# **Controle Externo em Municípios: Impactos da Falta de Padronização nos Procedimentos de Auditoria de Tribunais de Contas**

# **External Control in Municipalities: Impacts of the Lack of Standardization in the Audit Procedures of Courts of Accounts**

**Ricardo Rocha de Azevedo**

Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade de Ribeirão Preto – FEARP-USP

Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (FACIC - UFU)

Av. João Naves de Ávila, 2121 – Bloco F - Sala 1F 249

Campus Santa Mônica, CEP 38.400-902 – Uberlândia / MG

ricardo.azevedo@ufu.br

**André Feliciano Lino**

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade de Ribeirão Preto – FEARP-USP

Avenida Bandeirantes, 3900

Monte Alegre, CEP 14040-905 - Ribeirão Preto, SP - Brasil

aflino@usp.br

# **Resumo**

O artigo discute os processos de auditoria que são realizados pelos diversos Tribunais de Contas brasileiros sobre as contas de governos municipais, e analisa a percepção dos auditores e auditados sobre a auditoria. A maior diferença entre a percepção do auditado e os processos de auditoria realizados – *gap* de auditoria – diminuiria os prováveis impactos da auditoria sobre a mudança de comportamento no órgão auditado. O gap foi analisado por meio de questionários respondidos por 102 Auditores de Tribunais de Contas e 341 contadores municipais. Os resultados apontam para baixa observação de uso padronizado de normas gerais de auditoria e foco de auditoria voltado à legalidade. A percepção dos contadores também leva a esse entendimento. Analisa-se também que a presença de auditoria in loco gera impactos positivos na percepção de qualidade da auditoria e na confiança do auditado sobre o processo de auditoria – o que impactarão a ação multiplicadora dos TCs em reformas do setor público. As implicações destes achados sobre *accountability*, transparência e reformas são discutidas.

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

# **Abstract**

The article discusses the audit processes carried out by Brazilian Courts of Accounts on municipalities, and analyzes auditor’s and auditee’s perception about the audit work. The greater difference between the auditee's perception and the audit processes performed - audit expectation gap - would reduce the impacts of the audit work on auditees behaviours. The gap was analyzed through questionnaires answered by 102 Auditors of Courts of Accounts and 341 municipal accountants. The findings shows a low standardized use of general auditing standards and an audit main focus on legality. The perception of accountants also leads to this understanding. It is also analyzed that the presence of on-site audit generates positive impacts on the quality perception of the audit and on the auditee's trust in the audit process - which will impact the action of audit bodies in public sector reforms. The implications of these findings on accountability, transparency, and reforms are discussed.

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

# **1. Introdução**

A literatura internacional sugere o aumento significativo no uso de auditorias e inspeções como mecanismos para diminuir a assimetria de informação entre cidadãos e governos, e legitimar as ações destes últimos atores (BOUCKAERT, 2012; POWER, 1997). Gustavson e Rothstein (2013) afirmam de forma mais incisiva que os processos de auditoria objetivam gerar legitimidade para as autoridades públicas e possibilitam confirmar que eles entregam serviços de acordo com metas políticas e regulações estabelecidas pela sociedade. Sob esta ótica, a auditoria realizada instrumentaliza o cidadão comum no exercício da *accountability* vertical, como definido em O’Donell (1998). Por outro lado, os processos de auditoria também carregam consigo uma potencial capacidade de modificar as atividades que são desenvolvidas nos órgãos auditados (POWER, 1997). Discute-se que governantes possuem maiores incentivos para executar tarefas de maneira correta, efetiva e profissional quando sabem que serão auditadas por um auditor competente (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013).

Os Tribunais de Contas exercem um papel importante em aumentar a confiança dos cidadãos nos governos (OCDE, 2017, p.21). Dessa forma, a auditoria demonstra-se fundamental para modificar o comportamento de eleitores (FERRAZ; FINAN, 2011), tomadores de decisão (POWER, 1997) e até mesmo da burocracia (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013). Mas para que essa mudança de comportamento realmente ocorra, o processo de auditoria em si tem que ser confiável (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013).

Como garantir que um processo de auditoria é confiável? O foco principal tem sido na criação de garantias de que o processo de auditoria é executado de forma correta (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013). Novos processos de auditoria cada vez mais estruturados refletem uma demanda por controle cada vez mais transparente e padronizado (POWER, 2003). A padronização destes procedimentos é regulada internacionalmente, com o objetivo geral de promover a efetividade e independência da auditoria (ISSAI 100, 2013), impactando sua confiabilidade.

Em geral, a auditoria no setor público pode ser caracterizada em (i) financeira; (ii) de legalidade ou (iii) operacional (STAPENHURST; JOHNSTON; PELIZZO, 2006). No setor público brasileiro, tais formas de auditoria são realizadas pelos Tribunais de Contas por meio de processos de auditoria que estão dispostos em normas gerais como as Normas de Auditoria Governamentais (NAGs) inspiradas nas ISAs (*International Auditing Standards*) e ISSAIs (*International Standards of Supreme Audit Institutions*).

Entretanto, muitas vezes podem existir divergências entre o que é disposto sobre os processos de auditoria em normativos (como as NAGs) e as práticas e foco de auditoria selecionados pelos auditores. Tal diferença entre as normas de auditoria e práticas do campo é conhecida como *gap* de desempenho de auditoria (PORTER et al., 2012). Power (1997) afirma que “definir auditoria é uma tentativa ampla de dizer o que ela *deveria ser*”, complementando que “definições oficiais em normativos são uma declaração sobre o potencial da auditoria, ao invés de uma descrição da real operacionalização das práticas”. Dessa forma, o campo da auditoria é caracterizado pelo *gap* entre a explosão da ideia da necessidade, demanda e expectativas sobre auditoria e sua efetiva capacidade operacional. Aplicando a definição de Porter, hÓgartaigh e Baskerville (2012), tal *gap* de auditoria pode ser entendido como a situação em que há diferenças entre (i) as expectativas dos auditados sobre o que auditores deveriam realizar e (ii) o que auditados percebem que os auditores realmente executam.

Essa zona cinzenta entre práticas e significados da auditoria torna a mensuração de sucesso e fracasso de auditores uma tarefa extremamente complexa (POWER, 1997). Por exemplo, se há uma fraude não detectada pela auditoria em uma empresa, é comum e esperado que o discurso dos auditores seja que a detecção de fraudes não é o papel da auditoria.

