

## **O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas**

### **Audit performance gap at Brazilian Courts of Accounts**

**Ricardo Rocha de Azevedo**

Universidade Federal de Uberlândia

[ricardo.azevedo@ufu.br](mailto:ricardo.azevedo@ufu.br)

**André Feliciano Lino<sup>1</sup>**

Universidade de São Paulo

[aflino@fearp.usp.br](mailto:aflino@fearp.usp.br)

#### **Resumo**

O artigo compara o conteúdo das Normas de Auditoria Governamental com os processos de auditoria que são efetivamente realizados nos diversos Tribunais de Contas brasileiros em relação às contas de governos municipais. Ainda, identifica o escopo de auditoria priorizado pelos Tribunais de Contas e se esta é realizada presencialmente. As práticas de auditoria realizadas por 105 Auditores de Tribunais de Contas foram coletadas e comparadas com a percepção de 344 contadores municipais a eles jurisdicionados. Os resultados apontam para baixa observação de uso padronizado de Normas de Auditoria Governamentais, dando evidências do *gap* regulação-prática. Complementa-se que o escopo de auditoria dos Tribunais de Contas é voltado à legalidade, com baixa atenção à auditoria presencial. O artigo discute as implicações das práticas de auditoria observadas sobre (i) o monitoramento da atual reforma na contabilidade pública, (ii) as informações consolidadas no Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), e (iii) mecanismos de *accountability* no desenho de políticas públicas.

**Palavras-chave:** gap de auditoria, Tribunais de Contas, auditoria governamental, confiabilidade na auditoria, municípios.

#### **Abstract**

The article compares the content of Governmental Auditing Standards with the auditing practices that are effectively carried out by Brazilian Courts of Accounts when auditing local governments. Also, we observe the audit scope prioritized by the Courts of Accounts and whether it is performed on-site. The audit practices adopted by 105 auditors of Courts of Accounts were collected and compared to the perception of 344 local governments' accountants about it. The results show lack of standardized use of Governmental Auditing Standards, indicating the existence of a performance gap (between regulation and practice). Furthermore, the audit scope is focused on compliance and there is little attention to on-site auditing. The observed audit practices have implications on (i) the monitoring of current public accounting reform, (ii) the information consolidated at the Whole of Government Accounts (*BSPN*, in Portuguese), and (iii) accountability mechanisms in the design of public policies.

**Keywords:** Audit expectations gap, Courts of Accounts, governmental audit, audit trustworthiness, local governments.

#### **1. Introdução**

Diversas explicações complementares evidenciam os impactos positivos do trabalho de organizações de auditoria governamental; contudo, esta área de pesquisa vem recebendo pouca

---

<sup>1</sup> Os autores estão listados em ordem alfabética. Ambos contribuíram igualmente nesta pesquisa.

atenção da academia nacional e internacional (HAY; CORDERY, 2018; SPECK, 2000). Destacam-se três efeitos destas organizações sobre a gestão pública. Primeiro, as organizações de auditoria governamental atuam diminuindo a assimetria de informação entre cidadãos e governos, instrumentalizando o cidadão comum para o exercício da *accountability* vertical (HAY; CORDERY, 2018; O'DONELL, 1998). Segundo, tais organizações são fonte de legitimidade para as ações de gestores públicos, possibilitando a confirmação da entrega de serviços de acordo com metas políticas estabelecidas e regulações aceitas pela sociedade (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013; POWER, 1997). Terceiro, organizações de auditoria governamental possuem a capacidade potencial de gerar incentivos para mudanças de práticas nos órgãos auditados, dependendo do quanto burocratas e governantes creem que os processos de auditoria executados pela organização são confiáveis (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013; POWER, 1997).

Para assegurar a confiabilidade dos processos de auditoria, são criadas regulações que visam promover e garantir a padronização e transparência destes processos, além da efetividade e independência da organização de auditoria (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013; ISSAI 100, 2013; POWER, 2003). Entretanto, Power (1997:4) afirma que tais “definições oficiais em normativos são uma declaração sobre o potencial da auditoria, ao invés de uma descrição da real operacionalização das práticas”, de forma que “definir auditoria é uma tentativa ampla de dizer o que ela *deveria ser*”.

Dessa forma, podem existir divergências entre o que é disposto sobre os processos de auditoria em regulações e as práticas efetivamente executadas pelas organizações de auditoria e seus auditores. Tal diferença entre as regulações e as práticas de auditoria é conhecida como *audit performance gap* (PORTER; HÓGARTAIGH; BASKERVILLE, 2012). Tal conceito não deve ser confundido ou aplicado apenas para a auditoria de desempenho e, para evitar tal interpretação, será traduzido como o *gap* “regulação-prática” – resultado da situação em que *existe a percepção* de que auditores não cumprem todas as tarefas e responsabilidades que lhe são conferidas por regulações.

Os processos realizados por organizações de auditoria também podem sofrer com a situação em que há diferenças entre (i) as expectativas dos auditados sobre processos que auditores deveriam realizar e (ii) aquilo que os auditores realmente executam. A literatura prévia traz a nomenclatura de *audit expectation gap*, traduzido como *gap* “expectativa-realidade”, para tal fenômeno em que as expectativas de auditados (entre outros *stakeholders*) não são supridas pelos auditores. Apesar de sua relevância, este não é o foco deste artigo.

No Brasil, uma rede de 33 Tribunais de Contas<sup>1</sup> é responsável pela auditoria dos recursos públicos de todas as organizações governamentais. A confiabilidade dos processos de auditoria seria assegurada pelas Normas de Auditoria Governamentais (NAGs), que é uma regulação nacional, emitida em 2010 e inspirada em padrões internacionais de auditoria (*International Auditing Standards* e *International Standards of Supreme Audit Institutions*). Contudo, na prática, procedimentos de auditoria podem sofrer com o *gap* “regulação-prática”. Quanto maior for tal *gap*, menor a confiabilidade dos processos de auditoria perante outros *stakeholders* (PORTER et al., 2012). Como reflexo deste *gap*, os Tribunais de Contas possuiriam menor capacidade de direcionar comportamento nos auditados. Ainda, a legitimidade das organizações e gestores públicos estaria sendo acessada por meio de processos de auditoria não confiáveis, restritos ou incompletos – o que representa um risco à democracia: assume-se que os órgãos públicos, quando auditados, já foram submetidos ao processo de *accountability*, reduzindo a atuação complementar de outras formas e mecanismos de *accountability* (GRAY; MANSON; CRAWFORD, 2015). Se as práticas de auditoria não são bem definidas, padronizadas e executadas pelos Tribunais de Contas, o principal mecanismo de *accountability* horizontal (ver O'Donell, 1998) existente se torna enfraquecido.

Considerados os impactos deste fenômeno, o **objetivo deste trabalho é analisar a existência do gap de auditoria “regulação-prática” nos processos realizados pelos Tribunais de Contas**. A análise do artigo restringe-se aos processos de auditoria sobre a prestação de contas municipais. Adicionalmente o artigo analisa (i) o escopo da auditoria que vem sendo realizada pelos Tribunais de Contas (ex. licitações, patrimônio) e (ii) os efeitos associados à existência de auditoria presencial (*in loco*) em municípios.

O presente artigo contribui com discussões acerca da auditoria governamental (HAY; CORDERY, 2018), especificamente sobre *outputs* e os efeitos da auditoria sobre a administração pública, em resposta à Gustavson e Rothstein (2013) que questionam que estudos sobre auditoria têm focado mais nos *inputs*, como a sua organização e independência. As implicações práticas são diretamente associadas ao papel de Tribunais de Contas como órgãos fundamentais para a realização da *accountability* no setor público, complementando a discussão iniciada por Rocha (2013).

Na sequência apresenta-se uma breve revisão da literatura sobre auditoria e o contexto de Tribunais de Contas no Brasil. Após os esclarecimentos metodológicos, segue a análise do *gap* de regulação-prática no setor público brasileiro. Finalmente, discutem-se as implicações dos achados e são feitas as considerações finais e implicações.

## 2. Literatura em auditoria e atuação de Tribunais de Contas

As etapas de fiscalização são essenciais para garantir a legalidade e eficiência das ações de governo dentro do ciclo de gestão financeira (CAMPOS; PRADHAN, 1996). Contudo, os impactos de organizações de auditoria governamental no setor público são raramente tratados (HAY; CORDERY, 2018; SPECK, 2000) e poucos estudos abordam a estruturação de tais organizações em governos regionais (MELO; PEREIRA, 2013). Apesar de sua escassez, a literatura atual sobre organizações de auditoria governamentais pode ser combinada com conhecimento prévio obtido sobre práticas de auditoria no setor privado, observadas adequações contextuais (EVANS; PATTON, 1987).

Em geral, Tribunais de Contas ou quaisquer organizações de auditoria (i) atuam como um mecanismo que diminui a assimetria de informação entre *stakeholders* – por exemplo, cidadãos e governos, gerando benefícios intrínsecos ao processo de *accountability*, além de (ii) prover ganhos de legitimidade e (iii) gerar incentivos para mudanças de práticas nas organizações auditadas – como os municípios (HAY; CORDERY, 2018; GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013; O’DONELL, 1998; POWER, 1997).

