

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

### *THE COURTS OF ACCOUNTS AS USERS OF THE ACCOUNTING INFORMATION IN THE BRAZILIAN PUBLIC SECTOR*

Alberto Leite Câmara<sup>1</sup>

Diana Vaz de Lima<sup>2</sup>

**Resumo:** O presente estudo tem como objetivo analisar os Tribunais de Contas como usuários da informação contábil no âmbito do Setor Público brasileiro, com escopo nos processos de contas e nas auditorias contábeis. Para tratar a questão da pesquisa, realizou-se revisão bibliográfica e documental, bem como coleta de dados junto aos dirigentes das unidades de gestão macrogovernamental dos Tribunais de Contas brasileiros, mediante aplicação de questionário. Os resultados mostram que a maioria dos dirigentes entende que as informações contábeis (i) são aquelas provenientes das Demonstrações Contábeis e de Notas Explicativas, (ii) são relevantes se influenciarem na tomada de decisão dos usuários; e (iii) também são úteis às auditorias não-contábeis. O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que mais contribui nas auditorias contábeis, enquanto o Balanço Orçamentário se destaca nos processos de contas. Verificou-se também que a Confiabilidade é a característica da informação contábil mais importante na auditoria contábil, enquanto a característica da Fidedignidade é a mais importante nos processos de contas. Por fim, o estudo constatou que há uma tendência de aderência às Normas Internacionais, em relação aos objetivos da informação contábil no Setor Público Brasileiro.

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

**Abstract:** The purpose of this study is to analyze the Courts of Accounts as users of accounting information in the Brazilian Public Sector, with scope in accounting processes and accounting audits. In order to address the research question, a bibliographical and documentary review was carried out, as well as data collection with the heads of the macrogovernmental management units of the Brazilian Audit Courts, by means of a questionnaire. The results show that the majority of managers consider that the accounting information (i) is those derived from the Financial Statements and Explanatory Notes, (ii) are relevant if it influence the decision making of the users; and (iii) are also useful for non-accounting audits. The Balance Sheet is the accounting statement that contributes the most in accounting audits, while the Budget Balance Sheet stands out in the accounts processes. It was also found that Reliability is the most important accounting information characteristic in

---

<sup>1</sup> Especialista em Direito Público e em Controladoria e Finanças Empresariais. Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Endereço: SAFS Quadra 4, Lote 1, Anexo III, Sala 406, 70042-900 – Brasília – DF – Brasil. Telefone: (61) 3316-7890. Email: [alberto.camara@tcu.gov.br](mailto:alberto.camara@tcu.gov.br)

<sup>2</sup> Doutora em Ciências Contábeis. Professora de contabilidade pública e de contabilidade do setor previdenciário do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCont da UnB. Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro – Prédio da FACE – Salas B1-02, 70910-900 – Brasília – DF – Brasil. Telefone: (61) 31070795. Email: [diana\\_lima@unb.br](mailto:diana_lima@unb.br)

accounting auditing, while the Trustworthiness feature is the most important in accounting processes. Finally, the study found that there is a tendency to adhere to the International Standards, in relation to the objectives of the accounting information in the Brazilian Public Sector.

**Keywords:** Courts of Accounts. Accounting Information. Accounting applied to the Public Sector.

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com Almeida (1999, p.18), citando o 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.

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).

Em diversos dispositivos, as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), 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).

Segundo o CFC, 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).

Dutra e Jesus (2012, p. 3) apresentam que 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) destacam, decorre da modernização e do aperfeiçoamento da gestão, visando à adequada evidência do patrimônio público e o resgate de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios.

Diante do exposto, considerando que a atuação 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), e que, 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), 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 Tribunais de Contas brasileiros, estruturado em 10 perguntas fechadas organizadas em 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 das 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 BREDAS, 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 BREDAS, 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.

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.5 – Registro Contábil, editada pelo CFC e revogada em janeiro de 2017, trazia em seu bojo treze características relacionadas ao registro e à informação contábil aplicada ao setor público: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade.

Em edição válida para o exercício de 2017, o MCASP apresenta que as características qualitativas são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil, com destaque para a relevância, representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade, alertando que cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras. O MCASP também ressalta as restrições inerentes à informação, que a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas (STN, 2016, p. 25).

## 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 às 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 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 (CFC, 2007).

### **2.3 Atuação e Estrutura dos 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 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, 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 estatutura estadual e se diferenciam dos Tribunais e Conselhos de Contas Municipais, que são vedados pela Constituição em § 4º do art. 31. 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).