A eficiência técnica da auditoria passa a ser menos importante do que a legitimação de que os processos utilizados são os corretos e eficientes – no sentido em que, para ser um bom auditor, você deve apenas se parecer com um (POWER, 1997). Assim, o maior problema decorrente de auditorias ocorre quando ela legitima organizações e cria confiança entre atores, porém, por meio de práticas que não são confiáveis. O maior *gap* de desempenho diminuiria a confiabilidade dos processos de auditoria. Isso aumentaria o *gap* de auditoria na percepção dos auditados e, portanto, menor seria a capacidade de direcionar comportamento pelos Tribunais de Contas.

Assim, **objetivo deste trabalho é analisar o foco de auditoria priorizado e os processos de auditoria realizados pelos Tribunais de Contas, comparando-os com a auditoria que é percebida pelos municípios jurisdicionados** – ou seja, o gap de auditoria. Adicionalmente o artigo analisa se a forma como a auditoria é realizada (*in loco*) e a importância percebida pelos jurisdicionados sobre o foco priorizado aumentam a confiança nos processos de auditoria realizados pelos Tribunais de Contas.

O menor *gap* e maior confiança nos processos é fundamental para mudança de comportamento nos auditados. Ainda, quanto maior o *gap* de desempenho, mais provável que gestões públicas ineficientes estejam sendo legitimadas devido ao foco excessivo em um aspecto de auditoria. O presente artigo pretende contribuir com discussões sobre *outputs* e os efeitos da auditoria sobre a administração pública, em resposta a Gustavson e Rothstein (2013) que questionam que os mecanismos e estudos sobre auditoria tem focado mais nos *inputs*, como a organização e independência.

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 desempenho de auditoria no setor público brasileiro. Finalmente, discutem-se as implicações dos achados e são feitas as considerações finais.

# **2. Literatura prévia em auditoria**

Em geral, organizações obtêm ganhos de legitimidade quando se tornam auditáveis por meio de diversos procedimentos específicos realizados por auditores tais como a amostragem, o uso de especialistas e foco nos processos internos – ao invés do resultado final dos processos (POWER, 1997, GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013, p. 45).

Os processos de auditoria variam conforme o tipo de auditoria desempenhado. 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 (STREIM, 1994); por fim é emitido um parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis (STAPENHURST et al., 2006). A auditoria de legalidade (*compliance*) verifica a legalidade dos atos do governo, verificando 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 et al, 2006). A auditoria de performance, 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 et al, 2006). A INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*) aceita tal divisão de tipos de auditoria – ISSAI 100 (INTOSAI, 2001). É importante frisar que todas as formas de auditoria se complementam e que, quanto mais efetiva a auditoria, maiores os reflexos na *accountability* dos programas de governo (STAPENHURST et al, 2006).

 A literatura utiliza o termo *audit expectations gap* 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 auditadas, como os cidadãos, políticos, academia e o Ministério Público. Por mais que alguns destes agentes interessados esperem que a auditoria execute seu trabalho sobre todas as transações de uma organização auditada, é aceitável que exista um *gap* com relação a execução da auditoria, visto que na realidade são feitas amostragens de transações (PORTER; GOWTHORPE, 2004). Por outro lado, também pode existir um *gap* no desempenho – não tão aceitável assim – (i) em relação ao desenho de normas e padrões de auditora e (ii) em relação ao trabalho de auditoria executado ser consistente com o que é proposta por normas e padrões (GRAY; MANSON; CRAWFORD, 2015).

Uma das razões para a existência do *gap* no desempenho 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). Se os *stakeholders* esperam uma auditoria de maior qualidade e não é o que recebem, caracteriza-se o *gap*. As causas de menor independência nos TCs seriam a interferência de outras esferas de governo nas competências técnicas do órgão e à 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). 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. Nesse sentido, aliado ao que foi apontado por Lino e Aquino (*in press*), as diferentes formas de organização interna dos TCs brasileiros podem afetar a dimensão deste *gap*.

Power (1997) afirma que o *gap* é inerente às atividades de auditoria, e talvez até seja desejado pelos auditores. A vaguidade na ideia sobre o que é auditoria permite que essa técnica seja difundida, faça parte de diferentes arenas e esteja ligada à diferentes objetivos. Nesse sentido, Power (1997) diz que quando não é claro o produto das atividades de auditoria, se torna complexo atestar suas falhas. Esta obscuridade da auditoria é suplantada pelos investimentos massivos em procedimentos formais, códigos de ética e regulamentos sobre independência. Quanto mais processos formais, maior seria a confiança no auditor, ou sua legitimidade (POWER, 2003) – contudo, ao mesmo tempo, nunca é possível acessar se a auditoria realmente está sendo bem executada (sucesso ou fracasso).

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. Lewick e bunker (1998, 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. A recorrência de interações entre auditores e auditados é analisada como um dos fatores que aumentam a qualidade 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 in loco.

Muito embora as práticas de auditoria sejam frequentemente vistas como um importante mecanismo para embasar a accountability vertical (ODONNEL, 1998), ao mesmo tempo, elas podem colocar em risco a democracia. Isso acontece pois, ao se submeter a práticas de auditoria assume-se que os auditados foram submetidos ao processo de accountability, reduzindo a atuação de outras formas e mecanismos de accountability que poderiam ser desenvolvidas (GRAY; MANSON; CRAWFORD, 2015). Contudo, se as práticas de auditoria não são bem definidas e padronizadas, a única fonte de accountability existente se torna enfraquecida.

# **3. Normas de auditoria - contexto brasileiro**

Em geral, estudos prévios realizados no Brasil não se referem diretamente a literatura de *audit expectations gap*,porém trazem a tona diversas evidências sobre a existência deste no contexto brasileiro. Arantes, Abrucio e Teixeira (2005), demonstram a existência genérica deste *gap* no contexto brasileiro ao explorar a percepção de atores estratégicos externos aos Tribunais de Contas subnacionais. Sem entrar em detalhes sobre a caracterização clientelista, nepotista e, por vezes, corrupta de Conselheiros apontados politicamente (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009, ARANTES; ABRUCIO; TEIXEIRA, 2005), observa-se que o *gap* relacionado apenas às atividades técnicas dos TCs existe. Arantes e seus colaboradores, ao analisar a percepção de diversos stakeholders sobre relatórios técnicos dos TCs, apontam que este *gap* é maior na camada da sociedade civil do que na avaliação do Ministério Público. Assim, seria de suma importância que os TCs 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* no desempenho 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. O estudo de Lino e Aquino (*in press*) também suscita a discussão preliminar da existência de um *gap* no desempenho em relação a normas e padrões específicos de auditoria – sendo que a leitura atenta deste caso traz evidências de que o *gap* é observado entre as expectativas geradas pelos próprios TCs sobre a sua atuação e necessidade de criação do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas.

