

**Transparência Pública: Uma Análise de Conteúdo dos Relatórios de Atividades dos Tribunais de Contas Brasileiros**

**RODRIGO VARGAS LAUREANO**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS*

**VICTORINO PICCININI ROSSO**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS*

**DANIEL WARTCHOW**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS*

**CLEA BEATRIZ MACAGNAN**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS*

**Resumo**

O presente estudo trata da análise de conteúdo dos Relatórios de Atividades do exercício de 2014 dos Tribunais de Contas brasileiros, cujos relatórios devem ser apresentados aos respectivos Poderes Legislativos conforme exigência da Constituição Federal e das Constituições Estaduais. Tendo em vista que tal exigência não dispõe sobre o prazo para elaboração e apresentação, sobre quais informações devem ser apresentadas, nem quanto a obrigatoriedade de divulgação dos relatórios, a presente pesquisa teve como objetivo identificar se os Tribunais de Contas brasileiros disponibilizam os seus Relatórios de Atividades na internet e, quando disponibilizados, analisar o seu conteúdo. Para a obtenção dos Relatórios de Atividades foram visitados os websites dos Tribunais de Contas brasileiros em dezembro/2015, sendo que em relação aos relatórios não localizados mediante tal procedimento foram utilizadas ferramentas de buscas na internet. Quanto à escolha do exercício de 2014, a mesma decorre do fato de que este é o último ano encerrado no momento da realização do presente estudo. Assim, foram obtidos 22 Relatórios de Atividades, cuja análise de conteúdo dos mesmos percorreu os seguintes estágios: identificação dos temas abordados; identificação da frequência em que os temas foram abordados nos relatórios de atividades; identificação dos conteúdos correspondentes a cada um dos temas abordados; identificação da relação existente entre os diferentes temas abordados. As evidências encontradas indicam que 35% dos Relatórios de Atividades não haviam sido disponibilizados nos websites dos Tribunais de Contas brasileiros, o que sugere a existência de problemas de transparência e/ou de tempestividade na divulgação de tais informações. Em relação aos relatórios disponibilizados foi observada a ausência de padronização dos mesmos, o que traz prejuízos à comparabilidade entre as informações divulgadas pelos Tribunais de Contas.

**Palavras chave:** Transparência, Evidenciação, Governança Pública, Tribunais de Contas.

## 1 INTRODUÇÃO

O estudo 13 do International Federation of Accountants (IFAC, 2001) menciona a existência de três princípios fundamentais de Governança Corporativa, os quais também são aplicáveis ao setor público: transparência, integridade e *accountability*. Transparência caracterizada pela divulgação de informações completas, claras e precisas das ações e das decisões tomadas pelos agentes públicos, bem como a possibilidade de consulta e de questionamentos em relação a tais ações e decisões. Integridade referindo-se à probidade e à eficiência na administração dos recursos públicos. E *accountability* relacionado ao processo pela qual os governantes e os indivíduos que gerenciam recursos públicos são responsáveis por suas ações e decisões e possuem a obrigação de submeter-se ao escrutínio externo (IFAC, 2001).

Segundo O'Donnell (1998), *accountability* horizontal é caracterizado pela existência de agências estatais que possuam o direito, o poder legal e a capacitação para supervisionar e aplicar sanções legais contra ações de agentes ou de agências do Estado. No Brasil, o Ministério Público e os Tribunais de Contas são exemplos de órgãos responsáveis pelo *accountability* horizontal (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010). Ao primeiro compete a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, enquanto que ao último foi atribuído o exercício do controle externo sobre a administração pública (Brasil, 1988).

Os mecanismos do referido controle externo consistem, entre outros, na emissão de parecer prévio relativo às contas dos chefes do poder executivo, no julgamento das contas daqueles que administram recursos públicos, na realização de auditorias e de inspeções, na apreciação quanto à legalidade dos atos de admissão de pessoal, entre outros procedimentos (Brasil, 1988). Além disto, aos Tribunais de Contas brasileiros também foi atribuída a função de guardião da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Brasil, 2000; Arantes *et al.* 2010), inclusive no que diz respeito à transparência das informações relativas à administração pública (Brasil, 2009).

De acordo com a Constituição Federal, os Tribunais de Contas brasileiros devem apresentar, trimestral e anualmente, o relatório de suas atividades ao respectivo Poder Legislativo (§4º, do artigo 71, combinado com o artigo 75, ambos da Constituição Federal de 1988). Tal exigência, porém, não estabelece a obrigatoriedade de divulgação do relatório, nem o prazo para sua elaboração e apresentação, nem quais informações devem ser apresentadas. Esta situação, portanto, possibilita a existência de relatórios que contêm o mesmo nome, de órgãos que possuem as mesmas atribuições, porém sendo abordados de forma diferenciada, inclusive quanto à sua disponibilização à sociedade.

