

# A Assimetria Informacional e os Pareceres Prévios de Auditoria dos Tribunais de Contas Estaduais: uma Abordagem Reflexiva

**Maria Amália da Costa Bairral**

Rio de Janeiro – RJ  
Mestranda em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ<sup>1</sup>  
amaliabairral@bol.com.br

**Marlon Cruz Ferreira**

Rio de Janeiro – RJ  
Mestrando em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ<sup>1</sup>  
marlon1994@yahoo.com.br

**Luiza Fernandes Bairral**

Rio de Janeiro – RJ  
Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ<sup>1</sup>  
luizaf@br.com.br

**Resumo**

O presente trabalho tem como propósito mostrar a contribuição da auditoria governamental do controle externo, em especial os tribunais de contas estaduais (TCEs), na redução da assimetria informacional entre governo e sociedade mediante uma análise dos pareceres prévios decorrentes das prestações de contas dos gestores públicos. Ademais, visou demonstrar como a auditoria governamental permeia questões como transparência, *accountability* e relações de agenciamento no setor público. O artigo é qualitativo, de cunho dedutivo, contendo uma amplitude de fundamentações teóricas. Estas foram desenvolvidas para proporcionar maior familiaridade com o tema, apresentando os aspectos positivos e negativos na relação agente X principal, para uma gestão pública transparente e eficaz, sendo a auditoria governamental do controle externo considerada uma ferramenta útil e indispensável. Os resultados demonstraram que:

1) existem diferenças substanciais entre os TCEs no tocante ao alcance das diretrizes da Nova Gestão Pública, sobretudo para a redução da assimetria informacional entre Estado e sociedade; e 2) o trabalho fiscalizador dos TCEs, de forma geral, carece de aperfeiçoamentos necessários para obter uma maior aproximação entre os entes da relação de agência em estudo.

**Palavras-chave:** Gestão Pública, Controle Externo, Assimetria Informacional e Teoria da Agência.

**Abstract**

This paper aims to show the contribution of government auditing external control, especially the state courts of auditors (TCE) in reducing information asymmetry between government and society through an analysis of the benefits arising from the preliminary reports of accounts of public officials. Additionally, the audit aimed to demonstrate how pervasive issues such as government transparency, accountability and agency relationships in the public sector. The paper is qualitative with a deductive nature containing a range of theoretical background. These have been developed to provide greater familiarity with the subject, with which the positive and negative aspects in the principal X agent relationship for a transparent and effective management, and the external control of the government audit considered useful and indispensable. The results showed that: 1) there are substantial differences between the TCE regarding the scope of the guidelines of the New Public Management, especially for the reduction of informational asymmetry between State and society, and 2) the supervisor work of TCE, in general, lacks the necessary improvements to achieve a closer relationship between the entities of the agency relationship under study.

**Key words:** Public Management, External Control, Informational Asymmetry and Agency Theory.

<sup>1</sup> FAF/UERJ – Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – CEP 20550-013 - Rio de Janeiro – RJ

## 1. Introdução

As exigências da Nova Gestão Pública – NGP têm como palavras de ordem: a eficiência nos resultados e a produtividade do setor público, além da transparência e da *accountability*. Para alcançar esses objetivos, torna-se primordial a necessidade de um equilíbrio financeiro das contas governamentais mediante um ajuste entre a despesa pública e a efetiva arrecadação do Estado. Ademais, a administração pública tem o dever de prestar contas aos cidadãos sobre suas ações governamentais, bem como o de demonstrar se os atos praticados estão de acordo com as normas vigentes, sob a égide de sua ação fiscalizadora.

O conceito de Estado democrático, constante na Constituição Federal de 1988, prevê o direito de o povo exercer o poder através de representantes eleitos em sufrágio universal. Assim, o cidadão deveria participar ativamente das decisões políticas que envolvessem a aplicação dos recursos públicos, que, em sua essência, deveriam se voltar para o estabelecimento do bem comum. Entretanto, apesar disso, esbarra-se com o desinteresse de parte da população brasileira em acompanhar o desempenho das contas públicas. Seja por desacreditar completamente em sua eficiência, seja por não enxergar ações coercitivas que possam ser aplicadas aos fraudadores. Pires (2000, p.16) afirma que essa tendência é cultural:

A participação popular não é um ingrediente típico da história política brasileira. Desde o início e por muito tempo esta foi uma sociedade mais preocupada em construir critérios para a exclusão (escravo, homem livre sem posses, analfabeto, mulher, menor etc.), do que para a inclusão de atores no processo decisório. Com isso, construiu-se, ao longo de séculos, fortes raízes para o patrimonialismo e para o populismo, cuja contraface é o corporativismo que permeia as ações dos diversos grupos que se formam em torno de interesses.

Não obstante o Brasil ser a sexta economia do mundo medida pelo PIB, sua realidade social é bem diferente do que esse índice pode transparecer, pois o país ocupa apenas o 84º Índice de Desenvolvimento Humano (2011), entre as 187 nações, e a 20ª posição entre os países da América Latina (Globo, 2011). Uma nação que se intitula emergente deve buscar, além de índices absolutos, um crescimento sustentável, focado em políticas sociais que visem garantir os fundamentos do Estado democrático de direito, maiormente a cidadania. Somente através de uma efetiva participação da população, exigindo o cumprimento dos mecanismos legais de fiscalização, aproximando-se o Estado da sociedade, poder-se-á reduzir a assimetria informacional entre estes entes e reverter essa dicotomia PIB alto x IDH baixo.

