



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE E ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO
PÚBLICA (FACE)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCONT)

**PARECER DE AUDITORIA DAS CONTAS ANUAIS: estudo sobre as ressalvas e as
recomendações constantes no Balanço Geral da União**

RAIZZA CRISTINA DE OLIVEIRA BAPTISTA

Dissertação submetido ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em contabilidade.

**Orientador: Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros
Costa**

Brasília
2023

Universidade de Brasília – UnB

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lúcio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB

À minha avó materna. A saudade daquilo que
não pudemos viver, dói mais que a saudade do que não tive

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me dado forças e nunca ter me desamparado, mesmo sendo o momento em que mais questioneei a sua existência. Um dia, espero conseguir os sentidos necessários para Te compreender ou, pelo menos, Te receber na beleza e certeza do ponto final.

À minha família, minha mãe, Isabel, e minhas irmãs, Rafaella e Raianna, por todo amor, suporte e compreensão. Em especial, ao meu pai, “Seu Marcos”, que não desistiu de mim, nem quando eu desisti. Você sempre será uma inspiração para minha vida. Amo todos vocês mais do que poderia imaginar

Ao meu orientador, Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costas, por todo apoio nessa caminhada, por todo conhecimento compartilhado, pelas oportunidades, pela paciência e inspiração.

À banca de qualificação, composta pela Prof. Dra. Ducineli Régis Botelho e pelo Prof. Dr. Fernando Gentil de Souza, por toda atenção dada a esse trabalho, pelas contribuições ao mesmo e por todo conhecimento compartilhado.

Aos meus amigos, pois sem eles esse momento seria solitário e triste. Todos conseguiram trazer alegria e a esperança que um dia terminaria. Em especial, o Rafael e a Clara, que me acompanham desde a graduação e incentivam todos os meus sonhos mais loucos.

Aos colegas que fiz no PPGCONT/UNB. Entramos juntos e saímos juntos. Aos professores, por todo conhecimento compartilhado e aos servidores por toda ajuda e atenção.

“Haverá um momento em que teremos que escolher entre
o que é fácil e o que é certo”.
Alvo Dumbledore

RESUMO

Este estudo teve como objetivo verificar a influência de variáveis patrimoniais e não patrimoniais sobre a emissão de ressalvas, bem como recomendações sobre a prestação de contas do Presidente da República em face da convergência das normas brasileiras de contabilidade pública no Tribunal de Contas da União, tendo como base de análise o Parecer prévio emitido pelo TCU entre os anos de 2016 a 2021. Trata-se de uma pesquisa descritiva, quantitativa e qualitativa. Para esta análise dos dados, utilizou-se o software IRAMUTEQ como ferramenta de apoio na análise de textos. Os resultados revelam um papel preventivo do TCU ao emitir uma grande quantidade de recomendações em relação à quantidade de ressalvas. É possível identificar uma relação direta entre as ressalvas e recomendações do TCU com a convergência da contabilidade pública, pois a adoção do regime de competência impulsiona uma procura por maior comparabilidade, transparência e responsabilização das informações contábeis. Verificou também que a accountability e a legalidade são os pilares fundamentais para a elaboração do parecer prévio. Ademais, reforça a importância da implementação de um plano de contas único e de um sistema de consolidação das contas públicas.

Palavras-chave: Prestação de contas; Auditoria financeira, Tribunal de Contas; Balanço geral da união; NBC TSP.

ABSTRACT

This study aimed to verify the influence of accounting and non-accounting variables on the issuance of reservations, as well as recommendations on the accountability of the President of the Republic in view of the convergence of Brazilian public accounting standards in the Federal Court of Auditors (TCU), having as a basis for analysis, the Prior Opinion issued by the TCU between the years 2016 to 2021. This is a descriptive, bibliographic, quantitative and qualitative research. For this data analysis, the IRAMUTEQ software was used as a support tool in text analysis. The results reveal a preventive role of the TCU by issuing a large number of recommendations regarding the number of reservations. It is possible to identify a direct relationship between the reservations and recommendations of the TCU with the convergence of public accounting, as the adoption of the accrual basis drives a search for greater comparability, transparency and accountability of accounting information. It also verified that accountability and legality are the fundamental pillars for the preparation of the prior opinion. Furthermore, it reinforces the importance of implementing a single chart of accounts and a system for consolidating public accounts.

Keywords: Accountability; Financial audit, Court of Auditors; General Balance of the Union; NBC TSP.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Princípios gerais de auditoria no setor público.....	27
Figura 2 - Institucionalização e fluxo de implementação das IPSAS no Brasil (2008-2021).....	40
Figura 3 - Nuvem de palavras.....	58
Figura 4 - Dendograma da Classificação Hierárquica Descendente (CHD).....	59
Figura 5 - Dendograma do Subcorpus D com a divisão de palavras.....	61
Figura 6 - Árvore de similitude: Princípios.....	63
Figura 7 - Árvore de similitude: Constituição Federal.....	65
Figura 8 - Dendograma do Subcorpus E com a divisão de palavras.....	66
Figura 9 - Árvore de similitude: passivo.....	67
Figura 10 - Árvore de similitude: dívida.....	69
Figura 11 - Divisão das Classes por Análise Fatorial de Correspondência (AFC).....	70

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Isomorfismo.....	20
Quadro 2 - Competências do TCU.....	30
Quadro 3 - Tipos de opinião quanto à regularidade das contas anuais.....	34
Quadro 4 - Análises.....	48
Quadro 5 - Variáveis Contábeis.....	50
Quadro 6 - Variáveis Não Contábeis.....	51
Quadro 7 - Nível de atendimento das recomendações.....	53
Quadro 8 - Recorrência dos Órgãos nas Deliberações de 2016 a 2021.....	54
Quadro 9 - Frequência das formas ativas.....	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Ressalvas/Recomendações por nível do PCASP.....	52
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFC - Análise Fatorial de Correspondência
BC - Banco Central
BGU - Balanço Geral da União
BSPN- Balanço do Setor Público Nacional
CF - Constituição Federal
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CHD - Classificação Hierárquica Descendente
EFS - Entidades de Fiscalização Superiores
GF - Governo Federal
GTCON - Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IPSAS - International Public Sector Accounting Standards
IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board
LAI - Lei de Acesso à Informação Pública
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF - Ministério da Fazenda
MAFP - Modernização da Gestão de Finanças Públicas
NATs - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
NAGs - Normas de Auditoria Governamental
NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade
PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
SF - Senado Federal
SICONFI - Sistema Brasileiro de Contabilidade e Informações do Setor Público
STB - Secretaria do Tesouro Nacional
TCU - Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização.....	12
1.2 O Problema e a sua Sustentação	15
1.3 Justificativa da Pesquisa	Erro! Indicador não definido.
1.4 Objetivos Geral e Específicos	15
2 REVISÃO DE LITERATURA	18
2.1 Teoria Institucional	18
3 AUDITORIA GOVERNAMENTAL, TRIBUNAIS DE CONTAS E CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	24
3.1 Auditoria Governamental no Setor Público.....	24
3.2 Tribunal de Contas.....	28
3.2.1 Auditoria Financeira no Tribunal de Contas	31
3.3 Convergência da Contabilidade Pública	37
3.3.1 A Convergência em Nível Global.....	37
3.3.2 A convergência na América Latina	38
3.3.3 A Convergência no Brasil.....	39
3.4 Pesquisas Anteriores.....	41
3.4.1 Pesquisas Nacionais.....	41
3.4.2 Pesquisas Internacionais	43
4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	46
4.1 Delineamento da Pesquisa	46
4.2 Descrição da Amostra e Coleta de Dados.....	46
4.2.1 Levantamento dos Dados	47
4.3 Análise de Dados.....	47
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	51
5.1 Análise dos dados.....	51
5.2 Análise do Iramuteq	54
5.2.1 Análise do Corpus Textual	55
5.2.2 Divisão das Classes	57
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	72
REFERÊNCIAS	74

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A Contabilidade Pública Internacional tem visado à harmonização dos padrões e o alinhamento de práticas e procedimentos contábeis para os entes públicos. A convergência das normas internacionais no setor público é fundamental para que eventuais questões políticas e governamentais sejam identificadas e equacionadas por meio de uma avaliação consistente e técnica (Nascimento, 2008).

A convergência das IPSAS no Brasil depende de arcabouço legal. As principais legislações vigentes que regem a contabilidade do setor público no Brasil são a Lei 4.320 (1964), o Decreto-Lei 200 (1967), a Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF (2000), Portaria MF n. 184/2008, Decreto n. 6.976/2009 e a Lei de Acesso à Informação Pública, LAI (2011). No que se refere ao regime de competência no Brasil, existem regras sobre o tema previstas na Lei 4.320 (1964), mas a administração (Federal, Estadual e Municipal) não adotava as rotinas necessárias para a contabilização dos bens públicos.

No dia 21 de novembro de 2008, foram aprovadas em plenária do Conselho Federal de Contabilidade as NBCASP, sedimentando definitivamente a migração do foco no orçamento para patrimônio pela contabilidade pública brasileira. Vê-se, neste fato, uma decisão de aproximação com a ciência contábil, passando todos os fatos administrativos, que antes eram examinados e registrados por terem origem no orçamento, a serem examinados e registrados por produzirem alterações em algum elemento patrimonial. Essa proposição já constava regulamentada no diploma legal desde 1964, pela Lei nº 4.320, e agora será necessário um estudo aprofundado dos artigos que tratam do processo de evidenciação contábil, em especial daqueles a partir do art. 83 (Silva, 2008; Costa, 2019).

Assim, o Brasil se comprometeu a convergir com as normas constituídas pela IFAC, nas três esferas de governo: Federal, Estadual e Municipal. O principal objetivo dessa convergência é “modernizar os procedimentos contábeis, proporcionando a geração de informações que sejam úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social” (Prado & Paiva, 2017, p. 164). Dessa maneira, observa-se que as normas encaminharam para uma maior transparência das ações do governo, buscando a harmonização e uniformização dos principais demonstrativos do setor público.

Lino (2015) afirma que uma maior transparência sobre as contas públicas e melhorias nos instrumentos de gestão foi considerada no MCASP, ao (i) padronizar os procedimentos

contábeis nos três níveis de governo (União, Estados e Municípios), visando à elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN); e, (ii) aumento no grau de accountability.

Segundo Pessoa (2013), a transparência pública está justamente ligada à disponibilização e acesso à informação relevante, relacionada ao governo e suas instituições. É a divulgação e acesso às informações sociais, políticas e econômicas relevantes, relacionados ao governo e às suas instituições, direcionadas ao cidadão, que o habilitam para integrar as decisões políticas e permitem que ele avalie o governo e as suas instituições.

A publicidade dos conteúdos relacionados às finanças públicas estabelece a comunicação, feita aos cidadãos, sobre a forma de execução dos programas de governo e a derivação dos recursos. Tal elemento promove a participação da população e a legitimação dos negócios públicos.

Para Silva (2017), a transparência pública surge como um instrumento de desenvolvimento da democracia, uma vez que possibilita aos cidadãos verificarem as ações de seus representantes diminuindo, assim, a assimetria de informação, sendo um fator decisivo para o controle social e o exercício da democracia.

Bairral *et al.* (2015) alegam que a transparência pública começa a se expandir para além da linha fiscal/legal e passa a abordar outros aspectos da gestão pública. Essa ampliação traz novos requisitos para a responsabilização pública (*public accountability*) via órgãos de controle, que passam a avaliar se as informações públicas estão efetivamente acessíveis ao cidadão, seja via relatórios fiscais, portais eletrônicos de transparência ou relatórios de gestão anuais.

A *Accountability* também remete à questão da transparência, pois ambos os termos estão ligados ao processo de desenvolvimento democrático. Desse modo, sobre a *accountability* recai a responsabilidade da atuação de determinada função, checando se está de acordo com a legislação vigente e averiguando se as contas estão sendo prestadas por quem detém tal responsabilidade.

Não se pode induzir que o conceito de *accountability* seja semelhante ao de transparência pública. Prado, Ribeiro e Diniz (2012) relatam que:

[...] *accountability* é [um conceito] mais amplo, pois atinge não somente a prestação de contas e a publicidade das ações dos governos, mas também a existência de mecanismos institucionais de controle da administração pública que possa gerar incentivos ou sanções, caso os agentes públicos cumpram ou não determinadas obrigações (*apud* PINHO, 2012, p. 19).

Por sua vez, para Pinho e Sacramento (2009), a *accountability* traz implicitamente a responsabilização pessoal pelos atos praticados e explicitamente a exigente prontidão para a prestação de contas, seja no âmbito público ou no privado. O'Donnell (1998) define dois tipos de *accountability*: vertical e horizontal. A primeira demonstra a relação entre a sociedade e as autoridades públicas concretizada via eleições e a segunda é a supervisão da rotina de agente do Estado por outra agência com direito e poder legal para fiscalizar e aplicar sanções legais no caso de consideradas delituosas.

Deve-se reconhecer que a *accountability*, como processo, está subordinada à lei e ao Estado de Direito, que se define como um Estado organizado por lei e obedecendo às suas leis (Meirelles, 2007). Essa percepção leva à percepção de que quaisquer que sejam as ferramentas que os Estados usem para promover a *accountability*, é necessário que tal aparato se enquadre nos processos legais. Não se pode esquecer que o ouvidor e os supervisionados são funcionários públicos, integrantes do próprio Estado e, portanto, sujeitos às rígidas regras da lei.

Pinho e Sacramento (2009) constataram, por não haver uma tradução apropriada para o termo, que o significado do conceito envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo.

A prestação de contas é obrigação de todos os agentes que fazem uso de recursos públicos. Faz-se importante fiscalizar a gestão – algo de interesse social. A auditoria governamental surgiu como ferramenta para identificar as ações e os desvios que ferem os princípios éticos e morais. A auditoria atua como forma capaz de ceder aos gestores e à sociedade, conteúdos confiáveis obtidos legalmente mediante procedimentos técnicos, conforme as normas brasileiras de contabilidade (Souza *et al.*, 2013).

A auditoria governamental no setor público é uma atividade diante de uma condição - o que é - tem certos critérios - o que deveria ser - e se manifesta na emissão de um relatório imparcial e direto no qual são identificados os achados positivos e negativos produzidos durante a auditoria. Esse conjunto coordenado e integrado de ações facilita a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e constitui controle público, inclusive dispositivos constitucionais. As auditorias governamentais no Brasil são realizadas principalmente pelo Tribunal de Contas (Araújo, 2011).

Conforme a CF/88, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida mediante

controle externo pelo Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Na qualidade de órgão auxiliar do Poder Legislativo, compete aos TCs apreciar as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo (Presidente, Governador e Prefeitos), produzindo um parecer prévio opinativo e exclusivamente técnico que será enviado para o Legislativo, bem como servirá de subsídio para o julgamento deste Poder acerca da aprovação das contas do Executivo.

1.2 O Problema e a sua Sustentação

Diante do exposto, tendo como base as informações contidas nas demonstrações contábeis e dada a necessidade de se compreender os fatores que afetam a emissão do parecer de auditoria, especialmente sobre aqueles que influenciam a emissão de ressalva e/ou parágrafos de ênfase, além da convergência internacional da contabilidade pública, este estudo tem a seguinte questão de pesquisa:

Dada a relevância da convergência contábil pública, este estudo busca apresentar a seguinte problemática: Como variáveis patrimoniais e não patrimoniais interferem nos pareceres de auditoria com ressalvas, recomendações e/ou parágrafo(s) de ênfase emitidos pelo Tribunal de Contas da União?

1.3 Objetivos Geral e Específicos

Portanto, a partir do problema de pesquisa, o objetivo geral é verificar a influência de variáveis patrimoniais e não patrimoniais sobre a emissão de ressalvas e recomendações sobre a prestação de contas do presidente da república em face da convergência das normas brasileiras de contabilidade pública no Tribunal de Contas da União.

O objetivo geral desta pesquisa será atingido por meio do cumprimento dos seguintes objetivos específicos:

- Analisar as ressalvas e as recomendações previstas nos relatórios patrimoniais emitidos pelo Tribunal de Contas da União;
- Identificar os atendimentos das recomendações apresentadas no Balanço Geral da União nos anos de 2016 a 2021;
- Averiguar a sustentação do parecer do Tribunal de Contas da União em relação às recomendações e ressalvas emitidas sobre os procedimentos contábeis patrimoniais.

1.4 Justificativa da Pesquisa

Praticamente todos os países democráticos do mundo possuem, ao lado das instituições tradicionais que dão funcionalidade aos poderes de Estado, um organismo de controle técnico das finanças públicas, geralmente vinculado ao poder legislativo. São as denominadas Entidades de Fiscalização Superiores (EFS). Mesmo considerando a importância da fiscalização externa da gestão pública, observa-se que não há, mundialmente, um modelo padrão quanto à forma de controle, julgamento, status jurídico, competência de análise e vinculação destas atividades.

