

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS (UFG)
FACULDADE DE CIÊNCIAS E TECNOLOGIA (FCT)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

GLÁUCIA RENATA DE SOUSA

***Accountability* no Controle Externo: Análise normativa e técnica do
modelo de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado de
Goiás**

APARECIDA DE GOIÂNIA

2026



UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE CIÊNCIAS E TECNOLOGIA

TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO (TECA) PARA DISPONIBILIZAR VERSÕES ELETRÔNICAS DE TESES

E DISSERTAÇÕES NA BIBLIOTECA DIGITAL DA UFG

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Universidade Federal de Goiás (UFG) a disponibilizar, gratuitamente, por meio da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD/UFG), regulamentada pela Resolução CEPEC nº 832/2007, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a [Lei 9.610/98](#), o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data.

O conteúdo das Teses e Dissertações disponibilizado na BDTD/UFG é de responsabilidade exclusiva do autor. Ao encaminhar o produto final, o autor(a) e o(a) orientador(a) firmam o compromisso de que o trabalho não contém nenhuma violação de quaisquer direitos autorais ou outro direito de terceiros.

1. Identificação do material bibliográfico

☒ Dissertação ☐ Tese ☐ Outro*: _____

*No caso de mestrado/doutorado profissional, indique o formato do Trabalho de Conclusão de Curso, permitido no documento de área, correspondente ao programa de pós-graduação, orientado pela legislação vigente da CAPES.

Exemplos: Estudo de caso ou Revisão sistemática ou outros formatos.

2. Nome completo do autor

Gláucia Renata de Sousa

3. Título do trabalho

Accountability no Controle Externo: Análise normativa e técnica do modelo de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás

4. Informações de acesso ao documento (este campo deve ser preenchido pelo orientador)

Concorda com a liberação total do documento ☒ SIM ☐ NÃO¹

[1] Neste caso o documento será embargado por até um ano a partir da data de defesa. Após esse período, a possível disponibilização ocorrerá apenas mediante:

a) consulta ao(a) autor(a) e ao(a) orientador(a);

b) novo Termo de Ciência e de Autorização (TECA) assinado e inserido no arquivo da tese ou dissertação.

O documento não será disponibilizado durante o período de embargo.

Casos de embargo:

- Solicitação de registro de patente;
- Submissão de artigo em revista científica;
- Publicação como capítulo de livro;
- Publicação da dissertação/tese em livro.

Obs. Este termo deverá ser assinado no SEI pelo orientador e pelo autor.



Documento assinado eletronicamente por **Maria Carolina Carvalho Motta, Professor do Magistério Superior**, em 01/04/2026, às 09:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Gláucia Renata De Sousa, Discente**, em 01/04/2026, às 15:59, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site

https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **6100518** e o código CRC **4E94B47B**.

GLÁUCIA RENATA DE SOUSA

***Accountability* no Controle Externo: Análise normativa e técnica do
modelo de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado de
Goiás**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública (PROFIAP/GO), da Faculdade de Ciências e Tecnologia (FCT), da Universidade Federal de Goiás (UFG), como requisito para a obtenção do título de Mestra em Administração Pública. Área de concentração: Administração Pública. Linha de pesquisa: Administração Pública e Organizações

Orientador: Profa. Dra. Maria Carolina Carvalho Motta

APARECIDA DE GOIÂNIA

2026

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

SOUSA, GLÁUCIA RENATA DE
Accountability no Controle Externo: Análise normativa e técnica do
modelo de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás
[manuscrito] / GLÁUCIA RENATA DE SOUSA. - 2026.
CLXXV, 175 f.: 2026

Orientadora: Prof(a). Dra. Maria Carolina Carvalho Motta
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Goiás, Faculdade de
Ciências e Tecnologia, Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em
Rede Nacional, Aparecida de Goiânia, 2026.

1. Prestação de Contas. 2. Accountability. 3. Controle Externo. 4.
Governança Pública.

I. Motta, Maria Carolina Carvalho , orient. II. Título.

CDU 005



UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE CIÊNCIAS E TECNOLOGIA
ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Ata nº 02 da sessão de Defesa de Dissertação de **Gláucia Renata de Sousa**, que confere o título de Mestra em **Administração Pública** na área de concentração em **Administração Pública**.

Aos **vinte dias do mês de março de dois mil e vinte e seis**, a partir das 14:00 horas, **por webconferência**, realizou-se a sessão pública de Defesa de Dissertação intitulada **“Accountability no Controle Externo: Análise normativa e técnica do modelo de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás”**. Os trabalhos foram instalados pela Orientadora, Professora Doutora **Maria Carolina Carvalho Motta** (PROFIAP/UFG) com a participação dos demais membros da Banca Examinadora: Professor Doutor **Walber Lins Pontes** (PROFIAP - UFMA), membro titular interno; Professor Doutor **Roberto Sérgio do Nascimento** (UFG), membro titular externo. Durante a arguição os membros da banca **não fizeram** sugestão de alteração do título do trabalho. A Banca Examinadora reuniu-se em sessão secreta a fim de concluir o julgamento da Dissertação, tendo sido a candidata **aprovada** pelos seus membros. Proclamados os resultados pela Professora Doutora Maria Carolina Carvalho Motta, Presidente da Banca Examinadora, foram encerrados os trabalhos e, para constar, lavrou-se a presente ata que é assinada pelos Membros da Banca Examinadora.

TÍTULO SUGERIDO PELA BANCA



Documento assinado eletronicamente por **Maria Carolina Carvalho Motta, Professor do Magistério Superior**, em 25/03/2026, às 07:56, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **WALBER LINS PONTES, Usuário Externo**, em 26/03/2026, às 09:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **roberto sergio do nascimento, Usuário Externo**, em 29/03/2026, às 14:19, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **6080233** e o código CRC **9B5A0A2B**.

Referência: Processo nº 23070.015255/2026-96

SEI nº 6080233

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus filhos, Helena e Rafael, que, mesmo sem compreenderem plenamente as ausências, foram a motivação constante para cada esforço empreendido. As horas longe, os momentos adiados e o cansaço acumulado encontraram sentido no desejo de construir, também para eles, um caminho pautado pelo exemplo, pela persistência e pela busca contínua por conhecimento.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que diariamente me fortalece, sustenta e capacita para os desafios que a vida apresenta. Foi na fé que encontrei serenidade nos momentos de exaustão e coragem para seguir adiante quando o caminho parecia mais difícil.

Aos meus pais, Adão Donizeti de Sousa e Geni Dominga de Sousa, que nunca mediram esforços para me apoiar. O cuidado amoroso com meus filhos, o auxílio nas tarefas do dia a dia e a presença constante foram pilares silenciosos que sustentaram esta conquista. Este trabalho também é fruto da dedicação de vocês.

Ao meu esposo, Waldir Rosa de Oliveira Júnior, meu companheiro de jornada, pela compreensão, parceria ao dividir responsabilidades e tornar possível a conciliação entre maternidade, trabalho e estudo. Seu apoio foi decisivo em cada etapa deste percurso.

À minha amiga, Edna de Araújo Andrade, pela generosidade, pelas leituras atentas, pelas reflexões compartilhadas e pelo estímulo constante ao aprimoramento do trabalho. Sua contribuição tornou esta pesquisa mais sólida e mais profunda.

À minha orientadora, Maria Carolina Carvalho Motta, pela condução firme e sensível, pelas contribuições acadêmicas e pela postura acolhedora diante dos desafios pessoais que marcaram este período. Sua atuação foi fundamental para que eu pudesse atravessar esta etapa com segurança, equilíbrio e confiança.

À Jaqueline Gonçalves do Nascimento, amiga e diretora da Escola Superior de Controle Externo Aelson Nascimento, pelo incentivo que despertou em mim a coragem de ingressar no Mestrado e pela atuação cuidadosa e comprometida na busca de soluções institucionais quando enfrentei desafios decorrentes da maternidade durante o curso. Sua sensibilidade e iniciativa foram determinantes para que eu pudesse seguir adiante.

À minha chefia, na pessoa de Vânia Mara de Souza e Silva, pelo apoio institucional e pela compreensão ao longo deste período, permitindo que esta etapa acadêmica fosse conciliada com as responsabilidades profissionais.

Ao colega João Pedro Morais de Souza, pela colaboração técnica na elaboração da representação gráfica da rede de *accountability*, enriquecendo visualmente este estudo.

A todos que, de alguma forma, caminharam comigo nesta trajetória, meu profundo e sincero agradecimento

*“Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas,
o poder freie o poder.”*

Montesquieu

RESUMO

A ampliação das demandas por transparência, responsabilização e efetividade na gestão pública tem reposicionado a prestação de contas como elemento central da governança no setor público contemporâneo. Nesse contexto, esta dissertação tem como objetivo analisar o modelo de prestação de contas adotado pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO), à luz dos referenciais teóricos contemporâneos de *accountability* e das práticas normativas e institucionais desenvolvidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU). O estudo insere-se na linha de pesquisa Governança e Políticas Públicas, contribuindo para o aprofundamento da discussão sobre *accountability* horizontal, controle externo e prestação de contas como sistema integrado de informação, justificação e responsabilização. Metodologicamente, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, de natureza descritiva, fundamentada em revisão bibliográfica e análise documental. Foram examinados normativos, regulamentos e documentos institucionais do TCU e do TCE-GO, analisados por meio da técnica de análise de conteúdo, a partir de uma matriz analítica estruturada nas etapas do processo de prestação de contas (prestação, auditoria e julgamento), alinhadas ao ciclo de *accountability*. Os resultados evidenciam que o modelo do TCU adota concepção ampliada de prestação de contas, orientada à transparência, à geração de valor público e à articulação sistêmica entre auditoria, julgamento e controle político, enquanto o modelo do TCE-GO permanece predominantemente procedimental, com menor densidade conceitual quanto ao papel da auditoria, à integração institucional e à função comunicacional da prestação de contas. A originalidade do estudo reside na construção de uma matriz comparativa sistematizada, aplicável à análise de modelos de prestação de contas no âmbito das cortes de contas. Como contribuição prática, o trabalho apresenta um Produto Técnico-Tecnológico consistente em um Guia de Prestação de Contas, elaborado com base na matriz analítica desenvolvida, destinado a gestores públicos, órgãos de controle interno e instituições de controle externo. Os impactos do estudo são potenciais e se manifestam nas dimensões organizacional, prática e de políticas públicas, ao oferecer instrumento de orientação e reflexão para o aprimoramento dos processos de prestação de contas e do controle externo, contribuindo para o fortalecimento da governança pública e da *accountability* no setor público.

Palavras-chave: Prestação de contas; *Accountability*; Controle externo; Governança pública.

ABSTRACT

The growing demands for transparency, accountability, and effectiveness in public management have repositioned accountability as a central element of governance in the contemporary public sector. In this context, this dissertation aims to analyze the accountability model adopted by the Court of Accounts of the State of Goiás (TCE-GO), in light of contemporary theoretical frameworks on accountability and the normative and institutional practices developed by the Brazilian Federal Court of Accounts (TCU). The study is situated within the research line Governance and Public Policies, contributing to the advancement of discussions on horizontal accountability, external control, and accountability as an integrated system of information, justification, and enforcement. Methodologically, the research adopts a qualitative and descriptive approach, grounded in bibliographic review and documentary analysis. Normative instruments, regulations, and institutional documents from both the TCU and the TCE-GO were examined using content analysis techniques, based on an analytical matrix structured around the stages of the accountability process (accountability reporting, auditing, and adjudication) aligned with the accountability cycle. The findings indicate that the TCU adopts an expanded conception of accountability, oriented toward transparency, public value generation, and systemic integration between auditing, adjudication, and political oversight, whereas the TCE-GO model remains predominantly procedural, with lower conceptual density regarding the role of auditing, institutional integration, and the communicational function of accountability. The originality of the study lies in the development of a systematized comparative matrix applicable to the analysis of accountability models within courts of accounts. As a practical contribution, the research presents a Technical-Technological Product consisting of an Accountability Guide, developed based on the analytical matrix, intended for public managers, internal control bodies, and external oversight institutions. The impacts of the study are potential and are evident in the organizational, practical, and public policy dimensions, by offering an analytical and guiding instrument for improving accountability processes and external control, thereby contributing to the strengthening of public governance and accountability in the public sector.

Keywords: Accountability; External control; Public governance; Public accountability

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Rede de <i>Accountability</i> do Governo Federal Brasileiro	42
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estudos correlatos.....	20
Quadro 2 - Resumo das competências constitucionais do TCU.....	44
Quadro 3 – Documentos levantados nos portais do TCU e TCE/GO	50
Quadro 4 – Matriz Comparativa.....	52
Quadro 5 – Etapas do processo de prestação de contas.....	54
Quadro 6 – Síntese da análise comparativa do modelo de prestação de contas – TCU e TCE- GO	89

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BGU – Balanço Geral da União

EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores

IFAC – *International Federation of Accountants*

IN – Instrução Normativa

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

ISSAI – *International Standards of Supreme Audit Institutions*

IIRC – *International Integrated Reporting Council*

LOTCE-GO – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás

LOTUCU – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União

OCI – Órgão de Controle Interno

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PAR – *Performance and Accountability Report*

PROFIAP - Mestrado Profissional em Administração Pública

PTT – Produto Técnico-Tecnológico

RN – Resolução Normativa

TCU – Tribunal de Contas da União

TCE-GO – Tribunal de Contas do Estado de Goiás

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	16
1.1 Contextualização e Problematização	16
1.2 Problema de pesquisa.....	17
1.3 Objetivos	19
1.3.1 Objetivo geral.....	19
1.3.2 Objetivos específicos.....	19
1.4 Justificativa e relevância do estudo	19
1.5 Estrutura do trabalho.....	30
2. REFERENCIAL TEÓRICO	31
2.1 Transparência e <i>Accountability</i> como Pilares da Governança Pública.....	31
2.2 <i>Accountability</i> : Conceito, Dimensões e Tipologias	34
2.3 <i>Accountability</i> Horizontal e os Tribunais de Contas: Competências e Desafios	40
2.4 O Dever de Prestar Contas no Estado Democrático: Fundamentos, Modalidades e Desafios	45
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	49
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO	53
4.1 O Processo Administrativo de Prestação de Contas no TCU	53
4.1.1 Prestação de Contas como Instrumento de Governança e <i>Accountability</i>	55
4.1.1.1 Fundamentos da Prestação de Contas na Governança Pública.....	55
4.1.1.2 Transparência, Divulgação e Controle Social	58
4.1.1.3 A Prestação de Contas como Insumo do Controle Externo.....	60
4.1.1.4 O Relatório de Gestão no Modelo de Prestação de Contas do TCU	61
4.1.2 A Etapa de Auditoria no Processo de Prestação de Contas.....	63
4.1.2.1 Auditoria Financeira e de Conformidade: Fundamentos e Integração	64
4.1.2.2 Sistema de Controle, Certificação e Responsabilidades Institucionais	67
4.1.2.3 A Auditoria como Subsídio ao Parecer Prévio nas Contas de Governo.....	70
4.1.3 A Etapa de Julgamento no Processo de Prestação de Contas	71
4.2 O TCE-GO: Contexto Institucional e Competências Constitucionais	73
4.2.1 O Modelo de Prestação de Contas no TCE-GO.....	74
4.2.2 O Relatório de Gestão como Peça Central da Prestação de Contas no TCE-GO	76
4.2.3 Controle Interno no Processo de Prestação de Contas do TCE-GO	77
4.3 Análise do Modelo de Prestação de Contas do TCU	78

4.4 Análise Comparativa do Modelo de Prestação de Contas do TCE-GO e do Modelo do TCU	83
4.5 Quadro Comparativo do Modelo de Prestação de Contas do TCU e do TCE-GO.....	87
5. SEÇÃO PROPOSITIVA (PTT)	93
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	97
ANEXO A - ELEMENTOS DE CONTEÚDO DO RELATÓRIO DE GESTÃO	113
ANEXO B - RELAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE DEVEM COMPOR A PRESTAÇÃO DE CONTAS DO TCE/GO.....	118
APÊNDICE A - PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO SISTEMA DE <i>ACCOUNTABILITY</i> : Guia para seu fortalecimento no controle externo.....	122

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Problemática

A ampliação das demandas por transparência, responsabilidade e efetividade na gestão pública tem reposicionado a prestação de contas como elemento central da governança no setor público contemporâneo (Castro; Silva, 2017). Em um contexto marcado por restrições fiscais, crescente complexidade das políticas públicas e maior exigência social quanto ao uso dos recursos públicos, a prestação de contas deixou de ser compreendida apenas como um procedimento formal de controle para assumir papel estratégico na comunicação governamental, na legitimação das decisões públicas e no fortalecimento da confiança entre Estado e sociedade (Brasil, 2014).

No plano teórico, esse movimento está associado à consolidação do conceito de *accountability* como sistema multidimensional, que envolve não apenas a obrigação de informar e justificar atos de gestão, mas também a existência de mecanismos efetivos de responsabilização e sanção (Schedler, 1999). A literatura especializada destaca que modelos de prestação de contas restritos à dimensão formal e documental tendem a produzir efeitos limitados, sobretudo quando dissociados de avaliações substantivas sobre resultados, desempenho, governança e geração de valor público (Fernandes, 2016).

Nesse cenário, as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) passaram a desempenhar papel ampliado na arquitetura institucional da *accountability*, atuando não apenas como instâncias sancionatórias, mas como atores centrais na indução de boas práticas de governança, na qualificação da informação pública e na articulação sistêmica entre controle, transparência e responsabilização. Organismos internacionais, como a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a *International Federation of Accountants* (IFAC), têm reiteradamente recomendado que os sistemas de prestação de contas sejam estruturados de forma integrada, orientados por critérios de materialidade, risco e impacto, e capazes de oferecer informações úteis tanto para o controle institucional quanto para o controle social.

No Brasil, esse debate ganhou especial relevo a partir do fortalecimento das funções constitucionais atribuídas aos Tribunais de Contas e da progressiva incorporação de referenciais internacionais às práticas de controle externo. Em particular, o Tribunal de Contas da União (TCU) promoveu, nos últimos anos, uma reestruturação significativa de seu modelo de prestação de contas, incorporando auditorias financeiras integradas, critérios de seletividade,

enfoque em governança e a exigência de relatórios de gestão estruturados segundo os princípios do relato integrado (Brasil, 2014; 2020; 2022). Esse movimento sinaliza uma transição de um modelo predominantemente procedimental para uma concepção ampliada de prestação de contas, orientada à transparência, à geração de valor público e à *accountability* sistêmica.

Entretanto, no âmbito subnacional, observa-se a coexistência de arranjos institucionais distintos, nos quais a prestação de contas ainda é, em muitos casos, concebida prioritariamente como processo administrativo formal destinado ao julgamento das contas, com menor ênfase em sua função comunicacional, estratégica e social (Moraes; Oliveira, 2024). Essa heterogeneidade de modelos evidencia a necessidade de análises críticas que permitam compreender em que medida os sistemas estaduais de controle externo têm incorporado, ou não, os avanços conceituais e normativos observados no plano federal e internacional.

É nesse contexto que se insere a presente dissertação, ao examinar o modelo de prestação de contas adotado pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO), à luz dos referenciais teóricos contemporâneos de *accountability* e das práticas desenvolvidas pelo TCU. A análise parte do reconhecimento de que a forma como a prestação de contas é concebida, estruturada e operacionalizada influencia diretamente a efetividade do controle externo, a qualidade da informação pública e a capacidade de responsabilização dos gestores, constituindo elemento-chave para o aprimoramento da governança pública.

1.2 Problema de pesquisa

No cenário internacional, estudos apontam fragilidades na efetividade da prestação de contas como instrumento de apoio ao julgamento das contas por tribunais de contas. Uma análise do Tribunal de Contas de São Tomé e Príncipe revelou regressão no processo de prestação de contas, marcada pela queda na qualidade das informações apresentadas e pelo descumprimento de prazos legais. Os autores concluíram que ainda não é possível afirmar a efetividade da prestação de contas, indicando a necessidade de consolidação do sistema para que cumpra seus objetivos de *accountability* (Santo; Alegre; Sousa, 2023).

Em escala mais ampla, a pesquisa global publicada no portal da *Public Financial Management* mostrou que muitos países apresentam ecossistemas de fiscalização frágeis. Dos seis componentes analisados, os relatórios de auditoria, que devem ser de alta qualidade, abrangentes, e publicamente acessíveis, apresentaram desempenho frágil no que se refere às respostas oficiais às constatações de auditoria, com média global de apenas 13 pontos em uma escala de 100 (Ramkumar; Schouten, 2020). Esses resultados sugerem que, mesmo quando a

informação é produzida, a ausência de respostas efetivas limita a utilidade do processo de prestação de contas.

No contexto brasileiro, iniciativas recentes buscaram aprimorar essa efetividade. O TCU reformulou as regras de prestações de contas anual, adotando abordagem seletiva e baseada em risco. Apenas as unidades prestadoras de contas consideradas significativas (em termos de volume de recursos, risco de distorção e relevância pública) têm suas contas auditadas e formalmente julgadas a cada exercício. As demais continuaram obrigadas a prestar contas, mas só têm processo de tomada de contas instaurado quando há indícios relevantes de irregularidades. Esse modelo sinaliza uma tentativa de estruturar o processo de prestação de contas de forma seletiva e articulada ao julgamento, aproximando-o de uma lógica sistêmica de *accountability*.

A Norma Brasileira de Auditoria Aplicada ao Setor Público NBASP 20 – Transparência e *Accountability* estabelece que as Instituições Superiores de Controle devem operar sob estrutura legal que assegure *accountability* e transparência. Conforme Schedler (1999), *accountability* envolve não apenas a obrigação de informar e justificar atos de gestão (*answerability*), mas também a capacidade institucional de impor sanções e fazer cumprir a lei (*enforcement*). Em síntese, tanto estudos acadêmicos quanto iniciativas institucionais convergem na importância de se fortalecer a prestação de contas como instrumento de efetivação da *accountability* e de cumprimento da função constitucional atribuída aos tribunais de contas.

Entretanto, no âmbito subnacional, persiste a dúvida sobre a utilidade prática dos modelos de prestação de contas para subsidiar o julgamento das contas públicas. No caso do TCE/GO, a Resolução Normativa (RN) nº 5/2018 reformulou o modelo anteriormente estabelecido pela RN nº 1/2003, reorganizando procedimentos e padronizando exigências documentais. Contudo, ainda não há estudos que examinem em que medida sua arquitetura normativa e técnica está alinhada às boas práticas nacionais e internacionais.

Nesse contexto, emerge a seguinte questão de pesquisa: Em que medida o modelo de prestação de contas adotado pelo TCE-GO, a partir da RN nº 5/2018, encontra-se alinhado aos pressupostos teóricos da *accountability* e às diretrizes normativas e técnicas observadas no modelo do TCU?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Analisar o modelo de prestação de contas adotado pelo TCE-GO, à luz dos referenciais teóricos contemporâneos de *accountability* e das práticas implementadas pelo TCU, com vistas a identificar seus limites, potencialidades e lacunas institucionais.

1.3.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, propõe-se o desdobramento nos seguintes objetivos específicos:

1. Sistematizar os referenciais teóricos de *accountability* aplicáveis à prestação de contas;
2. Descrever e analisar o modelo de prestação de contas adotado pelo TCU;
3. Examinar o modelo de prestação de contas do TCE-GO, conforme disciplinado pela RN nº 5/2018;
4. Comparar os modelos de prestação de contas do TCU e do TCE-GO, à luz do referencial teórico adotado; e
5. Identificar lacunas (*gaps*) institucionais no modelo de prestação de contas do TCE-GO.

1.4 Justificativa e relevância do estudo

A prestação de contas constitui um dos principais instrumentos democráticos de monitoramento e controle da atuação dos gestores públicos, sendo essencial para fortalecer o aprendizado organizacional e ampliar a efetividade da administração na produção de resultados para a sociedade (Brasil, 2020).

Tradicionalmente, as prestações de contas públicas basearam-se em modelos contábeis convencionais, de caráter predominantemente formal e estático, adequados a contextos organizacionais estáveis e pouco competitivos. Contudo, estudos recentes demonstram que a adoção progressiva do relato integrado (RI) pode contribuir para superar tais limitações, ampliando a transparência, a *accountability* e a utilidade da informação pública (Pärl *et al.*, 2020; Mauro *et al.*, 2020; Nicolò *et al.*, 2020).

Nesse cenário, o RI emerge como prática inovadora ao promover uma abordagem pluralista da contabilidade no setor público, orientada à geração de valor público e ao fortalecimento da responsabilidade institucional. Para alcançar tais objetivos, exige-se o desenvolvimento do pensamento integrado e a efetiva participação das partes interessadas (Garlatti et al., 2024).

Experiências internacionais, como o *Performance and Accountability Report* (PAR), nos Estados Unidos, ilustram a relevância da integração entre resultados financeiros e operacionais na mesma prestação de contas, como modelo comunicacional mais abrangente e útil à sociedade. O PAR reúne informações institucionais, financeiras e de desempenho, acompanhadas de opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras. Geralmente, em outros países, a prestação de contas é intitulada como Relatório Anual (Brasil, 2014).

No Brasil, a literatura evidencia esforços de modernização por parte dos tribunais de contas, com incorporação gradual de boas práticas nacionais e internacionais, ainda que persistam desafios relacionados à efetividade e ao foco em resultados. Para entender de que maneira a produção acadêmica tem tratado esse processo, realizou-se revisão da literatura nas bases acadêmicas do Google Scholar, SciELO, Spell e Portal de Periódicos CAPES, empregando os descritores “*Accountability*”, “Prestação de Contas” e “Tribunal de Contas”, combinados pelos operadores booleanos “*and*” e “*or*”, e recorte temporal, restringindo-se aos artigos publicados entre 2020 e 2025.

No total, foram encontrados 3.697 estudos. Após análise de títulos e resumos, 23 trabalhos foram selecionados por tratarem diretamente de aspectos relacionados aos mecanismos e práticas de prestação de contas nos tribunais de contas. Como critérios de exclusão, aplicaram-se a ausência de relação com o problema de pesquisa, a indisponibilidade do texto integral e a duplicidade entre plataformas.

Quadro 1 – Estudos correlatos

Título do Artigo	Autores	Ano de Publicação	Resumo (Objetivo e Resultados)
1. Relato integrado no setor público brasileiro: Aplicabilidade e adaptações	Cintia Zaira Messias de Lima	2019	Objetivo: Avaliar a aplicabilidade da Estrutura Internacional para Relato Integrado como diretriz para a elaboração de relatórios de

			prestação de contas pelas organizações do setor público brasileiro. Resultado: O Relato Integrado é compatível como o contexto do setor público brasileiro com algumas adaptações para cumprimento do dever de prestar contas.
2. Falta de tempestividade na apreciação das contas municipais por parte dos tribunais de contas brasileiros	Luiz Carlos Miranda, e Ícaro Saraiva Laurinho	2020	Objetivo: Verificar a relação entre o tempo de emissão de pareceres e os resultados das contas municipais. Resultado: maior demora correlacionou-se com maior índice de reprovação das contas.
3. <i>Accountability</i> ou Prestação de Contas, CGU ou Tribunais de Contas: o exame de diferentes visões sobre a atuação dos órgãos de controle nos municípios brasileiros.	Gustavo Andrey Almeida Fernandes, e Marco Antonio Carvalho Teixeira.	2020	Objetivo: Analisar as diferenças de concepção de fiscalização dos municípios pelos Tribunais de Contas, contrastando com a atuação da CGU. Resultado: Divergência de atuação entre TCU e CGU. A CGU se aproxima mais de uma auditoria de performance, enquanto no TCU predomina a auditoria de compliance.
4. Apreciação de contas de governos: uma análise nos municípios de Santa Catarina	Camila Cristine da Silva Alves, e Alex Mussoi Ribeiro	2020	Objetivo: Investigar se existe diferença na apreciação das contas dos governos municipais do estado de Santa Catarina, em decorrência da natureza do Relator.

			Resultado: Existe influência política na apreciação das contas pelo TCE/SC.
5. Papel do Tribunal de Contas no controle financeiro municipal	Wesley de Almeida Mendes, Marco Aurélio Marques Ferreira, Lucas de Paula Rocha, e Evandro Rodrigues de Faria	2020	Objetivo: Verificar os julgamentos das contas de governo dos municípios de Minas Gerais. Resultado: O principal motivador de rejeição das contas foi o não cumprimento dos limites constitucionais de gastos com saúde e educação
6. Atrasos na Entrega de Prestações de Contas Municipais e a Decisão dos Tribunais de Contas Estaduais	Neilson Alves Rosa	2021	Objetivo: Analisar a possível associação entre o atraso na entrega das Prestações de Contas Anuais municipais aos Tribunais de Contas respectivos e a respectiva reprovação do órgão de controle referente ao ano de 2016. Resultado: Não indicaram haver associação entre o atraso nas Prestações de Contas Anuais e a reprovação das contas pelos Tribunais. Porém, a pesquisa identificou relação entre o atraso no envio das Contas Anuais para os Tribunais de Contas e o atraso no depósito das declarações de Contas Anuais ao Tesouro Nacional por meio do SICONFI.
7. Avaliação da <i>accountability</i> dos tribunais de contas da	Luiz Carlos da Silva Müller	2022	Objetivo: Avaliar o cumprimento da legislação sobre <i>accountability</i>

região sul do Brasil			pelos Tribunais de Contas da região Sul. Resultado: Apesar do alto nível de transparência, as instituições avaliadas deixaram de cumprir alguns requisitos.
8. O Status Quo do Relato Integrado no Setor Público Brasileiro	Sara Castro, e Abimael Costa	2022	Objetivo: Avaliar o estado atual do Relato Integrado nas organizações públicas. Resultado: As pesquisas direcionadas ao Setor Público não recebem a mesma atenção que do setor privado; verificou-se ainda que a Decisão Normativa nº 178/2019 se aplica aos pilares da Teoria Institucional.
9. Necessidade de Atuação dos Tribunais de Contas para Reconhecimento de Ato de Improbidade Administrativa na Omissão de Prestação de Contas	Fábio Manoel Fragoso Bittencourt Araújo	2022	Objetivo: Discutir sobre o papel dos Tribunais de Contas no contexto da omissão de prestação de contas. Resultado: Cabe aos Tribunais de Contas representar à autoridade administrativa competente quando constatada a omissão de prestação de contas.
10. Prestação de contas de governos municipais: fatores atribuídos às controladorias municipais que explicam a rejeição pelo Tribunal de Contas	Leonardo Valente Favaretto, Paula Chies Schommer, e Julio da Silva Dias	2022	Objetivo: Investigar as variáveis associadas ao controle interno dos municípios catarinenses (controladorias municipais) que explicam a rejeição das contas de prefeito municipal (contas de governo) pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCESC).

			Resultado: Contribuem para aumentar a probabilidade de rejeição de contas pelo TCE/SC as variáveis “alteração de prefeito”, “número de denúncias recebidas por outros órgãos públicos”, “controle interno sem autonomia” e “atuação restrita (não ampla) do controle interno”.
11. Fatores Determinantes Que Influenciam a Probabilidade de Rejeição das Contas de Governo Julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco	Lyndon Jhonson Soares dos Santos	2022	Objetivo: Verificar quais são os fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE. Resultado: A experiência política e o nível de escolaridade são os fatores mais determinantes para influenciar, respectivamente, aumentando e diminuindo, a probabilidade de rejeição das contas de governo dos Municípios.
12. A Construção do relato integrado da Universidade Federal de Alfenas com Base no Valor Público	Larissa Araújo dos Santos, Paulo Roberto Rodrigues de Souza, e Lucas Cezar Mendonça	2023	Objetivo: descrever, por meio de uma pesquisa-ação, o processo de construção do Relato Integrado – peça central da prestação de contas – da Universidade Federal de Alfenas do ano de 2020, considerando, para tanto, o novo formato exigido pelo TCU. Resultado: As melhorias na forma e formato da apresentação da

			prestação de contas aproximam-se dos fundamentos da perspectiva do valor público.
13. Irregularidades financeiras dos pareceres prévios do município do Rio de Janeiro à luz da teoria institucional	Ted Jefferson Pereira da Silva, Monica Cristina Sobreira, Melissa Christina Corrêa de Moraes, e Waldir Jorge Ladeira dos Santos	2023	Objetivo: Analisar os pareceres prévios das contas anuais do Prefeito do Município do Rio de Janeiro (RJ) emitidos pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRJ) a fim de identificar as irregularidades financeiras recorrentes. Resultado: As principais irregularidades observadas pelo TCMRJ em seus Pareceres Prévios, no que tange ao período analisado, referem-se às despesas sem prévio empenho, às despesas previdenciárias e com seguridade, à Dívida Ativa, aos controles internos, regime de competência, transparência, registros contábeis incorretos e Fundeb.
14. Prestação de Contas Municipais: Um Estudo Sobre o Portal do TCE-RJ	Ester Hadassa de Oliveira Sant'anna, e Victória Marques Arantes Ettore Martins	2023	Objetivo: Identificar, interpretar e listar os fundamentos legais e teóricos dos pareceres das prestações de contas dos municípios, analisando os resultados e os principais pontos de relevância destacados pelo Tribunal de Contas. Resultado: Dos 15 municípios estudados, 13 obtiveram

			pareceres contrários nas prestações de contas no ano de 2016 e apenas 2 municípios com pareceres favoráveis, tratou-se das análises das contas do último ano de mandato dos gestores públicos anteriores.
15. Análise da prestação de contas do poder executivo do estado entre 2013 e 2018	Fernando Augusto Matte Garcia	2023	Objetivo: Identificar o potencial de <i>accountability</i> nos relatórios técnicos que instruem os pareceres prévios. Resultado: A dimensão formal da <i>accountability</i> foi plenamente atendida, enquanto que, a dimensão substantiva da <i>accountability</i> foi parcialmente contemplada nas análises.
16. Análise das reincidências nos pareceres prévios do TCE-RJ sobre as contas anuais do Governo do Estado do Rio de Janeiro	Elayne Conceição Alparone Girão, Everton Rodrigues Medeiros, Rui César dos Santos Chagas, e Waldir Jorge Ladeira dos Santos	2024	Objetivo: Buscar frequência dos achados constantes dos Pareceres Prévios e identificar os principais temas recorrentes das recomendações, ressalvas e irregularidades emitidas. Resultado: Principais irregularidades referem-se aos limites constitucional e legal do gasto público, à gestão fiscal e financeira, ao planejamento orçamentário, e à necessária evidenciação contábil.
17. O que devo divulgar na internet? Uma análise de <i>accountability</i>	Vanúcia de Oliveira Santos Caires, Fernando Gentil de	2024	Objetivo: Examinar a prestação de contas dos órgãos públicos federais através da Instrução

baseada na Instrução Normativa nº 84/2020 do TCU	Souza, Bruna Faccin Camargo, e Jocias Maier Zanatta		Normativa nº 84/2020 do TCU, com o objetivo de evidenciar quais as informações devem ser divulgadas nos portais de internet oficiais das entidades. Resultado: Apresentou-se um quadro resumo com os conteúdos exigidos pela IN 84/2020, conceitos e filtros de busca para facilitar a implementação e elaboração da prestação de contas das entidades e atendimento da transparência na gestão pública.
18. Programação das políticas públicas e o exercício do controle externo na fase de prestação de contas	Kássio Inácio Monteiro de Moraes	2024	Objetivo: A identificação dos gargalos na apreciação da prestação de contas governamentais dos municípios tocantinenses no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Resultado: Identificou-se o descumprimento dos prazos de apreciação das contas, a inexistência de metodologia de análise das políticas públicas pela perspectiva da economicidade, eficiência, eficácia e impacto, bem como a ausência de acompanhamento quando à implementação das recomendações emitidas pelo TCE/TO.

19. Fatores formais dos pareceres irregulares proferidos pelo TCE-SP	Natasha Boralí, e Flávia Zóboli Dalmácio	2024	Objetivo: Analisar fatores que levam a pareceres irregulares das prestações de contas dos municípios de São Paulo. Resultado: A desaprovação de contas é maior no último ano de mandato, principalmente pelo Art. 42 da LRF. Nos demais exercícios deve-se principalmente à falta de aplicação dos recursos destinados a área de educação.
20. Análise das Reincidências nos Pareceres Prévios do TCE-RJ sobre as Contas Anuais do Governo do Estado do Rio de Janeiro	Elayne Conceição Alparone Girão, Everton Rodrigues Medeiros, Rui César dos Santos Chagas, e Waldir Jorge Ladeira dos Santos	2024	Objetivo: Buscar frequências dos achados constantes dos Pareceres Prévios e identificar os principais temas recorrentes das recomendações, ressalvas e irregularidades emitidas nos Pareceres Prévios. Resultado: Evidenciou que as principais irregularidades observadas pelo TCE-RJ em seus Pareceres Prévios referem-se aos limites constitucional e legal do gasto público, à gestão fiscal e financeira, ao planejamento orçamentário, e à necessária evidência contábil.
21. Prestação e análise de contas estruturada no modelo de relato integrado: um estudo sobre os pareceres	Kássio Inácio Monteiro de Moraes, e Nilton Marques de Oliveira	2024	Objetivo: Identificar a estrutura da prestação de contas governamentais dos municípios tocantinenses no âmbito do

prévios do tribunal de contas do estado do Tocantins			Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Resultado: Inexistência de metodologia de análise das políticas públicas pela perspectiva da economicidade, eficiência, eficácia e impacto, bem como a concentração de esforços em torno apenas dos dados contábeis e financeiros das organizações.
22. Determinantes dos Pareceres de Desaprovação Realizados pelo Tribunal de Contas do Amazonas	Gustavo Pinto da Silva, Jander Sousa Rocha, Victor Godeiro de Medeiros Lima, e Nyalle Barboza Matos	2025	Objetivo: Analisar as infrações mais recorrentes nas recomendações de desaprovação das contas anuais dos municípios do Amazonas. Resultado: Infração mais frequente a “prática de ato ilegal, ilegítimo, antieconômico ou grave infração à norma legal ou regulamentar”.
23. Relato Integrado como Ferramenta de Prestação de Contas no Conselho Regional de Contabilidade do Paraná	Isabelle Caroline Bevilaqua, Enio Gabriel Meniqueti, e João Pedro Pizzólio de Souza	2025	Objetivo: Analisar aderência dos Relatórios de Gestão do CRC-PR à Decisão Normativa nº 187/2020 do TCU. Resultado: Aderência das informações divulgadas à Decisão Normativa nº 187/2020, registrando uma evolução nos anos analisados com a maior aderência em 2023.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Apesar do crescimento da produção acadêmica voltada à análise da *accountability* e da atuação dos tribunais de contas do Brasil, a revisão da literatura evidencia uma lacuna importante no que se refere ao estudo aprofundado sobre prestação de contas dos administradores públicos, especificamente no Estado de Goiás após a reforma normativa de 2018.

Observou-se que diversas pesquisas têm abordado o tema sob perspectivas diferentes, como a avaliação da *accountability* em tribunais de contas da região Sul (Müller, 2022); a identificação de gargalos na apreciação de contas governamentais no âmbito do TCE/TO (Moraes, 2024); a análise das reincidências e irregularidades em pareceres prévios de contas do TCE/RJ (Girão et al, 2024) e no TCM/RJ (Silva et al, 2023); ou ainda estudos sobre os fatores determinantes da rejeição de contas em tribunais como o TCE-SP (Borali; Dalmácio, 2024) e o TCE/PE (Santos, 2022).

Também se destacam trabalhos que exploram a incorporação do relato integrado como ferramenta de prestação de contas (Santos et al., 2023; Bevilaqua et al., 2024). Contudo, não foram identificadas investigações específicas sobre a experiência do TCE/GO, especialmente no período posterior à vigência da RN nº 5/2018.

Essa lacuna reforça a importância desta pesquisa que se justifica pela sua relevância científica, ao avançar na discussão teórica sobre *accountability* e controle externo; pela sua relevância institucional, ao apoiar a reflexão crítica sobre o modelo de prestação de contas do TCE-GO; e pela sua importância prática, ao subsidiar a proposição de instrumentos concretos voltados ao aprimoramento da governança pública e da efetividade do controle externo no âmbito estadual.

1.5 Estrutura do trabalho

A presente dissertação está estruturada em cinco capítulos, além desta introdução, organizados de modo a permitir a progressiva contextualização teórica, normativa e analítica do objeto de estudo, culminando na apresentação do produto técnico-tecnológico (PTT).

O Capítulo 1 – Introdução apresenta a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo e a delimitação do escopo da investigação, situando a relevância da prestação de contas no âmbito da governança pública e da *accountability* contemporânea.

O Capítulo 2 – Referencial Teórico discute os principais referenciais conceituais que sustentam a pesquisa, com ênfase nos conceitos de *accountability*, governança pública, controle

externo e prestação de contas. O capítulo aborda, ainda, a atuação das EFS no fortalecimento dos sistemas de *accountability*, bem como os referenciais nacionais e internacionais que orientam as boas práticas de prestação de contas no setor público.

O Capítulo 3 – Procedimentos Metodológicos descreve o delineamento da pesquisa, caracterizada como qualitativa, descritiva e documental, detalhando as fontes de dados utilizadas, os critérios de seleção dos documentos analisados e os procedimentos de análise de conteúdo empregados. O capítulo também apresenta a matriz analítica adotada, estruturada a partir das dimensões de informação, justificação e sanção, conforme o modelo teórico de Schedler (1999).

