadro 2.

**Quadro 2 – A Informação Contábil sob a Perspectiva das NBCASP.**

Normativo	Perspectiva da Informação Contábil
NBC T 16.1 Conceituação, Objeto de Campo de Aplicação	O compromisso fundado na ética profissional pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos (item 2).
NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis	O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público (item 10).
	O sistema de informações é organizado em subsistemas de informações – Orçamentário, Patrimonial, Custos e Compensação – que, apesar de fornecerem produtos específicos, convergem ao produto final da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) que é a informação sobre o patrimônio público (item 11 e 12).
	Os subsistemas contábeis apresentam objetos de informação distintos. No entanto, devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações para subsidiar a administração pública sobre (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão; e (b) avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do Setor Público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade (item 13).
NBC T 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	A CASP deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas, cuja evidenciação deve contribuir para a tomada de decisões e facilitar a instrumentalização do controle social (item 3 e 4).
NBC T 16.5 Registro Contábil	A entidade do Setor Público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações (item 3).
	São características do registro e da informação contábil no Setor Público, devendo observância aos princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade.
NBC T 16.6 Demonstrações Contábeis	Demonstração contábil: a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações, extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade, sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do Setor Público e suas mutações (item 2 e 5).
	As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis (item 40), bem como incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho.
NBC T 16.8 Controle Interno	Ao tratar do controle interno sob o enfoque contábil, a NBC T 16.8 ressalta a necessidade de propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada (item 2c), recomendando ainda o mapeamento dos riscos para identificar os eventos ou as condições que podem afetar a qualidade da informação contábil (item 7).
	Os riscos podem ser inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil. Assim, deve-se adotar procedimentos de controle, ou seja, medidas e ações para prevenir ou detectá-los. Esses procedimentos classificam em de prevenção ou de detecção. O primeiro consiste em “medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil”. Já os de detecção visam “à

Normativo	Perspectiva da Informação Contábil
	<p>identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil” (item 10).</p> <p>O sistema de informação e comunicação da entidade do Setor Público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno. (item 12)</p>
NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público	<p>Destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade (item 8).</p>
	<p>Os atributos da informação de custos são: relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade (item 12).</p>
	<p>O SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do Setor Público e deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual caso se referiram aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros (item 19 e 20).</p>
	<p>O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (item 21).</p>
	<p>A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil (item 24).</p>

Fonte: Elaboração própria, a partir das NBCASP (CFC, 2012).

Ressalta-se que, apesar de as NBC T 16.4 – Transações no Setor Público, NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis, NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público não apresentarem expressamente seu impacto na informação contábil, a compreensão e a aplicação de tais preceitos normativos interferem diretamente na qualidade da informação contábil.

Diante do exposto, verifica-se que a preocupação central do CFC foi no sentido de a informação contábil fomentar o controle social e a prestação de contas, bem como contribuir para a tomada de decisões.

Na mesma linha a Secretaria do Tesouro Nacional, no Manual de Contabilidade do Setor Público (p. 23), ressalta que é necessário evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e buscar um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do Setor Público, por meio de um plano de contas com abrangência nacional, cuja

metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades possibilitem a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil.

Nesse sentido, o plano de contas aplicado ao Setor Público (PCASP) segrega as contas contábeis em três grupos de acordo com a natureza da informação contábil, quais sejam: Orçamentária, Patrimonial e de Controle (MCASP, p. 291).

### **2.3 Tribunais de Contas no Brasil**

A própria Constituição da República Federativa do Brasil (CF88) delinea a estrutura de Tribunais de Contas Brasileiros. No art. 71<sup>1</sup> da Carta Magna está elencada as competências do Tribunal de Contas da União, que deve auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo da Administração Pública Federal (LIMA, 2013, p. 45-46; PASCOAL, 2009, p. 125; DECOMAIN, 2006, p.73).

Na mesma seção (Seção IX - Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária), no art. 75<sup>2</sup>, a Constituição embasa a existência dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios (LIMA, 2013, p. 70; PASCOAL, 2009, p. 125).

Ressalta-se que os Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios são entes de estatura estadual e se diferenciam dos Tribunais e Conselhos de Contas Municipais, que são vedados pela Constituição em § 4º do art. 31<sup>3</sup>. Em poucas palavras os Tribunais ou Conselhos de Contas dos Municípios são criados pela Assembleia Legislativa Estadual, por meio da Constituição Estadual, e têm jurisdição estadual, ou seja, aprecia e emite parecer prévio de sobre as contas anuais de cada Município de um determinado Estado (LIMA, 2013, p. 72-74).

Já os Tribunais ou Conselhos de Contas Municipais, hoje vetados pela Carta Magna, eram passíveis de criação sobre a égide da Constituição de 1967. Porém, apenas dois subsistiram as mutações constitucionais, o Tribunal de Contas do Município de São Paulo e o do Rio de Janeiro. Destaca-se que os Tribunais de Contas do Município estão adstritos à esfera de um único município e como tal somente emite parecer prévio sobre as contas do prefeito do respectivo município (DECOMAIN, 2006, p.22).

---

<sup>1</sup> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

<sup>2</sup> Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

<sup>3</sup> CF88, art. 31, § 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Insta mencionar que, apesar de a previsão constitucional dos Conselhos de Contas, no Brasil adotou-se a nomenclatura de Tribunais de Contas, não existindo na atual conjuntura nenhum Conselho de Contas. Outro ponto importante a destacar refere-se ao escopo de atuação de cada Tribunal de Contas. A Constituição Federal de 88 delimitou, por meio do art. 70<sup>4</sup>, parágrafo único, c/c o art. 71, o escopo de atuação do Tribunal de Contas da União aos dinheiros, bens e valores públicos da União (DECOMAIN, 2006, p.22).

Nessa linha, as Constituições Estaduais delimitaram o escopo de atuação dos seus respectivos Tribunais de Contas, replicando o texto constitucional. Isso embasou o entendimento doutrinário de que a atuação de um Tribunal de Conta está circunscrita a origem do recurso público (LIMA, 2013, p. 73).

Assim, se o recurso público é de origem federal, a competência para atuar é do Tribunal de Contas da União (TCU); se o recurso é do Distrito Federal, a competência é do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF); se o recurso é de algum município do Estado do Goiás, compete ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Goiás (TCM-GO); e assim por diante (LIMA, 2013, p. 73).

**Quadro 3 - Tribunal de Contas x Competência com base na origem do recurso fiscalizado.**

<b>Tribunal de Contas</b>	<b>Origem do recurso fiscalizado</b>
da União	Federal
dos Estados	Estadual e Municipal (Quando não houver Tribunal de Contas do Município ou dos Municípios o Tribunal de Contas Estadual fiscaliza esses recursos.)
do Distrito Federal	Distrito Federal
dos Municípios	Todos os Municípios de um Estado
do Município	Apenas o respectivo Município

Fonte: Elaboração própria

Dessa forma, no Brasil há 34 (trinta e quatro) Tribunais de Contas, sendo 1 (um) Federal, 26 (vinte seis) Estaduais, 1 (um) Distrital, 4 (quatro) dos Municípios, 2 (dois) do Município, conforme quadro abaixo:

<sup>4</sup> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

**Quadro 4 - Lista dos Tribunais de Contas do Brasil**

<b>Sigla</b>	<b>Nome</b>
<b>TCU</b>	Tribunal de Contas da União
<b>TCDF</b>	Tribunal de Contas do Distrito Federal
<b>TCE - BA</b>	Tribunal de Contas do Estado da Bahia
<b>TCE - PB</b>	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba
<b>TCE - GO</b>	Tribunal de Contas do Estado de Goiás
<b>TCE - MT</b>	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso
<b>TCE - MS</b>	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul
<b>TCE - MG</b>	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
<b>TCE - RO</b>	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia
<b>TCE - RR</b>	Tribunal de Contas do Estado de Roraima
<b>TCE - SC</b>	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
<b>TCE - SP</b>	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
<b>TCE - SE</b>	Tribunal de Contas do Estado de Sergipe
<b>TCE - TO</b>	Tribunal de Contas do Estado de Tocantins
<b>TCE - AC</b>	Tribunal de Contas do Estado do Acre
<b>TCE - AL</b>	Tribunal de Contas do Estado do Alagoas
<b>TCE - AP</b>	Tribunal de Contas do Estado do Amapá
<b>TCE - AM</b>	Tribunal de Contas do Estado do Amazonas
<b>TCE - CE</b>	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
<b>TCE - ES</b>	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
<b>TCE - MA</b>	Tribunal de Contas do Estado do Maranhão
<b>TCE - PA</b>	Tribunal de Contas do Estado do Pará
<b>TCE - PR</b>	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
<b>TCE - PE</b>	Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco
<b>TCE - PI</b>	Tribunal de Contas do Estado do Piauí
<b>TCE - RJ</b>	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro
<b>TCE - RN</b>	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte
<b>TCE - RS</b>	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
<b>TCM - SP</b>	Tribunal de Contas do Município de São Paulo
<b>TCM - RJ</b>	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro
<b>TCM - BA</b>	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
<b>TCM - GO</b>	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás
<b>TCM - CE</b>	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
<b>TCM - PA</b>	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará

Fonte: Elaboração própria

Como já mencionado, a Constituição Federal em seu art. 71 apresenta as competências do Tribunal de Contas da União, que por força do art. 75 da própria Constituição são aplicados por simetria aos demais Tribunais de Contas brasileiros com as devidas adaptações. Entre essas competências, para fins do presente estudo, destacam-se três, quais sejam:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- 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;
- ...
- IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de

natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

Na esfera federal, o disposto no inciso I do art. 71 da Constituição Federal, é realizado pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) do TCU, por meio da elaboração de um relatório abrangente que aborda aspectos econômicos, contábeis, patrimoniais, orçamentários, financeiros ou operacionais da gestão pública. (COSTA, BARRETO, GOMES e DE PAULA, 2011, p. 23).