Neste sentido, o artigo 70 culminado como 75, também da Constituição Federal Brasileira, estabelece para os Tribunais de Contas Estaduais (TCE) o dever de fiscalizar contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonialmente as contas do governo quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. Assim, a auditoria governamental é a ponte que visa identificar e corrigir desvios, impropriedades, falhas de contabilização, na eficaz e eficiente aplicação dos recursos públicos pelos gestores, com vistas à efetividade dos resultados. Normalmente, o

trabalho é realizado por Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), sejam Tribunais de Contas ou Controladorias.

Um parecer de auditoria com qualidade e observando o atendimento das boas práticas contábeis pode proporcionar um valioso *feedback* tanto para o gestor público como para o cidadão. O primeiro com o objetivo de avaliar sua gestão e seu desempenho, em consonância com os princípios contidos no artigo 37 da Constituição vigente, e o outro para verificar se os atos estão sendo praticados com eficiência, a fim de fazer valer os termos do “contrato” (Teoria da Agência) existente com seus representantes eleitos, os agentes responsáveis pelos recursos oriundos de suas contribuições fiscais. Somente de posse dessas informações, os cidadãos poderão escolher melhores representantes e almejar o tão árduo estágio de país desenvolvido.

Envolto nesse panorama, torna-se importante, por conseguinte, investigar se os TCEs, como órgãos fiscalizadores e por meio de seus relatórios/pareceres prévios, contribuem para a redução da assimetria informacional entre governo e cidadãos. Um questionamento promissor que entremeia, entre outros assuntos, os conceitos de transparência, *accountability* e a teoria da agência.

Destarte, esta pesquisa busca analisar o trabalho de fiscalização exercido pelos TCEs mediante a análise dos relatórios atinentes à auditoria nas prestações de contas dos estados, dos anos de 2008 a 2010. Utilizou-se como base os relatórios de auditorias divulgados em seus sítios na Internet e um quadro-síntese como guia para análise da contribuição para a redução dos conflitos de relação entre o principal (sociedade) e agente (gestores públicos). Com esses resultados, procurou-se identificar a distância em que o país se encontra da resolução do problema da assimetria informacional.

## 2. Referencial teórico

### 2.1. Teoria da Agência e o Problema da Assimetria Informacional

A Teoria da Agência, de Jensen e Meckling (1976) é uma das teorias que fundamentam o arcabouço das relações de governança pública – principal e agente, tendo a evidência contábil como suporte para a prestação de contas (*accountability*), com vistas a mitigar o problema da assimetria informacional entre Estado e sociedade. Assim, em linhas gerais, a Teoria da Agência baseia seus pressupostos num contrato social tácito em que o principal (cidadão) encarrega o agente (gestor) de desenvolver alguma atividade de seu interesse. Entretanto conflitos surgem nessa relação: (i) divergência de objetivos entre principal e agente, (ii) dificuldade de monitoramento das ações do agente e (iii) atitudes diferenciadas em relação ao risco (CRUZ, 2010).

Segundo Hendriksen e Van Breda (2007, p.139):

O trabalho mais recente na área de teoria da agência tem-se concentrado nos problemas causados por informação incompleta, ou seja, quando nem todos os estados são conhecidos por ambas as partes e, assim, certas consequências não são por elas consideradas. Tais situações são conhecidas como assimetrias informacionais.

A Teoria da Agência é apresentada por Slomski *et al.* (2008) como umas das tendências teóricas para os estudos

na gestão pública, pois permite admitir que, ao observar o Estado e suas entidades sob o conjunto de contratos sociais que representam, verifica-se claramente a existência de uma relação de agência, em razão da existência de três premissas básicas, quais sejam (Slomski et. al., 2008, p. 133):

- 1) o agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- 2) a ação do agente afeta o bem-estar de ambas as partes;
- 3) as ações do agente dificilmente são observáveis pelo principal (cidadãos), o que leva à existência de assimetria informacional (*informational asymmetry*).

Tais premissas explicitam a existência de assimetria informacional entre agente e principal, e a partir daí surge a necessidade de avaliar se o agente (gestor público) sempre tomará as decisões que maximizem os interesses do principal (cidadãos). Portanto, pode-se admitir que no papel de agente o gestor público possui interesses pessoais que podem estar relacionados à sua condição e que podem conflitar com os interesses dos cidadãos.

Como os resultados do trabalho do agente serão avaliados em relatórios de gestão analisados pelo principal, o agente tende a revelar uma informação incompleta ou assimétrica, de forma que favoreça sua permanência e assegure seus interesses.

Com vistas a mediar o problema da assimetria informacional, Albuquerque *et al.* (2007) citam a *accountability*, conjuntamente com transparência, clareza e tempestividade da informação, como uma forma de aproximação entre principal e agente. O fluxo da figura a seguir demonstra que essas informações entre Estado e sociedade são descontinuadas.

**Figura 1** – Ausência de *accountability* gerada pela assimetria informacional



Fonte: Albuquerque *et al.* (2007)

O governo tem a função de gerir os recursos financeiros pagos, sob a forma de tributos, pelos cidadãos para a manutenção da máquina estatal e a geração de bem-estar social, mediante a prestação de serviços públicos, e, posteriormente, fazer a prestação de contas de sua regular gestão. No entanto, se a referida prestação de contas não se faz de forma clara, transparente e completa, cria-se um problema de assimetria da informação para o principal (cidadão). Esta situação é resolvida pela presença de *accountability* dos

agentes, resultando numa aproximação entre Estado e sociedade, eliminando e/ou minimizando a assimetria informacional, conforme detalhado na figura a seguir:

**Figura 2** – Presença de *accountability* via prestação de contas



Fonte: Albuquerque *et al.* (2007)

Esta aproximação visa evitar os problemas relacionais entre os entes envolvidos, pois, quanto maior o envolvimento da sociedade nos atos de governança, mais se espera uma gestão focada na eficiência, eficácia e efetividade da utilização dos recursos públicos. Ademais, como consequência, também se pode inferir a redução das práticas nefastas de corrupção que denigrem e afastam cada vez mais o país do estabelecimento do tão almejado bem-estar social, que se conseguiria com a criação e manutenção de programas e serviços que melhorassem a vida da população e, em última instância, com o crescimento do investimento global.