O Capítulo 4 – Análise Situacional apresenta a análise do modelo de prestação de contas do TCU e, em perspectiva comparativa, do modelo adotado pelo TCE-GO. A análise é desenvolvida de forma sistemática, considerando as etapas do processo de prestação de contas — prestação, auditoria e julgamento — e evidenciando convergências, diferenças e lacunas à luz dos referenciais teóricos e normativos discutidos.

O Capítulo 5 – PTT descreve o produto desenvolvido no âmbito do mestrado profissional, consistente em um Guia de Prestação de Contas, elaborado com base na matriz analítica construída ao longo da pesquisa. O capítulo apresenta os objetivos, o público-alvo, a estrutura e a lógica de utilização do guia, o qual é disponibilizado como apêndice da dissertação, de modo a subsidiar gestores públicos, órgãos de controle interno e demais atores envolvidos no processo de prestação de contas.

Por fim, são apresentadas as Conclusões, nas quais se retomam os objetivos do estudo, sintetizam-se os principais achados da pesquisa e destacam-se as contribuições acadêmicas, institucionais e práticas do trabalho, bem como suas limitações e possibilidades de aprofundamento em pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Transparência e *Accountability* como Pilares da Governança Pública

Governança pública pode ser compreendida como um sistema que busca o equilíbrio entre os diferentes atores envolvidos — cidadãos, representantes eleitos, gestores e servidores públicos, e demais partes interessadas — com a finalidade de assegurar a prevalência do interesse coletivo acima do interesse de particulares (Matias-pereira, 2010). Segundo Martins

(1997) e Melo (1996), governança refere-se à capacidade dos arranjos institucionais de coordenar e regular transações de um sistema social, utilizando-se tanto do marco normativo vigente quanto das interações dos agentes envolvidos.

A governança focaliza a qualidade e efetividade dos processos decisórios. Busca responder como otimizar os resultados e benefícios para as partes interessadas; se os problemas priorizados foram resolvidos; como, por quem e por que as decisões foram tomadas; se os resultados esperados foram atingidos (Brasil, 2020). Além disso, a governança identifica oportunidades para eliminar controles excessivos que possam dificultar o alcance dos resultados, pois seu objetivo é melhorar o desempenho organizacional para gerar valor (OCDE, 2017).

No contexto do setor público, Slomski (2008) conceitua governança como o processo de gestão dos recursos econômicos e sociais visando o desenvolvimento do país. Rose-Ackerman (2017) acrescenta que as vulnerabilidades desse processo frequentemente decorrem de problemas relacionados à corrupção, fraudes, incompetências ou desperdícios de recursos públicos. Nesse sentido, a governança pública atua como um processo iterativo, envolvendo atores sociais e econômicos em prol da resolução conjunta de desafios complexos impostos pela crescente demanda social (Torfing et al., 2012; Ansell; Torfing, 2016).

Para Matias-Pereira (2018), uma das manifestações mais comuns do conceito de governança na administração pública é a governança corporativa, pois ambos compartilham o problema central do conflito agente-principal ou conflito de agência. No Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabelece que o poder emana do povo, sendo exercido por meio de representantes eleitos ou diretamente, conforme dispositivos constitucionais (Brasil, 1988, art. 1º).

Portanto, a sociedade desempenha o papel de “principal”, pois compartilha as percepções de finalidade e valor, podendo exercer o poder social por meio de estruturas representativas adequadamente constituídas. Consequentemente, todas as pessoas responsáveis pela implementação da estrutura do Estado brasileiro são “agentes” a serviço do povo (Dallari, 2005).

Para o TCU governança envolve mecanismos de liderança, estratégia e controle utilizados para orientar, monitorar e avaliar as ações da gestão pública, com vistas a atender aos interesses da sociedade (Brasil, 2020). De acordo com uma análise da IFAC (IFAC, 2013), a melhoria da governança pública depende essencialmente do comportamento ético, íntegro, responsável, comprometido e transparente dos líderes; do controle da corrupção; da implementação efetiva de códigos e valores éticos; do cumprimento rigoroso de normas e

regulamentos; da comunicação eficaz e transparente; e do envolvimento equilibrado e efetivo dos stakeholders, que inclui cidadãos e iniciativa privada.

Tanto da literatura internacional quanto das normas brasileiras, como o Decreto 9.203/2017, extrai-se um conjunto de princípios fundamentais que funcionam como valores interdependentes e servem de referência para as organizações públicas na busca dos resultados almejados e aumenta a confiabilidade da sociedade nas instituições: capacidade de resposta; integridade; transparência; equidade e participação; *accountability*; confiabilidade; e melhoria regulatória (CIPFA, 2004; IFAC, 2001; 2014; OCDE, 2015; 2018; The United Nations, 2015; 2018; Brasil, 2017; 2018). Para este estudo, destacam-se especificamente os princípios de transparência e *accountability*.

Transparência é a prática de disponibilizar, inclusive na forma de dados abertos, informações atualizadas sobre operações, estruturas, decisões e resultados governamentais. O acesso deve ser garantido para todas as informações relativas à instituição pública, não se limitando apenas àquelas impostas por lei, e com uma linguagem que seja clara para a sociedade. Trata-se de um mecanismo indispensável para viabilizar o controle social (BRASIL, 2020). Já *accountability* refere-se à obrigação que agentes públicos têm de prestar contas e assumir responsabilidades administrativas, fiscais e programáticas perante aqueles que lhes delegaram autoridade e recursos (Brasil, 2011).

Para a INTOSAI, *accountability* e transparência são elementos fundamentais para a governança pública eficiente. Nos termos da *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) 20, transparência aplicada de forma enérgica pode reduzir a corrupção, melhorar a governança e promover a *accountability* (INTOSAI, 2010). Na mesma linha, o Referencial Básico de Governança (2020) apresenta a liderança da organização como responsável pela implementação do modelo de governança que inclua mecanismos de *accountability* (prestação de contas e responsabilização), baseado em transparência para assegurar resultados de interesse da sociedade.

Finalmente, segundo o mesmo referencial, embora transparência e *accountability* estejam interligadas e sejam complementares, a transparência aplicada de forma isolada não garante a *accountability*. Esta última requer, além da disponibilização de informações, a obrigação explícita dos gestores públicos justificarem suas decisões e serem responsabilizados por eventuais desvios ou inadequações na gestão dos recursos públicos (Brasil, 2020).

2.2 *Accountability*: Conceito, Dimensões e Tipologias

O termo *accountability* apresenta desafios conceituais e interpretativos na realidade brasileira, dada a ausência de tradução direta e precisa em português, o que dificulta sua plena compreensão (Campos, 1990). De acordo com Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013), ao analisarem a literatura nacional sobre o tema, identificaram que a *accountability* geralmente se associa às ideias de responsabilidade e prestação de contas, embora ainda careça de um conceito amplamente consolidado na literatura.

Pelizzo e Stapenhurst (2014) destacam que, apesar de sua centralidade na política e governança democrática contemporânea, o conceito de *accountability* é frequentemente criticado por sua indefinição e falta de clareza teórica. No Brasil, o termo é amplamente empregado na gestão pública, embora persista uma indefinição conceitual que demanda maior precisão e aprofundamento teórico (Ceneviva, 2006).

Para Bovens (2006), a *accountability* é essencial por possibilitar controles democráticos sobre as ações governamentais, prevenindo a concentração de poder, contribuindo para o aprendizado organizacional e a efetividade na administração pública. Denhardt e Denhardt (2003) acrescentam que a compreensão da *accountability* deve incluir as manifestações advindas de uma sociedade com participação ativa e articulada, logo, deve contemplar variadas dimensões para ser compreendida.

Coutinho (2020) descreve que o conceito de *accountability* está dentro de uma relação dialógica de condicionamento mútuo e dinâmico entre representantes e representados. Campos (1990) reforça a ideia de que a *accountability* está intrinsecamente ligada à democracia, sendo inviável se falar em prestação de contas e responsabilização de gestores públicos em contextos autoritários. De acordo com O'Donnell (1998), representação e *accountability* são dimensões republicanas essenciais na democracia.

Independentemente da forma que assuma, a *accountability* demanda a disponibilidade de informações que permitam aos interessados avaliar se os recursos públicos são aplicados adequadamente, conforme leis e regulamentos, se os programas governamentais cumprem seus objetivos, e se os serviços são prestados de forma eficiente, econômica e efetiva (GAO, 2003).

Na concepção de O'Donnell (1998); Abrúcio e Loureiro (2004); e Mainwaring (2005), *accountability* envolve um processo permanente de avaliação e responsabilização dos agentes públicos, desde que esta responsabilização se dê mediante algum tipo de sanção, seja negativa (punição) ou positiva (prêmio), de natureza legal ou moral.

Abrúcio e Loureiro (2004, p. 75) conceituam *accountability* como “a construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados”. Os autores propõem três formas de classificação da *accountability*: processo eleitoral, controle institucional durante o mandato (incluindo o controle administrativo das ações estatais), e regras estatais intertemporais.

Na opinião de O'Donnell (1998), a responsabilização democrática pode se dar por dois mecanismos: *accountability* vertical, caracterizada pelo controle da sociedade sobre os governantes, por meio do voto, dos plebiscitos e outros mecanismos, e *accountability* horizontal, que se efetiva com a fiscalização recíproca entre os poderes (*checks and balances*) e mediante o controle da atividade pública por órgãos governamentais, como os tribunais de contas brasileiros.

Para o autor *accountability* vertical está diretamente ligada à democracia eleitoral, refere-se à sensibilidade das políticas governamentais às tendências do eleitor. Logo, o elo entre eleições livres, corretas e periódicas desempenham um papel crucial na *accountability* vertical, sendo elementos chaves da democracia contemporânea, que possibilita aos cidadãos recompensar ou punir seus representantes, periodicamente, por meio do voto (O'Donnell, 1998).

Adicionalmente, o autor destaca o papel da mídia e da sociedade civil organizada no âmbito da *accountability* vertical. Esses autores podem divulgar atos contrapostos ao interesse público e influir na formação de opinião e predileções nas eleições. Daí a importância dos instrumentos que garantem um conjunto de liberdades de expressão e associação, bem como o acesso a variadas e razoáveis fontes de informações (O'Donnell, 2003).

No entanto, reconhecendo as limitações da *accountability* vertical, O'Donnell (2007) apresenta a exploração de mecanismos paralelos e propõe a *accountability* horizontal como um complemento essencial. Essa categoria se efetiva com a capacidade e disponibilidade dos órgãos competentes para controlar e punir as ações ou omissões dos agentes públicos ou outras instituições estatais, quando ilegais. A *accountability* horizontal envolve:

Instituições estatais que estejam autorizadas e dispostas a vigiar, controlar, corrigir e/ou sancionar ilícitos praticados por outras instituições estatais, vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas. As primeiras devem não apenas ter a autoridade legal para assim proceder, mas devem ter também, de fato, suficiente autonomia em relação a outra. Esse é, claro, o antigo tema da separação de poderes e do sistema

de freios e contrapesos. Incluem-se aqui as instituições clássicas do executivo, legislativo e judiciário; mas nas poliarquias contemporâneas, estende-se também para várias outras instituições de controle, ombudsmen, auditorias, fiscalías, dentre outros (O'Donnell, 2007, p. 62).

Os mecanismos de *accountability* horizontal originam e ajustam-se as formas tradicionais de *checks and balances* - caracterizados pela *balance horizontal accountability* - mas claramente não se exaurem e vão ainda mais longe. Adiciona-se as denominadas medidas *mandated horizontal accountability*, que inclui outras instituições estatais com mandato legal para controlar, prevenir, e, se necessário, punir atos ilícitos de outras instituições. Complementando os órgãos clássicos de poder, as instituições *mandated horizontal accountability* foram criadas de forma mais específica em relação a desvio de condutas, como o risco de corrupção e interferência indevida no exercício do poder público (O'Donnell, 2007).

Normalmente, as entidades *mandated* possuem vantagens em sua atuação sobre as *balanced*. Uma delas é que as *mandated* podem ser proativas e constantes em suas atividades. Outra vantagem é que elas podem atuar de forma preventiva e sustar atos ilícitos praticados pelas instituições que elas controlam. Além disso, elas podem se utilizar de parâmetros profissionais em vez de critérios partidários ou “políticos”. Por fim, essas instituições podem desenvolver competências que lhes permitam analisar assuntos complexos em matéria de políticas. Assim, as instituições *mandated* não devem ser constituídas como substitutas das *balanced* – uma democracia que funciona de maneira razoável vislumbra na primeira um útil complemento e reforço da segunda (O'Donnell, 2007).

Ao enfatizar a dimensão interinstitucional e sancionatória, O'Donnell desloca o foco da *accountability* da esfera eleitoral para a estrutura organizacional do Estado, atribuindo centralidade às instituições de controle como garantidoras da legalidade e da integridade do exercício do poder público. Nesse sentido, a *mandated horizontal accountability* pressupõe capacidade efetiva de intervenção e correção, elemento essencial para a análise do papel dos Tribunais de Contas no ordenamento constitucional brasileiro.

Stark e Bruszt (1998) ampliam o debate com a categoria de *accountability* estendida. Os autores também analisaram a existência de instrumentos de controle institucional dos agentes públicos durante o mandato, e não apenas no momento eleitoral. Eles apontam a existência de vários atores políticos tanto no Estado como na sociedade onde existe um processo comum de tomada de decisão. Apontam que a *accountability* estendida é a ligação dos tomadores de decisões com redes de instituições políticas autônomas capazes de restringir as

arbitrariedades dos governantes. A *accountability* estendida distingue-se da eleitoral porque diferente desta última ela se perpetua no tempo, sendo um processo contínuo, sempre em curso (Stark e Bruszt, 1998).

Conforme Mainwaring e Welma (2003), existem dois atores principais no processo de *accountability* política: (i) os agentes públicos eleitos que possuem a obrigação de prestar contas; e (ii) as agências estatais responsáveis pelo controle, fiscalização e/ou sanção desses agentes, caracterizados por um vínculo que o autor denomina de *accountability* intraestatal, correspondente a categoria horizontal de O'Donnell (2007), com inclusão de, por exemplo: comitês de aplicação da lei, órgãos de auditoria (inspetores, controladorias e auditorias), comitês anticorrupção, ouvidorias etc.

Partindo da diferenciação realizada por O'Donnell (2007), Pelizzo e Staphenurst (2011) promove sua atualização e ampliam a classificação. Assim, ao lado das formas clássicas de *accountability* vertical e horizontal, acrescem a dimensão social, diagonal e externa ou recíproca.

Inicialmente, *accountability* social foi discutida por Smulovitz e Peruzzotti (2006) que deram destaque ao engajamento cívico como instrumento para fortalecer os canais de *accountability*. O foco são as iniciativas de cidadãos usuais e organizações da sociedade civil que se organizam para controlar o exercício do poder político, além do momento eleitoral. Assim, a *accountability* social é a movimentação de atores em diversas associações que se percebem como beneficiários legítimos e procuram expor abusos governamentais, incluir seus interesses na agenda pública ou influir nas decisões políticas. É um instrumento de controle vertical; mas, diferentemente da eleitoral, a *accountability* social pode ser executada entre as eleições (Smulovitz; Peruzzotti, 2003).

Esse tipo de *accountability*, ao tornar públicas as denúncias de corrupção e má gestão, pode influenciar e interferir nas estruturas de controle vertical, destruindo o capital simbólico que é a confiança e a credibilidade ou reputação de um político ou instituição, recurso fundamental das eleições políticas (Bovens; Schillemens; Goodin, 2014); e horizontal, provocando reações institucionais e funcionando como elemento de pressão e catalisador de respostas estatais às reivindicações nascidas na heterogeneidade do espaço social (Smulovitz; Peruzzotti, 2003). Dessa forma, a participação cidadã (individual ou coletivamente) assume papel central na qualificação das estruturas de controle, contribuindo para o fortalecimento da *accountability* enquanto valor republicano (Bovens, 2010).

Nesse mesmo sentido, O'Donnell (2004) argumenta que sociedades com elevado grau de organização social e meios de comunicação livres, para produzir e disseminar informação,

são capazes de gerar incentivos poderosos para a difícil missão das instituições de *accountability* horizontal no que se refere a responsabilização em caso de desvios.

Essa abordagem evidencia que a produção e divulgação de informações públicas não se destinam exclusivamente aos órgãos estatais de controle, mas também à sociedade como destinatária legítima da prestação de contas. Sob essa ótica, a transparência ativa e a inteligibilidade das informações tornam-se variáveis centrais dentro dos modelos de prestação de contas.

Essa interação entre *accountability* social e os mecanismos de controle horizontal originou a tipologia denominada *accountability* diagonal, que busca engajar os cidadãos na implementação das instituições de supervisão institucional. Essa modalidade diagonal é direcionada pela participação, o eixo horizontal deve estar aberto à inclusão e a participação do cidadão, ao invés de criar órgãos supervisores. Tal participação fortalece a capacidade das instituições de controle, ao permitir o compartilhamento de informações e o exercício conjunto da fiscalização pública (Pelizzo; Stapenhurst, 2011).

Coutinho (2020) também ressalta o papel relevante de mecanismos simbólicos de sanção, como manifestações populares, denúncias midiáticas, notas públicas e petições coletivas, que exercem influência sobre os processos decisórios estatais e qualificam a gestão pública ao vocalizarem a opinião da sociedade.

Por fim, atualmente emerge a *accountability* externa ou mútua, discutida por Willeman (2020), a qual se refere à supervisão e monitoramento exercidos por organismos internacionais – como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional – sobre os governos nacionais. Essa forma de controle deriva tanto de acordos e compromissos multilaterais assumidos para proteção dos direitos humanos, como os assinados desde a Segunda Guerra Mundial, quanto da crescente interdependência econômica e das estruturas globais de governança (Bovens; Schillemans; Goodin, 2014).

Schedler (1999) diferencia dois sentidos para o termo *accountability*: a) a obrigação dos agentes públicos em informar e justificar suas ações (*answerability*); e b) a capacidade das instituições de controle para garantir o cumprimento da lei e impor sanções aos que violaram as regras (*enforcement*).

Partindo do pressuposto que a *accountability* existe devido a existência do poder e da necessidade de que ele seja controlado, Schedler (1999) identifica três formas que devem ser impostas para prevenir o abuso do poder: a) a transparência no seu exercício (informação); b) a fundamentação dos atos dos agentes públicos (justificação); e c) a aplicação de sanções aos

responsáveis (punição). Estes três elementos - informação, justificação, punição - são, portanto, caracterizadores do conceito de *accountability* (Schedler, 1999).

A proposição de Schedler (1999) corrobora com a necessidade de analisar a *accountability* por duas perspectivas distintas: o da "obrigação" do agente público de agir e prestar contas (*answerability*), que está relacionado aos elementos informação e justificação; e o da "obrigação" do agente fiscalizador de fazer cumprir a lei e aplicar sanções para aqueles que violarem os deveres públicos (*enforcement*), que está relacionado ao elemento punição.

Ao estruturar o conceito nesses dois eixos complementares, Schedler oferece uma chave analítica particularmente útil para avaliar modelos de prestação de contas, pois permite verificar se os sistemas institucionais se limitam à produção de informações ou se efetivamente articulam informação e responsabilização. Essa distinção é central para a presente pesquisa, uma vez que o exame dos modelos do TCU e do TCE-GO exige identificar se há integração sistêmica entre prestação de contas (informação e justificação) e julgamento (sanção).

Por conseguinte, ao formar um elo relacional entre os agentes de controle (*accounting actors*) com quem a ela se sujeita (*accountable actors*), a *accountability* passa a ter atributos informativos e controversos ou críticos que promovem o oposto do poder de mão única. Como aponta Schedler (1999), isso exige que as partes busquem o diálogo público, distintamente da forma unilateral de controle. Para o autor, formas de *accountability* que se limitam à exposição de desvios, sem mecanismos para impor sanções, são formas leves que não devem ser classificadas como tal, pois *accountability* sem consequências, não se configura efetivamente como *accountability*.

A partir da compreensão conceitual e tipológica da *accountability*, torna-se necessário avançar para a análise de sua materialização no âmbito institucional. A efetividade desse princípio republicano depende não apenas de sua previsão normativa, mas também da existência de estruturas organizadas e permanentemente ativas, capazes de fiscalizar, monitorar e, quando necessário, sancionar condutas incompatíveis com o interesse público.

Nesse contexto, ganha relevo o estudo das instituições de *accountability*, ou *accountable actors*, suas diferentes configurações, competências e modelos de atuação, com destaque para aquelas que exercem o controle externo da gestão pública e asseguram a observância dos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade e transparência.

2.3 *Accountability* Horizontal e os Tribunais de Contas: Competências e Desafios

Como previamente analisado, os mecanismos de controle apenas pela via eleitoral apresentam limitações evidentes, especialmente em relação à sua frequência e alcance. O fato de ocorrerem em intervalos regulares e envolverem apenas a escolha de cargos eletivos demonstra a necessidade de outros dispositivos de fiscalização da atividade estatal. Assim, não é apenas oportuno, mas essencial que existam mecanismos de controle contínuos, exercidos por instituições permanentes, dotadas de instrumentos técnicos para monitoramento e com menor grau de assimetria informacional (Moraes, 2024). Nesse mesmo sentido, Iocken (2018) observa que a legitimidade conferida ao poder público exclusivamente pela vontade popular expressa nas urnas já não se mostra suficiente para sustentar a dinâmica política moderna.

Sob esse prisma, surgem as chamadas "instituições neutras" (Coutinho, 2020, p. 15) ou "instituições híbridas" (Moreira Neto, 2011, p. 64), que integram a estrutura do Estado e têm como missão a defesa de direitos fundamentais e a salvaguarda dos interesses públicos primários. Essas instituições são dotadas de autoridade própria, com papel institucional permanente, justificado precisamente por sua função de garantir o respeito ao interesse coletivo.

A efetividade dessas entidades depende da existência de garantias institucionais que assegurem sua autonomia. Tal autonomia se expressa na previsão constitucional de salvaguardas organizacionais e funcionais, além da consciência dos agentes que a compõem quanto à sua missão essencial de agir como representantes do interesse público (Mileski, 2003).

Araújo (2010) destaca que a Constituição Federal de 1988 ampliou de maneira significativa os dispositivos de fiscalização do poder estatal, tanto no que se refere à ampliação dos entes fiscalizados quanto à multiplicação dos órgãos fiscalizadores e ao aprimoramento metodológico de sua atuação.

Dessa forma, o Brasil passou de um cenário de escassez de instituições de *accountability* horizontal para um contexto de contínua evolução institucional. Esse processo resultou na criação de práticas inovadoras e no fortalecimento de estruturas destinadas à detecção, investigação e eventual sanção de condutas inadequadas no setor público. Casos de corrupção atuaram como catalisadores dessa transformação, acelerando o aperfeiçoamento gradual dessas entidades (Aranha; Filgueiras, 2016).

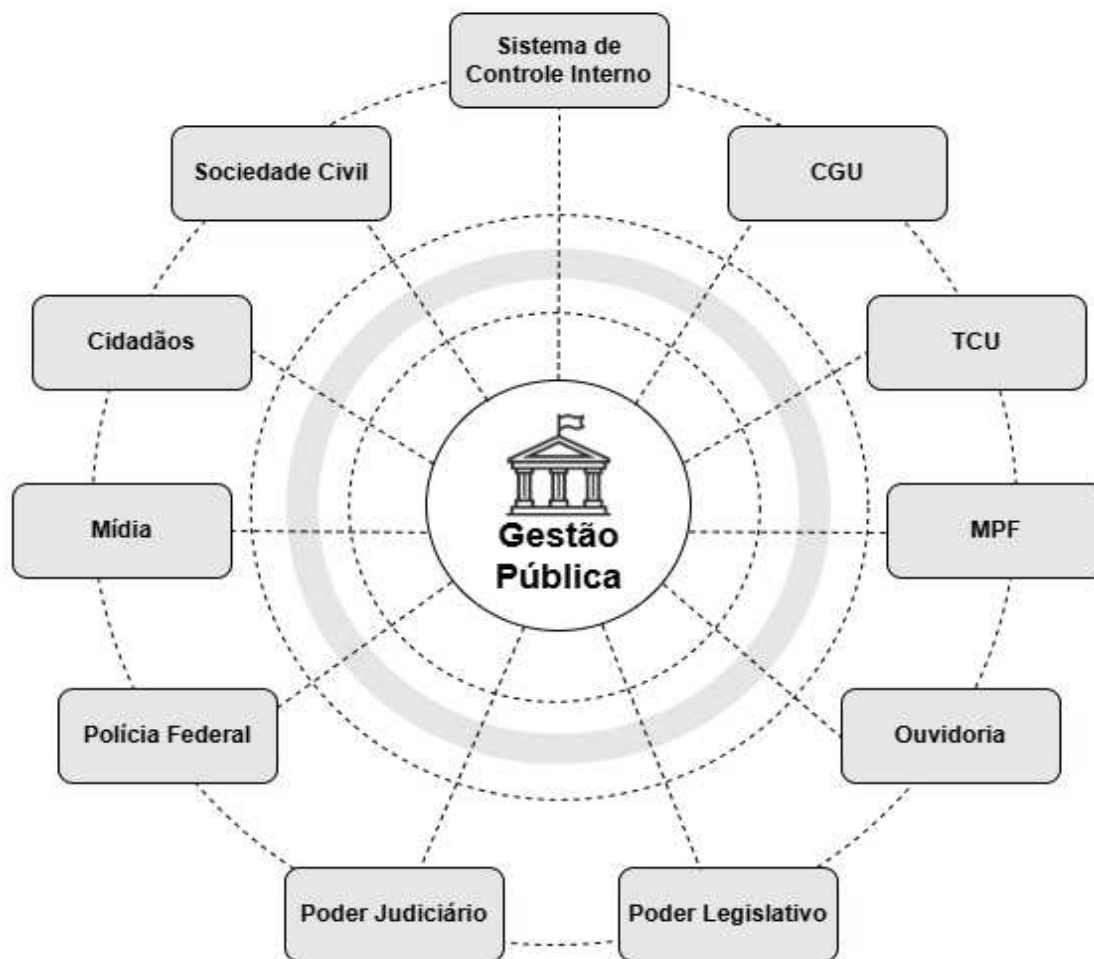
Rocha (2011) afirma que a interação entre instituições do tipo *mandated* e *balanced* vem sendo cada vez mais valorizada na ciência política, sobretudo no contexto da formação de redes de *accountability*. De acordo com essa perspectiva, não basta a existência de instituições legalmente autorizadas a exercer fiscalização. É necessário que haja uma rede articulada de

instituições públicas com compromisso normativo para a efetivação do controle, mesmo quando enfrentam resistências por parte de órgãos mais poderosos. Caso contrário, as ações dos órgãos de controle limitam-se a alimentar a opinião pública com denúncias de má gestão, sem, contudo, produzir os efeitos concretos desejados.

Portanto, a atividade de controle sobre a administração pública manifesta-se de múltiplas formas, e o desafio reside em garantir que, mesmo com a multiplicidade de mecanismos, os gestores públicos mantenham sua autonomia. Esses mecanismos são exercidos por um conjunto complexo de instituições, dotadas de competências e funções diversas. Para alcançar eficácia, esses agentes de *accountability* devem atuar de maneira articulada e sistêmica, e não isoladamente, conforme propõe Araújo (2010). Aranha (2015) reforça essa concepção ao afirmar que a *accountability* aciona um sistema integrado de instituições orientadas à supervisão e responsabilização de práticas corruptas.

No cenário brasileiro, observa-se uma pluralidade de órgãos envolvidos na concretização da *accountability*. Na esfera federal, tal função é exercida por sistemas de controle interno ministeriais, auditores da Controladoria-Geral da União (CGU) e do TCU, comissões parlamentares e entidades da sociedade civil. Essas instituições realizam monitoramentos contínuos e encaminham suas constatações à Polícia Federal e ao Ministério Público Federal, responsáveis por conduzir as investigações. Havendo indícios consistentes, os promotores instauram o processo judicial (Aranha, 2015). A Figura 1 representa as diversas modalidades de controle incidentes sobre a gestão pública.

Figura 1 - Rede de *Accountability* do Governo Federal Brasileiro



Fonte: Elaborado pela autora com base nos conceitos de Araújo (2010), Rocha (2011), e Aranha (2015).

Alves (2009) ressalta que é imprescindível a atuação coordenada e complementar entre os órgãos de controle, a fim de evitar duplicidades, lacunas ou sobreposição de competências. Dahl (2015) argumenta que o funcionamento saudável de uma sociedade política está diretamente relacionado ao pleno exercício e à autonomia dos instrumentos de controle.

Essa leitura sistêmica supera a visão fragmentada do controle e reforça a necessidade de coordenação institucional entre os diversos atores envolvidos (controle interno, controle externo, Ministério Público, Legislativo e sociedade). Ao adotar essa perspectiva, o desenho da prestação de contas deixa de se concentrar apenas na formalização do processo e passa a considerar todos os usuários da informação.

No âmbito da governança pública, a *accountability* é atribuída especialmente a instituições independentes, que detêm competência constitucional para avaliar ações governamentais e emitir opiniões técnicas e jurídicas sobre a gestão pública. Tais instituições integram dois modelos clássicos de controle externo: o modelo anglo-saxão, centrado em

auditorias-gerais ou controladorias, e o modelo romano-germânico, baseado em tribunais de contas. Em ambos, essas entidades são reconhecidas EFS (Chamoun, 2020).

Quanto à estrutura institucional dessas EFS, Coutinho (2020), Willeman (2020), Costa (2012) e Barretto (2004) identificam dois paradigmas predominantes: o modelo de Auditoria Geral (Westminster), mais vinculado ao Poder Legislativo e sujeitando-se funcionalmente a ele; e o modelo de Tribunal de Contas, caracterizado por maior independência funcional e orgânica, ainda que com certa ligação ao Legislativo, ora compartilhando funções, ora atuando de maneira autônoma. Apesar da diversidade entre as Instituições Superiores de Controle (ISC) pela não uniformidade de atuação destas no mundo, há similaridades importantes em sua estrutura e funcionamento.

No Brasil, as ISCs foram concebidas de forma *sui generis*, conforme Willeman (2020). Por um lado, mantêm características típicas do modelo europeu (atribuições decisórias e sancionatórias, independência institucional, atuação quase-jurisdicional), por outro, adotam funções próprias do modelo anglo-saxão, como auditorias, inspeções e suporte técnico-informacional a outros Poderes.

A Constituição Federal de 1988 ampliou as atribuições dos tribunais de contas, conferindo-lhes competências relevantes no controle da administração pública. Tais cortes assumem funções preventivas e sancionatórias, operando em cooperação com o Legislativo e proferindo decisões acerca da correta aplicação dos recursos públicos (Willeman, 2020).

Nos termos dos artigos 70 e 71 da Constituição Federal, os tribunais de contas exercem o controle externo, atuando como *accountable actors* na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública, abrangendo tanto a legalidade quanto a legitimidade, economicidade e aplicação de subvenções e renúncias de receitas (Brasil, 1988).

Apesar de o texto constitucional mencionar que compete ao Congresso Nacional exercer o controle externo "com o auxílio" do Tribunal de Contas, o Supremo Tribunal Federal esclareceu, na ADI 1.175-8/DF, que esse auxílio é primordial e não se confunde com subordinação. O Ministro Relator Carlos Ayres Britto afirmou que não há controle externo sem a participação do tribunal de contas, que atua como peça indissociável do processo. Assim, não se trata de uma Casa meramente auxiliar, ou seja, não existe vínculo de subalternidade entre os dois órgãos (Brasil, 2016).

O artigo 71 da Constituição Federal estabelece um conjunto abrangente de competências atribuídas ao TCU, que incluem: apreciar as contas do Presidente da República; e julgar as contas dos responsáveis por bens e valores públicos. Ao analisar esse dispositivo,

Lima (2021) observa que o artigo 71 contempla onze competências, sem prejuízo de outras previstas na própria Constituição, na Lei Orgânica do TCU (LOTUCU), na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e em legislações complementares. O autor ressalta, ainda, que entre essas competências se destacam:

Quadro 2 - Resumo das competências constitucionais do TCU

Competência	Dispositivo
Apreciar as contas anuais do Presidente da República.	art. 71, I
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.	art. 71, II
Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares.	art. 71, III
Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.	art. 71, IV
Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais.	art. 71, V
Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal ou a municípios.	art. 71, VI
Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas.	art. 71, VII
Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos.	art. 71, VIII, IX e XI
Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.	art. 71, X
Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas realizadas sem autorização.	art. 72, § 1º
Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades.	art. 74, § 2º
Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais.	art. 161, parágrafo único
Elaborar parecer prévio sobre as contas de governo de território.	art. 33, §2º

Fonte: Lima (2021).

A competência relacionada ao julgamento das contas de gestão é abordada por Barbosa (2018) como competência judicante dos tribunais de contas. Conforme Lima (2021) a função judicante das cortes de contas se manifesta no julgamento das contas dos responsáveis por valores públicos, nas contas relativas a prejuízos ao erário, em processos decorrentes de denúncias ou representações, e nas infrações descritas na Lei nº 10.028/2000, como a não publicação de relatórios fiscais ou descumprimento de metas da LDO.

Furtado (2007) explica que o artigo 71, inciso II, da Constituição dá origem ao conceito de contas de gestão, também denominadas contas dos ordenadores de despesa. Nessa modalidade, examina-se cada ato de gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, considerando critérios de legalidade, legitimidade, economicidade e conformidade com a aplicação de recursos e renúncias fiscais.

Conforme estabelece o TCU, o controle social e institucional previsto nos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal concretiza-se por meio do instrumento da prestação de contas. Trata-se de um mecanismo de governança pública que possibilita aos administradores e, quando cabível, aos responsáveis pelas instâncias de governança a apresentação e divulgação de informações e análises, tanto quantitativas quanto qualitativas, referentes aos resultados obtidos na gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial durante o exercício correspondente (Brasil, 2020).

2.4 O Dever de Prestar Contas no Estado Democrático: Fundamentos, Modalidades e Desafios

Quando bens ou recursos pertencentes à coletividade são confiados a terceiros, impõe-se, simultaneamente, a responsabilidade sobre seu uso e, como decorrência direta, o dever de prestar contas (Furtado, 2007). Assim, em consonância com as ideias de Gameiro (2004) e Coutinho (2020), compreende-se que o regime de prestação de contas constitui expressão histórica da luta dos povos pela institucionalização do poder político.

Segundo Subramanian (2008, p. 58), da relação entre principal e agente, o primeiro fornece recursos, assume riscos e define incentivos, enquanto o segundo executa tarefas, toma decisões em nome do principal e assume seus próprios riscos. Tal relação, traz embutido o chamado "problema de agência", que ocorre quando o agente atua em benefício próprio, contrariando os interesses do principal, especialmente quando detém informações que não estão acessíveis à outra parte.

Nesse contexto, a prestação de contas torna-se elemento central da relação contratual descrita na Teoria da Agência. Jensen e Meckling (1976 apud Segatto-mendes, 2001, p. 18) definem tal relação como um acordo no qual uma ou mais pessoas (os principais) delegam a outra (o agente) a realização de determinada tarefa, transferindo a esta certa autoridade para a tomada de decisões.

Para Canotilho (2008), o dever de prestar contas encontra fundamento na própria essência do regime republicano, uma vez que o poder pertence ao povo e é exercido em seu nome. Meirelles (2016) complementa ao afirmar que os agentes estatais, na qualidade de gestores de recursos públicos, devem justificar perante a coletividade o uso que fazem desses bens, por se tratarem de encargos inerentes à função pública.

Coutinho (2020) assinala que a exigência de prestar contas remonta ao surgimento do Estado moderno, estando presente na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, cujos artigos 14 e 15 asseguram a todo cidadão o direito de exigir informações e verificar a aplicação dos recursos públicos arrecadados bem como consentir com suas cobranças. Nesse mesmo sentido, Meirelles (2016) considera que a prestação de contas é uma decorrência natural da função administrativa, uma vez que quem administra bens ou recursos de terceiros deve, necessariamente, submetê-los à fiscalização por parte de órgão competente.

No ordenamento jurídico brasileiro, o parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal de 1988 estabelece que qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre recursos públicos ou pelos quais a União seja responsável, está obrigada a prestar contas. O dever de prestar contas é da pessoa física responsável por bens e valores públicos, não da entidade, e a comprovação deve ser feita de acordo com as normas da Administração (Brasil, 2022).

Paralelamente, Aleksovska e Schillemans (2021) observam que múltiplos agentes externos podem possuir legitimidade para exigir uma prestação de contas. Blume e Voigt (2007) complementam ao enfatizar que as organizações públicas devem responder a diversos fóruns de *accountability*, que frequentemente impõem diferentes tipos de exigências e critérios, o que acarreta pressões múltiplas e, por vezes, conflitantes (Aleksovska e Schillemans, 2021).

Cada um desses fóruns aplica padrões próprios para exigir informações e definir o que é uma conduta responsável, o que pode gerar julgamentos divergentes sobre a mesma atuação. Assim, as organizações públicas veem-se diante do desafio de atender simultaneamente a distintos públicos, com diferentes expectativas e critérios (Bovens, 2006; 2009).

Bovens (2007) categoriza cinco tipos de responsabilidade de prestação de contas no âmbito da *accountability*:

- (i) a política, exercida por eleitores, partidos e instituições governamentais no momento da eleição;
- (ii) a legal, baseada em normas jurídicas e exercida pelo Judiciário;
- (iii) a administrativa, vinculada a auditorias e órgãos de controle que a exercem regularmente;
- (iv) a profissional, relativa às obrigações dos profissionais com seus conselhos de classe; e
- (v) a social, exercida por grupos de interesse e organizações sociais.

Ainda segundo o autor, a accountability pode assumir nuances formais ou informais. Na primeira, exige-se a apresentação regular de informações a agências de supervisão, como os tribunais de contas; na segunda, as exigências ocorrem de maneira menos institucionalizada, como no caso de coletivas de imprensa ou auditorias voluntárias.

No âmbito da responsabilidade administrativa, a qual exige uma prestação de contas formal, Silva (2017) destaca que o conceito de "contas" envolve não apenas demonstrativos contábeis, mas um conjunto de informações que permitam avaliar a legalidade, eficiência, eficácia e economicidade da gestão pública. Isso inclui relatórios de gestão, indicadores de desempenho e outros documentos relevantes.

Nesse ponto, é necessário diferenciar as modalidades de prestação de contas previstas no sistema jurídico brasileiro: a) contas de governo, vinculadas à atuação política do chefe do Poder Executivo e sujeitas ao julgamento político do Parlamento, com base em parecer prévio do tribunal de contas (CF, art. 71, I c/c art. 49, IX); e b) contas de gestão, que se referem à atuação administrativa dos responsáveis por recursos públicos e que são objeto de julgamento técnico pelas cortes de contas, com efeitos executivos (CF, art. 71, II e §3º), caso resulte em imputação de débito ou aplicação de multa (Furtado, 2007).

Furtado (2007) esclarece que as contas de governo são apresentadas anualmente pelos chefes do Executivo (Presidente da República, governadores e prefeitos) e retratam os resultados da execução orçamentária, dos programas e das políticas públicas, incluindo limites legais de gastos com saúde, educação e pessoal. Essa prestação está consubstanciada nos balanços gerais da administração. Conforme o Superior Tribunal de Justiça (ROMS 11060)¹

¹ ROMS 11060 / GO, Rel. Min. Laurita Vaz, Rel. para o acórdão Min. Paulo Medina, Segunda Turma do STJ, 25.06.02, D.J. 16.09.02, p. 00159. Nesse julgamento, o STJ adotou como doutrina a obra de Luciano Ferraz (FERRAZ, Luciano de Araújo. Controle da administração pública: elementos para a compreensão dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999, p. 108, 143 e 152) e de Hely Lopes Meirelles (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 518).

são contas globais que demonstram o retrato da situação das finanças da unidade federativa (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Já as contas de gestão, que podem ser anuais ou extraordinárias, abrangem a execução dos atos administrativos por parte de dirigentes e gestores da administração direta e indireta, envolvendo desde a arrecadação de receitas até execução de despesas, admissão de pessoal, concessão de aposentadoria e aquisição de bens e serviços. Tais contas podem ser prestadas voluntariamente pelo responsável ou instauradas mediante processo de tomada de contas, iniciado pela própria administração ou pelo tribunal de contas (Furtado, 2007).

Fernandes (2016) argumenta que o conteúdo das prestações de contas deve possibilitar às cortes de contas uma avaliação abrangente da conformidade legal, da eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos públicos. Para isso, o julgador precisa ir além da verificação formal dos atos administrativos e considerar, sob a ótica do interesse público, se os serviços foram prestados com qualidade e atendendo às necessidades sociais.

A fiscalização meramente formal dos atos administrativos, embora tradicional no âmbito das ISC, mostra-se insuficiente para aferir a efetividade da gestão pública. Esse modelo reduziu, historicamente, a relevância institucional das cortes de contas diante da sociedade. Afinal, atos formalmente regulares podem não atender aos objetivos sociais e, portanto, perder legitimidade (Moraes, 2024).

De acordo com o TCU², o conceito de prestação de contas teve origem na contabilidade, como ferramenta de registro de débitos e créditos em transações comerciais e financeiras. Posteriormente, evoluiu com as ciências econômicas e incluiu o registro do planejamento e execução orçamentária. Em essência, prestar contas sempre significou fornecer informações sobre aquilo pelo qual se é responsável, incluindo valores.

Bliacheriene (2016) acrescenta que, embora a contabilidade seja o ponto de partida, os registros financeiros não são suficientes para uma avaliação substancial das contas públicas. Por isso, embora o registro formal esteja adequado, os controles contábeis devem ser complementados por outras formas de fiscalização.