Os efeitos gerados por organizações de auditoria – como os Tribunais de Contas – dependeriam, em maior ou menor grau, da confiabilidade dos processos de auditoria que são desempenhados (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013). Tais processos de auditoria são estruturados em regulações que asseguram sua transparência e padronização (ISSAI 100, 2013). No Brasil, em geral, os Tribunais de Contas utilizam normas próprias suportadas por suas competências gerais de fiscalização e controle, além das Normas de Auditoria Governamental (NAGs)<sup>ii</sup>.

Segundo as Normas de Auditoria Governamental, o trabalho de auditoria deve ser realizado em quatro etapas principais – planejamento, execução, divulgação de relatório e monitoramento. O planejamento deve ser realizado *ex-ante* à atividade de campo, e considera o volume dos recursos envolvidos ou a complexidade das operações e transações a serem examinadas. Durante a execução, evidências são coletadas no campo e examinadas, de modo a fundamentar os comentários e opiniões. Em seguida um, relatório sobre o resultado final da auditoria deve ser divulgado, expressando a opinião do auditor, que pode ser (a) sem ressalvas; (b) com ressalvas; (c) adverso; (d) Relatório com abstenção ou negativa de opinião; e (e)

Relatório com parágrafo de ênfase ou incertezas. Por fim, as Normas de Auditoria Governamentais recomendam o monitoramento das recomendações emitidas no relatório.

Os processos de auditoria, principalmente durante o planejamento e execução das tarefas, variam conforme o tipo de auditoria desempenhado. Stapenhurst e Titsworth (2006) identificam três diferentes formas de auditoria desempenhadas no setor público, a saber, auditoria financeira, de legalidade e de desempenho. Na auditoria financeira o auditor atesta, embasado por seus conhecimentos contábeis e do governo, a fidedignidade e acurácia das demonstrações financeiras que são apresentadas pelo órgão público, e serve para garantir que os sistemas de controle contábil e financeiro sejam eficientes e funcionem corretamente e as transações financeiras tenham sido corretamente autorizadas e contabilizadas (STAPENHURST; TITSWORTH, 2006; STREIM, 1994). A auditoria de legalidade (*compliance*) verifica os atos do governo, atestando se as transações efetuadas pelos órgãos públicos estão em conformidade com todas as leis e regulações pertinentes, incluindo a verificação da alocação e gastos orçamentários (STAPENHURST; TITSWORTH, 2006). A auditoria de desempenho, por sua vez, confirma se os cidadãos receberam os serviços pelos quais pagam tributos, e o melhor uso de recursos humanos e financeiros pelo órgão público (STAPENHURST; TITSWORTH, 2006). É importante frisar que todas as formas de auditoria se complementam e que, quanto mais efetiva, maiores os reflexos na *accountability* dos programas de governo (STAPENHURST; TITSWORTH, 2006).

Em qualquer um dos tipos de auditoria realizados, como colocado pelas Normas de Auditoria Governamentais, a maior validade das suas evidências está em função da prática que lhe dá origem. A evidência obtida diretamente de fonte externa proporciona maior confiabilidade do que aquela obtida internamente (procedimento conhecido como circularização, ou confirmação externa), assim como também aumenta a confiabilidade das evidências o conhecimento obtido por meio de verificação direta. Cada um destes tipos de auditoria envolveria em maior ou menor grau processos atrelados à execução de auditoria, como a conciliação de informações (com confirmação interna e externa), o exame documental (verificação da autenticidade da informação), a inspeção física (verificação minuciosa para constatação da existência, características ou condições físicas), o exame de registros e documentos; a reexecução de controles internos, e a revisão analítica. Algumas dessas atividades devem ser realizadas por verificação direta (observação), que apresenta maior validade do que aquelas evidências obtidas indiretamente, por permitir a análise presencial dos sistemas, processos operacionais e atividades dos agentes. As Normas de Auditoria Governamentais afirmam que todos esses são “procedimentos básicos e obrigatórios que podem ser usados em qualquer auditoria governamental” (IRB, 2010:62).

A existência de diferentes tipos de auditoria traz certa vaguidade na ideia sobre o que é auditoria. Segundo Power (1997), esta noção vaga permite que a técnica de auditoria seja difundida, faça parte de diferentes arenas e esteja ligada a diferentes objetivos. Desta forma, um aspecto inerente da atividade é um provável choque de expectativas entre quem produz e quem utiliza-se da auditoria. A literatura utiliza o termo “*audit expectations gap*” – *gap* “expectativa-realidade” - para descrever a situação em que há diferença entre as expectativas de diversos *stakeholders* sobre os procedimentos que os auditores deveriam fazer e o que os auditores realmente fazem (GRAY; MANSON; CRAWFORD, 2015). São considerados *stakeholders* quaisquer agentes interessados no processo de *accountability* e na credibilidade de demonstrações financeiras, como os cidadãos, políticos, academia e o Ministério Público.

Em geral, estudos prévios realizados no Brasil não se referem diretamente à literatura de *audit expectations gap*, porém trazem à tona diversas evidências sobre sua existência no contexto brasileiro. Arantes, Abrucio e Teixeira (2005), demonstram a existência genérica do *gap* “expectativa-realidade” ao explorar a percepção de atores estratégicos externos aos Tribunais de Contas regionais no Brasil. Os autores apontam que o *gap* é maior na camada da

sociedade civil do que na avaliação do Ministério Público. Assim, seria de suma importância que os Tribunais de Contas identifiquem as necessidades específicas de cada *stakeholders* ao conduzir suas auditorias. Em suas conclusões finais, Rocha (2013) aprofunda a discussão e traz evidências sobre o *gap* “expectativa-realidade” entre o que o autor espera que o Tribunal de Contas de Santa Catarina deve realizar no seu parecer prévio de auditoria e o que realmente é reportado nestes documentos. Como exemplo, pode ser citado o fato dos pareceres prévios serem peças que tratam da conformidade e legalidade da ação administrativa, em detrimento da potencial avaliação de desempenho de governos.

Ainda, diferentes processos de auditoria podem não ser consistentes com o que é proposto por normas e padrões. Tal diferença entre as regulações e as práticas de auditoria é conhecida como *audit performance gap* – aqui traduzido como *gap* “regulação-prática” (PORTER; HÓGARTAIGH; BASKERVILLE, 2012). Uma das razões para sua existência está na falta de qualificação técnica e independência dos auditores (GRAY; MANSON; CRAWFORD, 2015), o que é esperado visto que estes fatores também impactam a qualidade de auditoria, definida como a probabilidade conjunta de determinado auditor (i) detectar distorções relevantes nas demonstrações financeiras do auditado e (ii) reportar essas distorções (DeANGELO, 1981).

Em relação à qualificação técnica, Porter (1993) revela que há um aparente desconhecimento dos auditores sobre as suas responsabilidades, seja por descuido, pouca experiência ou treinamento – e que esses fatores variam conforme a organização e rotinas do trabalho de auditoria. O estudo de Lino e Aquino (2018) suscita a discussão preliminar da existência deste *gap* “regulação-prática” ao analisar a diversidade na organização de processos e estrutura interna dos Tribunais de Contas. A leitura atenta deste estudo traz evidências de que o *gap* é observado entre as expectativas geradas pelos próprios Tribunais de Contas sobre a sua atuação e necessidade de criação do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas. As causas de menor independência nos Tribunais de Contas seriam a interferência de outras esferas de governo nas competências técnicas do órgão e a falta de atuação isenta dos Conselheiros (no caso do modelo Napoleônico) em relação a prefeitos, governadores, juízes federais, que impactaria o processo de auditoria em si para escolher o objetivo de auditoria e o que será reportado (DYE; STAPENHURST, 1998; POWER, 1997). Estudos trazem breve discussão sobre a característica clientelista, nepotista e, por vezes, corrupta de Conselheiros apontados politicamente nos Tribunais de Contas brasileiros (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009, ARANTES; ABRUCIO; TEIXEIRA, 2005),

Quanto maior o *gap* “expectativa-realidade”, “regulação-prática” ou ambos, menor a confiabilidade dos processos de auditoria para os diversos atores interessados (PORTER et al. 2012). Gustavson e Rothstein (2013, p.47) afirmam que a confiança no processo de auditoria é um importante fator para que esta atue alterando o comportamento dos auditados. Lewicki e Bunker (1996, p.116) destacam que a confiança, definida como a aceitação de risco frente a expectativas positivas em um relacionamento, é por vezes construída por meio de relações interpessoais frequentes. Dessa forma, a recorrência de interações entre auditores e auditados é analisada como um dos fatores que aumentam a qualidade e confiabilidade de processos de auditoria (CARCELLO; HERMANSON; McGRATH, 1992). Assim, uma forma de aumentar a confiança nos processos de auditoria seria a interação frequente com os auditados por meio de auditoria presencial (*in loco*).