A competência do TCU está presente no artigo 71 da CF/88, e engloba dentre outras, as tarefas de emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República; julgar contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da Administração direta e indireta, inclusive contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; fiscalizar a aplicação de recursos repassados pela União; e prestar informações de ordem contábil, financeira e orçamentária; aplicar as sanções previstas em lei aos responsáveis em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas

Tal como Costa (2019), o processo de harmonização das IPSAS, no Brasil, tem como fontes normativas as NBC TSP publicadas pelo CFC. As regras de implementação foram definidas pela STN e estão contidas no MCASP. No manual, encontram-se os procedimentos contábeis patrimoniais, o Plano de Contas (PCASP) e as Demonstrações Financeiras (DCASP). Em suma, a consolidação das contas nacionais (União, Estados, DF e Municípios) é realizada por intermédio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

As entidades são incentivadas também a divulgar informação sobre a conformidade com as leis e outras normas. O reconhecimento da inconformidade pode ser relevante para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações futuras da entidade. Ademais, pode influenciar as decisões sobre os recursos a serem alocados na entidade no futuro (MCASP, 2019).

A contabilidade aplicada ao setor público (CASP) foi estruturada, no Brasil, com foco no registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, a evolução da ciência contábil, marcada pela edição das International Public Sector

Accounting Standards (IPSAS) pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), impulsionaram relevantes mudanças na CASP.

Outro ponto que pode ser considerado importante e fundamental para que a convergência contábil, foi o fato do Tribunal de Contas ter participado, desde muito cedo, de grupos de estudos, entre eles o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), e com isso se mantendo envolvido nas discussões e até mesmo do desenvolvimento da nova contabilidade (Kutianski, 2015).

Entende-se, assim, que as NBCASP e os MCASP trazem um embasamento teórico amplo e ao mesmo tempo complexo, pois aproximam a Contabilidade aplicada ao setor público da contabilidade privada, uma vez que o objeto destas é o mesmo: o patrimônio. O enfoque orçamentário é deixado em segundo plano, tornando o enfoque patrimonial em evidência. As alterações apontadas demonstram que a correta observância aos Princípios de Contabilidade traz uma mudança estrutural na Contabilidade para o Setor Público, visto que evidencia a prevalência da essência sobre a forma, característica da Ciência Contábil.

A seção 2 apresenta os fundamentos do Controle Externo, Tribunais de contas, Convergência da Contabilidade pública e Teoria Institucional, que conjuntamente irão conferir a sustentação teórica necessária à pesquisa.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Esta dissertação está embasada nos aspectos da teoria institucional, posto que só será efetivada, em tempos de reformas, quando as regras e formas são compreendidas, aceitas e suportadas pelos atores participantes. Além dos Tribunais de Contas possuírem a capacidade de normalizar a contabilidade indiretamente com base no isomorfismo coercitivo.

2.1 Teoria Institucional

Na Teoria Institucional, as instituições representam restrições de opções que as pessoas são coagidas a exercer, seja de forma coletiva ou individual. Essas restrições definem limites à racionalidade humana, comprimindo alternativas e oportunidades, e intensificando a ocorrência de comportamentos pré-definidos (Barley & Tolbet, 1997). Não obstante, a institucionalização pode ser entendida como um processo pelo qual os indivíduos habitam no que é definido socialmente como real. A garantia de um maior grau de institucionalização pode proporcionar uma maior uniformidade dos entendimentos culturais e uma maior resistência à mudança por influência pessoal (Zucker, 1987).

Ao levar em conta o ciclo de vida de uma organização, eles reagem de forma diferente em cada estágio. No estágio inicial, o campo organizacional exibe uma variedade de formas e métodos de ação. Por outro lado, a partir do momento em que o campo organizacional se solidifica, há uma necessidade de homogeneizar e tornar os campos mais semelhantes. Alguns arranjos estruturais ubíquos são mais facilmente percebidos pelo processo de simulação do que a evidência de que o modelo adotado maximiza a eficiência organizacional. Sendo assim, algumas alternativas estruturais são tidas como indesejáveis ou inadequadas, e a abordagem do isomorfismo institucional é razoável para que a organização se torne homogênea. (Dimaggio & Powell, 1983; Dacin *et al.*, 2002).

Três correntes da Teoria Institucional são discutidas em estudos organizacionais: a) Velha Economia Institucional (OIE - Old Institutional Economics); b) Nova Economia Institucional (NIE - New Institutional Economics); e c) Nova Sociologia Institucional (NIS - New Institutional Sociology). Essas correntes surgem de divergentes raízes filosóficas, mas possuem comum interesse em discutir a natureza da instituição e da mudança institucional (Guerreiro *et al.*, 2005).

A Velha Economia Institucional pondera como comportamentos ou estruturas particulares surgem, sustentam e/ou mudam tempo, em vez de meramente quais estruturas existem em um determinado ponto no tempo. Ela rejeita suposições de indivíduos com otimização racional, alegando que, a fim de capturar o (s) caminho (s) cumulativo (s) da vida econômica, os gostos dos indivíduos e preferências (e, por implicação, sua escolha e tomada de decisão) não podem ser tomados como dado ou exógeno.

A Nova Economia Institucional foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição. O ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas nele inseridas. Seus defensores procuram explicar a existência ou aparência de algumas instituições e a inexistência ou desaparecimento de outras.

A Nova Sociologia Institucional trata as instituições como uma extensa cadeia de relacionamentos e complexos culturais. O contexto institucional influencia crenças, tradições e normas das empresas, como também o relacionamento entre elas. Para receber legitimidade e apoio, indivíduos e organizações precisam se conformar com as regras, práticas e crenças criadas pelo ambiente institucional (Scapens, 2006). As premissas instauradas pela abordagem NIS levam em conta que o conformismo das organizações perante as normas sociais é necessário para garantir a sobrevivência e o nível elevado de eficiência produtiva.

A maioria dos estudiosos do NSI argumenta que as instituições racionalizam ao invés de tornar racional e como resultado, alguns pesquisadores da contabilidade estudaram como as empresas se separam intencionalmente de aparências (ou seja, as técnicas) e estruturas e procedimentos reais de contabilidade (institucional) (Carruthers, 1995, p. 316). Os arranjos organizacionais e a interferência (nível da sociedade) das instituições explicam um processo por meio do qual as instituições externas permeiam estruturas e procedimentos internos, chamados de 'isomorfismo' (DiMaggio & Powell, 1983). Conforme o Quadro 1:

Quadro 1*Isomorfismo*

Isomorfismo	Características
Isomorfismo coercitivo	Pelo qual fatores externos de impacto (por exemplo, governo, política, regulamentação, relacionamento com fornecedores) exercer uma força sobre as organizações para adotar estruturas e procedimentos internos específicos.
Isomorfismo mimético	Pelo qual as organizações emulam as estruturas internas e procedimentos adotados por outras organizações.
Isomorfismo normativo	Pelo qual as organizações adotam as estruturas e procedimentos defendidos por profissões dominantes particulares, corpos profissionais e / ou consultores.

Fonte: Hoque (2018) baseado em DiMaggio e Powell (1983).

DiMaggio e Powell (1983) indicam que, como resultado do isomorfismo coercitivo, as organizações tornam-se cada vez mais homogêneas e organizadas em torno de rituais similares a organizações superiores, em decorrência de procedimentos operacionais impostos direta e explicitamente de forma coercitiva e regras legitimadas pelo ambiente organizacional.

No isomorfismo mimético, ocorre considerável economia de ações humanas, visto que ocorre a imitação de modelos de terceiros como consequência das incertezas que pairam no ambiente. Constatou-se que existe um aspecto ritualístico no procedimento de imitação, pois o intuito em tal prática corresponde a aumento de legitimidade, sendo que as organizações imitadas são aquelas tidas como bem-sucedidas e legitimadas pelo ambiente organizacional (DiMaggio & Powell, 1983).

No que tange ao isomorfismo normativo, DiMaggio e Powell (1983) apontam a socialização precedente que atua como força isomórfica, sendo que a seleção de pessoal geralmente efetiva indivíduos a determinados cargos com características e comportamentos similares, ou seja, o fluxo de pessoal em determinado campo organizacional atende à homogeneização estrutural em que a similaridade de critérios de ingresso, por exemplo, é de conhecimento compartilhado.

A edição por parte do Governo Federal da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto nº 6.976/2009 faz com que se tenha as primeiras legislações que tratam do processo de convergência contábil na área pública brasileira e que, por sua vez, influenciou o início das ações na esfera municipal paranaense. A Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O Decreto nº 6.976/2009, por sua vez, atualizou as atribuições do Sistema de Contabilidade Federal e seguindo a mesma linha da Portaria 184 estabelece em seu artigo 4º, inciso II, que o sistema de contabilidade federal tem como objetivo promover a busca da

convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Além da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto nº 6.976/2009, outras portarias editadas pelo Governo Federal também exerceram pressões na implementação das ações em prol do processo de convergência. Entre essas, está a Portaria STN nº 467, de 6 de agosto 2009, a qual estabelecia que o MCASP deveria ser aplicado de forma obrigatória a partir de 2013 para a esfera municipal.

Portanto, uma vez o ente público tendo alinhado o sistema com a nova metodologia contábil e as entidades municipais tendo a obrigação de prestar contas, estas passam também a ter o dever de adotar o novo plano de contas, elaborar as novas demonstrações contábeis, bem como iniciar a aplicação dos demais procedimentos advindos do processo de convergência. DiMaggio e Powell (2005) relatam “que em algumas circunstâncias a mudança é uma resposta direta a ordens governamentais”.

Pode-se dizer que, no contexto social em que está imerso o processo de convergência da contabilidade governamental brasileira, alguns pontos pertinentes à pressão normativa podem ser identificados. O primeiro deles está relacionado com a própria produção de normas pelos atores centrais envolvidos no processo de convergência. Iniciando com a publicação pelo Conselho Federal de Contabilidade da Resolução n.º 1.111/07, que aproxima a aplicação dos Princípios de Contabilidade para o setor público; posteriormente a publicação, também pelo CFC, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP e por último a publicação, pela Secretaria do Tesouro Nacional, do MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

DiMaggio e Powell (2005) relatam que o isomorfismo normativo deriva principalmente da profissionalização. Os autores interpretam a profissionalização como um esforço coletivo de membros de uma determinada ocupação em definir condições e métodos de trabalho com fins de controlar a elaboração de procedimentos e de estabelecer uma base cognitiva e de legitimação para sua autonomia ocupacional.

Sellami e Gafsi (2017) identificaram a influência positiva do grau de abertura externa, que implica em isomorfismo mimético, referindo-se à imitação de outros países que implementaram tais normas, justificativa usual para adoção. No entanto, para os autores, a pressão de grupos profissionais e de educação, que poderia ser considerada como isomorfismo normativo, não tem sido um fator significativo nos processos de adoção das IPSAS.

De acordo com a teoria institucional, a alta dependência de agências financeiras multilaterais (por exemplo, Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional, União Europeia

etc.) cria pressão direta para o cumprimento das recomendações fornecidas por essas agências que, ao mesmo tempo, condicionam o financiamento da ajuda. A regulação contábil pode surgir da demanda de instituições financeiras internacionais que pressionam os governos a adotarem os padrões internacionais de contabilidade como condição para fornecer ajuda externa e empréstimos (Sellami & Gafsi, 2017).

Guthrie (1998) sugeriu que o vínculo “autoevidente” percebido criado entre a contabilidade de exercício e a eficiência resulta da ampla adoção por muitos países. Nesse contexto, pode-se supor que uma pressão coercitiva obrigou os países em desenvolvimento a adotar tais práticas. Miles (1994) apontou que isso estabelece muito mais legitimidade no contexto internacional do que melhora a eficiência.

Sendo uma pressão mais coercitiva vinda dos controles externos. A Constituição Federal Brasileira proíbe os entes públicos de serem auditados por empresas privadas. Neste sentido, ganham força o Tribunal de Contas e demais órgãos de fiscalização, formados pelas próprias escolas, que ditam o grau de adoção dentro do que será exigido e do que se espera que seja aplicado.

Sellami e Gafsi (2017) estabeleceram que o incentivo de países altamente corruptos para adotar modelos de contabilidade internacionais é a legitimação. Da mesma forma, a relevância econômica e a importância política das organizações do setor público nos países são outros fatores que impulsionam a adoção. A adoção das IPSAS é mais atraente para os países com maior importância das organizações do setor público, essas jurisdições buscam superar o desperdício e a corrupção a fim de manter a importante contribuição dessas organizações no desenvolvimento socioeconômico do país. Os países com estruturas de governança mais robustas podem ser menos pressionados ao isomorfismo coercitivo, ao passo que os países com governos de baixa qualidade podem estar sob pressão mais forte e mais incentivados para o isomorfismo coercitivo e mimético operar.

Ao analisar a adoção das IPSAS pelo governo espanhol, Brusca, Montesinos e Chow (2013) destacam que o processo se tratou de um isomorfismo mimético, ou seja, uma imitação das práticas adotadas por outros países da Europa e acrescenta, porém, que as IPSAS são usadas como modelo básico para emular, mas não sobrepor, o regime contabilístico existente. Logo, o processo de institucionalização na Espanha ainda se encontra em sua fase inicial.

Os TCs são órgãos que possuem capacidade regulatória, podendo punir e recompensar os entes públicos com base nas Leis pré-existentes. A capacidade de responder às consultas e expedir recomendações dá base para que os TCs criem valor, afetando o pilar normativo da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Lino (2015) menciona que o Tribunal de Contas é o órgão que tem mais poderes para garantir a aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, pois em estudos anteriores foi detectado que a convergência da contabilidade pública teve um impacto muito limitado sobre a prática contábil, por conta da baixa qualidade da auditoria. A auditoria das demonstrações financeiras influencia positivamente o nível de conformidade com os novos padrões de relatórios financeiros em instituições que não buscam lucro.

3 AUDITORIA GOVERNAMENTAL, TRIBUNAIS DE CONTAS E CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

A realização da auditoria financeira desempenhada pelo Tribunal de Contas da União no Balanço Geral da União possui a capacidade de influenciar positivamente o nível de conformidade com os novos padrões de relatórios financeiros em instituições que não visam ao lucro, podendo levar a adoção das normas contábeis. Nesta seção, será abordado a relação da auditoria realizada pelo Tribunal de Contas e a convergência da contabilidade pública.

3.1 Auditoria Governamental no Setor Público

A auditoria, tida como um ramo da Contabilidade, surgiu pela necessidade de conhecimento da situação econômico-financeira das empresas por parte dos donos e pela demanda dos investidores (Attie, 2011). No setor público, a auditoria manifestou-se pelo desejo de criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenhem suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis (IRB NÍVEL 2 – ISSAI 100).

Peréz (1996) define a auditoria governamental como fiscalização, entendida esta ação em seu sentido mais amplo, como o conjunto de atividades que tendem a comprovar se os objetivos previstos se atingem com as características de qualidade, quantidade e oportunidade requeridas; no sentido mais restringido, a fiscalização da administração pública é o processo mediante o qual se procura a verificação da atividade executada pelo Estado. A auditoria governamental é incluída como parte das atividades de fiscalização posterior; por conseguinte, pode ser realizada por uma Entidade de Fiscalização Superior ou pelas auditorias internas.

O Instituto Rio Barbosa (ISSAI, 100 - 18) descreve auditoria governamental como:

Um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

Para a Controladoria Geral de Minas Gerais (2012), a Auditoria Governamental tem como finalidade comprovar a legalidade e legitimidade, e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração pública, bem como avaliar a aplicação dos recursos públicos.

Chacón (2015) interpreta a auditoria governamental como um processo de auditoria que responde à particularidade e às necessidades da gestão pública com base em fatores teóricos tradicionais de auditoria, mas também acrescenta às particularidades do direito e da administração governamentais. Como resultado, as equipes de auditoria do governo exigem mais habilidades do que as equipes de auditoria do setor privado, pois as primeiras não apenas verificam os elementos técnicos da auditoria tradicional no trabalho, mas também avaliam questões como pontualidade, eficiência, economia e legalidade.

As auditorias governamentais são essenciais para garantir a adequada divulgação do patrimônio público e suas alterações, contribuindo assim com a melhora do entendimento da gestão dos recursos em toda a sociedade, e o Tribunal de Contas tem o dever de fiscalizar essas ações dos gestores públicos que atuam no interesse público (Rodrigues *et al.*, 2019).

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) desenvolveu as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores com o objetivo de promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). O TCU define como as principais normas:

- ISSAI 1 – Declaração de Lima;
- ISSAI 10 – Declaração do México sobre Independência das EFS;
- ISSAI 11 – Diretrizes e Boas Práticas da Intosai relacionadas com a independência das EFS;
- ISSAI 12 – Valor e Benefício das EFS;
- ISSAI 20 – Princípios de Transparência e Accountability;
- ISSAI 21 – Princípios de Transparência e Accountability – Boas Práticas;
- ISSAI 30 – Código de Ética;

- ISSAI 40 – Controle de qualidade para as EFS;
- ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público;
- ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira;
- ISSAI 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional;
- ISSAI 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade;
- ISSAI 3000 – Norma para Auditoria Operacional;
- ISSAI 3100 – Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional;
- Apêndice ISSAI 3100 – Construindo a Função de Auditoria Operacional;
- ISSAI 3200 – Orientações para o Processo de Auditoria Operacional;
- ISSAI 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade.

As auditorias no setor público podem ser classificadas em três tipos: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. De acordo com o Instituto Rio Branco (2017), a primeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. A segunda, em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. E a última em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios.

As EFS podem realizar auditorias ou outros trabalhos sobre qualquer tema de relevância a respeito das responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança e do uso apropriado de recursos e bens públicos. A auditoria do setor público aumenta a confiança dos usuários previstos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.