Atualmente, há uma multiplicidade de normas nos âmbitos federal, estadual e municipal que regulam os procedimentos de tomada e prestação de contas, detalhando prazos, requisitos e documentos exigidos (Jund, 2009). Para esta pesquisa, que se concentra nas contas de gestão, foram adotadas como referência as práticas do TCU, que valoriza a cooperação internacional e o intercâmbio de boas práticas como instrumentos estratégicos para fortalecer a

² <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F669CF56C0166F45A76525633>. Acesso em: 19 de maio de 2025.

instituição, aperfeiçoar as atividades de fiscalização, desenvolver a competência dos auditores, e aprimorar a auditoria pública³.

Importante destacar que, no modelo federativo brasileiro, coexiste uma estrutura subnacional tripartite, composta por União, Estados e Municípios. Conforme Silva (2011), essas entidades são dotadas de autonomia política, administrativa e financeira, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição.

No âmbito dessa estrutura federativa e da autonomia dos entes subnacionais, aplica-se o princípio da simetria entre os tribunais de contas. O artigo 75 da Constituição Federal determina que os demais tribunais de contas estaduais e municipais devem seguir, no que couber, as mesmas normas de organização, competência e funcionamento atribuídas ao TCU, assegurando a independência e uniformidade institucional dessas cortes em todo o território nacional.

Tal princípio estabelece a obrigatoriedade de replicação das competências previstas para o TCU às demais ISC. O Supremo Tribunal Federal reconheceu essa simetria institucional no julgamento da ADI nº 3715/TO-MC⁴, conferindo uniformidade funcional e organizacional aos tribunais de contas subnacionais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o propósito de responder à questão de pesquisa, este estudo caracteriza-se como qualitativo, de natureza descritiva-analítica, fundamentado em levantamento bibliográfico e documental. A abordagem qualitativa foi adotada por possibilitar a análise aprofundada de fenômenos institucionais complexos, considerando seus contextos normativos, organizacionais e interpretativos, especificamente no que se refere aos modelos de prestação de contas e *accountability* no setor público (Creswell e Creswell, 2021).

A pesquisa apresenta caráter descritivo na medida em que busca mapear, detalhar e compreender características de uma população ou fenômeno, podendo também explorar as relações e padrões existentes entre as variáveis envolvidas, a fim de definir a essência dessas conexões (Vergara, 2005). Assim, o modelo de prestação de contas adotado pelo TCE/GO, foi confrontado com referenciais nacionais e internacionais. Tal caráter decorre do objetivo de analisar, comparar e interpretar os instrumentos normativos e técnicos de *accountability* utilizados, bem como suas relações com práticas reconhecidas de governança pública.

³ <https://portal.tcu.gov.br/conheca-o-tcu/relacoes-internacionais>

⁴ <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387270>

No que se refere ao levantamento bibliográfico, realizou-se busca exploratória em bases de dados consolidadas (Google Scholar, SciELO, Spell e Portal de Periódicos CAPES) utilizando os descritores “*accountability*”, “tribunal de contas” e “prestação de contas”, combinados por meio dos operadores booleanos “*and*” e “*or*”. O recorte temporal considerou publicações entre 2020 e 2025, com o objetivo de mapear a produção científica recente sobre a temática.

Esse levantamento teve caráter exploratório e contextual, destinando-se a identificar tendências de pesquisa, lacunas investigativas e debates contemporâneos relacionados à efetividade da prestação de contas no âmbito das cortes de contas, especialmente em nível subnacional. Os estudos identificados subsidiaram a construção da justificativa e o posicionamento teórico da pesquisa, mas não constituíram objeto direto de análise comparativa sistemática.

O referencial teórico estruturante do estudo fundamenta-se, principalmente, nas contribuições de Schedler (1999) e O'Donnell (1998; 2007), nas diretrizes das EFS (INTOSAI/NBASP), bem como no arcabouço normativo brasileiro que orientaram a construção da matriz analítica adotada.

Na etapa documental, foram analisados normativos, guias e relatórios institucionais disponíveis nos portais oficiais do TCU⁵ e do TCE-GO⁶, além de diplomas legais pertinentes, como a Constituição da República de 1988⁷, a Constituição do Estado de Goiás⁸ e o Decreto nº 9.203/2017. O objetivo dessa etapa consistiu em identificar os modelos de prestação de contas adotados, suas bases normativas, seus arranjos institucionais e os elementos estratégicos explicitados nos documentos analisados, conforme sistematizado no Quadro 3.

Quadro 3 – Documentos levantados nos portais do TCU e TCE/GO

TCU	TCE/GO
• Lei Orgânica do TCU (LOTUCU) - Lei nº 8.443/1992 • Regimento Interno do TCU – Resolução-TCU nº 246/2011 • Decisão Normativa TCU nº	• Lei Orgânica do TCE-GO (LOTCE-GO) - Lei Estadual nº 16.168/2007 • Regimento Interno do TCE-GO – Resolução nº 22/2008 • RN nº 5/2018

⁵ <https://portal.tcu.gov.br/contas>

⁶ <https://portal.tce.go.gov.br/tce-juris>

⁷ <https://www4.planalto.gov.br/legislacao>

⁸ <https://legisla.casacivil.go.gov.br/>

170/2018	
• Instrução Normativa TCU nº 84/2020	
• Decisão Normativa TCU nº 198/2022	
• Relatório de Gestão – Guia para elaboração Relato Integrado	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos documentos analisados (2025).

A organização e análise das informações seguiram o método de análise de conteúdo, conforme proposto por Bardin (2016) e Silva e Fossá (2015), estruturado em três grandes fases: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados, com vistas à inferência e interpretação. O corpus da pesquisa foi analisado a partir das seguintes etapas:

- a) Leitura geral do material coletado: Nesta fase inicial, foi realizada uma leitura abrangente de todos os documentos, para obter uma compreensão ampla do conteúdo e identificar as dimensões de análise;
- b) Codificação para formulação de categorias de análise: Após a leitura geral, ocorreu a codificação dos dados, onde foram identificados requisitos de cada órgão, palavras-chaves e conceitos normativos, que foram utilizados para formar categorias de análise comparativa.
- c) Recorte do material em unidades de registro: Nesta etapa, o material foi recortado em unidades de registro, referente a artigos específicos das normativas, que puderam ser palavras, frases ou parágrafos, com conteúdo semântico comparável. Isso permitiu colocar lado a lado a formulação do TCU e a do TCE/GO.
- d) Estabelecimento de categorias temáticas: As unidades de registro foram agrupadas em categorias que se diferenciaram tematicamente, permitindo a transição dos dados brutos para dados organizados. O que possibilitou a definição das dimensões de análise. Cada unidade de registro recortada foi alocada a uma dessas categorias, garantindo coerência e exclusão mútua entre elas.
- e) Agrupamento das unidades de registro em categorias comuns: As unidades de registro foram então agrupadas em categorias comuns, consolidando a matriz comparativa (Quadro 4), facilitando a análise e interpretação dos dados.
- f) Inferência e interpretação respaldadas no referencial teórico: Por fim,

foram realizadas inferências e interpretações dos dados, o que permitiu identificar o alinhamento do modelo adotado pelo TCE/GO às boas práticas nacionais e internacionais, utilizando também o referencial teórico como base para fundamentar as conclusões obtidas a partir da análise de conteúdo.

Quadro 4 – Matriz Comparativa

Dimensão de análise		
Base Normativa		
Informação e Justificação (<i>Answerability</i>)	Concepção de prestação de contas	
	Finalidade	
	Públicos destinatários da informação	
	Conteúdo informacional exigido	
	Relatório de Gestão (modelo adotado)	
	Publicação da prestação de contas	
	Omissão do dever de prestar contas	
Sanção e Responsabilização (<i>Enforcement</i>)	Auditoria	Natureza e modalidades da auditoria
		Finalidade da auditoria
		Tratamento das irregularidades e responsabilização
		Publicação e transparência dos relatórios
		Responsabilidades institucionais
		Encadeamento sistêmico entre auditoria, contas e julgamento
	Julgamento	Embasamento técnico do julgamento
		Peso da auditoria na formação do juízo decisório
		Critérios para formalização e acesso ao julgamento

Fonte: Elaborado pela autora com base em Schedler (1999), O'Donnell (1998; 2007) e no modelo de prestação de contas do TCU.

Esse percurso metodológico permitiu identificar convergências, limitações e lacunas institucionais no modelo de prestação de contas do TCE-GO, subsidiando a elaboração do PTT, em consonância com o caráter aplicado da pesquisa.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 O Processo Administrativo de Prestação de Contas no TCU

O processo administrativo de contas no âmbito do TCU tem sido objeto de aperfeiçoamentos relevantes, impulsionados por uma estratégia institucional voltada ao fortalecimento da auditoria financeira. Essa iniciativa visa assegurar o pleno cumprimento das competências constitucionais e legais atribuídas à Corte, mediante alinhamento às normas e melhores práticas internacionais de fiscalização governamental, desde que compatíveis com o ordenamento jurídico e a realidade institucional brasileira. Tal estratégia resulta de mais de três anos de intercâmbio técnico e aprendizado institucional, desenvolvidos no contexto de projeto de cooperação firmado entre o TCU e o Banco Mundial (Brasil, 2014).

A consolidação do modelo atual encontra amparo normativo central na Instrução Normativa (IN) TCU nº 84/2020, que organiza o fluxo do processo administrativo de contas e define com precisão os agentes, produtos e prazos de cada etapa. Complementarmente, a Decisão Normativa TCU nº 198/2022 estabelece parâmetros operacionais e elementos de conteúdo obrigatórios para a elaboração do relatório de gestão na forma de relato integrado.

De acordo com a IN-TCU nº 84/2020, o exercício das competências constitucionais previstas nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal se materializa mediante a formalização e julgamento de processos administrativos específicos, denominados: processos de prestação de contas, processos de tomada de contas e processos de tomada de contas especial (Brasil, 2020).

Para o TCU, o processo de prestação de contas é compreendido como a formalização administrativa que viabiliza o julgamento das contas dos responsáveis pelas Unidades Prestadoras de Contas (UPC) classificadas como significativas no contexto do Balanço Geral da União (BGU). Incluem-se, ainda, as empresas estatais selecionadas conforme critérios de materialidade associados à participação acionária da União (Brasil, 2022).

Conforme a regulamentação vigente, o processo de prestação de contas anuais é estruturado em três etapas distintas e complementares: (i) a prestação de contas propriamente dita, (ii) a auditoria nas contas e (iii) o julgamento das contas dos administradores e

responsáveis (Brasil, 2018). Cada fase possui agentes específicos encarregados de suas respectivas atividades e entregas claramente definidas, como apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 – Etapas do processo de prestação de contas

ETAPAS	RESPONSÁVEL	PRODUTOS
Prestação de contas	Gestor	▪ Relatório de gestão, rol de responsáveis e demonstrações contábeis publicadas no exercício seguinte ao de referência; ▪ Informações sobre planejamento e gestão indicadas no inciso I do art. 8º da IN 84/2020, a serem publicadas ao longo do exercício de referência; ▪ Outras informações, tais como certificados de auditoria e relatórios de fiscalização, conforme o caso e de acordo com exigências contidas na INTCU 84/2020.
Auditoria nas contas	Órgão de controle interno (OCI) e externo e auditores independentes	▪ Relatório de auditoria de contas. ▪ Certificado de auditoria contendo parecer de auditoria sobre as contas
Julgamento de contas	TCU	▪ Instrução técnica ▪ Acórdão do Tribunal

Fonte: Guia para elaboração do relatório integrado (Brasil, 2018).

Para o TCU, a prestação de contas constitui instrumento essencial para demonstrar, com clareza e objetividade, a boa e regular aplicação dos recursos públicos federais. Sua finalidade é atender às demandas de informação de diferentes públicos, cidadãos, representantes eleitos, usuários de serviços públicos, provedores de recursos, órgãos do Poder Legislativo e instâncias de controle, de modo a promover transparência, responsabilização e tomada de decisão (Brasil, 2020).

A etapa subsequente, de auditoria nas contas, tem por objetivo assegurar que as prestações apresentadas expressem, de forma fidedigna e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, bem como a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão que lhes são subjacentes (Brasil, 2020). Nos termos da IN nº 84/2020 deve ser conduzida

em conformidade com normas e padrões nacionais e internacionais de auditoria aplicáveis ao setor público, mediante auditoria integrada financeira e de conformidade.

Por fim, o julgamento de contas objetiva dar cumprimento à competência atribuída a Corte de Contas no inciso II do art. 71 da Carta Magna. Essa etapa consiste no enquadramento das contas dos responsáveis em regular, regular com ressalvas, ou irregular, hipóteses previstas no art. 16 da Lei nº 8.443, de 1992, por meio da apuração de responsabilidades decorrentes de impropriedades ou irregularidades com relevância material ou potencial impacto significativo na gestão.

4.1.1 Prestação de Contas como Instrumento de Governança e *Accountability*

4.1.1.1 Fundamentos da Prestação de Contas na Governança Pública

Um dos desafios recorrentes no âmbito da governança pública consiste em estabelecer de forma clara a relação entre a prestação de contas e a gestão organizacional. A prestação de contas, nesse contexto, deve ser compreendida como parte integrante do sistema de controle e de governança das organizações públicas, atuando como instrumento de apoio ao alcance dos objetivos institucionais. Mais do que um requisito imposto por órgãos de controle ou uma obrigação de natureza burocrática, trata-se de um processo contínuo que permeia todas as etapas da gestão e contribui para a melhoria do desempenho institucional (Brasil, 2022).

Sob esse enfoque, as boas práticas internacionais em *accountability* reforçam que a prestação de contas deve ultrapassar a mera conformidade formal e incorporar uma abordagem orientada a resultados operacionais e financeiros da atuação governamental. Os resultados operacionais permitem observar os benefícios efetivamente gerados pelos bens e serviços públicos entregues à sociedade, enquanto os resultados financeiros evidenciam os custos associados a essa entrega. Ainda que essa seja uma visão simplificada da prestação de contas, ela explicita o interesse das partes externas à entidade que presta contas: avaliar a relação custo-benefício da atuação estatal, isto é, seu nível de eficiência operacional e de sustentabilidade financeira (Brasil, 2014).

A conexão entre prestação de contas e gestão torna-se mais evidente quando a organização reflete de forma estruturada sobre seu negócio, isto é, sua razão de existir, identifica com clareza os resultados esperados e compreende as operações e processos que os sustentam. Essa abordagem favorece a apresentação objetiva dos resultados alcançados,

permitindo não apenas atender às exigências formais, mas também gerar informações relevantes para a avaliação de políticas, programas e serviços públicos (Brasil, 2022).

Assim, a prestação de contas configura-se como o instrumento por meio do qual administradores e demais responsáveis pela gestão de recursos públicos (financeiros, patrimoniais e materiais) demonstram a execução orçamentária e a condução administrativa, evidenciando simultaneamente os resultados obtidos e a conformidade na utilização dos recursos. Para o TCU, sua função extrapola o julgamento das contas, abrangendo igualmente a promoção da transparência, o fortalecimento do controle social e a consolidação da confiança pública na administração (Brasil, 2020).

Para atingir tais finalidades, a prestação de contas deve conter um conjunto de informações e documentos padronizados, definidos pelo Tribunal, que permitam não apenas aferir a legalidade e a regularidade da gestão, mas também avaliar sua capacidade de gerar valor público. Conforme dispõe o art. 8º da IN TCU nº 84/2020, deve integrar a prestação de contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) os seguintes elementos essenciais:

I - Informações sobre:

- a) os objetivos, as metas, os indicadores de desempenho definidos para o exercício e os resultados por eles alcançados, sua vinculação aos objetivos estratégicos e à missão da UPC, e, se for o caso, ao Plano Plurianual, aos planos nacionais e setoriais do governo e dos órgãos de governança superior;
- b) o valor público em termos de produtos e resultados gerados, preservados ou entregues no exercício, e a capacidade de continuidade em exercícios futuros;
- c) as principais ações de supervisão, controle e de correição adotadas pela UPC para a garantia da legalidade, legitimidade, economicidade e transparência na aplicação dos recursos públicos;
- d) a estrutura organizacional, competências, legislação aplicável, principais cargos e seus ocupantes, endereço e telefones das unidades, horários de atendimento ao público;
- e) os programas, projetos, ações, obras e atividades, com indicação da unidade responsável, principais metas e resultados e, quando existentes, indicadores de resultado e impacto, com indicação dos valores alcançados no período e acumulado no exercício;
- f) os repasses ou as transferências de recursos financeiros;

- g) a execução orçamentária e financeira detalhada;
 - h) as licitações realizadas e em andamento, por modalidade, com editais, anexos e resultados, além dos contratos firmados e notas de empenho emitidas;
 - i) a remuneração e o subsídio recebidos por ocupante de cargo, posto, graduação, função e emprego público, incluídos os auxílios, as ajudas de custo, os jetons e outras vantagens pecuniárias, além dos proventos de aposentadoria e das pensões daqueles servidores e empregados públicos ativos, inativos e pensionistas, de maneira individualizada; e
 - j) o contato da autoridade de monitoramento, designada nos termos do art. 40 da Lei 12.527, de 2011, e telefone e correio eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (SIC);
- II- as demonstrações contábeis exigidas pelas normas aplicáveis à UPC, acompanhadas das respectivas notas explicativas, bem como dos documentos e informações de interesse coletivo ou gerais exigidos em normas legais específicas que regem sua atividade;
- III - o relatório de gestão, que deverá ser apresentado na forma de relato integrado da gestão da UPC, segundo orientações contidas em ato próprio do TCU; e
- IV - rol de responsáveis.

Ainda de acordo com a referida norma, as informações que compõem a prestação de contas devem, entre outros objetivos, facilitar e estimular a atuação do controle social; fornecer subsídios às unidades do sistema de controle interno dos poderes para avaliações a seu cargo; apoiar os Ministros de Estado na coordenação, supervisão e orientação de órgãos e entidades sob sua competência; contribuir para o monitoramento e a fiscalização orçamentária pela comissão mista do Congresso Nacional; e possibilitar ao TCU o julgamento das contas dos responsáveis pela gestão de recursos públicos.

A amplitude e diversidade das informações exigidas refletem a natureza multifuncional da prestação de contas. Ao atender simultaneamente a diferentes públicos e finalidades, a prestação de contas cumpre dupla função: atuar como mecanismo de transparência e constituir insumo estratégico para a fiscalização e a tomada de decisões no âmbito da gestão pública. Essa concepção alinha-se às diretrizes do planejamento estratégico do TCU, que privilegia o fortalecimento da transparência, da credibilidade e da utilidade das

prestações de contas, com o objetivo de ampliar a confiança da sociedade nas informações apresentadas pelos gestores públicos (Brasil, 2020).

4.1.1.2 Transparência, Divulgação e Controle Social

A prestação de contas amplia o poder da informação disponível à sociedade. Uma sociedade bem-informada torna-se capaz de atribuir responsabilidades aos governos, às suas instituições e aos gestores públicos, fortalecendo os mecanismos democráticos de controle e responsabilização. Nesse contexto, o TCU compreende como parte de sua função institucional assegurar a credibilidade e a utilidade das prestações de contas relativas ao uso de recursos e ativos federais, de modo a qualificar o debate público e subsidiar o controle político e social (Brasil, 2014).

Nesse sentido, na administração pública federal, as Unidades Prestadoras de Contas (UPC) ou as Unidades Apresentadoras de Contas (UAC) têm o dever de apresentar e divulgar informações e análises quantitativas e qualitativas sobre os resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício. Essa obrigação, além de atender a exigências formais junto ao TCU, busca fomentar a transparência, viabilizar o controle social e fortalecer a atuação dos mecanismos de controle institucional (Brasil, 2022).

Com o objetivo de orientar a elaboração e a divulgação da prestação de contas, o TCU definiu um conjunto de princípios que visam garantir a qualidade, a utilidade e a credibilidade das informações. São eles:

- (i) foco estratégico e no cidadão – exige que a prestação de contas vá além da narrativa de fatos passados, evidenciando a direção estratégica da organização, a relação com a geração de valor público e os impactos alcançados;
- (ii) conectividade da informação – assegurar a integração entre resultados, alocação de recursos e objetivos estratégicos, evidenciar inter-relações entre fatores internos e externos que afetam a capacidade de atingir objetivos;
- (iii) relações com as partes interessadas – demonstrar como a UPC compreende e responde aos legítimos interesses e necessidades da sociedade, como promove a articulação interinstitucional, e melhora a coordenação de processos;
- (iv) materialidade – divulgar informações relevantes para avaliar a capacidade da unidade em gerar valor no curto, médio e longo prazos;
- (v) concisão – transmitir a informação de forma objetiva, evitando excessos informativos;

- (vi) confiabilidade e completude – apresentar todos os temas materiais, positivos e negativos, de maneira equilibrada e fidedigna;
- (vii) coerência e comparabilidade – manter informações coerentes ao longo do tempo, permitindo comparações históricas e setoriais;
- (viii) clareza – empregar linguagem simples e utilizar recursos visuais para tornar informações complexas mais compreensíveis; e
- (ix) tempestividade e transparência – disponibilizar as informações em tempo hábil e de modo proativo, garantindo comunicação aberta e voluntária independente de requisição (Brasil, 2020).

Para o TCU, a prestação de contas se fará mediante a divulgação de informações e documentos. A periodicidade da publicação e atualização foi estabelecida conforme a natureza do dado. Até trinta dias após o final de cada trimestre do exercício ou sempre que ocorrerem mudanças relevantes deverão ser divulgadas informações sobre objetivos, metas e indicadores de desempenho e seus resultados; valor público gerado ou preservado; ações de supervisão, controle e correição; estrutura organizacional e dados institucionais; programas, projetos, obras e atividades (Brasil, 2020; 2022).

Informações sobre repasses e transferências; execução orçamentária e financeira; licitações, contratos e empenhos; remuneração e subsídios de agentes públicos; e informações de contato para acesso à informação devem ser publicadas em tempo real ou no momento da ocorrência dos eventos (Brasil, 2020; 2022). Além disso, deverão ser disponibilizadas as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, e o relatório de gestão após findo o exercício financeiro, sendo o prazo até 31 de março ou até 31 de maio para as empresas estatais, salvo se estabelecido prazo diverso em lei (Brasil, 2020).

Adicionalmente, as demonstrações contábeis que não tenham sido objeto de auditoria e certificação deverão ser identificadas como não auditadas (Brasil, 2022). No caso das empresas estatais, também devem ser publicadas as conclusões da análise anual do Conselho de Administração, sobre o atendimento das metas e resultados previstos no plano de negócios e na estratégia de longo prazo (Brasil, 2020).

A forma de disponibilização das informações também foi normatizada. Todo o conteúdo deve estar reunido em seção específica, acessível na página inicial sob o título “Transparência e prestação de contas”, atendendo aos requisitos da Lei de Acesso à Informação. Essa seção pode conter links para outros portais oficiais que hospedem informações detalhadas. Deve incluir, ainda, relatórios e informes de fiscalização do controle interno e externo,

providências adotadas diante de apontamentos e resultados de apurações do TCU (Brasil, 2020; 2022).

As unidades que tenham sido objeto de auditoria de contas também deverão publicar na mesma página o certificado de auditoria e o pronunciamento da autoridade supervisora (Brasil, 2022). O relatório de gestão, as demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado e respectivas notas explicativas, assim como os certificados de auditoria deverão permanecer disponíveis nos sítios oficiais das UPC ou UAC por um período mínimo de cinco anos a contar do encerramento do exercício financeiro a que se referem (Brasil, 2020).

Nos termos da IN nº 84/2020, o TCU realizará periodicamente ações de controle para verificar o cumprimento das exigências e considerará as informações publicadas nos portais da UPC na avaliação das contas. No entanto, destaca que nem toda informação divulgada deverá ser juntada aos processos de prestação de contas, à exceção daquela que seja relevante para o julgamento das contas (Brasil, 2020).

Por fim, cumpre destacar que o cumprimento das obrigações de transparência e divulgação das prestações de contas possui natureza vinculante. A não publicação das informações e documentos exigidos, nos moldes e prazos estabelecidos pela regulamentação do TCU, quando injustificada, caracteriza omissão no dever de prestar contas. Nessas hipóteses, os responsáveis pelas Unidades Prestadoras de Contas podem ser submetidos às sanções previstas no art. 8º da Lei 8.443, de 1992, reforçando o caráter obrigatório, contínuo e responsabilizante da prestação de contas no âmbito da governança pública federal (Brasil, 2020).

4.1.1.3 A Prestação de Contas como Insumo do Controle Externo

Conforme mencionado, a prestação de contas, além de cumprir a função de transparência e disponibilização de informações à sociedade, desempenha papel estratégico na atividade de fiscalização exercida pelo TCU. Sua constituição como processo formal tem por objetivo subsidiar o julgamento das contas, contemplando tanto a documentação que evidencia a gestão no exercício financeiro quanto os resultados de auditorias e análises realizadas para emissão de pareceres técnicos no âmbito do processo de certificação das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) (Brasil, 2020).

De acordo com o art. 27 da IN TCU nº 84/2020, o processo de prestação de contas é composto por quatro elementos essenciais:

- (i) Relatório de gestão – estruturado na forma de relato integrado e

elaborado conforme orientações definidas em decisão normativa específica, contemplando informações de desempenho, governança e resultados;

(ii) Relatório de auditoria – contendo os achados relevantes identificados durante os trabalhos de fiscalização, as medidas adotadas para a correção de falhas e os certificados de auditoria e pareceres emitidos pelo dirigente do OCI;

(iii) Pronunciamento do Ministro de Estado supervisor ou autoridade equivalente – com manifestação expressa e indelegável sobre as contas e os pareceres do controle interno, atestando ciência das conclusões apresentadas; e

(iv) Rol de responsáveis – identificando formalmente os gestores incumbidos da administração de recursos, bens e valores públicos.

4.1.1.4 O Relatório de Gestão no Modelo de Prestação de Contas do TCU

O relatório de gestão, estruturado na forma de relato integrado, representa atualmente a peça central da prestação de contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) no âmbito do TCU. Sua adoção obrigatória pelas organizações públicas federais brasileiras teve início a partir do exercício de 2018, conforme disposto na Decisão Normativa TCU nº 170/2018, que redefiniu o modelo tradicional de prestação de contas, incorporando as diretrizes do pensamento integrado e alinhando-se às melhores práticas internacionais de relato corporativo (Brasil, 2018; 2022).

A transição para o relato integrado no setor público brasileiro é resultado de um processo evolutivo de gestão e de *accountability*, em que se busca superar a fragmentação informacional característica dos relatórios tradicionais. O modelo baseia-se no conceito desenvolvido pelo *International Integrated Reporting Council* (IIRC), coalizão global formada por reguladores, investidores, empresas, profissionais de contabilidade, organizações da sociedade civil e organismos normativos. Criado em 2010, no contexto do *The Prince's Accounting for Sustainability Project* (A4S), o IIRC propõe um padrão que integre informações financeiras e não financeiras, articulando estratégia, governança, desempenho e perspectivas organizacionais, com ênfase na geração de valor no curto, médio e longo prazos (IIRC, 2013; 2019).

No entendimento do IIRC, o pensamento integrado é a essência do processo que dá origem ao relato integrado e, conseqüentemente, ao relatório final. Trata-se de uma abordagem que demanda a compreensão das interdependências entre recursos, capitais e unidades organizacionais, bem como de sua relação com o ambiente externo, para explicar como a

organização cria, preserva e constrói valor ao longo do tempo (Maciel, 2015; Zaro, 2015; Maria; D'angelo; Borgeth, 2022).

Em experiências internacionais, essa prática tem sido adotada de forma mandatória por empresas estatais na África do Sul desde 2010 e voluntariamente por outros entes governamentais naquele país, além de experiências relevantes no Reino Unido, como as da *City of London Corporation*, *Welsh Government*, *The Crown Estate* e departamentos ministeriais (IIRCSA, 2019). No Brasil, além das diretrizes do TCU, a Lei nº 13.303/2016 já exigia das empresas públicas e sociedades de economia mista a divulgação anual de relatório integrado ou de sustentabilidade.

O relatório de gestão deve ser elaborado pelos responsáveis pelas Unidades Prestadoras de Contas (UPC) com o propósito de oferecer uma visão clara e concisa sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da organização, situadas no contexto de seu ambiente externo, contribuem para a geração de valor público no curto, médio e longo prazos (Brasil, 2020).

O Decreto nº 9.203/2017, ao tratar da governança pública, define valor público como:

produtos e resultados gerados, preservados ou entregues pelas atividades de uma organização que representem respostas efetivas e úteis às necessidades ou demandas de interesse público e modifiquem aspectos do conjunto da sociedade ou de alguns grupos específicos reconhecidos como destinatários legítimos de bens e serviços públicos.

O relatório de gestão, nessa perspectiva, deve integrar dados financeiros e não financeiros, conectando informações sobre estratégia, governança, desempenho e perspectivas em uma narrativa coesa e orientada ao futuro. Essa integração evita que o relatório se configure como mera compilação de dados (uma “colcha de retalhos”) e assegura a conectividade das informações, permitindo compreender como e por que determinados resultados foram alcançados (Brasil, 2022).

Além de demonstrar e justificar os resultados obtidos em relação aos objetivos previamente estabelecidos, o relatório visa atender às necessidades comuns de informação de diferentes públicos, incluindo cidadãos, usuários de serviços públicos, órgãos de controle, provedores de recursos e representantes eleitos, não se restringindo a demandas específicas de grupos determinados (Brasil, 2020).

Conforme dispõe o art. 8º, § 3º, da IN TCU nº 84/2020 e a Decisão Normativa TCU nº 198/2022, o relatório deve ser elaborado contemplando um conjunto de elementos de conteúdo que assegurem a completude, clareza e comparabilidade das informações. Caso a UPC

já elabore relatório anual de atividades para atender a outras exigências legais ou regulatórias, este poderá cumprir a função de relatório de gestão, desde que seja produzido na forma de relato integrado e contenha integralmente os elementos exigidos pelo TCU (Brasil, 2022).

O documento deve ser organizado em blocos temáticos interdependentes que possibilitam uma visão holística da atuação e dos resultados organizacionais que abrangem: elementos pré-textuais; mensagem do dirigente máximo; visão geral organizacional; riscos, oportunidades e perspectivas; governança, estratégia e desempenho; informações orçamentárias, financeiras e contábeis; anexos, apêndices e links, conforme Anexo A. Os elementos podem ser adaptados para contemplar informações materiais específicas ou características particulares de gestão, mas devem sempre manter a essência do modelo integrado (Brasil, 2022).

Para amparar a elaboração do relatório, o TCU disponibiliza, em seu portal, guia para elaboração do relatório de gestão na forma de relato integrado e ferramenta de autoavaliação, visando orientar as UPC na aplicação das normas e assegurar a qualidade do documento. Ao exigir a adoção de um modelo padronizado, orientado por princípios de foco estratégico, conectividade da informação, materialidade, confiabilidade, clareza, tempestividade e transparência (art. 4º da IN-TCU nº 84/2020), a Corte fortalece a utilidade do relatório tanto para o julgamento das contas quanto para a avaliação de políticas públicas e desempenho organizacional.

4.1.2 A Etapa de Auditoria no Processo de Prestação de Contas

A etapa de auditoria constitui o núcleo técnico do processo de prestação de contas no âmbito do TCU, ao funcionar como o principal elo entre a gestão pública e o julgamento das contas. Seu propósito é verificar se as prestações de contas demonstram, de forma clara e objetiva, a exatidão das demonstrações contábeis, bem como a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão nelas refletidos, em conformidade com os critérios aplicáveis (Brasil, 2020).

Os trabalhos de auditoria devem observar rigorosamente as normas e padrões nacionais e internacionais de auditoria do setor público. As opiniões emitidas nos certificados de auditoria devem seguir as normas técnicas reconhecidas nacional e internacionalmente, em especial as diretrizes da INTOSAI. As Diretrizes ISSAI, amplamente aceitas como referência global, têm por finalidade assegurar qualidade, credibilidade e profissionalismo às EFS (Brasil, 2014; 2020).

Nessa perspectiva, os relatórios de auditoria devem atender requisitos de clareza, convicção, concisão, completude, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade; detalhar a metodologia aplicada, incluindo definição de escopo, natureza, época e extensão dos procedimentos; e fundamentar-se em evidências suficientes e apropriadas, capazes de subsidiar a avaliação de responsabilidades e a quantificação de eventuais danos decorrentes de irregularidades, inclusive aspectos de governança sujeitos à manifestação com ressalva, opinião adversa ou abstenção (Brasil, 2020).

As certificações das contas das unidades devem ser concluídas até a data prevista para publicação do relatório de gestão, contemplando dois objetivos gerais:

I - Confiabilidade das demonstrações contábeis: assegurar que as demonstrações contábeis foram elaboradas e apresentadas de acordo com as normas contábeis e o marco regulatório aplicável e estão livres de distorções relevantes causadas por fraude ou erro;

II - Conformidade dos atos de gestão: assegurar que as transações subjacentes às demonstrações contábeis e os atos de gestão relevantes dos responsáveis pela UPC estão de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios de administração pública que regem a gestão financeira responsável e a conduta dos agentes públicos; (Brasil, 2020)

Logo, assegurar tanto a confiabilidade das demonstrações financeiras quanto a conformidade dos atos de gestão exige a realização de auditoria integrada. Para garantir essa atuação, o TCU define, por meio de ato próprio, a coordenação e a cooperação necessárias para a execução das auditorias integradas financeiras e de conformidade nas UPC significativas do BGU e em empresas estatais, em articulação com os órgãos do sistema de controle interno, observando-se a independência, as competências legais e a disponibilidade de recursos (Brasil, 2020).

4.1.2.1 Auditoria Financeira e de Conformidade: Fundamentos e Integração

A necessidade de integrar auditoria financeira e auditoria de conformidade decorre diretamente do modelo constitucional de prestação de contas no setor público brasileiro. O art. 16, inciso I, da Lei Orgânica do TCU estabelece que as contas somente podem ser julgadas regulares quando demonstrarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis e a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão praticados. Esse entendimento evidencia que a avaliação da prestação de contas exige não apenas a verificação das informações apresentadas, mas também a análise dos atos administrativos que lhes dão sustentação.

Embora o inciso IV do art. 71 da Constituição Federal elenque diferentes naturezas de auditoria (contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial), é comum haver confusão conceitual entre essas naturezas e a noção de auditoria financeira adotada nas normas internacionais. Enquanto as naturezas constitucionais dizem respeito aos objetos examinados, a auditoria financeira, no sentido profissional definido pela INTOSAI, caracteriza-se pelo objetivo de certificar a confiabilidade das demonstrações financeiras. Assim, seu escopo transcende a análise contábil ou de tesouraria, permitindo reconstruir o percurso decisório da gestão na alocação e utilização de recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais (Brasil, 2014).

Nesse contexto, a auditoria financeira configura-se como atividade de asseguuração, destinada a conferir credibilidade às demonstrações que integram a prestação de contas (Issai 100.30). Organismos internacionais, como FMI, OCDE e Banco Mundial, reconhecem sua importância para a *accountability governamental*, qualificando a auditoria anual como boa prática essencial para que as EFS atuem como guardiãs da confiança pública. Ademais, a expectativa de que as demonstrações financeiras serão auditadas contribui para fortalecer o ambiente de controle interno e induz responsabilidade na aplicação de recursos públicos (Brasil, 2014).

Importa destacar, entretanto, que a auditoria financeira não constitui um fim em si mesma. Seu papel é ampliar a capacidade informativa das prestações de contas, contribuindo com a atuação dos parlamentares e cidadãos no exercício do controle político e social. Ao certificar a credibilidade das informações governamentais, a auditoria possibilita decisões legislativas mais qualificadas, estimula a transparência fiscal, aumenta a pressão social por melhores resultados e fortalece a responsabilização de gestores. Para que seu impacto se concretize, é indispensável a atuação ativa do Poder Legislativo e o acesso da sociedade às informações (Brasil, 2014).

O padrão internacional exige que a opinião de auditoria, principal produto da auditoria financeira, seja relevante, confiável, comparável e tempestiva (ISSAI 1700). A relevância depende do foco em áreas de alto risco; a confiabilidade e a comparabilidade são obtidas pelo uso de normas profissionais internacionalmente reconhecidas (Brasil, 2014).

No modelo brasileiro, a auditoria financeira integra o processo de certificação das contas anuais de governo e de gestão. O termo “financeira” refere-se ao objetivo de verificar a confiabilidade das informações financeiras apresentadas. O termo está alinhado às diretrizes da INTOSAI, e garante compatibilidade com os objetos de auditoria previstos na Constituição de 1988 (Brasil, 2016). Contudo, pelas normas que regem a prestação de contas, essa certificação

somente se completa com a análise da conformidade dos atos de gestão praticados, o que evidencia a complementaridade entre auditoria financeira e auditoria de conformidade.

A auditoria de conformidade, por sua vez, avalia se transações, atividades e informações atendem aos critérios legais e regulamentares aplicáveis, abrangendo tanto a legalidade formal quanto a legitimidade. Essa auditoria pode integrar auditorias combinadas, relacionar-se diretamente à auditoria das demonstrações financeiras, e auditoria operacional, ou ser conduzida de forma independente (ISSAI 4000).

Esse tipo de auditoria também pode assumir a forma de trabalhos de certificação, relatórios diretos ou ambos simultaneamente (ISSAI 100). Em sua vertente de certificação, busca emitir opinião com segurança razoável sobre o grau de aderência dos atos de gestão às normas pertinentes (Brasil, 2016). Nesse sentido, cumpre papel central para verificar se a execução orçamentária e financeira segue as prioridades definidas pelo Poder Legislativo, fonte das normas que regulam a arrecadação e a aplicação de recursos públicos (ISSAI 4000).

Nesse contexto, o resultado da auditoria integrada financeira e de conformidade materializa-se na emissão do certificado de auditoria e parecer, instrumentos por meio do qual se expressa o juízo técnico acerca da regularidade das contas e são exigidos pelo art. 9º da LOTCU. Conforme dispõe o art. 20 da IN TCU nº 84/2020, a opinião de auditoria pode assumir diferentes modalidades, a depender da natureza, relevância e generalização das distorções identificadas nas demonstrações contábeis ou dos desvios de conformidade observados nos atos de gestão.

Assim, poderá ser emitida opinião sem ressalvas, quando não houver distorções ou desvios relevantes; opinião com ressalvas, quando as impropriedades forem relevantes, porém não generalizadas, ou quando houver limitação de evidência com efeitos potenciais restritos; opinião adversa, quando as distorções ou desvios forem relevantes e generalizados; ou, ainda, abstenção de opinião, quando a insuficiência de evidência impossibilitar a formação de juízo conclusivo e os possíveis efeitos forem relevantes e generalizados (Brasil, 2020).

Em suma, enquanto a auditoria financeira verifica se as demonstrações são fidedignas e livres de distorções relevantes, a auditoria de conformidade examina se a aderência das ações governamentais às normas que regem a atuação da entidade auditada. Ambas compõem a etapa de auditoria do processo de prestação de contas do Tribunal para que esse exerça seu mandato constitucional de assegurar a integridade das informações e a correção dos atos administrativos.

4.1.2.2 Sistema de Controle, Certificação e Responsabilidades Institucionais

O modelo de certificação das contas públicas no âmbito do TCU é estruturado a partir de um arranjo institucional que distribui responsabilidades entre o próprio Tribunal, os órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno (SCI) dos Poderes da União e, quando aplicável, auditores independentes. Esse arranjo deve considerar a natureza jurídica e econômica das Unidades Prestadoras de Contas (UPC), de modo que cada instituição atue dentro das competências constitucionais e legais que lhe são atribuídas. A premissa central consiste na formação de um sistema integrado de asseguarção, capaz de conferir confiabilidade e legitimidade à prestação de contas governamental (Brasil, 2014).

Diante da necessidade de auditar anualmente mais de quatrocentas demonstrações financeiras de órgãos e entidades federais, o TCU estruturou uma estratégia gradual para ampliar a capacidade de auditoria financeira no setor público, valendo-se da atuação já existente dos órgãos de controle interno (OCI) na certificação das contas ordinárias. Assim, a auditoria financeira passa a integrar o escopo das auditorias de contas realizadas pelos OCI, criando um modelo cooperativo e progressivamente ampliado de certificação das demonstrações financeiras (Brasil, 2014).

Nesse modelo, os órgãos e unidades do sistema de controle interno desempenham três funções centrais, conforme o art. 12 da IN TCU nº 84/2020:

- i. avaliar o cumprimento da obrigação de prestar contas, verificando aderência às finalidades e critérios estabelecidos na própria norma;
- ii. certificar as contas, mediante auditoria integrada financeira e de conformidade, conforme previsto no art. 74, IV, da Constituição Federal e no art. 50 da Lei nº 8.443/1992; e
- iii. executar demais trabalhos de avaliação, previstos em seus planos anuais de atividade, abrangendo fiscalizações operacionais e outras ações de controle.

Ao concluir os trabalhos de auditoria, cabe aos órgãos do sistema de controle interno emitir relatório de auditoria e certificado de auditoria, contendo o parecer do dirigente responsável pelo controle interno acerca da regularidade das contas. Esse documento compõe o processo de prestação de contas analisado pelo TCU (Brasil, 2020).