Destarte, a harmonia relacional deve ultrapassar a barreira de somente pagar os tributos e aguardar os resultados, pois a participação da sociedade no regime democrático visa reduzir o conflito e combater as premissas descritas por Cruz (2010) e Slomski *et al.* (2008). Pois a manutenção de regras claras e simples cerceia o comportamento do agente e visa estabelecer um compromisso objetivo com os anseios do principal (sociedade), além de a transparência na divulgação das informações facilitar o monitoramento das ações do agente.

## 2.2. Transparência

O significado da transparência consoante o código das melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2004) é “a obrigação de informar”, e os gestores precisam adquirir o “desejo de informar”, tendo consciência de que a adequada comunicação, interna ou externa, quando voluntária, acessível e célere, proporciona um clima de confiança, para os “*stakeholders*”, dentro e fora da entidade.

Logo, os instrumentos de informação no setor público devem possibilitar o conhecimento dos resultados da ação governamental, inclusive comparando com o setor privado, para que o cidadão obtenha no curto prazo confiança de que a gestão pública está sendo competente no dispêndio dos recursos públicos.

Corroborando este raciocínio, Lopes (2007) aduz que um país que esteja empenhado em gastar melhor e obter maiores ganhos sociais por meio dos investimentos deve promover o

acesso à informação pública. Logo, a transparência da administração pública é um expressivo mecanismo para a melhoria da qualidade do gasto público.

A transparência dos atos e das contas da gestão pública é uma questão de grande importância social, que ganhou visibilidade no Brasil a partir da promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Ressalta-se, porém, que a estrutura básica legal sobre as regras de finanças públicas no Brasil é dada pela Lei no 4.320/64, que estabelece normas gerais para a preparação, a execução, a contabilização e a apresentação orçamentária para as três esferas de governo (SLOMSKI *et al.*, 2009).

Segundo Tolentino *et al.* (2002), a LRF não só representou uma mudança na transparência da gestão fiscal do país, mas também introduziu regras mais rígidas na elaboração e na evidenciação de relatórios financeiros e na troca de informações entre as diferentes esferas de governo e entre elas e a sociedade em geral. Essas mudanças também passaram a demandar maior capacidade de monitoramento do governo federal e do Poder Legislativo (fundamentalmente por meio dos tribunais de contas) para verificar o cumprimento dessas normas.

A transparência, portanto, constitui requisito indispensável para o exercício do controle social sobre os atos da administração pública. É, ao mesmo tempo, agente de democracia e de eficiência, por permitir que os cidadãos conheçam, opinem e fiscalizem todas as etapas do processo orçamentário (GRAU, 2005).

Contudo, dar publicidade não é sinônimo de transparência, pois, para que isso efetivamente se materialize, é necessário que as informações disponibilizadas expressem o seu real sentido, de modo que não apresentem viés ou pareçam enganosas.

A autêntica transparência não se limita a permitir acesso a certos dados maquiados e dissimulados “desde dentro”, mas sim à possibilidade de todo cidadão obter e interpretar a informação completa, relevante, oportuna, pertinente e confiável, sobre a gestão de recursos (TESORO, 2001, p. 6, *apud* GRAU, 2005, p. 49).

Esse pensamento é corroborado por Kim *et al.* (2005), quando afirma que a transparência significa a informação que deve estar acessível a todos os que serão afetados pelas decisões delas decorrentes, e que deve ser completa, de fácil entendimento, trazendo consigo um importante conjunto de associações morais e políticas, como: honestidade, lisura e abertura.

Portanto, além de analisar a fidedignidade dos atos e fatos da gestão pública, entende-se que os TCEs devam atentar para os diversos meios em que atualmente é possível promover “ampla divulgação” de informações concernentes à gestão pública, como é o caso dos sites na Internet, bem como para o atendimento dos requisitos de clareza, concisão e objetividade nas informações. Assim, a compreensão de seus relatórios pela sociedade é de fundamental importância para a transparência da atividade fiscalizadora e, por conseguinte, dos atos do fiscalizado.

Igualmente, um aspecto a ser também considerado quando se aborda o tema transparência envolve a integridade das

informações disponibilizadas para a sociedade. Não há como discutir transparência se as informações prestadas não foram corretas. Nesse sentido, a auditoria governamental do controle externo exerce um papel fundamental, conforme se observa na seção seguinte.

### 2.3. Auditoria Governamental do Controle Externo

Conforme relata Ribeiro (2002), são dois os tipos de modelos clássicos e formas de controle governamental, os Tribunais de Contas (externo) e as Controladorias (interno), cada um com características e peculiaridades próprias, destinadas a responder aos problemas de controle sob realidades distintas. Nesse contexto, as competências tradicionais designadas as Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFSs, em especial os Tribunais de Contas, são: a) a auditoria e/ou fiscalização externa permanente da atividade econômico-financeira do setor público; e b) o ajuizamento de responsabilização contábil relativo à regular gestão pública em favor da sociedade. Todavia, um alargamento dessas competências tem sido observado como proposta para a melhoria da gestão das entidades auditadas, por meio de relatórios, avaliação e controle das políticas e dos serviços públicos.