Melo, Pereira e Figueiredo (2009) não discutem o processo de auditoria em si, mas trazem evidências empíricas do grau de ativismo dos diferentes TCs brasileiros - o quanto eles fazem mais do que é obrigatório por lei, e como isso está ligado à composição do Pleno, Conselheiros e até mesmo orçamento. O grau de ativismo pode impactar a percepção dos entes auditados sobre a auditoria e os possíveis impactos organizacionais desta - se os funcionários públicos sabem que podem ser auditados a qualquer momento, ocorre o efeito de que eles são menos propensos a abusar ou desperdiçar os recursos do estado (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013).

No contexto brasileiro, em geral, os Tribunais de Contas utilizam as normas dos próprios Tribunais de Contas, que estão suportadas por legislações estaduais, além da Constituição Federal (art. 70) e da Lei de Responsabilidade Fiscal, que definem suas competências gerais de fiscalização e controle. Além da legislação, as referências adotadas pela auditoria governamental são as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), conhecidas como "o livro verde" da auditoria governamental brasileira (IRB, 2010) que servem como uma fonte técnica de informação para guiar as auditorias.

A partir do ano de 2015 a auditoria governamental brasileira passou a migrar para as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), construídas em um processo de convergência pelos Tribunais de Contas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), harmonizadas com as regras da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), homologadas em Assembleia Geral do Instituto Rui Barbosa (IRB, 2010).

As NBASP apresentam regras de uso obrigatório pelos Tribunais de Contas, as obrigatórias, as recomendadas e as facultativas (benchmark). Em geral, elas tratam sobre as regras e procedimentos gerais de auditoria, a organização dos Tribunais de Contas, aspectos relacionados à sua independência necessária para a execução do trabalho de auditoria, e ainda, os relacionados ao profissional de auditoria (IRB, 2010).

Como trazido pelas NAGs, os TCs têm os seguintes objetivos específicos: (a) verificar o cumprimento da legislação pelos órgãos e pelas entidades da Administração Pública. (b) verificar se as demonstrações contábeis, demais relatórios financeiros e outros informes, representam uma visão fiel e justa das questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais. (c) analisar os objetivos, a natureza e a forma de operação dos entes auditados. (d) avaliar o desempenho da gestão dos recursos públicos sob os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia. (e) avaliar os resultados dos programas de governo ou, ainda, de atividades, projetos e ações específicas, sob os aspectos de efetividade e de equidade. (f) recomendar, em decorrência de procedimentos de auditoria, quando necessário, ações de caráter gerencial visando à promoção da melhoria nas operações.

As NAGs trazem que nos trabalhos de auditoria governamental deve ser feita menção explícita à aplicação destas normas pelos profissionais de auditoria governamental, de uso obrigatório.

Os procedimentos de auditoria devem ser organizados previamente, através de planejamento de auditoria, cuja competência de definição é remetida aos Tribunais de Contas. O trabalho de auditoria governamental deve ser realizado em quatro etapas principais – *planejamento*, *execução*, *relatório* e *monitoramento*.

O *planejamento* deve ser realizado *ex-ante* à atividade de auditoria, e deve considerar o volume dos recursos envolvidos ou na complexidade das operações e transações a serem examinadas, e devem observar o disposto nas NAGs.

A *execução* é a fase do processo de auditoria governamental na qual as evidências são coletadas e examinadas, de modo a fundamentar os comentários e opiniões. Envolve o exame de registros e documentos, através de inspeção física, a observação, a confirmação externa; a reexecução de controles internos, e a revisão analítica. Algumas dessas atividades de execução devem ser realizadas por verificação direta, que apresenta maior validade do que aquele obtido indiretamente. Tanto as fases de planejamento quanto de execução devem ser organizadas em documentos chamados papéis de trabalho, que devem ser armazenados obrigatoriamente pelos auditores.

O *relatório* ou comunicação dos resultados, é o resultado final da auditoria, no qual o auditado recebe os resultados da auditoria. As normas trazem o conteúdo detalhado e a abrangência que o relatório de comunicação deve conter. O relatório deve expressar 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.

O *monitoramento* das recomendações é a última etapa do processo de auditoria, que é quando o auditado recebe as recomendações emitidas, e cabe ao TC monitorar as ações determinadas e recomendadas nos relatórios de auditoria e que podem ser descritas em um plano de ação a ser acordado com o ente auditado.

# **4. Metodologia**

Para analisar o foco de auditoria priorizado e os processos de auditoria realizados pelos Tribunais de Contas, além de comparar à percepção de auditoria dos municípios jurisdicionados à cada TC, esta pesquisa utiliza dados primários, ou seja, aqueles coletados diretamente pelo pesquisador.

 Primeiramente, uma *survey* foi enviada por e-mail para 4.908 contadores de prefeituras. Os contatos foram obtidos a partir da base de dados de contadores cadastrados no SIOPS (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde). Os e-mails, enviados no mês de outubro de 2017, obtiveram 341 respostas completas – taxa de resposta de cerca de 7%. O questionário enviado aos contadores incluiu 17 questões e foi desenvolvido em 3 blocos. O primeiro sobre a percepção e confiança nos processos auditoria (11 questões), o segundo bloco tratava sobre informações do respondente (5 questões) e o terceiro apenas requisitava comentários finais em 1 questão aberta. 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 (LOEONTITSIS; PAGGE, 2007), sugerindo a confiabilidade no instrumento de pesquisa utilizado por este estudo.

Em segundo lugar, entre setembro e outubro foi enviada uma *survey* direcionada para todos os 32 Tribunais de Contas responsáveis pelo acompanhamento das contas de municípios, cujos respondentes eram os técnicos responsáveis pela fiscalização em municípios. Os contatos foram obtidos via *website* dos TCs e interações prévias dos pesquisadores com técnicos responsáveis por fiscalização de municípios. Foram recebidas 102 respostas, distribuídas entre 14 Tribunais de Contas diferentes – compreendendo 43% da população de Cortes de Contas do país e todas suas regiões geográficas. Em 6 TCs obtivemos apenas um respondente. No restante, a média foi de 13 respondentes por Tribunal, sendo que o maior número de respondentes foi obtido no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (37 respostas individuais). Os contadores municipais respondentes possuem em média 15 anos de experiência, quanto os auditores possuem 13 anos (Tabela 1).