Conforme destacam Costa, Barreto, Gomes e De Paula (2011, p. 25-26), os Tribunais de Contas realizam uma missão importante ao examinar as Contas de Governo, pois fornecem um parecer independente sobre a adequação dos dados contábeis da União, entre outros dados. Nesse sentido, os Tribunais de Contas devem conhecer em detalhes o sistema contábil estatal e aplicar técnicas de auditoria de padrão internacional nos trabalhos realizados, para proporcionar de forma efetiva segurança aos usuários das informações contábeis do Setor Público.

As informações contábeis são de grande importância, quando da análise dos processos de contas tanto as dos chefes do poder Executivo (CF, art. 71, I), quanto as dos demais administradores público (CF, art. 71, II). Conforme dispõe o art. 16 da Lei 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU), replicado nas leis orgânicas dos demais Tribunais de Contas, as contas, entre outros quesitos, somente serão julgadas regulares, se expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, caso isso não ocorra as contas serão julgadas irregulares.

Nesse diapasão, a Instrução Normativa-TCU 63/2010, define o processo de contas, como um processo de trabalho do controle externo que avalia e julga o desempenho e a conformidade da gestão de administradores públicos, com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, entre outros.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1. Enquadramento Metodológico**

De acordo com Prodanov e Freitas (2013), as pesquisas se classificam por meio de quatro critérios básicos, a saber: quanto à natureza, quanto à forma de abordagem, quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos técnicos.

Quanto à natureza, esta investigação será básica, pois objetiva gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista. Em relação à forma de abordagem, a presente pesquisa é qualitativa, uma vez que pretende interpretar um fenômeno e atribuir-lhe um significado.

No que tange aos objetivos, esta pesquisa será exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito e construir hipóteses.

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa será:

- a) bibliográfica, porque para fundamentar o trabalho foi realizada investigação na literatura especializada sobre a Informação Contábil e Tribunais de Contas no Brasil;
- b) documental, pois analisou-se a Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88), a Lei nº 8.443/92 (Lei orgânica do Tribunal de Contas da União - LOTCU), os Regimentos Internos dos Tribunais de Contas brasileiros, bem como os aspectos normativos da Informação Contábil no Setor Público;
- c) levantamento, pois foi realizada a interrogação direta dos dirigentes das unidades de gestão macrogovernamental dos Tribunais de Contas brasileiros, por meio de questionário estruturado contendo questões fechadas.

#### **3.2. Universo e Amostra da Pesquisa**

O universo desta pesquisa é composto por todos os Tribunais de Contas do Brasil. Dessa forma, o questionário (Apêndice 1) será encaminhado para as unidades responsáveis pela análise das contas de gestão governamental em cada um dos 34 (trinta e quatro) Tribunais de Contas.

Para determinar o número mínimo de elementos que a amostra do estudo deveria apresentar, foi realizado um cálculo amostral, considerando um nível de confiança de 95% e uma margem de erro amostral de 10%. De acordo com Levine, Berenson e Stephan (2000, p.

301) pode se obter o tamanho da amostra  $n$ , calculando-se um  $n_0$  por meio da equação (I) e, em seguida, aplicando um fator de correção para populações finitas (LEVINE, BERENSON e STEPHAN, 2000, p. 304), conforme a equação (II).

$$(I) \quad n_0 = \frac{Z^2 p(1-p)}{e^2}$$

$$(II) \quad n = \frac{n_0 N}{n_0 + (N - 1)}$$

Em que:  $n$  é o número de indivíduos da amostra que será calculada;  $Z$  é a variável normal padronizada associada ao nível de confiança de 95%, ou seja, 1,96;  $p$  é a verdadeira probabilidade do evento ocorrer em determinada população, conforme lecionam Levine, Berenson e Stephan (2000, p. 301), se não há conhecimento dessa estimativa, deve se adotar o modo mais conservador que é assumir  $p = 0,5$ , obtendo assim a maior amostra possível;  $N$  é a população investigada, nesse estudo são 34 Tribunais de Contas;  $e$ ,  $e$  representa a margem de erro amostral, que neste estudo foi definida em 10%.

Feito o cálculo, a quantidade mínima de elementos que deveria compor a amostra foi de um total de 26 Tribunais de Contas.

### 3.3. Coleta dos Dados

#### 3.3.1. Instrumento de coleta: o questionário

Para a realização da coleta de dados, foi elaborado questionário (Apêndice 1) a partir da revisão da literatura, estruturado em 10 perguntas fechadas organizadas nas seguintes 6 seções: (i) Formação Acadêmica; (ii) Informação Contábil; (iii) Demonstrações Contábeis; (iv) Competências dos Tribunais de Contas; (v) Características da Informação Contábil; e (vi) Normas Internacionais.

A primeira Seção buscou analisar a formação acadêmica do respondente, composta por duas perguntas: uma referente ao nível de escolaridade, com 12 opções de escolha, e outra em relação às áreas do conhecimento. Nesta pergunta, optou-se pelas “caixas de seleção”, permitindo ao respondente informar as diversas áreas do conhecimento que perpassou em sua vida acadêmica, sendo relacionadas, além da área de contabilidade, as áreas afins.

A segunda Seção do questionário trouxe duas perguntas fundamentadas em autores da Teoria da Contabilidade (HENDRIKSEN e BREDÁ, 2014), com o objetivo de verificar o que o respondente considera como fonte de informação contábil e o que ele entende como informação relevante. A primeira pergunta trouxe “caixas de seleção”, que permitiam ao respondente selecionar todas as fontes que considera como provedoras de informação contábil. A segunda pergunta trouxe a distinção da informação relevante em três grupos, podendo o respondente selecionar apenas uma resposta, com o intuito de verificar qual das classificações em sua visão se adéqua aos Tribunais de Contas.

Na terceira Seção, buscou-se entender do ponto de vista do respondente qual demonstração contábil mais contribui nos trabalhos de auditoria contábil e de análise de processos de contas. Assim, elaboraram-se duas perguntas, uma para cada objeto de trabalho dos Tribunais de Contas (Auditoria Contábil e Processos de Contas), em que foi solicitado ao respondente que ordenasse as demonstrações contábeis de acordo com o grau de contribuição.

A quarta Seção, nomeada de “Competências dos Tribunais de Contas”, apenas uma pergunta foi elaborada, no intuito de verificar se as informações contábeis são úteis em auditorias não contábeis realizadas pelos Tribunais de Contas, com espeque no art. 71, inciso IV, da Constituição Federal (Auditorias financeira, orçamentária, operacional e patrimonial). Nesta questão optou-se pela adoção de uma escala Likert de cinco pontos, pois, segundo Vieira e Dalmoro (2008), essa escala se mostrou mais fácil e veloz de preenchimento para os respondentes. Além disso, o uso dessa escala permite que se perceba o grau de contribuição da informação contábil nas auditorias não contábeis do ponto de vista do respondente.

Na quinta Seção, solicitou-se aos respondentes que ordenassem as características da informação contábil previstas na NBC T 16.5 em função do grau de importância para a realização dos trabalhos de auditoria contábil e de análise de processos de contas. Assim, foram elaboradas duas questões, uma para cada objeto de trabalho dos Tribunais de Contas.

Por fim, a sexta e última Seção buscou comparar a aderência do MCASP aos objetivos da informação contábil previstos nos padrões contábeis internacionais aplicados ao Setor Público. Para isso, utilizou-se novamente a escala Likert de cinco pontos e solicitou-se ao respondente que avaliasse se as informações contábeis disponibilizadas pelos entes/órgãos da Administração Pública, em conformidade com o MCASP, permitem alcançar os objetivos da informação contábil elencados pelo IFAC (2014, p.16).

### ***3.3.2. Pré-Teste do Questionário***

Como lecionam Prodanov e Freitas (2013, p. 106) e Marconi e Lakatos (2003, p.165), o pré-teste é a aplicação prévia do questionário em uma pequena amostra de entrevistados para identificar e eliminar potenciais problemas que possam implicar em resultados falsos na aplicação definitiva.

Nesse sentido, foi realizado um pré-teste do questionário (Apêndice 1), que foi encaminhado para 42 auditores federais de controle externo do Tribunal de Contas da União (TCU) das Secretarias de Controle Externo de Macroavaliação Governamental (Semag) e da Fazenda Nacional (Secex Fazenda), ambas as secretarias localizadas na cidade de Brasília.

Desses quarenta e dois respondentes, foram obtidas quatorze respostas, ou seja, 33% da população. Esse percentual coaduna-se com o sugerido por Marconi e Lakatos (2003, p. 165), que consideram como suficiente a mensuração entre 5 e 10% do tamanho da amostra, para validar o instrumento de pesquisa.