Essa mudança decorreu da crise do modelo burocrático da gestão pública, que a partir de um conjunto de orientações baseadas na doutrina da Public Choice, como as instituições tomam suas decisões sob a análise das falhas de governo, tem dado lugar à corrente da Nova Gestão Pública, orientada para o cliente/cidadão, que é o principal destinatário dos serviços públicos (FLEIXAS, 1999). Assim, o paradigma líder dessa nova gestão administrativa tem se convertido em auditorias e/ou fiscalizações de gestão da qualidade do gasto público e combate à corrupção. Para tanto, Julve (1999) coloca que, para afastar o fantasma de uma auditoria governamental burocrática e rígida, mudanças no alcance e no conteúdo metodológico das auditorias operacionais realizadas pelas EFSs foram necessárias, como:

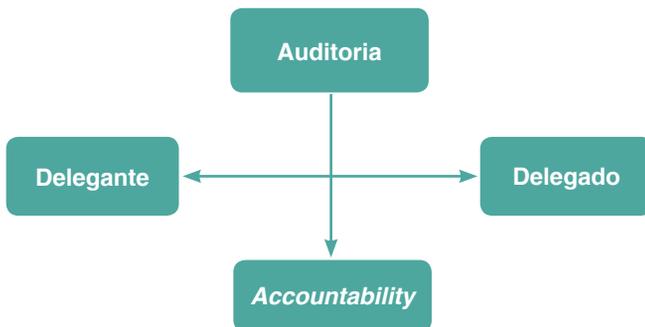
- Adaptação dos mecanismos de controle mediante a realização de auditorias de gestão, como resposta à exigência de um maior esforço de transparência e *accountability*;
- Maior ênfase na mensuração dos resultados da gestão pública e na qualidade dos serviços públicos;
- Análise mais profunda dos sistemas organizativos das entidades, em especial os sistemas de controle interno e tecnologia da informação;
- Maior prioridade na vigilância e investigação das situações de corrupção; tradicionalmente, a auditoria era orientada com viés puramente legalista;
- Clareza, concisão e oportunidade e difusão do relatório para servir de instrumento eficaz para a política de transparência no setor público.

Logo, depreende-se que a auditoria legalista-tradicional está identificada com o modelo de funcionamento do governo como uma máquina burocrática orientada para regras rígidas e processos padronizados, apresentando um caráter punitivo. Já a auditoria operacional e/ou de desempenho incorpora as ideias-chave da Nova Gestão Pública, como: eficiência, economia, efetividade, boas práticas de gestão – orientada para o

cidadão, boa governança, qualidade de serviço e atendimento de metas (GOMES, 2002).

Ressalta-se, ainda, que os relatórios da auditoria de gestão desempenhada pelas EFSs devem ter como foco principal averiguar a *accountability* do agente perante o principal contribuindo para a redução da assimetria informacional existente na respectiva relação. Araújo (2006) argumenta que *accountability* é uma relação em que o delegante transfere a responsabilidade para o delegado, que a aceita e assume o compromisso de informar ao delegante como ele, delegado, está desempenhando as ações inerentes à responsabilidade que lhe foi conferida. E à auditoria de gestão cabe a responsabilidade de informar ao delegante, de forma independente, como ela – a *accountability* – foi ou está sendo cumprida pelo delegado, na forma demonstrada a seguir:

**Figura 3:** Auditoria como integrante do processo de *accountability*



Fonte: Araújo (2006)

Neste contexto, Bizerra (2011) avaliou os relatórios de gestão do Poder Executivo Municipal, no tocante à aderência às boas práticas de governança para a administração pública. Em sua análise, ele selecionou as categorias relacionadas no quadro a seguir, com base em documentos nacionais e internacionais, originados de instituições atuantes no setor público.

O presente trabalho pretende atingir um objetivo analítico semelhante ao de Bizerra (2011), mas com objetos de estudos distintos, pois o autor analisou os relatórios de gestão, enquanto esta pesquisa focaliza os documentos oriundos dos TCEs. Destarte, há necessidade de uma adaptação das categorias à análise que se pretende realizar, conforme será explicitada na metodologia.

Assim, permeando esse cenário da recente tentativa de adequar-se às premissas da Nova Gestão Pública, busca-se portanto verificar se os relatórios/pareceres prévios dos TCEs, como EFSs, decorrentes da atividade fiscalizadora de auditorias de gestão e/ou operacionais realizadas nas contas dos gestores públicos estaduais abarcam o cumprimento da *accountability* do agente, reduzindo a assimetria informacional entre o governo e a sociedade.

**Quadro 1:** Categorização da análise dos padrões de governança no setor público

Categoria	Fontes das categorias de padrões de governança <sup>2</sup>
Validações Externas	OPM, CIPFA, OECD, IFAC e ECGI
Avaliação de Desempenho	IFAC, OECD, IMF, ECGI, OPM e CIPFA
Compreensão	OPM, CIPFA, OECD, ECGI, IFAC e IMF
Controle	OPM, CIPFA, IMF
Divulgação	IMF, OECD, IFAC, CIPFA, OPM, CF/88, Lei 9.755/98 e LC 101/00
Governança	IFAC
Padrão Contábil	OECD, IMF, IFAC, OPM, CIPFA, ECGI
Riscos	OPM, CIPFA, IMF, IFAC
Prazos	ECGI, IFAC

Fonte: Bizerra (2011)

### 3. Metodologia

Na busca de subsídios que evidenciem a contribuição dos relatórios de auditoria dos TCEs para a redução da assimetria informacional entre Estado e sociedade, a presente pesquisa, segundo os conceitos de Gil (2008), é descritiva, pois visa obter informações que caracterizem a ocorrência desse determinado fenômeno (a redução da assimetria).