Galera, Valencia, Lozano e Berjillos (2015) argumentam que os órgãos públicos, ao levar em conta a sua responsabilidade social, devem divulgar informações sobre o seu comportamento e suas atividades. Do mesmo modo, ao divulgarem informações, não devem considerar somente o intuito de legitimar a sua existência, mas também de informar as partes interessadas como eles estão respondendo a suas demandas. Neste sentido, no Manual de Transparência Fiscal o Fundo Monetário Internacional (FMI) diz que um dos pilares da tempestividade e da uniformidade na disponibilização das informações fiscais é o acesso rápido e gratuito por meio da internet (FMI, 2007). No contexto apresentado, a relevância do presente trabalho consiste em investigar se os Tribunais de Contas brasileiros divulgam na internet informações provenientes de seus comportamentos e atividades e, caso divulguem, de que forma isto ocorre.

Assim, o objetivo deste estudo é identificar se os Tribunais de Contas brasileiros divulgam os seus Relatórios de Atividades e analisar o conteúdo dos relatórios divulgados. Tal análise com a finalidade de identificar os assuntos tratados, bem como as semelhanças e as diferenças existentes entre as abordagens realizadas pelos órgãos de controle externo. Desta forma, o presente estudo visa responder à seguinte pergunta de pesquisa: Qual o conteúdo dos relatórios de atividades disponibilizados pelos Tribunais de Contrás brasileiros em seus websites?

A seção seguinte aborda o referencial teórico sobre o tema pesquisado, que diz respeito à Governança Pública, Transparência e *Accountability*. A seção 3 trata dos Tribunais de Contas brasileiros e dos relatórios de suas atividades. A seção 4 apresenta os estudos empíricos sobre divulgação no setor público, enquanto a seção 5 traz a metodologia utilizada. Na seção 6 faz-se uma análise das evidências encontradas e, por fim, a seção 7 contempla as considerações finais do presente estudo.

## 2 GOVERNANÇA PÚBLICA, TRANSPARÊNCIA E *ACCOUNTABILITY*

Kooiman (1999) diz que diversos conceitos são atribuídos à Governança Pública, no entanto, ela pode ser sintetizada como um sistema de regras e de qualidade, em que a cooperação entre os agentes é utilizada para garantir a legitimidade e a efetividade na utilização dos recursos públicos. Osborne (2006) entende que a Governança Pública enfatiza o controle, a gestão e a auditoria de desempenho e, com isto, amplia o profissionalismo das ações em detrimento ao viés político das decisões. Em sentido semelhante, ao estabelecer um comparativo entre a Governança Pública e a Nova Administração Pública, Peters e Pierre (1998) dizem que ambas se assemelham no que diz respeito à minimização do papel e da importância dos agentes eleitos, que se restringe à definição das metas e das prioridades.

Neste contexto, cabe observar que o estudo 13 do IFAC menciona a existência de três princípios fundamentais de Governança Corporativa, os quais também são aplicáveis ao setor público: transparência, integridade e *accountability*. A transparência é caracterizada pela divulgação de informações completas, claras e precisas das ações e das decisões tomadas pelos agentes públicos, bem como a possibilidade de consulta e de questionamentos em relação a tais ações e decisões. Integridade diz respeito à probidade e à eficiência na administração dos recursos públicos. E *accountability* como o processo em que os governantes e os indivíduos que gerenciam recursos públicos são responsáveis por suas ações e decisões e possuem a obrigação de submeter-se ao escrutínio externo (IFAC, 2001).

Segundo a Organização das Nações Unidas (ONU, 2007) transparência e *accountability* estariam diretamente ligadas. A transparência fazendo com que os governos liberem o fluxo de informações ao público e com isto proporcionem uma participação ativa no sentido de garantir que a informação pública tenha um efeito de feedback sobre o desempenho do governo. Tal perspectiva com o propósito de habilitar a sociedade a pressionar o governo para que ofereça os serviços necessários e o faça corretamente. Já *accountability* incluiria a definição de critérios para avaliar o desempenho das instituições públicas, contribuindo para o incremento da legitimidade de um governo (ONU, 2007).

Ao estabelecer a distinção entre *accountability* vertical e *accountability* horizontal, O'Donnell (1998) diz que o primeiro está relacionado às ações individuais ou coletivas realizadas em relação àqueles indivíduos que ocupam posições superiores no Estado. Já a existência de órgãos que possuam o poder legal, o poder de fato e a capacidade de fiscalizar e de punir os agentes e as agências do Estado que tenham atuado de forma ilegal, caracteriza o que O'Donnell definiu como *accountability* horizontal. O Ministério Público e os Tribunais

de Contas são exemplos de órgãos brasileiros responsáveis pelo *accountability* horizontal (Arantes et al. 2010), o primeiro incumbido da defesa da ordem jurídica e o segundo responsável pelo controle externo sobre a administração pública (Brasil, 1988).

Neste contexto, a próxima sessão trata dos Tribunais de Contas brasileiros e da exigência quanto à elaboração do relatório de suas atividades.