As dificuldades e sugestões de melhoria relatadas no pré-teste foram utilizadas como subsídios para adequar o questionário, considerando o escopo do estudo.

### ***3.3.3. A disponibilização eletrônica***

O questionário elaborado por meio da ferramenta *Lime Survey*, foi disponibilizado pelo período de 12 dias, entre 11 e 23/5/2016, no endereço eletrônico: <<http://infotcccontabil.limequery.org>>.

Inicialmente, realizou-se contato com as Ouvidorias dos Tribunais de Contas, por meio de seus sítios na internet ou e-mail institucional, solicitando às ouvidorias que fornecessem o contato (nome, telefone e e-mail) das unidades ou servidores responsáveis pela análise das contas de Governo localizada em cada ente federativo.

Concomitantemente, os instrumentos de pesquisa foram encaminhados ao endereço eletrônico das unidades e/ou servidores responsáveis pela análise das contas de Governo, nos casos em que a informação estava disponível no sítio eletrônico do Tribunal.

Com o baixo nível de resposta nos dois primeiros dias (5 unidades respondentes), realizou-se novo contato telefônico com os Tribunais que ainda não haviam se manifestado, buscando obter o contato da área alvo da pesquisa, explicando a importância do questionário e solicitando o apoio à pesquisa do respectivo Tribunal de Contas.

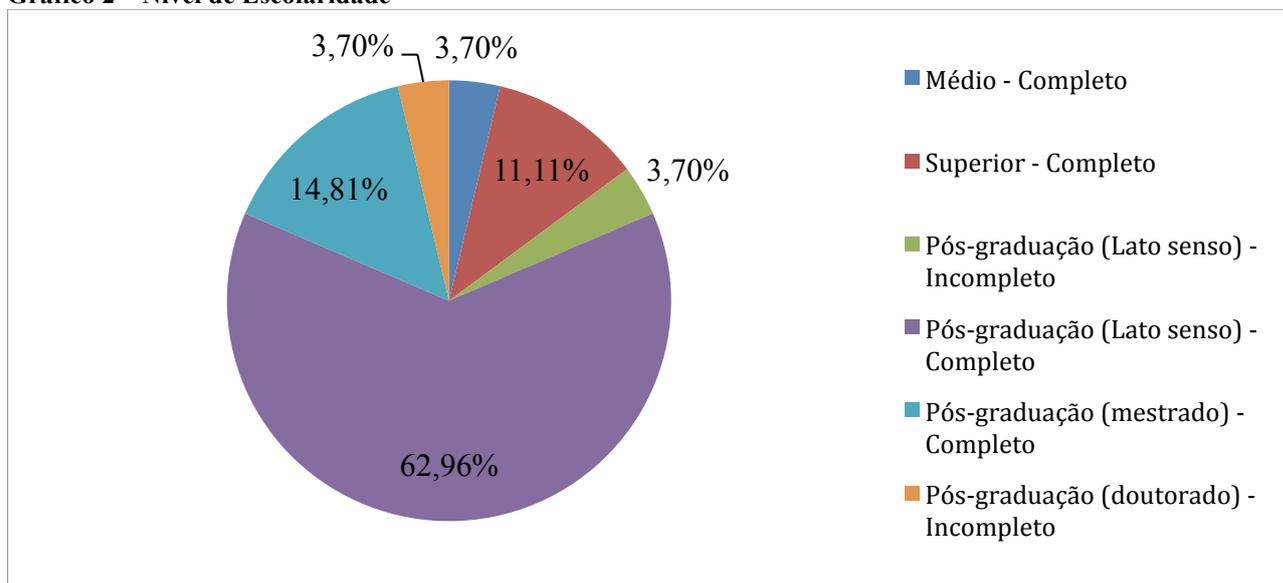
Finalizado o período de coleta, 27 respostas foram obtidas, cujos dados foram tabulados e analisados estatisticamente a partir das ferramentas do software Microsoft Excel®.

## 4 OS TRIBUNAIS DE CONTAS COMO USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

### 4.1 Seção 1: Formação Acadêmica

Entre os dirigentes das unidades responsáveis pela análise das contas de Governo, destaca-se que a maior parte, ou seja, 86% da amostra possui pós-graduação, sendo 67% *Lato sensu* (63% completa e 4% incompleta) e 19% *Stricto sensu* (15% Mestrado Completo e 4% Doutorado Incompleto).

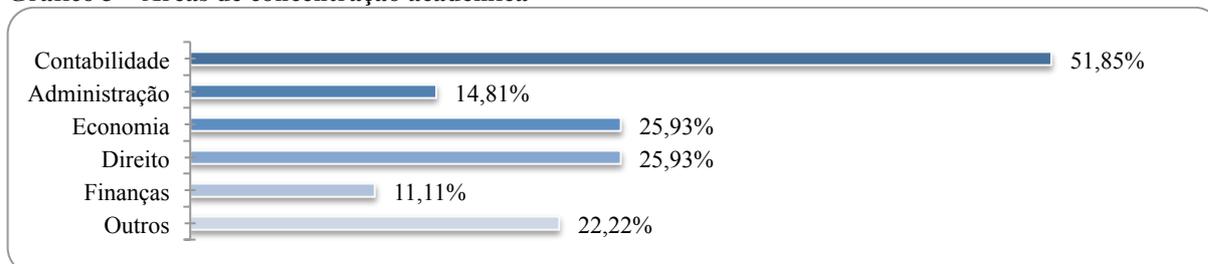
Gráfico 2 – Nível de Escolaridade



Fonte: Elaboração própria

Observa-se que os dirigentes das unidades responsáveis pela análise das contas de Governo, em geral, apresenta mais de uma formação, prevalecendo o curso de Contabilidade com 51,85% da amostra.

Gráfico 3 – Áreas de concentração acadêmica



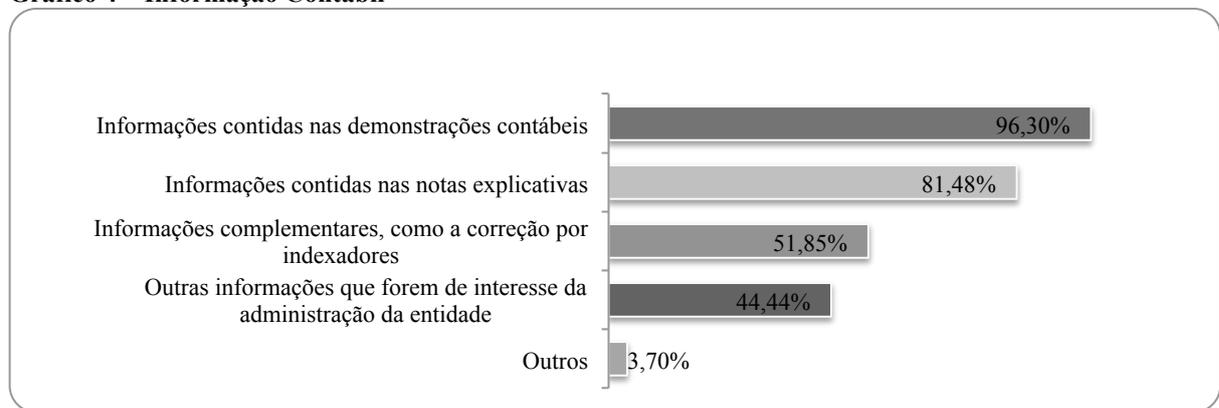
Fonte: Elaboração própria

Na concentração “Outros”, foram relatadas as seguintes concentrações: Auditoria, Ciências da Computação, Pedagogia, Matemática e Estratégia.

## 4.2 Seção 2: Fonte da Informação Contábil

Na questão 3 foi perguntado “Em sua opinião quais das opções abaixo pode ser considerada como Informação Contábil?”. Ressalta-se que o respondente podia escolher mais de uma resposta e ainda apresentar outras fontes. Assim, observa-se no gráfico 4, que 96,30% da amostra considera que informação contábil é aquela contida nas demonstrações contábeis e 81,48% também entende que as notas explicativas se incluem no conceito de informação contábil. Além das fontes sugeridas pela literatura, um respondente considerou como fonte de informação contábil os registros contábeis constantes do sistema de contabilidade do Governo.

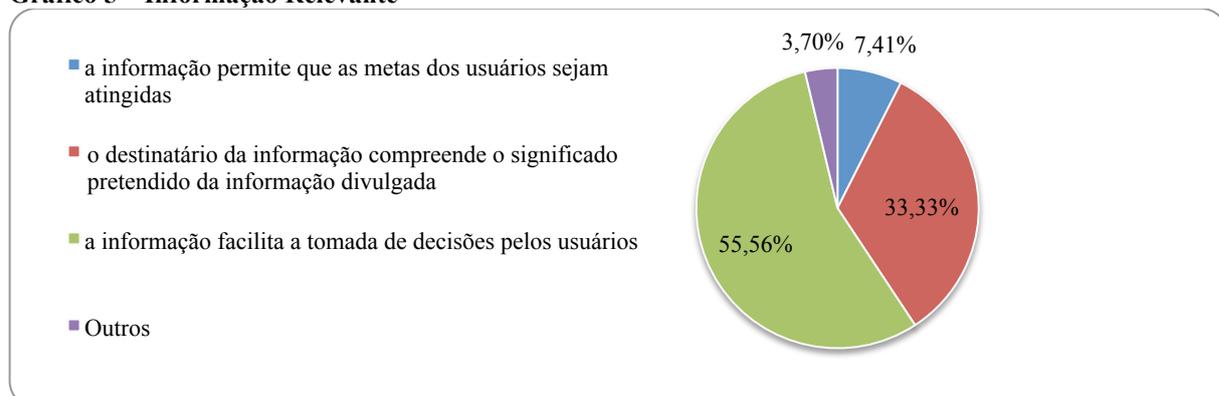
**Gráfico 4 – Informação Contábil**



Fonte: Elaboração própria

No que se refere ao entendimento do que seja informação relevante, 55,56% entendem que é aquela que facilita a tomada de decisões pelos usuários. Cabe destacar que 33,33% entende que a informação somente é relevante se o destinatário compreende o significado pretendido da informação divulgada.