### **3. Metodologia**

A metodologia aplicada buscou, nos processos de auditoria relacionados à prestação de contas municipais, evidências da existência do *gap* “regulação-prática” no setor público brasileiro. Adicionalmente, analisou-se o escopo da auditoria realizada pelos Tribunais de

Contas (ex. licitações, patrimônio, conciliações bancárias) e a forma como essa é realizada. Para tal, a pesquisa se baseou em coleta de dados via dois questionários construídos e enviados por plataforma *web* - disponíveis no Apêndice do presente artigo.

Entre setembro e outubro de 2017, o primeiro questionário eletrônico foi enviado para todos os 29 Tribunais de Contas responsáveis pelo acompanhamento das contas de municípios. Tal questionário foi endereçado para os auditores técnicos responsáveis pela fiscalização em municípios. Os contatos foram obtidos via *website* dos Tribunais de Contas e interações prévias dos pesquisadores com tais auditores técnicos.

Dentre 105 respondentes, obteve-se 74 respostas completas, distribuídas entre 11 Tribunais de Contas de todas as regiões geográficas brasileiras e compreendendo pouco menos de 40% da população de Tribunais de Contas com jurisdição sobre municípios. O número de respondentes por questão depende dos processos de auditoria que são efetuados por cada auditor. Assim, ressalta-se que podem existir quantidades diferentes de resposta por questões formuladas, quando no momento da análise. A **Tabela 1** apresenta a descrição dos auditores respondentes, por Tribunal de Contas. Em geral, os respondentes possuem alto grau de escolaridade. No total, 32 respondentes concluíram mais de uma graduação em nível superior. Apenas 4 respondentes concluíram apenas a graduação, sendo que a maioria possui formação seguida de especialização (42%) ou mestrado (49%).

**Tabela 1 - Caracterização do Tribunal de Contas e Respondentes**

Tribunal de Contas <sup>(1)</sup>	TCE AC	TCE CE	TCE ES	TCE MG	TCE MT	TCEM PA	TCE PB	TCE RO	TCE RS	TCE SC	TCM SP	TCE SP
207		582	461	2.198	.	1.158	850	199	1.269	1.030	.	1.903
Total de auditores	.	187	242	669	169	.	147	113	519	292	.	758
Total de respondentes	1	1	1	33	1	2	12	8	1	1	7	6
Escolaridade Máxima:												
Graduação	.	.	.	4	.	.	.	.	.	.	.	.
Especialização	.	.	.	14	.	.	8	2	.	.	.	7
Mestrado	1	1	1	13	1	2	3	6	1	1	6	.
Doutorado	.	.	.		2	.		1	.	.	.	.
Formação <sup>(2)</sup> :												
Administração	1	1	1	21	1	2	11	7	1	1	6	7
Contabilidade	.	.	1	10	.	1	5	6	.	1	3	2
Direito	.	.	1	4	.	.	3	2	.	1	1	2
Economia	.	.	.	3	.	2	.	.	1	.	1	.
Engenharia	.	.	.		6	.	.	4	1	.	2	.
Experiência (média de anos)	18	8	22	21	12	19	13	13	5	9	7,6	10

Notas: (1) TCE – Tribunal de Contas do Estado; TCM – Tribunal de Contas do Município; TCEM – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado. (2) Os respondentes puderam informar mais de uma formação. Campos preenchidos com “.” indicam que não há dados ou não houveram respondentes nesta classificação.

Para a construção do questionário enviado aos Tribunais de Contas foram feitas duas entrevistas exploratórias com membros dos Tribunais de Contas – que originaram melhorias e direcionaram novas perguntas não exploradas *a priori* pelos pesquisadores, seguidas de um piloto. O questionário foi desenvolvido em 5 blocos, totalizando 23 questões (vide Apêndice). Em geral, as questões procuraram captar qual o escopo de auditoria considerado usual pelo respondente, além de verificar quais eram as normas adotadas pelo Tribunal de Contas em que ele atua. As questões possuíam campos de comentários livres, em que o respondente poderia complementar as informações requisitadas.

Em outubro de 2017, o segundo questionário eletrônico foi enviado para 4.908 contadores municipais. Os contatos foram obtidos a partir da base de dados de contadores cadastrados no SIOPS (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde). Obteve-se 788 respostas, com 341 completas – taxa de resposta de cerca de 7%.

O questionário foi enviado aos contadores após a realização de um piloto que fez parte da etapa de construção do instrumento de coleta de dados. O questionário apresentou 17 questões e foi desenvolvido em 3 blocos (vide Apêndice). As questões desenvolvidas em escala *likert* obtiveram *alpha de cronbach* de 0,873, acima do valor mínimo aceitável pela literatura, que é de 0,7 (LEONTITSIS; PAGGE, 2007), sugerindo a confiabilidade no instrumento de pesquisa utilizado por este estudo. Todas as questões possuíam campo de comentários livres, caso o respondente tivesse necessidade de complementação.

A Tabela 2 descreve as características dos municípios e contadores respondentes. Foram recebidas respostas de municípios de 22 estados, compostos na maioria por municípios dos estados de SP (86), RS (80), MG (35), PR (23), SC (15), MS (12) e MT (11), abaixo de 50.000 habitantes (86%). A maior parte dos respondentes são contadores concursados (70%), com elevada experiência na função (9 anos, em média).

**Tabela 2 - Características dos municípios e contadores respondentes**

	N	Média	Desvio Padrão	Min	Max
Anos de experiência – concursados	235	13,5	9,4	1	42
Anos de experiência - comissionado / terceirizado / contratado	100	17,7	9,4	0	40
Número de Secretarias na Prefeitura	333	9,0	4,5	1	30
Porte (habitantes em milhares - 2015)	342	34	94	1,2	1.165
Receita arrecadada total p/ habitante (2016)	280	3.671	1.594	1.651	11.676
Servidores - Administração Direta (2015)	342	1.036	1.806	95	17.571
Servidores - Administração Indireta (2015)	71	224	620	0	4.066

Fonte: Elaborada pelos autores, com base em dados do IBGE (2015, 2016); SICONFI (2016), e dados coletados pela pesquisa.

A análise do *gap* “*regulação-prática*” foi feita comparando-se o conteúdo mínimo exigido pelas Normas de Auditoria Governamentais (NAGSs) vigentes no Brasil (IRB, 2010) com as respostas enviadas pelos auditores de Tribunais de Contas relatando suas atividades de planejamento e execução de auditoria. Ainda, comparou-se as respostas entre os auditores e auditados em relação a quais técnicas de auditoria citadas nas NAGs são usualmente adotadas para averiguar determinados processos no setor público (escopo de auditoria) – alinhado ao primeiro objetivo secundário deste trabalho. Por fim, analisou-se a realização de auditoria presencial ou à distância nos municípios brasileiros, discutindo suas prováveis implicações com base em literatura prévia.

#### 4. A auditoria dos Tribunais de Contas no setor público brasileiro

Esta seção analisa e reporta as evidências encontradas no contexto brasileiro acerca da existência de um dos dois tipos de *gap* de auditoria tratados pela literatura internacional, a saber, o *gap* “*regulação-prática*”, que ocorre quando auditores não seguem os processos de auditoria que são padronizados em normas e regulamentos. Complementarmente, é feita a análise sobre (i) o escopo da auditoria que vem sendo realizada pelos Tribunais de Contas e (ii) os efeitos associados à existência de auditoria presencial em municípios.

##### *Gap* “*regulação-prática*”

*Quais normas de auditoria são utilizadas?* A primeira análise considera a regulação que auditores seguem ao executar suas funções durante o trabalho de auditoria. Os dados foram obtidos por meio da resposta de 74 auditores a um questionamento aberto sobre “quais são as normas de auditoria adotadas pelo seu Tribunal de Contas, que são seguidas durante o processo de auditoria”. De forma alarmante, 20% dos auditores afirmaram que não seguem ou desconhecem qualquer norma de auditoria que deveria ser utilizada no desempenho de suas atividades. Pouco mais de 50% dos auditores (33 respondentes) afirmam que seguem um manual ou norma elaborados pelo próprio Tribunal de Contas em que atuam. Em alguns casos (8 respondentes), os auditores deixaram explícito que tais manuais e normas estão alinhados com as Normas de Auditoria Governamentais (NAGs); 4 respondentes citaram a utilização complementar do manual de auditoria financeira do Tribunal de Contas da União, considerando-o “mais abrangente e operacionalizável”. Apenas 15% dos auditores (10 respondentes) afirmaram seguir exclusivamente as Normas de Auditoria Governamental durante o processo de auditoria. As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público foram citadas como fonte regulatória complementar por apenas 3 respondentes. Os 15% restantes sugerem o uso de normas de auditoria privada, normas internacionais de auditoria no setor público ou não detalharam suficientemente a norma utilizada.