#### 3.1. Seleção da amostra e coleta de dados

A escolha pelos relatórios dos TCEs referentes às prestações de contas dos governos estaduais foi motivada pela:

- 1) abrangência nacional da análise, visando identificar características regionais que se assemelhem ou diferenciem;
- 2) impossibilidade de realizar uma vasta varredura em todos os municípios do país, tendo sido selecionada, portanto, somente a Unidade da Federação como representação maior da atividade em seus limites; e a
- 3) relativa facilidade na obtenção dos dados da maioria dos TCE através de seus sítios na Internet.

O período de 2008 a 2010 foi escolhido por corresponder aos relatórios mais recentes que estão disponíveis e pela dificuldade de pesquisar anos anteriores a 2008. Ademais, a análise trienal permite detectar, comparativamente, se houve reincidências nas discrepâncias, apontando uma falta de controle no cumprimento das ressalvas de anos anteriores.

Conforme explicitado anteriormente, os dados foram obtidos nos sítios dos TCEs, sendo que a não divulgação dos relatórios por esse canal constituiu um ponto a ser analisado pela pesquisa e dificultou a análise de pontuação nos demais itens, haja vista a indisponibilidade dos documentos.

<sup>2</sup>Correspondem a documentos originados de Instituições Internacionais com atuação direcionada ao setor público: Office for Public Management Ltd (OPM); The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA); Organization for Economic Cooperation and Development (OECD); International Federation of Accountants (IFAC); European Corporate Governance Institute (ECGI); e International Monetary Fund (IMF).

A população a ser investigada é composta pelos TCEs dos 26 estados e do Distrito Federal. Logo, envolve 81 pareceres de auditoria emitidos ao longo de três anos por esses entes públicos. Contudo, somente 41 relatórios/pareceres estavam disponíveis no período de captação dos dados (outubro e novembro/2011), os quais, acrescidos a outros dois, obtidos mediante contato telefônico, totalizaram nossa amostra final de 44 unidades.

Interpretou-se como disponibilidade a facilidade de acesso através de *links* no sítio da Internet dos TCEs e não a pesquisa processual através de sua numeração, haja vista não ser de simples identificação e alcance.

### 3.2. Avaliação dos relatórios dos TCEs

Para avaliação dos relatórios, foi realizada uma adaptação do quadro-síntese que Bizerra (2011) utilizou para avaliar a aderência dos Relatórios de Gestão às boas práticas de governança. Foram selecionadas as categorias correlatas ao presente estudo e realizadas as adaptações necessárias, visando identificar a existência da interação agente x principal, relatada no referencial teórico desta pesquisa, como fomentadora da aproximação entre Estado e sociedade.

Para análise da contribuição para a redução da assimetria informacional, foram atribuídos graus para os relatórios/pareceres prévios (“1” atende totalmente; “0,5” atendem parcialmente; e “0” não atende) nas cinco categorias selecionadas, conforme análise efetuada pelos mestrandos do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, durante o curso da disciplina “Finanças Públicas”.

O quadro 2 expõe as características observadas na análise das categorias selecionadas:

**Quadro 2** – Síntese das categorias de análise dos relatórios

1) Validações Externas	Evidenciação da análise do relatório pelos ministros conselheiros e a exposição dos votos para aprovação das contas.
2) Compreensão	As informações apresentadas possibilitam o entendimento da sociedade acerca da legalidade dos atos e fatos praticados pelos agentes públicos, bem como do compromisso pela aderência aos objetivos da sociedade.
3) Controle	As inconsistências relatadas foram motivos de não aprovação das contas ou da aprovação com ressalvas/determinações, que passam a ser acompanhadas, visando evitar a reincidência em exercícios posteriores.
4) Governança	Os atos de gestão estão sendo efetivamente auditados de modo a tornar evidente para a sociedade que as boas práticas de governança pública estão sendo seguidas.
5) Padrão Contábil	Os pareceres evidenciam a análise do conteúdo das demonstrações contábeis.

Fonte: Adaptado de Bizerra (2011)

## 4. Análise dos dados

O quadro 3 (três) apresenta a disponibilidade dos relatórios para acesso via Internet, onde somente 50,6% dos pareceres estavam disponíveis no período de captação dos dados. A indisponibilização da informação pode ser encarada como uma quebra dos paradigmas da Nova Gestão Pública, haja vista que não está sendo oferecida a oportunidade de exercício da função fiscalizadora do cidadão, o principal na relação de agenciamento. Nota-se, ainda, que o fato de as prestações de contas estarem disponíveis nos *sites* dos governos não isenta o Estado da contribuição para o aumento da assimetria informacional com a sociedade, quando a auditoria certificadora desses atos de gestão (relatórios dos TCE) não é exposta.

**Quadro 3** – Disponibilidade dos relatórios via Internet

Relatórios disponíveis	TCE	Disponíveis	Indisponíveis
Todos os três anos	AM, BA, MT, GO, DF, RJ, SP, MG, PR e RS	30	0
Somente 2008 e 2009	PA, TO, PE e SC	8	4
Somente 2009	AL	1	2
Somente 2010	CE e ES	2	4
Nenhum dos três anos	AC, AP, RO, RR, MA, PI, RN, PB, SE e MS	0	30
		41	40

Fonte: Elaboração própria

### 4.1. Análise das categorias

A seguir serão explanadas as constatações concernentes ao atendimento das categorias à luz dos relatórios/pareceres prévios dos TCEs, conforme o resultado apresentado na Tabela 1, ressaltando que se referem somente aos documentos disponíveis nos *sites* dos TCEs.