### 3 TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL E OS RELATÓRIOS DE ATIVIDADES

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Tribunais de Contas a responsabilidade pelo exercício do controle externo sobre a Administração Pública. Tal controle é exercido mediante diversos mecanismos, entre estes, a emissão de parecer prévio relativo às contas prestadas pelos chefes do poder executivo, o julgamento das contas daqueles que administram recursos públicos e a realização de auditorias e de inspeções (incisos I a XI, artigo 71, Constituição Federal, 1988). Além destas atribuições, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000; Arantes *et al.* 2010) conferiu aos Tribunais de Contas o papel de seu guardião, o que inclui a fiscalização quanto aos gastos de pessoal, quanto à existência de desequilíbrio das contas públicas e quanto à transparência das informações.

No Brasil existem 34 Tribunais de Contas: O Tribunal de Contas da União (TCU); os 26 Tribunais de Contas dos Estados e o Tribunal de Contas do Distrito Federal; 2 Tribunais de Contas de Município e 4 Tribunais de Contas dos Municípios (Speck, 2000; Melo, Pereira & Figueiredo, 2009). Os artigos 71 a 75 da Constituição Federal de 1988 estabelecem o regramento geral e as atribuições do Tribunal de Contas da União, sendo que tais regramentos e atribuições, por simetria, também são estendidos aos demais Tribunais (artigo 75, Constituição Federal, 1988). A diferença entre os Tribunais de Contas refere-se à jurisdição de cada um, conforme apresentado na tabela 1.

Tabela 1 Jurisdição dos Tribunais de Contas brasileiros

Denominação	Órgão	Jurisdição	A quem presta auxílio
Tribunal de Contas da União	Federal	União	Congresso Nacional
Tribunal de Contas dos Estados	Estadual	Estados. Municípios dos 22 Estados da Federação que não possuem Tribunal de Contas dos Municípios.	Assembleias Legislativas. Câmaras Municipais.
Tribunal de Contas do Distrito Federal	Distrital	Distrito Federal	Câmara Legislativa
Tribunal de Contas do Município	Municipal	Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro	Câmara Municipal
Tribunal de Contas dos Municípios	Estadual	Todos os Municípios dos Estados da Bahia, Ceará, Goiás e Pará	Câmaras Municipais

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir de Simões (2014).

A Constituição Federal exige que os Tribunais de Contas apresentem, trimestral e anualmente, o relatório de suas atividades ao respectivo Poder Legislativo (§4º, do artigo 71, combinado com o artigo 75, ambos da Constituição Federal de 1988). Além da Constituição Federal, tal exigência também está contemplada nas Constituições Estaduais. Como exemplo

destas exigências a tabela 2 apresenta excertos de Constituições de Estados das cinco regiões brasileiras:

Tabela 2 Relatórios de Atividades nas Constituições Estaduais

UF da Constituição	Artigos, Parágrafos e Incisos	Texto da Constituição
Acre	Art. 61, §4º	<i>O Tribunal de Contas do Estado encaminhará à Assembleia Legislativa, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades e a esta prestará contas na forma da lei.</i>
Bahia	Art. 91, §3º	<i>Os Tribunais prestarão suas próprias contas à Assembleia Legislativa, bem como a ela encaminharão, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.</i>
Goiás	Art. 26, §4º	<i>O Tribunal encaminhará à Assembleia Legislativa, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.</i>
Santa Catarina	Art. 59, §4º	<i>O Tribunal encaminhará à Assembleia Legislativa, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.</i>
São Paulo	Art. 33, §3º	<i>O Tribunal encaminhará à Assembleia Legislativa, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.</i>

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir de consulta às respectivas Constituições Estaduais.

Apesar das exigências em relação aos Relatórios de Atividades, as mesmas referem-se à apresentação de tais relatórios ao respectivo Poder Legislativo. Ou seja, assim como ocorre na Constituição Federal, elas não contemplam a obrigatoriedade de divulgação em websites, o prazo para sua elaboração e apresentação, nem quais informações devem ser apresentadas nos referidos Relatórios de Atividades. Esta situação permite que relatórios que possuem o mesmo nome e são elaborados por órgãos que possuem as mesmas atribuições, contenham abordagens diferenciadas, inclusive quanto à sua disponibilização à sociedade.

#### 4 ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE DIVULGAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

Copley (1991) analisou a relação entre a divulgação de governos municipais e a qualidade da auditoria. Ele argumenta que divulgações mais completas melhoram a reputação da auditoria independente, e que estas para manter uma reputação de qualidade influenciam positivamente no nível de divulgações. Por fim, os resultados da sua pesquisa forneceram evidências que apoiam a relação entre qualidade da auditoria e divulgação.