Conforme previsto no § 3º do art. 27 da IN TCU nº 84/2020, além do órgão ou entidade integrante do sistema de controle interno dos Poderes, o relatório de auditoria poderá ser emitido por unidade técnica do próprio TCU, ou, ainda, de forma conjunta pelos controles

externo e interno, de acordo com o planejamento definido pelas unidades responsáveis pela execução dos trabalhos necessários à sua elaboração (Brasil, 2020).

A Decisão Normativa TCU nº 198/2022 detalha a distribuição dessas responsabilidades. Nos termos do art. 15, as UPC significativas do BGU integrantes do Poder Executivo Federal, bem como as empresas estatais dependentes ou independentes consideradas significativas, têm suas contas certificadas, em regra, pelos órgãos do sistema de controle interno.

Por sua vez, o art. 16 do referido normativo avoca para o TCU a certificação das contas das seguintes UPC significativas do BGU:

- i. Ministério da Economia, cuja certificação se fundamenta também nas conclusões ou opiniões de auditoria relativas à Dívida Pública Federal, às receitas e créditos da Administração Tributária e aos haveres da União;
- ii. Ministério da Defesa;
- iii. Fundo do Regime Geral da Previdência Social, juntamente com o respectivo ministério supervisor; e
- iv. Banco Central do Brasil.

Além da emissão dos relatórios e certificados, o sistema de controle interno desempenha papel relevante na identificação e comunicação tempestiva de indícios de irregularidades ao TCU. Nos termos da regulamentação aplicável, os órgãos e unidades de controle interno devem remeter ao TCU comunicação formal sempre que identificarem indícios de irregularidades que, individualmente ou em conjunto, sejam materialmente relevantes ou apresentem risco de impacto significativo na gestão, decorrentes de atos comissivos ou omissivos praticados por responsáveis incluídos no rol de responsáveis ou por outros agentes cuja responsabilização conjunta seja cabível (Brasil, 2020).

A IN nº 84/2020 estabelece que essa comunicação deve ser devidamente instruída com evidências e elementos suficientes para subsidiar a avaliação do Tribunal quanto à eventual responsabilização, devendo constar, de forma estruturada, no relatório de auditoria do controle interno. Para tanto, exige-se a caracterização objetiva do indício de irregularidade, com:

- descrição sucinta do ato não conforme, indicação do período de ocorrência e da norma possivelmente infringida;
- a identificação do eventual responsável, com nome, cargo ou função e número do CPF;
- a descrição individualizada da conduta praticada, dolosa ou culposa;

- o estabelecimento do nexo de causalidade entre a conduta e o resultado ilícito apontado; e
- a avaliação da culpabilidade, com análise da reprovabilidade da conduta, consideradas eventuais circunstâncias atenuantes ou agravantes.

A atuação coordenada entre TCU, OCI e auditorias internas é requisito fundamental para assegurar qualidade, padronização e independência dos trabalhos. Por isso, a norma estabelece que o Tribunal deve manter comunicação contínua com os órgãos do sistema de controle interno, visando ao aprimoramento técnico e metodológico das auditorias. Ademais, durante o planejamento das auditorias, todas as instituições envolvidas devem considerar fatores como materialidade, riscos e sensibilidade dos atos de gestão, fortalecendo a abordagem baseada em risco e priorizando áreas mais relevantes para a integridade das contas públicas (Brasil, 2020).

Embora o modelo seja colaborativo, o TCU conserva prerrogativas essenciais para garantir a credibilidade da certificação das contas. O Tribunal pode avocar, a qualquer tempo, a realização da certificação de contas de órgãos, entidades, fundos ou ciclos de transação, quando identificar indícios de comprometimento da independência, insuficiência de condições técnicas ou outras situações previstas na norma (Brasil, 2020). Essa prerrogativa reforça o papel do TCU como instância superior de controle e assegura a confiabilidade do processo de prestação de contas.

Os órgãos de controle interno e as unidades de auditoria interna também podem utilizar trabalhos executados por auditores independentes, elaborados por iniciativa institucional ou por exigência regulatória, e também trabalhos executados por outras equipes de auditoria, desde que observadas as normas técnicas aplicáveis. Nesses casos, o relatório final deve explicitar a natureza, extensão e utilização dos trabalhos de terceiros, garantindo transparência e responsabilidade técnica. Por sua vez, as instituições certificadoras devem atender às normas de regulação emitidas pelos órgãos supervisores do Sistema Financeiro Nacional e às disposições técnico-profissionais pertinentes, especialmente quando se tratar de auditorias de grupo relacionadas ao BGU, sujeitas à supervisão direta do TCU (Brasil, 2020).

Em síntese, o processo de prestação de contas no TCU é sustentado por um sistema de controle que combina competências complementares: os órgãos de controle interno realizam a assecuração inicial; auditores independentes podem contribuir para ampliar o escopo e a profundidade das análises; e o Tribunal exerce a supervisão superior, define padrões, coordena a atuação conjunta e, quando necessário, assume diretamente a certificação das contas.

4.1.2.3 A Auditoria como Subsídio ao Parecer Prévio nas Contas de Governo

No TCU, a auditoria nas contas desempenha importante papel no suporte técnico à emissão do parecer prévio sobre as contas de governo prestadas anualmente pelo Presidente da República. Nos termos do art. 228 do Regimento Interno do TCU, o parecer prévio deve ser conclusivo quanto à adequação das contas às posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial da União em 31 de dezembro, bem como quanto à observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal. Nesse contexto, a auditoria do BGU também tem por objetivo verificar a confiabilidade das informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais que fundamentam o juízo técnico do Tribunal (Brasil, 2014).

A Decisão Normativa TCU nº 198/2022 conferiu maior densidade técnica a esse processo ao estabelecer que a auditoria nas contas consolidadas de governo, que integram a prestação de contas do Presidente da República, configura-se como auditoria de grupo. Nos termos do art. 14 desse normativo, tal auditoria deve ser conduzida de acordo com a NBC TASP 600 (ISSAI 2600) e realizada de forma coordenada com as auditorias nas contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) consideradas significativas, reforçando a lógica de integração entre os diferentes níveis de certificação das contas públicas.

A atuação do TCU nessa seara está alinhada às boas práticas internacionais observadas entre EFS. Pesquisa conduzida pelo Tribunal indica que o mandato de auditoria financeira no Brasil é compatível com o adotado por EFS de países desenvolvidos, as quais, em sua maioria, operam sistemas integrados de certificação de contas. Nesses modelos, as demonstrações financeiras auditadas de órgãos e entidades são consolidadas no nível ministerial e, posteriormente, agregadas para compor as demonstrações consolidadas do governo como um todo (Brasil, 2014).

A boa prática internacional converge no sentido de que a prestação de contas e sua certificação devem ocorrer em múltiplos níveis de responsabilidade político-administrativa. Assim, recomenda-se tanto a apresentação das contas nos níveis de unidade, ministério e governo, quanto a certificação da confiabilidade das informações nesses mesmos níveis (Brasil, 2014).

Sob essa lógica, a confiabilidade das demonstrações consolidadas do governo depende diretamente da qualidade e da fidedignidade das demonstrações individuais que lhes dão origem. Do mesmo modo que o BGU resulta da agregação das demonstrações financeiras dos diversos órgãos e entidades federais, a certificação de sua confiabilidade deve estar respaldada no acúmulo das certificações realizadas no nível das Unidades Prestadoras de Contas (UPC).

Presume-se que, estando corretas as informações pormenorizadas e sendo adequado o processo de consolidação, as informações consolidadas refletirão de forma fidedigna a situação global das finanças públicas (Brasil, 2014).

Nesse sentido, a IN TCU nº 84/2020 estabelece que a definição das UPC cujas contas serão objeto de certificação e apreciação pelo Tribunal baseia-se no critério de significatividade. Conforme o art. 13 do normativo, são consideradas significativas as unidades cujos dados, extraídos da Lei Orçamentária Anual vigente e das informações do BGU do exercício anterior, apresentem relevância em termos de ativos ou participações em empresas estatais. No caso das empresas estatais, a seleção considera a materialidade da participação acionária da União, apurada pelo método da equivalência patrimonial e registrada no BGU (Brasil, 2020).

Além disso, o normativo prevê mecanismo de rodízio para a formalização e o julgamento das contas de ministérios que, embora não classificados como significativos, detenham ativos superiores a 2% do total da União. Nessas situações, as contas devem ser certificadas e julgadas a cada dois anos, conforme planejamento definido pela Controladoria-Geral da União, assegurando cobertura periódica e racionalização do esforço fiscalizatório (Brasil, 2020).

Dessa forma, a certificação das contas das UPC significativas do BGU é planejada de modo a subsidiar diretamente a emissão do parecer prévio do TCU sobre as contas consolidadas de governo. A auditoria nas contas, ao produzir evidências qualificadas sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras e a conformidade dos atos de gestão subjacentes, constitui o alicerce técnico que sustenta o juízo do Tribunal, permitindo que o Congresso Nacional exerça o controle político das contas presidenciais com base em informações consistentes, tempestivas e tecnicamente validadas.

4.1.3 A Etapa de Julgamento no Processo de Prestação de Contas

A etapa de julgamento constitui o momento decisório do processo de prestação de contas no âmbito do TCU, no qual se materializa o exercício pleno das competências constitucionais atribuídas à Corte. O mandato para a realização de auditorias deve ser compreendido em articulação direta com as competências previstas nos incisos I e II do art. 71 da Constituição Federal, que atribuem ao TCU, respectivamente, a apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República e o julgamento das contas dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais. Em ambos os casos, a atuação jurisdicional do Tribunal pressupõe a verificação técnica e independente da fidedignidade das

demonstrações contábeis e da conformidade dos atos de gestão, razão pela qual a auditoria se configura como elemento estruturante, não apenas auxiliar, do processo decisório (Brasil, 2016).

No que se refere especificamente ao julgamento das contas dos administradores públicos, a LOTCU explicita a conexão entre auditoria e julgamento. O § 1º, art. 1º da Lei nº 8.443/1992 estabelece que, no julgamento de contas e na fiscalização, o Tribunal apreciará a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.

Complementarmente, o art. 16, da referida lei estabelece que as contas somente podem ser julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, bem como a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão praticados pelo responsável. Esse comando normativo evidencia que o julgamento das contas pressupõe a análise técnica da exatidão dos demonstrativos contábeis e da conformidade dos atos de gestão praticados pelos responsáveis, fundamentos que são operacionalizados, no plano procedimental, pelos trabalhos de auditoria que instruem o processo de prestação de contas (Brasil, 2014).

Importa destacar que a formalização do processo administrativo de prestação de contas ocorre apenas para as unidades cujas contas serão efetivamente julgadas pelo Tribunal. A seleção dessas unidades observa critérios de relevância, materialidade e importância socioeconômica, conforme previsto no art. 194, parágrafo único, do Regimento Interno do TCU. Tal diretriz visa racionalizar e simplificar o exame e o julgamento das contas, concentrando esforços nas unidades com maior potencial de impacto sobre a gestão pública e o patrimônio estatal (Brasil, 2011).

Ao julgar as contas, o Tribunal pode classificá-las como regulares, regulares com ressalva ou irregulares. As contas são consideradas regulares quando demonstram a exatidão dos demonstrativos contábeis e a observância dos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade. As contas regulares com ressalva caracterizam-se pela existência de impropriedades ou falhas de natureza formal, sem prejuízo ao Erário. Já as contas irregulares decorrem de situações como omissão no dever de prestar contas, prática de atos ilegais, ilegítimos ou antieconômicos, danos ao Erário, ou desfalque e desvio de recursos públicos (Brasil, 1992).

Cabe ressaltar que a opinião emitida na fase de certificação das contas, resultante dos trabalhos de auditoria financeira e de conformidade, não vincula juridicamente o julgamento a ser proferido pelo TCU (Brasil, 2020). Embora constitua insumo técnico fundamental para a

instrução processual e para a formação do convencimento do colegiado, a decisão final compete exclusivamente ao Tribunal, no exercício de sua função constitucional de controle externo.

Assim, a etapa de julgamento representa o desfecho do processo de prestação de contas, na qual se articulam os elementos informativos da prestação, os achados técnicos da auditoria e o juízo jurídico-institucional do Tribunal. Trata-se de momento decisivo para a responsabilização dos gestores públicos, para a correção de desvios e para o fortalecimento da *accountability* horizontal no âmbito da administração pública federal.

4.2 O TCE-GO: Contexto Institucional e Competências Constitucionais

O TCE-GO integra o sistema brasileiro de controle externo, exercendo, no âmbito estadual, funções análogas às atribuídas ao TCU no plano federal. Sua atuação encontra fundamento no art. 75 da Constituição da República de 1988, que determina que as normas relativas ao controle externo aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados, bem como nos arts. 25 e 26 da Constituição do Estado de Goiás, que disciplinam sua estrutura e competências.

Instituído como órgão autônomo de controle externo em 1º de setembro de 1952, o TCE-GO possui natureza constitucional e exerce suas atribuições com independência funcional, administrativa e financeira. Compete-lhe, entre outras funções, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante emissão de parecer prévio; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta estadual; fiscalizar a aplicação de recursos públicos; realizar auditorias, inspeções e acompanhamentos; e aplicar sanções nos casos de irregularidades constatadas, nos termos da Lei Orgânica do Tribunal (Lei Estadual nº 16.168/2007).

Sua estrutura organizacional compreende o Tribunal Pleno, Câmaras de Julgamento, corpo de Conselheiros, Ministério Público de Contas e unidades técnicas responsáveis pela instrução processual e execução das atividades de fiscalização. No plano técnico-operacional, destaca-se a Secretaria de Controle Externo que coordena as unidades responsáveis pela análise das prestações de contas e pela realização das atividades fiscalizatórias que subsidiam as atividades do colegiado.

No exercício de suas competências, o TCE-GO atua como instituição de *accountability* horizontal, nos termos conceituados por O'Donnell (1998; 2007), integrando a rede de órgãos estatais incumbidos de vigiar, controlar e responsabilizar agentes públicos. Exerce função

essencial ao controle da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão pública estadual.

O universo de jurisdicionados do TCE-GO abrange os órgãos da administração direta e indireta, autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista estaduais, além de qualquer pessoa física ou jurídica que gerencie, guarde ou seja responsável por recursos públicos estadual. Nesse contexto, a prestação de contas configura-se como instrumento de viabilização do controle externo, constituindo mecanismo por meio do qual os gestores públicos submetem suas ações à apreciação técnica e ao julgamento institucional do Tribunal.

A compreensão do arranjo institucional do TCE-GO é fundamental para a análise desenvolvida nesta dissertação, pois o modelo de prestação de contas adotado pela Corte deve ser interpretado à luz de sua posição constitucional, de suas competências legais e de sua inserção no sistema mais amplo de *accountability* pública no Brasil.

4.2.1 O Modelo de Prestação de Contas no TCE-GO

Nos termos da LOTCE-GO, os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos devem submeter suas contas à Corte sob a forma de prestação ou tomada de contas, para fins de apreciação ou julgamento. O conjunto documental apresentado deve refletir a gestão global da unidade jurisdicionada, inclusive de suas subunidades descentralizadas, de modo a permitir uma visão sistêmica dos resultados alcançados.

Com vistas à racionalização e à simplificação do exame e do julgamento das tomadas e prestações de contas, o Regimento Interno do Tribunal prevê que ato normativo específico estabeleça critérios de formalização dos respectivos processos, considerando a materialidade dos recursos públicos geridos, bem como a natureza e a importância socioeconômica dos órgãos e entidades jurisdicionados (Goiás, 2008).

Nesse contexto, o processo administrativo de prestação de contas no TCE-GO foi reestruturado com a edição da RN nº 5/2018, que disciplina critérios de organização e apresentação das prestações de contas dos gestores da Administração Pública estadual. O normativo busca sistematizar a composição e a forma de entrega do processo de contas, em consonância com as competências constitucionais de controle e fiscalização previstas nos arts. 70, 71 e 75 da Constituição Federal, no art. 26, inciso II, da Constituição do Estado de Goiás, e na Lei Orgânica do TCE-GO (Lei Estadual nº 16.168/2007) (Goiás, 2018).

A RN nº 5/2018 diferencia duas modalidades de prestação de contas: a ordinária, referente a determinado exercício financeiro, e a extraordinária, exigida em situações excepcionais, tais como extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, cisão, incorporação ou desestatização de unidades jurisdicionadas.

O normativo estabelece, ainda, que as prestações de contas dos órgãos e entidades da Administração Pública estadual devem ser apresentadas de forma consolidada, ressalvadas as empresas estatais e suas subsidiárias. Excepcionalmente, a critério do Tribunal, poderá ser divulgada lista de órgãos e entidades obrigados a apresentar suas contas de forma individualizada. Quanto aos prazos, a prestação de contas ordinária deve ser encaminhada até 31 de julho do exercício subsequente ao de referência, enquanto a prestação de contas extraordinária deve ser apresentada no prazo de até 90 dias, conforme a hipótese aplicável (Goiás, 2018).

O regime normativo do TCE-GO confere caráter vinculante à obrigação de prestar contas. Conforme dispõe o art. 15 da RN nº 5/2018, a omissão no dever de prestar contas caracteriza-se tanto pelo descumprimento dos prazos estabelecidos quanto pela apresentação de contas em desacordo com a forma e/ou o conteúdo definidos nos anexos da norma, em nível que inviabilize a análise técnica e a formação de juízo quanto à exatidão dos demonstrativos contábeis e à regularidade dos atos de gestão. Assim, a obrigação de prestar contas não se restringe à tempestividade formal, mas pressupõe também o atendimento a um padrão mínimo de qualidade informacional e estrutural, condição indispensável ao exercício do controle externo (Goiás, 2018).

Nos termos do Regimento Interno do Tribunal, a composição mínima do processo de prestação ou tomada de contas deve contemplar peças essenciais à demonstração de resultados, regularidade e responsabilidade na gestão pública. Em síntese, incluem-se: as demonstrações financeiras; o rol de responsáveis; o relatório de gestão elaborado pela unidade jurisdicionada; relatórios e pareceres legais ou constitutivos sobre as contas e a gestão; o relatório e o certificado de auditoria do órgão central de controle interno, com parecer do dirigente responsável, registrando eventuais irregularidades e as medidas corretivas adotadas; e o pronunciamento expresso do Secretário de Estado ou autoridade equivalente, atestando ciência das conclusões do controle interno (Goiás, 2007).

Além desses elementos mínimos, a RN nº 5/2018 apresenta, em seus anexos, relação detalhada de documentos e demonstrativos adicionais que devem instruir a prestação de contas, padronizando o conteúdo e viabilizando a análise técnica do Tribunal. A íntegra dessa relação encontra-se reproduzida no Anexo B desta dissertação.

Para além da documentação apresentada pelas unidades jurisdicionadas, a RN nº 5/2018 prevê a possibilidade de complementação instrutória por meio da requisição de documentos e da obtenção direta de informações em sistemas informatizados corporativos do Estado. O art. 20 assegura às unidades técnicas do Tribunal acesso irrestrito aos sistemas orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais, fiscais e demais controles administrativos, cabendo aos titulares dos órgãos e entidades garantir a disponibilidade, a atualização e o pleno funcionamento desses registros, sob pena de aplicação das sanções legais cabíveis (Goiás, 2018).

Por fim, cumpre destacar que, de acordo com o Regimento Interno do TCE-GO, a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas do Estado deve incidir, a qualquer tempo, sobre os atos dos representantes legais dos Poderes, bem como de seus administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos. Essa atuação teria por finalidade, entre outros aspectos, subsidiar a instrução e o julgamento dos processos de tomada e prestação de contas, bem como obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com vistas a verificar a consistência das contas apresentadas e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e procedimentos em exame (Goiás, 2008).

4.2.2 O Relatório de Gestão como Peça Central da Prestação de Contas no TCE-GO

O Relatório de Gestão, previsto na Lei Orgânica do TCE-GO e detalhado no Anexo III da RN nº 5/2018, constitui a peça central da prestação de contas ordinária. O documento deve ser elaborado em linguagem simples, objetiva e acessível, com a utilização de elementos gráficos que facilitem sua compreensão e leitura, de modo a oferecer à sociedade uma visão clara da unidade jurisdicionada, de sua estratégia institucional e dos resultados alcançados no exercício de referência (Goiás, 2018).

Caso o órgão ou entidade já elabore relatório anual para atender a outras exigências legais ou regulatórias, esse documento poderá cumprir a função de Relatório de Gestão, desde que incorpore integralmente os elementos de conteúdo definidos no Anexo III da RN nº 5/2018 e atenda aos requisitos formais nela previstos. O Relatório de Gestão deve ser publicado no sítio oficial do órgão ou entidade até 30 de junho do exercício subsequente ao de referência das contas, em conformidade com os preceitos da Lei nº 12.527, de 2011 (Lei de Acesso à Informação) (Goiás, 2018).

4.2.3 Controle Interno no Processo de Prestação de Contas do TCE-GO

A RN nº 5/2018 insere o controle interno como elemento estruturante do processo de contas, atuando em duas dimensões complementares: a preventiva, relacionada aos controles internos administrativos e à gestão de riscos; e a de asseguuração, materializada por meio da auditoria e da certificação das contas.

Conforme dispõe a Constituição do Estado de Goiás, o sistema de controle interno tem por finalidade avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo; comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, quanto à eficiência e eficácia; exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do Estado; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

No âmbito dos controles internos administrativos, a RN nº 5/2018 atribui à alta administração dos órgãos e entidades estaduais o dever de estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar controles internos com base na identificação, avaliação e gerenciamento de riscos que possam comprometer a consecução dos objetivos institucionais. Os gestores de processos e programas respondem por suas respectivas áreas de atuação, enquanto servidores e demais colaboradores são responsáveis pela operacionalização dos controles e pela identificação e comunicação de deficiências às instâncias superiores (Goiás, 2018).

No que se refere à dimensão de asseguuração, o art. 11 da RN nº 5/2018 estabelece que o planejamento da auditoria nas contas deve considerar o contexto e as particularidades da unidade auditada, tomando como referência, para definição do escopo:

- i. o exercício a que se referem as contas;
- ii. os conteúdos exigidos nos anexos da norma;
- iii. os conteúdos de referência indicados em anexo específico;
- iv. os trabalhos realizados com base nas competências previstas na Constituição Estadual; e
- v. as definições acordadas com as Unidades Técnicas do TCE-GO.

A norma determina, ainda, que a definição do escopo, bem como da natureza e da extensão dos procedimentos de auditoria, deve adotar abordagem baseada em risco. A Secretaria de Controle Externo do Tribunal poderá, em articulação com o OCI, ajustar o escopo das auditorias quando identificar a necessidade de acompanhamento específico e relevante da gestão da unidade auditada (Goiás, 2018).

A manifestação emitida pelo OCI deve estar amparada em evidência suficiente e adequada, e o relatório de auditoria produzido deve ser submetido ao Tribunal em conjunto com a prestação de contas. A documentação comprobatória que fundamenta essa manifestação deve permanecer sob guarda por, no mínimo, cinco anos a contar do julgamento das contas, reforçando a rastreabilidade, a confiabilidade e a transparência do processo de certificação (Goiás, 2018).

A normativa prevê, ainda, a possibilidade de fiscalização pelo Tribunal para verificar o cumprimento, pelos órgãos de controle interno, dos procedimentos estabelecidos na RN nº 5/2018. Quando necessário, essa fiscalização poderá ocorrer mediante inspeções, auditorias e acompanhamentos específicos, orientados por critérios de materialidade, relevância, oportunidade e risco (Goiás, 2018).

4.3 Análise do Modelo de Prestação de Contas do TCU

Sob a perspectiva da *accountability* horizontal desenvolvida por O'Donnell (1998; 2007), o TCU configura-se como instituição *mandated* dotada de autoridade legal, autonomia funcional e capacidade técnica para vigiar, controlar, corrigir e sancionar atos praticados por outros agentes estatais. Esse mandato decorre diretamente dos arts. 70 e 71 da Constituição Federal de 1988, que inserem o Tribunal no sistema de controle e responsabilização da administração pública federal. À luz dessa base constitucional, e em consonância com a teoria de Mileski (2003), a atuação do TCU distingue-se pela adoção de parâmetros técnicos e profissionais no exercício do controle, em detrimento de critérios político-partidários, reforçando seu papel institucional, conforme destacado por O'Donnell (2007).

Nesse contexto, o modelo de prestação de contas adotado pelo TCU revela-se resultado de um processo consistente de modernização institucional, alinhado às principais diretrizes nacionais e internacionais de *accountability* pública. A reformulação normativa consolidada, sobretudo, a partir da IN TCU nº 84/2020 e da Decisão Normativa TCU nº 198/2022, evidencia a adoção de uma concepção ampliada de prestação de contas, que ultrapassa a lógica estritamente formal e legalista e incorpora dimensões relacionadas a resultados, governança, gestão de riscos e geração de valor público.

A partir do entendimento teórico da *accountability*, discutida por O'Donnell (2007), Abrúcio e Loureiro (2004) e Mainwaring (2005), o TCU posiciona-se não apenas como instância julgadora de contas, mas como ator central de um sistema de responsabilização, que articula transparência, assecuração independente, controle institucional e controle social. O

desenho do processo de prestação de contas em três etapas (prestação de contas, auditoria e julgamento) materializa essa concepção sistêmica ao distribuir responsabilidades entre gestores, órgãos de controle interno e controle externo, preservando, simultaneamente, a independência técnica e decisória do Tribunal.

A estratégia de reformulação do modelo, conduzida com apoio do Banco Mundial, ancorou-se na incorporação de normas e boas práticas internacionais compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro. Como resultado, o modelo de prestação de contas do TCU apresenta grau significativo de sofisticação normativa e conceitual, com definição clara de papéis institucionais, produtos esperados e fluxos processuais. A explicitação desses elementos, por meio de normativos, guias e orientações públicas, constitui ponto forte do modelo, pois reduz assimetrias de informação, amplia a previsibilidade institucional e favorece a compreensão do processo de prestação de contas pelos diversos atores envolvidos.

No âmbito da prestação de contas propriamente dita, o modelo do TCU transcende a concepção de contas como mero conjunto documental e assume papel central na produção e divulgação de informações destinadas a múltiplos públicos. A exigência de divulgação ativa de informações nos sítios eletrônicos das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) reforça a transparência, amplia a capacidade informativa da sociedade e cria condições para o fortalecimento do controle social. Tal abordagem dialoga diretamente com a análise da IFAC (IFAC, 2013), segundo a qual a melhoria da governança pública depende do envolvimento equilibrado e efetivo dos stakeholders, incluindo cidadãos, sociedade civil e iniciativa privada.

Ao ampliar o acesso à informação, o modelo do TCU cria condições institucionais favoráveis ao desenvolvimento da *accountability* social, conforme discutida por Smulovitz e Peruzzotti (2006), ao possibilitar que atores sociais exerçam controle contínuo sobre a atuação governamental para além do momento eleitoral. Todavia, a literatura alerta que a mera disponibilização de informações, embora condição necessária, não é suficiente para garantir engajamento cívico efetivo, exigindo inteligibilidade, responsividade institucional e canais capazes de influenciar decisões públicas.

Essa compreensão está alinhada às diretrizes da INTOSAI, para a qual transparência e *accountability* constituem pilares fundamentais da governança pública eficiente. Nos termos da ISSAI 20, a transparência, quando aplicada de forma consistente, contribui para reduzir a corrupção, melhorar a governança e promover a *accountability* (INTOSAI, 2010). De modo complementar, o *Government Accountability Office* (GAO, 2003) destaca que a *accountability* demanda a disponibilidade de informações que permitam avaliar não apenas a legalidade da

aplicação dos recursos públicos, mas também o cumprimento de objetivos governamentais e a eficiência, economicidade e efetividade dos serviços prestados.

Nesse sentido, a caracterização da omissão no dever de prestar contas pela não publicação de informações e documentos essenciais evidencia a centralidade da dimensão informacional (*answerability*) da *accountability*, conforme formulada por Schedler (1999). Ao vincular a regularidade das contas à qualidade, completude e tempestividade das informações divulgadas, o modelo do TCU reforça a obrigação dos gestores de informar e justificar suas ações perante a sociedade e as instituições de controle.

A exigência de apresentação do relatório de gestão na forma de relato integrado, acompanhada de demonstrações contábeis, indicadores de desempenho e informações de governança, amplia significativamente o conteúdo das contas para além dos registros financeiros tradicionais. Nesse aspecto, o modelo brasileiro aproxima-se das boas práticas internacionais de comunicação da *accountability*. Experiências como o PAR, nos Estados Unidos, ilustram a relevância da integração entre informações financeiras e operacionais em um único instrumento, acompanhado de opinião de auditoria, de modo a conectar custos, resultados e impactos das ações governamentais (Brasil, 2014).

A incorporação do relato integrado como peça central da prestação de contas do TCU representa avanço conceitual relevante à luz dos referenciais do IIRC e das recomendações da OCDE, ao promover a conectividade entre estratégia, governança, desempenho e perspectivas futuras. Estudos empíricos indicam que a adoção progressiva do relato integrado contribui para ampliar a transparência, a *accountability* e a utilidade da informação pública (Pärl et al., 2020; Mauro et al., 2020; Nicolò et al., 2020). Ademais, o relato integrado emerge como prática inovadora ao promover abordagem pluralista da contabilidade pública, orientada à geração de valor público e ao fortalecimento da responsabilidade institucional, desde que acompanhado do desenvolvimento do pensamento integrado e da efetiva participação das partes interessadas (Garlatti et al., 2024).

Não obstante, a literatura alerta para o risco de apropriação predominantemente formal desse instrumento, quando não incorporado aos processos decisórios e à gestão estratégica. Assim, embora o modelo normativo do TCU represente avanço significativo, sua efetividade depende da maturidade institucional das organizações públicas e da internalização do pensamento integrado na prática gerencial.

No que se refere à auditoria, o modelo do TCU confere centralidade à auditoria integrada financeira e de conformidade como eixo técnico da prestação de contas. Alinhado às normas da INTOSAI, o Tribunal estruturou sistema de certificação que combina a verificação

da confiabilidade das demonstrações financeiras com a análise da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão. Tal arranjo encontra respaldo na Constituição Federal e na Lei Orgânica do TCU e converge com as boas práticas internacionais que reconhecem a auditoria financeira anual como pilar da *accountability* governamental.

Conforme argumenta Bliacheriene (2016), os registros contábeis, ainda que corretos, não são suficientes para uma avaliação substancial das contas públicas. O modelo do TCU avança ao integrar auditoria financeira e de conformidade, mas ainda enfrenta o desafio de traduzir achados técnicos complexos em avaliações claras sobre desempenho, efetividade e atendimento ao interesse público. Fernandes (2016) reforça que o conteúdo das prestações de contas deve permitir às cortes de contas avaliação abrangente da conformidade legal e da eficiência, eficácia e efetividade da gestão, exigindo que o julgador vá além da verificação formal dos atos administrativos.

No plano institucional, o modelo do TCU apresenta elevada sofisticação ao distribuir competências entre o Tribunal, os órgãos do sistema de controle interno e, quando aplicável, auditores independentes. Essa atuação cooperativa, baseada em planejamento, materialidade e risco, está em consonância com as recomendações da INTOSAI, da OCDE e da literatura nacional, que enfatiza a necessidade de atuação articulada e sistêmica dos agentes de *accountability* (Araújo, 2010; Aranha, 2015; Alves, 2009; Rocha, 2011). Todavia, esse arranjo exige coordenação permanente e maturidade institucional para evitar lacunas, sobreposições ou fragmentações no sistema de controle.

Alinhado às práticas adotadas por EFS em nível internacional, o TCU concebe a auditoria e a certificação das contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) significativas do BGU como base técnica para a certificação da confiabilidade das demonstrações consolidadas do governo federal. Nesse modelo, a consolidação das certificações individuais das UPC relevantes constitui o fundamento técnico que subsidia a emissão do parecer prévio sobre as contas de governo, reforçando a lógica de auditoria de grupo e de responsabilização em múltiplos níveis, conforme observado nas boas práticas internacionais de *accountability* pública.

De forma coerente com essa lógica, o modelo do TCU prevê que apenas as unidades cujas contas formalizam o processo de prestação de contas são objeto de julgamento pelo Tribunal. A seleção dessas unidades observa critérios de relevância, materialidade e importância socioeconômica, os quais coincidem com aqueles utilizados para a definição das UPC significativas do BGU e para a realização da auditoria integrada financeira e de conformidade. Tal arranjo revela uma opção institucional explícita pela seletividade qualificada

do controle, em contraste com modelos de julgamento universalizado, permitindo ao Tribunal concentrar sua atuação decisória nos entes com maior potencial de impacto sobre as finanças públicas e sobre a consecução das políticas governamentais.

A etapa de julgamento materializa o elemento final da *accountability*, relacionado à responsabilização e à aplicação de sanções, conforme destacado por Schedler (1999) e O'Donnell (1998; 2007). No plano normativo, o TCU dispõe de competências constitucionais e legais para julgar contas, aplicar sanções e imputar responsabilidades, atendendo ao requisito fundamental de que *accountability* sem consequências não se configura efetivamente como *accountability*.

Entretanto, a desvinculação jurídica entre a opinião emitida na fase de certificação das contas e o julgamento final emerge como um dos principais pontos de tensão do modelo. Embora preserve a independência decisória do colegiado, essa separação pode reduzir a previsibilidade, a transparência e a inteligibilidade do processo decisório para os usuários externos da informação. A literatura internacional corrobora essa preocupação. A pesquisa global conduzida por Ramkumar e Schouten (2020), no âmbito da *Public Financial Management* (PFM), demonstra que, apesar da produção de relatórios de auditoria e informações públicas, os ecossistemas de fiscalização permanecem frágeis quando inexitem respostas institucionais efetivas às constatações, tendo a dimensão “resposta às auditorias” alcançado média global de apenas 13 pontos em uma escala de 100.

Esses achados sugerem que a utilidade do processo de prestação de contas pode ser severamente limitada quando não há encadeamento claro entre informação, auditoria e responsabilização. À luz de Schedler (1999), modelos que se limitam à exposição de desvios, sem mecanismos efetivos de sanção, configuram formas leves de *accountability*.

Em síntese, o modelo de prestação de contas do TCU apresenta forte aderência aos referenciais contemporâneos de *accountability*, governança e controle externo, destacando-se pela ampliação do conteúdo informacional, pela abordagem sistêmica, pela centralidade da auditoria integrada e pela incorporação do relato integrado como instrumento de comunicação de valor público. Todavia, à luz da literatura, persistem desafios relacionados à efetividade das respostas institucionais às auditorias e à articulação entre certificação e julgamento. Essas tensões não diminuem os avanços do modelo, mas reforçam a compreensão da *accountability* como sistema dinâmico, cuja efetividade depende da integração entre informação, justificação, sanção e participação social.

4.4 Análise Comparativa do Modelo de Prestação de Contas do TCE-GO e do Modelo do TCU

À semelhança do TCU, o TCE-GO configura-se, sob a perspectiva da *accountability* horizontal formulada por O'Donnell (1998; 2007), como instituição *mandated*, dotada de autoridade legal e incumbida constitucionalmente de exercer funções de controle, fiscalização e responsabilização sobre a administração pública estadual. Assim como no plano federal, o mandato do TCE-GO decorre diretamente da Constituição, especialmente do art. 75 da Constituição Federal, bem como dos arts. 25 e 26 da Constituição Estadual, inserindo-o no sistema de controle e conferindo-lhe legitimidade para vigiar, corrigir e sancionar atos praticados por gestores públicos.

Entretanto, a análise comparativa entre os modelos de prestação de contas do TCU e do TCE-GO evidencia que, embora ambos compartilhem fundamentos constitucionais semelhantes, adotam concepções substancialmente distintas de prestação de contas, com impactos diretos sobre a lógica do processo, o papel atribuído à auditoria, a função do julgamento e o potencial de efetivação da *accountability*.

Enquanto o TCU estrutura a prestação de contas como instrumento de *accountability* ampliada, orientada à transparência, à governança, à geração de valor público e à comunicação com múltiplos públicos, o modelo do TCE-GO mantém concepção predominantemente procedimental, centrada na formalização do processo administrativo destinado ao julgamento das contas individuais dos responsáveis.

No plano normativo, a RN nº 5/2018 do TCE-GO representa avanço institucional relevante ao sistematizar o processo administrativo de prestação de contas, diferenciar modalidades (ordinária e extraordinária), estabelecer critérios formais e conferir caráter vinculante à obrigação de prestar contas. Assim como no modelo do TCU, a norma estadual supera a compreensão da prestação de contas como ato meramente formal, ao exigir padrão mínimo de qualidade informacional e estrutural, condição indispensável ao exercício do controle externo. Esse aspecto dialoga com a concepção de Schedler (1999), ao reforçar a dimensão da *answerability*, isto é, a obrigação de informar e justificar os atos de gestão.

Todavia, diferentemente do modelo do TCU, no qual a prestação de contas é explicitamente concebida como instrumento de comunicação pública, transparência ativa, fortalecimento do controle social e apoio à governança, o desenho normativo do TCE-GO mantém maior centralidade no processo administrativo formal voltado ao julgamento das contas. Embora haja previsão de publicação do Relatório de Gestão e observância à Lei de

Acesso à Informação, essas exigências não são acompanhadas de diretrizes que articulem a informação divulgada à lógica de responsabilização, à geração de valor público ou ao fortalecimento da *accountability* social, como ocorre no modelo federal.

No que se refere ao conteúdo da prestação de contas, ambos os modelos atribuem papel central ao Relatório de Gestão. Contudo, enquanto o TCU exige sua elaboração na forma de relato integrado, aplicável inclusive às empresas estatais federais, incorporando princípios de conectividade, foco estratégico, materialidade e orientação à geração de valor público, o TCE-GO adota modelo mais restrito e tradicional. No âmbito estadual, a RN nº 5/2018 exige a apresentação do Relatório de Gestão apenas pelos órgãos da administração direta, autarquias, fundações e fundos especiais, ao passo que, para as empresas estatais, limita-se à exigência do Relatório da Administração previsto na Lei das Sociedades por Ações, sem referência à Lei nº 13.303/2016 nem à adoção de práticas contemporâneas de relato corporativo no setor público.

Ademais, embora a RN nº 5/2018 preveja diretrizes relacionadas à linguagem acessível, clareza e utilização de elementos gráficos, não há exigência explícita de adoção do pensamento integrado, tal como recomendado pelo IIRC e pela literatura (Pärl et al., 2020; Mauro et al., 2020; Nicolò et al., 2020). Nesse sentido, o modelo do TCE-GO aproxima-se mais de uma lógica informacional ampliada do que propriamente de um modelo orientado à integração entre estratégia, desempenho e perspectivas futuras.

No campo do controle interno, ambos os modelos reconhecem sua função estruturante e adotam, ao menos no nível normativo, abordagem baseada em risco, em consonância com as recomendações da INTOSAI e da literatura nacional (Araújo, 2010; Alves, 2009). No TCE-GO, a RN nº 5/2018 estabelece de forma clara as responsabilidades da alta administração, dos gestores de processos e dos servidores, bem como os parâmetros para o planejamento da chamada “auditoria nas contas” a ser realizada pelo OCI. Contudo, diferentemente do TCU, a norma estadual não explicita conceitualmente o que se entende por auditoria de contas, tampouco define seu escopo técnico, natureza ou objetivos à luz das categorias consagradas na literatura e nas normas internacionais de auditoria do setor público.

Embora a RN nº 5/2018 exija a apresentação de relatório e certificado de auditoria pelo OCI, o tratamento conferido à auditoria assume caráter predominantemente enumerativo e procedimental, por meio de anexos que relacionam informações a serem apresentadas. Entre esses itens, destaca-se a exigência de registro das auditorias e inspeções realizadas no exercício no âmbito da entidade jurisdicionada, sem distinção clara entre auditoria financeira, auditoria de conformidade ou outras modalidades, nem referência explícita à certificação da confiabilidade das demonstrações contábeis. Essa ausência de delimitação conceitual e

metodológica fragiliza a compreensão da auditoria como eixo técnico estruturante da prestação de contas, reduzindo-a a um componente informativo do processo, e não a um mecanismo de asseguarção independente nos moldes adotados pelo TCU e recomendados pelas normas da INTOSAI.

Essa diferença torna-se ainda mais evidente ao se analisar a etapa de auditoria. No TCU, a auditoria integrada financeira e de conformidade constitui o núcleo técnico do processo de prestação de contas, sendo concebida como atividade de asseguarção essencial à *accountability* governamental e como base para a certificação das contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) significativas e, por consequência, do BGU. No TCE-GO, embora a auditoria do controle interno seja exigida e estruturada com base em risco, seu papel permanece predominantemente instrutório, sem alcançar o mesmo grau de centralidade conceitual, normativa e simbólica observado no modelo do TCU.

A normativa do TCE-GO também não exige do OCI a caracterização completa das irregularidades com vistas à responsabilização, inexistindo comando normativo que determine a identificação individualizada dos responsáveis, a descrição da conduta, o estabelecimento de nexos causal e a avaliação de culpabilidade, elementos essenciais para a imputação de responsabilidade administrativa. Ademais, a RN nº 5/2018 não atribui expressamente ao relatório de auditoria a função de subsidiar o julgamento das contas, não exige a emissão de opinião de auditoria e não estabelece vínculo claro entre os achados de auditoria e a formação do convencimento do colegiado. O relatório figura, assim, como mais uma peça instrutória do processo, sem centralidade decisória explícita.