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, 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, conforme se resume no Quadro 2, 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). Dessa forma, no Brasil há 33 (trinta e três) Tribunais de Contas, sendo 1 (um) Federal, 26 (vinte seis) Estaduais, 1 (um) Distrital, 3 (três) dos Municípios e 2 (dois) do Município.

**Quadro 2 - 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 (TCM-BA, TCM-GO e TCM-PA)	Todos os Municípios de um Estado
do Município (TCM-RJ e TCM-SP)	Apenas o respectivo Município

Frisa-se que 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.

O universo desta pesquisa é composto por todos os Tribunais de Contas do Brasil. Dessa forma, o questionário foi encaminhado para as unidades responsáveis pela análise das contas de gestão governamental em cada um dos Tribunais de Contas Brasileiros. 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; e,  $e$  representa a margem de erro amostral, que neste estudo foi definida em 10%. Feito o cálculo, a quantidade de repostas obtidas (27) está adequada aos parâmetros definidos.

### 3.2. Coleta dos Dados

Para a realização da coleta de dados, a partir da revisão da literatura, foi elaborado questionário estruturado em 10 perguntas fechadas e organizadas nas seguintes 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 de conhecimento. Nesta pergunta, optou-se pelas “caixas de seleção”, permitindo ao respondente informar as diversas áreas de 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 BREDA, 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 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. Registre-se que foram

mantidas as características da informação contábil elencadas na NBC T 16.5, em razão de à época da pesquisa a norma estar vigente, e pelo fato de essa relação de características congregar os achados levantados na literatura.

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).

### **3.2.1. 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 pré-teste do questionário, 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.

Dos 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.

### **3.2.2. 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://infotccontabil.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

Com relação à formação acadêmica, a maior parte (86%) dos dirigentes das unidades responsáveis pela análise das contas de Governo possui pós-graduação, sendo 67% Lato sensu (63% completa e 4% incompleta) e 19% Stricto sensu (15% Mestrado Completo e 4% Doutorado Incompleto). Destaca-se que os dirigentes das unidades responsáveis pela análise das contas de Governo, em geral, possuem mais de uma formação, prevalecendo o curso de Ciências Contábeis com 51,85% da amostra. Na concentração “Outros”, foram relatadas as seguintes áreas: Auditoria, Ciências da Computação, Pedagogia, Matemática e Estratégia.

Com relação ao entendimento do respondente sobre o que pode ser considerada “fonte da informação contábil”, 96,30% consideram que informação contábil é aquela contida nas demonstrações contábeis e 81,48% entendem 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.

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

Em relação às Demonstrações Contábeis, foi solicitado 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).

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

Classificação	1	2	3	4	5	6
<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%

Para fins de ordenação, calculou-se a média ponderada das posições, somando-se o resultado da multiplicação do percentual alcançado em cada posição vezes a respectiva posição, e obteve-se a seguinte sequência das Demonstrações Contábeis em razão do grau de contribuição para os trabalhos de Auditoria Contábil: 1ª) Balanço Patrimonial (1,81), 2ª) Balanço Orçamentário (2,56), 3ª) Balanço Financeiro (3,26), 4ª) Demonstração de Variações Patrimoniais (3,74), 5ª) Demonstração de Fluxo de Caixa (4,33) e 6ª) 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).

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

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

Calculou-se também a média ponderada das posições, somando-se o resultado da multiplicação do percentual alcançado em cada posição vezes a respectiva posição, para fins de ordenação, e obteve-se a seguinte sequência das Demonstrações Contábeis em razão do grau de contribuição para análise dos Processos de Contas: 1ª) Balanço Orçamentário (1,89), 2ª) Balanço Patrimonial (2,44), 3ª) Balanço Financeiro (2,81), 4ª) Demonstração de Variações Patrimoniais (4,11), 5ª) Demonstração de Fluxo de Caixa (4,41) e 6ª) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (5,33).

Portanto, a partir dos dados analisados, verifica-se que para os trabalhos de Auditoria Contábil o Balanço Patrimonial foi considerado a demonstração contábil que mais contribui, já nas análises desenvolvidas nos processos de Contas, o Balanço Orçamentário teve maior importância.

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.

Nesse quesito, os respondentes concordaram 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 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 nesse tipo de auditoria.

Ainda 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).