**Gráfico 5 – Informação Relevante**



Fonte: Elaboração própria

### 4.3 Seção 3: Contribuição das Demonstrações Contábeis como Fonte de Informação

Em relação às Demonstrações Contábeis, solicitou-se aos respondentes que as ordenassem de acordo com o grau de contribuição na realização dos Trabalhos de Auditoria Contábil, para obtenção de evidências suficientes, válidas, confiáveis e relevantes.

**Tabela 1 – Demonstração Contábil: grau de contribuição para a Auditoria Contábil**

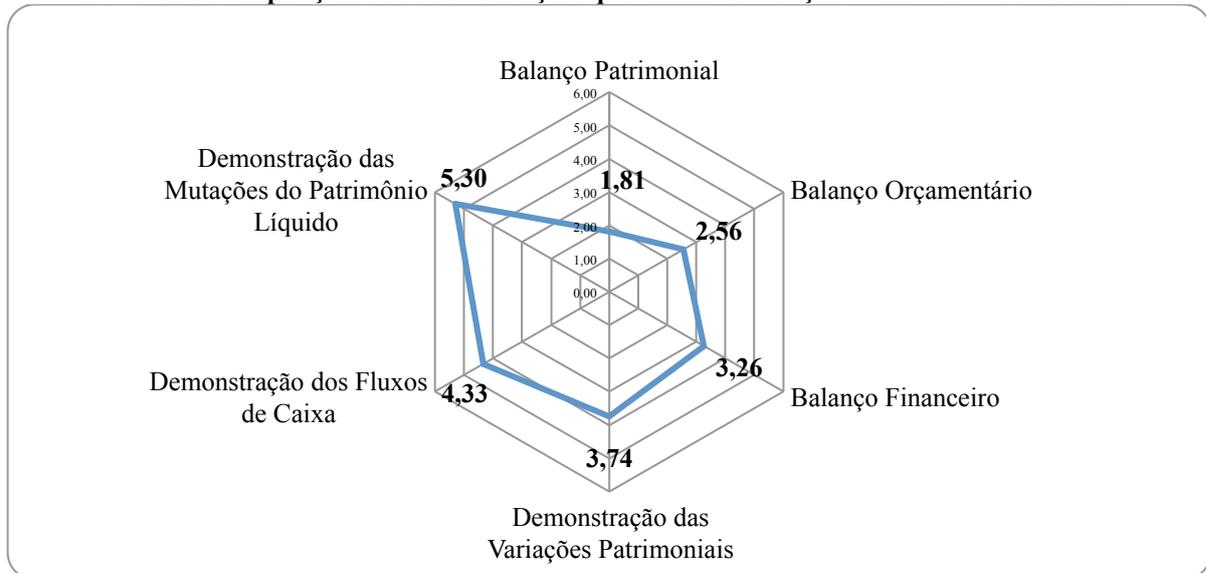
<b>Classificação</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
<b>Balanco Patrimonial</b>	55,56%	18,52%	14,81%	11,11%	0,00%	0,00%
<b>Balanco Orçamentário</b>	40,74%	22,22%	11,11%	3,70%	11,11%	11,11%
<b>Balanco Financeiro</b>	3,70%	37,04%	18,52%	18,52%	14,81%	7,41%
<b>Demonstração das Variações Patrimoniais</b>	0,00%	14,81%	25,93%	37,04%	14,81%	7,41%
<b>Demonstração dos Fluxos de Caixa</b>	0,00%	3,70%	25,93%	18,52%	37,04%	14,81%
<b>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</b>	0,00%	3,70%	3,70%	11,11%	22,22%	59,26%

Fonte: Elaboração própria

Constatou-se que o Balanço Patrimonial foi escolhido por 55,56% dos respondentes como sendo a demonstração com o maior grau de contribuição para a realização de trabalhos de Auditoria Contábil, conforme se observa na tabela 1. No entanto, observa-se que o Balanço Orçamentário foi escolhido por 40,74% dos respondentes e que, da mesma forma que o Balanço Patrimonial, não apresenta escolha expressiva nas demais colocações.

Como segunda demonstração contábil que mais contribui para Auditoria Contábil, tem-se o Balanço Financeiro com 37,04% da preferência; na terceira colocação há um empate com 25,93% entre Demonstração de Fluxo de Variações Patrimoniais e Demonstração de Caixa; porém, ambas apresentam escolha mais expressiva, respectivamente, como quarta e quinta escolha. Já a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é a que menos contribui, tendo sido apontada como última opção por 59,26% dos respondentes.

Gráfico 6 – Média das posições das demonstrações quanto à contribuição nas auditorias contábeis



Fonte: Elaboração própria

Para fins de ordenação, calculou-se a média ponderada das posições e obteve a seguinte sequência das Demonstrações Contábeis em razão do grau de contribuição para os trabalhos de Auditoria Contábil: Balço Patrimonial (1,81), Balço Orçamentário (2,56), Balço Financeiro (3,26), Demonstração de Variações Patrimoniais (3,74), Demonstração de Fluxo de Caixa (4,33) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (5,30).

Ainda em relação às Demonstrações Contábeis, solicitou-se aos respondentes que as ordenassem de acordo com o grau de contribuição na análise dos Processos de Contas, para formação de juízo acerca da regularidade ou não das contas.

Tabela 2– Demonstração Contábil: grau de contribuição para os processos de contas

Classificação	1	2	3	4	5	6
<b>Balço Orçamentário</b>	51,85%	25,93%	11,11%	7,41%	0,00%	3,70%
<b>Balço Patrimonial</b>	33,33%	25,93%	14,81%	18,52%	3,70%	3,70%
<b>Balço Financeiro</b>	11,11%	33,33%	33,33%	11,11%	7,41%	3,70%
<b>Demonstração das Variações Patrimoniais</b>	0,00%	7,41%	14,81%	40,74%	33,33%	3,70%
<b>Demonstração dos Fluxos de Caixa</b>	0,00%	7,41%	18,52%	18,52%	37,04%	18,52%
<b>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</b>	3,70%	0,00%	7,41%	3,70%	18,52%	66,67%

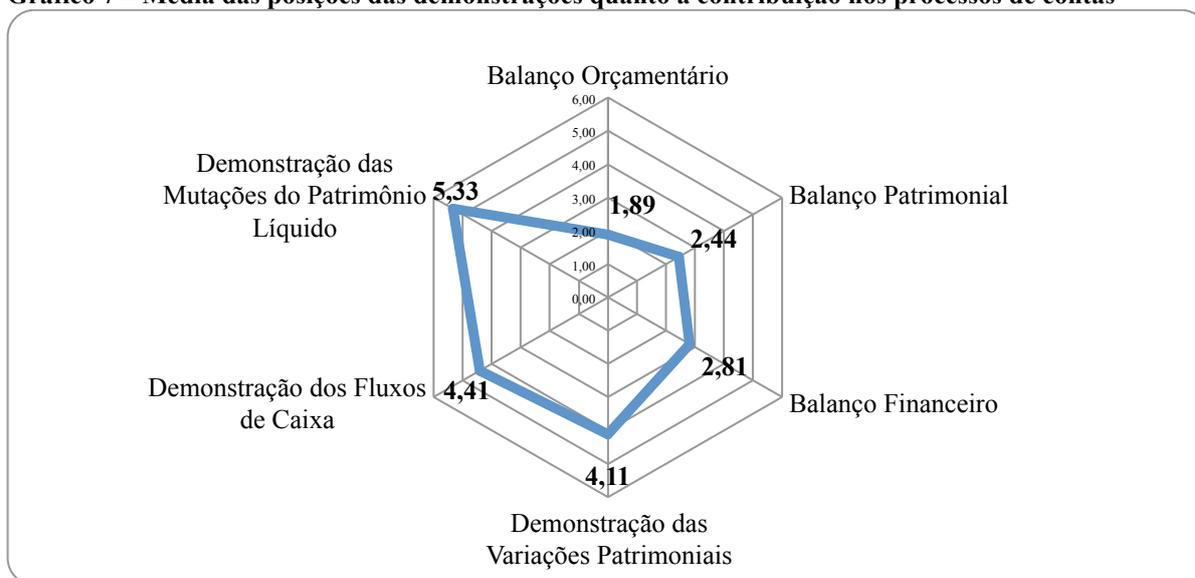
Fonte: Elaboração própria

Constatou-se que, em relação à análise de processo de contas, o Balço Orçamentário foi escolhido por 51,85% dos respondentes como sendo a demonstração com o maior grau de contribuição formação do juízo acerca da regularidade das contas, conforme se observa na tabela 2. No entanto, observa-se que o Balço Patrimonial teve uma boa representatividade, sendo escolhido por 33,33% dos respondentes e que, da mesma forma que o Balço Orçamentário, não apresenta representatividade expressiva nas demais posições.