Os princípios são fundamentais para a condução de uma auditoria. Mesmo envolvendo um processo cumulativo e interativo, os princípios fundamentais de auditoria são agrupados por princípios relacionados aos requisitos organizacionais das EFS, princípios gerais que o auditor deve levar em conta antes do início e em mais de um momento durante a auditoria e princípios relacionados com as etapas específicas do processo de auditoria.

Figura 1
Princípios gerais de auditoria no setor público



Fonte: ISSAI 100 – Instituto Rio Branco (2017).

Os integrantes da equipe de auditoria devem possuir, conjuntamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional (IRB, 2017).

O entendimento e compreensão da auditoria a ser realizada dependem do tipo de auditoria efetuada: auditoria interna ou externa. O propósito da auditoria interna é desenvolver um plano de ação para ajudar a alcançar os objetivos da organização por meio de uma metodologia sistemática e orientada, para alcançar a eficácia da gestão de riscos, agregando valor à organização e melhorando suas operações (Moura *et al.*, 2017).

Já o objetivo da auditoria externa ou independente para Attie (2010) é expressar uma opinião sobre propriedade das demonstrações contábeis e se o meio pela qual ela é expressa é através do Relatório de Auditoria. Mesmos possuindo objetivos diferentes, as auditorias promovem boa governança ao contribuírem para a transparência e *accountability* pelo uso de recursos públicos, assim como para a economia, eficiência e efetividade na administração pública.

Segundo a INTOSAI (2010), o objetivo de uma auditoria financeira é aumentar a confiança dos potenciais usuários nas demonstrações financeiras disponíveis. A auditoria

também é importante porque garante que o relatório de contas consolidadas do governo forneça ao povo e seus representantes dados confiáveis para accountability.

A Auditoria Financeira é a garantia de que tanto as políticas contábeis aplicadas, quanto o método de consolidação, estão corretos. No contexto normativo brasileiro, o órgão com competência para executar a auditoria financeira é o Tribunal de Contas (Lino, 2015). Sendo assim, os Tribunais de Contas têm o dever de examinar os resultados alcançados pelos administradores públicos em sua gestão, pois esses órgãos são constitucionalmente responsáveis pelo controle externo da gestão (Mourelle, 2008).

3.2 Tribunal de Contas

A Constituição Federal de 1988 esclarece que o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, com a finalidade de realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, no que concerne à legalidade, à legitimidade e à economicidade.

O controle externo é o responsável por avaliar as informações dos gestores, analisando sua gestão a fim de assegurar a precisão das demonstrações financeiras e cumprimento das leis, regulamentos ou acordos e, posteriormente, tirar suas conclusões (Amorim *et al.*, 2017).

O Senado Federal (2021) define controle externo como:

Fiscalização exercida pelo Congresso Nacional sobre os atos e atividades da administração pública, para que tais atos e atividades não se desviem das normas preestabelecidas. Esse controle abarca a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Trata-se de controle político por excelência das atividades do Estado, exercido pelo Poder Legislativo, destinando-se a comprovar a probidade dos atos da administração, a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos e a fiel execução da lei orçamentária. No Brasil, o controle externo exercido pelo Poder Legislativo conta com o auxílio pelo Tribunal de Contas da União.

Para Guerra (2005), o controle externo é aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, buscando garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental, porquanto a Administração Pública deve ser fiscalizada, na gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico, como os

da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outro.

O controle externo caracteriza-se pela atuação, de forma desvinculada, por parte de um poder ou órgão a outro poder que se está verificando. A dinâmica de controle de um poder ou órgão sobre outro remete à noção de tripartição dos poderes e ao sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*). O controle externo da administração pública é considerado um instrumento da democracia, realização da cidadania e dos direitos humanos – indisponível e indelegável, fundado no princípio do interesse público (Camargo, 2020; Scliar, 2009).

De um modo geral, o controle externo está localizado fora da estrutura administrativa controlada, como o próprio nome ajuda a entender. Além das características do controle externo, temos maior independência das instituições que supervisiona, e a capacidade de verificar e corrigir a função é maior do que o sugerido. Conforme a CF/88, as fiscalizações contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais do governo federal e das entidades administradas direta e indiretamente serão conduzidas pelo Poder Legislativo, auxiliado pelo Tribunal de Contas, por meio de controles externos, e pelo sistema de controle interno.

Embora a utilize a expressão de auxílio, não se trata de uma relação de subordinação, uma vez que os tribunais de contas não estão em posição hierarquicamente inferior ou dependente de qualquer outro órgão. Os tribunais exercem a supervisão financeira com competências judiciais ou quase judiciais, examinando e julgando diretamente as contas dos gestores públicos (Camargo, 2020). Os Tribunais de Contas exercem competências próprias, atribuídas diretamente pela Constituição, independentes das funções dos órgãos legislativos, e de suas decisões não cabem recursos ao Poder Legislativo (IRB, 2017).

Ao longo da história, verifica-se que os Tribunais de Contas passaram de um controle a posteriori para um controle preventivo e concomitante na verificação da aplicação dos recursos públicos. Com isso, tem-se uma nova configuração desse órgão de controle que inclui, além da análise das contas, o acompanhamento dos recursos mediante uma postura ativa, capaz de evitar a tempo o desperdício ou a má aplicação do dinheiro público, coadunando um caráter qualitativo, e não só punitivo (Camargo, 2020).

No setor público, a organizações de auditoria governamental, responsável pela fiscalização financeira e entrega de serviços governamentais, que tem como principal função a emissão de um parecer prévio sobre as contas do Poder Executivo, é o Tribunal de Contas (Hidalgo *et al.*, 2016; Speck, 2011).

Os Tribunais de Contas analisam as contas de múltiplos gestores e apresentam um grande desafio, visto que se relacionam com diversos prefeitos, câmaras e órgãos de administração indireta, além da dispersão geográfica. Cada Tribunal de Contas tem as próprias resoluções e entendimentos específicos sobre a forma de operacionalizar a interpretação das contas de seus jurisdicionados, o que pode causar incertezas (Lino & Aquino, 2018; Nunes *et al.*, 2019). Além da função de apreciar as contas prestadas pelo chefe do poder executivo e de julgar as contas dos administradores e responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, o Tribunal de Contas possuem inúmeras funções previstas na Constituição Federal (1988), tal como no Quadro 2:

Quadro 2

Competências do TCU

Inciso	Competências
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
III	Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório
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
V	Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo
VI	Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município
VII	Prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas
VIII	Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário
IX	Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade
X	Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal
XI	Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados

Fonte: Constituição Federal (1988).

Os Tribunais de Contas somente podem desempenhar suas atribuições com objetividade quando são independentes das entidades fiscalizadas e são protegidos contra influências externas. Em uma democracia, é indispensável que os Tribunais de Contas tenham

independência garantida por lei e, embora se reconheça que as instituições do Estado não possam ser totalmente independentes, os Tribunais de Contas devem exercer sua independência funcional e organizacional no cumprimento de suas competências constitucionais.

A independência dos Tribunais de Contas se completa pela capacidade de se autogovernar, de elaborar, segundo seus próprios desígnios, seu Regimento Interno e de estabelecer sua organização interna, a competência e o funcionamento de suas unidades, prover e gerir seu quadro de servidores, observadas apenas as diretrizes previstas na legislação.

Os Tribunais de Contas exercem ação independente, por meio de auditorias, de formulação de determinações e recomendações e de outras ações de controle externo, incluindo a aplicação de sanções. Segundo as suas competências e padrões profissionais aplicáveis, realizar auditorias financeira, operacional e de conformidade, devendo examinar a fidedignidade dos demonstrativos contábeis e a eficácia dos controles internos de órgãos e entidades, conforme disposições regulamentares.

3.2.1 Auditoria Financeira no Tribunal de Contas

O principal objetivo da auditoria financeira é melhorar e facilitar a prestação de contas de órgãos e entidades públicas. A ISSAI 200 esclarece que a finalidade de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o nível de confiança do usuário-alvo nessas demonstrações. Para tanto, os auditores devem expressar uma opinião para fornecer aos tomadores de decisões segurança razoável de que não há distorção relevante (causada por erro ou fraude) nas informações financeiras divulgadas (TCU, 2016).

A auditoria governamental efetuada pelo TCU é um elemento essencial para assegurar e promover o cumprimento da accountability que os administradores públicos têm para com a sociedade e o Parlamento, dado que a Constituição lhe atribuiu a missão explícita de examinar, como instituição independente de controle, as ações governamentais, cobrar explicações, impor penalidades e limites aos agentes estatais quando exercerem atividades impróprias ou em desacordo com as leis e os princípios de administração pública.

A auditoria financeira é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e entidades públicas, na defesa dos princípios de transparência e prestação de contas. Portanto, os Tribunais de Contas não são apenas responsáveis por verificar a confiabilidade das

informações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais ou operacionais, mas também o cumprimento das leis e regulamentos ou o desempenho operacional na gestão contábil, financeira, orçamentária, patrimonial ou operacional (TCU, 2016).

A Constituição Federal de 1988 reserva ao Tribunal de Contas da União a tarefa de avaliar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República mediante prévias observações conclusivas. Essa é uma etapa essencial no processo de controle externo da administração pública brasileira, pois fornece ao legislativo os elementos técnicos necessários para julgar as contas dos chefes do executivo. A auditoria financeira, como exercício de garantia, faz parte do amplo processo de certificação das contas anuais, seja pelo governo ou pela administração.

O Tribunal emite parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, que são compostas pelos balanços gerais da União e por um relatório sobre a execução dos orçamentos federais, conforme dispõe o parágrafo único do art. 36 da Lei Orgânica do TCU.

Art. 36. Ao Tribunal de Contas da União compete, na forma estabelecida no Regimento Interno, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento.

Parágrafo único. As contas consistirão nos balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos de que trata o § 5º do art. 165 da Constituição Federal.

A Controladoria Geral da União possui o papel de consolidar dados e informações coletadas nos diversos ministérios, sendo a maioria deles relacionados ao nível de execução do orçamento federal. Esse esforço garante que a atenção seja dada em conformidade com as recomendações emitidas pelo TCU em seu parecer prévio às Contas do Presidente da República (Keaney, 2013).

A Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) é resultado de um esforço conjunto de várias esferas de governo, incluindo o TCU, a STN e a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos do Ministério da Fazenda, o Departamento de Controle das Empresas Estatais do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e demais órgãos.

As contas prestadas pelo Presidente da República consistem no Balanço Geral da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos da União. A análise realizada pelo Tribunal de Contas deve declarar se o Balanço Geral da União representa adequadamente as posições financeira,

orçamentária, contábil e patrimonial do ente federado no encerramento do exercício, assim como se a gestão dos recursos públicos respeitou os princípios e normas constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

O Balanço Geral da União é realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão responsável pela elaboração das demonstrações contábeis da União. Em conformidade com a Lei 4.320/1964, as demonstrações obrigatórias são os balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais. A partir do exercício de 2015, com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), foram incluídas a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

O Relatório das contas do Presidente da República elaborado pelo TCU contém as seguintes informações:

À conjuntura econômica, financeira e orçamentária do exercício; a análise sobre os resultados da atuação governamental, a partir da análise das metas dos programas temáticos do PPA; a conformidade da gestão orçamentária e financeira com relação às normas constitucionais e legais que regem o tema, notadamente quanto ao cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal; os resultados da auditoria do Balanço Geral da União; e as providências adotadas com relação às recomendações e aos alertas do Tribunal nas contas do Presidente da República dos anos anteriores (TCU, 2021).

O Parecer Prévio emitido pelo Tribunal se baseia nos achados resultantes das análises efetuadas e registradas no Relatório e consignam as opiniões do Tribunal de Contas da União sobre a regularidade da gestão e a exatidão dos demonstrativos contábeis da União, de responsabilidade do Chefe do Poder Executivo Federal (TCU, 2021). Sendo seu objetivo principal a emissão de uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal, que compõem a PCPR.

O auditor deve formar uma opinião com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida, sobre se as demonstrações financeiras como um todo foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A opinião deve expressar claramente, por meio de um relatório escrito, que também deve descrever a base para a referida opinião. Para formar uma opinião, o auditor deve primeiro concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. O auditor deve levar em conta os seguintes itens, conforme a ISSAI 200:

- a) se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada;

- b) se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto; e
- c) as avaliações do auditor sobre os seguintes pontos, que são levados em consideração quando da determinação da forma de opinião:
- se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, tais como possíveis tendenciosidades nos julgamentos da administração;
 - se as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contábeis selecionadas e aplicadas;
 - se as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
 - se as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
 - se as informações apresentadas nas demonstrações financeiras são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
 - se as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações financeiras;
 - se a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração, é apropriada;
 - se as demonstrações financeiras fazem referência ou descrevem adequadamente à estrutura de relatório financeiro aplicável
- d) quando as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a conclusão deve também considerar se as demonstrações financeiras propiciam uma apresentação adequada:
- em termos de apresentação geral, estrutura e conteúdo;
 - se as demonstrações financeiras, incluindo as notas explicativas, apresentam adequadamente as transações e os eventos subjacentes.

Os pareceres de auditoria devem expressar os seguintes tipos de opinião quanto à regularidade das contas anuais, com base no Quadro 3:

Quadro 3*Tipos de opinião quanto à regularidade das contas anuais*

Tipos de opiniões	Definição
Opinião sem ressalvas	Quando se conclui, com base em evidência de auditoria apropriada e suficiente, que as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes; ou não há desvios de conformidade relevantes nas operações, transações ou atos subjacentes
Opinião com ressalvas	Quando tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente se conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou foram identificados desvios relevantes de conformidade nas operações, transações ou atos subjacentes, mas não generalizados
	Quando não é possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, mas se conclui que os possíveis efeitos das distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis ou dos desvios de conformidade nas operações, transações ou atos subjacentes, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados
Opinião adversa	Quando tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente se conclui que as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes e com efeitos generalizados; ou os desvios de conformidade nas operações, transações ou atos subjacentes são relevantes e generalizados
Abstenção de opinião	Quando não é possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada e se conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados; ou os desvios de conformidade nas operações, transações ou atos subjacentes poderiam ser relevantes e com efeitos generalizados

Fonte: Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020.

A Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP, 200) determina que, ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações financeiras são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Sendo que se a estrutura de relatório financeiro aplicável não for as IPSAS ou as IFRS, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura.

Entende-se que as NBASPs possuem como objetivo contribuir com o aprimoramento dos Tribunais de Contas e estabelecer um padrão nacional de atuação para comunicar e promover o valor e os benefícios que podem trazer para a sociedade por meio das auditorias que realizam.

Dessa forma, ela foi desenvolvida com base nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 12) da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), no marco legal que rege a administração pública brasileira, nas Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), nas

Normas de Auditoria Governamental (NAG) e nas Resoluções da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON).

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) harmonizaram as normas de maneira coerente com os princípios da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), e foi homologada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB, 2010). Com isso, as Normas de Auditoria da Indústria Pública Brasileira - NBASP buscam contribuir com o desenvolvimento dos Tribunais de Contas, estabelecer um padrão nacional de comunicação e promover o valor e os benefícios que podem trazer ao público por meio do processo de auditoria. Deve assegurar que suas pesquisas sejam realizadas de acordo com as normas NBASP, Intosai e demais normas técnicas e profissionais aplicáveis, estabelecendo normas, manuais ou diretrizes específicas, para orientar as atividades de pesquisa ou outras atividades similares.

Mesmo que as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) tenham sido aprovadas para traduzir as dos organismos internacionais, a fim de compatibilizar e padronizar os procedimentos de auditoria governamental utilizados no Brasil com os procedimentos utilizados externamente, de modo a substituir as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NATs) e as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), o estudo de Azevedo e Lino (2018) evidencia que ainda é baixa a observação de uso padronizado de Normas de Auditoria Governamentais, e que o escopo de auditoria dos Tribunais de Contas é voltado à legalidade, com baixa atenção à auditoria presencial.

A auditoria dentro dos órgãos públicos busca e promove uma maior fiscalização, de todos os fatos que ocorreram dentro dos órgãos públicos observando, assim, como os recursos públicos foram utilizados, e auxiliando a população na operacionalização do controle social, já que por meio das auditorias os cidadãos têm acesso a um parecer especialista em caso de irregularidade (Teixeira, 2006).

Assim como a contabilidade pública vem passando pelo processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, a auditoria governamental também se ajustando a atender normas que são instituídas pelos normalizadores internacionais, a fim de se obter relatórios de auditorias mais consistentes e que realmente apresente fatos e acontecimentos fidedignos (Aguiar, 2005).

3.3 Convergência da Contabilidade Pública

3.3.1 A Convergência em Nível Global

Para Nascimento (2007), a harmonização contábil refere-se à adequação da Contabilidade de diversos países aos fundamentos e regras de uma mesma norma ou agrupamento de normas ou às práticas contábeis internacionalmente existentes sob consenso, e não sob imposição. Com a Contabilidade Pública não é diferente, nota-se que há cada vez mais a necessidade de comparação entre as finanças públicas de diversas nações para que existam parâmetros que possibilitem analisar o desempenho de cada uma delas.

Essa convergência é fruto da conjuntura econômica mundial, resultado dos constantes avanços tecnológicos e proximidade dos usuários às informações contábeis. Nesse contexto, sua importância é pautada nos investidores, bancos, analistas de mercados e demais usuários contábeis, que se “direcionam aos mercados que conhecem e confiam, buscando diminuir o risco do investimento e o custo do capital, proporcionando vantagens aos países que adotam normas contábeis reconhecidas internacionalmente” (Mapurunga *et al.*, 2011).