**Tabela 1 - Anos de experiência dos respondentes**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **UF / TC** | **Contadores municipais** | **Auditores - TC** |
| **N** | **Media** | **desv pad** | **N** | **Media** | **desv pad** |
| AC | . | . | . | 1 | 18 | . |
| AL | 4 | 15 | 13 | 1 | 5 | . |
| BA | 8 | 19 | 9 | . | . | . |
| CE | 7 | 20 | 10 | 2 | 9 | 1 |
| ES | 9 | 15 | 11 | 1 | 22 | . |
| GO | 5 | 15 | 5 | 1 | 12 | . |
| MA | 7 | 13 | 4 | . | . | . |
| MG | 36 | 19 | 10 | 37 | 21 | 6 |
| MS | 13 | 10 | 7 |  | . | . |
| MT | 11 | 10 | 6 | 1 | 12 | . |
| PA | 4 | 18 | 6 | 2 | 19 | 18 |
| PB | 4 | 19 | 8 | 24 | 16 | 8 |
| PE | 8 | 17 | 9 |  | . | . |
| PI | 2 | 12 | 0 |  | . | . |
| PR | 23 | 10 | 8 | 1 | 20 | . |
| RJ | 2 | 20 | 4 |  | . | . |
| RN | 4 | 16 | 10 |  | . | . |
| RO | 9 | 8 | 7 | 10 | 12 | 9 |
| RS | 80 | 13 | 9 | 1 | 5 | . |
| SC | 15 | 17 | 11 | 1 | 9 | . |
| SE | 1 | 24 | 0 |  | . | . |
| SP  | 86 | 17 | 11 | 19 | 20 | 14 |
| TO | 3 | 14 | 2 |  | . | . |
| **Total** | **341** | **15** |  | **102** | **13** |  |

**Fonte**: Elaborada pelos autores. Notas: (1) Para o Estado de São Paulo foram recebidas informações tanto do TCM quanto do TCE. (2) As colunas que apresentam ponto “.” não tiveram resposta para a informação.

Para a construção do questionário enviado aos TCs foram feitas duas entrevistas exploratórias com membros dos Tribunais de Contas – que originaram melhorias e direcionaram novas perguntas não exploradas à priori pelos pesquisadores. O questionário foi desenvolvido em 5 blocos, em um total de 20 questões. O primeiro sobre a caracterização do respondente (5 questões), em seguida as informações do Tribunal de Contas foram requisitadas (3 questões), o terceiro bloco tratava do planejamento de auditoria (5 questões), seguido pelo bloco final que discute a execução da auditoria (7 questões).

Em ambos os questionários foi realizado um piloto que faz parte da etapa de construção do instrumento de coleta de dados. Conforme necessário, comentários por parte dos respondentes deste piloto originaram correções e melhorias que foram utilizadas e incorporadas ao instrumento final.

O objetivo dos questionários foi efetuar o levantamento dos processos que são realizados pelos Tribunais de Contas em relação à auditoria de organizações do setor público. Com essa estratégia, foi possível triangular as respostas dos Tribunais de Contas sobre os processos de auditoria - através dos respondentes municipais – e evitar viés na análise que poderia acontecer caso os TCs respondam o questionário buscando legitimar um discurso sobre sua atuação que é diferente da prática em campo. Os questionários foram construídos e enviados pela plataforma *web* *Survey* *Monkey*.

Os questionários enviados possuíam campos de comentários a cada questão, deixando que os respondentes, tanto dos TCs quanto dos municípios comentassem livremente as questões. Comentários foram utilizados no desenvolvimento do trabalho, e alguns foram transcritos no artigo para sustentar a análise.

# **5. Análise dos processos de auditoria**

Os Tribunais de Contas (TCs) desenvolvem a fiscalização nos municípios de diferentes maneiras, com grande diversidade na organização interna das atividades, formação de equipes e procedimentos adotados para o acompanhamento da auditoria (Lino e Aquino, *in press*), que têm sido amplamente suportados por sistemas de coletas de dados (SCDs) de informações dos jurisdicionados (Aquino, Azevedo e Lino, 2016).

## *Auditoria presencial*

Apesar dos avanços tecnológicos utilizados nos processos de auditoria, que podem servir de direcionador de seus esforços, a auditoria presencial ainda é relevante, pois algumas informações só poderiam ser auditadas estando dentro do órgão auditado, sobretudo o exame documental, a inspeção física e a observação (TCU, 2016).

Em geral, a existência de auditoria presencial varia não só entre os TCs, como apresentado por Lino e Aquino (*in press*), como também dentro do próprio TC segundo a percepção dos municípios (Figura 1), o que pode indicar que os TCs podem priorizar mais a auditoria presencial em determinados municípios, do que em outros.

O gráfico apresentado demonstra a percepção média de existência de auditoria presencial nos municípios, conforme respostas coletadas com contadores municipais. As respostas obtidas foram codificadas em 0 (na percepção do contador, o município não recebeu auditoria *in loco*), 0,5 (o município já recebeu auditoria *in loco*, porém com frequência indeterminada) e 1 (significando que o Tribunal de Contas executa auditoria *in loco* todos os anos).Os TCs de SP e MS possuem as maiores médias para a realização de auditoria presencial, com baixo desvio padrão, o que significa a existência de baixa discordância entre os municípios respondentes. No outro extremo, contadores da Bahia possuem a menor percepção de presença de auditoria nos municípios, mas com alto desvio padrão, o que significa que o TC deste estado deve estar mais presente em alguns municípios do que em outros.

**Figura 1 – Percepção dos municípios quanto à existência de auditoria presencial**



Nota: (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: BA (8); ES (9); MA (8); MG (38); MS (13); MT (11); PE (8); PR (26); RO (9); RS (83); SC (15); SP (90). (III) o gráfico considerou apenas TCs que tiveram 8 ou mais respostas. (IV) o sinal entre parênteses indica pela percepção dos respondentes se a auditoria presencial está aumentando ou diminuindo em seu órgão.

A ampla variação da frequência da auditoria presencial em municípios é uma realidade no Brasil - apenas 5 TCs (dentre os que foram analisados por Lino e Aquino (*in press*) executam auditoria presencial anual em todos os órgãos. 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 *in loco* do Tribunal de Contas, como evidenciado por um dos contadores respondentes: “desde a emancipação do Município em 1997, houve apenas uma auditoria em 2000”. Ou seja, no relato desse caso, há 17 anos o município não recebe uma auditoria presencial, e o contador desconhece como seria esse trabalho.