Soma-se a isso o fato de que não há exigência de divulgação ou publicação do relatório de auditoria, o que limita sua função informacional e sua contribuição para o controle social e para a dimensão pública da *accountability*.

Essa limitação torna-se ainda mais evidente quando se examina o arranjo institucional da etapa de auditoria e de instrução das contas no âmbito do TCE-GO. Embora a RN nº 5/2018 preveja a atuação do Órgão Central de Controle Interno como responsável pela emissão de relatório e certificado de auditoria, o normativo não apresenta indícios de atuação coordenada ou integrada entre o controle interno e o controle externo no processo de certificação das contas. Não há previsão de trabalhos conjuntos, tampouco menção à possibilidade de que fiscalizações, auditorias ou inspeções realizadas pelo próprio Tribunal possam assumir função certificadora das contas.

Embora o Regimento Interno do TCE-GO estabeleça que a fiscalização exercida pelo Tribunal deve subsidiar a instrução e o julgamento dos processos de tomada e prestação de

contas, bem como obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional para verificação da consistência das contas apresentadas, essa diretriz não é operacionalizada pela RN nº 5/2018 no âmbito específico da prestação de contas.

De igual modo, a norma não indica que os trabalhos desenvolvidos no âmbito das prestações de contas contribuam para a emissão do parecer prévio sobre as contas do Governador, inexistindo referência à utilização sistemática desses trabalhos como base técnica para o controle político exercido pelo Poder Legislativo estadual. Enquanto o TCU estruturou sistema integrado de asseguarção, com auditoria de grupo, consolidação de certificações e responsabilização em múltiplos níveis, o TCE-GO mantém estrutura centrada no processo individual de contas, sem explicitar lógica de consolidação ou integração sistêmica.

No que se refere à instrução técnica para o julgamento, a RN nº 5/2018 limita-se a atribuir às Unidades Técnicas do Tribunal a responsabilidade pela análise das prestações de contas, sem explicitar os critérios, métodos ou instrumentos que fundamentam essa análise, tampouco esclarecer se algum tipo específico de auditoria (financeira, de conformidade ou integrada) compõe essa etapa. Essa lacuna reduz a transparência do processo decisório e dificulta a compreensão de como se constrói o juízo técnico do Tribunal.

A etapa de julgamento, em ambos os modelos, materializa o elemento final da *accountability* relacionado ao *enforcement*, conforme destacado por Schedler (1999) e O'Donnell (1998; 2007). No entanto, os critérios de acesso ao julgamento diferem substancialmente entre os tribunais. No TCE-GO, o julgamento das contas pressupõe a formalização de processo administrativo para todos os jurisdicionados, independentemente de critérios de materialidade, relevância ou importância socioeconômica. Embora o Regimento Interno preveja, em abstrato, a possibilidade de critérios seletivos de formalização, a RN nº 5/2018 não concretiza essa diretriz, preservando lógica de formalização universal.

Em contraste, o TCU adota seletividade estruturada e funcional ao sistema de *accountability*, articulando a formalização do processo às unidades significativas do BGU, à auditoria integrada e à racionalização do esforço fiscalizatório. Essa diferença evidencia que, enquanto o modelo federal privilegia abordagem sistêmica, seletiva e orientada a risco e impacto, o modelo estadual preserva concepção procedimental e universalista, com menor integração entre prestação de contas, auditoria e julgamento.

Em síntese, a análise comparativa evidencia que, embora o modelo de prestação de contas do TCE-GO esteja formalmente estruturado e amparado por fundamentos constitucionais semelhantes aos do TCU, ele permanece ancorado em uma concepção predominantemente procedimental da prestação de contas. A RN nº 5/2018 organiza o processo

administrativo e padroniza a documentação exigida, mas não explicita a prestação de contas como instrumento de *accountability* ampliada, nem confere centralidade à auditoria como atividade de asseguarção ou como suporte direto ao julgamento. O papel do controle interno permanece limitado a uma função instrutória pouco densificada, sem coordenação normativa explícita com o controle externo e sem função certificadora clara.

Em contraste, o modelo do TCU evidencia maior integração entre prestação de contas, auditoria e julgamento, com maior aderência às abordagens contemporâneas de *accountability* e orientando-se por critérios de materialidade, risco e geração de valor público. Essas diferenças revelam a necessidade de aprimoramento do modelo estadual, especialmente no que se refere à integração sistêmica do processo de *accountability*, aspecto que fundamenta o desenvolvimento do PTT proposto nesta dissertação.

4.5 Quadro Comparativo do Modelo de Prestação de Contas do TCU e do TCE-GO

Com o objetivo de sistematizar e tornar explícitas as diferenças estruturais entre o modelo de prestação de contas adotado pelo TCU e aquele vigente no TCE-GO, elaborou-se o Quadro 6, que apresenta uma análise comparativa organizada a partir das etapas do processo de prestação de contas (prestação de contas, auditoria e julgamento) e das dimensões constitutivas do ciclo de *accountability*, conforme a tipologia proposta por Schedler (1999).

O quadro adota como eixo analítico o entendimento de que a *accountability* pública se estrutura a partir da articulação entre informação e justificação (*answerability*) e sanção ou responsabilização (*enforcement*), sendo sua efetividade condicionada não apenas à produção de informações, mas também ao encadeamento sistêmico entre prestação de contas, asseguarção independente e decisão sancionatória.

Nesse sentido, as dimensões de análise foram definidas de modo a refletir, em cada etapa do processo, os elementos normativos, institucionais e procedimentais que qualificam, ou limitam, a capacidade dos Tribunais de Contas de produzir informação útil, assegurar sua confiabilidade e converter achados técnicos em decisões com potencial de responsabilização. A comparação evidencia não apenas diferenças formais entre os modelos, mas, sobretudo, distintos graus de densidade conceitual, integração sistêmica e aderência aos referenciais contemporâneos de *accountability*, governança e controle externo.

A coluna “Lacunas” sintetiza os principais afastamentos observados entre os modelos, destacando em que medida o arranjo institucional do TCE-GO se distancia do paradigma adotado pelo TCU e das boas práticas internacionais, especialmente no que se refere à

centralidade da auditoria, à seletividade do julgamento e ao fechamento do ciclo de *accountability*. Dessa forma, o quadro cumpre dupla função: a) instrumento de síntese analítica da comparação desenvolvida neste capítulo; e b) base empírica para as discussões e proposições apresentadas nos capítulos subsequentes da dissertação.

Quadro 6 – Síntese da análise comparativa do modelo de prestação de contas – TCU e TCE-GO

Dimensão de análise	TCU	TCE-GO	Lacunas
Base normativa	1. Arts. 70, 71, e 74 da Constituição Federal; 2. Lei Orgânica do TCU - Lei nº 8.443/1992; 3. Regimento Interno do TCU - Resolução-TCU Nº 246/2011; 4. Instrução Normativa TCU nº 84/2020; e 5. Decisão Normativa TCU nº 198/2022	1. Art.75 da Constituição Federal; 2. Arts. 25 e 26 da Constituição Estadual; 3. Lei Orgânica do TCE/GO – Lei nº 16.168/2007; 4. Regimento Interno do TCE - Resolução nº 22/2008; e 5. RN TCE/GO nº 05/2018	Ambos possuem mandato constitucional e legal para atuarem como <i>mandated</i> horizontal <i>accountability</i> . O TCU desenvolveu arcabouço infralegal mais denso e integrado.
Informação e Justificação (<i>Answerability</i>)			
Prestação de contas			
Concepção de prestação de contas	Concepção ampliada: comunicação pública, governança e valor público.	Concepção procedimental: processo formal para julgamento.	No TCE-GO não explicita orientação a resultados/valor público.

Finalidade	Transparência, controle social, asseguração, julgamento e suporte ao controle político.	Instrução e julgamento das contas pelo Tribunal	Pouco estímulo normativo a transparência e <i>accountability</i> no TCE-GO.
Públicos destinatários da informação	Sociedade, Congresso, órgãos de controle, gestores e stakeholders.	Predomínio do Tribunal; sociedade via Relatório de Gestão.	O TCE-GO não estrutura como instrumento de <i>accountability</i> social e institucional.
Conteúdo informacional exigido	Financeiro e não financeiro; resultados, indicadores, governança, riscos, valor público.	Financeiro e não financeiro, com ênfase em suporte contábil.	Menor foco explícito em resultados, governança e valor público no TCE-GO.
Relatório de Gestão (modelo adotado)	Relato Integrado; obrigatório para órgãos e estatais; foco estratégico e pensamento integrado.	Modelo tradicional; exigido para adm. direta/autarquias/fundações/fundos; estatais: Relatório da Administração (Lei S.A.).	TCE-GO não adota RI nem pensamento integrado; estatais sem alinhamento à Lei 13.303/2016.
Publicação da prestação de contas	Divulgação ampla e periódica no portal da UPC (conforme tipo de informação).	Publicação restrita ao Relatório de Gestão.	Baixo potencial de <i>accountability</i> social no modelo do TCE-GO.
Omissão do dever de prestar contas	Omissão inclui não publicar informações/documentos exigidos.	Omissão vinculada ao não envio do processo, e/ou envio em desconformidade.	Transparência não é tratada como elemento estruturante da omissão no TCE-GO.

Sanção e Responsabilização (<i>Enforcement</i>)			
Auditoria			
Natureza e modalidades da auditoria	Auditoria integrada: financeira e conformidade; alinhada às ISSAI.	“Auditoria de contas” sem definição de natureza/modalidade/referencial.	Falta de definição técnica fragiliza a função de asseguarção no TCE-GO.
Finalidade da auditoria	Certificar demonstrações e conformidade dos atos de gestão.	Produzir relatório/certificado como peça do processo.	Auditoria não é configurada como certificação das demonstrações e conformidade dos atos no TCE-GO.
Tratamento das irregularidades e responsabilização	Exige caracterização: responsável, conduta, nexos causal e culpabilidade.	Exige síntese de impropriedades e irregularidades, sem caracterização completa.	Faltam elementos mínimos para responsabilização administrativa no TCE-GO
Publicação e transparência dos relatórios	Relatórios/certificados divulgados publicamente no portal da UPC (antes do julgamento).	Sem exigência de publicação do relatório de auditoria.	Transparência ativa da auditoria é limitada no TCE-GO.
Responsabilidades institucionais	Modelo cooperativo entre TCU, OCI e (quando aplicável) auditores independentes.	OCI emite relatório; norma não prevê coordenação/atuação integrada com o Tribunal.	Ausência de coordenação e complementaridade explícitas entre controles no TCE-GO.
Encadeamento sistêmico entre auditoria, contas e julgamento	Encadeamento explícito: - auditoria → julgamento; e - certificações → BGU →	Sem vínculo normativo entre auditoria, julgamento e parecer do Governador.	Fragmentação entre auditoria, julgamento e contas de governo no modelo do TCE-GO.

	parecer prévio.		
Julgamento			
Embasamento técnico do julgamento	Auditoria é o insumo técnico central do julgamento.	Norma não define método nem uso de auditorias na análise.	TCE-GO com baixa transparência sobre base técnica do julgamento.
Peso da auditoria na formação do juízo decisório	Auditoria é insumo central, mas a opinião não vincula o julgamento.	Auditoria não tem centralidade decisória explicitada na norma.	No TCE-GO, não há clareza sobre como a auditoria influencia o juízo.
Critérios para formalização e acesso ao julgamento	Seletividade baseada em materialidade, risco e impacto econômico das UPCs mais significativas do BGU.	Formalização universal das contas, apesar de diretriz genérica de racionalização.	O TCE-GO não operacionaliza critérios de seletividade (materialidade/risco) previstos de forma abstrata no RI.

Fonte: Elaborado pela autora.

5. SEÇÃO PROPOSITIVA (PTT)

Em conformidade com os objetivos do Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP), a presente dissertação resulta na elaboração de um PTT, apresentado sob a forma de um Guia para Fortalecimento da Prestação de Contas no Controle Externo, disponibilizado como apêndice A deste trabalho.

O produto decorre diretamente dos achados da pesquisa e da matriz comparativa desenvolvida ao longo da análise, tendo como finalidade sistematizar, de forma estruturada e acessível, as dimensões que compõem modelos contemporâneos de prestação de contas no âmbito do controle externo. O Guia não possui caráter normativo, prescritivo ou recomendatório, tampouco se propõe a formular propostas de reforma institucional, limitando-se a organizar e explicitar os elementos analíticos que estruturam a prestação de contas como sistema integrado de *accountability*.

O PTT foi concebido com base no referencial teórico da *accountability*, especialmente nas contribuições de Schedler (1999), que a compreende como um ciclo integrado de informação, justificação e sanção, e de O'Donnell (1998; 2007), no que se refere à *accountability* horizontal e ao papel das instituições *mandated*. Esses referenciais foram operacionalizados por meio da construção de uma matriz analítica estruturada, articulando categorias teóricas a critérios normativos e procedimentais observáveis no modelo de prestação de contas do TCU, utilizado como parâmetro comparativo na análise do TCE-GO.

O guia organiza as dimensões de análise a partir das três etapas que compõem o processo integrado de controle das contas públicas (prestação de contas, auditoria e julgamento) evidenciando, em cada uma delas, aspectos relacionados à concepção adotada, aos conteúdos informacionais exigidos, ao papel da auditoria, ao encadeamento sistêmico entre informação, verificação técnica e decisão institucional, bem como aos públicos destinatários da informação. Essa estrutura visa favorecer a compreensão da prestação de contas como arranjo institucional articulado, e não apenas como procedimento administrativo formal.

Como inovação metodológica, o PTT apresenta, além da sistematização conceitual, uma matriz analítica e um questionário de diagnóstico institucional, destinados a permitir a autoavaliação estruturada de modelos de prestação de contas por Tribunais de Contas. Ao traduzir categorias teóricas abstratas em critérios observáveis e aplicáveis, o Guia materializa a contribuição técnico-profissional da pesquisa, promovendo a integração entre teoria e prática.

A opção por apresentar o PTT em apêndice justifica-se pela necessidade de manter a fluidez do texto dissertativo, ao mesmo tempo em que se assegura a disponibilização integral

do Guia como instrumento autônomo, passível de utilização por auditores, gestores públicos, profissionais de controle interno e pesquisadores interessados na temática da prestação de contas e da *accountability* pública.

Dessa forma, o PTT constitui desdobramento aplicado da pesquisa, reforçando sua contribuição técnico-profissional e acadêmica ao oferecer instrumento estruturado de reflexão institucional, sem prejuízo da autonomia dos órgãos de controle e sem extrapolar os limites analíticos estabelecidos no escopo do estudo.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente dissertação teve como objetivo analisar o modelo de prestação de contas adotado pelo TCE-GO, à luz dos referenciais teóricos contemporâneos de *accountability* e das práticas desenvolvidas pelo TCU, compreendendo a prestação de contas como elemento estruturante da governança pública e do sistema de responsabilização no setor público.

Os resultados da pesquisa evidenciam que, embora ambos os Tribunais compartilhem a mesma base constitucional e integrem o sistema de *accountability* horizontal delineado pela Constituição Federal de 1988, os arranjos institucionais adotados para a operacionalização da prestação de contas revelam diferenças substanciais quanto à concepção, à estrutura normativa, e ao grau de integração sistêmica.

Enquanto o modelo do TCU se orienta por uma concepção ampliada de prestação de contas, compreendida como instrumento de comunicação pública, governança, assecuração e geração de valor público, o modelo do TCE-GO permanece predominantemente ancorado em uma lógica procedimental, centrada na formalização do processo administrativo destinado ao julgamento das contas.

A análise comparativa permitiu identificar que, no modelo do TCU, há maior integração entre as etapas de prestação de contas, auditoria e julgamento, com definição clara do papel da auditoria integrada financeira e de conformidade como núcleo técnico do processo, encadeamento sistêmico entre certificação e decisão, e ampla transparência dos produtos de assecuração. Esse arranjo aproxima-se dos referenciais internacionais difundidos por organismos como a INTOSAI, a OCDE e a IFAC, bem como na concepção teórica de Schedler (1999) que entende a *accountability* como ciclo composto por informação, justificação e sanção.

Por outro lado, no âmbito do TCE-GO, embora a RN nº 5/2018 represente esforço relevante de padronização e organização do processo de contas, a pesquisa demonstra a

ausência de definição conceitual clara sobre a natureza da auditoria de contas, a inexistência de vínculo normativo explícito entre os trabalhos de auditoria e o julgamento das contas, a limitação da função comunicacional da prestação de contas e a fragilidade do encadeamento entre auditoria, responsabilização e controle social. Tais características indicam que a prestação de contas, no plano estadual analisado, é concebida prioritariamente como processo interno de controle, com menor articulação com dimensões ampliadas de *accountability*.

À luz dos pressupostos teóricos adotados, o modelo de prestação de contas do TCE-GO apresenta aderência parcial ao conceito de *accountability*. No que se refere à dimensão da *answerability*, nos termos de Schedler (1999), observa-se a existência de obrigações formais de prestação de informações e apresentação de documentos. Contudo, essa dimensão manifesta-se predominantemente sob lógica procedimental, com menor ênfase na função comunicacional, estratégica e orientada a resultados da prestação de contas.

Quanto à dimensão do *enforcement*, embora o Tribunal detenha competência constitucional para julgamento e aplicação de sanções, o modelo normativo da prestação de contas não estrutura explicitamente a auditoria como mecanismo central de certificação e responsabilização, tampouco estabelece encadeamento sistêmico claro entre prestação de contas, auditoria e julgamento.

Sob a perspectiva da *accountability* horizontal formulada por O'Donnell (1998; 2007), o TCE-GO configura-se como instituição mandated, dotada de competência formal para exercer controle e responsabilização. Entretanto, apresenta ausência de articulação sistêmica no desenho normativo da prestação de contas dos elementos essenciais para a efetividade do sistema de *accountability*.

A matriz comparativa desenvolvida ao longo do estudo constituiu instrumento analítico central para evidenciar essas diferenças, permitindo sistematizar convergências e lacunas entre os modelos, a partir de dimensões alinhadas ao ciclo teórico da *accountability* proposto por Schedler (1999) e às contribuições de O'Donnell (1998; 2007). Esse exercício analítico reforça a compreensão de que a efetividade da prestação de contas não decorre apenas da existência de normas ou procedimentos formais, mas da forma como esses instrumentos se articulam em um sistema integrado de informação, assecuração e responsabilização.

Como contribuição prática, a dissertação oferece uma matriz analítica estruturada que subsidia a elaboração do PTT, consistente em um Guia para Fortalecimento da Prestação de Contas no Controle Externo, voltado à sistematização conceitual e normativa do tema. Tal produto não se propõe a recomendar alterações normativas específicas ao TCE-GO, mas a organizar, de forma clara e comparável, os elementos essenciais que compõem modelos

contemporâneos de prestação de contas, à luz das boas práticas nacionais e internacionais, para aplicação prática nos tribunais de contas subnacionais.

Por fim, espera-se que os achados deste trabalho contribuam para o debate acadêmico e institucional sobre *accountability*, governança e controle externo, especialmente no contexto dos Tribunais de Contas subnacionais, evidenciando a relevância de análises comparativas como instrumento de compreensão dos arranjos institucionais vigentes e de fortalecimento da reflexão sobre a prestação de contas como sistema, e não apenas como procedimento administrativo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (org.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus, 2004.

ACCOUNTING FOR SUSTAINABILITY (A4S). The Prince's Accounting for Sustainability Project. London: 2019. Disponível em: <http://www.accountingforsustainability.org/>. Acesso em: 09 jul. 2025

ALEKSOVSKA, M.; SCHILLEMANS, T. Dissecting multiple accountabilities. Public Administration, v. 100, n. 3, p. 711-736, 2021.

ALVES, Maria Fernanda Colaço. Múltiplas Chibatas? Institucionalização da política de controle da gestão pública federal 1998-2008. Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA – da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE) da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração. Brasília: 2009.

ANSELL, Christopher; TORFING, Jacob. Introduction. In: ANSELL, Christopher; TORFING, Jacob. Handbook on theories of governance. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2016.

ARAÚJO, Julio Cesar Manhães de. Controle da atividade administrativa pelo tribunal de contas na Constituição de 1988. Juruá Editora, 2010. 528 p. ISBN-10: 8536228776. ISBN-13: 978-8536228778.

ARANHA, Ana Luiza Melo. A rede brasileira de instituições de accountability: um mapa do enfrentamento da corrupção na esfera local. 2015. 495 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2015. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOSA4RF5P/1/tese_completa_versaofinal.pdf . Acesso em: 30 jun. 2024.

ARANHA, Ana Luiza; FILGUEIRAS, Fernando. Instituições de accountability no Brasil: mudança institucional, incrementalismo e ecologia processual. Brasília: Enap, 2016. 51 p. Cadernos, 44. ISSN: 0104-7078. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2561/1/Caderno%2044.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2024.

BARBOSA, Antonio Blecaute Costa. A legitimidade do gasto governamental no Brasil: as condições de possibilidade do controle externo pelo Tribunal de Contas da União após a Constituição Federal de 1988. 2018. 266 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Ciências Sociais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

BARDIN, L. Análise de conteúdo. São Paulo, SP: Edições 70, 2016.

BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. O sistema tribunais de contas e instituições equivalentes: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Europeia. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BEVILAQUA, Isabelle Caroline; MENIQUETI, Enio Gabriel; DE SOUZA, João Pedro Pizzólio. Relato Integrado Como Ferramenta de Prestação de Contas no Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. Revista de Contabilidade e Controladoria, v. 16, n. 3, p.105-121, set./dez. 2024.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Controle da eficiência do gasto orçamentário. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BLUME, L.; VOIGT, S. Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment (March 2007). ICER Working Paper, n. 3. 2007. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.965434>.

BOVENS, Mark. Analysing and assessing accountability: a conceptual framework. European Law Journal, v. 13, n. 4, p. 447–468, 2007. DOI: 10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x.

BOVENS, Mark. Analysing and assessing public accountability. A conceptual framework. European Governance Papers - Eurogov, C-06-01, jan. 2006.

BOVENS, Mark. Two concepts of accountability: accountability as a virtue and as a mechanism. *West European Politics*, v. 33, n. 5, p. 946-967, 2010.

BOVENS, M. The Concept of Public Accountability. *The Oxford Handbook of Public Management*. cap. 8, p. 182. 2009.

BOVENS, M.; SCHILLEMANS, T.; GOODIN, R. Public Accountability. In: BOVENS, M.; SHILLEMANS, T.; GOODIN, R. (Eds.). *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford: Oxford University Press, 2014, Kindle edition, p. 230-760

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm. Acesso em: 13 mai. 2025.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. Guia da Política de Governança Pública, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em: 13 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Brasília, 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 172, de 12 de dezembro de 2018. Dispõe sobre a relação das unidades prestadoras de contas cujos responsáveis terão as contas de 2018 julgadas pelo Tribunal e especifica a forma, os prazos e os conteúdos para a elaboração das peças de responsabilidade dos órgãos de controle interno e das instâncias supervisoras que comporão os processos de contas, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/Decis%25C3%25A3o%2520Normativa%2>

520TCU%2520n%25C2%25BA%2520170%252F2018/%2520/score%2520desc/1> Acesso em: 14 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 198, de 23 de março de 2022. Estabelece normas complementares para a prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, nos termos do inciso I do art. 2º; § 1º do art. 5º; inciso III e § 3º do art. 8º; § 3º do art. 9º; e art. 14 da Instrução Normativa-TCU nº 84, de 22 de abril de 2020. Disponível em:

https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/*/KEY%253ANORMA-21705/score%2520desc/0>. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. 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, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. Disponível em:

<<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>>. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria-TCU nº 280, de 16 de junho de 2011. Dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, 2011. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/normas-de-auditoria-do-tribunal-de-contas-da-uniao-nat.htm>. Acesso em: 11 mai. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3608/2014 - Plenário, de 09 de dezembro de 2014. Relatório de Levantamento. Proposta de Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira no TCU. Acordo Institucional Entre TCU e Banco Mundial. Considerações sobre a Matéria. Aprovação. Autorização à Presidência da Casa. Providências Internas, 2014. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A3608%2520ANOACORDAO%253A2014%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 05 ago. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Regimento interno do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2025. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/normativo/regimento-interno-do-tribunal-de-contas-da-uniao>. Acesso em: 15 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança organizacional. Brasília: TCU, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União Relatório de Gestão: Guia para elaboração na forma de relatório integrado. 3 ed. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/A6/54/DC/CC/F621C8103F6EEFB8E18818A8/Relatorio%20de%20Gestao%20-%20Guia%20para%20elaboracao%20na%20forma%20de%20Relato%20Integrado%20-%20edicao%20revisada%202022.pdf>>. Acesso em: 04 mai. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acesso em: 15 jun. 2025.

BRASIL. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências., 1992. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm>. Acesso em: 15 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.175-8/DF. Diário de Justiça, Brasília, DF, 19 dez. 2016b. Disponível em: <<https://bit.ly/38HP15o>>. Acesso em: 24 mai. 2025.

BORALI, Natasha; DALMÁCIO, Flávia Zóboli. Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entre 2000 a 2013. Revista Liceu, v, 14, n. 1, 2024. Disponível em: https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1940>. Acesso em: 14 abr. 2025.

CIPFA. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. The good governance standard for public services, 2004. Disponível em: <https://www.cipfa.org/policy-and-guidance/reports/good-governance-standard-for-public-services>. Acesso em: 10 mai. 2025.

CAMPOS, Ana Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública, 1990.

CANOTILHO, J. J. O Tribunal de Contas como instância dinamizadora do princípio republicano. In: Revista do TCE: Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE-SC), v. 5, n. 6, p. 17-30, 2008.

CASTRO, C. J.; SILVA, G. V. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. Espacios, v. 38, n. 17, 2017.

CENEVIVA, Ricardo. Accountability: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente. Anais do EnANPG-2006. São Paulo. Novembro de 2006.

CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire Farias. Os tribunais de contas na era da governança pública: focos, princípios e ciclos estratégicos do controle externo. Tribunal de Contas do século XXI. Belo Horizonte: Fórum, p. 313-336, 2020.

CRESWELL, John W.; CRESWELL, J. David. Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 5ª ed. Porto Alegre: Penso, 2021.

COSTA, Paulo Jorge Nogueira da. O Tribunal de Contas e a boa governança: contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal. Tese de doutorado. Orientador: MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2012.

COUTINHO, Doris de Miranda. Prestação de Contas de Governo. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

COUTINHO, Doris de Miranda; SANTOS, Aline Sueli de Salles. O papel do Tribunal de Contas frente à accountability. *Revista de Direito Administrativo & Constitucional*. Ano 18, n. 72 (abril/junho – 2018). Disponível em:

<<http://www.revistaaec.com/index.php/revistaec/article/viewFile/882/876>>. Acesso em: 21 abr. 2025

CUNHA, Milene Dias da. O controle exercido pelos tribunais de contas estaduais e sua relação com a accountability democrática. 2019. Disponível em:

<https://drive.google.com/file/d/1ZosDiglppLpHNZ-GuaOfcxBfK0ID3msL/view?pli=1>>. Acesso em: 12 abr. 2025.

DA SILVA, T. J. P.; SOBREIRA, M. C.; DE MORAES, M. C. C.; DOS SANTOS, W. J. L. Irregularidades financeiras dos pareceres prévios do município do Rio de Janeiro à luz da teoria institucional. *Revista de Gestão e Secretariado*, [S. l.], v. 14, n. 2, p. 2461–2484, 2023.

DOI: 10.7769/gesec.v14i2.1724. Disponível em:

<https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1724>. Acesso em: 19 abr. 2025.

DAHL, Robert Alan. *Poliarquias: participação e oposição*. 1 ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2015.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DENHARDT, Janet V. & DENHARDT, Robert B. *The New Public Service: serving, not steering*. Expanded edition. Nova York: M. E. Sharp, Inc. 2007.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais De Contas Do Brasil*. 4.ED.. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1648>>. Acesso em: 3 jan. 2025.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. *Revista do TCU*, Brasília, n. 109, p. p. 61–89, 2007. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/438>. Acesso em: 25 jul. 2025.

GAMEIRO, António Ribeiro. O Controle Parlamentar das Finanças Públicas em Portugal (1976-2002). Coimbra: Almedina, 2004.

GAO. United States General Accounting Office. Government Auditing Standards 2003 Revision. GAO-03-673G. Disponível em: <http://www.gao.gov/govaud/yb2003.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2025.

GARLATTI, A., IACUZZI, S., DOKALSKAYA, I., & PERICOLO, E. (2024). Integrated reporting and its pluralistic perspective: promoting public value and accountability in public sector accounting? *Public Money & Management*, 44(8), 685-695.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2398769>

GIRÃO, Elayne Conceição Alparone; MEDEIROS, Everton Rodrigues; DOS SANTOS CHAGAS, Rui César; DOS SANTOS, Waldir Jorge Ladeira. Análise das reincidências nos pareceres prévios do TCE-RJ sobre as contas anuais do Governo do Estado do Rio de Janeiro. *Revista do TCU*, Brasília, v. 154, n. 1, p. 103–125, 2024. DOI: 10.69518/rtcu.154.103-125. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/2063>. Acesso em: 19 mar. 2025.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Lei nº 16.168, de 11 de Dezembro de 2007. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Goiânia, 2007. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/86708/lei-16168>. Acesso em: 15 jul. 2025.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Resolução nº 22, de 14 de Outubro de 2008. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Goiânia, 2008. Disponível em: <<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=9544>>. Acesso em: 15 jul. 2025.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Resolução Normativa nº 5, de 20 de Agosto de 2018. Dispõe sobre os critérios para organização e apresentação da Prestação de Contas dos Gestores da Administração Pública Estadual e dá outras providências. Goiânia, 2018.

Disponível em: <<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=10143>>. Acesso em: 14 jul. 2025.

IFAC, The International Federation of Accountants. Comparison of Principles, 2013. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Comparison-of-Principles.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2020.

IFAC, The International Federation of Accountants. Governance in the public sector: a governing body perspective. International public sector study nº 2001 ,13. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/en_us/biblioteca-digital/governancein-the-public-sector-a-governing-body-perspective.htm. Acesso em: 10 mai. 2025.

IFAC, The International Federation of Accountants; CIPFA, The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy. International Framework: Good Governance in the Public Sector, 2014. Disponível em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/international-framework-good-governance-public-sector>. Acesso em: 10 mai. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). NBASP 20: Transparência e Accountability. Brasília: IRB, 2017. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/transparencia-e-accountability/>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). ISSAI 20: Princípios de transparência e accountability, 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 12 mai. 2025.

IOCKEN, Sabrina Nunes. Políticas públicas: o controle do tribunal de contas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2014.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC). London, 2019. Disponível em: <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>. Acesso em: 14 jun. 2025.

_BRASIL. A estrutura internacional para relato integrado. Londres, 2013. Traduzido pela Federação Brasileira de Bancos em março de 2014. Disponível em: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portuguese-final-1.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2025.

INTEGRATED REPORTING COMMITTEE OF SOUTH AFRICA (IRCSA). Johannesburg, 2019. Disponível em: <https://integratedreportingsa.org/integrated-reporting/public-sector/>. Acesso em: 16 jun. 2025.

JUND, Sérgio. AFO, Administração Financeira e Orçamentária: teoria e 750 questões (4a ed). Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

MACIEL, P. A.. Relato integrado: análise da evolução da estrutura conceitual e sua aplicação nos relatórios das empresas no Brasil. Universidade Federal do Rio de Janeiro, FACC, Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1065794/mod_resource/content/0/Dissertacao%20Paula%20Alvares%20Maciel.pdf. Acesso em: 08 jun. 2025.

MAINWARING, Scott. Introduction: democratic accountability in Latin America. In: MAINWARING, Scott; WELNA, Christopher (Ed.). Democratic accountability in Latin America. Oxford: Oxford University Press, 2005. (Oxford Studies in Democratization Series)

MAINWARING, Scott; WELNA, Christopher (eds.). Democratic Accountability in Latin America. Oxford: Oxford University Press, 2003.

MATIAS-PEREIRA, J. Governança no setor público. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais. 5. ed. São Paulo: GEN-Atlas, 2018.

MARIA, Selma Costa; D'ANGELO, Marcia Juliana; BORGETH, Vania Maria da Costa. Lacunas de engajamento e utilização do relato integrado no Brasil. In: Revista de Contabilidade Financeira, USP, v. 33, n. 88, jan./abr. 2022, p. 63-80. Disponível em:

<<https://www.scielo.br/j/rcf/a/WjKLzWHzrXFHFh4kDXrp3dg/?format=pdf&lang=pt>>.

Acesso em: 10 jun. 2025.

MARTINS, Humberto Falcão. Burocracia e a revolução gerencial - a persistência da dicotomia entre política e administração. In: Revista do Serviço Público, ano 48, n. 1, jan./abr. 1997.

MAURO, S. G., CINQUINI, L., SIMONINI, E., & TENUCCI, A. (2020). Moving from social and sustainability reporting to integrated reporting: Exploring the potential of Italian public-funded universities' reports. Sustainability, 12(8), 3172.
<https://doi.org/10.3390/su12083172>

MEDEIROS, Anny K. de; CRANTSCHANINOV, Tamara I.; SILVA, Fernanda C. da. Estudos sobre accountability no Brasil: Meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. Revista de Administração Pública, [S.L.], v. 47, n. 3, p. 745-775, jun. 2013. FapUNIFESP (SciELO).
<http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122013000300010>. Acesso em: 13 de abr. de 2025.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 42ª. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

MELO, M. A. Governance e reforma do Estado: o paradigma agente x principal. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 120, n. 1, p. 67-82, ENAP, 1996.

MILESKI, Helio Saul. O controle da gestão pública. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003

MORAES, Kássio Inácio Monteiro de. Programação das políticas públicas e o exercício do controle externo na fase de prestação de contas. Guarujá-SP: Científica Digital, 2024.

MORAES, K. I. M. de; OLIVEIRA, N. M. de. Prestação e análise de contas estruturada no modelo de relato integrado: um estudo sobre os pareceres prévios do tribunal de contas do estado do Tocantins. OBSERVATÓRIO DE LA ECONOMÍA LATINOAMERICANA, [S. l.], v. 22, n. 10, p. e7229, 2024. DOI: 10.55905/oelv22n10-124. Disponível em:

<https://ojs.observatoriolatinoamericano.com/ojs/index.php/olel/article/view/7229>. Acesso em: 4 jun. 2025.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Poder, Direito e Estado: o direito administrativo em tempos de globalização – in memoriam de Marcos Juruanena Villela Souto. Belo Horizonte: Fórum, 2011

MÜLLER, Luiz Carlos da Silva. 2. Avaliação da Accountability dos Tribunais de Contas da Região Sul do Brasil. Porto Alegre-RS: 2022. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/258682>. Acesso em: 14 abr. 2025.

NICOLÒ, G., ZANELATO, G., & TIRON-TUDOR, A. (2020). Integrated reporting and European state-owned enterprises: A disclosure analysis pre and post 2014/95/EU. *Sustainability*, 12(5), 1908. <https://doi.org/10.3390/su12051908>

OCDE. Diretrizes sobre governança corporativa de empresas estatais. Paris: OCDE, 2015.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Draft Policy Framework on Sound Public Governance, 2018. Versão preliminar. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/policy-framework-on-sound-public-governance/>. Acesso em: 11 mai. 2025.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Recomendação do Conselho da OCDE sobre Integridade Pública, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2025.

O'DONNELL, Guillermo. Horizontal accountability in new democracies. *Journal of Democracy*, v. 9, n. 3, 1998. DOI: 10.1353/jod.1998.0057.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal: La institucionalización legal de la desconfianza política. *Revista Española de Ciencia Política*. Núm. 11, Octubre de 2004, p. 11-31.

O'DONNELL, Guillermo. Dissonances: democratic critiques of democracy. Notre Dame:

University of Notre Dame Press, 2007.

O'DONNELL, Guillermo. Horizontal Accountability: The Legal Institutionalization of mistrust. In: MAINWARING, S.; WELMA, C. (Eds). *Democratic Accountability in Latin America*. Oxford: Oxford University Press, 2003.

ONU. THE UNITED NATIONS. Principles of effective governance for sustainable development, 2018. Disponível em: <https://publicadministration.un.org/en/Intergovernmental-Support/CEPA/Principles-of-Effective-Governance>. Acesso em: 15 mai. 2025.

ONU. World Public Sector Report: responsive and accountable public governance. New York: United Nations, 2015.

PÄRL, Ü., PAEMURRU, E., PAEMURRU, K., & KIVISOO, H. (2020). Dialogical turn of accounting and accountability integrated reporting in non-profit and public-sector organisations. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.

PELIZZO, Riccardo; STAPENHURST, Frederick. *Government Accountability and Legislative Oversight*. New York: Routledge, 2014.

PELIZZO, Riccardo; STAPENHURST, Frederick. *Legislative Oversight Tools*. New York: Routledge, 2011.

RAMKUMAR, Vivek; Schouten, CLAIRE. Harnessing Accountability Through External Public Audits. IMF Public Financial Management Blog, 17 dez. 2020. Disponível em: <<https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2020/12/harnessing-accountability-through-external-public-audits>>. Acesso em: 08 ago 2025.

ROCHA, Arlindo C. Realização do potencial de accountability dos pareceres prévios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/24661/1/Arlindo%20Rocha%20-%20Tese%20completa%20-%20Vers%C3%A3o%20final%20em%20PDF.pdf>>. Acesso em: 14 mai 2025.

ROSE-ACKERMAN, S.. What does “governance” mean? Governance: Na International Journal of Policy, Administration, and Institutions, 30(1), 23-27. doi:10.1111/gove.12212, 2017.

SANTO, Quintino Nascimento do Espírito; ALEGRE, Taciana Lopes Almeida Sequeira Costa; SOUSA, Telmo Tarcísio Carvalho de. A efetividade da Prestação de Contas: São Tomé e Príncipe. Gestão das Finanças Públicas nos PALOP-TL: As vozes dos atores, v. 3, 1ª ed. set. 2024. Disponível em: <https://ipps.iscte-iul.pt/pt/publicacoes/gestao-das-financas-publicas-nos-palop-tl/volume-iii>>. Acesso em: 06 de outubro de 2025.

SANTOS, Larissa Araújo dos; SOUZA, Paulo Roberto Rodrigues de; MENDONÇA, Lucas Cezar. A Construção do Relato Integrado da Universidade Federal de Alfenas com Base no Valor Público. 2023. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/243909>>. Acesso em: 14 abr. 2025.

SANTOS, Lyndon Jhonson Soares dos. Fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco. 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/44506>>. Acesso em: 20 abr. 2025.

SEGATTO-MENDES, A. P. Teoria de agência aplicada à análise de relações entre os participantes dos processos de cooperação tecnológica universidade-empresa. Ano de Apresentação: 2001. Tese de Doutorado em Administração. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-24012002-114443/pt-br.php>>. Doi: 10.11606/T.12.2001.tde-24012002-114443. Acesso em: 14 jun. 2025.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. The self-restraining state. Boulder: Lynne Rienner, 1999.

SMULOVITZ, C; PERUZZOTTI, E. (Eds.). Enforcing the rule of Law: social accountability in the new Latin American democracies. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press, 2006.

SILVA, Andressa Hennig.; FOSSÁ, Maria Ivete Trevisan. Análise de Conteúdo: Exemplo de Aplicação da Técnica para Análise de Dados Qualitativos. *Revista Eletrônica Quali@s*, v. 17, n. 1, p. 1-13, 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

SILVA, Marco Aurélio Souza da. *Tribunais de contas: teoria e prática da responsabilização de agentes públicos e privados por infração administrativa*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

SIU, Marx Chi Kong. Accountability no Setor Público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. *Revista TCU*. Set/dez 2011. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/197>. Acesso em 5 abr. de 2025.

SMULOVITZ, C; PERUZZOTTI, E. Societal and Horizontal Controls: two cases of a fruitful relationship. In: MAINWARING, S.; WELNA, C. (Eds.). *Democratic Accountability in Latin America*. Oxford: Oxford University Press, 2003, p. 310-331.

SLOMSKI, V. *Governança corporativa e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2008.

STARK, David; BRUSZT, Laszlo. Enabling constraints: fontes institucionais de coerência nas políticas públicas no pós-socialismo. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 13, n. 36, fev. 1998. Disponível em: <http://old.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-69091998000100002&script=sci_abstract&tlng=en>. Acesso em: 06 de maio de 2025.

SUBRAMANIAN, N. Agency Theory and accounting research: an overview of some conceptual and empirical issues, in BHAGWAN K., “Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods”. London: *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 4 Issue: 1. 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/18325910810855824>. Acesso em: 18 jun. 2025.

TORFING, Jacob et al. *Interactive governance: advancing the paradigm*. Oxford: Oxford

University Press, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. Métodos de pesquisa em administração. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

WILLEMAN, Marianna Montebello. Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil. 2. ed. 1. Reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

ZARO, Elise Soerger. Análise comparativa de relatos integrados das empresas brasileiras à luz da estrutura conceitual. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). UFSC. Florianópolis, 2015. Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/134964/334119.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 jun. 2025.