Contudo, tanto nos casos de uso dos manuais dos Tribunais de Contas quanto àqueles que se referem à utilização das NAGs, existem divergências quanto à real utilização destas regulações, conforme abordado por alguns dos auditores respondentes:

“...importante ressaltar que, embora o [Tribunal de Contas] tenha dispendido tempo e dinheiro no desenvolvimento do manual de auditoria, não existe nenhuma aferição de que essas normas estejam sendo seguidas ou não. Acredito que apenas duas coordenadorias do Tribunal adotem de forma mais sistemática os procedimentos de auditoria preconizados para o nosso trabalho”. (Auditor 1, Sudeste)

“...seguimos as NAGs, porém não há verificação se elas de fato vêm sendo seguidas nos trabalhos de auditoria”. (Auditor 2, Nordeste)

Ainda, um dos respondentes relatou que “as normas de Auditoria Governamental e de Auditoria Independente são adotadas pelo corpo técnico, não pelo Tribunal de Contas formalmente”. Este fato favoreceria a adoção superficial de partes das normas, dificultando a padronização de resultados da auditoria.

Observa-se que, dependendo do Tribunal de Contas, ocorre determinado grau de divergência entre as normas que devem ser seguidas e como devem ser executados os procedimentos de auditoria – adicionando mais pontos de diversidade à discussão trazida por Lino e Aquino (2018). De forma agravante, foram encontradas divergências em relação à regulação que é seguida por auditores vinculados a um mesmo Tribunal de Contas. Assim, se considerarmos que a norma adotada direcionaria os trabalhos desenvolvidos, os resultados indicam a existência de problemas de comparabilidade dos resultados da auditoria não só *entre* os diferentes Tribunais de Contas, mas também *dentro* de um mesmo Tribunal de Contas. Por exemplo, 33 respondentes do mesmo Tribunal de Contas citaram 8 fontes de normas diferentes, tendo sido citadas as resoluções e manuais do próprio Tribunal de Contas por 19 respondentes, normas da INTOSAI por 12, as NAGs por 9, ISSAIs por 5, normas do TCU por 4, além de 1 respondente que afirmou não saber qual seria a norma a ser seguida. A baixa taxa de adesão e reconhecimento das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), que desde 2015 fazem parte do contexto normativo brasileiro, podem representar baixa conscientização sobre a importância de treinamentos a serem disponibilizados para os auditores, mitigando sua qualificação técnica, conforme discutido por Porter (1993).

*As orientações das NAGs são seguidas?* O questionário enviado também permitiu a análise comparativa entre o que é sugerido pelas NAGs e os fatores relacionados ao planejamento e execução da auditoria que foram reportados pelos auditores dos Tribunais de

Contas – fundamental para evidenciar o *gap* “regulação-prática”. Discute-se a (i) a composição das equipes de auditoria; (ii) o planejamento da auditoria; e (iii) a execução da auditoria.

Segundo as Normas de Auditoria Governamentais, a equipe de auditoria “deve contemplar profissionais de diferentes experiências e competências a serem designados para a execução dos trabalhos, levando em conta a capacitação necessária em relação à complexidade, materialidade, relevância e criticidade do ente público”. Nesse sentido, os 68 respondentes indicaram que a composição das equipes que atuam diretamente no campo se dá pelos seguintes critérios: 40% responderam algum critério relacionado à área de formação dos componentes da equipe que vai fazer a auditoria presencial. Outros 18% disseram que não há critérios objetivos para definir a composição da equipe. Finalmente, 18% definiram critérios de oportunidade, como por exemplo, disponibilidade do auditor (é selecionado para a auditoria quem estiver disponível no momento, sem um planejamento prévio). Apenas 1 respondente citou haver uma matriz de risco direcionando a composição das equipes.

Também é sugerido pelas NAGs que tanto a fase de planejamento, quanto de execução devem ser organizadas em documentos chamados papéis de trabalho. Nesse sentido, do total de 68 respondentes, 21% (14 respondentes) disseram que não há papéis de trabalho claramente definidos. Já 57% (39 respondentes) disseram que os próprios auditores elaboram seus papéis de trabalho, sem uma coordenação. O restante (15 respondentes) apontou que o Tribunal de Contas produz um papel de trabalho padronizado que é utilizado pelos auditores no campo.

Em relação à execução de auditoria, os municípios auditados presencialmente são em geral escolhidos via matriz de risco. Apenas 20,7 % (11 respondentes) disseram que todos os municípios do estado são auditados de forma presencial. Ainda, em um caso, foi citada a ingerência de Conselheiros sobre a escolha dos municípios a serem auditados presencialmente. Levando em conta as características políticas tratadas em Loureiro et al. (2009), isso pode ser um problema, visto que essa alocação de trabalho de auditoria deveria considerar critérios estritamente técnicos, conforme exposto nas Normas de Auditoria Governamentais.

A Tabela 3 resume quais técnicas de auditoria citadas nas NAGs são usualmente adotadas para averiguar determinados processos no setor público (escopo de auditoria). As NAGs recomendam a “verificação direta” e “circularização” como procedimentos de confirmação externa que proporcionam maior confiabilidade nas evidências de auditoria. Observou-se que o procedimento de verificação direta foi reportado quase em sua totalidade nos processos de obras em andamento, enquanto o procedimento de circularização foi poucas vezes indicado.

**Tabela 3 – Técnicas de auditoria utilizadas por tipo de processo analisado**

<b>Tipo de Processo</b>	<b>N</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>
Obras	45	4	5	7	-	-	19	-	-
Licitações	44	2	3	20	-	-	6	-	-
Dívida ativa	31	2	3	5	3	-	-	-	2
Imobilizado	38	2	3	-	15	3	-	-	-
Almoxarifado	37	2	3	1	16	-	-	-	-
Restos a pagar	36	-	1	6	2	6	1	4	-
Bancos	29	2	2	-	-	6	-	5	-
Passivos	41	2	2	7	1	5	-	3	4
Desempenho	25	2	2	-	-	4	-	-	-

Fonte: Elaborada pelos autores com base em questionário enviado para auditores de Tribunais de Contas. Nota: Os rótulos das colunas significam as seguintes técnicas de auditoria [0] Sem padrão; [1] Amostragem; [2] Análise Documental; [3] Teste Substantivo; [4] Conciliação; [5] Verificação direta; [6] Circularização; [7] Conferência de cálculos e movimentação. Os números da tabela representam a quantidade de respostas que cada técnica de auditoria recebeu em relação ao processo analisado.

As NAGs também determinam que, para que uma evidência de auditoria seja considerada válida, cálculos devem ser realizados para definir o tamanho da amostra. Contudo, o uso de amostragem foi pouco indicado como técnica de auditoria utilizada - sinalizando falta de procedimentos apropriados para obtenção de uma amostragem tecnicamente válida. Quando questionados exclusivamente sobre processos de amostragem, os respondentes indicaram genericamente que são considerados aspectos de relevância/materialidade (22); riscos (7); julgamento do auditor (6) e aleatoriedade (5). Cerca de 30% dos respondentes afirmaram que o volume de transações do ativo ou do passivo não afeta a forma como a auditoria é realizada, podendo indicar que o processo de amostragem e de testes de auditoria não tem seguido a tecnicidade exigida pelas normas.

A conferência de cálculos e de movimentações foi muito pouco lembrada pelos auditores, o que pode indicar que esse procedimento seja direcionado aos sistemas de coleta de dados e de processamento - que geram alertas automaticamente (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016). Porém, ressalta-se que o sucesso nesse procedimento, se realizado de forma automática, depende do grau de granularidade das informações que o Tribunal de Contas coleta, e de toda forma irá requerer conferência presencial na origem das informações.

As evidências desta seção demonstram a existência do *gap* “regulação-prática” em pelo menos duas das etapas consideradas essenciais pelas Normas de Auditoria Governamentais – planejamento e execução, ao apresentar a existência de procedimentos divergentes entre os auditores, e o que as orientações das NAGs sugerem. Complementa-se, portanto, o que foi discutido nas conclusões de Rocha (2013), que apontou a falta de métodos e sistematização dos Tribunais de Contas para desenvolvimento de seus pareceres. A falta de conscientização sobre a necessidade de capacitação técnica de equipes de auditoria, aliada ao planejamento inexistente ou superficial e pouca padronização no momento da execução da auditoria, gera um aumento significativo de riscos que ameaçam a confiabilidade dos processos de auditoria executados nos diversos Tribunais de Contas brasileiros. A menor confiabilidade da auditoria impactaria negativamente o papel destas organizações enquanto mecanismos de *accountability*.

### *Escopo de auditoria realizado e percebido no setor público brasileiro*

Esta seção se baseia na comparação de respostas entre contadores municipais e auditores dos Tribunais de Contas, objetivando demonstrar diferenças que existem entre a percepção e expectativas destes dois conjuntos de atores sobre os processos de auditoria que são desempenhados no setor público brasileiro.