A partir do amplo processo de automatização da auditoria verificado nos últimos anos (Aquino, Azevedo e Lino, 2016), a expectativa é que houvesse 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, *in press*). Contudo, a figura 1 demonstra que de acordo com os contadores respondentes, a percepção geral é que está ocorrendo uma diminuição na duração da auditoria presencial em municípios, com exceção[[1]](#footnote-1) apenas dos estados de Rondônia e Mato Grosso do Sul, através de uma substituição dos procedimentos presenciais pela auditoria à distância, por regras de sistemas automatizados de coleta e processamento de informações dos auditados.

**Tabela 2 – Duração da auditoria in loco em municípios reportada pelos auditores de TCs, por porte**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| TCI | n | até 20 mil habitantes | Entre 20 e 50 mil habitantes | Entre 50 e 100 mil habitantes | Entre 100 e 500 mil habitantes | Acima de 500 mil habitantes |
| TC-CE | 1 | 2,0 | 2,0 | 2,0 | 5,0 | 5,0 |
| TC-ES | 1 | 5,0 | 5,0 | 10,0 | 10,0 | .II |
| TC-MG | 22 | 6,1 | 7,0 | 7,7 | 8,9 | 9,3 |
| TC-PB | 7 | 4,4 | 4,9 | 5,6 | 4,8 | 5,7 |
| TC-RO | 4 | 3,8 | 3,8 | 3,8 | 5,8 | 6,7 |
| TC-RS | 1 | 2,0 | 4,0 | 7,0 | 10,0 | 15,0 |
| TC-SP | 6 | 4,3 | 4,3 | 4,5 | 7,2 | 8,3 |
| TC-PA | 1 | 3,0 | 3,0 | 4,0 | 4,0 | 5,0 |
| TCM-SP | 4 | . | . | . | . | 10,0 |
| Média |  | 3,8 | 4,2 | 5,6 | 7,0 | 7,8 |
| Desvio Padrão |  | 1,4 | 1,5 | 2,6 | 2,4 | 3,6 |
| Máximo |  | 6,1 | 7,0 | 10,0 | 10,0 | 15,0 |
| Mínimo |  | 2,0 | 2,0 | 2,0 | 4,0 | 5,0 |

Fonte: Questionário elaborado pelos autores, enviado para auditores de TCs. Notas. (I) Todos os Tribunais de Contas analisados são responsáveis pela auditoria de municípios, sendo o TCM-SP responsável apenas pela auditoria da Capital paulista. (II) Os campos da tabela preenchidos com “.” significam que o TC não possui jurisdição sobre um município deste porte.

Nos casos em que é realizada, a Tabela 2 demonstra a duração da auditoria *in loco* por porte de municípios. Diferentemente da análise anterior (exposta na figura 1) que buscou avaliar ao longo do tempo se a duração da auditoria *in loco* varia, esta análise busca analisar a variação entre órgãos auditados de diferentes portes. Foi observado que a duração da auditoria *in loco* varia, em média, em quatro dias entre municípios acima de 500 mil habitantes e inferiores a 20 mil habitantes segundo a resposta dos auditores de TCs.

Analisando também as respostas enviadas por contadores municipais é possível comparar a percepção da duração da auditoria *in loco* entre auditores e auditados. A figura 2 demonstra que em geral a auditoria *in loco* 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 20 mil habitantes. 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. O fato é que a percepção da auditoria presencial para os auditados é menor do que os TCs indicam.

**Figura 2- Duração da auditoria in loco, comparação entre auditados e auditores**



Fonte: A comparação foi feita utilizando o *ratio* (i/ii) entre (i) o número de dias percebido pelos contadores na última auditoria *in loco* recebida e (ii) a duração da auditoria *in loco* reportada pelos auditores. Assim, por exemplo, valores inferiores à 1 indicam que os municípios percebem menos dias de auditoria *in loco* em relação ao que foi reportado pelos auditores. Campos preenchidos com “.” indicam que não houveram respondentes suficientes para efetuar a comparação.

A auditoria presencial (*in* loco) não é importante apenas pelo seu aspecto técnico, já exposto anteriormente. Desde que seja vista como adequada, a auditoria *in loco* também teria maior capacidade de alterar 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).

**Figura 3 - Nota atribuída pelos municípios à auditoria do Tribunal de Contas**



Fonte: elaborada pelos autores com base em questionário enviado para contadores municipais. Notas. (I) o número à direita representa a média das notas recebidas, em uma escala de 0 a 10. (II) Número de respondentes: BA (8); ES (9); MA (8); MG (38); MS (13); MT (11); PE (8); PR (26); RO (9); RS (83); SC (15); SP (90). (III) o gráfico considerou apenas TCs que tiveram 8 ou mais respostas de jurisdicionados.

Ainda, Power (1997) afirma que não bastam processos de auditoria padronizados para garantir a confiança e a percepção geral de *stakeholders* sobre a adequação de sua execução: é necessário que os auditores “pareçam” bons auditores. Nesse sentido, se a auditoria *in loco* é vista como uma característica formadora do processo de auditoria, então é um procedimento essencial para que a auditoria seja percebida como adequada. Com o objetivo de testar se a auditoria *in loco* altera a percepção dos auditados sobre a adequabilidade do processo de auditoria, foi solicitado aos contadores que atribuíssem uma nota entre 0 e 10 à auditoria realizada pelo Tribunal de Contas (e não ao Tribunal de Contas em si). A Figura 3 mostra que a nota média dos TCs foi de 7,5 (desvio padrão de 2,1). O Tribunal que recebeu maior média foi o de Rondônia, e o menor foi o Maranhão.

Em seguida esta nota atribuída aos Tribunais de Contas foi comparada entre dois grupos de municípios, primeiro os que receberam auditoria *in loco* recentemente e segundo, os que não são auditados *in loco* há mais de seis anos. O teste de média (*ttest*) para as notas recebidas entre os grupos de municípios que receberam e não receberam auditoria *in loco* recentemente apresentou diferença significativa. A média da nota recebida é maior (média 6,9) para os que tiveram auditoria presencial mais recentemente do que os municípios que receberam auditoria anterior (média 6,0) (Figura 4).

**Figura 4 - Nota atribuída ao TC em relação ao último ano de auditoria presencial**



Fonte: elaborada pelos autores com base em questionário enviado para contadores municipais.

Tal resultado demonstra que a percepção geral sobre o processo de auditoria é afetada pela realização de auditoria *in loco*. Portanto, seria importante para os TCs realizarem tal procedimento tendo em vista a busca pela alteração de comportamento nos órgãos auditados – visando a melhoria da gestão pública.