Em sua revisão sobre a literatura de incentivos para divulgação no setor público, Bakar e Saleh (2011) citam que a partir de 2005 começaram a serem feitos estudos dos incentivos de divulgação dos relatórios financeiros web em adição aos tradicionais em papel. Os autores sugerem que esse tipo de pesquisa deve ser imitado por futuros pesquisadores, para o funcionamento harmonioso da contabilidade e tecnologia, de modo a alcançar maior transparência e prestação de contas. Tal estudo menciona, ainda, que a maioria dos estudos sobre divulgação foi sobre governos locais, incitando a realização de mais estudos sobre governos federais e estaduais.

Dentre os estudos realizados na esfera municipal, Sánchez, Aceituno e Domínguez (2013) realizaram uma análise de conteúdo sob o grau de divulgação e o impacto de

determinados fatores contextuais e políticos sob a transparência pública em 102 websites de governos municipais da Espanha. Os resultados indicam que a quantidade de informações divulgadas em matéria de informação social e ambiental é bastante escassa quando comparadas com a quantidade de informações financeiras divulgadas. Além disto, afirma que a rivalidade política e governos conservadores podem gerar verdadeiros obstáculos à transparência municipal.

Do mesmo modo, Martani, Nastiti e Wicaksono (2014) também realizam uma análise das divulgações não financeiras em websites de 434 municípios da Indonésia. Os resultados indicam que apenas 10% dos municípios divulgam informações sobre programas de desenvolvimento da comunidade, programas anticorrupção e questões ambientais, enquanto 50% divulgam informações sob a área geográfica, turismo e atratividade.

Já Galera *et al.* (2015), realizaram uma pesquisa que investiga, nos websites de 21 municípios europeus (países nórdicos), a evidenciação da informação relacionada com a responsabilidade social de cada ente de governo. Afirmam ainda, que o grande número de serviços prestados pela administração local sugere um grande nível de divulgação por parte do ente público. Os resultados indicam que os municípios noticiam menos da metade do conteúdo recomendado pelas organizações internacionais, os quais são de caráter informativo e não seguem um padrão de coordenação, apresentando pouca acessibilidade aos dados.

Spamann e Naughton (2015), ao falar de divulgações e evidenciações no setor público, afirmam que as finanças de muitos estados e cidades se encontram em apuros. Tal afirmativa, segundo os pesquisadores, provém ao regime desatualizado e ineficaz de informação financeira utilizado pelas entidades públicas. Argumentam que a comunicação ineficaz obscurece os problemas financeiros municipais, prejudicando a aplicação de ações corretivas.

A pesquisa de Franco, Rezende, Figueiredo e Nascimento (2014, p.140) intitulada “Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no Ambiente da Internet”, identifica o nível de transparência eletrônica dos municípios do Paraná. Seus resultados foram “[...] que 81,25% dos municípios com 50.000 ou mais habitantes disponibilizaram os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal em suas páginas eletrônicas e este índice cai para 29,43% nos municípios com menos de 50.000 habitantes”.

## 5 METODOLOGIA

Para a realização da presente pesquisa foram extraídos diretamente dos websites dos Tribunais de Contas brasileiros os Relatórios de Atividades do exercício de 2014. Nos casos em que os Relatórios não foram localizados da forma indicada, foram utilizadas ferramentas de busca da internet com as seguintes palavras chaves: “Relatório de Atividades”, “2014” e “Tribunal de Contas” acrescidas das siglas de seus respectivos estados. Sobre a escolha do exercício de 2014, a mesma decorre do fato de que este é o último ano encerrado no momento da realização do presente estudo.

A partir do procedimento descrito, até dezembro/2015 foram obtidos os relatórios anuais de 2014 correspondentes a 19 Tribunais de Contas. Também foram obtidos relatórios trimestrais de 2014 de outros 3 Tribunais. Em relação aos demais 12 órgãos, não foi possível obter os relatórios de atividades de 2014. A população desta pesquisa refere-se aos 34 Tribunais de Contas brasileiros, sendo que a amostra refere-se à amostra dos 22 Relatórios de Atividades obtidos relativos a distintos Tribunais de Contas. Assim, a amostra representa 64,7% da população, sendo que a análise de conteúdo dos 22 Relatórios de Atividades descritos anteriormente percorreu os seguintes estágios: 1) identificação dos temas abordados; 2) identificação da frequência em que os temas foram abordados nos relatórios de atividades;

3) identificação dos assuntos correspondentes a cada um dos temas abordados; 4) identificação da relação existente entre os diferentes temas abordados.