*Qual o tipo de processo mais relevante para a auditoria?* De acordo com a percepção dos contadores respondentes, o maior foco da auditoria realizada pelos Tribunais de Contas está direcionado para os processos licitatórios e contas bancárias (Tabela 4). Essa é uma característica condizente ao modelo Napoleônico de organizações de auditoria, dos quais os Tribunais de Contas brasileiros fazem parte. Neste modelo, em geral ocorre uma auditoria de legalidade (*compliance*), com *background* legal (e não econômico-financeiro, ou contábil) nas análises (DYE; STAPENHURST, 1998).

Cabe destacar que a adoção da convergência da contabilidade governamental do Brasil ao padrão internacional IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) marca uma transição da contabilidade, migrando o foco do orçamento para o patrimônio, tendo sido chamada inclusive de contabilidade patrimonial (NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011, HOLANDA; MACHADO, 2010). Esse padrão contábil pressupõe não apenas o registro de valores dos ativos e passivos pela sua competência, mas também o reconhecimento de ativos *off-balance* (AZEVEDO et al., 2017) e de passivos que embora existissem não eram reconhecidos contabilmente, conhecidos como ‘esqueletos’ (NASCIMENTO; DEBUS, 2001).

Nesse contexto, seria esperado que os Tribunais de Contas executassem trabalhos de auditoria financeira focando processos específicos tais como o controle sobre o patrimônio, o passivo e a dívida ativa. Contudo, como observado na Tabela 4, os contadores municipais não percebem que os elementos de controle patrimonial são prioridade na auditoria dos Tribunais de Contas.

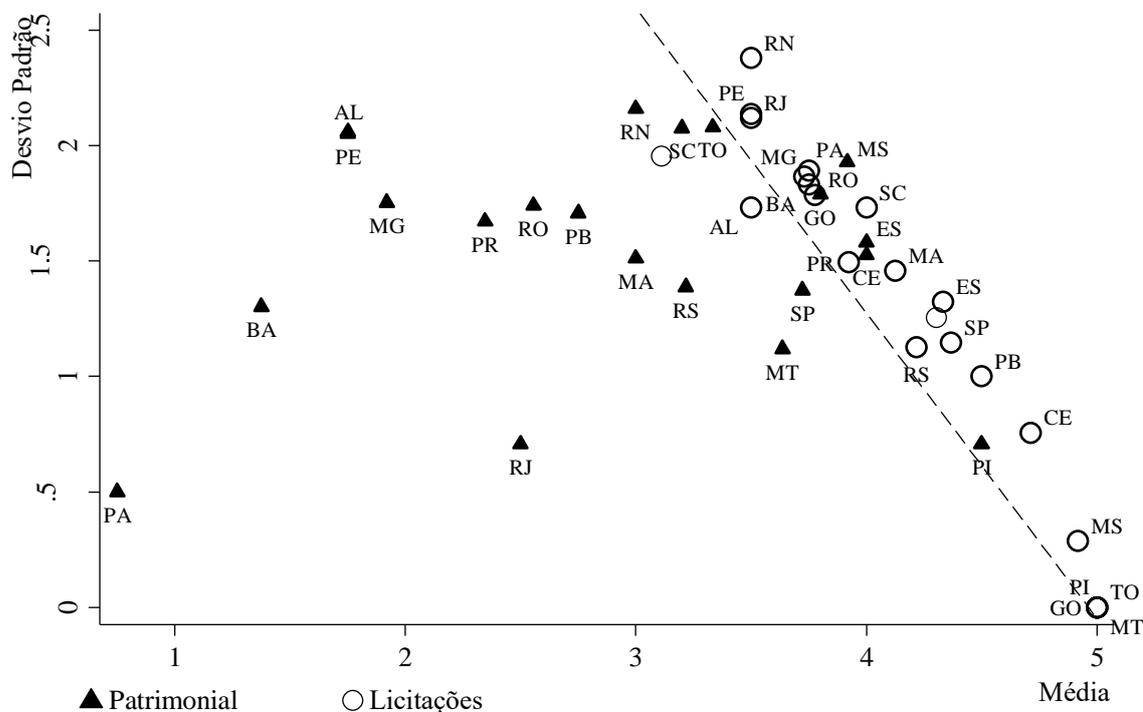
**Tabela 4 - Importância do foco da auditoria percebida pelos contadores municipais**

Processo	N	Media	Desv Padrão	Min	Max
Licitações	↑ 359	4.2	1.4	0	5
Contas bancárias	359	3.6	1.5	0	5
Restos a pagar	359	3.5	1.6	0	5
Obras	359	3.4	1.7	0	5
Dívida ativa	359	3.4	1.6	0	5
Auditoria de desempenho	359	3.4	1.7	0	5
Passivo	359	3.3	1.6	0	5
Patrimônio	359	3.1	1.7	0	5
Almoxarifado	↓ 359	2.9	1.7	0	5

Fonte: Questionário elaborado pelos autores, enviado para contadores municipais.

Analisando o controle dos Tribunais de Contas sobre o patrimônio, verifica-se não haver uma padronização entre tais órgãos, segundo a percepção dos contadores municipais. A Figura 1 mostra uma dispersão maior entre os processos de auditoria relacionados ao patrimônio, quando comparados aos processos licitatórios (que são o maior foco de auditoria, usualmente).

**Figura 1 - Importância percebida sobre o processo de auditoria patrimonial e de licitações**



Fonte: Elaborada pelos autores, com base em questionário enviado para contadores municipais. Notas: (I) Na horizontal é apresentada a média da percepção de importância sobre a auditoria de patrimônio, através de uma escala *likert* entre 0 e 5, sendo 5 a maior importância, e na vertical é apresentado o desvio padrão das respostas. (II) número de respondentes (353): AL(4); BA(8); CE(7); ES(9); GO(5); MA(8); MG(37); MS(12); MT(11); PA(4); PB(4); PE(8); PI(2); PR(26); RJ(2); RN(4); RO(9); RS(83); SC(15); SP(90); TO(3). (III) Os estados que possuíam apenas 1 respondente não foram listados (RR e SE). (IV) A linha pontilhada na figura ajuda a segregar as observações de processos patrimoniais (marcados com o triângulo) e licitatórios (marcados com o círculo). (V) Os resultados dos respondentes de SP são jurisdicionados apenas ao Tribunal de Contas do Estado, e não ao TCM-SP

A linha pontilhada na Figura 1 segrega as observações de processos patrimoniais e licitatórios, evidenciando que a média de importância percebida nos processos licitatórios é alta, sempre superior à 3,5 pontos na escala *likert* aplicada. Enquanto, por outro lado, os processos de auditoria patrimonial atingem no máximo os mesmos 3,5 pontos na escala *likert*, com exceção do estado do Piauí<sup>iii</sup>.

Ainda, segundo a percepção dos contadores municipais, nenhum Tribunal de Contas prioriza o controle patrimonial em detrimento da fiscalização de licitações. Dessa forma, observa-se tanto a falta de coordenação no sentido de uniformizar as técnicas de auditoria, quanto variação no escopo de auditoria priorizado pelos diversos Tribunais de Contas no Brasil. O que sugere a necessidade de coordenação central para tais órgãos.

Lino e Aquino (2018) discutiram a diversidade *entre* diversos Tribunais de Contas regionais brasileiros. O que a análise da Figura 1 sugere é que, além da diferença entre as cortes de contas, há uma diversidade *interna* e inerente às atividades destes órgãos. Na maioria dos Tribunais de Contas observou-se que há um alto desvio-padrão nos processos de auditoria patrimonial. Isso dá indícios que os diversos jurisdicionados de um mesmo Tribunal de Contas percebem de forma diferente a coerção para executar avanços em sua contabilidade patrimonial. Esse fenômeno ocorreria tanto entre auditores quanto entre unidades regionais, quando estas existem. Contadores municipais respondentes do questionário, quando perguntados sobre o processo de auditoria ao qual eram submetidos, afirmaram:

“Depende muito do auditor. No caso aqueles com formação em Direito dão pouca ênfase à contabilidade. São raros os auditores com formação em Ciências Contábeis, pelo menos em nossa regional de fiscalização é o que podemos perceber.” (Contador terceirizado 1, Sudeste)

“[Para a] regional [1, daria uma nota] 2,5, para a regional [2] 7,5” (Contador terceirizado 1, Sul).

Tal evidência é corroborada pelas respostas de auditores dos Tribunais de Contas. De acordo com estes respondentes, o maior foco de auditoria é orçamentário e o menor foco está na auditoria patrimonial (Tabela 5).