A substituição da auditoria pela eletrônica foi apontada por alguns respondentes da *survey*. Como foi colocado por um dos contadores respondentes do Estado do Paraná (município de 20 mil habitantes): “devido aos vários sistemas de controle *on line*; o Tribunal tem visitado menos os municípios”. E ainda, outro respondente colocou que a sensação é de que a auditoria presencial está associada a problemas detectados, e não a uma rotina de auditoria “Gostaria de ressaltar que normalmente quando o tribunal faz a visita em loco é por que houve algum fato que chamou a sua atenção quer seja por denuncia ou por erros”.

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” (município de 95 mil habitantes); “Acredito que as auditorias presenciais dos tribunais de Contas tem repercussão muito positiva.” (município de 22 mil habitantes).

## *Confiança na auditoria dos TCs*

O processo de auditoria não é meramente uma coleção de tarefas técnicas, mas também ideias programáticas que circulam em ambientes organizacionais (POWER, 1999). A confiança dos auditados na auditoria realizada pelos auditores pode contribuir para alterar seu comportamento (GUSTAVSON; ROTHSTEIN, 2013). Assim, na medida em que a sensação compartilhada é de que auditoria de fato funciona, os comportamentos por si só seriam alterados, cumprindo importante papel da auditoria.

A Figura 5 apresenta a confiança dos auditados sobre a auditoria realizada pelos Tribunais de Contas nos municípios. O TC que apresentou maior confiança 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, o TC 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 5 - Confiança dos municípios na auditoria do TC**

****

Fonte: Elaborada pelos autores, com base em questionário enviado para contadores municipais. Nota: (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: BA (8); ES (9); MA (8); MG (38); MS (13); MT (11); PE (8); PR (26); RO (9); RS (83); SC (15); SP (90); (III) o gráfico considerou apenas TCs que tiveram 8 ou mais respostas de jurisdicionados.

Os resultados demonstram existir, além dos dois TCs já citados, dois blocos de TCs, que possuem próximo a 70% de confiança, mas ambos os grupos com alto desvio padrão, o que demonstra grande 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.

De uma forma geral, a confiança na auditoria está correlacionada com a importância percebida pelos municípios sobre os processos de auditoria, como pode ser visto pela correlação de *Spearman* (Tabela 3). O processo que apresentou maior correlação com a confiança foi a auditoria das contas bancárias, e a menor foi a de licitações. Como os respondentes serem compostos por contadores de municípios, poderia se explicar que esses não fossem sensíveis à auditoria de licitações, mais relacionados à área jurídica, o que explica a baixa correlação entre

**Tabela 3 - Correlação entre a importância percebida sobre os processos e a confiança na auditoria do TC**

|  |  |
| --- | --- |
| **Processo**  | **p-value** |
| Bancos | 0,3287 |
| Almoxarifado | 0,3274 |
| Restos | 0,3192 |
| Passivo | 0,3164 |
| Operacional | 0,2972 |
| Patrimônio | 0,2850 |
| Dívida Ativa | 0,2375 |
| Obras | 0,2436 |
| Licitações | 0,1891 |

Fonte: elaborada pelos autores com base nas respostas dos contadores dos municípios. Notas: a importância percebida foi calculada utilizando-se uma escala *likert* entre 0 e 5, sendo 5 a maior importância. Todas as respostas foram significantes a 1%.

Testes foram realizados para investigar o que estaria influenciando a confiança na auditoria dos TCs. Assim como estava relacionada com a nota recebida pela auditoria realizada pelo TC, a existência de auditoria presencial também influenciou a confiança depositada pelos municípios. Por meio do teste de média (*ttest*) verificou-se a diferença de média entre os grupos que possuem auditoria presencial e não possuem é significante a 5%. Ainda, quanto mais antiga a última auditoria presencial recebida pelo Tribunal de Contas, menor a confiança da auditoria. Por fim, verificou-se que existe correlação significativa entre a nota atribuída à auditoria realizada pelo Tribunal de Contas e a percepção de existência de auditoria presencial.

Através de comentários recebidos na survey é possível verificar a relação direta de confiança de alguns municípios com o Tribunal de Contas:

*“A auditoria tem sido fundamental para os municípios, uma vez que os apontamentos têm diminuído muito de uns anos pra cá, os auditores tem auxiliado os funcionários públicos na medida em que encontram algumas falhas, é importante dizer que o Tribunal de Contas é uma escola, onde aprendemos com muita seriedade em todos assuntos.”* (Município de 30 mil habitantes)*.*

*“Com mais de 17 anos autuando no setor público, defino a equipe de auditores do Tribunal de Contas altamente qualificada tecnicamente, condizente com a finalidade de auditoria em todos os setores: Contábil, Obras, Saúde, Educação e também Assistência Social, profundamente conhecedores e o pouco que aprendi nessa Jornada agradeço profundamente aos cursos e auditorias realizada pelo órgão de controle externo”.* (Município de 11 mil habitantes)*.*

*“a parceria entre os técnicos dos órgãos públicos e o TCE é muito grande. Por este motivo a avaliação satisfatória. Os servidores municipais e os servidores do TCE sempre estão participando de encontros e treinamentos em conjunto, portanto todos formam uma grande equipe”.* (Município de 60 mil habitantes).

De outro lado, a forma como auditoria é executada pelos Tribunais de Contas é percebida pelos contadores, e o seu papel de órgão de controle é lembrado de forma crítica:

“*Dei essa nota porque o TCE não teve pulso firme com as últimas administrações e hoje os funcionários e consequentemente a população está pagando o preço*” (município de 120 mil habitantes).

Em resumo, quanto mais se percebe a importância dada pelo Tribunal de Contas na auditoria dos processos, assim como a percepção de existência de auditoria presencial, maior é a confiança recebida pelo Tribunal de Contas. E ainda, é esperado que o Tribunal de Contas atue na fiscalização contra a corrupção.

## *Foco dos processos de auditoria realizados pelos TCs*

De acordo com a percepção dos contadores respondentes, apesar da implantação de diversos processos para executar auditoria operacional, sobretudo após a Constituição Federal de 1998 (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014), o maior foco da auditoria pelos Tribunais de Contas ainda atua sobre os processos licitatórios, e o menor foco está no controle sobre os almoxarifados das Prefeituras (Tabela 4).

**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 Operacional | 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.

Essa seria uma característica esperada dos modelos napoleônicos de órgãos de auditoria, dos quais os TCs brasileiros fazem parte. Nestes tipos de órgão em geral ocorre uma auditoria de legalidade (*compliance*) sem maiores preocupações com a análise de desempenho. Seria esperado background legal (e não econômico-financeiro, ou contábil) nas análises (DYE; STAPENHURST, 1998). Contudo, haveria reflexos na execução de tarefas de auditoria financeira.