**Tabela 1** – Resultado da análise das categorias

Requisito	Pontos Percentuais
1) Validações Externas	98%
2) Compreensão	59%
3) Controle	78%
4) Governança	80%
5) Padrão Contábil	70%

Fonte: Elaboração própria

#### 4.1.1. Validações Externas

A análise das “validações externas” verificou se existem informações que abonem ou desabonem as prestações de contas, sobretudo a opinião dos ministros conselheiros com base na exposição dos fatos pelo relator. A evidenciação dessa informação foi encarada como um fator de aproximação entre Estado e sociedade, haja vista que a aprovação das contas não está sujeita à análise exclusiva do relator, mas de um colegiado, garantindo uma melhor transparência e a *accountability* nos atos de aprovação. Observou-se que a maioria dos pareceres atendeu ao que se buscou verificar com esta categoria, o que explica a pontuação elevada de 98%.

#### 4.1.2. Compreensão

A análise da “compreensão” verificou se os pareceres dos TCE evidenciam informações completas, relevantes e oportunas que possibilitem a interpretação dos cidadãos, a fim de que a publicidade seja acompanhada de transparência. Enfim, foi analisado se as impropriedades foram explicitadas de maneira clara e objetiva, a fim de que a sociedade pudesse acompanhar se as prestações de contas convergem com seus objetivos de legalidade e responsabilidade.

Se a população não compreende as informações contidas nos pareceres, há um afastamento do Estado da sociedade, ferindo as premissas de Albuquerque *et al.* (2007) e Araújo (2006), que discorrem sobre a necessidade de informações prestadas pelo agente de forma transparente, compreensível, tempestiva e completa a fim de mitigar o problema relacional da assimetria informacional. Como a categoria foi pontuada com 59%, entende-se que o resultado desse quesito, isoladamente, confirma a não contribuição para redução da assimetria informacional.

#### 4.1.3. Controle

A categoria “controle” foi analisada no intuito de verificar se os pareceres dos TCEs evidenciam informações que certifiquem à população que estão sendo realizadas conferências cruzadas, inclusive temporais, e que as constatações estão sendo ressaltadas e acompanhadas, de modo a evitar reincidência. Pois se espera que as auditorias possam contribuir para que se garanta uma comparabilidade da informação presente com períodos anteriores, possibilitando estudos de caráter evolutivo acerca da atuação dos gestores públicos.

Quando se observam inconsistências recorrentes sem justificativa plausível, fica explícita uma falta de acompanhamento das determinações da auditoria. Transparece para a sociedade que as contas sempre serão aprovadas, mesmo com ressalvas, que não necessariamente serão cobradas. É a entidade fiscalizadora aceitando falhas e aprovando as contas.

A Tabela 2 apresenta que foram constatados valores não contabilizados por decisão do próprio governo auditado, o que se contrastou com parecer favorável para a respectiva prestação de contas, exceto para os Estados da Bahia, Paraná e Rio Grande do Sul. Essa ocorrência da maioria impede a população de obter a informação correta sobre o destino de seus recursos, favorecendo o conflito entre agente e principal. Essa situação recorrente nos pareceres se comprova com a média pontuação na categoria (78%).

**Tabela 2** – Valores não contabilizados segundo os relatórios dos TCEs disponíveis

Estados	Valor não contabilizado (R\$)
RO	27.765.111,79
AM	3.397.622.742,23
TO	18.888.127,17
PA	101.831,00
AL	236.907.063,47
BA	2.946.523.450,53
PE	46.723,67
CE	1.553.390,73
DF	465.400.000,00
MS <sup>3</sup>	871.850.131,07
MT	11.331.837.165,40
SP	1.994.849,00
RJ	33.817.477,24
PR	2.198.587.711,08
RS	26.920.625.983,96
Total	48.453.521.758,34

Fonte: Elaboração própria

Dessa forma, na medida em que os órgãos fiscalizadores não disponibilizam informações adequadas, dando ciência à população acerca da aplicação de seus recursos, e, mais agravante, quando aprovam integralmente ou no máximo com ressalvas as contas públicas dos agentes, torna-se evidente uma significativa ausência de *accountability* e, por conseguinte, um aumento na assimetria informacional em comento.

Contudo, releva mencionar os relatórios/pareceres do TCE-RS e do TCE-PR, os únicos que parecem remar na contramão da tendência retro, pois diante das inconsistências exararam a desaprovação das contas de 2009 e 2010 (PR) e o parecer desfavorável à aprovação das contas de 2008, 2009 e 2010 (RS).

#### 4.1.4. Governança

A análise da categoria “governança” visa identificar se os atos de gestão foram verificados pelos auditores, mediante a evidenciação de informações sobre o atendimento das normas legais com aderência às boas práticas de governança.

Constatou-se que nos pareceres dos TCEs há um foco satisfatório na gestão, tanto que a categoria obteve o índice de 80% de atendimento. Contudo, nota-se que uma razoável divulgação de informações, pelo agente, sobre compliance não é suficiente para eliminar a assimetria informacional na relação agente x principal, visto que a compreensão destas pela sociedade é limitada (59%) e que o controle (78%) de impro-

<sup>3</sup> Embora os relatórios do TCE-MS não estivessem disponíveis, obteve-se a informação de valores não contabilizados na Procuradoria Geral do Estado.

priedade é moroso, e por vezes ineficaz, ao se observar reincidências dos mesmos erros materiais em anos subsequentes. Portanto, conforme o IBGC sobre as boas práticas de governança, o gestor deve desenvolver o desejo de informar e não apenas limitar-se a cumprir a obrigação de informar.