ANEXO A - ELEMENTOS DE CONTEÚDO DO RELATÓRIO DE GESTÃO

ANEXO DA DECISÃO NORMATIVA-TCU Nº 198, DE 23 DE MARÇO DE 2022

ELEMENTOS DE CONTEÚDO DO RELATÓRIO DE GESTÃO
Elementos pré-textuais Informações que auxiliem o leitor, de acordo com a necessidade, a localizar as informações contidas no relatório, a exemplo de sumário.
Mensagem do dirigente máximo Apresentação resumida, preferencialmente com uso de gráficos e tabelas, dos principais resultados alcançados, incluindo aqueles que indiquem o grau de alcance das metas fixadas nos planos da organização, considerando os objetivos estratégicos e de curto prazo, bem como as prioridades da gestão [UPC em números], que estão mais bem detalhados no corpo do relatório. A mensagem do dirigente máximo deve conter o reconhecimento de sua responsabilidade por assegurar a integridade (fidedignidade, precisão e completude) do relatório de gestão.
Visão geral organizacional e ambiente externo Fundamentalmente, deve responder às perguntas: 1) “O que é a organização, o que faz e quais são as circunstâncias em que atua?”; 2) “Qual o modelo de negócios da organização?”; e 3) “Como a organização determina os temas a serem incluídos no relatório de gestão e como estes temas são quantificados ou avaliados?” Apresentação das informações que identificam a UPC (missão e visão), a estrutura organizacional e de governança, o ambiente externo em que atua e o modelo de negócios, abordando: a) identificação da UPC e declaração da sua missão e visão; b) indicação das principais normas direcionadoras de sua atuação, com <i>links</i> de acesso respectivos; c) organograma da estrutura organizacional, incluindo as estruturas de governança (conselhos ou comitês de governança, entre outros); d) diagrama da cadeia de valor, evidenciando macroprocessos e valor público gerado por eles, e do modelo de negócio, abrangendo insumos, atividades e valor gerado em termos de produtos, resultados e impactos e seus destinatários, visando proporcionar compreensão abrangente da visão geral organizacional; e) se for o caso, a relação de políticas e programas de governo/ações orçamentárias, bem como de programas do Plano Plurianual, de outros planos nacionais, setoriais e transversais de governo

nos quais atua, com seus respectivos objetivos e metas;

f) se for o caso, informações sobre contratos de gestão firmados e de que forma são integrados no valor gerado pela unidade;

g) relação com o ambiente externo e com os destinatários dos bens e serviços produzidos pela organização;

h) capital social e participação em outras sociedades, se aplicável.

Riscos, oportunidades e perspectivas

Fundamentalmente, deve responder às perguntas: 1) “Quais são os riscos e oportunidades específicos que afetam a capacidade de a organização gerar valor em curto, médio e longo prazo e como a organização lida com esses riscos?” e 2) “Quais os desafios e as incertezas que a organização provavelmente enfrentará ao buscar executar seu plano estratégico e as potenciais implicações para seu modelo de negócio e desempenho futuro?”

Avaliação dos riscos que possam comprometer o atingimento dos objetivos estratégicos e dos controles implementados para mitigação desses riscos, abordando necessariamente:

a) quais são os principais riscos específicos identificados que podem afetar a capacidade de a UPC alcançar seus objetivos e como a UPC lida com essas questões;

b) quais são as principais oportunidades identificadas que podem aumentar a capacidade de a UPC atingir seus objetivos e as respectivas ações para aproveitá-las;

c) as fontes específicas de riscos e oportunidades, que podem ser internas, externas ou, normalmente, uma combinação das duas;

d) avaliação, pela UPC, da probabilidade de que o risco ou a oportunidade ocorram e a magnitude de seu efeito, caso isso aconteça, levando em consideração, inclusive, as circunstâncias específicas que levariam à ocorrência do risco ou da oportunidade.

Governança, estratégia e desempenho

Fundamentalmente, deve responder as perguntas: 1) “Para onde a organização deseja ir e como ela pretende chegar lá?”; 2) “Como a estrutura de governança da organização apoia sua capacidade de gerar valor em curto, médio e longo prazo?” e 3) “Quais os principais resultados alcançados e até que ponto a organização alcançou seus objetivos estratégicos no exercício?”

Apresentação das informações sobre:

a) descrição de como a estrutura de governança apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos, abordando o relacionamento com a sociedade e as partes interessadas da organização, bem como a consideração de suas necessidades e expectativas na definição da estratégia, a gestão de riscos e a supervisão da gestão;

- b) identificação dos objetivos estratégicos, responsáveis, indicadores de desempenho, com as metas pactuadas para o período do plano estratégico e seu desdobramento anual, bem como, se for o caso, sua vinculação ao Plano Plurianual, aos planos nacionais e setoriais do governo e dos órgãos de governança superior, indicando os resultados já alcançados, comparando-os com as metas e os objetivos pactuados;
- c) planos de curto prazo da organização com a indicação dos objetivos anuais, das medidas, iniciativas, projetos e programas necessários ao seu alcance, dos prazos, dos responsáveis, das metas para o período a que se refere o relatório de gestão, e os resultados alcançados comparando-os com as metas e os objetivos pactuados;
- d) apresentação resumida dos resultados das principais áreas de atuação e/ou de operação/atividades da UPC e dos principais programas, projetos e iniciativas, abrangendo ainda, conforme o caso, a contribuição de autarquias e fundações vinculadas e de empresas controladas, contratos de gestão e SPEs, conforme a materialidade da contribuição dos segmentos na composição do valor gerado pela UPC.
- e) medidas adotadas em relação aos indicadores de governança e gestão levantados, a exemplo dos que foram tratados pelo TCU nos Acórdãos 588/2018-Plenário e 2.699/2018-Plenário (ambos da Relatoria do Ministro Bruno Dantas);
- f) principais ações de supervisão, controle e correição adotadas pela UPC para garantir a legalidade, legitimidade, economicidade e transparência na aplicação dos recursos públicos.

Informações orçamentárias, financeiras e contábeis

Fundamentalmente, deve responder à pergunta: “Quais as principais informações orçamentárias, financeiras e contábeis, inclusive de custos, dão suporte às informações de desempenho da organização no período”

As informações desta seção visam dar suporte ou detalhar informações mais agregadas do relatório de gestão, sobretudo as referenciadas nos elementos de conteúdo anteriores.

Estas informações podem ser apresentadas nesta seção ou ser proporcionadas mediante *links*, nesta ou nas seções anteriores ao longo do relatório de gestão, para as demonstrações contábeis ou referências para suas notas explicativas, bem como para documentos, tabelas, páginas ou painéis de informação já produzidos pela UPC, quando aplicável, envolvendo, por exemplo:

Evidenciação da situação e do desempenho financeiro, orçamentário e patrimonial da gestão no exercício por meio de demonstrações resumidas de valores relevantes extraídos das demonstrações contábeis e das notas explicativas, incluindo, por exemplo:

- a) resumo da situação financeira da UPC (saldos das principais contas e/ou grupos de contas, resultados, receitas e despesas) e da evolução no exercício de referência e em comparação com o último exercício;
- b) as contas relativas aos fundos de financiamento devem apresentar informações sobre o patrimônio global e os resultados das operações de crédito realizadas à conta desses recursos em face dos objetivos estabelecidos;
- c) principais fatos contábeis, contas ou grupos de contas, saldos e ocorrências relativos à atuação e à situação financeira da UPC no exercício;
- d) conclusões de auditorias independentes e/ou dos órgãos de controle público e as medidas adotadas em relação a conclusões ou eventuais apontamentos;
- e) indicações de locais ou endereços eletrônicos em que as demonstrações contábeis e notas explicativas estão publicadas e/ou podem ser acessadas em sua íntegra;
- f) esclarecimentos acerca da forma como foram tratadas as demonstrações contábeis em caso de a UPC possuir em sua composição mais de uma entidade contábil, considerando que:
 - as UPC que compreenderem apenas um órgão no Siafi devem considerar os valores contábeis consolidados nesse órgão;
 - as UPC que compreenderem mais de um órgão no Siafi devem apresentar informações referentes aos principais dados desses órgãos de forma individualizada e, ainda, devem apresentar informações com base na integração dos principais saldos para efeito de associação com o resultado geral da UPC;

- as UPC que não atuam no Siafi devem adotar procedimento semelhante, considerando que, caso haja em sua composição unidades com estrutura contábil independente, devem apresentar informações contábeis resumidas referentes aos principais saldos das contas dessas unidades de forma individualizada, e, ainda, devem apresentar informações com base na integração dos principais saldos para efeito de associação com o resultado geral da UPC.

Anexos, apêndices e *links*

Se aplicáveis, documentos e informações de elaboração da UPC ou de terceiros úteis à compreensão do relatório podem ser fornecidos mediante *links*, nesta ou nas seções anteriores ao longo do relatório de gestão, para documentos, tabelas, páginas ou painéis de informação já produzidos pela UPC.

ANEXO B - RELAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE DEVEM COMPOR A PRESTAÇÃO DE CONTAS DO TCE/GO



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS

SERVIÇO DE CONTAS DOS GESTORES

ANEXO I

RELAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE DEVEM COMPOR A PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS ORDENADORES DE DESPESAS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA, AUTARQUIAS, FUNDAÇÕES E FUNDOS ESPECIAIS DO ESTADO DE GOIÁS	
Item	Descrição do documento/informação
1	Relatório de Gestão, conforme Anexo III
2	Demonstrações Contábeis e Financeiras Obrigatórias
3	Notas Explicativas às DCASP
4	Declaração da Comissão de Inventário constando o valor dos materiais em estoques, informando o ato de sua nomeação e o período de realização <i>in loco</i>
5	Inventário dos materiais em estoques, por item, totalizado por conta contábil analítica, constando: descrição do item; quantidade; valor total (exceto para os órgãos/entidades do Poder Executivo)
6	Demonstrativo Sintético da movimentação do Ativo Imobilizado e Intangível, contendo o saldo do exercício anterior, as aquisições, baixas, transferências e, quando for o caso, os valores lançados a título de reavaliação, depreciação, exaustão, amortização e ajustes por teste de recuperabilidade, bem como o saldo ao final do período
7	Declaração da Comissão de Inventário constando o valor do imobilizado, informando o ato de sua nomeação e o período de realização <i>in loco</i>
8	Inventário do Imobilizado, por item, totalizado por conta contábil analítica, constando: código do patrimônio; descrição do item; data da aquisição ou incorporação; valor de aquisição; valor atualizado (Os órgãos/entidades do Poder Executivo deverão encaminhar o Inventário dos Bens Imóveis)
9	Demonstrativo dos bens objeto de concessão, permissão e autorização de uso, constando: código do patrimônio; descrição do item; data da aquisição ou incorporação; valor de aquisição; valor atualizado; ato legal autorizativo
10	Demonstrativo Analítico do Intangível, constando: código da conta contábil analítica; descrição da conta contábil; descrição do item; data de registro; valor inicial; valor atualizado (exceto para os órgãos/entidades do Poder Executivo)
11	Demonstrativo Analítico das Obrigações com Fornecedores: nome do credor, CNPJ ou CPF; data de vencimento; valor original; valor atualizado
12	Demonstrativo dos valores pagos de multas e juros com as devidas justificativas e as providências adotadas (por exemplo, as decorrentes da folha de pagamento, da contratação de terceiros, tributários, descumprimento contratual, etc.).
13	Documentos relativos ao processo de contas anual do órgão/entidade relacionados aos contratos de gestão conforme exigidos pela Resolução Normativa que trata da "fiscalização das organizações sociais, da formalização e da execução dos contratos de gestão firmados



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS

SERVIÇO DE CONTAS DOS GESTORES

ANEXO II

RELAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE DEVEM COMPOR A PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS EMPRESAS ESTATAIS	
Item	Descrição do documento/informação
1	Relatório da Administração
2	Demonstrativo da Composição Acionária, constando: nome do acionista; CPF ou CNPJ; tipo da ação; quantidade; valor total
3	Relatório dos Auditores Independentes
4	Parecer do Conselho Fiscal ou equivalente sobre as Demonstrações Contábeis
5	Ata da reunião do Conselho de Administração em que se deu a apreciação das Demonstrações Contábeis
6	Ata da Assembleia Geral em que se deu a apreciação das Demonstrações Contábeis, devidamente formalizada
7	Atas das Assembleias Gerais realizadas no exercício
8	Relatório anual do Comitê de Auditoria Estatutário abordando as atividades previstas no art. 24, § 1º da Lei 13.303/2016
9	Demonstrações Contábeis Obrigatórias
10	Notas Explicativas
11	Extratos das contas bancárias, inclusive os com saldo zerado ou sem movimentação, referente ao último mês do exercício
12	Conciliações bancárias referentes ao último mês do exercício, independentemente de haver ou não divergência
13	Extratos das contas bancárias, inclusive os com saldo zerado ou sem movimentação, referente ao mês de janeiro do exercício subsequente
14	Balancete de verificação acumulado do exercício emitido antes do encerramento de saldos das contas de resultado
15	Balancete de verificação acumulado do exercício emitido após o encerramento de saldos das contas de resultado
16	Livro Razão do exercício financeiro a que se refere a prestação de contas
17	Relatório dos indicadores de liquidez imediata, liquidez corrente, liquidez seca, liquidez geral, índices de endividamento, índices de rentabilidade econômico-financeiros dos 3 últimos exercícios, devidamente assinados pelo contador responsável e com a ciência do ordenador
18	Demonstrativo Analítico dos Créditos a Receber, constando: código da conta contábil analítica; nome do devedor; CPF ou CNPJ; data de vencimento; valor original; valor atualizado, demonstrando as medidas adotadas para recebimento (cobrança administrativa e/ou judicial)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS

SERVIÇO DE CONTAS DOS GESTORES

ANEXO III

Orientações para elaboração do Relatório de Gestão:

- 1) O Relatório de Gestão deve ser elaborado com uma linguagem amigável, concisa, conter elementos gráficos que facilitem sua visualização e leitura, de forma a oferecer uma visão clara para a sociedade sobre o órgão/entidade, sua estratégia e os resultados alcançados frente a suas atribuições e objetivos estabelecidos para o exercício a que se refere.
- 2) Caso o órgão/entidade emita relatório anual para atender a outras exigências legais ou regulatórias, este poderá cumprir o papel do relatório de gestão, desde que contenha todos os elementos de conteúdo estabelecidos nesse Anexo e atenda as disposições do item 1.

Conteúdo mínimo do Relatório de Gestão do Órgão/Entidade
Elementos pré-textuais: contribui com a boa apresentação do relatório, auxilia sua organização. Englobam a capa, folha de rosto, lista de siglas e abreviações, lista de tabelas, quadros, gráficos e figuras; lista de anexos e apêndices; sumário.
Apresentação: elaborada pelo dirigente máximo da unidade, deve expor de forma resumida o conteúdo do relatório de gestão, indicando os principais resultados alcançados. Também deve conter declaração do dirigente máximo quanto a veracidade e integralidade das informações apresentadas no relatório.
Informações sobre a Unidade: identificar a(s) unidade(s), sua estrutura organizacional e de governança, suas principais atribuições, indicar as normas que direcionam e regulamentam sua atuação.
Referencial Estratégico: apresentar as informações estratégicas (missão, visão, objetivos), seu ambiente de atuação. Demonstrar o modelo de negócio adotado, seus principais parceiros e recursos, suas principais atividades, o valor público gerado. Indicar os planos de curto, médio e longo prazo que a unidade está vinculada (plano estratégico, plano ou programa nacional, estadual, regional ou setorial).
Principais Resultados: apresentar os resultados alcançados das principais ações e/ou programas sob a responsabilidade da unidade, demonstrando os indicadores de desempenho e comparando o resultado com as metas e objetivos pactuados. Identificar ainda, se for o caso, a contribuição dos principais parceiros (contratos de gestão e outros) para com os resultados. Relatar os fatores que influenciaram de forma positiva ou negativa nos resultados alcançados.
Informações orçamentárias, financeiras, contábeis e patrimoniais: apresentar de forma resumida o desempenho orçamentário, financeiro e patrimonial da unidade, incluindo comparativo de evolução de no mínimo cinco exercícios. Deve considerar as informações mais relevantes das demonstrações contábeis, suas principais contas, receitas, despesas, a composição dessas e os fatores que impactaram nos resultados. Indicar também os portais que estão publicadas as demonstrações contábeis e outras informações.
Se relevante, as unidades que possuem prestação de contas consolidada devem apresentar



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS

SERVIÇO DE CONTAS DOS GESTORES

ANEXO VI

RELAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE DEVEM COMPOR A PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR	
Item	Descrição do documento/informação
1	Relatório Anual de Informações - RAI (PREVIC)
2	Identificação da Entidade e legislação aplicável
3	Contratos de prestação de serviços terceirizados nas áreas de atuária, contábil, auditoria, jurídica, custódia, publicidade, informática, consultorias ou que prestam serviço de administração de carteiras de valores mobiliários e de consultoria, dentre outros, informando seus aspectos quantitativos e qualitativos (Nº Contrato, vigência, termos aditivos, modalidade de contratação, valor total contratado, valor pago no exercício, valor pago acumulado até o exercício, objeto e seus quantitativos e unidades de medida etc)
4	Relatórios dos Auditores Independentes; Res. CNPC 29
5	Parecer do Conselho Fiscal; Res. CNPC 29
6	Manifestação do Conselho Deliberativo com aprovação das demonstrações contábeis. Res. CNPC 29
7	Relatório circunstanciado sobre as deficiências de controles internos (Ins. Previc SPC nº 34/2009);
8	Parecer do Atuário, relativo a cada plano de benefício previdencial (Res. CNPC 29)
9	Demonstrações Contábeis Obrigatórias
10	Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Consolidadas (Res. CNPC 29)
11	Extratos das contas bancárias, inclusive os com saldo zerado ou sem movimentação, referente ao último mês do exercício
12	Conciliações bancárias referentes ao último mês do exercício, independente de haver ou não divergência
13	Extratos das contas bancárias, inclusive os com saldo zerado ou sem movimentação, referente ao mês de janeiro do exercício subsequente
14	Balancetes do Plano de Benefícios, do Plano de Gestão Administrativa e consolidado acumulados de 01 de janeiro a 31 de dezembro, antes do encerramento do exercício
15	Balancetes do Plano de Benefícios, do Plano de Gestão Administrativa e consolidado acumulados de 01 de janeiro a 31 de dezembro, após o encerramento do exercício

**APÊNDICE A - PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO SISTEMA DE
ACCOUNTABILITY: Guia para seu fortalecimento no controle externo.**



PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO SISTEMA DE *ACCOUNTABILITY*

Guia para seu Fortalecimento
no Controle Externo

PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO SISTEMA DE ACCOUNTABILITY: GUIA PARA SEU FORTALECIMENTO NO CONTROLE EXTERNO

Relatório técnico apresentado pela mestre Gláucia Renata de Sousa ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede, sob orientação da docente Dra. Maria Carolina Carvalho Motta, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.



Resumo	03
Contexto de aplicação da proposta	04
Público-alvo da proposta	05
Descrição da situação-problema	06
Objetivos da proposta	08
Diagnóstico e análise	09
Proposta de intervenção	12
Autoria da proposta	46
Referências	47
Protocolo de entrega da proposta aos praticantes	51

RESUMO

O presente Relatório Técnico apresenta o Produto Técnico-Tecnológico, no formato de um Guia, concebido como instrumento técnico-orientador voltado ao aprimoramento dos modelos de prestação de contas no âmbito do controle externo brasileiro. O trabalho parte do diagnóstico de que, embora as etapas de prestação de contas, auditoria e julgamento estejam formalmente estruturadas no ordenamento jurídico, nem sempre operam de forma integrada, o que pode comprometer a efetividade da *accountability*.

Fundamentado nas dimensões do ciclo da *accountability* propostas por Andreas Schedler (informação, justificação e sanção) e nas contribuições de Guillermo O'Donnell sobre *accountability* horizontal, o Guia adota abordagem sistêmica para analisar a prestação de contas como arranjo institucional integrado. A metodologia utilizada baseou-se em pesquisa qualitativa, de natureza descritivo-analítica, com análise normativa e comparativa do modelo de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO) em relação a referenciais nacionais e internacionais, especialmente às práticas consolidadas no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU).

O diagnóstico evidenciou avanços normativos no modelo estadual, mas também fragilidades relacionadas à integração entre as etapas do processo, à centralidade da auditoria no julgamento, à seletividade baseada em materialidade e risco e à dimensão comunicacional da prestação de contas. Em resposta a esse cenário, propõe-se o Guia com uma estrutura analítica organizada em três níveis: fundamentação conceitual e normativa; análise das etapas operacionais (prestação de contas, auditoria e julgamento); e integração sistêmica, culminando na apresentação de matriz analítica e questionário de diagnóstico institucional.

O produto possui caráter orientativo e não prescritivo, destinando-se a apoiar processos de reflexão, autoavaliação e aprimoramento institucional nos Tribunais de Contas. Ao sistematizar conceitos, critérios e mecanismos de integração, o Guia busca contribuir para a superação de abordagens predominantemente procedimentais e para o fortalecimento da prestação de contas como sistema integrado de *accountability*, capaz de produzir informações relevantes, subsidiar decisões fundamentadas e promover responsabilização efetiva na gestão pública.

CONTEXTO DE APLICAÇÃO DA PROPOSTA

As transformações recentes na administração pública têm ampliado a centralidade da prestação de contas nos sistemas de governança (Castro; Silva, 2017). A crescente demanda por transparência, responsabilização e efetividade impôs novos desafios aos modelos tradicionais de controle, exigindo que a prestação de contas seja capaz de fornecer informações relevantes, compreensíveis e úteis para a avaliação da gestão pública (Brasil, 2014).

A literatura especializada aponta que a prevalência de modelos excessivamente formais e procedimentais limita a capacidade da prestação de contas de cumprir sua função de *accountability* (Fernandes, 2016). Em resposta a esse diagnóstico, observa-se a ampliação do papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores, que passaram a incorporar abordagens voltadas à avaliação de governança, desempenho e resultados, bem como à integração entre transparência, auditoria e julgamento.

Diretrizes internacionais e experiências nacionais convergem no sentido de estruturar sistemas de prestação de contas de forma integrada e orientada por critérios de materialidade, risco e impacto, e capazes de produzir informações relevantes para diferentes públicos. Destaca-se aqui o movimento de revisão, realizado pelo Tribunal de Contas da União, do modelo de prestação de contas, com a incorporação de auditorias financeiras integradas, abordagens seletivas e maior ênfase em governança e transparência, sinalizando a superação de modelos estritamente procedimentais (Brasil, 2014; 2020; 2022).

Todavia, no âmbito subnacional, ainda se identificam desafios relacionados à consolidação dessa abordagem ampliada, especialmente no que se refere à sua função estratégica e comunicacional. Assim, a prestação de contas ainda é frequentemente concebida como processo administrativo voltado ao julgamento formal das contas (Moraes; Oliveira, 2024). É nesse ambiente institucional que se insere o presente Produto Técnico-Tecnológico, concebido como instrumento de apoio à reflexão e ao aprimoramento dos modelos de prestação de contas no controle externo.



O presente estudo também se alinha à Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, especialmente ao Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS) 16 – Paz, Justiça e Instituições Eficazes, que enfatiza a necessidade de construção de instituições públicas eficazes, responsáveis e transparentes. Destaca-se a aderência às metas 16.6 e 16.10, na medida em que a proposta contribui para o fortalecimento dos mecanismos de prestação de contas, da transparência e da produção de informações relevantes para a sociedade. .

De forma complementar, o estudo dialoga com o ODS 17 – Parcerias e Meios de Implementação, ao incorporar referenciais nacionais e internacionais e ao incentivar o uso de dados de qualidade para subsidiar a tomada de decisão. Nesse contexto, o Guia reforça o papel do controle externo como instrumento de aprimoramento da governança pública, favorecendo a adoção de práticas institucionais orientadas à *accountability* e à geração de valor público.

PÚBLICO-ALVO

Destina-se, sobretudo, às instituições de controle externo, especialmente aos Tribunais de Contas estaduais e municipais e às entidades representativas e de cooperação do sistema de controle externo, bem como aos órgãos de controle interno, gestores públicos, profissionais, pesquisadores e estudantes interessados nos temas da governança pública, *accountability* e controle externo.



DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA



Estudos recentes no campo do controle externo têm evidenciado desafios relacionados à efetividade da prestação de contas enquanto instrumento de apoio ao julgamento das contas públicas. Pesquisas de alcance internacional indicam que, em distintos contextos institucionais, a prestação de contas nem sempre cumpre de forma satisfatória sua função de subsidiar decisões qualificadas, seja em razão de limitações na qualidade e na tempestividade das informações apresentadas, seja pela utilização restrita dos produtos gerados no processo decisório (Santo; Alegre; Sousa, 2023).

Análises empíricas realizadas em Tribunais de Contas de países em desenvolvimento apontam, ainda, dificuldades na consolidação dos sistemas de prestação de contas, caracterizadas por oscilações na qualidade informacional e por fragilidades na articulação entre as etapas de prestação de contas, auditoria e julgamento. Esses achados reforçam a compreensão de que a existência de normas e procedimentos formais, embora necessária, não é suficiente para assegurar a efetividade da *accountability*, exigindo-se sistemas capazes de produzir informações relevantes, úteis e efetivamente incorporadas ao processo de responsabilização.

Em escala global, diagnósticos comparativos sobre ecossistemas de fiscalização pública também têm revelado limitações na resposta institucional às constatações de auditoria. Ainda que relatórios sejam produzidos e divulgados, a ausência de encadeamento consistente entre achados, decisões e consequências práticas compromete a utilidade do processo de prestação de contas como instrumento de controle e *accountability*. Tais evidências sugerem que o principal desafio não se restringe à produção da informação, mas à sua apropriação qualificada no processo de julgamento das contas públicas (Ramkumar; Schouten, 2020).

No contexto brasileiro, iniciativas institucionais recentes buscaram enfrentar essas limitações por meio da reformulação dos modelos de prestação de contas, com destaque para a adoção de abordagens seletivas e baseadas em risco, orientadas por critérios de relevância, materialidade e impacto. Essas iniciativas visam concentrar os esforços de auditoria e julgamento em situações com maior potencial de risco à gestão pública, sinalizando uma transição em direção a modelos mais estratégicos e orientados à efetividade da *accountability* (Brasil, 2014; 2020; 2022).

Apesar desses avanços, permanece a necessidade de avaliar em que medida os modelos de prestação de contas, especialmente no âmbito subnacional, têm sido capazes de subsidiar, de forma consistente e integrada, o julgamento das contas públicas. Observa-se, nesse contexto, a importância de examinar se as reformulações normativas e técnicas promovidas pelos Tribunais de Contas resultaram em modelos efetivamente alinhados às concepções contemporâneas de *accountability* e às boas práticas nacionais e internacionais.

No caso do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, que promoveu alterações relevantes em seu modelo de prestação de contas a partir da Resolução Normativa nº 5/2018, identificava-se a ausência de análises sistemáticas voltadas à avaliação da aderência de sua arquitetura normativa e técnica aos referenciais contemporâneos de *accountability*. Essa lacuna analítica limita a compreensão do potencial do modelo estadual como instrumento de apoio ao julgamento das contas e de fortalecimento da responsabilização na gestão pública.

Diante desse cenário, configura-se como situação-problema a necessidade de analisar o modelo de prestação de contas adotado pelo TCE-GO, examinando em que medida suas normas, procedimentos e instrumentos contribuem para a efetividade do julgamento das contas públicas e para a consolidação da prestação de contas como um sistema integrado de informação, justificação e responsabilização.

OBJETIVOS DA PROPOSTA

A presente proposta tem por objetivo oferecer subsídios técnicos e analíticos para que instituições de controle externo, órgãos de controle interno e gestores públicos possam refletir sobre os modelos de prestação de contas adotados, à luz de referenciais teóricos e normativos consolidados e de experiências institucionais observadas no âmbito das Cortes de Contas brasileiras. Busca-se, assim, contribuir para a evolução dos modelos de prestação de contas no controle externo, favorecendo a adoção de práticas alinhadas a uma concepção ampliada de *accountability*.

Trata-se, portanto, de um instrumento técnico-orientador, fundamentado em boas práticas nacionais e internacionais e estruturado a partir das dimensões do ciclo da *accountability*, concebido para apoiar processos de análise, reflexão e aprimoramento institucional. O Guia pode ser compreendido como um instrumento de transição, voltado à superação de modelos predominantemente procedimentais em direção a uma abordagem sistêmica de *accountability* no controle externo.



DIAGNÓSTICO E ANÁLISE

O diagnóstico apresentado nesta seção decorre da análise normativa do modelo de prestação de contas adotado pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO), realizada no âmbito da dissertação que fundamenta este produto técnico-tecnológico. Trata-se de análise qualitativa, de natureza descritivo-analítica, orientada pelos referenciais contemporâneos de *accountability* e pela observação das etapas de prestação de contas, auditoria e julgamento.

Os resultados da pesquisa indicam que o modelo de prestação de contas do TCE-GO encontra-se formalmente estruturado, com definição normativa das modalidades e dos requisitos formais aplicáveis. A Resolução Normativa nº 5/2018 representa avanço institucional relevante, ao superar a concepção da prestação de contas como ato meramente formal e ao estabelecer exigências mínimas quanto à organização e à qualidade das informações apresentadas.

Não obstante esses avanços, a estrutura vigente revela a predominância de uma lógica procedimental, centrada no cumprimento de requisitos formais e na observância de prazos legais, com baixo grau de integração sistêmica entre as etapas do processo. Essa configuração impacta diretamente a lógica da prestação de contas, o papel atribuído à auditoria, a função do julgamento e o potencial de efetivação da *accountability*.



No que se refere à etapa de prestação de contas, observa-se que sua concepção permanece orientada prioritariamente à formalização do processo para fins de julgamento, sem diretrizes explícitas que incentivem a apresentação de resultados, a análise de desempenho ou a demonstração da geração de valor público. Embora sejam exigidas informações financeiras e não financeiras, a ênfase recai predominantemente sobre aspectos contábeis, com menor atenção às decisões estratégicas, aos riscos, à governança e às perspectivas futuras da gestão.

Adicionalmente, a normativa apresenta estímulos limitados à transparência e à *accountability* social e institucional. O destinatário central das informações permanece sendo o próprio Tribunal, com exigência de publicação restrita ao Relatório de Gestão. O modelo de relatório adotado mantém características tradicionais, com aplicação diferenciada entre administração direta, autarquias, fundações, fundos e empresas estatais, estas últimas sem alinhamento com a exigência da Lei nº 13.303/2016. A transparência não é tratada como elemento estruturante das hipóteses de omissão ou desconformidade na prestação de contas.

De modo geral, o modelo do TCE-GO aproxima-se mais de uma lógica informacional ampliada do que de uma abordagem orientada à integração entre estratégia, desempenho e perspectivas futuras. Essa configuração limita a dimensão de *answerability* da prestação de contas, compreendida como informação e justificação, e reduz seu potencial comunicacional perante os órgãos de controle e a sociedade.

Na etapa de auditoria, o diagnóstico evidencia fragilidades relevantes. A auditoria de contas exigida dos órgãos de controle interno não possui definição clara quanto à sua natureza, modalidade ou referencial técnico, o que enfraquece sua função de assecuração no modelo do TCE-GO. A auditoria assume papel predominantemente instrumental, voltado à produção de relatório ou certificado como peça formal do processo, sem se configurar explicitamente como certificação das demonstrações contábeis e da conformidade dos atos de gestão.

Além disso, exige-se dos órgãos de controle interno a apresentação de síntese de impropriedades e irregularidades, sem que sejam estabelecidos elementos mínimos suficientes à responsabilização administrativa. A normativa não prevê a publicação dos relatórios de auditoria, o que limita a transparência ativa dessa etapa. Embora haja previsão de emissão de relatório pelo controle interno, não se observam mecanismos normativos que promovam coordenação ou atuação integrada entre auditoria, Tribunal e demais etapas do processo.

Verifica-se, ainda, a ausência de vinculação normativa explícita entre auditoria, julgamento das contas e parecer prévio sobre as contas do Governador, o que contribui para a fragmentação entre auditoria, julgamento e contas de governo. O modelo mantém-se centrado no processo individual de contas, sem explicitar lógica de consolidação ou integração sistêmica, resultando em aproveitamento limitado das informações produzidas ao longo do processo.

No âmbito do julgamento das contas, constatou-se que a auditoria não possui centralidade decisória claramente definida na normativa. Não há definição explícita sobre o método de utilização dos produtos de auditoria como insumos técnicos estruturantes do julgamento, nem transparência quanto à base técnica que fundamenta as decisões. Ademais, embora o Regimento Interno contenha diretriz genérica de racionalização, o TCE-GO mantém a formalização universal das contas, sem operacionalizar critérios de seletividade baseados em materialidade e risco.

De forma transversal, a matriz comparativa evidenciou a ausência de mecanismos sistematizados que promovam o encadeamento lógico entre prestação de contas, auditoria e julgamento, dificultando a compreensão do julgamento como etapa conclusiva de um ciclo de *accountability*.

Em síntese, o diagnóstico revela que, embora o TCE-GO disponha de arcabouço normativo e procedimental consolidado para a condução da prestação de contas, persistem fragilidades relacionadas à integração, racionalização e finalidade estratégica do processo. Tais limitações comprometem o potencial da prestação de contas como instrumento efetivo de *accountability* e reforçam a necessidade de um instrumento orientativo que sistematize as etapas, dimensões e inter-relações do modelo de prestação de contas, capaz de apoiar a reflexão, a sua compreensão sistêmica e o aprimoramento institucional.



PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

É com satisfação que apresentamos a proposta de intervenção que consiste na elaboração do Guia para Fortalecimento da Prestação de Contas no Controle Externo, com o objetivo de sistematizar e tornar inteligível o modelo de prestação de contas adotado nos Tribunais de Contas, à luz dos referenciais contemporâneos de *accountability* e das boas práticas nacionais e internacionais.

O Guia foi desenvolvido como instrumento técnico-orientador, de natureza descritivo-analítica, destinado a apoiar processos de análise, reflexão e aprimoramento institucional dos modelos de prestação de contas. Não se configura como instrumento normativo, prescritivo ou vinculante, tampouco se propõe a formular recomendações institucionais específicas às Cortes de Contas, respeitando a autonomia decisória e organizacional dessas instituições.

A proposta apresenta inovação metodológica ao sistematizar a prestação de contas como sistema integrado de *accountability*, estruturando critérios analíticos próprios (normativos, metodológicos, informacionais, institucionais e temporais) e oferecendo instrumento operacional de diagnóstico institucional. Trata-se de abordagem que ultrapassa a descrição normativa e introduz ferramenta estruturada de autoavaliação aplicável às Cortes de Contas.

A estrutura do Guia organiza-se a partir das dimensões do ciclo da *accountability* proposto por Schedler (informação, justificação e sanção) articuladas às contribuições de O'Donnell sobre *accountability* horizontal e ao papel das instituições *mandated*. Essas dimensões são operacionalizadas por meio das três etapas centrais do processo de prestação de contas no controle externo: (i) prestação de contas, (ii) auditoria e (iii) julgamento. Para cada etapa, o Guia explicita objetivos, funções, produtos informacionais, fluxos institucionais e pontos críticos, permitindo uma compreensão integrada do modelo.

Como estratégia de intervenção, o Guia adota abordagem comparativa e analítica, incorporando referenciais normativos e práticas institucionais consolidadas no âmbito do controle externo brasileiro, com destaque para experiências que evidenciam maior integração entre informação, auditoria e julgamento. Essa abordagem possibilita identificar convergências, lacunas e oportunidades de aprimoramento, sem estabelecer juízos prescritivos ou hierarquização de modelos institucionais.

A proposta de intervenção tem como público prioritário instituições de controle externo, órgãos de controle interno e gestores públicos, bem como entidades representativas do sistema de controle externo e profissionais que atuam nas áreas de governança e *accountability*. O Guia pode ser utilizado como instrumento de apoio à capacitação técnica, à análise comparativa de modelos de prestação de contas e à reflexão institucional sobre a efetividade do controle externo.

Ao final, espera-se que a intervenção contribua para ampliar a clareza conceitual sobre a prestação de contas, fortalecer sua compreensão como instrumento estratégico de *accountability* e estimular processos institucionais de aprimoramento contínuo, em especial no contexto do controle externo brasileiro.

Por fim, registro meus agradecimentos a todos que contribuíram, direta ou indiretamente, para a elaboração deste Guia. Agradeço especialmente aos familiares, pelo apoio e compreensão ao longo do percurso acadêmico, bem como aos amigos e colegas de trabalho, pelas contribuições para a concretização deste trabalho.

Esperamos que este Guia contribua de forma efetiva para o fortalecimento das discussões sobre a integração, racionalização e efetividade dos processos de prestação de contas no setor público, em favor de uma governança mais transparente, responsável e orientada ao interesse público.

ESTRUTURA DO GUIA

O Guia para Fortalecimento da Prestação de Contas no Controle Externo foi concebido como instrumento técnico de apoio ao aprimoramento institucional dos modelos de prestação de contas no âmbito dos Tribunais de Contas. Parte-se do diagnóstico de que, embora as etapas de prestação de contas, auditoria e julgamento estejam formalmente estruturadas no ordenamento jurídico brasileiro, nem sempre operam de forma integrada, o que pode comprometer a efetividade da *accountability*.

Nesse contexto, o Guia organiza-se como proposta analítica e metodológica para compreensão e fortalecimento da prestação de contas como sistema integrado. Sua estrutura desenvolve-se em três níveis progressivos:

- 1. Fundamentação conceitual e normativa;
- 2. Análise das etapas operacionais do ciclo;
- 3. Integração sistêmica e instrumento de diagnóstico institucional.

Capítulo 1 – Prestação de Contas como Sistema de Accountability

Este capítulo estabelece o marco conceitual do Guia, apresentando a prestação de contas como sistema integrado de *accountability*. São discutidas as contribuições de Andreas Schedler (informação, justificação e sanção) e de Guillermo O'Donnell (*accountability* horizontal), bem como sua aplicação ao contexto do controle externo brasileiro. O objetivo é oferecer base teórica e normativa para a compreensão das etapas subsequentes como partes interdependentes de um mesmo arranjo institucional.

Capítulos 2, 3 e 4 – As Etapas do Processo

Os três capítulos seguintes examinam, de forma analítica e estruturada, as etapas operacionais do ciclo da *accountability* (prestação de contas, auditoria e julgamento) compreendidas como dimensões interdependentes de um mesmo sistema institucional.

Ao longo desses capítulos, são apresentados exemplos de boas práticas com finalidade analítica e orientadora, sem caráter prescritivo. Tais exemplos têm como objetivo ilustrar como determinados arranjos normativos e metodológicos podem contribuir para a integração sistêmica do processo de prestação de contas, preservando-se, contudo, a autonomia institucional e a diversidade de modelos adotados pelas Cortes de Contas.

Capítulo 2 – A Etapa de Prestação de Contas

Analisa a produção da informação, sua concepção normativa, finalidade, destinatários e conteúdo, enfatizando a dimensão da informação (*answerability*).

Capítulo 3 – A Etapa de Auditoria

Examina a qualificação técnica da informação por meio da auditoria, abordando modalidades, certificação, tratamento de irregularidades e integração institucional.

Capítulo 4 – A Etapa de Julgamento das Contas

Discute a formação do juízo institucional e a responsabilização, destacando o embasamento técnico, os critérios de materialidade e a função pedagógica das decisões. Esses capítulos permitem compreender cada etapa isoladamente, sem perder de vista sua interdependência.

Capítulo 5 – Integração Sistêmica do Processo de Prestação de Contas

Este capítulo constitui o eixo articulador do Guia. A partir das análises anteriores, promove leitura transversal das etapas, examinando:

1. integração normativa;
2. integração metodológica;
3. integração informacional;
4. integração institucional;
5. integração vertical;
6. integração temporal;
7. retroalimentação e aprendizado institucional.

O capítulo consolida a tese central do Guia: a efetividade da *accountability* depende da coerência e articulação entre as etapas do processo.

Capítulo 6 – Matriz Analítica e Questionário para Diagnóstico dos Modelos de Prestação de Contas

O capítulo final apresenta o instrumento aplicado da proposta. A Matriz Analítica e o Questionário de Diagnóstico traduzem os conceitos desenvolvidos ao longo do Guia em ferramenta prática de autoavaliação institucional.

Seu objetivo é permitir que Tribunais de Contas:

- identifiquem lacunas estruturais;
- avaliem o grau de integração sistêmica;
- subsidiem processos de aprimoramento normativo e metodológico.

Este capítulo representa a materialização operacional da proposta de intervenção.

CAPÍTULO 1

PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO SISTEMA DE ACCOUNTABILITY

A prestação de contas constitui um dos pilares centrais da governança pública e do controle externo, assumindo papel estratégico na promoção da transparência, da responsabilização e da legitimidade da atuação estatal. No contexto contemporâneo, marcado por crescente complexidade das políticas públicas e por maior exigência social quanto ao uso dos recursos públicos, a prestação de contas não pode ser compreendida apenas como procedimento formal voltado ao cumprimento de exigências legais, mas como arranjo institucional estruturante da *accountability* no setor público.

A literatura especializada aponta que a efetividade da *accountability* depende da existência de sistemas capazes de produzir informações relevantes, permitir a justificação dos atos de gestão e viabilizar mecanismos de responsabilização. Nesse sentido, a prestação de contas deve ser analisada como um sistema integrado, no qual normas, práticas institucionais, produtos informacionais e decisões se articulam ao longo de um ciclo contínuo de controle.

A concepção adotada neste Guia fundamenta-se no ciclo da *accountability* proposto por Andreas Schedler, segundo o qual a *accountability* se estrutura em três dimensões interdependentes: informação, justificação e sanção. A dimensão informacional refere-se à obrigação de prestar contas, disponibilizando dados e informações sobre a atuação governamental; a dimensão da justificação envolve a explicação e a defesa das decisões adotadas; e a dimensão da sanção diz respeito à capacidade institucional de responsabilizar agentes públicos quando identificadas irregularidades ou desvios.