Deve-se considerar ainda nesse contexto que a auditoria financeira pelos TCs no Brasil ainda é algo relativamente recente. Dutra e Champomier (2014) contam que a Constituição Federal de 1967 pela primeira vez introduziu a necessidade de realização de auditoria, mas essa era focada em conformidade orçamentária. A Constituição de 1988 introduziu a necessidade de auditoria financeira, relativamente recente, portanto, e ainda não tem se desenvolvido profundamente no país. No caso do TCU, essa ainda está sendo desenvolvida, através de um projeto financiado pelo Banco Mundial (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014), o que demonstra que é um processo em evolução.

A adoção da convergência da contabilidade governamental do Brasil ao padrão IPSAS (NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011) marca uma transição da contabilidade, migrando o foco do orçamento para o patrimônio, tendo sido chamada inclusive de contabilidade patrimonial (HOLANDA; MACHADO, 2010). A contabilidade patrimonial 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 de se esperar que os Tribunais de Contas respondessem à reforma, aumentando tarefas de auditoria financeira, como controle sobre elementos tratados pela contabilidade patrimonial, tais como o controle sobre o patrimônio, o passivo e a dívida ativa. Porém, ao analisar o controle exercido pelos Tribunais de Contas sobre o patrimônio, verifica-se não haver uma padronização entre os TCs (Figura 6), o que demonstra não existir uma coordenação nacional nesse sentido, ou pelo menos, a mudança no foco para o controle do patrimônio não está sendo percebida pelos municípios de forma homogênea. A exceção foi Mato Grosso, que apresentou uma alta importância atribuída, com um baixo desvio padrão. O TC que apresentou um menor foco no controle do patrimônio segundo os respondentes foi a Bahia.

**Figura 6 - Importância percebida sobre o processo de auditoria patrimonial**



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: BA (8); ES (9); MA (8); MG (38); MS (13); MT (11); PE (8); PR (26); RO (9); RS (83); SC (15); SP (90). (III) o gráfico considerou apenas TCs que tiveram 8 ou mais respostas.

O foco da auditoria percebida pelos contadores municipais foi então confrontado com as respostas dos auditores dos Tribunais de Contas, para triangulação. De acordo com esses respondentes, o maior foco de auditoria ainda está sendo executado na auditoria orçamentária e o menor foco está na auditoria patrimonial (Tabela 5). Para essa questão, foram utilizadas as competências estabelecidas pela Constituição Federal (art. 70).

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

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tipo de auditoria** | **Média** | **Desv Pad** | **Max** | **Min** |
| Orçamentária | 3,38 | 1,22 | 5 | 1 |
| Financeira | 3,11 | 1,20 | 5 | 1 |
| Contábil | 3,05 | 1,60 | 5 | 1 |
| Operacional | 2,97 | 1,52 | 5 | 1 |
| Patrimonial | 2,50 | 1,43 | 5 | 1 |

Fonte: Elaborada pelos autores, com base em questionário enviado para auditores de TCs. Notas: (I) 68 auditores respondentes, de 10 TCs diferentes (TCE-ES, TCE-MG, TCE-MT, TCE-PB, TCE-RO, TCE-RS, TCE-SP, TCM-CE, TCM-PA, TCM-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.

 Confrontando as duas respostas, dos contadores e dos auditores, é possível verificar uma convergência: o foco da auditoria tem se dado na execução de auditoria orçamentária, e a patrimonial é a que possui menor importância. Mesmo verificando que alguns TCs tenham criado estruturas específicas para acompanhamento do patrimônio dos auditados (TCE-MG), a conclusão é que o controle do patrimônio ainda está sendo organizado pelos TCs.

## *Técnicas de auditoria utilizadas pelos TCs*

Quanto às normas que são utilizadas no desenvolvimento de atividades de auditoria pelos TCs brasileiros, houve ampla dissimilaridade nas respostas obtidas no questionário enviado aos auditores. Foram obtidas respostas de 65 auditores (média de 14 anos de experiência de atuação). Um total de 12 auditores responderam que não sabem qual norma é utilizada (ou que não há norma formal implantada no TC), além de 4 que citaram leis como a Lei 4.320/64 ou Lei Complementar 101/2000 de forma geral, que não são normas de auditoria. Importante ressaltar que foram encontradas divergências dentro dos próprios Tribunais de Contas. Em um dos TCs analisados, com 7 respondentes, verificou-se que as respostas sobre as normas foram totalmente diferentes.

A maioria dos auditores afirmam que seguem manual do próprio Tribunal de Contas (33 respondentes). Alguns ainda citam a utilização do manual de auditoria financeira do tribunal de Contas da União (TCU, 2016), considerado mais abrangente e operacionalizável. Contudo, houveram divergências quanto à utilização cerimonial dos manuais, conforme um 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”.

Em alguns casos foi citado que as NAGs (Normas de Auditoria Governamental) foram recepcionadas em sua totalidade nos trabalhos de auditoria realizados pelos Tribunais de Contas. Contudo, o aspecto cerimonial também está presente, como exposto por um dos auditores respondentes “seguimos as NAGs, porém não há verificação se elas de fato vêm sendo seguidas nos trabalhos de auditoria”.

Esses dados demonstram a existência de um *gap* de auditoria entre os próprios auditores (há determinado grau de divergência entre as normas que devem seguir e como devem ser executados os procedimentos de auditoria). De forma agravante, o *gap* existe entre auditores vinculados ao mesmo TC. 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 TCs, mas também dentro de um mesmo TC.

Ressalta-se que os procedimentos de auditoria das NAGs são utilizados pelos TCs em seus manuais de orientação aos Controles Internos dos entes subnacionais, como forma a ser seguida (TCE-SP, 2013). São, portanto, reconhecidos como procedimentos válidos de auditoria.

Para aprofundar o entendimento sobre a auditoria, os auditores foram questionados sobre quais técnicas de auditoria são usualmente adotadas para determinados processos. Adotou-se um formato de questão aberta, deixando livre para os respondentes informar quais eram os procedimentos usualmente adotados para auditar os processos, além de uma orientação para indicar “NA” caso o processo não fosse usualmente auditado. As respostas (Tabela 6) foram categorizadas de acordo com as técnicas de auditoria, utilizando-se os mesmos termos que constavam nas normas de auditoria (NAGs) (IRB, 2010).