**Tabela 5 - Foco da auditoria sobre os municípios de acordo com os auditores de Tribunais de Contas**

Tipo de auditoria	N	Média	Desvio Padrão	Min	Max
Orçamentária	74	3,4	1,2	1	5
Financeira	74	3,0	1,2	1	5
Contábil	74	3,0	1,5	1	5
Operacional	74	2,9	1,6	1	5
Patrimonial	74	2,6	1,5	1	5

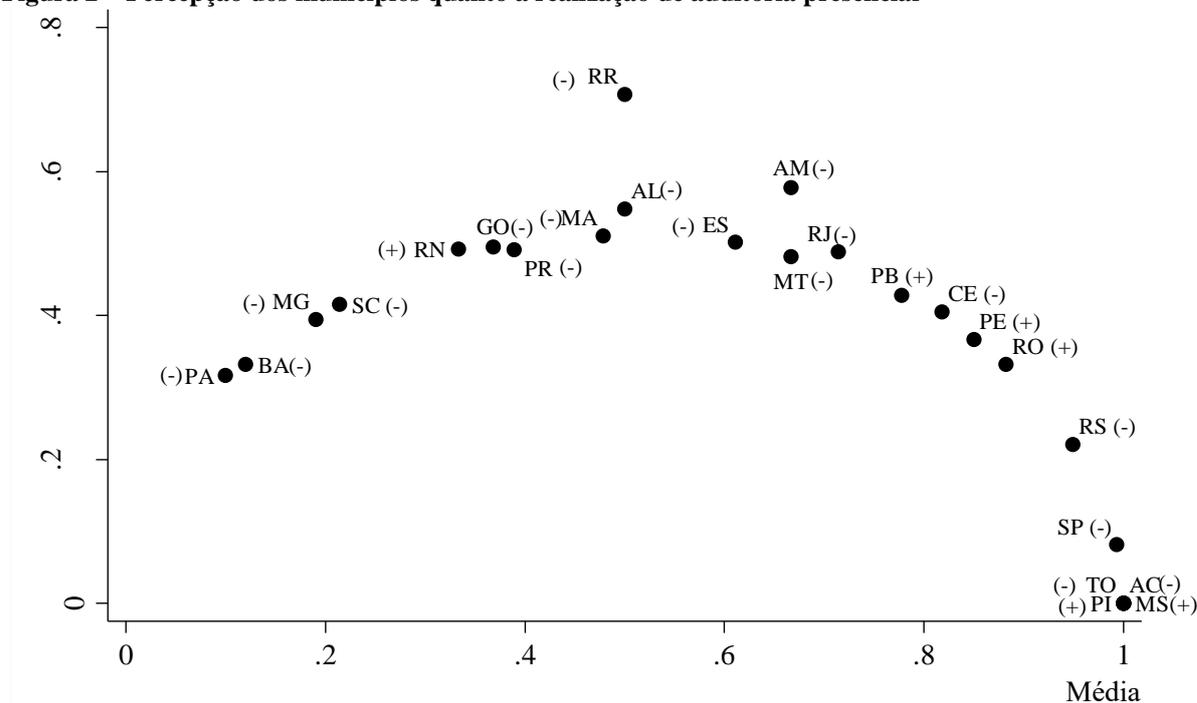
Fonte: Elaborada pelos autores, com base em questionário enviado para auditores de Tribunais de Contas. Notas: (I) 74 auditores respondentes, de 10 Tribunais de Contas diferentes (Tribunais de Contas do Estado em ES, MG, MT, PB, RO, RS, SP, CE, Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do PA, e Tribunal de Contas do Município de SP); (II) Para a resposta, exigiu-se uma escala forçada para cada item, então os respondentes tiveram que ordenar obrigatoriamente, não permitindo duas dimensões em um mesmo nível.

Mesmo verificando que alguns Tribunais de Contas tenham criado estruturas específicas para acompanhamento do patrimônio dos auditados (ex. Minas Gerais), a conclusão é que o controle do patrimônio ainda é incipiente e os municípios sabem disso. Dessa forma, não estariam sendo criados os incentivos necessários para a convergência contábil no Brasil. Esta análise sugere a existência de mais um *gap* “regulação-prática”, visto que os Tribunais de Contas possuem competências para realizar a auditoria financeira, e parecem não interpretá-la como essencial, ou ainda, não movimentar recursos para sua realização.

*Auditoria presencial: estado atual e prováveis benefícios*

Mais uma vez, observa-se uma variação interna nos processos de Tribunais de Contas em relação à existência de auditoria presencial, segundo a percepção dos contadores municipais. A Figura 2 indica que os Tribunais de Contas podem priorizar mais a auditoria presencial em determinados municípios do que em outros, evidenciado pelo alto desvio padrão nas respostas. Além disso, demonstra que a percepção geral é que está ocorrendo uma diminuição na duração da auditoria presencial em municípios, com exceção<sup>iv</sup> apenas do estado do Mato Grosso do Sul (sinalizado pelo sinal positivo “+” na figura).

Figura 2 – Percepção dos municípios quanto à realização de auditoria presencial



Notas: (I) Na horizontal é apresentada a média da percepção de existência de auditoria presencial, entre 0 e 1. Na vertical é apresentado o desvio padrão das respostas. (II) Número de respondentes (764): AC(3); AL(6); AM(3); AP(1); BA(25); CE(11); ES(18); GO(19); MA(23); MG(105); MS(19); MT(24); PA(10); PB(18); PE(20); PI(8); PR(26); RJ(7); RN(12); RO(17); RR(2); RS(138); SC(42); SE(1); SP(152); TO(8). (III) o sinal entre parênteses indica a percepção dos respondentes se a auditoria presencial está aumentando ou diminuindo. (IV) os resultados dos respondentes de SP são jurisdicionados apenas ao Tribunal de Contas do Estado, e não ao TCM-SP.

Os dados comparativos entre o que auditores responderam e auditados percebem que é executado, em termos de auditoria presencial, foi sumarizado na Tabela 6. Em geral, a auditoria presencial reportada pelos auditores está sobrevalorizando o número de dias que são utilizados para auditar os municípios de menor porte, segundo a faixa populacional dos que estão abaixo de 100 mil habitantes. Acima de 100 mil habitantes não há tal fenômeno claramente identificado. Dessa forma, cabe análise futura, em outras pesquisas, sobre os processos de auditoria efetuados em relação à complexidade do ente auditado – não apenas em relação ao porte, visando analisar com profundidade as diferenças no processo de auditoria.

A baixa frequência da auditoria presencial já havia sido relatada por Arantes, Abrucio e Teixeira (2005). A presente pesquisa encontrou casos de contadores que nunca presenciaram uma auditoria *presencial* do Tribunal de Contas, como evidenciado por um dos respondentes que relatou que há 17 anos o município não recebe uma auditoria presencial, e desconhece como seria esse trabalho:

“Desde a emancipação do Município em 1997, houve apenas uma auditoria em 2000”. (Contador Concursado, Sul)

Tal percepção contradiz a expectativa de que, a partir do amplo processo de automatização da auditoria verificado nos últimos anos (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016), haveria mais tempo para os auditores dedicarem às auditorias de campo devido ao menor tempo gasto em atividades operacionais, como a conferência de documentação enviada, por exemplo (LINO; AQUINO, 2018).

**Tabela 6 – Média em dias da auditoria presencial, comparação entre auditores e auditados**

UF	TCE-CE		TCE-ES		TCE-MG		TCE-PB		TCE-RO		TCE-RS		TCE-SP		TCEM-PA	
	med	n	med	n	med	n	med	n	med	n	med	n	med	n	med	n
<b>Menor que 20 mil habitantes</b>																
Contador	1,83	3	10,8	5	4,65	26	3,33	3	3,0	5	3,78	64	4,59	54	.	0
Auditor	2,0	1	5,0	1	6,09	22	4,43	7	3,75	4	2,0	1	4,33	6	3,0	1
	▼		▲		▼		▼		▼		▲		▲		.	
<b>Entre 20 e 50 mil habitantes</b>																
Contador	3,0	1	5,0	2	4,0	7	.	0	6,0	2	5,73	11	3,93	14	2,33	3
Auditor	2,0	1	5,0	1	7,0	22	4,86	7	3,75	4	4,0	1	4,33	6	3,0	1
	▲		.		▼		.		▲		▲		▼		▼	
<b>Entre 50 e 100 mil habitantes</b>																
Contador	3,67	3	.	0	7,0	1	.	0	4,0	1	6,2	5	4,33	6	.	0
Auditor	2,0	1	10,0	1	7,73	22	5,57	7	3,75	4	7,0	1	4,50	6	4,0	1
	▲		.		▼		.		▲		▼		▼		.	
<b>Entre 100 e 500 mil habitantes</b>																
Contador	.	0	15,0	1	.	0	.	0	.	0	15,0	2	4,5	6	.	0
Auditor	5,0	1	10,0	1	8,86	22	4,83	7	5,75	4	10,0	1	7,17	6	4,0	1
	.		▲		.		.		.		▲		.		.	
<b>Maior que 500 mil habitantes</b>																
Contador	.	0	.	0	.	0	.	0	.	0	.	0	5,0	1	.	0
Auditor	5,0	1	.	1	9,27	22	5,67	7	6,67	4	15,0	1	8,33	6	5,0	1
	.		.		.		.		.		.		▼		.	

Fonte: Elaborada pelos autores com base em dados da pesquisa. Notas: [I] Os campos preenchidos com “.” indicam que não houveram respondentes suficientes para efetuar a comparação. “▼” (em vermelho) significa que contadores municipais percebem menos dias de auditoria presencial em relação ao que foi reportado pelos auditores, e “▲” (em preto) o caso inverso. [II] os resultados dos respondentes de SP são jurisdicionados apenas ao Tribunal de Contas do Estado, e não ao TCM-SP.