Essa abordagem é complementada pelas contribuições de Guillermo O'Donnell, que enfatiza o papel da *accountability* horizontal, exercida por instituições estatais dotadas de mandato legal para fiscalizar, investigar e sancionar outros órgãos e agentes públicos. Nesse arranjo, os Tribunais de Contas, em decorrência do estabelecido nos artigos 70, 71, 74 e 75 da Constituição Federal de 1988, ocupam posição central como instituições *mandated*, responsáveis por articular informação, auditoria e julgamento no âmbito do controle externo.

Figura 1 – Sistema de *Accountability* no Controle Externo



Fonte: Elaborado pela autora com base em Schedler (1999); O'donnell (1998, 2007); e no modelo de prestação de contas do TCU.

Sob essa perspectiva, a prestação de contas não se resume ao ato formal de encaminhamento de informações ao órgão de controle, mas compreende um processo estruturado em etapas inter-relacionadas, no qual a produção da informação, sua verificação por meio da auditoria e sua utilização no julgamento das contas devem ocorrer de forma coerente e integrada. A fragmentação entre essas etapas compromete a efetividade do sistema, reduzindo a capacidade de o controle externo cumprir sua função constitucional de forma plena.

Ao compreender a prestação de contas como sistema de *accountability*, desloca-se o foco exclusivo do cumprimento de ritos formais para a qualidade, utilidade e inteligibilidade das informações, bem como para sua efetiva incorporação nos processos decisórios. Essa abordagem amplia a função da prestação de contas, que passa a desempenhar papel comunicacional, estratégico e institucional, contribuindo para a transparência, o controle social e o fortalecimento da confiança entre órgãos de controle e sociedade.

Nesse sentido, os Tribunais de Contas são chamados a atuar não apenas como instância de julgamento, mas como articulador sistêmico entre informação, auditoria e responsabilização. A efetividade da prestação de contas decorre, portanto, menos da existência isolada de normas e mais da capacidade institucional de integrar essas dimensões em um modelo coerente e orientado à *accountability*.

Este Guia adota essa concepção ampliada como referencial analítico, orientando a leitura das etapas de prestação de contas, auditoria e julgamento como componentes de um único sistema. Ao longo dos capítulos seguintes, cada etapa será examinada de forma específica, sem perder de vista sua inserção no ciclo da *accountability* e sua contribuição para a efetividade do controle externo e da governança pública.

CAPÍTULO 2

A ETAPA DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

A etapa de prestação de contas constitui o ponto de partida do sistema de *accountability*, sendo responsável pela produção e disponibilização das informações que subsidiam as etapas subsequentes de auditoria e julgamento. Nessa fase, os gestores públicos não apenas informam, mas também justificam as decisões adotadas no exercício da gestão, explicitando como os recursos públicos foram utilizados e quais resultados foram alcançados.

Do ponto de vista da *accountability*, a finalidade central da prestação de contas é tornar a atuação governamental conhecida, compreensível e passível de avaliação, tanto pelos órgãos de controle quanto pela sociedade e demais partes interessadas. Para além do atendimento a exigências legais, essa etapa assume caráter estratégico ao permitir que os responsáveis pela gestão explicitem decisões, prioridades, restrições, resultados alcançados e desafios enfrentados ao longo do exercício.

Prestar contas constitui obrigação imposta a qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre recursos públicos (Brasil, 1988). Trata-se, portanto, de um princípio de aplicação universal, segundo o qual todos aqueles que exercem responsabilidades sobre recursos públicos devem prestar contas de seus atos.

Essa prestação de contas, por sua natureza, não deve ser direcionada exclusivamente aos órgãos de controle. Em uma concepção ampliada, seus destinatários incluem também os gestores públicos, os órgãos de governo e a sociedade em geral. A ampliação dos destinatários contribui para fortalecer a transparência institucional e o controle social, ampliando a legitimidade das decisões decorrentes do julgamento das contas.

Nesse contexto, *accountability* e transparência configuram-se como elementos fundamentais da governança pública. Nos termos da ISSAI 20, a transparência, quando aplicada de forma efetiva, pode reduzir a corrupção, melhorar a governança e promover a *accountability* (INTOSAI, 2010). Em consonância, o Referencial Básico de Governança do Tribunal de Contas da União destaca que modelos de governança que incorporam mecanismos de *accountability* baseados na transparência contribuem para a geração de resultados de interesse da sociedade (Brasil, 2020).

Nessa linha, a *accountability* demanda a disponibilidade de informações que permitam aos interessados avaliar se os recursos públicos são aplicados de acordo com as leis e regulamentos, se os programas governamentais cumprem seus objetivos e se os serviços são prestados de forma eficiente, econômica e efetiva (GAO, 2003), finalidade que deve ser atingida, primordialmente, na etapa de prestação de contas.

A experiência normativa do Tribunal de Contas da União ilustra, de forma concreta, essa concepção ampliada da prestação de contas, conforme apresentado a seguir.

BOX 1 – Exemplo de Boa Prática: Prestação de Contas como Divulgação e Publicação

No modelo adotado pelo Tribunal de Contas da União, a prestação de contas é definida como instrumento de gestão pública, por meio do qual os administradores e, quando aplicável, os responsáveis pela governança e pelos atos de gestão apresentam e divulgam informações e análises quantitativas e qualitativas sobre os resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício. Essa concepção amplia o entendimento tradicional da prestação de contas ao explicitar que ela não se limita à remessa formal de documentos, mas envolve a produção, a organização e a divulgação ativa de informações, com vistas simultaneamente ao controle social e ao controle institucional.

A normativa federal explicita que a prestação de contas tem como finalidade demonstrar, de forma clara e objetiva, a boa e regular aplicação dos recursos públicos, atendendo às necessidades informacionais de múltiplos públicos, incluindo cidadãos e seus representantes, usuários de serviços públicos, provedores de recursos, órgãos do Poder Legislativo e instâncias de controle. Essa multiplicidade de destinatários evidencia o caráter multifuncional e comunicacional da prestação de contas, orientada à transparência, à responsabilização e à tomada de decisão.

De forma mais específica, a disciplina adotada pelo TCU atribui à prestação de contas funções que extrapolam o julgamento formal das contas, ao prever que as informações divulgadas devem:

- incentivar e viabilizar o controle social sobre a execução do orçamento e a proteção do patrimônio público;
- subsidiar o sistema de controle interno na avaliação do cumprimento de metas, da execução de programas governamentais e da legalidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão;
- apoiar a função de supervisão ministerial, fornecendo informações para orientação, coordenação e prestação de contas do Presidente da República;
- contribuir para o acompanhamento e a fiscalização orçamentária pelo Poder Legislativo;
- viabilizar o julgamento das contas pelo Tribunal de Contas da União, nos termos constitucionais e legais.

Outro aspecto relevante do modelo federal é a definição clara dos meios, momentos e condições de divulgação das informações. A prestação de contas deve ocorrer tanto ao longo do exercício financeiro, por meio da divulgação contínua de informações relevantes, quanto após o encerramento do exercício, mediante a publicação das demonstrações contábeis e do relatório de gestão. Essas informações e documentos devem ser disponibilizados nos sítios oficiais das Unidades Prestadoras de Contas, em seção específica intitulada “Transparência e prestação de contas”, observados os requisitos da Lei de Acesso à Informação.

A normativa estabelece ainda critérios objetivos de periodicidade e atualização, distinguindo informações que devem ser atualizadas de forma trimestral ou sempre que houver mudanças relevantes, daquelas que devem ser divulgadas em tempo real ou no momento da ocorrência dos eventos. Ao disciplinar esses aspectos, o modelo do TCU reforça a prestação de contas como processo contínuo, e não como ato pontual.

Ao ampliar o acesso à informação, esse modelo cria condições institucionais favoráveis ao desenvolvimento da *accountability* social e possibilita que atores sociais exerçam controle contínuo sobre a atuação governamental para além do momento eleitoral.

O cumprimento das obrigações de transparência e divulgação das prestações de contas possui natureza vinculante, de modo que a não publicação injustificada das informações e documentos exigidos caracteriza omissão no dever de prestar contas. Ao vincular a regularidade das contas à qualidade, à completude e à tempestividade das informações divulgadas, o modelo do TCU reforça a centralidade da dimensão informacional (*answerability*) da *accountability*.

Ao adotar a prestação de contas como etapa estruturante do sistema de *accountability*, reforça-se a compreensão de que a efetividade do controle externo, interno ou social começa na qualidade da informação produzida. A prestação de contas amplia, assim, o poder da informação disponível à sociedade, fortalecendo os mecanismos democráticos de controle e responsabilização.

No que se refere ao conteúdo das prestações de contas, Silva (2017) destaca que o conceito de “contas” não se restringe aos demonstrativos contábeis, mas abrange um conjunto de informações capazes de permitir a avaliação da legalidade, eficiência, eficácia e economicidade da gestão pública. Esse conjunto inclui relatórios de gestão, indicadores de desempenho e outros documentos relevantes. Nesse sentido, prestar contas significa fornecer informações sobre aquilo pelo qual se é responsável, inclusive quanto aos valores envolvidos.

BOX 2 – Exemplo de Boa Prática: Informações Financeiras e Não Financeiras na Prestação de Contas

A normativa do Tribunal de Contas da União adota uma concepção ampliada e integrada das informações que compõem a prestação de contas, ao estabelecer que as contas devem expressar, de forma clara e objetiva, não apenas a exatidão dos demonstrativos contábeis, mas também a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão, em consonância com o disposto no art. 70 da Constituição Federal.

Nesse modelo, a prestação de contas é composta por um conjunto estruturado de informações financeiras e não financeiras, concebidas para permitir avaliação substantiva da atuação governamental. Entre as informações exigidas, destacam-se aquelas relacionadas a objetivos, metas e indicadores de desempenho, bem como aos resultados alcançados no exercício, com explicitação de sua vinculação à estratégia institucional, à missão organizacional e, quando aplicável, ao Plano Plurianual e a outros instrumentos de planejamento governamental.

A disciplina adotada pelo TCU também explicita a necessidade de divulgação de informações relativas à geração de valor público, compreendida em termos de produtos e resultados entregues à sociedade, bem como à capacidade de continuidade da atuação institucional em exercícios futuros. Essa exigência reforça o deslocamento do foco exclusivo da conformidade formal para uma abordagem orientada a resultados e impactos.

Integram ainda a prestação de contas informações sobre ações de supervisão, controle e correição, estrutura organizacional, competências institucionais, programas, projetos, ações, obras e atividades, repasses e transferências de recursos, execução orçamentária e financeira detalhada, licitações, contratos, remuneração de agentes públicos e canais de atendimento ao cidadão. Esse conjunto evidencia o caráter multifuncional e informacionalmente denso da prestação de contas, voltado a atender diferentes públicos e finalidades.

No que se refere às informações financeiras, a normativa exige a apresentação das demonstrações contábeis acompanhadas de notas explicativas, além de outros documentos exigidos por normas legais específicas.

Como peça central do modelo, o relatório de gestão, apresentado na forma de relato integrado, articula essas informações financeiras com elementos não financeiros, permitindo uma visão integrada da estratégia, da governança, do desempenho e das perspectivas da organização.

A IN TCU nº 84/2020 também estabelece princípios orientadores para a elaboração e divulgação das prestações de contas, entre os quais se destacam o foco estratégico e no cidadão, a conectividade da informação, a materialidade, a confiabilidade, a clareza, a tempestividade e a transparência. Esses princípios reforçam a compreensão de que a prestação de contas deve produzir informações relevantes, compreensíveis e úteis para os processos de transparência, responsabilização e tomada de decisão.

No contexto brasileiro, a Lei nº 13.303/2016 já exigia das empresas públicas e sociedades de economia mista a divulgação anual de relatório integrado ou de sustentabilidade. A exigência de apresentação de relato integrado amplia significativamente o conteúdo das contas para além dos registros financeiros tradicionais, aproximando-se das boas práticas internacionais de comunicação da *accountability*.

O relatório integrado propõe a integração de informações financeiras e não financeiras, articulando estratégia, governança, desempenho e perspectivas organizacionais, com ênfase na geração de valor no curto, médio e longo prazos (IIRC, 2013; 2019). Trata-se de abordagem que demanda a compreensão das interdependências entre recursos, capitais e unidades organizacionais, bem como de sua relação com o ambiente externo, para explicar como a organização cria, preserva e constrói valor ao longo do tempo (Maciel, 2015; Zaro, 2015; Maria; D'Angelo; Borgeth, 2022).

Experiências internacionais, como o *Performance and Accountability Report* (PAR) dos Estados Unidos, ilustram a relevância da integração entre informações financeiras e operacionais em um único instrumento, permitindo conectar custos, resultados e impactos das ações governamentais (Brasil, 2014). Estudos empíricos indicam que a adoção progressiva do relato integrado contribui para ampliar a transparência, a *accountability* e a utilidade da informação pública (Päril et al., 2020; Mauro et al., 2020; Nicolò et al., 2020), desde que acompanhada do desenvolvimento do pensamento integrado e da efetiva participação das partes interessadas (Garlatti et al., 2024).

Para o IIRC as instituições só deixarão de produzir comunicações numerosas, desconexas e estáticas se possibilitado pelo processo de pensamento integrado e pela aplicação de princípios como a conectividade da informação. O pensamento integrado é a consideração efetiva dada por uma organização aos relacionamentos entre suas diversas unidades operacionais e funcionais e os capitais que a organização usa ou afeta.

O pensamento integrado leva à tomada de decisão integrada e ações que consideram a criação, preservação ou erosão de valor no curto, médio e longo prazo. Quanto mais o pensamento integrado estiver enraizado nas atividades de uma organização, mais naturalmente a conectividade das informações fluirá para os relatórios gerenciais, a análise e a tomada de decisão. Isso também leva a uma melhor integração dos sistemas de informação que apoiam os relatórios e as comunicações internas e externas, incluindo a preparação do relatório integrado (IIRC, 2021).

Nesse contexto, a exigência de integração entre informações financeiras e não financeiras encontra sua principal materialização no relatório de gestão quando elaborado na forma de relato integrado.

BOX 3 – Exemplo de Boa Prática: Relatório de Gestão como Relato Integrado

No modelo adotado pelo Tribunal de Contas da União, o relatório de gestão, elaborado na forma de relato integrado, constitui a peça central da prestação de contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC). A normativa do TCU explicita que esse relatório deve oferecer uma visão clara e concisa de como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da organização, inseridos em seu ambiente externo, contribuem para a geração de valor público no curto, médio e longo prazos.

Essa abordagem reforça que o relatório de gestão não se destina apenas à descrição de fatos pretéritos, mas também à justificação dos resultados alcançados em relação aos objetivos estabelecidos, atendendo às necessidades comuns de informação de diferentes públicos — cidadãos, usuários de serviços públicos, provedores de recursos, órgãos de controle e representantes eleitos — sem se restringir a demandas específicas de grupos determinados.

A normativa do TCU admite, inclusive, que relatórios anuais de atividades possam cumprir o papel de relatório de gestão, desde que elaborados na forma de relato integrado e contenham todos os elementos de conteúdo exigidos, o que evidencia a centralidade do conteúdo e da qualidade da informação, e não da forma documental em si.

O modelo federal estabelece que o relatório de gestão deve ser estruturado a partir de elementos de conteúdo integrados, que permitam compreender a organização de maneira sistêmica. Entre esses elementos, destacam-se:

- Visão geral organizacional e ambiente externo, contemplando missão, visão, estrutura de governança, modelo de negócios, cadeia de valor e relação com políticas e programas governamentais;
- Riscos, oportunidades e perspectivas, com análise dos fatores que afetam a capacidade de geração de valor e dos desafios futuros;
- Governança, estratégia e desempenho, abordando objetivos estratégicos, indicadores, metas, resultados alcançados e ações de supervisão, controle e correição;
- Informações orçamentárias, financeiras e contábeis, apresentadas de forma integrada às informações de desempenho, incluindo demonstrações resumidas, fatos contábeis relevantes e referências às notas explicativas.

Ao articular informações financeiras e não financeiras em narrativa coesa, orientada ao futuro e conectada à estratégia, o relato integrado evita que o relatório de gestão se configure como mera compilação de dados desconectados. Em vez disso, promove a conectividade da informação, permitindo compreender como recursos, decisões e ações se traduzem em resultados e valor público.

Ao estruturar a prestação de contas com base na divulgação ativa, periódica e acessível de informações financeiras e não financeiras, e ao adotar o relato integrado como eixo desse processo, o modelo do TCU evidencia uma abordagem alinhada a uma concepção ampliada de *accountability*, na qual a dimensão informacional (*answerability*) constitui requisito central para o controle social, a atuação dos sistemas de controle e a responsabilização dos gestores públicos.

CAPÍTULO 3

A ETAPA DE AUDITORIA

No sistema de *accountability*, a auditoria ocupa posição central ao transformar as informações produzidas em evidências qualificadas, por meio de exames independentes que conferem confiabilidade, consistência e utilidade técnica aos dados que fundamentam o julgamento das contas e a responsabilização dos gestores públicos.

No setor público, a auditoria pode ser compreendida como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências, destinado a verificar se informações, condições ou atividades estão em conformidade com critérios previamente estabelecidos. Sua relevância decorre do fato de que a gestão de recursos públicos envolve uma relação de confiança entre a sociedade e aqueles que atuam em seu nome. Nesse sentido, a auditoria fornece aos órgãos legislativos e de controle, aos responsáveis pela governança e ao público em geral avaliações independentes e objetivas sobre a gestão e o desempenho de políticas, programas e operações governamentais (NBASP 100).

A auditoria é indispensável porque a responsabilidade pela aplicação dos recursos públicos é delegada a agentes que devem atuar conforme finalidades legalmente previstas. Ao examinar a aderência da gestão a padrões aceitos e a princípios de boa governança, contribui para reduzir assimetrias informacionais, aumentar a confiança dos usuários das informações e fortalecer os mecanismos de *accountability* (NBASP 100).

As boas práticas internacionais reforçam que a prestação de contas não deve se limitar à verificação de conformidade formal, devendo incorporar uma abordagem orientada aos resultados operacionais e financeiros da atuação governamental. Os resultados operacionais permitem avaliar os benefícios efetivamente gerados pelos bens e serviços públicos entregues à sociedade, enquanto os resultados financeiros evidenciam os custos associados a essa entrega. Ainda que simplificada, essa distinção revela o interesse central dos usuários externos: avaliar a relação custo-benefício da ação estatal, isto é, seu nível de eficiência operacional e de sustentabilidade financeira (Brasil, 2014).

Nessa perspectiva, Fernandes (2016) destaca que o julgamento das contas exige ir além da verificação formal dos atos administrativos, demandando a análise, sob a ótica do interesse público, da qualidade dos serviços prestados e de sua aderência às necessidades sociais. Bliacheriene (2016) acrescenta que, embora a contabilidade constitua ponto de partida indispensável, os registros financeiros, isoladamente, não são suficientes para uma avaliação substancial das contas públicas, devendo ser complementados por outras formas de fiscalização.

O ordenamento jurídico brasileiro alinha-se a essa compreensão ao atribuir aos Tribunais de Contas a competência para realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades cujas contas serão julgadas (Brasil, 1988). Nessa linha, as contas podem ser julgadas regulares apenas quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, bem como a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão (Brasil, 1992). Esse entendimento evidencia que a avaliação da prestação de contas exige não apenas a análise das informações apresentadas, mas também o exame dos atos administrativos que lhes dão sustentação, o que se concretiza por meio da auditoria.

O objeto da auditoria pode assumir diferentes formas, abrangendo informações, condições ou atividades mensuráveis e avaliáveis segundo critérios definidos, a depender de seus objetivos. Nesse contexto, as Entidades Fiscalizadoras Superiores podem realizar auditorias com escopo ampliado, incorporando aspectos financeiros, operacionais e de conformidade (NBASP 100). De modo geral, as auditorias do setor público são classificadas em três tipos principais: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais (NBASP 100).

A auditoria financeira tem por objetivo fornecer asseguração razoável aos usuários, por meio de opinião ou relatório, quanto à fidedignidade das demonstrações financeiras em relação ao marco normativo aplicável (NBASP 200). Trata-se de elemento central do processo de prestação de contas e de responsabilização das finanças públicas, reconhecido internacionalmente como pilar da *accountability* governamental (NBASP 200; Brasil, 2014).

A auditoria operacional consiste no exame independente e objetivo do desempenho de programas, atividades ou organizações governamentais, à luz dos princípios da economicidade, eficiência e efetividade, buscando identificar oportunidades de melhoria e promover governança mais eficaz (NBASP 300). Já a auditoria de conformidade avalia se atos, transações e informações estão em conformidade com leis, regulamentos e princípios que regem a gestão pública, podendo, nos casos previstos, subsidiar julgamentos e a aplicação de sanções (NBASP 400).

Essas modalidades não são excludentes e podem ser realizadas de forma integrada, compondo auditorias combinadas que ampliam a capacidade do controle de avaliar a gestão pública de maneira abrangente e consistente.

BOX 4 – Exemplo de Boa Prática: Auditoria e Certificação das Contas no Sistema de Accountability

No modelo adotado pelo Tribunal de Contas da União, a auditoria integra o processo de prestação de contas como etapa estruturante de asseguração, tendo por finalidade verificar se as contas expressam, de forma clara e objetiva, a exatidão das demonstrações contábeis, bem como a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão subjacentes, em todos os aspectos relevantes e de acordo com os critérios aplicáveis.

A disciplina normativa do TCU estabelece que os trabalhos de auditoria nas contas devem ser realizados em conformidade com normas e padrões nacionais e internacionais de auditoria do setor público, assegurando consistência metodológica, comparabilidade e confiabilidade dos resultados. Esse alinhamento reforça a função da auditoria como mecanismo técnico independente destinado a reduzir assimetrias informacionais e qualificar o processo de julgamento das contas.

No âmbito federal, a auditoria das contas anuais das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) culmina na certificação das contas, a ser concluída até a data de publicação do relatório de gestão. Essa certificação abrange, de forma integrada, dois objetivos centrais:

(i) confiabilidade das demonstrações contábeis, assegurando que estejam elaboradas de acordo com as normas contábeis e estão livres de distorções relevantes decorrentes de fraude ou erro; e

(ii) conformidade dos atos de gestão, avaliando se as transações e decisões relevantes observam a legislação aplicável e os princípios que regem a gestão financeira responsável e a conduta dos agentes públicos.

No desenho do TCU, a auditoria das contas é concebida de forma integrada, combinando auditoria financeira e auditoria de conformidade dos atos de gestão. Essa opção metodológica permite que a certificação abarque, de maneira articulada, tanto a confiabilidade das informações financeiras quanto a aderência das decisões e transações aos marcos legais e aos princípios da gestão financeira responsável. Ao integrar essas dimensões, o modelo supera a fragmentação entre exames contábeis e jurídicos e fortalece a capacidade da auditoria de produzir evidências abrangentes para subsidiar o julgamento das contas e a responsabilização dos gestores públicos.

Para o cumprimento desses objetivos, o modelo prevê a aplicação diferenciada de referenciais técnicos conforme a natureza do objeto auditado. Na auditoria financeira, são adotadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis ao setor público, alinhadas às diretrizes internacionais. Na auditoria de conformidade dos atos de gestão, são utilizados referenciais específicos para avaliar a aderência dos atos às normas legais, regulamentares e aos princípios de legitimidade e boa governança.

No caso das UPC integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, a certificação considera, como fontes de critérios, normas estruturantes da gestão pública brasileira, incluindo a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei nº 4.320/1964, o Decreto-Lei nº 200/1967 e a legislação orçamentária e de planejamento. A avaliação abrange, entre outros aspectos, a legalidade dos atos que resultem em arrecadação de receitas, realização de despesas, assunção de obrigações e extinção de direitos, bem como a verificação de pagamentos indevidos decorrentes de erros de valor ou de elegibilidade.

A normativa contempla tratamentos específicos para diferentes tipos de unidades, como empresas estatais e o Banco Central do Brasil, ajustando o escopo da certificação às particularidades institucionais e ao marco regulatório aplicável. No caso das empresas estatais significativas, por exemplo, a auditoria incorpora a análise das não conformidades comunicadas pela auditoria independente e a observância das regras previstas na Lei nº 13.303/2016.

Formas de trabalho: certificação e relatório direto

No contexto da auditoria do setor público, as modalidades de auditoria podem assumir formas distintas de trabalho, de acordo com objetivos e escopo. Auditorias financeiras caracterizam-se, por definição normativa, como trabalhos de certificação, pois visam fornecer asseguração independente sobre a fidedignidade das informações financeiras apresentadas, com base em evidências coletadas e procedimentos sistemáticos. Seus produtos, em geral, consistem em opiniões ou relatórios de auditoria (NBASP 100).

Auditorias operacionais costumam ser realizadas como trabalhos de relatório direto, nos quais a auditoria examina o desempenho de programas, processos ou atividades, à luz de critérios de economicidade, eficiência e efetividade. Nessa modalidade, o foco recai sobre achados, análises e oportunidades de melhoria, com comunicação estruturada dos resultados (NBASP 100).

Auditorias de conformidade apresentam maior flexibilidade: podem ser conduzidas como trabalhos de certificação, quando o objetivo é verificar aderência a normas e princípios aplicáveis, ou como relatórios diretos, com caráter explicativo sobre o cumprimento regulatório. Em muitos casos, são desenvolvidas de forma combinada, integrando procedimentos de certificação e análise direta (NBASP 100).

BOX 5 – Exemplo de Boa Prática: Relatório e Certificado de Auditoria como Instrumentos de Asseguração da Prestação de Contas

No Tribunal de Contas da União, a auditoria das contas é formalizada por meio da emissão de relatório e certificado de auditoria, que integram a tomada ou a prestação de contas dos responsáveis. Esses documentos conferem asseguração técnica sobre regularidade, conformidade e confiabilidade das informações que fundamentam o julgamento das contas.

A normativa estabelece que os órgãos do sistema de controle interno, ao realizarem auditorias nas contas sob sua responsabilidade, devem emitir relatório e certificado, contendo o parecer do dirigente responsável técnico. Esse parecer deve consignar eventuais irregularidades ou ilegalidades constatadas, bem como indicar medidas adotadas para correção das falhas, em conformidade com a Lei nº 8.443/1992.

Os relatórios de auditoria devem observar requisitos técnicos, orientando-se por clareza, convicção, concisão, completude, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade. Devem, ainda, detalhar a metodologia empregada na definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos, estando sustentados por evidências suficientes e apropriadas. Essas características asseguram que os relatórios subsidiem o Tribunal tanto na avaliação de responsabilidades quanto na quantificação de danos, inclusive quanto a aspectos de governança sob responsabilidade da alta administração.

Os certificados de auditoria expressam a opinião técnica do auditor sobre os objetivos gerais da auditoria, e devem ser emitidos em conformidade com as NBC TASP da série 700 (equivalentes às ISSAI da série 2700), observando padrões nacional e internacionalmente aceitos.

A exigência de emissão de certificado guarda relação direta com o tipo de auditoria adotado no modelo federal: conforme as NBASP, auditorias financeiras e determinadas auditorias de conformidade são classificadas como trabalhos de certificação justamente por se basearem em informações prestadas pelos responsáveis e por resultarem na emissão de opinião formal de auditoria.

Achados, irregularidades e responsabilização

O tratamento dos achados e das possíveis irregularidades constitui o principal vínculo técnico entre a auditoria e as decisões de responsabilização. As NBASP, alinhadas às ISSAI, estabelecem princípios e requisitos para assegurar qualidade, consistência e credibilidade dos trabalhos de auditoria.

Os achados de auditoria correspondem às constatações derivadas da comparação entre a situação observada e os critérios previamente definidos: legais, normativos, administrativos ou de desempenho. Consequentemente, os relatórios de auditoria devem ser elaborados com base em evidências suficientes e apropriadas, sustentando conclusões, recomendações e comunicações relevantes (NBASP 100).

Quando os achados evidenciam não conformidades relevantes à luz dos critérios aplicáveis, como violação normativa, falhas de controles, desvios de procedimento ou resultados incompatíveis com economicidade, eficiência e efetividade, podem caracterizar irregularidades, exigindo registro e comunicação estruturados. A descrição deve ser clara e objetiva, contemplando fatos, critérios violados, causas e efeitos, de modo a permitir compreensão dos impactos para a gestão pública e para o uso dos recursos, em consonância com os princípios de documentação, julgamento profissional e comunicação previstos na NBASP 100.

A NBASP 50 – Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas reforça a conexão entre fiscalização e responsabilização, reconhecendo que achados bem fundamentados são essenciais para subsidiar decisões jurisdicionais, como imputação de responsabilidade, aplicação de penalidades e determinação de medidas corretivas.

As normas específicas (NBASP 200, NBASP 300 e NBASP 400) detalham o tratamento de achados conforme o tipo de auditoria, destacando que constatações relacionadas à confiabilidade das demonstrações contábeis, ao desempenho de programas ou à conformidade normativa devem ser comunicadas com robustez técnica, pois servem de base ao julgamento, à responsabilização e ao aperfeiçoamento da gestão pública.

BOX 6 – Exemplo de Boa Prática: Opinião de Auditoria e Registro de Irregularidades

Na normativa do TCU, os certificados de auditoria expressam o juízo técnico sobre a regularidade das contas anuais, com tipos de opinião definidos conforme evidências obtidas e relevância/generalização dos efeitos:

- **Opinião sem ressalvas**

Emitida quando a auditoria, com base em evidência apropriada e suficiente, conclui que as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes ou que não há desvios significativos de conformidade nas operações, transações ou atos subjacentes.

- **Opinião com ressalvas**

Emitida quando são identificadas distorções ou desvios de conformidade relevantes, mas não generalizados, ou quando a ausência de evidência completa impede conclusões mais amplas, embora a magnitude dos possíveis efeitos possa ser relevante, mas não generalizada.

- **Opinião adversa**

Emitida quando a auditoria conclui, com base em evidência apropriada e suficiente, que há distorções relevantes e com efeitos generalizados nas demonstrações contábeis ou desvios relevantes de conformidade nas operações, transações ou atos subjacentes.

- **Abstenção de opinião**

Emitida quando a auditoria não consegue obter evidência suficiente e apropriada, e se conclui que os efeitos das possíveis distorções ou desvios podem ser relevantes e generalizados, impedindo a formação de um juízo técnico confiável.

Além da opinião, a normativa prevê que achados que possam implicar opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião devem conter elementos suficientes para subsidiar a avaliação de eventual responsabilidade por irregularidades e quantificação de danos, incluindo:

- **Indício de irregularidade:** descrição objetiva do ato não conforme, com indicação de data/período e norma possivelmente infringida.
- **Eventual responsável:** identificação nominal, cargo/função e CPF, incluindo aqueles que tenham atuado em conluio, se aplicável.
- **Conduta:** descrição da ação ou omissão praticada pelo responsável, de forma individualizada.
- **Nexo de causalidade:** relação de causa e efeito entre a ação/omissão e o resultado ilícito apontado.
- **Culpabilidade:** avaliação da reprovabilidade da conduta, considerando atenuantes (como medidas corretivas adotadas) ou agravantes (como falsidade documental ou omissão intencional).

Esse procedimento reforça que a auditoria deve produzir base de evidências organizada e articulada com as dimensões de *accountability* para responsabilização.

Publicidade dos relatórios de auditoria

A etapa de auditoria não se encerra com a formação da opinião técnica ou com a emissão do relatório. Para que cumpra sua função no sistema de *accountability*, é indispensável que seus resultados sejam comunicados de forma clara, tempestiva e acessível aos usuários previstos, inclusive à sociedade. A publicidade dos relatórios constitui, portanto, elemento estruturante da auditoria pública.

A NBASP 100 estabelece que os resultados da auditoria devem ser comunicados de maneira clara, completa, objetiva e tempestiva, de modo a permitir que os usuários compreendam as conclusões alcançadas e utilizem essas informações para fins de responsabilização e tomada de decisão. Essa diretriz é explicitada de forma ainda mais direta na NBASP 20 – Princípios de Transparência e *Accountability*, segundo a qual as EFS devem atuar com transparência e tornar públicos seus relatórios, ressalvadas as hipóteses de restrição legal.

No âmbito das auditorias específicas, tanto a NBASP 300 quanto a NBASP 400 reafirmam a necessidade de comunicação adequada dos achados e conclusões, destacando que os relatórios devem conter informações suficientes para que os responsáveis compreendam as constatações e para que os usuários externos possam avaliar o desempenho e a conformidade da gestão.

Sob a perspectiva da *accountability*, a publicidade cumpre dupla função: permite que o Poder Legislativo e os órgãos de controle utilizem conclusões técnicas como insumo decisório e, simultaneamente, possibilita que cidadãos, imprensa, organizações da sociedade civil e demais atores exerçam controle social qualificado, fortalecendo a dimensão diagonal da *accountability*.

BOX 7 – Exemplo de Boa Prática: Tempestividade e Publicação Integrada da Certificação

No Tribunal de Contas da União, a certificação das contas anuais das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) está diretamente vinculada à tempestividade da prestação de contas. A normativa estabelece que as certificações devem ser concluídas até a data de publicação do relatório de gestão, reforçando a lógica de que a auditoria não é etapa posterior e dissociada, mas componente integrado do processo de prestação de contas.

Essa previsão assegura que o relatório de gestão seja disponibilizado ao público já acompanhado da devida certificação, quando aplicável, evitando a divulgação de informações desacompanhadas de assegurar técnica.

Além disso, a disciplina normativa determina que as demonstrações contábeis, o relatório de gestão, os certificados de auditoria e, quando for o caso, o pronunciamento da autoridade supervisora, devem ser publicados no site oficial da UPC ou da unidade auditada, em uma mesma página, sob seção específica de transparência e prestação de contas. Essa exigência promove:

- Unidade informacional, ao concentrar documentos correlatos em ambiente único;
- Clareza e acessibilidade, facilitando a consulta por cidadãos e órgãos de controle;
- Coerência entre informação e certificação, permitindo que o usuário compreenda simultaneamente o conteúdo das contas e o juízo técnico sobre sua confiabilidade e conformidade.

A normativa também estabelece que esses documentos devem permanecer disponíveis nos sites oficiais por período mínimo de cinco anos, assegurando a preservação da memória institucional e a possibilidade de acompanhamento histórico da gestão pública.

Importante destacar que, quando as demonstrações contábeis não forem objeto de auditoria e certificação, devem ser expressamente identificadas como “não auditadas”. Essa exigência reforça a transparência informacional e evita interpretações equivocadas quanto ao grau de confiabilidade dos dados divulgados.

Integração institucional e redes de accountability

Rocha (2011) destaca que a interação entre instituições do tipo *mandated* e *balanced* tem sido cada vez mais valorizada na ciência política, especialmente no contexto da formação de redes de *accountability*. Sob essa perspectiva, a mera existência de instituições formalmente autorizadas a exercer fiscalização não é suficiente para assegurar a efetividade do controle. É imprescindível a constituição de uma rede articulada de instituições públicas dotadas de compromisso normativo com a responsabilização, capazes de atuar de forma coordenada, inclusive diante de resistências por parte de atores institucionalmente mais poderosos.

Na ausência dessa articulação, as ações dos órgãos de controle tendem a produzir efeitos limitados, restringindo-se, por vezes, à divulgação de achados ou denúncias de má gestão, sem que haja desdobramentos institucionais consistentes em termos de responsabilização ou aperfeiçoamento da gestão pública.

Alves (2009) reforça essa compreensão ao sustentar que a atuação coordenada e complementar entre os órgãos de controle é condição indispensável para evitar duplicidades, lacunas ou sobreposição de competências. A cooperação institucional, nesse sentido, não apenas racionaliza esforços, mas fortalece a capacidade do sistema de controle de produzir efeitos concretos e sustentáveis no âmbito da *accountability*.

O próprio texto constitucional brasileiro consagra essa lógica de integração. O art. 74 da Constituição Federal estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas do plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão, exercer o controle das operações de crédito e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (Brasil, 1988).

Ao prever expressamente o dever de apoio ao controle externo e ao impor aos responsáveis pelo controle interno a obrigação de comunicar irregularidades ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária (§ 1º), a Constituição reforça a interdependência funcional entre controle interno e externo. Ademais, ao reconhecer a legitimidade de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades (§ 2º), o texto constitucional amplia o sistema de fiscalização para além das estruturas estatais, incorporando a dimensão da *accountability* social.

Esse arranjo evidencia que a auditoria, no sistema brasileiro, não se desenvolve de forma isolada, mas integra uma arquitetura institucional mais ampla, na qual controle interno, controle externo e controle social operam de maneira complementar. A efetividade da etapa de auditoria, portanto, depende não apenas da qualidade técnica dos exames realizados, mas também da capacidade de articulação entre as diferentes instâncias de controle que compõem o sistema de *accountability*.

BOX 8 – Exemplo de Boa Prática: Integração Institucional na Certificação das Contas

A normativa do Tribunal de Contas da União materializa, no plano infraconstitucional, o princípio da atuação integrada previsto no art. 74 da Constituição Federal. A Instrução Normativa TCU nº 84/2020 e a Decisão Normativa TCU nº 198/2022 estabelecem um arranjo institucional claro de cooperação entre controle interno, controle externo e auditoria independente na certificação das contas anuais.

Nos termos do art. 12 da IN-TCU nº 84/2020, a atuação dos órgãos e unidades do sistema de controle interno nos trabalhos de asseguuração relacionados às prestações de contas abrange:

- a avaliação do cumprimento da obrigação de prestar contas, quanto às finalidades, critérios e princípios aplicáveis;
- a certificação das contas anuais, mediante auditoria integrada financeira e de conformidade;
- a realização de outros trabalhos de avaliação previstos nos planos anuais de auditoria interna.

A certificação das contas das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) significativas do Balanço Geral da União (BGU) é, como regra, atribuída aos órgãos do sistema de controle interno, respeitadas as competências constitucionais e legais de cada instituição certificadora. Contudo, o TCU avoca a certificação das seguintes contas: Ministério da Economia; Ministério da Defesa; Fundo do Regime Geral da Previdência Social e o respectivo ministério supervisor; e Banco Central do Brasil.

O modelo normativo também prevê:

- coordenação e cooperação formal entre TCU e sistema de controle interno nos trabalhos de auditoria integrada;
- comunicação constante para aprimoramento das atuações institucionais;
- possibilidade de utilização do trabalho de auditorias internas ou de outros auditores, observadas as normas técnicas aplicáveis;
- certificação da confiabilidade das demonstrações contábeis das empresas estatais por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Lei nº 13.303/2016.

Adicionalmente, a normativa admite que o relatório de auditoria nas contas possa ser emitido por unidade técnica do TCU, por órgão do sistema de controle interno ou de forma conjunta, conforme planejamento integrado. Quando há auditoria independente, os órgãos certificadores devem articular-se para planejar e executar a certificação de conformidade das transações subjacentes.

Esse arranjo institucional evidencia que, no modelo federal, a auditoria das contas não é atividade isolada, mas resultado de um sistema cooperativo estruturado, que:

- distribui competências de acordo com a natureza jurídica das entidades;
- preserva a independência técnica das instituições envolvidas;
- promove integração entre certificação financeira e certificação de conformidade;
- assegura padronização mínima e qualidade técnica dos trabalhos.

Ao regulamentar de forma detalhada a coordenação entre instituições certificadoras, o modelo do TCU transforma o princípio constitucional da atuação integrada em mecanismo operacional de *accountability*.

Múltiplos níveis de responsabilidade e auditoria de grupo

A literatura e as boas práticas internacionais convergem no sentido de que a prestação de contas e sua certificação devem ocorrer em múltiplos níveis de responsabilidade político-administrativa. Recomenda-se, assim, que as contas sejam apresentadas e auditadas nos níveis de unidade administrativa, ministério e governo como um todo, assegurando que a responsabilização acompanhe a estrutura federativa e organizacional do Estado (Brasil, 2014).

Sob essa perspectiva sistêmica, a confiabilidade das demonstrações consolidadas do governo está diretamente condicionada à qualidade, integridade e fidedignidade das demonstrações individuais que lhes dão origem. O Balanço Geral da União (BGU), por exemplo, resulta da agregação das demonstrações financeiras elaboradas pelos diversos órgãos e entidades federais; consequentemente, sua certificação somente será tecnicamente consistente se estiver apoiada nas certificações realizadas no nível das Unidades Prestadoras de Contas (UPC).

Essa lógica pressupõe um encadeamento vertical da assecuração: se as informações pormenorizadas são confiáveis e o processo de consolidação é adequado, as demonstrações consolidadas tenderão a refletir, de forma fiel, a situação global das finanças públicas. Por outro lado, fragilidades nos níveis inferiores comprometem a qualidade da informação consolidada e, por consequência, a efetividade do controle e da responsabilização no plano governamental (Brasil, 2014).

BOX 9 – Exemplo de Boa Prática: Auditoria das Contas de Governo como Auditoria de Grupo

No modelo adotado pelo Tribunal de Contas da União, a certificação das contas individuais das Unidades Prestadoras de Contas (UPC) significativas não ocorre de forma isolada. Ao contrário, deve ser planejada de modo a subsidiar a emissão do parecer prévio sobre as contas consolidadas de governo, prestadas anualmente pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos dos arts. 71, inciso I, e 49, inciso IX, da Constituição Federal. Essa previsão normativa explicita a conexão entre o nível micro (contas individuais das UPC) e o nível macro (contas consolidadas de governo), estruturando a auditoria pública sob lógica integrada e coordenada.