Como segunda e terceira demonstração contábil que mais contribui para análise dos Processos de Contas, tem-se o Balanço Financeiro com 33,33% da preferência. Já na quarta posição com 40,74% das escolhas aparece a Demonstração das Variações Patrimoniais.

A Demonstração de Fluxos de Caixa aparece na quinta posição com 37,04% das escolhas e, novamente, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é a que menos contribui, tendo sido apontada como última opção por 66,67% dos respondentes.

**Gráfico 7 – Média das posições das demonstrações quanto à contribuição nos processos de contas**



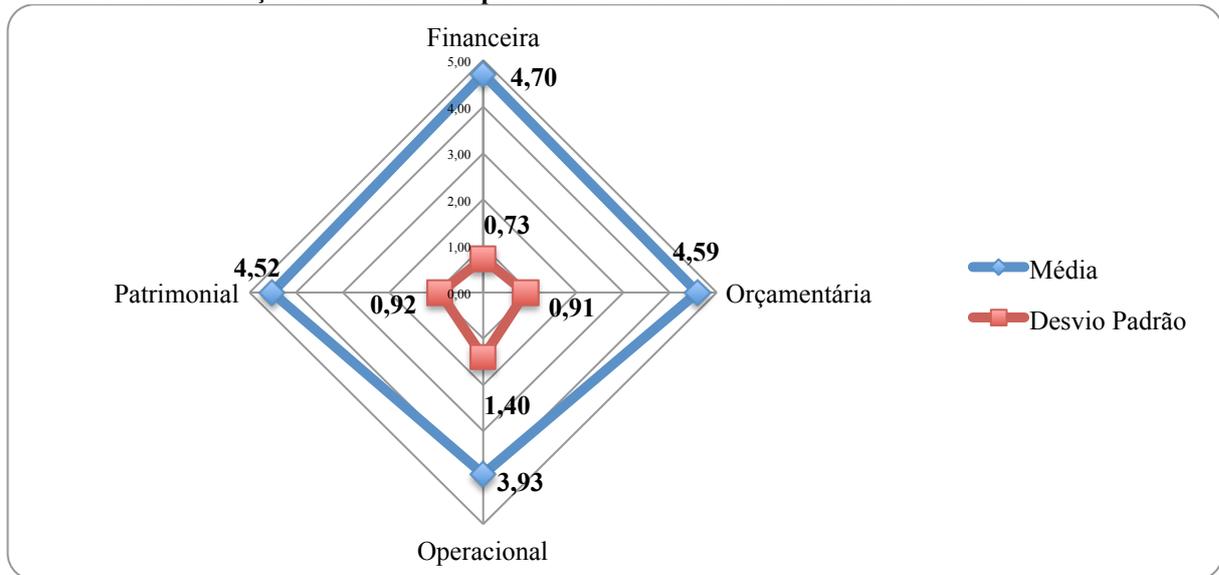
Fonte: Elaboração própria

Para fins de ordenação, calculou-se a média ponderada das posições e obteve a seguinte sequência das Demonstrações Contábeis em razão do grau de contribuição para análise dos Processos de Contas: Balanço Orçamentário (1,89), Balanço Patrimonial (2,44), Balanço Financeiro (2,81), Demonstração de Variações Patrimoniais (4,11), Demonstração de Fluxo de Caixa (4,41) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (5,33).

#### **4.4 Seção 4: Competências dos Tribunais de Contas**

Ao responder se a informação contábil era útil para as demais competências de Auditoria dos Tribunais de Contas – Financeira, Patrimonial, Orçamentária e Operacional –, o respondente deveria escolher entre cinco opções em uma escala likert, na qual 1 significava que ele discordava totalmente e 5 que ele concordava totalmente.

Gráfico 8 – Contribuição nas demais competências de auditoria dos Tribunais de Contas



Fonte: Elaboração própria

Como se observa no gráfico 8, os respondentes concordam que as informações contábeis são úteis para as demais modalidades de Auditoria que não sejam de natureza Contábil, pois a média ficou próxima ou acima de 4. Todavia, cabe mencionar que a Auditoria Operacional foi a única que não teve média menor que 4 (3,93) e cujo desvio padrão (1,40) foi superior aos demais indicando que há uma maior discordância entre os respondentes acerca do tema.

#### 4.5 Seção 5: Características da Informação Contábil

Solicitou-se aos respondentes que ordenassem as características da Informação Contábil, considerando o grau de importância, na realização dos trabalhos de Auditoria Contábil.

Tabela 3 - Ordenação das características da informação contábil na Auditoria Contábil

Classificação	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Confiabilidade	30%	19%	7%	22%	7%	4%	7%	0%	4%	0%	0%	0%	0%
Fidedignidade	30%	22%	11%	7%	7%	11%	0%	4%	4%	0%	0%	4%	0%
Integridade	4%	22%	7%	19%	11%	4%	0%	7%	4%	11%	4%	0%	7%
Tempestividade	7%	11%	22%	11%	4%	11%	0%	7%	4%	4%	0%	15%	4%
Compreensibilidade	4%	4%	4%	4%	11%	22%	19%	11%	0%	4%	7%	11%	0%
Imparcialidade	4%	7%	4%	15%	4%	7%	4%	15%	15%	4%	15%	7%	0%
Objetividade	4%	0%	7%	0%	15%	7%	15%	7%	19%	19%	7%	0%	0%
Verificabilidade	4%	0%	11%	11%	0%	0%	11%	19%	19%	11%	7%	4%	4%
Comparabilidade	4%	0%	7%	4%	15%	11%	11%	7%	11%	4%	15%	0%	11%
Utilidade	4%	7%	4%	0%	7%	15%	4%	7%	11%	19%	0%	4%	19%
Uniformidade	0%	4%	4%	7%	7%	0%	19%	7%	7%	0%	26%	19%	0%
Representatividade	4%	0%	4%	0%	7%	7%	11%	4%	4%	19%	11%	22%	7%
Visibilidade	4%	4%	7%	0%	4%	0%	0%	4%	0%	7%	7%	15%	48%

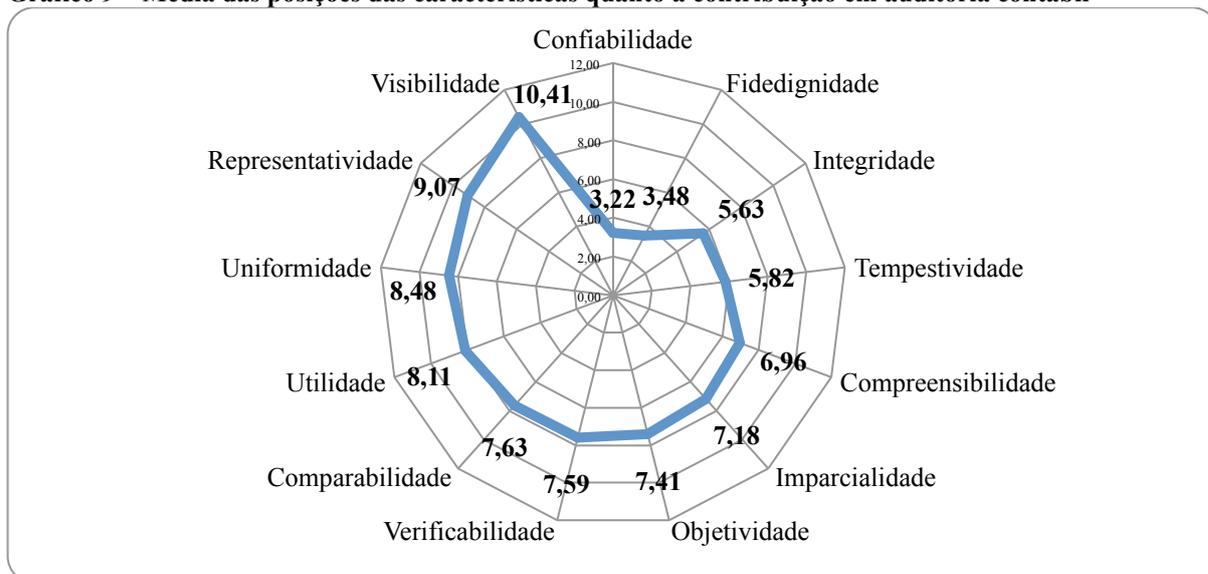
Fonte: Elaboração própria

Dessa forma, observa-se que na 1ª posição Confiabilidade e Fidedignidade foram as mais escolhidas obtendo, ambas, o percentual de 30%. Já na 2ª posição, temos outro empate entre a Fidedignidade e a Integridade com percentual de escolha de 22% e Confiabilidade apresentou um percentual de escolha significativa de 19%. Na 3ª posição, a Tempestividade foi escolhida por 22% dos respondentes.

Na 4ª posição, Confiabilidade foi novamente a característica mais bem escolhida, com percentual de 22%, seguida pela Integridade com 19% e Imparcialidade com 15%. Na 5ª posição, outro empate, porém entre Objetividade e Comparabilidade com 15% das escolhas cada uma. Compreensibilidade foi a mais escolhida na 6ª e na 7ª posições com 22% e 19%, respectivamente; seguida, na 6ª posição, pela Utilidade com 15%, e, na 7ª posição, empatada com Uniformidade com 19% e seguidas pela Objetividade com 15%.