A internacionalização da contabilidade pública iniciou-se com a criação da *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1977. Essa instituição nasceu com o propósito de fortalecer mundialmente a contabilidade do setor público, desenvolver normas contábeis de alta qualidade, além servir como suporte para a devida adoção e aplicação das mesmas (Nascimento, 2007).

A IFAC é um organismo internacional, sem fins lucrativos e não política. Entre suas atividades, destaca-se o desenvolvimento de normas para área de educação, auditoria, ética e contabilidade pública. Entre os comitês da IFAC, encontra-se o IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), que é responsável pelo desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade para o setor público.

Segundo Chan (2010), o programa de elaboração das IPSAS pela IFAC evoluiu em duas fases. De 1996 a 2002, o IPSASB, essencialmente, importou normas contábeis e de relatório financeiro do setor privado (IASB) para o setor público, fazendo alterações relativamente pequenas. A partir de 2003, o IPSASB tem conscientemente focado questões que são próprias do setor público como tributos e orçamento para os relatórios financeiros. O IPSASB segue um processo estruturado e público no desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS).

Todavia, na visão de alguns autores, o IASB não tem como tomar conhecimento de forma individualizada em relação aos fatores culturais e políticos de todos os seus países membros no decorrer da preparação das *International Financial Reporting Standards* –IFRSs. Afirma-se que não se deve esperar resultados ótimos na condução de Padrões do IASB para países em desenvolvimento - que têm seu grupo distinto de usuários de informações, os quais operam dentro de um ambiente de diversidade cultural, social e política (Hopwood, 2000; Ngangan *et al.*, 2005).

3.3.2 A convergência na América Latina

Na América Latina, muitas reformas da administração pública estão em andamento, incluindo a implementação das IPSAS. As agências internacionais e multilaterais, como o Banco Mundial ou o Banco Interamericano de Desenvolvimento, podem influenciar as reformas contábeis. Estas organizações têm ampla experiência em reformas públicas, contam com especialistas na implementação e design das IPSAS, e estiveram envolvidas no design e execução de normas para relatórios financeiros por parte dos governos (Adhikari *et al.*, 2013; Brusca *et al.*, 2016).

Cabe ressaltar que na Argentina, a partir da *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* (FACPCE), vários avanços consideráveis foram alcançados, com a finalidade de uniformizar as normas contábeis, além de possuírem outro órgão que tem a mesma finalidade, o *Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoria* (CENCyA) (Brunozi *et al.*, 2017).

Em relação à Colômbia, a reforma da contabilidade do governo teve início no ano de 1991 e se estende até o momento atual. O caso do processo de reforma da administração pública e da modernização das informações contábeis do país tem sido motivado por organizações multilaterais e internacional a saber: O Banco Mundial, por meio de projetos como a Modernização da Gestão de Finanças Públicas (MAFP) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento, com a implantação de Sistemas de Planejamento Estratégico e Inovações Orçamentárias (Tavares & Berretta, 2006). Os referidos autores ratificam os argumentos de Godfrey *et al.* (1996) sobre a importância dos estímulos externos para as reformas (Villegas & Julve, 2012).

Apesar de não ser regulamentada, a profissão contábil uruguaia é organizada no âmbito do Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai, que possui entre suas atribuições, a missão de implementação a instalação de comissões que permitam o avanço da

investigação e dos assessoramentos, assim facilitando o desenvolvimento cultural e técnico da profissão. Este Colégio é responsável pela adoção das normas internacionais editadas pelo IASB. É estabelecido desde 2004 as IPSAS como padrão orçamentário, mas não para a contabilidade (Almeida & Lima, 2012).

3.3.3 A Convergência no Brasil

A harmonização das IPSAS no Brasil depende de arcabouço legal. As principais legislações que estão vigentes e regem a contabilidade do setor público no Brasil são a Lei 4.320 (1964), o Decreto-Lei 200 (1967), a Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF (2000), Portaria MF n. 184/2008, Decreto n. 6.976/2009 e a Lei de Acesso à Informação Pública, LAI (2011). No que se refere ao regime de competência no Brasil, existem regras sobre o tema previstas na Lei 4.320 (1964), mas nas esferas da administração, fosse ela federal, estadual ou municipal, não eram adotadas as rotinas necessárias para a contabilização dos bens públicos.

No dia 21 de novembro de 2008, foram aprovadas em plenária do Conselho Federal de Contabilidade as NBCASP, sedimentando definitivamente a migração do foco no orçamento para patrimônio pela contabilidade pública brasileira. Vê-se, neste fato, uma decisão de aproximação com a ciência contábil, passando todos os fatos administrativos, que antes eram examinados e registrados por terem origem no orçamento, a serem examinados e registrados por produzirem alterações em algum elemento patrimonial. Essa proposição já constava regulamentada no diploma legal desde 1964, pela Lei nº 4.320, e agora será necessário um estudo aprofundado dos artigos que tratam do processo de evidenciação contábil, em especial daqueles a partir do art. 83 (Silva, 2008; Costa, 2019).

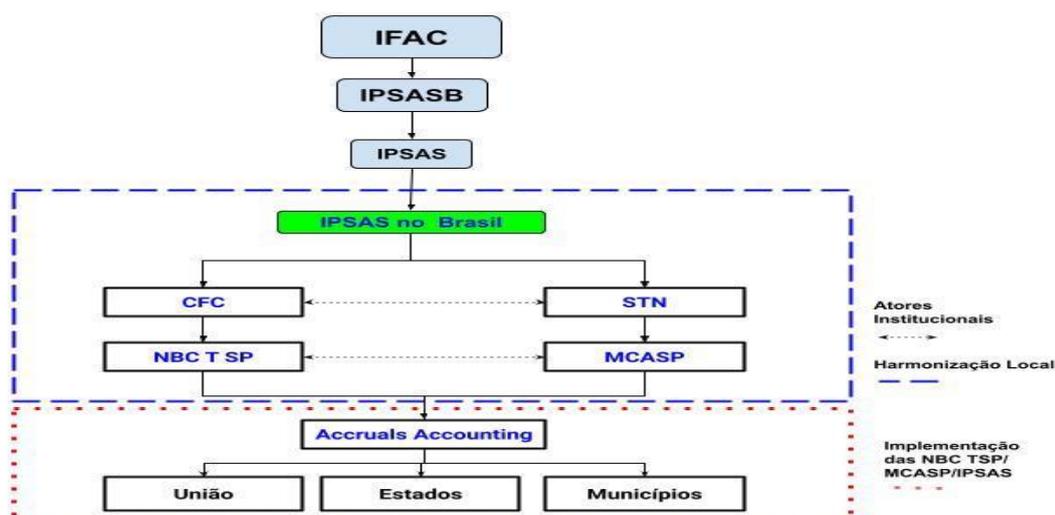
O Brasil se comprometeu a convergir com as normas constituídas pela IFAC, nas três esferas de governo: Federal, Estadual e Municipal. O principal objetivo dessa convergência é “modernizar os procedimentos contábeis, proporcionando a geração de informações que sejam úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social” (Prado & Paiva, 2017, p. 164). Observa-se que as normas buscam maior transparência das ações do governo, buscando a harmonização e uniformização dos principais demonstrativos do setor público.

Em 2008, é criado o Grupo de Trabalho da Convergência em Contabilidade Pública (GTCP) com o intuito de iniciar os trabalhos de tradução e internacionalização das normas internacionais, assim o CFC edita as 10 primeiras NBC T 16. No ano de 2009, houve a regulamentação das práticas contábeis no setor público com a edição do Manual de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) por meio do STN. Com os avanços, em 2016 foi publicada NBC TSP's sobre estrutura conceitual, estoques e outros temas patrimoniais para o setor público (Castro, 2016; Sasso & Varela, 2018; Costa, 2019) e conforme a sistematização da implementação das IPSAS no Brasil envolvendo os principais atores institucionais STN, CFC e os entes federados na Figura 2.

Figura 2

Institucionalização e fluxo de implementação das IPSAS no Brasil (2008-2021)



Fonte: De Costa (2019).

Conforme Costa (2019), o processo de harmonização das IPSAS, no Brasil, tem como fontes normativas as NBC TSP publicadas pelo CFC. As regras de implementação foram definidas pela STN e estão contidas no MCASP. No manual, encontram-se os procedimentos contábeis patrimoniais, o Plano de Contas (PCASP) e as Demonstrações Financeiras (DCASP). Em suma, a consolidação das contas nacionais (União, Estados, DF e Municípios) é realizada por intermédio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

É importante frisar que a STN fez ajustes no MCASP e que realizou audiências públicas sobre as principais mudanças. Na etapa final do ciclo, a STN, por intermédio do SICONFI, reúne as informações financeiras de todos os entes federados para validação dos procedimentos e consolidação das demonstrações financeiras a base de “*accrual accounting*” (Costa, 2019). Determinadas pesquisas colaboraram com o tema da convergência das normas internacionais de contabilidade pública, por exemplo, Nascimento (2008), Lima *et al.* (2009),

Macêdo *et al.* (2010), Costa *et al.* (2011), Moura *et al.* (2012), Monteiro e Gomes (2013), Ravello *et al.* (2015), Callegario *et al.* (2016), Prado e Paiva (2017) e Costa (2019).

Segundo Prado e Paiva (2017), as principais mudanças que aconteceram na Contabilidade após as normas se referem em focar a gestão patrimonial das entidades; inserção de Subsistema de custos; estabelecimento de bases para o controle contábil dos planejamentos expostos em planos hierarquicamente interligados; foram estabelecidos conceitos, natureza e tipicidade para melhor qualificação das operações; o controle interno passou a abranger a preservação do patrimônio público e o controle das ações públicas, devendo ser exercidos em todos os níveis do governo, entre outras mudanças.

Com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis para a implementação das IPSAS no Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON), elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). O PCASP é atualizado anualmente e publicado, exclusivamente, na Internet¹ para uso obrigatório no exercício seguinte.

O novo PCASP, que é a estrutura básica da escrituração contábil para a consolidação das contas nacionais do Brasil, no Governo Federal foi adaptado no SIAFI. No caso dos estados e municípios, existem diversos sistemas informatizados. No entanto, em alguns casos se usa o SIAFEM. O PCASP com nova estrutura de contas Patrimoniais (circulantes, não circulantes e patrimônio líquido), contas de Resultado (variações patrimoniais aumentativas e diminutivas), contas de Controle Orçamentário e contas de Controle de Atos Potenciais (controle de Devedores e controle de Credores) (Costa, 2019).

3.4 Pesquisas Anteriores

3.4.1 Pesquisas Nacionais

Macêdo *et al.* (2010) utilizaram a estratégia indutiva para apreender as evidências por meio da percepção dos auditores do TCE, dos gestores e contadores públicos dos estados de Pernambuco e da Paraíba quanto à aplicabilidade dos conceitos *true and fair view* e *accountability* na contabilidade pública brasileira e especificamente os padrões internacionais. Como conclusão, os autores identificaram o processo de convergência, este deverá ter incorporado à sua agenda esforços, ações capazes de promover uma conscientização eficaz,

¹ Podemos acessar essa informação, pelo seguinte endereço: <http://tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

bem como ter o envolvimento de profissionais, gestores e sociedade neste processo, outro fato é que a falta de conhecimento a cerca destes termos e do que representa o processo de convergência como um todo para nosso país, ainda será um grande empecilho.

Bertulino *et al.* (2012), ao evidenciar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis do Município de Fortaleza às Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, ainda facultativa a utilização na época do estudo, identificaram que para a aplicação das normas de forma adequada, teria que haver por parte da Administração Pública, um treinamento de seus profissionais, com vistas a acompanhar os novos métodos. Concluíram que o nível de adequação das demonstrações contábeis municipais, a partir do caso estudado, é ainda bastante incipiente, tendo como atenuante a ainda não obrigatoriedade de adoção dos novos padrões contábeis nessa esfera de governo.

Piccoli e Klann (2015) realizaram um estudo sobre as percepções dos contadores públicos sobre o NBCASP. De acordo com um questionário enviado aos municípios do Centro-Oeste catarinense, os pesquisadores concluíram que, na opinião dos entrevistados, a nova contabilidade pública é importante para promover a transparência e o controle das contas públicas, preparar e analisar as demonstrações financeiras.

Ao analisar as ações adotadas pelo TCE-PR e pelos Poderes Executivos Municipais Paranaenses no processo de Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público paranaense nos anos de 2008 a 2014, Kutianski (2015) identificou a realização de treinamentos internos e externos objetivando com isso disseminar os assuntos relacionados ao processo de convergência e ainda a produção de uma série de documentos que de certa forma também contribuíram com o processo de mudança. Além de constatar a existência de um nível elevado de alinhamento entre os sistemas contábeis municipais e o novo plano de contas (PCASP).

Callado e Teixeira (2016) buscaram identificar a percepção dos elaboradores e divulgadores das demonstrações contábeis sobre as dificuldades para se elaborar e divulgar tais demonstrações após a convergência do Brasil às normas internacionais IPSAS. Os autores constataram que a relevância das informações, no sentido que a qualidade ainda não é vista como capaz de orientar o usuário interno nem externo, e o processo de adaptação às normas, na relação entre prazo e os custos para a adaptação, são as dificuldades percebidas pelos respondentes.

Câmara e Lima (2017) analisaram os Tribunais de Contas como usuários da informação contábil no âmbito do Setor Público brasileiro. Os autores identificaram 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. Além de evidenciar que o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que mais contribui nas auditorias contábeis e o Balanço Orçamentário se destaca nos processos de contas.

Ao identificar a relevância da consistência e da convergência contábil no nível de transparência dos municípios do Estado de Pernambuco, Carlos Filho *et al.* (2018) verificaram que existe relação positiva entre transparência da gestão pública municipal com a consistência e a convergência contábil, porém sem significância estatística, além de reconhecer que a transparência, a consistência e convergência contábil não são consideradas relevantes para os gestores municipais.

Ao analisar as práticas de auditoria sobre as demonstrações contábeis dos entes públicos, pelos tribunais de contas das unidades federativas brasileiras, Rodrigues *et al.* (2019) identificaram que apenas 8 TCs (dos 15 respondentes do universo de 27) realizavam auditoria nas demonstrações contábeis. Ademais, identificaram que as Normas Técnicas de Auditoria Governamental (NAG) são utilizadas pela maior parte dos Estados que responderam às questões, enfatizando que essa norma inclui diretrizes fundamentais para a realização de auditorias contábeis, operacionais e de cumprimento.

Neves e Gómez-Villegas (2020) no estudo sobre a implementação das IPSAS no Brasil afirmam que o processo de adaptação gradualmente foi mudado para um processo de convergência para as IPSAS. Para os autores, o fator determinante na escolha da contabilidade pública no Brasil foi a modernização do sistema de gestão das finanças públicas, com tendência a imitar as melhores práticas recomendadas por agências internacionais, que também têm sido um elemento crítico na assessoria para implementação.

3.4.2 Pesquisas Internacionais

Galera e Bolívar (2011) analisaram a relevância e a confiabilidade dos relatórios financeiros do governo internacionalmente e descobriram que a implementação do Valor Justo Contábil fornece informações úteis para decidir sobre a alocação de recursos e selecionar o melhor modelo de gestão para os serviços do setor público, além de aumentar a mensuração da eficiência e a comparabilidade das demonstrações financeiras do governo.

Sour (2012) tentou explicar as diferenças entre as IPSAS e o sistema contábil mexicano, para determinar até que ponto a adoção das IPSAS durante a reforma do sistema

contábil desse país poderia promover transparência e prestação de contas em todos os níveis de contabilidade desse governo. A autora observou que agora é a hora de transformar a administração pública em todos os níveis de governo no México. A autora conclui que a produção de informação de qualidade eliminará a concorrência na produção de avaliações de qualidade dos gastos públicos no México, e somente assim florescerá a cultura de avaliação e o Estado enriquecerá a discussão do desenvolvimento público de qualidade.

Bellanca e Vandernoot (2013), em sua análise da contabilidade pública belga e sua conformidade com os padrões internacionais, enfatizam que a adoção das IPSAS poderia acabar com a diversidade de sistemas contábeis existentes no país, facilitando a comparação das demonstrações financeiras entre os diferentes níveis de governo.

Na pesquisa de Manes Rossi *et al.* (2014), os autores avaliaram a aplicação do Quadro Conceitual do IPSASBoard em países europeus por meio de análise documental. Eles concluíram que a harmonização externa dos padrões contábeis é um desafio devido à falta de harmonização vertical nos níveis de governo, alinhamento insuficiente com as necessidades dos usuários e características do país e preferência por padrões nacionais.

Grossi e Steccolini (2015), com foco na adoção de práticas empresariais em que os setores público e privado interagem, analisaram quatro governos locais italianos ao longo do tempo. Os autores descobriram que a adoção das IPSAS não leva ao aumento esperado na divulgação. A prestação de contas é limitada pela falta de prestadores de serviços públicos relevantes nas entidades que relatam.

Christiaens *et al.* (2015) entrevistaram especialistas contábeis de 59 países e descobriram que a comparabilidade das informações financeiras e a facilitação da consolidação das demonstrações financeiras são as principais razões para o uso das IPSASs, enquanto o medo de perder a autoridade normativa impede os países de adotarem as IPSAS. Brusca e Martínez (2016) indicaram a necessidade de harmonizar a contabilidade do setor público, principalmente nos países americanos. Os arquivos para a adoção das IPSAS incluem a comparabilidade internacional e a melhoria da qualidade dos sistemas de relatórios financeiros, ao passo que a redução da soberania e dos custos de adoção impedem que os países adotem padrões baseados em competência.