Inicialmente foram examinadas as seções descritas nos sumários dos Relatórios de Atividades, considerando-se seção a “(...) parte em que se divide o texto de um documento, que contém as matérias consideradas afins na exposição ordenada de assunto.” (ABNT, 2012). Quanto à organização de cada seção, é utilizado o sistema de numeração progressiva das seções, limitada em até cinco níveis, conforme exemplificado na tabela 3:

Tabela 3 Exemplificação quanto à numeração progressiva das seções

<i>Seção Primária</i>	<i>Seção Secundária</i>	<i>Seção Terciária</i>	<i>Seção Quaternária</i>	<i>Seção Quinária</i>
<i>Corresponde à principal divisão do texto</i>	<i>Divisão do texto de uma seção primária</i>	<i>Divisão do texto de uma seção secundária</i>	<i>Divisão do texto de uma seção terciária</i>	<i>Divisão do texto de uma seção quaternária</i>
1	1.1 1.2 1.3	1.1.1 1.1.2 1.1.3	1.1.1.1 1.1.1.2 1.1.1.3	1.1.1.1.1 1.1.1.1.2 1.1.1.1.3
2	2.1 2.2 2.3	2.1.1 2.1.2 2.1.3	2.1.1.1 2.1.1.2 2.1.1.3	2.1.1.1.1 2.1.1.1.2 2.1.1.1.3
3	3.1 3.2 3.3	3.1.1 3.1.2 3.1.3	3.1.1.1 3.1.1.2 3.1.1.3	3.1.1.1.1 3.1.1.1.2 3.1.1.1.3

Fonte: Adaptado de ABNT (2012, p. 3)

Para identificar os temas abordados nos Relatórios de Atividades, foram selecionados os tópicos apresentados nas seções primárias de cada relatório. Estes dados foram tabulados de forma a identificar a frequência com que os assuntos foram abordados pelos distintos Tribunais de Contas brasileiros. Foram considerados como frequentes apenas os temas que constaram como seção primária em pelo menos dois relatórios distintos.

Posteriormente foram analisadas as seções secundárias dos relatórios de atividades com a finalidade de identificar os conteúdos abordados em cada relatório, a existência de relação entre os temas, bem como a diferenciação entre as abordagens dos distintos Tribunais de Contas. Os temas contemplados em seções terciárias, quaternárias e quinárias não foram considerados nos resultados obtidos na presente pesquisa, podendo, tal aspecto, ser entendido como uma limitação deste trabalho.

Este estudo tem como limitação, ainda, a análise das informações divulgadas nos Relatórios de Atividades dos Tribunais de Contas brasileiros. Ou seja, não foram analisadas outras formas de divulgação das informações relativas às atividades desempenhadas pelos Tribunais de Contas brasileiros, tais como, portal na internet, publicação em jornais e/ou revistas, entre outras, as quais poderiam evidenciar resultados diferenciados.

## 6 ANÁLISE DAS EVIDÊNCIAS

Dentre os 34 Tribunais de Contas brasileiros, até dezembro/2015, 12 não haviam divulgados em seus websites os respectivos Relatórios de Atividades relativos ao exercício de 2014. Isto corresponde a 35% dos referidos órgãos. Tal situação sugere a existência de problemas de transparência e/ou de tempestividade na divulgação dos relatórios de suas atividades.

A partir da análise dos 22 Relatórios de Atividades foram identificados os temas frequentemente abordados. Tal análise evidenciou a existência de 25 temas, relacionados ou

não entre si, abordados nas seções primárias dos Relatórios de Atividades. Os temas identificados estão relacionados na tabela 4, que também demonstra a frequência em que os mesmos foram abordados.

Dentre os assuntos contemplados na tabela 4, é possível observar que apenas 5 foram observados em pelo menos 50% dos Relatórios de Atividades examinados. Dentre estes os temas mais frequentes são Apresentação e Composição, aparecendo em 21 relatórios cada, e Controle Externo, aparecendo em 20 relatórios. Dentre os temas com menor número de abordagens destacam-se Resultados e Principais Realizações e Gestão Orçamentária e Financeira, 5 relatórios cada, e Recursos Humanos e Pessoas, 3 relatórios. Tal aspecto indica a ausência de padronização quanto às abordagens realizadas pelos Tribunais de Contas brasileiros em seus Relatórios de Atividades, bem como que temas relevantes não são apresentados em posição de destaque em tais relatórios.

Tabela 4 Assuntos apresentados como seção primária nos Relatórios de Atividades dos Tribunais de Contas brasileiros

Código	Temas / Assuntos	Frequência
01	Apresentação ou Mensagem do Presidente	21
02	Composição	21
03	Controle Externo	20
04	Competência, Jurisdição e Estrutura	13
05	Atividades Administrativas	12
06	Gestão, Planejamento e Estratégia	11
07	Relacionamento e Parceria	11
08	Identidade Organizacional – Missão, Visão e Valores	10
09	Plenário e Órgãos Deliberativos	10
10	Sobre o TCE	9
11	Ministério Público de Contas	8
12	Ouvidoria	7
13	Comunicação e Divulgação	6
14	Escola de Contas e Capacitação	6
15	Fiscalização	6
16	Resultados e Principais Realizações	5
17	Tecnologia da Informação	5
18	Gestão Orçamentária e Financeira	5
19	Consultoria Técnica e Assessoramento	4
20	Controle Interno	4
21	Corregedoria	4
22	Recursos Humanos e Pessoas	3
23	Processos	3
24	Desenvolvimento Institucional	3
25	Audidores Substitutos	2

Fonte: Dados da Pesquisa

Na sequência são descritos os temas indicados na tabela 4 e o conteúdo dos respectivos temas nos Relatórios de Atividades.