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%

Para fins de ordenação, calculou-se a média ponderada das posições, somando-se o resultado da multiplicação do percentual alcançado em cada posição vezes a respectiva posição, e obteve-se a seguinte sequência das características da informação contábil em razão do grau de contribuição para os trabalhos de auditoria contábil: 1ª) Confiabilidade (3,22), 2ª) Fidedignidade (3,48), 3ª) Integridade (5,63), 4ª) Tempestividade (5,82), 5ª) Compreensibilidade (6,96), 6ª) Imparcialidade (7,18), 7ª) Objetividade (7,41), 8ª) Verificabilidade (7,59), 9ª) Comparabilidade (7,63), 10ª) Utilidade (8,11), 11ª) Uniformidade (8,48), 12ª) Representatividade (9,07) e 13ª) 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).

**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
Fidedignidade	19%	30%	15%	15%	7%	7%	4%	4%	0%	0%	0%	0%	0%
Confiabilidade	22%	11%	15%	15%	15%	4%	11%	4%	0%	0%	0%	4%	0%
Integridade	15%	15%	15%	7%	7%	11%	7%	0%	7%	11%	0%	0%	4%
Tempestividade	19%	15%	7%	19%	4%	0%	7%	7%	4%	4%	4%	4%	7%
Imparcialidade	0%	7%	4%	15%	7%	15%	7%	15%	11%	4%	11%	0%	4%
Comparabilidade	4%	0%	4%	7%	22%	4%	15%	11%	11%	7%	7%	0%	7%
Compreensibilidade	4%	0%	7%	4%	15%	26%	4%	4%	0%	11%	11%	7%	7%
Verificabilidade	4%	7%	4%	0%	15%	4%	19%	4%	7%	15%	15%	7%	0%
Objetividade	4%	0%	15%	0%	4%	11%	11%	15%	7%	15%	7%	11%	0%
Utilidade	0%	11%	7%	0%	4%	0%	4%	15%	15%	4%	11%	15%	15%
Uniformidade	0%	0%	4%	7%	0%	11%	7%	11%	15%	11%	15%	15%	4%
Representatividade	4%	0%	4%	7%	0%	7%	4%	7%	19%	15%	11%	19%	4%
Visibilidade	7%	4%	0%	4%	0%	0%	0%	4%	4%	4%	7%	19%	48%

Calculou-se também a média ponderada das posições, somando-se o resultado da multiplicação do percentual alcançado em cada posição vezes a respectiva posição, para fins de ordenação, e obteve-se a seguinte sequência de características da informação contábil em razão do grau de contribuição para a análise de processo de contas: 1ª) Fidedignidade (3,19), 2ª) Confiabilidade (3,96), 3ª) Integridade (5,00), 4ª) Tempestividade (5,26), 5ª) Imparcialidade (6,89), 6ª) Comparabilidade (7,22), 7ª) Compreensibilidade (7,44), 8ª) Verificabilidade (7,52), 9ª) Objetividade (7,59), 10ª) Utilidade (8,70), 11ª) Uniformidade (8,81), 12ª) Representatividade (8,81) e 13ª) 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 característica da Fidedignidade tem maior relevância.

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). 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 à 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 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 e da coleta de dados realizada junto aos dirigentes das unidades de gestão macro governamental dos Tribunais de Contas brasileiros durante o mês de maio de 2016, por meio da aplicação de questionário elaborado a partir da revisão da literatura.

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.

Com relação à atuação dos tribunais de contas, 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.

Sobre as características da informação contábil, o estudo considerou aquelas relacionadas na NBC T 16.5 – Registro Contábil, editada pelo CFC e revogada em janeiro de 2017: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade – em razão de à época da pesquisa a norma estar vigente, e pelo fato de essa relação de características congregar os achados levantados na literatura sobre o tema.

Os achados do estudo mostram que a maioria dos dirigentes de unidades de gestão de contas de governo dos Tribunais de Contas brasileiros entende que as informações contábeis (i) são aquelas provenientes das Demonstrações Contábeis e de Notas Explicativas; (ii) são relevantes se influenciarem na tomada de decisão dos usuários; e (iii) também são úteis às auditorias não contábeis.

Na visão dos respondentes, o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que mais contribui nas auditorias contábeis, enquanto que o Balanço Orçamentário se destaca nos processos de contas. Com relação às características da informação contábil, verificou-se que a Confiabilidade é a característica da informação contábil mais importante quando se trata da

auditoria contábil para obtenção de evidências suficientes, válidas, confiáveis e relevantes, enquanto a característica da Fidedignidade é a mais importante nos processos de contas. Por fim, o estudo constatou que há uma tendência de aderência às Normas Internacionais, em relação aos objetivos da informação contábil no Setor Público.

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.

## 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.; BRENDA, 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 06/04/2016.

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