Gómez-Villegas *et al.* (2020), em um estudo sobre o processo de reforma da gestão das finanças públicas na América Latina e o estado de implementação das IPSAS, analisam as forças motrizes para a adoção ou adaptação das IPSAS, bem como os obstáculos e desafios existentes. Os autores constataram que as reformas ainda estão em andamento e as IPSAS estão se tornando uma referência útil para introduzir a contabilidade de exercício, além de

obterem evidências de um processo de institucionalização das IPSAS na região, pois muitos governos iniciaram o processo de implementação e outros declararam que as IPSAS são um objetivo para o futuro.

Ao analisar se as IPSAS são um fator ou limitador da corrupção em países em desenvolvimento, Tawiah (2021) identificou que a adoção das IPSAS ajuda no controle da corrupção nos países em desenvolvimento no período de 2005 a 2017. Elas proporcionam relatórios contábeis de qualidade por meio da adoção de padrões internacionais de contabilidade que podem servir como um bom mecanismo para prevenir a corrupção em países em desenvolvimento.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nessa seção, serão detalhados os procedimentos metodológicos da investigação com a finalidade de responder a problematização do estudo e, por conseguinte, permitir alcançar o objetivo deste estudo.

4.1 Delineamento da Pesquisa

O estudo emprega a classificação de pesquisa descrita por Beuren e Raupp (2006) quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema. No que se refere aos objetivos, o estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva, uma vez que o trabalho descreve o efeito de variáveis contábeis e não contábeis na emissão de pareceres de auditoria emitidos pelo Tribunal de Contas da União com ênfase na convergência da contabilidade pública. Gil (2022) especifica que a pesquisa descritiva possui o objetivo de identificar a possível relação entre variáveis, além de verificar a natureza dessa relação.

Caracteriza-se como qualitativa e quantitativa a pesquisa quanto à abordagem do problema. Tem o aspecto qualitativo dado à observância dos pareceres de auditoria, no sentido de agrupar as opiniões emitidas pelo TCU no intuito de analisar as NBC TSP frequentes desses tipos de pareceres, por meio de análise de conteúdo. Já a abordagem quantitativa é dada pela utilização de métodos estatísticos para o tratamento dos dados.

4.2 Descrição da Amostra e Coleta de Dados

Com o objetivo de pesquisar os pareceres emitidos pela auditoria financeira do Tribunal de Contas da União no Balanço Geral da União (BGU), com base nos achados sobre o tipo de parecer/opinião de auditoria, recomendações e suas relações com algumas variáveis relacionadas ao Plano de Contas Aplicado ao Setor público, será realizada uma pesquisa no site do Tribunal de Contas da União para levantamento dos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República entre os anos de 2016 e 2021.

No tocante à coleta de dados, a Constituição Federal de 1988 determina que é necessária a divulgação da prestação de contas do Presidente da República pelo TCU. Desse modo, foram coletados no Portal do TCU o relatório que possui o Balanço Geral da União, o relatório de auditoria financeira, o parecer prévio e as recomendações. A delimitação do

período de 2016 a 2021 é correspondente ao início da obrigatoriedade da implementação do PCASP pelos entes da Federação até o término do exercício de 2015, sendo em 2016 a sua implementação.

Quanto aos demais dados utilizados nesta metodologia, esses serão coletados por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2021), as NBC TSP, legislações, manuais de auditoria financeira do setor público nacionais e internacionais e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

4.2.1 Levantamento dos Dados

O processo de dividiu em duas partes:

Primeira parte – levantamento realizado por meio do sítio da Tribunal de Contas da União quando foram extraídos os dados sobre a auditoria do Balanço Geral da União; e a Segunda parte – levantamento feito nos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República.

Na primeira parte, a amostra desta pesquisa contempla os Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República, retirados do site do Tribunal de Contas da União, compreendendo um período de 2016 a 2021, que coincide com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

4.3 Análise de Dados

Para a análise lexical do conteúdo, utilizou-se o software gratuito denominado *Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires* (IRAMUTEQ®). Para Camargo e Justos (2013), este programa viabiliza diferentes tipos de análise de dados textuais, desde aquelas bem simples, como a lexicografia básica (cálculo de frequência de palavras), até análises multivariadas (classificação hierárquica descendente, análises de similitude). Ele organiza a distribuição do vocabulário de forma facilmente compreensível e visualmente clara (análise de similitude e nuvem de palavras).

A análise, com base no conteúdo do texto no IRAMUTEQ, possibilita os seguintes procedimentos: 1 - análises de estatísticas textuais; 2 - especificidades e análise fatorial de correspondência (AFC); 3 - classificação hierárquica descendente (CHD), 4 - análise de similitude; e 5 - nuvens de palavras. Neste trabalho, houve opção pelo uso da CHD, que consiste no cálculo da frequência das palavras no texto e da relação entre a quantidade de

ocorrências dessas palavras e das posições em que aparecem no texto. E também da análise de especificidade, que analisa a produção textual em função das variáveis de caracterização. Com base neste cálculo, o IRAMUTEQ determina um indicador de frequência estatística, o qui-quadrado (χ^2), que indica também a força (ou representatividade) da palavra na classe. Após estes cálculos, o software procede com a divisão do corpus em classes, levando em consideração as relações entre as palavras anteriormente analisadas, sendo esta divisão resultante do cálculo dos χ^2 das palavras (Camargo & Justo, 2013).

Quadro 4

Análises

Formas de Análise	Definição	Trabalhos
Estatísticas textuais clássicas	Identifica e reformata as unidades de texto, identifica a quantidade de palavras, frequência média e hapax (palavras com frequência um), pesquisa o vocabulário e reduz das palavras com base em suas raízes (formas reduzidas), cria do dicionário de formas reduzidas, identifica formas ativas e suplementares.	Klamt & Santo (2021); Pereira, Kamimura, Monteiro & Vilela (2019)
Pesquisa de especificidades	Associa textos com variáveis, ou seja, possibilita a análise da produção textual em função das variáveis de caracterização. É possível modelo de análise de contrastes das modalidades das variáveis e também a apresentação em plano fatorial.	Klamt & Santo (2021); Pereira, Kamimura, Monteiro & Vilela (2019); Oliveira (2020)
Classificação Hierárquica Descendente (CHD)	Os segmentos de texto são classificados em função dos seus respectivos vocabulários, e o conjunto deles é repartido em função da frequência das formas reduzidas. A partir de matrizes cruzando segmentos de textos e palavras (em repetidos testes do tipo X^2), aplica-se o método de CHD e obtém-se uma classificação estável e definitiva. Esta análise visa obter classes de segmentos de texto que, ao mesmo tempo, apresentam vocabulário semelhante entre si, e vocabulário diferente dos segmentos de texto das outras classes.	Ramos, Lima & Amaral-Rosa (2018); Klamt & Santo (2021); Sá (2016); Souza, Wall, Thuler, Lowen & Peres (2018); Soares, Souza, Carvalho, Queiroz, Costa & Souto (2022); Silva & Ribeiro (2022); Alves (2019); Bispo (2019); Pereira, Kamimura, Monteiro & Vilela (2019); Oliveira (2020); Souza (2014); Andrade (2022)

Análise de similitude	Possibilita identificar as coocorrências entre as palavras e seu resultado traz indicações da conexão entre as palavras, auxiliando na identificação da estrutura da representação.	Klamt & Santo (2021); Alves (2019); Bispo (2019); Pereira, Kamimura, Monteiro & Vilela (2019)
Nuvem de palavras	Agrupar as palavras e as organiza graficamente em função da sua frequência.	Klamt & Santo (2021); Kami, Larocca, Chaves, Lowen, Souza & Goto (2016); Alves (2019); Bispo (2019); Pereira, Kamimura, Monteiro & Vilela (2019); Andrade (2022)

Fonte: Com base em Camargo e Justo (2013).

Para a análise dos dados da pesquisa, foram usadas classificação hierárquica descendente, pesquisa de especificidade e análise de similitude. A análise de especificidade é útil para descrever grandes quantidades de dados, relacionando texto a modalidades de uma única variável caracterizante, ou seja, permite a comparação (contraste) da produção textual dessas modalidades. A Classificação Hierárquica Descendente (CHD), que classifica segmentos de texto de acordo com seus respectivos vocabulários, forma uma hierarquia de classes e divide suas coleções de acordo com a presença ou ausência de formas reduzidas. E a análise de similaridade baseada na teoria dos grafos como um recurso que pode identificar coocorrências entre palavras, cujos resultados podem indicar conectividade entre palavras, um corpus de texto que ajuda a identificar a estrutura do conteúdo.

A análise foi dividida em duas variáveis: Patrimoniais e Não Patrimoniais, conforme os Quadros 5 e 6:

Quadro 5

Variáveis Patrimoniais

1	ATIVO	2	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1.1	Ativo Circulante	2.1	Passivo Circulante
1.2	Ativo Não Circulante	2.2	Passivo Não-Circulante
		2.3	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
3	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	4	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
3.1	Pessoal e Encargos	4.1	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
3.2	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	4.2	Contribuições
3.3	Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	4.3	Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos
3.4	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	4.4	Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras
3.5	Transferências e Delegações Concedidas	4.5	Transferências e Delegações Recebidas
3.6	Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	4.6	Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos
3.7	Tributárias	4.9	Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
3.8	Custo das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados		
3.9	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		

Quadro 6*Variáveis Não Patrimoniais*

5	CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	6	CONTROLES DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO
5.1	Planejamento Aprovado	6.1	Execução do Planejamento
5.2	Orçamento Aprovado	6.2	Execução do Orçamento
5.3	Inscrição de Restos a Pagar	6.3	Execução de Restos a Pagar
7	CONTROLES DEVEDORES	8	CONTROLES CREDORES
7.1	Atos Potenciais	8.1	Execução dos Atos Potenciais
7.2	Administração Financeira	8.2	Execução da Administração Financeira
7.3	Dívida Ativa	8.3	Execução da Dívida Ativa
7.4	Riscos Fiscais	8.4	Execução dos Riscos Fiscais
7.5	Consórcios Públicos	8.5	Execução dos Consórcios Públicos
7.6	Controles Fiscais	8.6	Controles Fiscais
7.8	Custos	8.8	Apuração de Custos
7.9	Outros Controles	8.9	Outros Controles

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

A fim de realizar a análise textual com o Iramuteq, os dados foram formatados para a construção do corpus de conforme a orientação de Camargo e Justus (2013). As ressalvas e recomendações foram organizadas em um arquivo no software Libre Office, separados conforme a variável definida. Para a digitação, foram corrigidos erros de ortografia, digitação que poderiam interferir no processo de análise. Os textos foram digitados com a fonte Courier New, tamanho 10 e com espaçamento simples. Eles não foram justificados e não continham palavras em itálico ou negrito.

Cada item transcrito foi separado por uma linha de comando. A linha de comando consiste na apresentação das variáveis e códigos que correspondem a cada um dos participantes, sendo importante para que as respostas possam ser reconhecidas pelo Iramuteq. Cada linha de comando deve ser iniciada por quatro asteriscos, seguidos de um espaço, um asterisco, o nome da variável, um traço *underline*, o código da variável sem espaço, depois um espaço para separar os dados do asterisco da variável e assim em diante como no exemplo a seguir:

```
**** *n_XXX *ress_x *var_x.x *ano_x *cont_x
```

N = número do achado

Ress = ressalva – 1; recomendação – 2

Var = número do grupo do PCASP

Ano = 1 = 2016; 2= 2017; 3=2018; 4= 2019; 5=2020; 6=2021

Cont = 1 variável patrimonial; 2 – variável não patrimonial

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1 Análise dos dados

A Tabela 1 apresenta o resultado da primeira parte da pesquisa, com o levantamento das ressalvas e recomendações constantes no Parecer Prévio elaborado pelo TCU nos anos de 2016 a 2021.

Tabela 1

Ressalvas/Recomendações por nível do PCASP

Ressalvas/Recomendações por nível do PCASP														
	2016		2017		2018		2019		2020		2021		TOTAL	
	RESS	REC	RESS	REC										
1.1	5	6	5	4	3	1	2	8	2	2	1	0	18	21
1.2	4	11	2	4	4	7	0	7	0	15	0	0	10	44
2.1	3	5	5	1	3	2	2	4	0	4	0	0	13	16
2.2	0	1	0	0	1	6	0	2	3	7	0	2	4	18
2.3	3	1	1	0	0	0	0	2	0	0	0	0	4	3
3.1	1	0	0	4	0	0	0	0	0	1	1	0	2	5
3.2	1	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	2	2
3.3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
3.4	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0
3.5	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	1
3.6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0
3.7	3	0	3	1	1	0	1	0	0	0	0	0	8	1
3.8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0
3.9	3	0	2	1	4	3	1	4	1	1	0	2	11	11
4.1	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2
4.2	0	0	0	2	0	0	0	0	0	1	0	1	0	4
4.4	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1
4.5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
4.9	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
5.1	0	5	0	1	0	1	0	4	0	2	0	2	0	15
5.2	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
5.3	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
6.1	1	1	2	1	2	0	0	0	0	0	0	0	5	2
6.2	1	1	0	2	0	0	1	2	0	2	0	0	2	7
6.3	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
7.1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	2

7.3	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0
7.4	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
8.2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
TOTAL	27	31	22	23	20	23	10	39	6	37	5	7	90	160	

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Ao analisar as informações constantes da Tabela 1, observa-se que o índice de recomendações (90) é quase o dobro de ressalvas (160), sendo possível identificar o controle preventivo e concomitante que os Tribunais de Contas vêm adotando na realização de suas funções como órgão auxiliar do controle externo. O estudo corrobora com Camargo (2020) que observa a ampliação das atribuições constitucionais dos TCs, passando de um controle de contas a posteriori, de verificação da aplicação dos recursos, para um controle preventivo e concomitante, capaz de interferir a tempo na gestão dos recursos, evitando o desperdício ou a má aplicação de recursos.

O fato de a convergência da contabilidade pública focar no patrimônio público, saindo de um enfoque orçamentário, estabelece um destaque nas contas de passivo e ativo. É possível identificar que cerca de 84% das recomendações e ressalvas são de Natureza de Informação Patrimonial que, conforme o MCASP 2019, tem por objetivo registrar, processar e evidenciar os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas.

Quadro 7

Nível de atendimento das recomendações

	2016	2017	2018	2019	2020	TOTAL
Atendida	13	14	16	6	15	64 (41%)
Parcialmente atendida	3	1	0	0	0	4 (3%)
Em atendimento	15	7	6	26	22	76 (48%)
Não atendida	0	2	1	3	3	9 (6%)
Não aplicável	0	0	1	1	0	2 (1%)
Não monitorável	0	0	2	0	0	2 (1%)
TOTAL	31	24	26	36	40	157

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Conforme Quadro 7, mais de 90% das recomendações emitidas para os órgãos e entidades da Administração Pública Federal responsáveis pela conformidade da execução dos orçamentos, pela gestão dos recursos públicos e pela confiabilidade das informações contábeis foram atendidas ou estão em processo de atendimento. Entende-se que a imposição

de sanções pressiona coercitivamente as entidades públicas e, conseqüentemente, influencia suas ações, em conformidade com o isomorfismo coercitivo imposto pelo TCU.

DiMaggio e Powell (2005) relatam que o isomorfismo coercitivo decorre de questões de influência política e legitimidade. Isso será resultado das pressões formais e informais das quais a organização depende, ou das expectativas culturais da sociedade na qual a organização opera. Scott (2008) define o pilar da regulação como “o processo regulatório que envolve a elaboração de regras, a verificação da capacidade dos outros de cumpri-las e, se necessário, a manipulação de sanções (recompensas ou punições) para influenciar o comportamento futuro”. Para os mesmos autores, os indicadores desse pilar são regras, leis e sanções, e os mecanismos a elas associados são os mecanismos coercitivos propostos por DiMaggio e Powell.

Quadro 8

Recorrência dos Órgãos nas Deliberações de 2016 a 2021

RECORRÊNCIA DOS ÓRGÃOS NAS DELIBERAÇÕES DE 2016 A 2021								
ÓRGÃO	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAL GERAL Freq. (%)	
Casa Civil da Presidência da República	6	16	21	9	10	4	66	34,2
Secretaria do Tesouro Nacional	14	11	7	8	5	0	45	23,32
Poder Executivo Federal	0	2	3	10	4	2	21	10,88
Ministério da Economia	0	0	6	2	4	7	19	9,84
Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União	2	5	1	2	0	0	10	5,18
Outros	12	12	3	1	3	1	32	16,58
TOTAL	14	26	32	41	46	34	193	100

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

A Casa Civil da Presidência da República é o órgão responsável por assistir diretamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições, assim sendo o maior receptor de recomendações elaboradas pelo TCU. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) sendo o órgão responsável pelo preparo das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União, ou Balanço Geral da União (BGU), encontra-se em segundo lugar com 45 recorrências em deliberações. Sua elaboração deve estar em consonância com os dispositivos da Lei nº 4.320/1964, do Decreto-lei nº 200/1967, do Decreto nº 93.872/1986, da Lei nº 10.180/2001 e da Lei Complementar nº 101/2000. Observando, também, o Manual de Contabilidade

Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Manual Siafi, cujo objetivo é permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal.

O Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184/2008, determinando que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central de Contabilidade da União, passasse a ser responsável por desenvolver o processo de convergência no Brasil, formando-se, então, o grupo de estudos que contou com a participação efetiva do CFC, de representantes dos Tribunais de Contas e de instituições de ensino.

Por esse motivo, Kutianski (2015) afirma que essa legislação junto com o Decreto nº 6.976/2009 influenciaram o processo de convergência em vista que analistas dos TCs participaram do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON, criado pela STN, e com isso envolvidos nos estudos sobre a estratégia de implantação da nova contabilidade.

Para Simões e Rodrigues (2012), o isomorfismo normativo resulta do papel desempenhado por determinadas profissões na difusão de orientações que influenciam o comportamento organizacional, sendo assim é possível identificar a pressão normativa no processo de convergência. Dimaggio e Powell (2005) interpretam a profissionalização como um esforço coletivo de membros de uma determinada ocupação em definir condições e métodos de trabalho com fins de controlar a elaboração de procedimentos e de estabelecer uma base cognitiva e de legitimação para sua autonomia ocupacional.

5.2 Análise do Iramuteq

Neste item, serão abordados os resultados do estudo, a partir da análise do conteúdo proveniente das recomendações e ressalvas do BGU. Para isso, inicialmente, é realizada a análise do corpus textual por meio do software IRAMUTEQ, de modo a identificar classes de palavras e proceder com as demais análises que o programa possibilita visando a uma melhor organização do conteúdo para os tópicos seguintes.

5.2.1 Análise do Corpus Textual

Para melhor compreensão dos resultados estatísticos do processamento do corpus textual por meio do IRAMUTEQ, são apresentados os dados a seguir:

```

+-+--+--+--+--+--+
|i|R|a|M|u|T|e|Q| - Mon Nov 7 21:07:41 2022
+-+--+--+--+--+--+
Number of texts: 138
Number of text segments: 210
Number of forms: 1308
Number of occurrences: 6027
Número de lemas: 1088
Number of active forms: 896
Número de formas suplementares: 189
Número de formas ativas com a frequência >= 3: 298
Média das formas por segmento: 28.700000
Number of clusters: 6
164 segments classified on 210 (78.10%)
#####
tempo : 0h 0m 15s
#####

```

O corpus foi subdividido em 210 de segmentos de texto (ST). Desse total, foram classificados para análise 164 STs, alcançando um índice de retenção de 78,10%. Esse percentual é tido como significativo, já que manuais do software recomendam um índice de retenção a partir de 75% para um aproveitamento satisfatório do corpus. Foram detectadas 6.027 formas, referentes ao número total de palavras do texto, das quais, 1.308 são formas ativas e suplementares. Dentre as palavras com maior número de ocorrências no conteúdo analisado temos as seguintes formas:

Quadro 9

Frequência das formas ativas

Forma ativa	Ocorrência
Art	75
Valor	38
Orçamentário	34
Ativo	33
Crédito	30
Constituição Federal	29

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

A palavra com maior número de ocorrência reforça a caracterização da regulação contábil, *Art (75)* representa a base legal que os auditores devem usar na prestação de contas. DiMaggio e Powell (1985) interpretam que o esforço coletivo de membros de uma determinada ocupação em definir condições e métodos de trabalho com fins de controlar a elaboração de procedimentos e de estabelecer uma base cognitiva e de legitimação para sua autonomia ocupacional, característico do isomorfismo normativo.

Orçamentário (34) e Ativo (33) remetem a convergência da contabilidade ao sair de um regime orçamentário para um patrimonial. A princípio, o enfoque se volta para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência. Um dos resultados mais esperados da adoção do regime de competência integral é contabilizar as transações à medida que cada evento tributável ocorre, e não quando os pagamentos são feitos ou recebidos.

A transição para o regime de competência é impulsionado pelas IPSAS, procurando comparabilidade, maior conteúdo informativo, apoio à tomada de decisão, transparência e responsabilização (Gómez-Villegas *et al.*, 2020). Câmara e Lima (2017) identificaram que o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que mais contribui nas auditorias contábeis, enquanto que o Balanço Orçamentário se destaca nos processos de contas. Em consequência, algumas informações que anteriormente não constavam das contas públicas passaram a ser registradas no período a que respeitam.

A Figura 3 mostra as palavras mais representativas ou centrais do campo estudado, destacando-as das demais com base na frequência com que aparecem no corpus. A organização espacial demonstra que no centro da Figura 3 está localizada a palavra mais frequente e, à medida que o tamanho da fonte da letra diminui e que a palavra se afasta do centro, proporcionalmente diminui sua frequência nos textos, sinalizando o pesquisador acerca dos temas que merecem maior atenção. Essa análise reforça a legitimidade das ressalvas e recomendações do TCU com o parecer prévio.

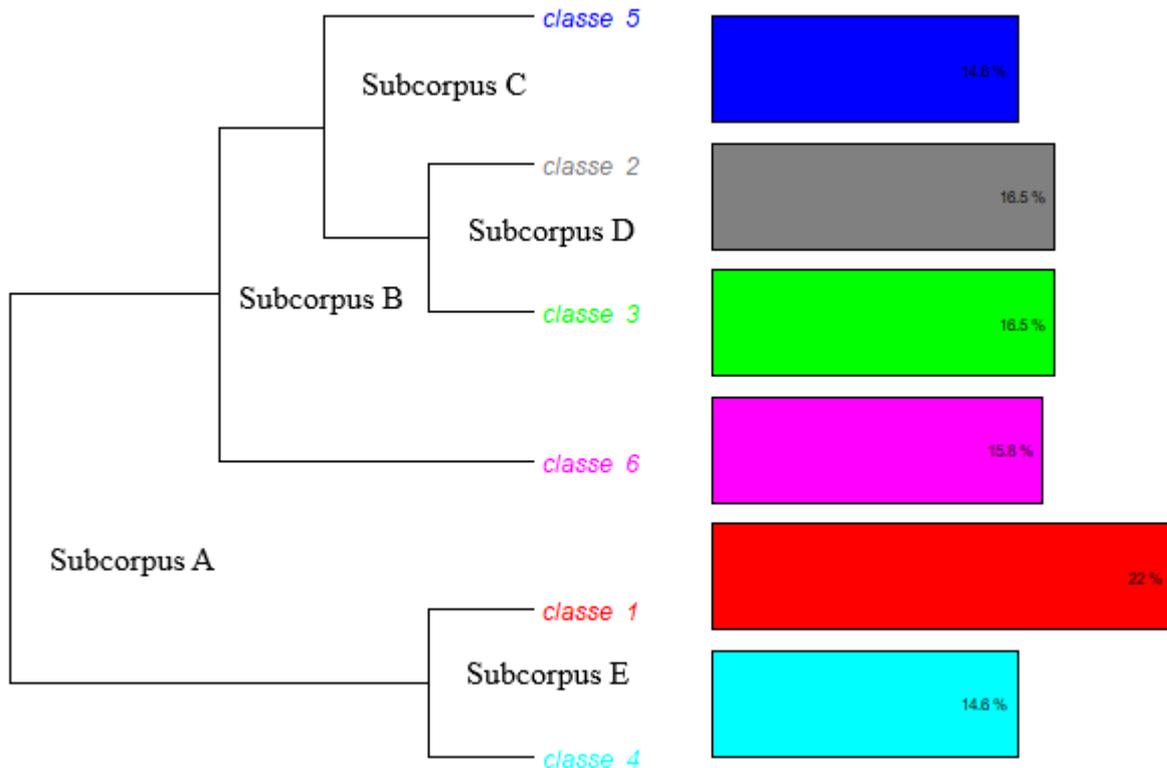
Figura 3
Nuvem de Palavras



Fonte: Elaborado pela autora (2023).

5.2.2 Divisão das Classes

De acordo com a Classificação Hierárquica Descendente (CHD), foram geradas seis classes de palavras com as respectivas porcentagens de segmentos de texto retidos: Classe 1, com 36/164 STs (22%); Classe 2, com 27/164 (16,5%); Classe 3, com 27/164 STs (16,5%); Classe 4, com 24/164 STs (14,6%); Classe 5, com 24/164 STs (14,6%); e Classe 6, com 26/164 STs (15,8%).

Figura 4*Dendograma da Classificação Hierárquica Descendente (CHD)*

Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022).

No exemplo da Figura 4, em um primeiro momento, o corpus foi dividido (1ª partição ou iteração) em dois subcorpus. Em um segundo momento, um subcorpus foi dividido em dois (2ª partição ou iteração), assim obteve-se a classe 6 e, posteriormente, em mais partições (3ª partição ou iteração), originando a classe 5. Em um quarto momento, há mais partições, originando de um lado, as classes 4 e 1, e do outro as classes 2 e 3. A CHD parou aqui, pois as 5 classes mostraram-se estáveis, ou seja, compostas de unidades de segmentos de texto com vocabulário semelhante. As classes estão divididas em cinco subcorpus: A, que abriga aos Subcorpus B e E, que apresenta todas as Classes; B, em que se encontra a Classe 6 e o Subcorpus C; C, que abriga a Classe 5 e o Subcorpus D; D que abriga a Classes 2 e 3; e E, que apresenta as Classes 1 e 4.

A Classe 1 é denominada Patrimonial, por possuir palavras referentes à Natureza de Informação Patrimonial PCASP, em relação às contas de composição do patrimônio público. No Subcorpus D, a Classe 2 é intitulada de Accountability, por conter elementos que reforçam o objetivo e a necessidade da Prestação de Contas e a Classe 3 de Conformidade, cujas as palavras estão relacionadas às legislações aplicadas. A Classe 4 é denominada de Sifai, pois as inferências remetem ao registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária,

financeira e patrimonial do Governo. No Subcorpus C, a Classe 5 é intitulada Irrigação, uma vez que os termos remetem às medidas para aprimorar as informações referentes à regionalização da despesa relacionada à subfunção de governo Irrigação no processo orçamentário e no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) (TCU, 2020). Por fim, o Subcorpus B contém a Classe 6, denominada de Orçamento, já que as palavras estão relacionadas com o planejamento e execução do orçamento público.

A pesquisa teve como foco o subcorpus D, que abrange as Classes 2 e 3, e E, contendo as Classes 1 e 4, tendo em vista a maior relação com a temática, conforme divisão das classes, elencando, em ordem decrescente, as formas com maior representatividade em sua respectiva categoria, expressa pelo valor do qui-quadrado (X^2) e o número de ocorrências das palavras e expressões. As Figuras 5 e 8 trazem a divisão das classes, elencando, em ordem decrescente, as formas com maior representatividade em sua respectiva categoria, expressa pelo valor do qui-quadrado (X^2) e o número de ocorrências das palavras e expressões.

Figura 5
Dendograma do Subcorpus D com a divisão de palavras



Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Observa-se que a palavra princípio tem a maior representatividade ($X^2 = 54,04$) dentro da Classe 2 (Accountability) por estar relacionada com o dever do Presidente da República de prestar contas anualmente de acordo com os princípios contábeis e orçamentários. A prestação

de contas é evidenciada no Princípio da Publicidade e Transparência cujo propósito é que “o conteúdo orçamentário deve ser divulgado (publicado) nos veículos oficiais de comunicação para conhecimento do público e para eficácia de sua validade” (Câmara dos Deputados, 2023).

Este princípio é consagrado no art. 37 da CF de 88: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: "E também com o art. 48 da LRF, são “instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio”.

O parecer prévio elaborado pelo TCU possui extrema importância na transparência da gestão governamental, já que ele analisa o aspecto técnico atinente às contas governamentais (Khair, 2000; Camargo & Sehnem, 2010). Em síntese, são preocupações da governança, dentre outras: a transparência e a prestação de contas (accountability), sendo que, na busca de uma gestão fiscal com melhor qualidade, a transparência constitui um dos pilares mais importantes de sustentação da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

Este achado confirma a pesquisa de Mâcedo *et al.* (2010) quando concluem que, para perceber a contabilidade pública em nível mundial, é necessário ter um maior grau de transparência. Sendo a accountability e a transparência do setor público umas das características das NBCASPs, por meio das quais, a partir do princípio da competência, é possível melhorar as informações acerca da tomada de decisões dos gestores (Piccoli & Klan, 2015).

Interpretando os resultados à luz dos fatores institucionais, pode-se dizer que a tendência para aplicar a contabilidade no regime de competência e as IPSAS é mais forte em países com sistemas legislativos participativos, um estilo democrático de participação dos cidadãos, com uma forte tradição contabilística, com uma convergência vertical e com um sistema financeiro centralizado. Isso provavelmente se deve ao caráter 'orientado por princípios' por trás do IFRS e do IPSAS, que é uma norma anglo-saxônica em vez das prescrições contábeis legalmente definidas, bastante "orientadas por regras", existentes nos países da Europa continental e em suas ex-colônias (Christiaens *et al.*, 2015).

A árvore de similitude apresenta as associações da principal expressão da classe com as demais palavras da Classe Accountability. Observa-se uma forte ligação de “princípios”

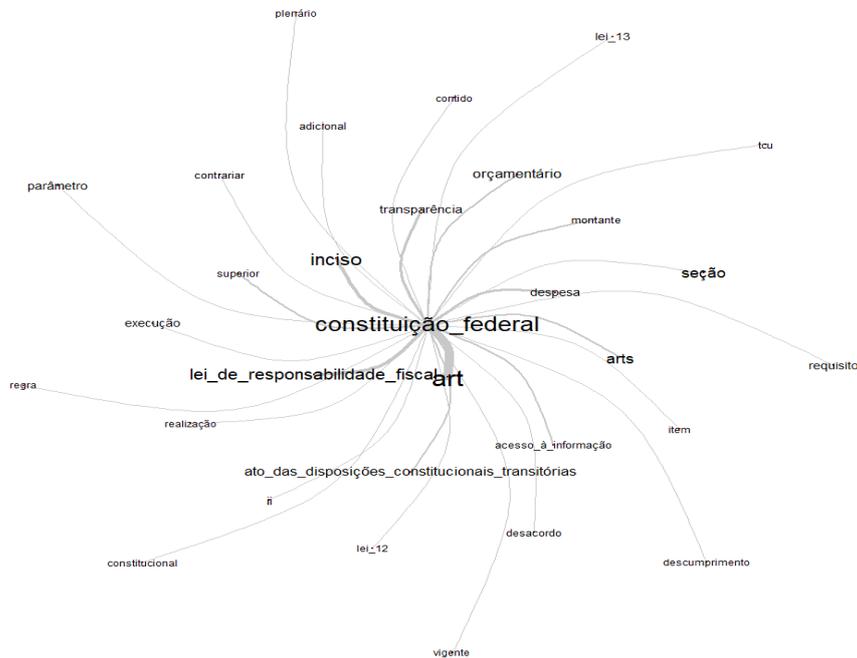
nacionais e por esfera de governo. Atualmente, tais responsabilidades são definidas pela Lei nº 4.320/1964 3 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Com a LRF, as informações contábeis não interessam apenas às administrações públicas e seus gestores. Por meio das ferramentas integradas pela LRF para esse fim, a sociedade torna-se participante do processo de acompanhamento e apuração das contas públicas. Ela atribuiu uma responsabilidade maior ao Tribunal de Contas no papel de fiscalizar as contas públicas, no qual pode se destacar o parecer prévio como um dos principais instrumentos para tal fim. A LRF exige uma fiscalização mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas, reforçando seu papel na accountability horizontal.

Observando a árvore de similitude de Constituição, percebe-se a ligação principal com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa constatação reforça a associação dessas duas normas pelo fato da Constituição Federal, como Carta Magna de um país, ser a principal legislação que prescreve e estabelece a normalização de regras e princípios. E a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com ações para prevenir riscos e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas, tendo como premissas básicas o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização.

Neves e Gómez-Villegas (2020) afirmam que a estrutura de Gestão Financeira Pública no Brasil - baseada na Constituição de 1988, na Lei 4.320/1964 e na Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 - fornece o marco regulatório financeiro básico que orienta todos os procedimentos financeiros em todos os níveis governamentais, assim, reunindo as regras gerais para a elaboração, da contabilidade e prestação de contas do orçamento, sob um regime de contabilidade de caixa modificado. A Figura 7 demonstra a relação da Constituição com a prestação de contas apresentadas.

Figura 7
Árvore de similitude: Constituição Federal



Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022).

O Balanço Geral da União é elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, cujo objetivo é “dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual” (MCASP, 2019).