O tema Apresentação ou Mensagem do Presidente contempla, habitualmente, a mensagem redigida pelo Presidente do TC encaminhada ao Poder Legislativo, contemplando os principais aspectos do Relatório de Atividades. Em alguns casos, além de tal perspectiva, as palavras do Presidente apresentam dados relativos ao TC, além de questões estratégicas e projetos do órgão.

Em relação ao assunto Composição, este traz a relação nominal daqueles que compõem o Tribunal de Contas. Em regra, são apresentados os nomes dos Conselheiros, dos Conselheiros-Substitutos e dos Procuradores do Ministério Público de Contas. Por vezes também são apresentados os Diretores, Coordenadores e Assessores Técnicos das Cortes de Contas.

Quanto ao tema Controle Externo, o artigo 71 da Constituição Federal atribui aos TCs a responsabilidade pelo exercício do controle externo da Administração Pública. Logo, pode-se inferir que a elevada frequência de tal tema nos Relatórios de Atividades decorra do fato de se tratar de tema diretamente relacionado à atuação dos Tribunais de Contas brasileiros. A análise de conteúdo deste tema revela quão abrangente é o mesmo, tendo em vista a quantidade de assuntos contemplados.

Estes assuntos referem-se aos dados das auditorias realizadas, das funções institucionais dos Tribunais de Contas, das denúncias analisadas, dos recursos orçamentários destinados, dos processos julgados e das respectivas sessões de julgamentos, além do número de servidores. Em diversas situações constatou-se que o tema Controle Externo contempla como subitem assuntos analisados em outros temas, tais como, Atuação do Ministério Público de Contas; Comunicação das Decisões; Deliberações dos Colegiados/Câmara; Jurisdição; Quadro de Pessoal. Tal situação demonstra que apesar do tema ser tratado na quase totalidade dos Relatórios de Atividades, o mesmo é abordado de forma diferente pelos diversos Tribunais de Contas brasileiros.

O tema Competência, Jurisdição e Estrutura trata de assuntos relativos à estrutura organizacional do TCE, o que inclui a apresentação do organograma, a descrição das suas atribuições e de seus membros. Neste tópico também são apresentados assuntos observados como subitem em outros temas, tais como Escola de Contas, Ministério Público de Contas, Controle Externo e Plenário e Órgãos Deliberativos.

No tópico Atividades Administrativas são descritos aspectos relativos à gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de licitações e contratos e de pessoal. Também são apresentados os indicadores de desempenho, além das normas e dos procedimentos adotados pelos órgãos. Observa-se que os assuntos abordados nesse item são amplos, sendo que muitos foram tratados como itens próprios em outros relatórios, tais como, Capacitação, Ouvidoria, Planejamento, Gestão Orçamentária e Financeira e Recursos Humanos.

O item 6 da tabela 4 trata do Planejamento e Estratégia, os quais abrangem o processo de gestão do planejamento estratégico, de projetos, processos, informações e do orçamento. Além disso, tal tema contempla as ações desenvolvidas pela gestão e as perspectivas financeira, de desempenho e de inovação.

O tema Relacionamento e Parcerias contempla a interação dos Tribunais de Contas com o ambiente em que os mesmos estão situados. Este tema aborda, também, aspectos relativos à forma como ocorre o relacionamento destes órgãos de controle externo com a Sociedade, com os Poderes e com os Jurisdicionados. Além disto, faz referência aos projetos existentes e aos convênios e acordos de fiscalização estabelecidos junto a outros órgãos públicos. Neste tópico também foram identificados como subitem temas como Comunicação e Ouvidoria.

O tema Identidade Organizacional contempla a apresentação da missão, visão e valores dos Tribunais de Contas. Em alguns relatórios foi abordada apenas a missão, sendo que em outros os três tópicos foram apresentados.

Sobre atividades do Plenário e dos Órgãos de Deliberação o conteúdo dos relatórios diz respeito à atuação dos Conselheiros, seja em relação ao número de processos julgados, às deliberações do órgão colegiado, às sessões realizadas, ou então, às atividades da presidência. Em alguns casos foram apresentados os montantes relativos à determinação de ressarcimento ao Erário, ou então, quanto à imposição de penalidade pecuniária aos gestores.

Quanto ao tema Ministério Público junto ao Tribunal de Contas os relatórios descrevem a atuação do órgão, sendo apresentadas informações sobre a instituição e as atividades desenvolvidas no período. Também são descritos o número de processos examinados pelo MPC, bem como aqueles já julgados pelos Tribunais de Contas.

Em geral, a abordagem quanto à Ouvidoria é no sentido de apresentar as atribuições desta função, além dos números e das atividades desenvolvidas, bem como, os canais de comunicação e os procedimentos a serem observados pelos demandantes.