A Verificabilidade foi a mais escolhida na 8ª e na 9ª posições com 19%, em ambas; empatada com Objetividade, na 9ª posição, com 19% e seguidas pela Imparcialidade com 15%. Na 10ª posição, há um empate triplo, entre Objetividade, Utilidade e Representatividade, todas com 19%. A Uniformidade foi a mais escolhida na 11ª posição com 26% e teve um percentual significativo na 12ª posição de 19%; porém, nessa posição, a Representatividade foi a mais escolhida com 22%. Por fim, na 13ª posição, com o percentual mais significativo da análise, 48%, tem-se a Visibilidade.

**Gráfico 9 – Média das posições das características quanto à contribuição em auditoria contábil**



Fonte: Elaboração própria

Para fins de ordenação, calculou-se a média ponderada das posições e obteve a seguinte sequência de características da informação contábil em razão do grau de contribuição para os trabalhos de auditoria contábil: Confiabilidade (3,22), Fidedignidade (3,48), Integridade (5,63), Tempestividade (5,82), Compreensibilidade (6,96), Imparcialidade (7,18), Objetividade (7,41), Verificabilidade (7,59), Comparabilidade (7,63), Utilidade (8,11), Uniformidade (8,48), Representatividade (9,07) e Visibilidade (10,41).

Na mesma linha, também foi solicitado aos respondentes que ordenassem das características da Informação Contábil, considerando o grau de importância, na análise dos Processos de Contas.

**Tabela 4 - Ordenação das características da informação contábil em Processos de Contas**

Classificação	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1 Fidedignidade	19%	30%	15%	15%	7%	7%	4%	4%	0%	0%	0%	0%	0%
2 Confiabilidade	22%	11%	15%	15%	15%	4%	11%	4%	0%	0%	0%	4%	0%
3 Integridade	15%	15%	15%	7%	7%	11%	7%	0%	7%	11%	0%	0%	4%
4 Tempestividade	19%	15%	7%	19%	4%	0%	7%	7%	4%	4%	4%	4%	7%
5 Imparcialidade	0%	7%	4%	15%	7%	15%	7%	15%	11%	4%	11%	0%	4%
6 Comparabilidade	4%	0%	4%	7%	22%	4%	15%	11%	11%	7%	7%	0%	7%
7 Compreensibilidade	4%	0%	7%	4%	15%	26%	4%	4%	0%	11%	11%	7%	7%
8 Verificabilidade	4%	7%	4%	0%	15%	4%	19%	4%	7%	15%	15%	7%	0%
9 Objetividade	4%	0%	15%	0%	4%	11%	11%	15%	7%	15%	7%	11%	0%
10 Utilidade	0%	11%	7%	0%	4%	0%	4%	15%	15%	4%	11%	15%	15%
11 Uniformidade	0%	0%	4%	7%	0%	11%	7%	11%	15%	11%	15%	15%	4%
12 Representatividade	4%	0%	4%	7%	0%	7%	4%	7%	19%	15%	11%	19%	4%
13 Visibilidade	7%	4%	0%	4%	0%	0%	0%	4%	4%	4%	7%	19%	48%

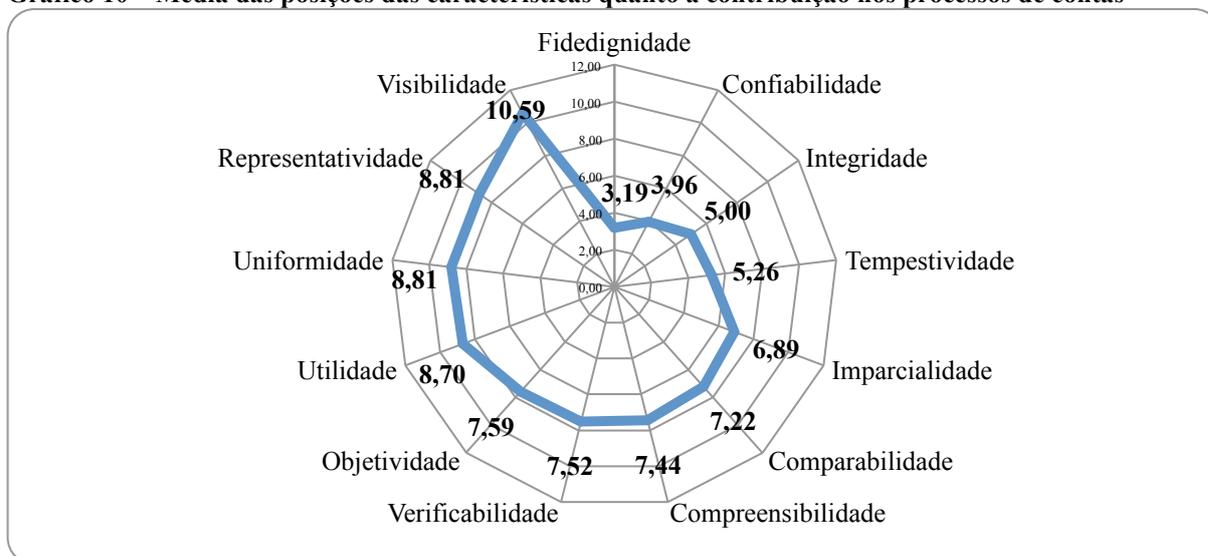
Fonte: Elaboração própria

Dessa forma, observa-se que na 1ª posição Confiabilidade foi a mais escolhida, com 22%. No entanto, ela foi acompanhada de perto por Fidedignidade e Tempestividade, ambas com 19%. Na 2ª posição, Fidedignidade, foi fortemente escolhida com 30%, seguida por Tempestividade e Integridade, ambas com 15%. Na 3ª posição, quatro características estiveram entre as mais escolhidas com o percentual de 15%, Fidedignidade, Confiabilidade, Integridade e Objetividade.

Na 4ª posição, Tempestividade destacou-se com 19% da preferência, porém foi seguida por Fidedignidade, Confiabilidade e Imparcialidade, todas com 15%. Na 5ª posição, Comparabilidade sobressaiu-se com 22%, mas Confiabilidade, Compreensibilidade e Verificabilidade tiveram percentual significativo de 15%. Compreensibilidade foi a mais escolhida na 6ª posição com 26%, seguida pela Imparcialidade com 15%. Na 7ª posição, destacou-se a Verificabilidade com 19% e a Comparabilidade com 15%.

Na 8ª posição houve um empate triplo com 15%, entre Imparcialidade, Objetividade e Utilidade. Representatividade aparece destacada na 9ª posição com 19%, seguida por Uniformidade e Utilidade, ambas empatadas com 15%. Na 10ª posição, há outro empate triplo, agora entre Objetividade, Verificabilidade e Representatividade, todas com 15%. A Uniformidade e Verificabilidade empatam na 11ª posição com 15% cada. Na 12ª posição, há empate entre Representatividade e Visibilidade com 19%. Por fim, na 13ª posição, com o percentual mais significativo da análise, 48%, tem-se a Visibilidade.

**Gráfico 10 – Média das posições das características quanto à contribuição nos processos de contas**



Fonte: Elaboração própria

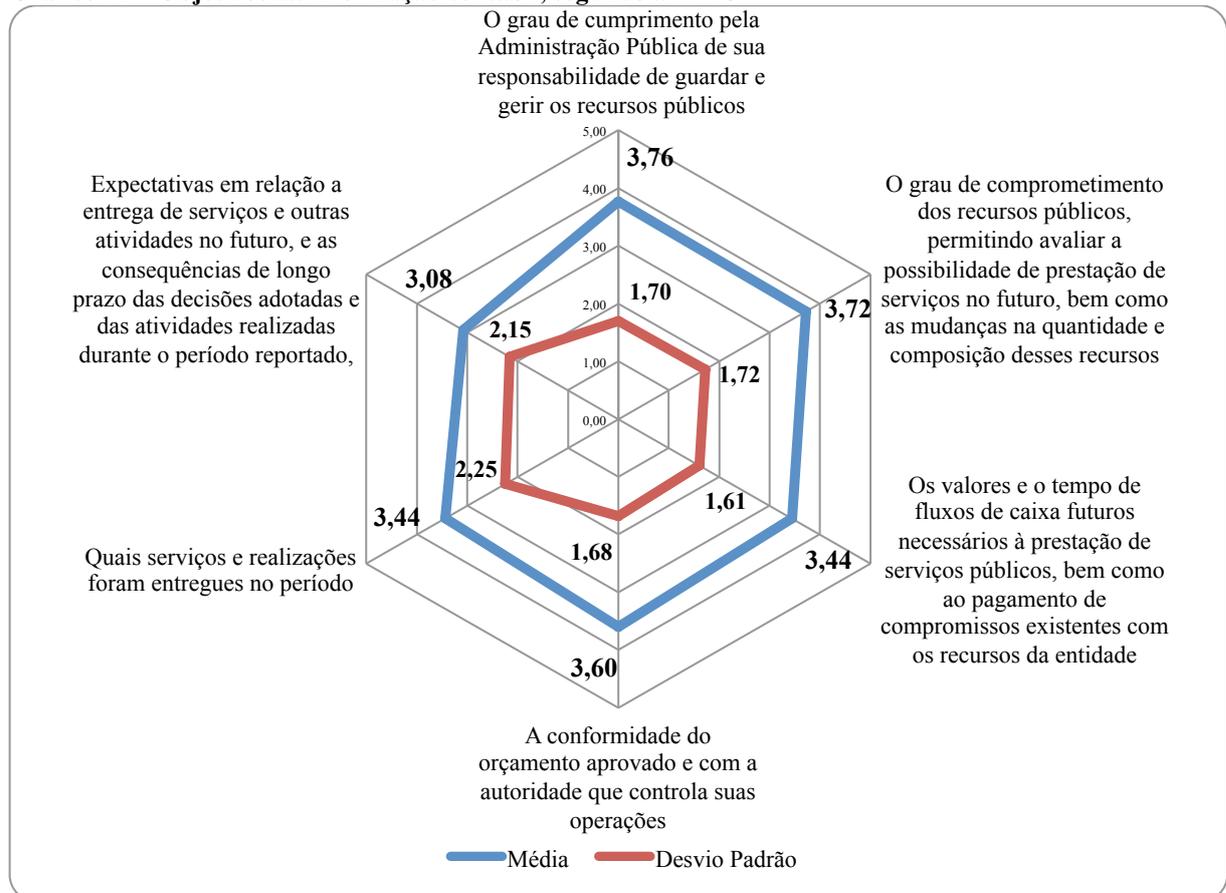
Para fins de ordenação, calculou-se a média ponderada das posições e obteve a seguinte sequência de características da informação contábil em razão do grau de contribuição para os trabalhos de auditoria contábil: Fidedignidade (3,19), Confiabilidade (3,96), Integridade (5,00), Tempestividade (5,26), Imparcialidade (6,89), Comparabilidade (7,22), Compreensibilidade (7,44), Verificabilidade (7,52), Objetividade (7,59), Utilidade (8,70), Uniformidade (8,81), Representatividade (8,81) e Visibilidade (10,59).