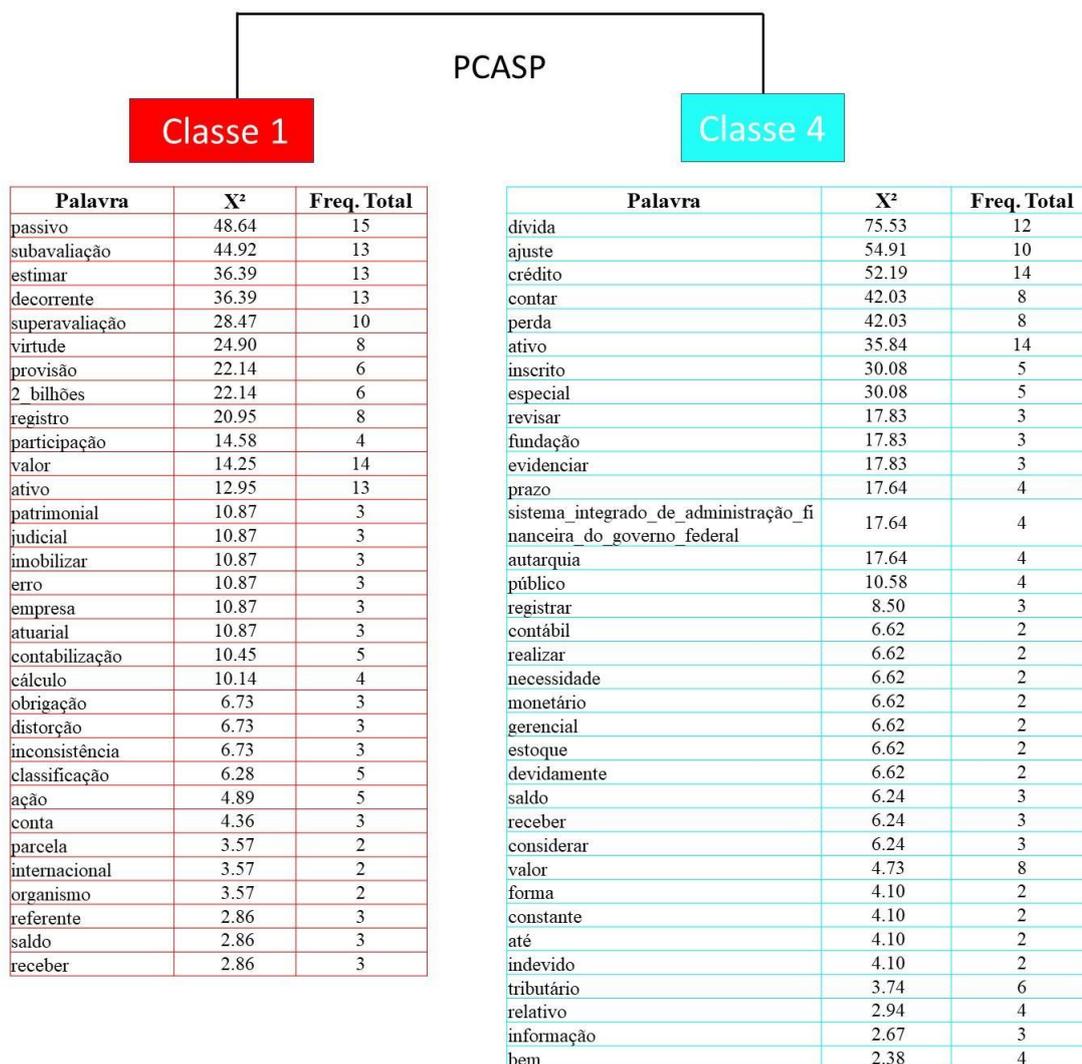
A necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público são aspectos imprescindíveis à elaboração de um plano de contas com abrangência nacional, cuja metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades permitissem a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários da informação contábil. Buscando atender a essas necessidades, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

O Subcorpus E (PCASP) encontra-se em acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com a Classes 1 (Patrimonial), e com o Manual Siafi, nas Classe 4 (Siafi), ambos elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN/ME). A Figura 8 traz a divisão das classes, elencando, em ordem decrescente, as formas com maior

representatividade em sua respectiva categoria, expressa pelo valor do qui-quadrado (X^2) e o número de ocorrências das palavras e expressões.

Figura 8

Dendograma do Subcorpus E com a divisão de palavras



Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022)

A palavra *passivo* é a de maior relevância dentro da Classe 1 (Patrimonial) e remete a uma das principais classes do PCASP em relação à Natureza Patrimonial. As NBC TSPs ofereceram profundas mudanças na contabilidade até então vigentes: alterou o enfoque orçamentário para o patrimonial, inserindo novos conceitos e formas de avaliação e

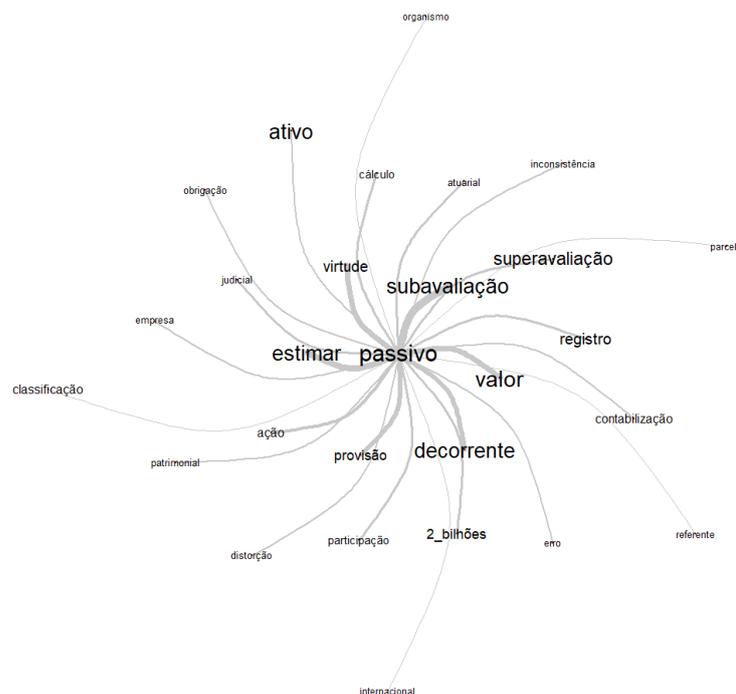
mensuração do patrimônio público, o que aproximou a contabilidade praticada no setor privado; mudou a forma de escrituração e configuração do balanço patrimonial; impôs que as despesas e receitas públicas fossem contabilizadas pelo princípio da competência; criou o subsistema de custos, entre outras (Nascimento *et al.*, 2015).

Nesse processo, identificou-se a necessidade de instituição de um novo modelo de gestão pública, com a adoção de conceitos, procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente, com foco na contabilidade patrimonial. Outro fator que impactou a CASP foi a exigência de consolidação nacional das contas públicas trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), materializada por meio da publicação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN).

De acordo com a NBC TSP 11, compete à legislação brasileira definir a responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis do governo e das entidades do setor público, bem como pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas nacionais e por esfera de governo. Atualmente, tais responsabilidades são definidas pela Lei nº 4.320/1964 3 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Figura 9

Árvore de similitude: passivo



Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022).

Um dos objetivos do PCASP é padronizar os registros contábeis das entidades do setor público e assim distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle. Dessa forma, o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

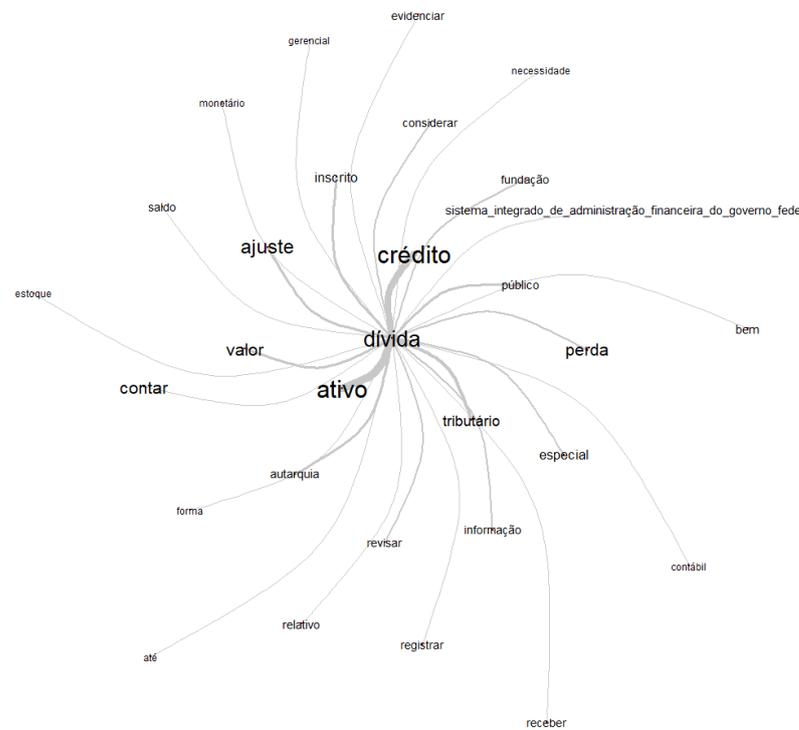
As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. A representação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos no MCASP (2019). O SIAFI promove, de forma automática, os lançamentos contábeis correspondentes aos registros dos atos e fatos praticados pelos gestores públicos quando do exercício de suas atividades. É possível utilizar a contabilidade como fonte de informações confiáveis e instantâneas, pois os registros são lançados no mesmo momento em que os fatos ocorrem.

A adoção do plano de contas padronizado possibilita a realização da consolidação dos dados contábeis nacionais, além de contribuir com a disseminação da nova sistemática contábil. Entretanto, é enfrentada uma dificuldade de implementação do PCASP, sendo necessário um esforço do TCU de educar e não apenas punir (Kutanski, 2015; Macêdo *et al.*, 2010).

O governo está se conscientizando da importância de adotar sistemas contábeis legitimados no âmbito internacional, considerando as IPSAS a melhor opção. Essa atitude evidencia o isomorfismo criado em torno das IPSAS, principalmente, o isomorfismo mimético associado ao isomorfismo coercitivo (pressões das instituições máximas de auditoria e organizações internacionais) (DiMaggio & Powell, 1985; Gómez-Villegas *et al.*, 2020).

Na quarta classe identificada (Siafi) a partir da análise do corpus, temos a expressão dívida com o maior X^2 (75,53). Pode-se inferir que a palavra está relacionada com o processo de padronização da contabilidade pública, tendo em vista a árvore de similitude apresentada na Figura 10.

Figura 10
Árvore de similitude: dívida



Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022).

Na Figura 10, as palavras ativo e crédito possuem uma maior relação com a principal (dívida), pois com a reforma da contabilidade pública foi elaborada a Natureza da Informação de Controle, onde encontra-se a inscrição da dívida ativa. De acordo com o MCASP (2019) essa natureza tem por objetivo registrar, processar e evidenciar “os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle”.

Por outro lado, pode-se observar as palavras ajuste, valor, revisar, gerencial e registrar como ligações secundárias. Essas palavras estão correlacionadas com a convergência da contabilidade pública, cujo objetivo inicial era promover uma maior responsabilização do governo, melhoria da qualidade e confiabilidade na informação contábil e financeira, melhor performance financeira e econômica, melhor gestão financeira e harmonização internacional das informações divulgadas (CHAN, 2012).

A qualidade da informação era um fator que levantava preocupação em estudos, sendo a necessidade de compreensibilidade e relevância condições determinantes para a tomada de decisão. Dessa forma, a adoção de um plano de contas padronizado possibilita a realização da

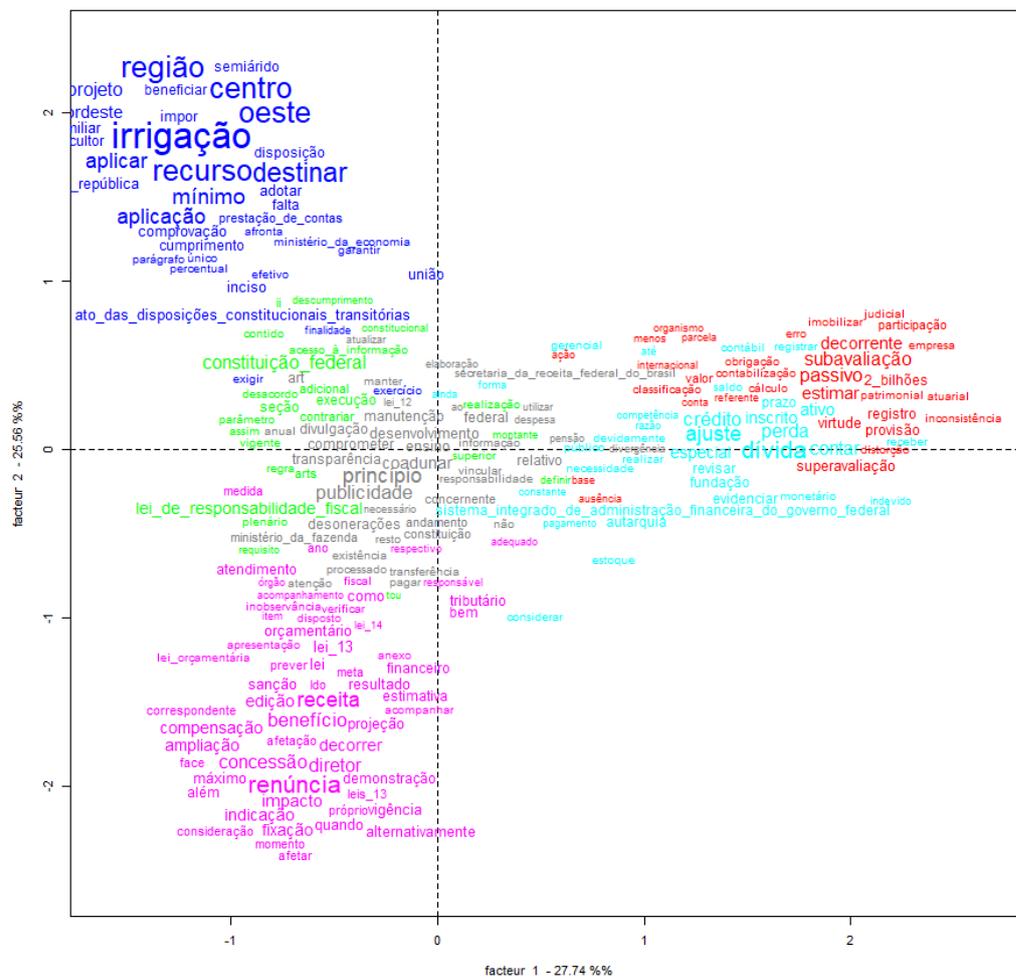
consolidação dos dados contábeis nacionais, além de contribuir com a propagação da nova sistemática contábil (Calado & Teixeira, 2016; Kutianski, 2015).

Em praticamente todos os países, o esforço mais significativo nas últimas décadas tem sido a integração eletrônica da informação financeira e orçamentária por meio dos Sistemas Integrados de Informação para a Gestão Financeira Pública (Gómez-Villegas *et al.*, 2020).

O último resultado extraído do Iramuteq, diz respeito à Análise Fatorial de Correspondência (AFC), que faz a análise da produção textual em função das variáveis de caracterização. Essa análise permite visualizar a distribuição dos elementos textuais em campos léxico-semânticos (classes/categorias), dessa forma, o tamanho da fonte das palavras é diretamente proporcional à sua relevância dentro de sua respectiva classe, conforme demonstrado na representação gráfica da Figura 11.

Figura 11

Divisão das Classes por Análise Fatorial de Correspondência (AFC)



Fonte: IRAMUTEQ, dados da pesquisa (2022).

O resultado da análise fatorial de correspondência, representada na Figura 11, demonstra que o corpus gerou 6 classes de palavras, sendo perceptível a delimitação das classes, demonstrando que a análise do corpus proporcionou uma divisão evidente das associações de palavras em suas devidas categorias. A análise fatorial mostrou a forma como as palavras foram apresentadas nas ressalvas e recomendações no processo de prestação de contas.

A Classe Accountability (cinza) está mais centralizada no plano, posicionada no cruzamento entre os eixos, mas com predominância nos 1 e 3, interagindo diretamente com as outras classes. Torna-se evidente a necessidade de utilização da transparência e da prestação de contas, podendo ser classificado como o tema central obtido pelas ressalvas e recomendações do TCU em relação ao Balanço Geral da União.

A Classe Conformidade (verde) circunda a Classe Accountability, em consonância com o Art. 37 da CF/88, ao alegar que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)” e com a LRF em seu Art. 48 “São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.”

Essa relação corrobora com o estudo de Lino (2019), que afirma a capacidade regulatória do TCU, pois pode aplicar sanções e efetivar recompensar órgãos com base nas Leis pré-existentes. Essa capacidade de responder às consultas e expedir recomendações dá base para que os TCs criem valor, afetando o pilar normativo da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Baseado nas expectativas de aumento da accountability com a adoção das IPSAS, o TC tem capacidade de atingir o aspecto cultural-cognitivo da nova instituição.

Mais a esquerda, nos quadrantes 2 e 4 da Figura 11, é possível identificar a interação entre a Classe Patrimonial (vermelha) e a Classe Siafi (azul), de acordo com a LRF que a escrituração pública obedecerá a partir das normas de contabilidade pública, o que valida o estudo de Costa (2019) quando declara que processo de harmonização da contabilidade no Brasil tem como fontes normativas a NBC TSP publicada pelo CFC e as regras de implementação que foram definidas pela STN e estão contidas no MCASP. O manual compreende os procedimentos contábeis, o Plano de Contas (PCASP) e as Demonstrações Financeiras (DCASP). Desse modo, a consolidação das contas nacionais (Governo Central,

Estados, DF e Municípios) é realizada por meio do Sistema Brasileiro de Contabilidade e Informações do Setor Público (SICONFI).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo verificar a influência de variáveis patrimoniais e não patrimoniais sobre a emissão de ressalvas e recomendações sobre a prestação de contas do Presidente da República em face da convergência das normas brasileiras de contabilidade pública no Tribunal de Contas da União. Para isso, foram analisados os pareceres prévios de auditoria dos anos de 2016 a 2021.