A análise realizada evidenciou que temas como Comunicação, Escolas de Contas, Tecnologia da Informação, Gestão Orçamentária e Financeira, Controle Interno, Consultoria Técnica, Recursos Humanos, por exemplo, constaram como seção primária em menos de 30% do total de Relatórios de Atividades analisados. No entanto, estes mesmos temas são apresentados em seções secundárias em outros Relatórios de Atividades. Ou seja, embora tratem de temas relevantes na atuação dos órgãos de Controle Externo do Brasil, tais assuntos não assumem posição de destaque nos relatórios apresentados ao Poder Legislativo.

Assim, é possível observar que diversos temas ora são apresentados nas seções primárias, ora aparecem como sub assuntos em seções secundárias. Tal situação indica a ausência de padrão dos Tribunais de Contas quanto aos temas a serem apresentados, bem como em relação à própria abordagem dos mesmos. A tabela 5 demonstra a relação existente entre os temas:

Tabela 5 – Relação entre os assuntos abordados nos Relatórios de Atividades

<b>Código</b>	<b>Temas / Assuntos</b>	<b>Código dos temas apresentados em seções secundárias e a relação destes com os demais temas.</b>
1	Apresentação ou Mensagem do Presidente	-
2	Composição	-
3	Controle Externo	4, 6, 7, 9, 11, 14, 15, 16, 19, 21, 22 e 23
4	Competência, Jurisdição e Estrutura	5, 11, 12, 14, 15, 18, 20, 21, 25
5	Atividades Administrativas	6, 14, 17, 18, 19, 22, 24
6	Gestão, Planejamento e Estratégia	14, 17, 18, 22
7	Relacionamento e Parceria	12, 13
8	Identidade Organizacional – Missão, Visão e Valores	-
9	Plenário e Órgãos Deliberativos	25
10	Sobre o TCE	2, 4 e 8
11	Ministério Público de Contas	-
12	Ouvidoria	-
13	Comunicação e Divulgação	-
14	Escola de Contas e Capacitação	-
15	Fiscalização	-
16	Resultados e Principais Realizações	10
17	Tecnologia da Informação	-
18	Gestão Orçamentária e Financeira	6, 14, 22 e 24
19	Consultoria Técnica e Assessoramento	21
20	Controle Interno	14

21	Corregedoria	-
22	Recursos Humanos e Pessoas	14
23	Processos	-
24	Desenvolvimento Institucional	6, 7, 11, 12, 13, 14, 17, 20 e 22
25	Auditores Substitutos	-

Fonte: Dados da Pesquisa

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os Tribunais de Contas são os órgãos responsáveis pelo controle externo da administração pública, sendo-lhes atribuído, por exemplo, a fiscalização quanto ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal a qual contempla aspectos relativos à transparência e à divulgação de informações. Neste sentido, seria esperado que tais órgãos adotassem postura e conduta exemplares quanto à divulgação de informações. No entanto, os resultados obtidos na presente pesquisa indicam que até dezembro/2015, 35% dos Relatórios de Atividades relativos ao exercício de 2014 não haviam sido divulgados nos websites dos Tribunais de Contas. A situação descrita sugere a existência de problemas de transparência e/ou de tempestividade no procedimento de divulgação dos relatórios de atividades à sociedade, contrariando, portanto, o estabelecido no Manual de Transparência Fiscal do FMI (2007).

Além disto, a análise quanto aos relatórios disponibilizados evidencia a ausência de padronização nas informações apresentadas. Esta constatação refere-se tanto à quantidade de assuntos abordados, quanto à forma de organização, compilação dos dados e conteúdos desenvolvidos nos temas. Tal aspecto demonstra a inviabilidade da comparabilidade das informações evidenciadas entre as instituições de controle externo, o que se contrapõe ao estudo 13 do IFAC (2001) no sentido de que as informações devem ser completas, claras e precisas.

Por outro lado, as evidências da presente pesquisa guardam relação com os resultados encontrados por Sánchez *et al.* (2013) e Martani *et al.* (2014). Ambos analisaram o grau de divulgação nos websites dos governos municipais da Espanha e Indonésia, respectivamente, e depararam-se com o mesmo problema de comparabilidade e nível de transparência. Ao final, eles evidenciam a necessidade do estabelecimento de políticas que gerem níveis semelhantes de transparência e divulgação entre governos, sendo esta recomendação, também aplicável ao presente estudo.

Além disto, os resultados desta pesquisa evidenciam que, de uma forma geral, os Tribunais de Contas brasileiros não cumprem o papel de informar sobre o seu comportamento e as atividades desenvolvidas, no sentido de atender as demandas da sociedade, conforme Galera *et al.* (2015).