A auditoria das contas consolidadas de governo é caracterizada, expressamente, como auditoria de grupo, devendo ser conduzida em conformidade com a NBC TASP 600 (equivalente à ISSAI 2600). Nessa modalidade, o auditor do grupo é responsável por obter evidência apropriada e suficiente acerca das informações financeiras consolidadas, considerando os trabalhos realizados nas entidades componentes.

Isso implica que:

- As auditorias realizadas nas UPC significativas devem ser planejadas de forma coordenada, considerando sua relevância para o Balanço Geral da União (BGU);
- A certificação das contas individuais integra o conjunto de evidências que fundamentará o parecer prévio sobre as contas do Presidente da República;
- A qualidade da auditoria no nível das unidades impacta diretamente a confiabilidade das demonstrações consolidadas de governo.

Ao estruturar a auditoria das contas de governo como auditoria de grupo, o modelo do TCU incorpora boas práticas internacionais de assecuração, reforçando a lógica de encadeamento vertical da *accountability* e assegurando que o julgamento político das contas pelo Congresso Nacional esteja apoiado em base técnica consistente e integrada.

CAPÍTULO 4

A ETAPA DE JULGAMENTO

O julgamento das contas representa o momento em que o órgão de controle externo exerce sua função decisória. É nessa etapa que as informações apresentadas pelos gestores e examinadas pela auditoria são apreciadas para a formação de um juízo institucional acerca da regularidade da gestão pública.

O julgamento tem início a partir do relatório técnico que consolida os resultados das atividades de fiscalização, inaugurando a dimensão jurisdicional da atuação das Entidades Fiscalizadoras Superiores (NBASP 50). A partir desse momento, o Tribunal deixa de atuar apenas na verificação técnica dos fatos e passa a decidir sobre suas consequências jurídicas.

De acordo com a NBASP 50, o julgamento deve estar fundamentado em evidências técnicas produzidas nos processos de fiscalização e observar rigorosamente princípios como o contraditório, a ampla defesa, a motivação das decisões e a proporcionalidade. A legitimidade da decisão depende, portanto, da qualidade técnica dos achados que a sustentam e da garantia plena dos direitos processuais dos responsáveis.

Toda pessoa sujeita à jurisdição do Tribunal de Contas tem o direito de verificar se eventual sanção aplicada está devidamente fundamentada em evidências suficientes e apropriadas. Embora o acesso às evidências seja princípio inerente à atividade de auditoria, sua observância torna-se ainda mais relevante quando há desdobramentos jurisdicionais. A ausência de fundamentação adequada ou a restrição indevida ao acesso às evidências pode comprometer a validade do julgamento.

A decisão proferida pelo órgão julgador encerra um ciclo que se inicia na prestação de contas, é qualificado pela auditoria e se conclui com o reconhecimento da regularidade da gestão ou com a responsabilização dos gestores públicos. O julgamento constitui, assim, o ponto de convergência entre informação, verificação técnica e decisão institucional.

Julgamento e responsabilização

O julgamento das contas está diretamente relacionado à dimensão da responsabilização no sistema de *accountability*. Ele pode resultar na aplicação de sanções, na imputação de débitos ou na adoção de outras medidas previstas no ordenamento jurídico.

Contudo, a responsabilização não deve ser compreendida exclusivamente sob perspectiva punitiva. Em uma visão sistêmica de *accountability*, o julgamento também exerce função pedagógica e indutora, ao sinalizar padrões esperados de conduta, boas práticas de governança e parâmetros de conformidade institucional.

A literatura especializada reforça esse entendimento. Para autores como O'Donnell (1998), Abrúcio e Loureiro (2004), e Mainwaring (2005), *accountability* envolve um processo contínuo de avaliação e responsabilização dos agentes públicos, que pressupõe a possibilidade de aplicação de sanções — negativas (punições) ou positivas (reconhecimento e incentivo). Na mesma linha, Schedler (1999) destaca que a *accountability* somente se completa quando, além da informação e da justificação, existe a possibilidade efetiva de consequência institucional.

Nesse sentido, o julgamento materializa o elemento final da *accountability*: é o momento em que o Estado transforma evidências técnicas em decisão formal, sobre os resultados da gestão pública, dotada de efeitos jurídicos.

BOX 10 – Exemplo de Boa Prática: Julgamento das Contas no Sistema de Accountability

No modelo normativo adotado pelo Tribunal de Contas da União, o julgamento das contas constitui exercício formal da competência constitucional prevista no art. 71, inciso II, da Constituição Federal. Compete ao Tribunal decidir sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.

O julgamento não se limita à análise abstrata de documentos. Ele envolve a apreciação integrada da prestação de contas apresentada, dos resultados dos trabalhos de auditoria e dos elementos produzidos no processo de certificação, formando um juízo institucional fundamentado técnica e juridicamente.

Ao julgar as contas, o Tribunal deve enquadrá-las nas categorias previstas na Lei nº 8.443/1992:

- Regulares – quando expressam, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis e a conformidade dos atos de gestão com os critérios legais e normativos aplicáveis;
- Regulares com ressalva – quando evidenciam impropriedades ou falhas que não comprometem, de modo relevante, a regularidade da gestão; ou
- Irregulares – quando constatadas irregularidades materialmente relevantes ou situações que representem risco de impacto significativo na gestão pública.

Essa classificação confere previsibilidade e transparência ao exercício da função jurisdicional, aproximando o julgamento a critérios técnicos utilizados na auditoria. Explicita que o julgamento deve considerar não apenas a existência de falhas, mas sua materialidade, relevância e seu impacto potencial na gestão.

Integração entre auditoria e julgamento

No ciclo da *accountability*, o julgamento representa a resposta institucional às informações e justificativas apresentadas pelos gestores e examinadas pela auditoria. Sua efetividade depende da qualidade das etapas anteriores e da capacidade do órgão julgador de integrar, de forma coerente e fundamentada, os insumos técnicos produzidos ao longo do processo.

Relatórios, pareceres, certificados e demais manifestações técnicas devem ser incorporados explicitamente à fundamentação da decisão, permitindo que se identifique com clareza a relação entre os achados, os critérios aplicáveis e a conclusão adotada.

Estudos internacionais na área de gestão das finanças públicas demonstram que a simples produção de relatórios de auditoria não é suficiente para fortalecer os sistemas de controle quando não há resposta institucional efetiva às constatações técnicas (Ramkumar e Schouten, 2020). Modelos que se limitam à exposição pública de desvios, sem consequências institucionais claras, tendem a produzir formas mitigadas de *accountability* (Schedler, 1999).

Quando desvinculado das etapas técnicas que o antecedem, o julgamento pode assumir caráter meramente formal, perdendo densidade argumentativa e capacidade de indução institucional. Por outro lado, uma abordagem sistêmica permite que a decisão reflita, de forma transparente, o encadeamento lógico entre prestação de contas, auditoria e julgamento.

A clareza quanto ao uso dos insumos técnicos fortalece a legitimidade do Tribunal, amplia a racionalidade do processo decisório e contribui para que a decisão produza efeitos concretos de responsabilização e aprimoramento da gestão pública.

Critérios para formalização e foco do julgamento

O julgamento das contas não deve operar como mecanismo automático e indistinto de processamento formal de todos os órgãos e entidades jurisdicionados. A racionalidade do processo decisório exige critérios técnicos claros, especialmente aqueles relacionados à materialidade, relevância e impacto das irregularidades identificadas.

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), alinhadas às ISSAI da INTOSAI, estabelecem que a auditoria deve concentrar-se em assuntos materialmente relevantes para os usuários previstos do relatório. A NBASP 100 reforça que o auditor deve exercer julgamento profissional na definição do escopo e na formação de opinião, sempre considerando a relevância dos assuntos examinados. As NBASPs 200, 300 e 400 reforçam que a seleção de objetos, a avaliação de distorções e a comunicação de achados devem considerar critérios de risco, impacto e significância, tanto sob perspectiva quantitativa quanto qualitativa.

Esses fundamentos técnicos têm implicações diretas para o julgamento. Se a auditoria se orienta por critérios de materialidade e risco, o julgamento também deve refletir essa lógica, concentrando-se em ocorrências e unidades cuja relevância institucional ou impacto potencial justifique a mobilização da função jurisdicional. A ausência de critérios claros de seleção pode levar à sobrecarga processual, à diluição da gravidade de desvios relevantes e à perda de efetividade do sistema de responsabilização.

Sob essa perspectiva, a etapa de julgamento deve estar estruturada de forma coerente com os princípios técnicos que regem a auditoria. A aplicação consistente dos conceitos de materialidade, relevância e proporcionalidade contribui para assegurar que o julgamento não se limite a formalidades procedimentais, mas constitua resposta institucional qualificada e racional às evidências produzidas, fortalecendo a credibilidade, a efetividade e a legitimidade do sistema de *accountability*.

BOX 11 – Exemplo de Boa Prática: Materialidade como Critério para Auditoria e Formalização do Processo de Contas

No Tribunal de Contas da União, a formalização dos processos de prestação de contas e a realização de auditorias nas contas não ocorrem de forma universal e indistinta para todas as unidades da administração pública federal. Ao contrário, o sistema é estruturado com base em critérios objetivos de materialidade, risco e relevância socioeconômica, em consonância com as melhores práticas internacionais de auditoria pública.

A própria disciplina normativa estabelece que o ato regulatório anual definirá critérios de formalização dos processos de contas considerando:

- a materialidade dos recursos públicos geridos;
- a natureza das atividades desempenhadas;
- a importância socioeconômica dos órgãos e entidades.

Essa lógica é operacionalizada por meio da definição de Unidades Prestadoras de Contas (UPC) significativas, que são aquelas cuja relevância financeira ou institucional justifica auditoria anual e formalização de processo para julgamento das contas.

São consideradas UPC significativas, entre outras:

- Ministérios cujas despesas representem individualmente mais de 2% das despesas do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS), até alcançar pelo menos 90% do total das despesas, selecionados em ordem decrescente;
- O Fundo do Regime Geral de Previdência Social;
- Empresas estatais cujas participações societárias somadas representem 90% das participações permanentes da União;
- O Banco Central do Brasil, em razão de sua relevância sistêmica nas relações financeiras com a União.

Unidades que não se enquadram como significativas podem ter suas contas certificadas e julgadas em regime de rodízio, conforme planejamento do sistema de controle interno, reforçando a racionalidade do modelo.

Além da seleção das unidades relevantes, a normativa também estabelece níveis objetivos de materialidade para auditoria e certificação das contas, determinando percentuais específicos para:

- Planejamento da auditoria;
- Definição do escopo dos trabalhos (áreas e transações a serem examinadas);
- Determinação da distorção tolerável;
- Limite para acumulação de distorções ou não conformidades.

Os referenciais e percentuais adotados devem ser expressamente informados no certificado de auditoria, reforçando a transparência do julgamento técnico. O planejamento da auditoria deve considerar não apenas a materialidade quantitativa, mas também:

- os riscos associados às operações e atos de gestão;
- a sensibilidade das transações;
- a relevância dos achados em relação ao conjunto da gestão da UPC.

Esse arranjo normativo evidencia que, no modelo federal, apenas unidades materialmente relevantes estão obrigadas à formalização anual de processo de prestação de contas para julgamento, evitando sobrecarga processual e concentrando os esforços de fiscalização e responsabilização onde o impacto potencial para as finanças públicas e para o interesse coletivo é mais significativo.

CAPÍTULO 5

INTEGRAÇÃO SISTÊMICA DO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

A integração sistêmica constitui o elemento que transforma a prestação de contas, a auditoria e o julgamento em um verdadeiro ciclo de *accountability*. Sem integração, há apenas procedimentos formais. Com integração, há sistema que é entendido como conjunto de etapas interdependentes, coordenadas por critérios comuns e articuladas por mecanismos de retroalimentação institucional (Bertalanffy, 2016).

Um sistema pressupõe coerência normativa, encadeamento informacional, alinhamento metodológico e interdependência funcional entre seus componentes. A efetividade do sistema de *accountability* não decorre apenas da existência de normas que disciplinem a prestação de contas, a auditoria e o julgamento. O elemento decisivo reside na articulação funcional entre essas etapas, de modo que cada uma constitua fundamento e pressuposto da seguinte.

Fragmentação versus Integração no Sistema de Accountability

Sistemas fragmentados caracterizam-se por etapas que coexistem formalmente, mas não operam de forma coordenada. Nesses contextos, observam-se, por exemplo:

- prestação de contas formal, com baixa utilidade informacional;
- auditorias desconectadas do conteúdo efetivo das contas;
- julgamentos que não explicitam o uso dos achados técnicos; e
- ausência de retroalimentação institucional.

Quando isso ocorre, a *accountability* assume caráter predominantemente procedimental, perdendo densidade substantiva. As etapas existem, mas não produzem efeitos sistêmicos. Por outro lado, um sistema integrado pressupõe:

- coerência normativa entre regras aplicáveis às diferentes fases;
- encadeamento lógico entre informação, verificação e decisão;
- alinhamento metodológico quanto a critérios de materialidade, risco e relevância;
- articulação institucional entre instâncias de controle; e
- conexão explícita entre evidência técnica e decisão jurisdicional.

Essa articulação sistêmica não constitui mero atributo organizacional, mas elemento estruturante da *accountability* institucional. É ela que permite que o processo de prestação de contas opere como ciclo coerente e não como sequência de atos isolados.

Figura 2 – Ciclo Integrado da Prestação de Contas no Sistema de Accountability



Fonte: Elaboração própria, com base em Schedler (1999), O'Donnell (1998; 2007), NBASP e marco constitucional brasileiro.

Ao constituir arquitetura institucional de *accountability*, a coerência da prestação de contas depende da articulação normativa, metodológica, informacional e decisória entre as etapas do processo. A ausência dessa integração compromete não apenas a racionalidade do sistema, mas a própria legitimidade do controle externo enquanto mecanismo de responsabilização democrática.

Integração Normativa e Metodológica

A integração sistêmica começa no plano normativo e metodológico. Quando os mesmos critérios, como materialidade, relevância, risco e proporcionalidade, orientam a formalização da prestação de contas, o planejamento da auditoria e o acesso ao julgamento, estabelece-se um eixo metodológico comum.

As NBASP, alinhadas às ISSAI da INTOSAI, determinam que a auditoria deve concentrar-se em assuntos materialmente relevantes para os usuários previstos do relatório. Esse princípio possui implicações sistêmicas: se a auditoria deve incidir sobre o que é relevante, a formalização das contas e o julgamento também devem refletir essa lógica.

Quando cada etapa adota critérios distintos de relevância, ocorre desalinhamento decisório. A integração metodológica evita rupturas entre produção da informação, exame técnico e decisão jurisdicional, assegurando coerência e racionalidade ao sistema.

Integração Informacional: da Prestação de Contas à Decisão

A integração informacional refere-se ao percurso lógico da informação dentro do sistema de *accountability*:

- Produção da informação (prestação de contas);
- Qualificação da informação (auditoria); e
- Valoração institucional da informação (julgamento).

Esse encadeamento deve ser explícito e rastreável. Um julgamento tecnicamente consistente é aquele que: identifica os achados relevantes; explicita os critérios utilizados; e demonstra como as evidências influenciaram o juízo adotado.

Quando esse percurso não é visível, a decisão perde densidade argumentativa e reduz sua capacidade de indução institucional. A integração informacional fortalece: a transparência do processo decisório; a inteligibilidade externa das decisões; e a legitimidade institucional do controle.

Integração Institucional: Controle Interno, Externo e Social

A Constituição Federal estabelece a atuação integrada entre controle interno e externo, além de reconhecer a legitimidade do controle social. A integração institucional não elimina a autonomia técnica das instâncias de controle, mas pressupõe coordenação e complementaridade de competências. Ela envolve:

- coordenação entre auditorias internas e externas;
- compartilhamento estruturado de evidências;
- alinhamento de critérios técnicos;
- utilização complementar de trabalhos de auditoria; e
- comunicação institucional contínua

Alves (2009) demonstra que a mera existência de múltiplas instituições de controle não garante efetividade. O que fortalece o sistema é a articulação entre elas. A integração institucional reduz sobreposição de esforços; evita lacunas de fiscalização; e aumenta a capacidade de resposta às irregularidades identificadas.

Integração Vertical: das Unidades às Contas de Governo

A prestação de contas no setor público opera em múltiplos níveis: unidades administrativas; ministérios; órgãos supervisores; e contas consolidadas de governo. A confiabilidade do nível consolidado depende diretamente da qualidade das informações e certificações nos níveis inferiores.

Esse encadeamento vertical exige:

- critérios uniformes de materialidade;
- coerência nos referenciais técnicos;
- articulação entre auditorias individuais e auditorias de grupo; e
- integração entre certificações e pareceres prévios.

Fragilidades nas certificações individuais comprometem a consistência das demonstrações consolidadas e podem afetar a credibilidade das contas de governo. A integração vertical assegura que o julgamento político das contas consolidadas esteja apoiado em base técnica consistente e articulada.

Integração Temporal

A integração temporal refere-se à adequada sincronização e tempestividade das etapas de prestação de contas, auditoria e julgamento, de modo que cada fase produza efeitos concretos sobre as subseqüentes e permita a retroalimentação institucional oportuna.

A prestação de contas deve ser divulgada tempestivamente para que suas informações sejam úteis ao controle institucional e social. A auditoria precisa ocorrer em tempo institucionalmente relevante, capaz de qualificar o julgamento e evitar que a verificação se torne meramente retrospectiva. O julgamento, por sua vez, deve ser proferido dentro de janela temporal que permita produzir efeitos corretivos e indutores sobre a gestão.

Quando há descompasso temporal, o sistema perde densidade e efetividade: a informação torna-se tardia, a auditoria perde capacidade de influência e o julgamento deixa de retroalimentar a administração pública. A integração temporal é condição para que o processo de prestação de contas opere como ciclo dinâmico de *accountability*, e não como seqüência formal de atos desconectados.

Retroalimentação e Aprendizado Institucional

Um sistema de *accountability* integrado não se encerra no julgamento. Ele produz efeitos retroativos e prospectivos. A decisão deve:

- sinalizar padrões de conduta;
- indicar fragilidades estruturais;
- orientar aperfeiçoamentos institucionais;
- induzir melhorias na qualidade das futuras prestações de contas.

A ausência de retroalimentação transforma o julgamento em ato isolado, sem capacidade de aprendizado institucional. A integração sistêmica pressupõe que achados recorrentes gerem ajustes normativos; impropriedades frequentes induzam revisão de controles internos; e decisões relevantes influenciem práticas administrativas futuras.

Nessa perspectiva, o sistema de prestação de contas deixa de ser apenas mecanismo de responsabilização e passa a atuar como instrumento de governança e aprimoramento institucional contínuo. Somente quando essas dimensões (normativa, metodológica, informacional, institucional, vertical, temporal e retroalimentadora) operam de forma articulada é possível afirmar que o processo de prestação de contas constitui, de fato, um sistema de *accountability*.

CAPÍTULO 6

MATRIZ ANALÍTICA E QUESTIONÁRIO PARA DIAGNÓSTICO DOS MODELOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

Com o objetivo de traduzir a abordagem sistêmica da prestação de contas, desenvolvida nos capítulos anteriores, em instrumento prático de análise institucional, este Guia apresenta uma Matriz Analítica e um Questionário de Diagnóstico dos Modelos de Prestação de Contas.

Esses instrumentos materializam a perspectiva da prestação de contas como sistema integrado de *accountability*, permitindo examinar, de forma estruturada, a coerência normativa, metodológica e decisória entre suas etapas. Seu propósito é apoiar processos de reflexão institucional e aprimoramento organizacional no âmbito dos Tribunais de Contas, respeitando a diversidade de arranjos institucionais e a autonomia das Cortes.

A matriz e o questionário foram desenvolvidos a partir da pesquisa que fundamenta este Produto Técnico-Tecnológico e possuem caráter orientativo, analítico e não vinculante.

Finalidade da Matriz e do Questionário

A Matriz Analítica e o Questionário de Diagnóstico têm como finalidades principais:

- apoiar o diagnóstico do modelo de prestação de contas adotado pela instituição;
- identificar o grau de integração entre prestação de contas, auditoria e julgamento;
- evidenciar como as dimensões de informação, justificação e responsabilização se manifestam no modelo analisado;
- identificar convergências e lacunas em relação ao referencial adotado de *accountability* sistêmica;
- subsidiar processos internos de debate, capacitação e aprendizado institucional.

Os instrumentos possuem caráter orientador e reflexivo, não se destinando à avaliação externa, à classificação institucional ou à imposição de modelos padronizados. Seu objetivo é promover compreensão sobre o funcionamento do modelo vigente e estimular seu aprimoramento.

Matriz Analítica

A Matriz Analítica está estruturada a partir das três etapas que compõem o processo de prestação de contas: produção da informação (prestação de contas), qualificação técnica (auditoria) e decisão institucional (julgamento).

Essas etapas são articuladas ao conceito de *accountability* proposto por Schedler (1999), que distingue as dimensões de informação e justificação (*answerability*) e sanção e responsabilização (*enforcement*).

Para cada etapa, a matriz examina dimensões estruturantes relacionadas:

- à concepção normativa,
- à finalidade,
- aos destinatários da informação,
- aos mecanismos de integração sistêmica,
- ao potencial de efetivação da *accountability*.

A coluna “parâmetro analítico” reflete o referencial normativo e teórico adotado neste Guia. A coluna “situação encontrada” deve ser preenchida com base na análise normativa e empírica do tribunal examinado. A coluna “lacunas” permite identificar distanciamentos, inconsistências ou oportunidades de aprimoramento.

Questionário Orientador

O Questionário de Diagnóstico foi elaborado para facilitar a coleta de informações necessárias ao preenchimento da matriz, convertendo os elementos analíticos em perguntas estruturadas.

As perguntas devem ser respondidas com base na legislação aplicável, em atos normativos internos e na prática institucional observada. Recomenda-se que sejam respondidas por equipes técnicas que conheçam o funcionamento do processo de prestação de contas na instituição.

O questionário pode ser aplicado:

- individualmente;
- por unidades técnicas;
- ou de forma coletiva, em oficinas ou grupos de trabalho.

Utilização dos Instrumentos

Recomenda-se que a aplicação do questionário anteceda o preenchimento da matriz analítica. As respostas obtidas permitem:

- mapear práticas institucionais vigentes;
- identificar convergências e lacunas;
- analisar a integração sistêmica do processo.

A matriz, por sua vez, possibilita a organização estruturada dessas informações, favorecendo leituras comparativas e diagnósticos institucionais.

Limites e Alcance

A matriz e o questionário possuem caráter orientativo e analítico, não prescritivo. Seu uso não implica juízo de valor sobre modelos institucionais, tampouco substitui avaliações normativas ou auditorias formais.

A aplicação dos instrumentos permite não apenas identificar lacunas, mas também evidenciar padrões decisórios, níveis de integração sistêmica e oportunidades de aprimoramento institucional.

Ao transformar conceitos teóricos em critérios observáveis, o instrumento contribui para a consolidação de uma cultura de *accountability* baseada em evidência, coerência e efetividade.

Base normativa do processo de prestação de			
Dimensão de análise	Parâmetro analítico	Situação encontrada	Lacunas
Informação e Justificação (Answerability)			
Prestação de contas			
Concepção de prestação de contas	Concepção ampliada: comunicação pública, governança e geração de valor público.		
Finalidade	Transparência, controle social, assegurar, julgamento e suporte ao controle político		
Públicos destinatários	Sociedade, Legislativo, órgãos de controle, gestores e <i>stakeholders</i>		
Conteúdo informacional exigido	Informações financeiras e não financeiras; resultados, indicadores, governança, riscos e valor público		
Relatório de Gestão	Modelo baseado em Relato Integrado; foco estratégico e pensamento integrado		
Publicação	Divulgação ampla, periódica e acessível no portal institucional		
Omissão do dever de prestar contas	Omissão inclui não publicação de informações obrigatórias		

Sanção e Responsabilização (<i>Enforcement</i>)				
Auditoria				
Natureza e modalidades	Auditoria combinada ou integrada (financeira, conformidade, e/ou operacional), alinhada às ISSAI/NBASP			
Finalidade	Certificação das demonstrações e conformidade dos atos de gestão; avaliação da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.			
Tratamento de irregularidades e responsabilização	Caracterização estruturada: responsável, conduta, nexos causal e culpabilidade			
Publicação dos relatórios	Divulgação pública antes do julgamento			
Responsabilidades institucionais	Modelo cooperativo entre controle externo, interno e auditor independente (quando aplicável)			
Encadeamento sistêmico	Auditoria fundamenta julgamento; certificações subsidiam Balanço Geral e parecer prévio			

Julgamento			
Embasamento técnico	Auditoria é o insumo técnico central do julgamento		
Peso da auditoria na decisão	Opinião influencia formação do juízo decisório		
Critérios de formalização e acesso ao julgamento	Seletividade baseada em materialidade, risco e impacto das unidades mais significativas		
Fonte: Elaborado pela autora.			

Questionário de Diagnóstico do Modelo de Prestação de Contas

Objetivo: Avaliar o grau de aderência do modelo institucional de prestação de contas ao referencial de *accountability* sistêmica adotado neste Guia.

Orientação: Para cada pergunta, indicar sim, parcialmente, ou não com fundamentação normativa ou descrição da prática institucional, além de observações complementares.

I. BASE NORMATIVA

1. Base normativa da prestação de contas

1.1 Qual a base normativa que define o mandato do Tribunal e orienta sua atuação no processo de prestação de contas?

1.2 Existe norma específica que discipline de forma estruturada o modelo de prestação de contas?

1.3 A norma integra prestação de contas, auditoria e julgamento em um mesmo desenho sistêmico?

1.4 O normativo define conceitos centrais (prestação de contas, auditoria, julgamento)?

II. INFORMAÇÃO E JUSTIFICAÇÃO (ANSWERABILITY)

2. Prestação de Contas

2.1 Concepção

2.1.1 A norma define prestação de contas como instrumento de comunicação pública e governança?

2.1.2 A concepção ultrapassa a mera remessa formal de documentos à Corte de Contas?

2.2 Finalidade

2.2.1 A norma explicita que a prestação de contas serve à transparência e ao controle social?

2.2.2 A norma vincula a prestação de contas ao julgamento?

2.2.3 A prestação de contas é concebida como suporte ao controle político?

2.3 Públicos destinatários

2.3.1 A norma identifica explicitamente os destinatários da informação?

2.3.2 A sociedade é reconhecida como destinatária da prestação de contas?

2.3.3 Há previsão de linguagem acessível ou facilitação de compreensão?

2.4 Conteúdo informacional exigido

2.4.1 Exige informações financeiras e não financeiras?

2.4.2 Inclui resultados, indicadores e metas?

2.4.3 Inclui informações sobre governança e riscos?

2.4.4 Exige demonstração de geração de valor público?

2.5 Relatório de Gestão

2.5.1 O relatório deve seguir modelo de relato integrado ou estrutura equivalente?

2.5.2 Há exigência de conexão entre estratégia, desempenho e recursos utilizados?

2.5.3 O modelo estimula o pensamento integrado?

2.6 Publicação

2.6.1 Existe obrigação de publicação no portal institucional?

2.6.2 A divulgação é periódica (trimestral, semestral, anual) e diferenciada conforme o tipo de informação?

2.7 Omissão do dever de prestar contas

2.7.1 A não publicação de informações obrigatórias é caracterizada como omissão?

III. SANÇÃO E RESPONSABILIZAÇÃO (ENFORCEMENT)

3. Auditoria

3.1 Natureza e modalidades

3.1.1 O modelo adota auditoria combinada ou integrada?

3.1.2 Há alinhamento às NBASP/ISSAI?

3.2 Finalidade da auditoria

3.2.1 A auditoria certifica a confiabilidade das demonstrações contábeis?

3.2.2 Certifica a conformidade dos atos de gestão?

3.2.3 Avalia a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade?

3.3 Tratamento das irregularidades

3.3.1 Há caracterização formal da irregularidade com identificação do responsável, descrição de conduta, nexo causal, e análise de culpabilidade?

3.4 Publicação dos relatórios

3.4.1 É exigido que os relatórios e certificados de auditoria sejam publicados antes do julgamento?

3.5 Responsabilidades institucionais

3.5.1 Existe cooperação formal entre controle interno e externo?

3.5.2 Há previsão de utilização dos trabalhos de auditoria independente?

3.5.3 Há planejamento integrado de auditorias internas e externas?

3.6 Encadeamento sistêmico

3.6.1 A certificação das contas individuais subsidiam o julgamento das contas e a emissão do parecer prévio?

4. Julgamento

4.1 Embasamento técnico

4.1.1 Auditoria é elemento técnico central do julgamento?

4.2 Peso da auditoria na decisão

4.2.1 A opinião de auditoria influencia formalmente o julgamento?

4.2.2 Existe vinculação normativa entre opinião e classificação das contas?

4.3 Critérios para formalização e acesso ao julgamento

4.3.1 A formalização de processo de contas é baseada em materialidade?

4.3.2 Há critérios objetivos de seleção de unidades significativas?

4.3.3 Existe sistema de rodízio para unidades não significativas?

4.3.4 O conceito de materialidade é aplicado na auditoria e julgamento?

4.3.5 Os referenciais de materialidade são divulgados?

AUTORIA DA PROPOSTA

A proposta foi desenvolvida a partir da experiência profissional e acadêmica da autora Gláucia Renata de Sousa, com orientação técnico-acadêmica da professora Maria Carolina Carvalho Motta, integrando prática institucional e rigor metodológico na elaboração do produto.

Gláucia Renata de Sousa

é mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Goiás, no âmbito do PROFIAP, condição na qual desenvolveu a pesquisa que fundamenta este Produto Técnico-Tecnológico. É graduada em Administração e possui especializações em Processo de Contas e Auditoria Financeira; Economia do Setor Público; Orçamento e Finanças Públicas; e Gestão Financeira e Controladoria. Atua como Auditora de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO), com experiência nas áreas de fiscalização de contas, controle externo e avaliação de políticas públicas. Ao longo de sua trajetória institucional, exerceu atividades técnicas relacionadas à análise de contas de gestores e de governo, tendo chefiado o Serviço de Fiscalização de Contas de Gestores no período de 2021 a 2024. Atualmente, integra o Serviço de Inovação e Avaliação de Políticas Públicas do TCE-GO. Sua atuação profissional conferiu base empírica e institucional ao desenvolvimento da presente proposta.

E-mail: grenata@tce.go.gov.br

Maria Carolina Carvalho Motta

é doutora em Ciências Sociais pela Universidade de Brasília, mestre em Direitos Coletivos e Cidadania e graduada em Direito e História. É professora adjunta da Universidade Federal de Goiás, em regime de dedicação exclusiva, atuando no Curso de Direito do campus Cidade de Goiás, além de professora permanente e vice-coordenadora (2024–2026) do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública (PROFIAP/UFG). Atua nas áreas de administração pública, políticas públicas e direito público, com ênfase em *accountability*, justiça social e fiscal, e desigualdades de gênero, contribuindo para a consistência metodológica e teórico-analítica do presente Produto Técnico-Tecnológico.

E-mail: mc.motta@ufg.br

A articulação entre a experiência institucional da autora e a orientação acadêmica da orientadora conferiu ao presente Guia uma base sólida para integrar teoria e prática em um instrumento técnico-orientador, voltado ao aprimoramento do processo de prestação de contas no âmbito do controle externo.

Data de finalização: 20 de março de 2026

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando L.; LOUREIRO, Maria R. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus, 2004.

ALVES, Maria Fernanda Colaço. **Múltiplas Chibatas? Institucionalização da política de controle da gestão pública federal 1998-2008**. Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA – da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE) da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração. Brasília: 2009.

BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria geral dos sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações**. 8. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2016. 360 p. ISBN 9788532636904.

BLIACHERIENE, Ana Carla. **Controle da eficiência do gasto orçamentário**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 18 mai. 2025.

----- **Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm. Acesso em: 15 jun. 2025.

----- **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências., 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Acesso em: 15 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 3608/2014 - Plenário, de 09 de dezembro de 2014**. Relatório de Levantamento. Proposta de Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira no TCU. Acordo Institucional Entre TCU e Banco Mundial. Considerações sobre a Matéria. Aprovação. Autorização à Presidência da Casa. Providências Internas, 2014. Disponível em:

https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A3608%2520ANOACORDAO%253A2014%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 05 ago. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa nº 198, de 23 de março de 2022**. Estabelece normas complementares para a prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, nos termos do inciso I do art. 2º; § 1º do art. 5º; inciso III e § 3º do art. 8º; § 3º do art. 9º; e art. 14 da Instrução Normativa-TCU nº 84, de 22 de abril de 2020. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/*KEY%253ANORMA-21705/score%2520desc/0. Acesso em: 12 mai. 2025.

----- **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, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>. Acesso em: 12 mai. 2025.

----- Tribunal de Contas da União. **Regimento interno do Tribunal de Contas da União**. – Brasília : TCU, Secretaria Geral da Presidência, 2025. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/normativo/regimento-interno-do-tribunal-de-contas-da-uniao>>. Acesso em: 15 jan. 2025.

----- Tribunal de Contas da União. **Relatório de Gestão: Guia para elaboração na forma de relatório integrado**. 3 ed. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2022. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/A6/54/D/C/CC/F621C8103F6EEFB8E18818A8/Relatorio%20de%20Gestao%20-%20Guia%20para%20elaboracao%20na%20forma%20de%20Relato%20Integrado%20-%20edicao%20revisada%202022.pdf>>. Acesso em: 04 mai. 2025.

CASTRO, C. J.; SILVA, G. V. **Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais**. Espacios, v. 38, n. 17, 2017.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais De Contas Do Brasil**. 4.ED.. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1648>>. Acesso em: 3 jan. 2025.

GAO. United States General Accounting Office. **Government Auditing Standards 2003 Revision**. GAO-03-673G. Disponível em: <http://www.gao.gov/govaud/yb2003.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2025.

GARLATTI, A., IACUZZI, S., DOKALSKAYA, I., & PERICOLO, E. (2024). Integrated reporting and its pluralistic perspective: promoting public value and accountability in public sector accounting? **Public Money & Management**, 44(8), 685-695. <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2398769>

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Resolução Normativa nº 5, de 20 de Agosto de 2018. Dispõe sobre os critérios para organização e apresentação da Prestação de Contas dos Gestores da Administração Pública Estadual e dá outras providências. Goiânia, 2018. Disponível em: <<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=10143>>. Acesso em: 14 jul. 2025.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC). London, 2019. Disponível em: <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>. Acesso em: 14 jun. 2025.

----- **A estrutura internacional para relato integrado**. Londres, 2013. Traduzido pela Federação Brasileira de Bancos em março de 2014. Disponível em: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portuguese-final-1.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2025.

----- **Estrutura Conceitual Internacional para Relato Integrado**. Londres, 2021. Traduzido por pesquisadores do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE) em janeiro de 2024. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/prestacao-de-contas-anuais>>. Acesso em: 20 set. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). **NBASP 20: Transparência e Accountability**. Brasília: IRB, 2017. Disponível em: <<https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/transparencia-e-accountability/>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

----- Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). **NBASP 50: Princípios das Atividades Jurisdicionais dos Tribunais de Contas**. Brasília: IRB, 2017. Disponível em: <<https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-das-atividades-jurisdicionais-dos-tribunais-de-contas/>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

----- Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). NBASP 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Brasília: IRB, 2017. Disponível em: <<https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-fundamentais-de-auditoria-do-setor-publico/>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

----- Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). **NBASP 200: Princípios de auditoria financeira**. Brasília: IRB, 2020. Disponível em: <<https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-de-auditoria-financeira/>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

----- Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). **NBASP 300: Princípios de auditoria operacional**. Brasília: IRB, 2020. Disponível em: <<https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-de-auditoria-operacional/>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

----- Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). **NBASP 400: Princípios de auditoria de conformidade**. Brasília: IRB, 2020. Disponível em: <<https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-de-auditoria-de-conformidade/>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). **ISSAI 20: Princípios de transparência e accountability**, 2010. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadoras-superiores-issai/>>. Acesso em: 12 mai. 2025.

MACIEL, P. A.. **Relato integrado**: análise da evolução da estrutura conceitual e sua aplicação nos relatórios das empresas no Brasil. Universidade Federal do Rio de Janeiro, FACC, Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1065794/mod_resource/content/0/Dissertacao%20Paula%20Alvares%20Maciel.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2025.

MAINWARING, Scott. Introduction: democratic accountability in Latin America. In: MAINWARING, Scott; WELNA, Christopher (Ed.). **Democratic accountability in Latin America**. Oxford: Oxford University Press, 2005. (Oxford Studies in Democratization Series).

MARIA, Selma Costa; D'ANGELO, Marcia Juliana; BORGETH, Vania Maria da Costa. Lacunas de engajamento e utilização do relato integrado no Brasil. In: **Revista de Contabilidade Financeira**, USP, v. 33, n. 88, jan./abr. 2022, p. 63-80. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rcf/a/WjKLzWHzrXFH4kDXrp3dg/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 10 jun. 2025.

MAURO, S. G., CINQUINI, L., SIMONINI, E., & TENUCCI, A. (2020). **Moving from social and sustainability reporting to integrated reporting**: Exploring the potential of Italian public-funded universities' reports. *Sustainability*, 12(8), 3172. <https://doi.org/10.3390/su12083172>.

MORAES, K. I. M. de; OLIVEIRA, N. M. de. Prestação e análise de contas estruturada no modelo de relato integrado: um estudo sobre os pareceres prévios do tribunal de contas do estado do Tocantins. **OBSERVATÓRIO DE LA ECONOMÍA LATINOAMERICANA**, [S. l.], v. 22, n. 10, p. e7229, 2024. DOI: 10.55905/oelv22n10-124. Disponível em: <<https://ojs.observatoriolatinoamericano.com/ojs/index.php/oel/article/view/7229>>. Acesso em: 4 jun. 2025.

NICOLÒ, G., ZANELATO, G., & TIRON-TUDOR, A. (2020). **Integrated reporting and European state-owned enterprises**: A disclosure analysis pre and post 2014/95/EU. *Sustainability*, 12(5), 1908. <https://doi.org/10.3390/su12051908>.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Revista Lua Nova**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

O'DONNELL, Guillermo. Dissonances: democratic critiques of democracy. **Notre Dame**: University of Notre Dame Press, 2007.

PÄRL, Ü., PAEMURRU, E., PAEMURRU, K., & KIVISOO, H. (2020). Dialogical turn of accounting and accountability integrated reporting in non-profit and public-sector organisations. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**.

RAMKUMAR, Vivek; Schouten, CLAIRE. Harnessing Accountability Through External Public Audits. **IMF Public Financial Management Blog**, 17 dez. 2020. Disponível em: <<https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2020/12/harnessing-accountability-through-external-public-audits>>. Acesso em: 08 ago 2025.

ROCHA, Arlindo C. **Realização do potencial de accountability dos pareceres prévios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**. 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/24661/1/Arlindo%20Rocha%20-%20Tese%20completa%20-%20Vers%C3%A3o%20final%20em%20PDF.pdf>>. Acesso em: 14 mai 2025.

SANTO, Quintino Nascimento do Espírito; ALEGRE, Taciana Lopes Almeida Sequeira Costa; SOUSA, Telmo Tarcísio Carvalho de. A efetividade da Prestação de Contas: São Tomé e Príncipe. **Gestão das Finanças Públicas nos PALOP-TL: As vozes dos atores**, v. 3, 1ª ed. set. 2024. Disponível em: <<https://ipps.iscte-iul.pt/pt/publicacoes/gestao-das-financas-publicas-nos-palop-tl/volume-iii>>. Acesso em: 06 de outubro de 2025.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Marc F. (Ed.). **Self-restraining State: power and accountability in new democracies**. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SILVA, Marco Aurélio Souza da. **Tribunais de contas: teoria e prática da responsabilização de agentes públicos e privados por infração administrativa**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

ZARO, Elise Soerger. **Análise comparativa de relatos integrados das empresas brasileiras à luz da estrutura conceitual**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). UFSC. Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/134964/334119.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 jun. 2025.

PROTOCOLO DE ENTREGA DA PROPOSTA AOS PRATICANTES

Ao

Tribunal de Contas do Estado de Goiás

Pelo presente, encaminhamos o produto técnico-tecnológico intitulado “Prestação de Contas como Sistema de *Accountability*: Guia para seu Fortalecimento no Controle Externo”, derivado da dissertação de mestrado “*Accountability* no Controle Externo: Análise normativa e técnica do modelo de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás”, de autoria de Gláucia Renata de Sousa.

Os documentos citados foram desenvolvidos no âmbito do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (Profiap), instituição associada [Universidade Federal de Goiás - Campus Aparecida de Goiânia](#).

A solução técnico-tecnológica é apresentada sob a forma de um [material didático](#) e seu propósito é [oferecer subsídios técnicos e analíticos para o aprimoramento dos modelos de prestação de contas no âmbito do controle externo](#).

Solicitamos, por gentileza, que ações voltadas à implementação desta proposição sejam informadas à Coordenação Local do Profiap, por meio do endereço profiap.fct@ufg.br.

Goiânia, GO 09 de abril de 2026.

Registro de recebimento

Assinatura, nome e cargo (detalhado) do recebedor

Discente: Gláucia Renata de Sousa,
Mestre em Administração Pública

Orientadora: Maria Carolina Carvalho Motta,
Doutora em Ciências Sociais

Universidade Federal de Goiás

20 de março de 2026