A fim de atingir os objetivos do trabalho, foi adotada a estratégia de pesquisa do tipo descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa quanto ao problema de pesquisa proposto. Em vista disso, o estudo foi realizado em duas etapas, sendo uma qualitativa e outra quantitativa.

A etapa qualitativa foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica junto ao Tribunal de Contas da União, bem como a coleta de documentos de legislações pertinentes ao tema. A realização dessas ações permitiu atender aos dois primeiros objetivos deste estudo, isto é, foram levantadas as ressalvas e recomendações previstas nos relatórios de auditoria emitidos por esse órgão fiscalizador, no intuito de identificar os atendimentos das recomendações efetuadas.

A etapa quantitativa foi efetuada com a aplicação do software IRAMUTEQ para realização da análise lexical do conteúdo das ressalvas e recomendações. Com a utilização desse instrumento, foi possível identificar a influência de variáveis contábeis e não contábeis sobre as ressalvas e recomendações e como o processo de convergência da velha para a nova contabilidade pública está relacionado com cada uma delas. Além disso, buscou identificar e analisar as influências isomórficas existentes nesse processo de convergência.

Entre as principais descobertas, podendo ser incluídas dentre as contribuições práticas dessa pesquisa, destacam-se as seguintes:

- 1) O TCU utiliza predominantemente seu controle preventivo e concomitante ao emitir mais recomendações que ressalvas, sendo possível identificar seu papel de auxiliar do controle externo, além de exercer seu isomorfismo coercitivo e normativo ao ter mais de 90% das recomendações atendidas ou em atendimento;

- 2) Os resultados alcançados com o software IRAMUTEQ indicam uma relação direta das ressalvas e recomendações do TCU com a convergência da contabilidade. A adoção do regime de competência impulsionou a procura por uma maior comparabilidade das

informações, transparência e responsabilização. Sendo a presença do isomorfismo normativo fundamental para definir métodos de elaboração de procedimentos e, assim, estabelecendo uma legitimação.

Desse modo, a necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público passaram a figurar como fatores imprescindíveis à elaboração de um plano de contas com abrangência nacional, cuja metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades permitissem a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários da informação contábil. Para atender tais necessidades, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Consequentemente, o grande desafio da convergência pública é esclarecer se a informação útil para a tomada de decisão é a mesma necessária para produzir contas relevantes, confiáveis e comparáveis para o setor público de um país. É imprescindível uma modernização/melhoria na qualidade da informação e na consolidação dos dados contábeis, além de uma nova sistemática contábil (Chan, 2012; Kutianski, 2015; Calado & Teixeira, 2016; Gómez-Villegas *et al.*, 2020).

Como limitação da pesquisa a ser considerada consiste no fato de ser recente a obrigatoriedade da utilização do PCASP nos entes públicos, sendo necessário muitas retificações. Além da troca de nomenclatura e atribuição dos órgãos nos anos de 2019 a 2021. Também, o fato da pesquisa limitar-se ao Tribunal de Contas da União, apesar das similaridades entre os Tribunais de Contas brasileiros, não permite que seus resultados sejam generalizados cientificamente.

Ademais, os resultados deste trabalho contribuem com o avanço da discussão sobre o papel dos Tribunais de Contas na convergência da contabilidade pública no Brasil, visto que é um órgão com papel coercitivo. A discussão científica pode avançar para identificar as consequências das recomendações dos Tribunais de Contas estaduais, municipais e do município.

Como possibilidades de pesquisas futuras, sugere-se que amplie para as outras esferas públicas, como estados e municípios, a fim de identificar os papéis destes na convergência, tendo em vista que uma das limitações é o uso de somente as contas do presidente da república. Além de efetuar um comparativo entre as recomendações nos anos anteriores, a partir de 2009, pois em 2008 foram criadas as primeiras NBCASP, e como os Tribunais de Contas reagiram em seus pareceres de auditoria.

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). *Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments*. *Accounting Forum*, 37(3), 213-230. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>
- Aguiar, U. (2005). Tribunais de Contas e as estratégias para reduzir o risco de corrupção. *Revista do TCU*, 105, 17-28.
- Almeida, L. M., & Lima, D. V. (2012). Características determinantes no processo de convergência da contabilidade pública nos estados-membros do Mercosul. *Anais do Congresso USP de Iniciação Científica*, São Paulo, SP, Brasil, 9. <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos122012/391.pdf>
- Amorim, K. A. F., Diniz, J. A., & Lima, S. C. (2017). A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(29), 56-67.
- Araújo, F. J. (2011). Compreensão do parecer do auditor independente no Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 139, 70-81.
- Attie, W. (2011). *Auditoria Interna*. 3 reimp. Atlas.
- Azevedo, R. R., & Lino, A. F. (2018). O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 9-27.
- Bairral, M. A. D. C., Silva, A. H. C., & Alves, F. J. D. S. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49, 643-675.
- Barbosa, E.S., Silva, V.V., Alves, K.R.C.P., & Albuquerque M.A. (2015). *A Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a Teoria Institucional: Um Estudo nos Conselhos Regionais de Contabilidade no Brasil* [Apresentação oral]. 1º congresso UnB de Contabilidade e Governança, Brasília.
- Barley, S. R., & Tolbert, P. S. (1997). Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. *Organization studies*, 18(1), 93-117.
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2013). Analysis of Belgian public accounting and its compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. *International Journal of Business and Management*, 8(9), 122.

- Bertulino, M. M., Peter, M. D. G. A., Meneses, A. F., & Machado, M. V. V. (2012). Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 10(1), 217-242.
- Brasil. Governo Federal. *Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020*. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal. <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>
- Brunozi Júnior, A. C., Ott, E., Coelho, D. M., Menegat, L. A., & Webber, F. L. (2017). Persistência e Value Relevance dos Resultados Contábeis com a Adoção das IFRS: Um Estudo em Empresas de Países do GLENIF. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(3), 33. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v36i3.31820>
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: IPSAS Role in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. (2013). Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444.
- Callado, J. E. D. S., & Teixeira, A. M. C. (2016). Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(3), 485-503.
- Callegario, J. B., Sauerbronn, F. F., & Almeida, J. E. F. (2016). Análise da Influência de Fatores Sociais, Políticos, Econômicos e Culturais na Adoção das IPSAS por Diferentes Países. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração*, Costa do Sauípe, BA, Brasil, 40. http://www.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=MjEwNzU=
- Câmara, A. L., & Lima, D. V. (2017). Os tribunais de contas como usuários da informação contábil no setor público brasileiro. *Revista de Informação Contábil*, 11 (2), 19-35.
- Câmara dos Deputados (2023). *Princípios Orçamentários*. <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios>

- Camargo, B. H. F. (2020). Abordagem constitucional dos tribunais de contas: uma análise acerca da evolução de suas competências para alcance da avaliação qualitativa. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 18(1), 342-376.
- Carruthers, B. G. (1995), "Accounting, ambiguity, and the new institutionalism". *Accounting, Organizations and Society*, 20, 313-328.
- Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: Análise da Evidenciação pelos Estados Brasileiros e Pelo Distrito Federal*. [Dissertação de Mestrado]. Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil. https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-ADMMCG/1/disserta__o_mariana___final_com_folha_de__aprova__o.pdf
- Chacón, J. I. A. (2015). Auditoria governamental e tipos de serviços de auditoria prestados pela equipe de auditoria governamental. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 7(2).
- Chan, J. L. (2010). As NICSPS e a Contabilidade Governamental de países em Desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, 4(1), 1- 17, jan./abr.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Controladoria-Geral do Estado. (2012). *Curso Básico de Controle Interno e Auditoria Governamental*. Minas Gerais, Brasil: Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão– SCG.
- Corrar, L. J., & Dias Filho, J. M. (2009). Regressão Logística. In Corrar, L. J., Paulo, E., & Dias Filho, J. M. (coord). *Análise multivariada: para cursos de administração, ciências contábeis e economia*. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Atlas.
- Costa, A. J. B. (2019). Harmonization of IPSAS in Latin America: which stage is the Brazilian Public Sector Accounting? In 17th Biennial CIGAR Conference in Amsterdam, 2019. Amsterdã. Alternative views on Public Sector Accounting and Financial Management. *Cigar Network*, 17, 1-14.
- Costa, J. I. F., Tavassos, S. K. M., Libonati, J. J., & Soares, V. S. (2011). Regime de competência aplicado ao setor público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. *Anais do Congresso ANPCONT*, Brasil, 5. <http://anpcont.org.br/pdf/2011/CCG100.pdf>

- Dacin, T. M., Goodstein, J., & Scott, R. W. (2002). Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum. *Academy of management journal*, 45(1), 45-56.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 147-160.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.
- Filho, F. de A. C., Neto, I. F. F., Rebouças, S. M. D. P., & Guimarães, D. B. (2018). *Consistência e Convergência Contábil: Relevantes para transparência na administração* [Apresentação oral]. XVIII USP International Conference in Accounting.
- Galera, A. N., & Bolívar, M. P. R. (2011). Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: la perspectiva de los OCEX. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista española de financiación y contabilidad*, 40(149), 125-162.
- Gil, A. C. (2022). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (7a ed.), Atlas.
- Godfrey, A., Devlin, P., & Merrouche, M. (1996). Governmental Accounting in Kenya, Tanzania and Uganda. In Chan, J. et al. (Eds.). *Research in Governmental and Non profit Accounting*, 9, 193-208.
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489-498.
- Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334.
- Guerra, E. M. (2005). *Os controles externo e interno da administração pública*. Fórum.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Gujarati, D. (2006). *Econometria básica*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Campos.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.

- Hidalgo, F. D., Canello, J., & Oliveira, R. L. (2016). Can politicians police themselves? Natural experimental evidence from Brazil's audit courts. *Comparative Political Studies*, 49(13), 1739-1773.
- Hopwood, A. G. (2000). *Understanding financial accounting practice*, 25, 763-766.
- Hoque, Z. (2018). *Methodological issues in accounting research*. Spiramus Press Ltd.
- Hosmer, D. W., & Lemeshow, S. (2000). *Applied logistic regression. Wiley series in probability and statistics texts and references section*.
- Instituto Rui Barbosa - IRB. (2015) *Normas brasileiras de auditoria do setor público: Nível 1: princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros*. Belo Horizonte.
- Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI 200 (2017). Princípios fundamentais de auditoria Financeira. In Instituto Rui Barbosa - IRB. *Normas brasileiras de auditoria do setor público: Nível 2: princípios fundamentais de auditoria do setor público*. Belo Horizonte.
- Instituto Rui Barbosa - IRB. (2019). *Normas brasileira de auditoria do setor público: Nível 3: requisitos mandatórios para auditorias do setor público*. Curitiba.
- Keaney, D. J. (2013). *Relatório Produto 1: planejamento do estudo sobre boas práticas internacionais em auditoria financeira no setor público*. Brasília.
- Lima, D. V. de., Santana, C. M., & Guedes, M. A. (2010). A Aplicação Integral do Regime de Competência na Contabilidade Pública Brasileira Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(1), 15–23. https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/65/pdf_1
- Lino, A. F. (2015). *Reforma da Contabilidade Pública e os Tribunais de Contas*. 2015. 129 f [Dissertação de Mestrado]. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. D. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26-40.
- Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. de G., Silva, L. M. da., Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras, M. M. M., & Feitosa, M. G. G. (2010). Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 69–91. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>
- Manes Rossi, F., Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). IPSASB's conceptual framework: Coherence with accounting systems in European public administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456-465.

- Mapurunga, P. V. R., Meneses, A. F. de, & Peter, M. da G. A. (2011). O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 9(1), 87-107. <https://doi.org/10.32586/rcda.v9i1.100>
- Meirelles, H. L. (2007). *Direito Administrativo Brasileiro*. (33a. ed.). Malheiros.
- Miles, M. B., & Huberman, A.M. (1994). *Qualitative data analysis: an expanded sourcebook*. (2nd. Ed). Sage.
- Monteiro, B. R. P., & Gomes, R. C. (2013). Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(62), 103-112. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772013000200002>
- Moura, P. D. A., Lima, D. de., & Ferreira, L. (2012). Plano de Contas e Convergência aos Padrões Internacionais: Estudo Comparativo Entre as Propostas dos Governos Brasileiro e Espanhol. *Anpcont.Com.Br*, 15, 3-16. <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE227.pdf>
- Moura, R.G., Lopes, P.L., & Barbosa M.V. (2017). *A importância da auditoria interna na prevenção de fraudes nas organizações* [Apresentação oral]. XIV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT, Rio de Janeiro.
- Mourelle, J. I. M. (2008). *A contribuição das auditorias de natureza operacional na preparação do TCE-RJ para atender às demandas do novo paradigma público administrativo da administração gerencial* [Dissertação de Mestrado] Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ.
- Nascimento, L. S. (2007). *A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a. ESAF*.
- Nascimento. L. S. (2008). A elaboração das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: análise à luz dos princípios contábeis. *Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Florianópolis, SC, Brasil, 2*. <http://ccn-ufsc-cdn.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/2CCF/20080718171450.pdf>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54, 11-31.

- Ngangan, K., Saudagaran, S. M., & Clarke, F. L. (2005). Cultural Influences on Indigenous Users' Perceptions of the Importance of Disclosure Items: Empirical Evidence from Papua New Guinea. *Advances in International Accounting*, 18, 27-51.
- Nunes, S. P. P., Marcelino, G. F., & Silva, C. A. T. (2019). Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, 145-151.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua nova: revista de cultura e política*, 27-54.
- Palácio do Planalto. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Palácio do Planalto. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Determina as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Palácio do Planalto. (1988). *Constituição Federal de 1988*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado
- Peréz Saavedra, J. (1996). La auditoría Gubernamental en el contexto de la administración pública [A auditoria governamental no âmbito da administração pública]. *Revista de Administración Pública*, 89- 97.
- Pessôa, I. D. S. (2013). *Determinantes da transparência das universidades federais brasileiras. 2013. 175 f* [Dissertação de Mestrado em Gestão Pública]. Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória.
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2014). The public accountants perception in the region that are associated to the town association from the midwest from the santa catarina state-ammoc in relation to the brazilian accounting standards applied to the public sector-nbcasp. In *International Conference on Information Systems and Technology Management-CONTECSI, São Paulo*.
- Pinho, J. A. G. D., & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43, 1343-1368.
- Prado, J. D., & Paiva, A. A. (2017). Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. *Página*, 8(1), 161.

- Prado, O., Ribeiro, M. M., & Diniz, E. (2012). Governo eletrônico e transparência: olhar crítico sobre os portais do governo federal brasileiro. *Estado, sociedade e interações digitais: expectativas democráticas*, 13-39.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. Atlas*, 76-97.
- Rodrigues, S., Santos, J., França, N., & Campos, C. (2019). Auditoria Contábil no Setor Público: Um estudo nos Tribunais de Contas das Unidades Federativas Brasileira / Accounting Auditing in the Public Sector: A study about the Accounting Courts of the Brazilian Federative Units. *ID on-line. Revista de psicologia*, 13(46), 609-624. <https://doi.org/10.14295/online.v13i46.1899>
- Sasso, M., & Varela, P. S. (2018). Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais. *XVIII USP International Conference in Accounting*, 1–20.
- Scapens, R.W. (2006). “Understanding management accounting practices: a personal journey”. *British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Scliar, W. (2009). Controle externo brasileiro: poder legislativo e tribunal de contas. *Boletim de Direito Administrativo*.
- Sellami, Y. M., & Gafsi, Y. (2017). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 49(2), 1-13
- Senado Federal. (2021, agosto 30). *Controle Externo*. <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/controle-externo>
- Silva, L. M. (2008). *Contabilidade pública: ênfase no patrimônio x questão da legalidade. NBCASP: A grande reforma na Contabilidade Pública*. [Blog do Prof. Lino Martins da Silva]. <https://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>
- Sour, L. (2012). The Government Accounting System Which Will Improve Transparency and Accountability in Mexico. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 5-24.
- Souza, J. A., de Andrade Oliveira, F., & Colares, A. C. V. (2013). A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 11(2), 122-147.

- Tavares, M., & Berretta, N. (2006). *Sistemas de Planeación Estratégica e Innovaciones Presupuestarias*. Informe plan de acciones a mediano plazo para la efectividad del desarrollo. Banco Interamericano de Desarrollo, BID.
- Tawiah, V. (2021). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*.
- Teixeira, M. D. F. (2006). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz* [Dissertação de Mestrado. Universidade Aberta.
- Tesouro Nacional (2017). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. (7a ed.). Brasília. <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2017/26>
- Tolbert, P.S., & Zucker, L.G. (1999). A Institucionalização da Teoria Institucional. In Clegg, S., Hardy, C., Nord, W. R. (Org.). *Handbook de Estudos Organizacionais*. Atlas.
- Tribunal de contas da união – TCU (2018). *Boletim do Tribunal de Contas da União especial*. (24). Brasília. <http://www.tcu.gov.br>
- Tribunal de Contas da União (2016). *Manual de auditoria*. Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC). Brasília. <http://www.tcu.gov.br>
- Tribunal de Contas da União (2021). *Relatório de contas do Presidente da República*. Brasília. <https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo/index.html>
- Villegas, M. G., & Julve, V. M. (2012). Las innovaciones em contabilidade gubernamental em Latinoamérica: El caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17-35.
- Xavier Júnior, A. E. (2011). *Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação*.
- Zucker, L. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Reviews Sociology*, 13, 443-464.