Pesquisar os Relatórios de Atividades de anos anteriores, comparando-os com os dados evidenciados pode ser objeto de futuras pesquisas, eis que pode evidenciar os possíveis efeitos das mudanças ocorridas em função da Lei de Acesso à Informação e da Lei de Transparência. Os mesmos relatórios da presente pesquisa podem ser objeto de uma análise mais analítica que contemple os subitens presentes nas seções terciárias, quaternárias e quinárias. Por fim, a diferença identificada nos Relatórios de Atividades poderá ser encontrada também na organização, na estrutura funcional e nos próprios procedimentos realizados pelos Tribunais de Contas, o que também poderá ser objeto de futuras pesquisas.

## REFERÊNCIAS

- Acre (1989). Constituição do Estado do Acre. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/internet/interacao/constituicoes/constituicao\\_ac.pdf](http://www.camara.gov.br/internet/interacao/constituicoes/constituicao_ac.pdf)>. Acesso em: 09 jan. 2016.
- Arantes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., Teixeira, M. A. C. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: Loureiro, M. R.; Abrucio, F. L.; Pacheco, R. S. Burocracia e política no Brasil. Desafios para o Estado democrático no século XXI. Rio de Janeiro: FGV, v. 26.
- Associação Brasileira de Normas Técnicas (2012). ABNT NBR 6024 Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento – Apresentação. Rio de Janeiro.
- Bahia. (1989). Constituição do Estado da BAHIA. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/verdoc.php?id=73273>>. Acesso em: 09 jan. 2016.
- Bakar, N. B. A., Saleh, Z. (2011). Incentives for disclosure of accounting information in public sector: a literature survey. *International Research Journal of Finance and Economics*, 75.
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 08 jan. 2016.
- Brasil. (2000). Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 08 jan. 2016.
- Brasil. (2009). Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm)>. Acesso em: 08 jan. 2016.
- Copley, P. A. (1991). The association between municipal disclosure practices and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 10, n. 4, p. 245-266.
- Franco, L. M. G., Rezende, D. A., Figueiredo, F. de C., Nascimento, C. (2014). Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no Ambiente da Internet. *Revista de Ciências da Administração*, v. 16, n. 38, p. 140-153.
- Fundo Monetário Internacional. (2007). Manual de Transparência Fiscal.
- Galera, A., Valencia, P. T., Lozano, M. R., Berjillos, A. L. R. (2015). Divulgación de información sobre responsabilidad social de los gobiernos locales europeos: El caso de los países nórdicos. *Gestión y política pública*, v. 24, n. 1, p. 229-270.

Goiás. (1989). Constituição do Estado de GOIÁS. Disponível em: <[http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao\\_1988.htm](http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm)>. Acesso em: 09 jan. 2016.

International Federation of Accountants. (2001). Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. Study 13.

Kooiman, J. (1999). Social-political governance: overview, reflections and design. *Public Management and International Journal of Research and Theory*, v. 1, n. 1, p. 67-92.

Martani, D., Nastiti, D., Wicaksono, P. T. (2014). Disclosure of Non-Financial Information About Public Services on the Official Website of Local Governments in Indonesia. *Journal of Theoretical & Applied Information Technology*, v. 66, n. 1.

Melo, M. A., Pereira, C., Figueiredo, C. M. (2009). Political and institutional checks on corruption: Explaining the performance of Brazilian audit institutions. *Comparative Political Studies*.

O'Donnell, G. (1998). Horizontal Accountability in New Democracies. *Journal of Democracy*. v.9, n. 3, p. 112-126.

Organização das Nações Unidas (2007). Public Governance Indicators: A Literature Review.

Osborne, S. P. (2006). The New Public Governance?. *Public Management Review*, v. 8, n. 3, p. 377-387.

Peters, B. G., Pierre, J. (1998). Governance Without Government? Rethinking Public Administration. *Journal of Public Administration Research and Theory – J-PART*. v. 8, n. 2, p. 223-243.

Sánchez, I. M. G., Aceituno, J. V. F., Domínguez, L. R. (2013). Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*, v. 39, p. 60-72.

Santa Catarina. (1989). Constituição do Estado de SANTA CATARINA. Disponível em: <[http://www.alesc.sc.gov.br/portal\\_alesc/sites/default/files/consituicao\\_compilada\\_2015-09-14\\_0.pdf](http://www.alesc.sc.gov.br/portal_alesc/sites/default/files/consituicao_compilada_2015-09-14_0.pdf)>. Acesso em: 09 jan. 2016.

São Paulo. (1989). Constituição do Estado de SÃO PAULO. Disponível em: <[http://www.al.sp.gov.br/StaticFile/documentacao/cesp\\_completa.htm](http://www.al.sp.gov.br/StaticFile/documentacao/cesp_completa.htm)>. Acesso em: 09 jan. 2016.

Simões, E. (2014). Tribunais de contas - Controle Externo das Contas Públicas. Saraiva.

Spamann, H., Naughton, J. (2015). Fixing Public Sector Finances: The Accounting and Reporting Lever. *62 UCLA Law Review*, 574, p. 572620.



São Paulo, 27 a 29 de Julho de 2016

**Building Knowledge in  
Accounting**

Speck, B. W. (2000). Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. Konrad Adenauer Stiftung.