#### 4.1.5. Padrão Contábil

A categoria “padrão contábil” buscou verificar se os pareceres dos TCEs abrangem a verificação das demonstrações contábeis, preenchendo a lacuna da inexistência legal de exigência de parecer de auditoria para as demonstrações públicas, tal qual é feito com as entidades privadas.

O objetivo aqui foi constatar se os pareceres auxiliam no atendimento ao inciso III do art. 50 da LRF: “as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente”. Caso isso ocorra, estarão contribuindo para a redução da assimetria.

A pontuação de 70% de atendimento da categoria é mediana; contudo, por se tratar de preenchimento de lacuna, conforme exposto anteriormente, não se pode considerar satisfatório, pois não se garante a plena fidedignidade das demonstrações. Essa ocorrência favorece a existência de um hiato entre Estado e sociedade em algumas Unidades da Federação, aumentando a assimetria informacional no que tange às demonstrações contábeis.

#### 4.2. Análise regional

O quadro 4 (quatro) apresenta distribuição regional no tocante à divulgação dos pareceres dos TCEs.

**Quadro 4** – Disponibilidade dos pareceres dos TCE referentes ao triênio 2008, 2009 e 2010.

Regiões	Disponibilidade
Norte	33%
Nordeste	26%
Centro-Oeste	75%
Sudeste	83%
Sul	89%

Fonte: Elaboração própria

Nota-se que, embora nas regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul o percentual de disponibilidade seja satisfatório, as demais regiões não ultrapassaram os 50% de relatórios disponíveis, havendo Estados onde nenhum dos três anos foi disponibilizado. A realidade de diferenças regionais no Brasil tornou-se evidente também nesta análise, onde se observou que no Centro-Sul do país o trabalho dos TCEs pareceu ser mais transparente. Uma possível causa é a existência de uma população mais esclarecida nestas regiões, com maiores índices de escolaridade, demonstrando um maior interesse em exercer seu papel fiscalizador como principal da relação

de agência. Acrescenta-se a isso a dificuldade de acesso à Internet em regiões inóspitas (maior percentual no Norte e Nordeste), o que pode ter contribuído para o descaso em divulgar os dados.

Destaca-se com 100% de disponibilidade dos pareceres referentes ao triênio em comento os seguintes TCEs: Amazonas, Bahia, Mato Grosso, Goiás, Distrito Federal, Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul. São 10 TCEs em um universo de 27, aproximadamente 37%. Um índice considerado pífio para um país que planeja seguir os preceitos da Nova Gestão Pública.

A avaliação das categorias atendidas pelos relatórios disponibilizados consta no quadro 5 (cinco), distribuída por regiões.

**Quadro 5** – Avaliação das categorias por regiões

Requisito	Norte	NE	CO	SE	Sul
1) Validações Externas	100%	86%	100%	100%	100%
2) Compreensão	50%	57%	33%	100%	50%
3) Controle	56%	71%	67%	95%	100%
4) Governança	100%	100%	50%	100%	50%
5) Padrão Contábil	44%	86%	67%	100%	50%

Fonte: Elaboração própria

As categorias “compreensão” e “Padrão Contábil” apenas atingem índices satisfatórios na região Sudeste, sendo, portanto, necessária uma maior reflexão por parte dos auditores nas demais regiões. Já o “controle” é insatisfatório em três regiões (Norte, Nordeste e Centro-Oeste), enquanto a “governança” peca em duas (Centro-Oeste e Sul). Entretanto, as “validações externas” têm ocorrido a contento em todas as regiões.

Os índices da região Sudeste são os mais elevados, demonstrando ser a região onde se pode inferir que o trabalho dos TCEs está contribuindo para a redução da assimetria, sobretudo nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

#### 5. Considerações finais

Esta pesquisa buscou analisar os relatórios/pareceres dos TCEs acerca das contas dos governos estaduais, no tocante à contribuição para a redução da assimetria informacional, sob a égide da teoria da agência.

Um percurso pela literatura mostrou que a adoção da corrente da Nova Gestão Pública está incipiente no Brasil e a auditoria governamental segunda esta praxis é uma atividade ainda recente, cujo estado ainda embrionário e cuja falta do respaldo necessário, no sentido de aprimorar os preceitos morais e éticos da gestão pública, resultam num ambiente não muito satisfatório para a proteção e a boa utilização dos recursos públicos. Essa constatação pode ser observada pela análise dos pareceres prévios dos TCEs, cujos resultados insatisfatórios na consolida-

ção da relação de agência refletem uma avaliação tendente para negativa de seus relatórios/pareceres acerca das prestações de contas. Tais documentos são atualmente apresentados pela grande maioria dos Estados, visando, entre outros objetivos, preencher os quesitos de transparência e *accountability* dos recursos públicos entregues pela sociedade aos seus representantes eleitos para defender e gerenciar seus interesses.

Segmentando a análise efetuada, constatou-se que os TCEs não atenderam satisfatoriamente às categorias compreensão, controle e padrão contábil, atingindo os índices de 59%, 78% e 70% respectivamente. Regionalmente, notou-se um demasiado contraste entre as regiões Norte/Nordeste e as demais regiões do Brasil, maiormente no tocante a disponibilização dos relatórios/pareceres.