Portanto, a partir dos dados analisados, verifica-se que para os trabalhos de Auditoria Contábil a característica da Confiabilidade foi considerada a mais importante, já nas análises desenvolvidas nos processos de Contas, a Fidedignidade tem maior relevância.

#### 4.6 Seção 6: Aderência às Normas Internacionais

A última questão buscava verificar aderência das informações contábeis, disponibilizadas pelos entes/órgãos da Administração Pública, em conformidade com o MCASP, com os objetivos das informações contábeis apresentado pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

**Gráfico 11 – Objetivos da informação contábil, segundo a IFAC**



Fonte: Elaboração própria

No gráfico 11, constata-se que nenhum dos objetivos da informação contábil apresentou média igual ou superior a 4. Contudo, o “O grau de cumprimento pela Administração Pública de sua responsabilidade de guardar e gerir os recursos públicos” (3,76), “O grau de comprometimento dos recursos públicos, permitindo avaliar a possibilidade de prestação de serviços no futuro, bem como as mudanças na quantidade e composição desses recursos” (3,72) e “A conformidade do orçamento aprovado e com a autoridade que controla suas operações” (3,60) apresentaram média bem próxima de 4.

Destaca-se também o desvio padrão elevado em relação aos objetivos “Quais serviços e realizações foram entregues no período” (2,25) e “Expectativas em relação a entrega de serviços e outras atividades no futuro, e as consequências de longo prazo das decisões adotadas e das atividades realizadas durante o período reportado, incluindo os possíveis impactos nas expectativas sobre o futuro” (2,15), indicando que para esses objetivos há uma maior discordância entre os respondentes.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar os Tribunais de Contas como usuários da informação contábil no âmbito do Setor Público brasileiro, a partir da revisão bibliográfica e documental sobre a Informação Contábil aplicada ao Setor Público e os Tribunais de Contas no Brasil, bem como dos resultados objetivos mediante questionário aplicado aos dirigentes das unidades responsáveis pela análise das contas de gestão governamental em cada um dos 34 (trinta e quatro) Tribunais de Contas brasileiros.

A revisão da literatura mostrou que a informação contábil está relacionada aos objetivos da contabilidade de mensurar o conjunto de eventos econômicos e comunicar os resultados às partes interessadas, influenciando no comportamento tanto de usuários quanto dos provedores dessa informação. Nesse sentido, a informação contábil pode ser extraída de diversas fontes, tais como: (i) as informações contidas nas demonstrações contábeis; (ii) as informações contidas nas notas explicativas; (iii) as informações complementares, como a correção por indexadores; e (iv) outras informações que forem de interesse da administração da entidade.

De acordo com o resultado da pesquisa, constatou-se que 96,30% dos respondentes consideram que as Demonstrações Contábeis são fontes de informação contábil, 81,48% consideram que Notas explicativas também são; porém as demais fontes sugeridas pela literatura não tiveram escolhas tão expressivas. Isso indica que os respondentes ainda estão fortemente vinculados às fontes de informação contábil tradicionais: Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas.

Além disso, a literatura mostra que a informação relevante pode apresentar três enfoques: relevância para metas, relevância semântica e relevância para tomada de decisões. Em relação a este conceito, 56% dos respondentes alinham-se ao enfoque de relevância para tomada de decisões, ou seja, que a informação deve facilitar a tomada de decisões dos usuários. Esse resultado pode ser consequência de que boa parte dos respondentes, 51,85%, tem alguma formação na área de Contabilidade sendo este o conceito mais enfatizado nos livros de Teoria Contábil utilizados nas Universidades.

Em relação a contribuição das Demonstrações Contábeis como fonte de informação para subsidiar os trabalhos de auditoria contábil, constatou-se que o Balanço Patrimonial é considerada a que mais contribui. Já no caso dos processos de contas, o Balanço Orçamentário tem um peso maior.

Este estudo também constatou que a informação contábil é útil para a realização não apenas da Auditoria Contábil, mas também para a realização das demais naturezas de Auditoria de competência dos Tribunais de Contas: Financeira, Patrimonial, Orçamentária e Operacional.

No que tange as Características da Informação Contábil, a Confiabilidade é a mais importante para os trabalhos de auditoria contábil; e a Fidedignidade é a mais importante nos processos de contas. Destaca-se que a Visibilidade foi considerada a menos importante com percentual altamente significativo e idêntico para ambos objetos (48%). Isso, porém, não significa que tal característica não é importante para outros usuários, como por exemplo, os cidadãos.

Por fim, a percepção de aderência às Normas Internacionais, no que tange aos objetivos elencados pela IFAC para Informação Contábil no Setor Público, os respondentes entendem que a informação atualmente disponibilizada pelos entes/órgãos da Administração Pública em alguns quesitos permite razoavelmente avaliar adequadamente tais objetivos, pois na escala de 5 pontos de likert, os resultados ficaram entre 3 e 4.

Como limitações do trabalho, cita-se a dificuldade de obtenção do contato dos possíveis respondentes. As informações nem sempre estavam disponíveis nos sítios dos Tribunais de Contas, assim foi necessário solicitá-las as ouvidorias; porém em alguns casos o prazo de atendimento das ouvidorias não foi tempestivo, isso gerou a necessidade de buscar outras formas de obter o contato. Isso contribuiu para não obtenção de 100% de respondentes (34) dentro do cronograma estabelecido.

Para futuras pesquisas recomenda-se avaliar a contribuição de temas específicos – mudança de regime, PCASP, impairment, depreciação, dentre outros – na confiabilidade e fidedignidade da informação contábil para consecução das competências dos Tribunais de Contas. Além disso, a replicação do presente estudo para um número maior de Auditores/Analistas de Controle Externo de todos os Tribunais de Contas permitiria uma visão mais completa do usuário: Tribunais de Contas brasileiros.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. C. R. O controle dos atos de gestão e seus fundamentos básicos. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 30, n. 80, p. 17-50, abr/jun 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa - TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, DF: TCU, 2010.

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.443/92, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 17 jul. 1992.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6ª ed. Brasília, DF: STN, 2015.

BUSHMAN, R., SMITH, A. Financial accounting information and corporate governance. **Journal of Accounting and Economics**. v. 32, n. 1-3, p. 237-333, dez 2001.

CARVALHO, J. B. C., RUA, S.C. **Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual**. Lisboa: Publisher Team, 2006.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**. Brasília: CFC, 2007.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBC T 16.1 a 16.11**. Brasília: CFC, 2012.

COSTA, C. A. A., BARRETO, D. F. G., GOMES, M. B., DE PAULA, V. A. O. Contas de governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, ano 43, n. 121, p. 20-27, maio/agosto 2011.

DECOMAIN, P. R. **Tribunais de Contas no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2006.

DUTRA, T. A. G. L., CAVALCANTE, R. L. Auditoria Financeira na Apreciação das Contas

de Governo da República. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, ano 43, n. 121, p. 62-75, maio/ago 2011.

DUTRA, T. A. G. L. ; JESUS, M. A. J. . Adoção do regime de competência e convergência com as normas internacionais na contabilidade pública: um estudo comparado entre Brasil e países desenvolvidos. **In: XV Encuentro AECA 'Nuevos caminos para Europa: El papel de las empresas y los gobiernos'**. XY Encuentro AECA, 2012.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2014.

IFAC. International Federation of Accountants. **The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities**. New York: IFAC, 2014

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts**. Viena: Intosai, 1977

\_\_\_\_\_. International Organization of Supreme Audit Institutions. **ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing**. Adopted by XXI INCOSAI. Beijing: Intosai, 2013.