Em geral, o que ocorre é uma substituição dos procedimentos presenciais pela auditoria à distância, utilizando-se regras de sistemas automatizados de coleta e processamento de informações dos auditados. A substituição da auditoria presencial pela eletrônica foi apontada por alguns contadores:

“Devido aos vários sistemas de controle on-line; o Tribunal tem visitado menos os municípios”. (Contador concursado 1, Sul).

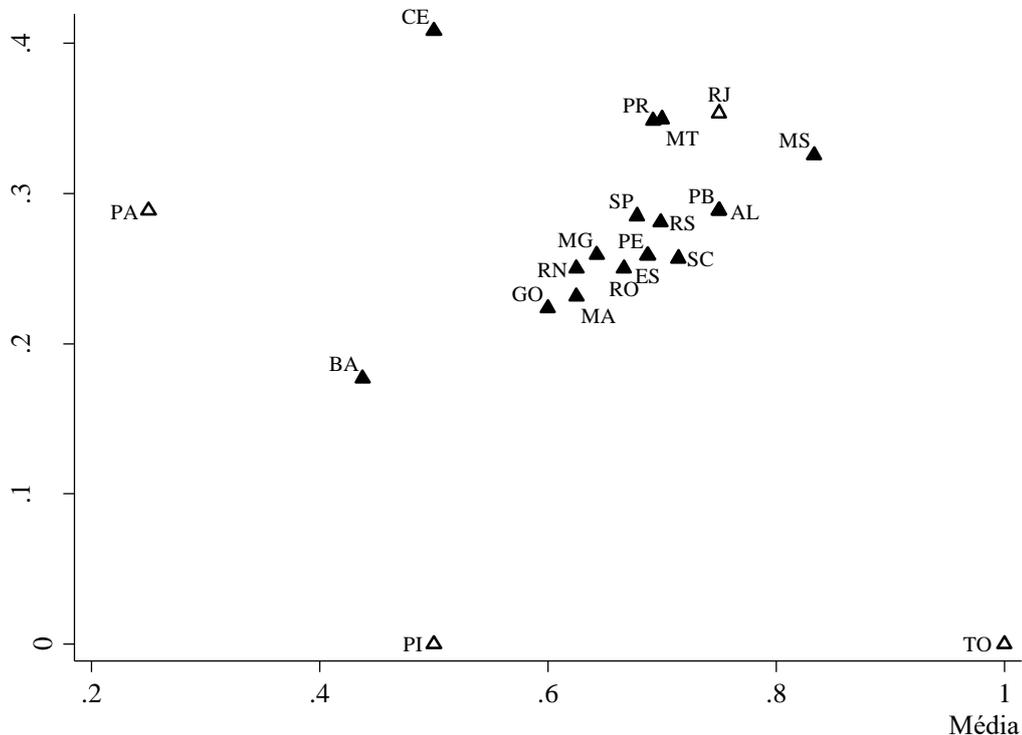
Alguns respondentes comentaram que entendem a auditoria presencial como fonte importante de informação para o controle, e lamentam que essa não seja muito frequente:

“As visitas *in loco* são fontes excelentes de auditoria, entretanto são pouco realizadas” (Contador concursado 2, Sul);

A Figura 3 apresenta a confiança dos auditados sobre a auditoria realizada pelos Tribunais de Contas nos municípios. A confiança foi captada através da seguinte pergunta: “Confio plenamente na auditoria realizada pelo Tribunal de Contas”, cujas respostas poderiam ser (0) discordo; (0,5) concordo parcialmente e (1) concordo totalmente. O Tribunal de Contas

que apresentou maior confiança foi o de Tocantins, mas com apenas 3 respondentes. Dentre os que tiveram acima de 4 respondentes foi o de Mato Grosso do Sul, mas com um elevado desvio padrão, que representaria uma alta variação da percepção entre os respondentes. No lado oposto, dentre os que possuíam mais de 4 respondentes, o Tribunal de Contas da Bahia foi o que apresentou menor confiança na sua auditoria realizada, e com um baixo desvio padrão, o que demonstra uma baixa discordância na questão.

Figura 3 - Confiança dos municípios na auditoria do Tribunal de Contas



Fonte: Elaborada pelos autores, com base em questionário enviado para contadores municipais. Notas: (I) Na horizontal é apresentada a média da confiança, entre 0 e 1. Na vertical é apresentado o desvio padrão das respostas. (II) número de respondentes (345): AL(4); BA (8); CE(7); ES (8); MA(8); MG(35); MS(12); MT(10); PA(4); PB(4); PE(8); PI(2); PR(26); RJ(2); RN(4); RO(9); RS(83); SC (14); SP (87); TO(3). (III) Os símbolos sem preenchimento mostram os estados que tiveram menos de 4 respondentes. (IV) Estados com apenas 1 respondente não foram listados, por não ser possível calcular o desvio padrão, cujas respostas foram: RR (0,5); SE (1,0). (V) os resultados dos respondentes de SP são jurisdicionados apenas ao Tribunal de Contas do Estado, e não ao TCM-SP.

Os resultados demonstram existir, além dos Tribunais de Contas já citados, dois blocos de Tribunais de Contas, que possuem próximo a 70% de confiança, mas ambos os grupos com alto desvio padrão, o que demonstra certa variação na percepção de confiança. Ressalta-se que os resultados apresentados não possuem a intenção de generalização da opinião de todos os municípios dos estados, e restringe-se ao número de respondentes, apresentados no gráfico.

Com o objetivo de testar se a auditoria *presencial* altera a percepção dos auditados sobre a adequabilidade do processo de auditoria, testes foram realizados para investigar sua influência sobre a confiança na auditoria dos Tribunais de Contas, e foram encontrados dois resultados. Primeiro, por meio de um teste de média (*ttest*) verificou-se uma diferença de média (significante e 5%) na confiança dos contadores das Prefeituras em relação ao processo de auditoria realizado pelos Tribunais de Contas, considerando os grupos que possuem auditoria presencial e os que não possuem. Segundo, por meio de outro teste de média (*ttest*, significante a 5%) foi encontrado que quanto mais antiga a última auditoria presencial recebida pelo Tribunal de Contas, menor a confiança na auditoria, ou seja: a menor frequência de interação

entre auditor e auditados diminui a confiança entre eles, alinhado ao que é predito pela literatura prévia (ROUSSEAU et al., 1998).

Tais resultados demonstram que a percepção geral sobre o processo de auditoria é afetada pela realização de auditoria *presencial* – aumentando a confiança dos auditados nos processos realizados pelos auditores, que pode contribuir para alterar o comportamento daqueles (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013). Dessa forma, deveria ser considerado pelos Tribunais de Contas a realização de auditorias presenciais, tendo em vista a busca pela alteração de comportamento nos órgãos auditados e a melhoria da gestão pública. Ressalta-se, porém, que os testes realizados não consideram outros fatores exógenos que podem afetar a confiança além da auditoria presencial.

Assim auditoria presencial (*in loco*) não é importante apenas pelo seu aspecto técnico – visto que algumas informações só poderiam ser auditadas estando dentro do órgão auditado, sobretudo o exame documental, a inspeção física e a observação (TCU, 2016). Desde que seja vista como adequada, a auditoria presencial também teria maior capacidade de alterar o comportamento nos órgãos auditados, seja pelo papel duplo que é executado pelos auditores - que trabalham em atividades de auditoria e também consultoria (MORIN; HAZGUI, 2016), seja pela proximidade ao ente auditado que gera benefícios à *expertise* do auditor (CARCELLO; HERMANSON; McGRATH, 1992).

## **5. Conclusões e Implicações**

O presente trabalho apresenta uma relação entre o que as normas de auditoria governamental sugerem aos Tribunais de Contas em termos de processos de auditoria com as práticas que os auditores declaram utilizar. Ao realizar tal comparação, observa-se a existência de um *gap* de auditoria “regulação-prática”, ou seja, as normas de auditoria não vêm sendo seguidas. Pode ser decorrente de um aparente desconhecimento dos auditores sobre tais processos, ou pouca importância percebida na aplicação, sugerindo a necessidade de maior coordenação central entre esses órgãos.

A existência deste *gap* entre regulação-prática não ocorre apenas *entre* Tribunais de Contas, mas também *dentro* dos próprios Tribunais de Contas, o que levanta as seguintes questões práticas: qual norma de procedimentos afinal os Tribunais de Contas utilizam para a realização de seus trabalhos de auditoria? Quais são os métodos utilizados? Outra questão que transpassa o presente trabalho é: afinal, a auditoria financeira é executada pelos Tribunais de Contas no Brasil? De acordo com os objetivos secundários da presente pesquisa, a maior importância dada pelos auditores ainda é na auditoria orçamentária. Isso não permite concluir que a auditoria financeira não é realizada, porém analisando os procedimentos de auditoria utilizados pelos auditores, executados com baixa confirmação externa e inspeções presenciais, e considerando o contexto atual de uma aparente substituição de auditoria presencial por uma auditoria à distância, a conclusão que se chega é que a auditoria financeira é episódica e incipiente.