Releva mencionar, portanto, que cinco estados se destacaram quanto à análise efetuada: São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Bahia, Rio Grande do Sul e Paraná. Deve dar-se ênfase aos três últimos, cujas atitudes exclusivas de desaprovar ou exarar parecer desfavorável à apro-

vação das contas refletiram um maior compromisso com a relação de agência em estudo, contribuindo para a redução da assimetria informacional entre Estado e sociedade.

Enfim, mudar a postura dos gestores públicos visando minimizar e, por que não?, eliminar o problema da assimetria informacional decorrente da relação de agência, embora difícil, não é impossível, pois por um lado a Constituição Federal torna os sistemas de controle interno e externo obrigatórios, e por outro a sociedade, cada vez mais, exige transparência na aplicação dos recursos públicos.

Releva mencionar ainda que, na observação dos pareceres prévios divulgados nos sítios eletrônicos dos respectivos TCEs, constatou-se que alguns eram divulgados parcialmente ou, simplesmente, não estavam disponíveis, dificultando o entendimento e a acessibilidade à informação pelos usuários que desejem conhecer a gestão dos recursos públicos. Ademais, tornou-se uma limitação para o presente estudo ao reduzir a quantidade de relatórios por analisar; contudo, este fato ratificou a lacuna de *accountability* na construção de uma efetiva transparência na relação principal x agente.

## Referências

- ALBUQUERQUE, João Henrique Medeiros de; ANDRADE, Cacilda Soares de; MONTEIRO, Geiziane Braga; RIBEIRO, Juliana Cândida. Um estudo sob a óptica da Teoria do Agenciamento sobre a *accountability* e a relação Estado-Sociedade. In: 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007, São Paulo. Anais..., FEA/USP, 2007.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Introdução à Auditoria Operacional. 3ª edição. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006.
- BIZERRA, André Luiz Villagelim. Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança. 2011. 124f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 30/09/2011.
- \_\_\_\_\_. 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. 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: 30/09/2011.
- CRUZ, Claudia Ferreira da. Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e situação dos grandes municípios brasileiros / Claudia Ferreira da Cruz. Rio de Janeiro: UFRJ, 2010.
- FLEIXAS, C. J. S. O Cidadão como usuário da informação contábil. Revista de Auditoria Pública, Sevilla, n. 19, dez. 1999.
- GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GLOBO. <http://g1.globo.com/brasil/noticia/2011/11/brasil-ocupa-84-posicao-entre-187-paises-no-idh-2011.html> Acesso em: 18dez2011.
- GOMES, Marcelo. Auditoria de Desempenho Governamental e o Papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Revista do Serviço Público, Brasília, ano 53, no 2, p 36, abril/junho, 2002.
- GRAU, N. C. A Democratização da Administração Pública. Os Mitos a Serem Vencidos. In: Fundação Luís Eduardo Magalhães - Gestão pública e participação. Salvador: FLEM, 2005.
- HENDRICKSEN, E., BREDA M. F. V. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1ª Edição (6ª reimpressão). São Paulo. Ed Atlas. 2007.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. Código das melhores práticas de governança corporativa. São Paulo: IBGC, 2004.
- JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H.. Theory of the Firm - Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, New York, v. 3, n. 4, p. 305-360, Oct. 1976
- JULVE, M. V. Novas regras para a auditoria das entidades públicas. Revista de Auditoria Pública, Sevilla, n. 18, 1999.
- KIM, P. S. et. al. (2005, Nov./Dec.). Toward participatory and transparent governance: report on the Sixth Global Forum on Reinventing Government. Public Administration Review, 65(6). Disponível em: <<http://www3.interscience.wiley.com/cgi-bin/fulltext/118688519/PDFSTART>> Acesso em 14 ago. 2011.
- LOPES, C. A. Acesso à informação pública para a melhoria da qualidade dos gastos públicos: literatura, evidências empíricas e o caso brasileiro. Cad. Fin. Públ., Brasília, n. 8, p. 5-40, dez. 2007.

SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro de; TAVARES FILHO, Francisco; MACÊDO, Fabrício de Queiroz. Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública. São Paulo, Atlas, 2008.

SLOMSKI, V. *et al.* Transparência Fiscal Eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados no sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 3, n. 3, p. 62-84, set./dez. 2009.

PIRES, Valdemir Aparecido. Participação da sociedade nos processos orçamentários: A experiência brasileira recente. Brasília : Editora da UnB, 2000. 65 p. Monografia premiada em 1o lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/VPremio/sistemas/1siafpVPTN/PIRES\\_Valdemir.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/VPremio/sistemas/1siafpVPTN/PIRES_Valdemir.pdf)> Acesso em: 01 out. 2011.

PIRES, J. S. D. B.; ROSA, P. M.; SILVA, A. T. Um modelo de alocação de recursos orçamentários baseado em desempenho acadêmico para Universidades Públicas. Advances in Scientific and Applied Accounting, v.3, n. 2, p.239-270, 2010.

RIBEIRO, Renato Jorge Brow. Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil: O tribunal de Contas da União — Uma análise Jurídico-Administrativa. Rio de Janeiro: América Jurídica , 2002.

TOLENTINO *et al.* Lei de responsabilidade fiscal: dificuldades e benefícios da implementação e operacionalização na microrregião de Bocaiúva. Unimontes Científica, Montes Claros, v.3, n.3, jun./2002.

## ASSINE A REVISTA PENSAR CONTÁBIL

**Periodicidade: quadrimestral**  
**Valor da assinatura anual: R\$ 16,00**  
**Abrange 03 edições**

**Acesse o formulário de assinatura pelo site:**

**<http://www.crc.org.br/revista/assinatura.asp>**