LIMA, J. H. **Controle Externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

LIMA, D. V., SANTANA, C. M., GUEDES, M. A. As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n.2, maio/ago 2009.

LEVINE, D. M., BERENSON, M. L., STEPHAN, D. **Estatística: Teoria e Aplicações**. (usando o Microsoft Excel em português). Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MARCONI, M. A., LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2003. 5ª ed.

PASCOAL, V. **Direito Financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

PRODANOV, C. C., FREITAS, E.C. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª Edição. Universidade Feevale, 2013.

ROCHA, D. G., OLIVEIRA, G. F. A Prestação de Contas ao Tribunal de Contas da União no Contexto do *Open Government Partnership*. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, ano 47, n. 132, p. 48-55, jan/abr 2015.

SILVA, C. A. T., TRISTÃO, G. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 2009. 4ª ed.

VIEIRA, K. M., DALMORO, M. **Dilemas na Construção de Escalas Tipo Likert: o Número de Itens e a Disposição Influenciam nos Resultados?** Trabalho apresentado ao XXXII Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EPQ-A1615.pdf>> Acesso em: 6 de abr. 2016.

YAMAMOTO, M. M., SALOTTI, B. M. **Informação contábil: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais**. São Paulo: Atlas, 2006

## Apêndice 1 – Instrumento de pesquisa (Questionário)

Os Tribunais de Contas como usuários da informação contábil no setor público brasileiro

Caro Participante,

Este questionário pretende buscar a **compreensão e as necessidades dos tribunais de contas como usuários da informação contábil no setor público brasileiro**.

A presente coleta de dados destina-se a dar subsídios para a elaboração do **Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) de Alberto Leite Câmara** que será apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais 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**, sob a **orientação** da professora **Dra. Diana Vaz de Lima**, no primeiro semestre de 2016.

Há 10 perguntas neste questionário

### Formação Acadêmica

Nesta seção gostaríamos de conhecer a formação acadêmica dos servidores dos Tribunais de Contas

#### [[Qual o seu Nível de Escolaridade? \*

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Fundamental - Incompleto
- Fundamental - Completo
- Médio - Incompleto
- Médio - Completo
- Superior - Incompleto
- Superior - Completo
- Pós-graduação (*Lato sensu*) - Incompleto
- Pós-graduação (*Lato sensu*) - Completo
- Pós-graduação (*Stricto sensu*, mestrado) - Incompleto
- Pós-graduação (*Stricto sensu*, mestrado) - Completo
- Pós-graduação (*Stricto sensu*, doutorado) - Incompleto
- Pós-graduação (*Stricto sensu*, doutorado) – Completo

#### [[Em qual(is) área(s) do conhecimento possui formação acadêmica? \*

**Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:**

A resposta foi 'Pós-graduação (Lato sensu) - Completo' ou 'Pós-graduação (Lato sensu) - Incompleto' ou 'Superior - Completo' ou 'Superior - Incompleto' ou 'Pós-graduação (Stricto sensu, mestrado) - Incompleto' ou 'Pós-graduação (Stricto sensu, mestrado) - Completo' ou 'Pós-graduação (Stricto sensu, doutorado) - Incompleto' ou 'Pós-graduação (Stricto sensu, doutorado) - Completo' na questão '1 [a1]' (Qual o seu Nível de Escolaridade?)

Por favor, escolha as opções que se aplicam:

- Contabilidade
- Administração
- Economia
- Direito
- Finanças
- Outros:

**Informação Contábil**

De acordo com Yamamoto e Salotti (2006, p. 5), a informação contábil relaciona-se aos objetivos da contabilidade de mensurar o conjunto de eventos econômicos e comunicar os resultados às partes interessadas, constituindo-se um dos seus produtos.

**[ ] Em sua opinião quais das opções abaixo pode ser considerada como Informação Contábil: \***

Por favor, escolha as opções que se aplicam:

- Informações contidas nas demonstrações contábeis
- Informações contidas nas notas explicativas
- Informações complementares, como a correção por indexadores
- Outras informações que forem de interesse da administração da entidade
- Outros:

**[ ] Na sua opinião uma informação é relevante, quando... \***

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas
- o destinatário da informação compreende o significado pretendido da informação divulgada
- a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários
- Outros

**Demonstrações Contábeis**

De acordo com o MCASP (p. 309), as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/19641, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e pelas demonstrações exigidas pela Lei Complementar nº 101/2000, as quais são: a. Balanço Orçamentário; b. Balanço Financeiro; c. Balanço Patrimonial; d. Demonstração das Variações Patrimoniais; e. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e f. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

**[]Considerando o grau de contribuição, na realização dos trabalhos de Auditoria Contábil, para obtenção de evidências suficientes, válidas, confiáveis e relevantes, ordene as demonstrações contábeis. \***

Todas as respostas devem ser diferentes e classificadas em ordem.

Por favor, numere cada caixa por ordem de preferência, de 1 a 6

- Balanço Orçamentário
- Balanço Financeiro
- Balanço Patrimonial
- Demonstração das Variações Patrimoniais
- Demonstração dos Fluxos de Caixa
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

**[]Considerando o grau de contribuição, na análise dos Processos de Contas, para formação de juízo acerca da regularidade ou não das contas, ordene as demonstrações contábeis. \***

Todas as respostas devem ser diferentes e classificadas em ordem.

Por favor, numere cada caixa por ordem de preferência, de 1 a 6

- Balanço Orçamentário
- Balanço Financeiro
- Balanço Patrimonial
- Demonstração das Variações Patrimoniais
- Demonstração dos Fluxos de Caixa
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

**Competência dos Tribunais de Contas**

Da leitura do inciso IV, do art. 71 da Constituição Federal, com replicação obrigatória nas Constituições Estaduais por força do disposto no art. 75, depreende-se que compete aos Tribunais de Contas a realização de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades sob sua jurisdição.

**[[Além da Auditoria Contábil, você concorda que a informação contábil é útil aos trabalhos de Auditoria ...? \***

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	1	2	3	4	5
<b>Financeira</b>	<input type="radio"/>				
<b>Orçamentária</b>	<input type="radio"/>				
<b>Operacional</b>	<input type="radio"/>				
<b>Patrimonial</b>	<input type="radio"/>				

A escala varia de 1 (Discordo Totalmente) a 5 (Concordo Totalmente).

#### **Características da Informação Contábil**

A NBC T 16.5 em seu item 4 apresenta as seguintes características do registro e da informação contábil no setor público, devendo observância aos princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público:

- (a) Comparabilidade – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.
- (b) Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.
- (c) Confiabilidade – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.
- (d) Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.
- (e) Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.
- (f) Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.
- (g) Objetividade – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.
- (h) Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os

aspectos relevantes.

- (i) Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.
- (j) Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.
- (k) Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.
- (l) Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.
- (m) Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

**[]Considerando o grau de importância, na realização dos trabalhos de Auditoria Contábil, ordene as características da Informação Contábil. \***

Todas as respostas devem ser diferentes e classificadas em ordem.

Por favor, numere cada caixa por ordem de preferência, de 1 a 13

- Comparabilidade
- Compreensibilidade
- Confiabilidade
- Fidedignidade
- Verificabilidade
- Tempestividade
- Imparcialidade
- Integridade
- Objetividade
- Representatividade
- Uniformidade
- Utilidade
- Visibilidade

**[[Considerando o grau de importância, na análise dos Processos de Contas, ordene as características da Informação Contábil. \***

Todas as respostas devem ser diferentes e classificadas em ordem.

Por favor, numere cada caixa por ordem de preferência, de 1 a 13

- Comparabilidade
- Compreensibilidade
- Confiabilidade
- Fidedignidade
- Verificabilidade
- Tempestividade
- Imparcialidade
- Integridade
- Objetividade
- Representatividade
- Uniformidade
- Utilidade
- Visibilidade

**Normas Internacionais**

Ao divulgar a estrutura conceitual para os relatórios financeiros de propósito geral para as entidades do setor público, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) detalha a utilidade da informação contábil no setor público e assevera que ela permite aos usuários dessa informação avaliar uma série de fatores.

**[[Você concorda que as informações contábeis disponibilizadas pelos entes/órgãos da Administração Pública, em conformidade com o MCASP, permitem avaliar adequadamente os seguintes fatores: \***

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	1	2	3	4	5
<b>O grau de cumprimento pela Administração Pública de sua responsabilidade de guardar e gerir os recursos públicos</b>	<input type="radio"/>				
<b>O grau de comprometimento dos recursos públicos, permitindo avaliar a possibilidade de prestação de serviços no futuro, bem como as mudanças na quantidade e composição desses recursos</b>	<input type="radio"/>				
<b>Os valores e o tempo de fluxos de caixa futuros necessários à prestação de serviços públicos, bem como ao pagamento de compromissos existentes com</b>	<input type="radio"/>				

---

**os recursos da entidade**

**A conformidade do orçamento aprovado e com a autoridade que controla suas operações**

    **Quais serviços e realizações foram entregues no período**    

**Expectativas em relação a entrega de serviços e outras atividades no futuro, bem como as consequências de longo prazo das decisões adotadas e das atividades realizadas durante o período reportado, incluindo os possíveis impactos nas expectativas sobre o futuro**

---

A escala varia de 1 (Discordo Totalmente) a 5 (Concordo Totalmente).