Esse cenário traz diversos impactos. Primeiramente, os Tribunais de Contas não exercem de forma plena sua capacidade de alterar comportamentos nos órgãos auditados. Conforme os entes subnacionais percebem que os Tribunais de Contas não auditam (no sentido amplo, com adoção de técnicas de auditoria) as contas contábeis (ativo, passivo e suas variações), a reforma da contabilidade que o país vem acompanhando perde um importante ator, que poderia atuar como indutor.

Segundo, em relação à transparência, se a informação divulgada não é auditada, ela é confiável? O Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) divulga anualmente a consolidação das contas dos entes da Federação, mas a conclusão que se chega é que essa é uma informação consolidada a partir de informações não necessariamente fiscalizadas. Nesse sentido, políticas

públicas que são desenhadas considerando as informações contábeis consolidadas nacionalmente dos entes públicos podem estar se baseando em informações incompletas, na medida em que nem todas as transações que suportam a elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais são auditadas, mesmo considerando a existência do risco inerente presente na auditoria. O controle social também pode estar sendo prejudicado, visto que se pressupõe que as contas que possuem parecer favorável pelos Tribunais de Contas encontram-se investidas de credibilidade, o que pode não ser realidade.

Finalmente, os relatórios e achados de auditoria, além dos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas, poderiam ser divulgados para amplo escrutínio público, como discutido por Rocha (2013). Essa informação poderia auxiliar na diminuição do *gap* existente entre o que a norma de auditoria traz e o que é de fato utilizado pelos Tribunais de Contas, na medida em que passem a ser publicamente acompanhados e cobrados, além de aumentar a colaboração da sociedade na ampliação da fiscalização e do controle. Pesquisas futuras poderiam avaliar a transparência dos relatórios de auditoria, analisando a relação entre os achados presentes no relatório de auditoria com as respectivas normas, verificando qual é o nível de auditoria financeira efetivamente executado.

## **Referências**

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A Imagem Dos Tribunais de Contas Subnacionais. *Revista do Serviço Público*, v.56, n.1, p.57–85, 2005.

AZEVEDO, R. R de; AQUINO, A. C. B. de; SILVA, C.; NEVES, F. Efeito Da Mudança de Prazos de Adoção E Características Das Políticas Contábeis Na Reforma Da Contabilidade Patrimonial Em Municípios. In X Congresso de Administração, Sociedade E Inovação (CASI), Petrópolis / RJ, 2017.

AQUINO, A. C. B.; AZEVEDO, R. R. de; LINO, A. F. Isomorfismo, Tribunais de Contas e a Automatização da Coleta de Dados de Municípios. *Anais do International Conference in Accounting*, São Paulo, SP, Brasil, 2016.

CAMPOS, E.; PRADHAN, S. *Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance*. Policy, Research working paper no. 1646. Washington: World Bank, 1996.

CARCELLO, J. V.; HERMANSON, R.H.; McGRATH, N. T. Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, v.11, n.1, p. 1–15, 1992.

DEANGELO, L. E. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, v.3, n.3, p.183–99, 1981.

DYE, K. M; STAPENHURST, R. *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*. O Instituto de Desenvolvimento Econômico do Banco Mundial. Washington, D.C. 1998.

EVANS, J. H.; PATTON, J. M. Signaling and monitoring in public-Sector accounting. *Journal of Accounting Research*, 25, 130, 1987.

GRAY, I.; MANSON, S.; CRAWFORD, L. *The audit process: principles, practice and cases*. 6th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 832 p.

GUSTAVSON, M.; ROTHSTEIN, B. Can Auditing Generate Trust? The Organization of Auditing and the Quality of Government. In Reuter, M., Wijkström, F.; Kristensson –Uggla, B.

(Eds). *Trust and Organizations. Confidence across Borders*, p. 41-63, New York: Palgrave Macmillan, 2013.

HAY, D.; CORDERY, C. The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, v. 40, p. 1-15, 2018.

HOLANDA, V. B. de; MACHADO, N. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 791–820, 2010.

LEWICKI, R.J.; BUNKER, B. B. Developing and Maintaining Trust in Work Relationships. In Kramer, R.M.; Tyler, T.R., (Eds). *Trust in Organizations: Frontiers of Theory and Research*. Thousand Oaks: Sage Publications, P.114-139, 1996.

MORIN, D.; HAZGUI, M. We Are Much More than Watchdogs: The Dual Identity of Auditors at the UK National Audit Office. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v.12, n.4, p.568–89, 2016.

IRB. Normas De Auditoria Governamental Aplicáveis Ao Controle Externo No Brasil, 2010.

International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI. *ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public Sector Auditing*, 2001.

LEONTITSIS, A.; PAGGE, J. A simulation approach on Cronbach's alpha statistical significance. *Mathematics and Computers in Simulation*, v.73. n.5, p. 336-340, 2007.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. de. A Diversidade dos Tribunais de Contas na auditoria de governos locais. *Revista de Contabilidade e Finanças*. v. 29. n. 76, p. 26-40. 2018.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e Reforma do Estado: O Desenvolvimento Institucional Dos Tribunais de Contas No Brasil Recente. *Revista de Administração Pública*, v.43, n.4, p.739–72, 2009.

MELO, M. A.; PEREIRA, C. *Making Brazil Work*. New York: Palgrave. 2013.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. *Entendendo a lei de responsabilidade fiscal*. 2a. ed. Brasília: STN, 2001.

NASCIMENTO, H. H. V.; BOTELHO, D. R.; LIMA, D. V. Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. *Revista de Informação Contábil*, v. 5, n. 2, p. 21–42, 2011.

O'DONELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, v. 44, n.98, 27–54, 1998.

PORTER, B. A. An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, v. 24, p. 49-68, 1993.

PORTER, B.; HÓGARTAIGH, C. Ó; BASKERVILLE, R. Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. *International Journal of Auditing*, v.16, n.2, p.101–29, 2012.

POWER, M. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press, 1997.

POWER, M. Evaluating the Audit Explosion. *Law and Policy*, v.25, n.3, p.185–202, 2003.

ROCHA, A. C. A Realização Da Accountability Em Pareceres Prévios Do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, v.47, n.4, p.901–26, 2013.

ROUSSEAU, D. M., SITKIN, S. B., BURT, R. S.; CAMERER, C. Not so Different After All: A Cross-Discipline View of Trust. *Academy of Management Review* (23:3), 393 – 404. 1998.

SPECK, B. *Inovação e Rotina no Tribunal de Contas da União*, São Paulo: Fundação Konrad Adenauer. 2000.

STAPENHURST, R.; TITSWORTH, J. Parliament and Supreme Audit Institutions. In STAPENHURST, R.; JOHNSTON, N; PELIZZO, R. *The Role of Parliaments in Curbing Corruption*. World Bank Publications, 2006.

STREIM, H. Agency Problems in the Legal Political System and Supreme Auditing Institutions. *European Journal of Law and Economics*, v.1, n.3, p.177–91, 1994.

TCU. *Manual de Auditoria Financeira*. Brasília, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2016.

---

<sup>i</sup> O Tribunal de Contas da União (TCU) fiscaliza os recursos arrecadados e aplicados pelo Governo Federal, incluindo repasses aos Estados e Municípios. No total, 24 Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) são responsáveis pela fiscalização conjunta de recursos estaduais e municipais. Adicionalmente, 6 estruturas de Corte de Contas são encontradas especificamente nos estados da Bahia, Goiás e Pará. São 2 em cada estado, pois além do TCE – responsável pela fiscalização de recursos estaduais, foram criados Tribunais de Contas dos Municípios do Estado (TCEMs) especializados na auditoria de contas municipal. Por fim, os municípios do Rio de Janeiro e São Paulo possuem um Tribunal de Contas do Município (TCM) próprio.

<sup>ii</sup> A partir do ano de 2015 a auditoria governamental brasileira passou a migrar para as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). As NBASP apresentam regras obrigatórias, recomendadas e facultativas (*benchmark*) aos Tribunais de Contas. Em geral são similares às Normas de Auditoria Governamentais, tratando de procedimentos gerais de auditoria, da organização dos Tribunais de Contas, aspectos relacionados à sua independência, e ainda, os relacionados ao profissional de auditoria (IRB, 2010).

<sup>iii</sup> Neste caso, o baixo desvio padrão e alta média em relação aos processos de auditoria patrimonial podem estar associados ao respondente específico que foi acessado pelos questionários. A análise não é uma generalização de nenhum dos estados – apenas a percepção dos municípios respondentes.

<sup>iv</sup> Em São Paulo, por sua vez, cabe ressaltar que a percepção de contadores sobre o número de dias de auditoria presencial pode ter diminuído, pois o Tribunal de Contas passou a efetuar a auditoria presencial com frequência de três vezes ao ano (na maior parte dos municípios jurisdicionados), porém, cada visita é mais rápida.