 O procedimento de *verificação direta* foi assinalado basicamente para obras em andamento, enquanto o procedimento de *circularização* foi poucas vezes indicado. Ressalta-se que tanto a verificação direta quanto a *circularização* são procedimentos de confirmação externa das informações, e que é reconhecido pelas normas de auditoria como sendo uma evidência que “proporciona maior confiança do que aquela obtida internamente”, e ainda, a auditoria presencial é importante pois como colocado pelas normas “a equipe técnica deve ter em conta que a informação obtida durante a auditoria governamental pode ser enganosa ou incorreta”, ou seja, sempre necessita de confirmação.

**Tabela 6 – Técnicas de auditoria utilizadas**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tipo de Processo** | **N** | **Sem pad.** | **Não audit.** | **Testes substant.** | **Análise ocum...** | **Amostr.** | **Conf. Contáb. / concil.** | **Conf. Cálculos e movim.** | **Circul.** | **Verific direta** |
| Obras em and. | 45 | 4 | 10 |  | 7 | 5 |  |  |  | 19 |
| Licitações | 44 | 2 | 12 |  | 20 | 3 |  |  |  | 6 |
| Dívida ativa | 31 | 2 | 16 | 3 | 5 | 3 |  | 2 |  |  |
| Imobilizado | 38 | 2 | 15 | 15 |  | 3 | 3 |  |  |  |
| Almoxarifado | 37 | 2 | 15 | 16 | 1 | 3 |  |  |  |  |
| Restos  | 36 |  | 16 | 2 | 6 | 1 | 6 |  | 4 | 1 |
| Bancos | 29 | 2 | 14 |  |  | 2 | 6 |  | 5 |  |
| Passivos | 41 | 2 | 17 | 1 | 7 | 2 | 5 | 4 | 3 |  |
| Operacional | 25 | 2 | 17 |   |   | 2 | 4 |   |   |   |

Fonte: Elaborado pelos autores com base em questionário enviado para auditores de TCs. Notas: os números representam a quantidade de respostas que cada opção recebeu.

 A conferência de cálculos e de movimentações foi muito pouco lembrada pelos auditores, o que pode indicar que esse procedimento pode estar sendo direcionado aos sistemas de coleta de informações e de processamento, que geram alertas automaticamente (Aquino, Azevedo e Lino, 2016). Porém, ressalta-se que esse procedimento se realizado de forma automática, depende do grau de granularidade das informações que o TC coleta.

 A auditoria dos processos de passivos e operacional foram os que tiveram maior quantidade de respostas como sendo “não auditados”. Isso indica que possivelmente deve haver acompanhamento dessas informações, mas elas não são de fato conferidas “usualmente” pelos Tribunais de Contas.

 O uso de amostragem foi pouco indicado para os processos. Nesse ponto, é possível confrontar essa resposta com a de outra questão, que indagou como seria feito o processo de amostragem. Os respondentes indicaram genericamente que a amostragem, quando adotada, consideraria a relevância/materialidade (22); riscos (7); julgamento do auditor (6) e aleatoriedade (5). Ressalta-se que a amostragem deveria seguir técnicas próprias, e que as normas de auditoria (NAGs) determinam que essa seja considerada dentro da margem de erro própria dos trabalhos realizados (IRB, 2010). Ou seja, cálculos deveriam ser realizados para definir o tamanho da amostra para que a evidência fosse considerada válida.

 Em geral, a partir dessa análise, conclui-se que os procedimentos de auditoria presentes nas normas começam a ser adotados pelos TCs, mas ainda de forma episódica, muitas vezes não padronizada e dependente do próprio julgamento dos auditores de campo.

## *Planejamento e execução da auditoria*

A pesquisa avaliou fatores relacionados ao planejamento e à execução da auditoria pelos Tribunais de Contas, composto pela (i) composição das equipes; (ii) planejamento da auditoria; (iii) execução da auditoria. A presente análise se insere nas conclusões de Rocha (2013), que apontou a falta de métodos e sistematização dos Tribunais de Contas para desenvolvimento de seus pareceres.

A partir da maior complexidade e maior volume dos processos a serem auditados no setor público, a *composição das equipes* é um fator importante para o sucesso da auditoria, como colocado pelas normas de auditoria, a formação das equipes “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 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 in loco. (20%) disseram que não há critérios definidos para definir a composição da equipe. Outros (20%) definiram critérios de oportunidade, como por exemplo, disponibilidade do auditor (vai para a auditoria quem está disponível no momento, sem planejamento prévio).

Em relação à execução da auditoria, no total de 57 respondentes, 22% (12 respondentes) disseram que não há papéis de trabalho claramente definidos para os processos de auditoria. 60% (34 respondentes) disseram que os próprios auditores elaboram seus papeis de trabalho, sem uma coordenação. O restante (11 respondentes) apontou que o TC produz um papel de trabalho padronizado que é utilizado pelos auditores no campo.

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 in loco. 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 definição deveria ser estritamente técnica.

Como fontes de informação prévia para a auditoria, os Tribunais de Contas utilizam principalmente os dados extraídos dos sistemas de coleta de dados dos próprios Tribunais de Contas (53 respondentes), informações que constam nos últimos relatórios de auditoria (51), e denúncias (50). O uso de informações veiculadas pela mídia foi citado por 38 respondentes como sendo uma fonte importante de informações prévia. Ainda em relação às fontes de informações para o planejamento da auditoria, os respondentes afirmaram utilizar relatórios gerados pelo controle interno dos entes (40 respondentes). Os relatórios de avaliação de políticas públicas gerados pelos Ministérios têm tido pouca utilidade (20 respondentes). O uso de relatórios de auditorias independentes foi lembrado por 17 respondentes como fonte de informação. Apesar de ter baixa menção pelos TCs, um dos contadores respondentes (município de 10 mil habitantes) afirmou que o papel da imprensa é importante para o controle: “na minha opinião o tribunal de contas só sai da inércia quando aparece algum escândalo na Imprensa”.

Por fim, apesar da maioria dos respondentes dos Tribunais de Contas ter indicado que o volume de transações do ativo ou do passivo afeta a forma como a auditoria é realizada (22 respondentes), 8 respondentes afirmaram que o volume não afeta. Essa informação é relevante para pesquisas futuras, pois essa discrepância entre os respondentes pode indicar que o processo de amostragem e de testes de auditoria não tem seguido a tecnicidade exigida pelas normas para que a opinião do auditor consiga expressar com confiabilidade a consistência das informações auditadas.

# **6. Conclusões e Implicações**

Os Tribunais de Contas brasileiros enfrentam, há algum tempo, questionamentos sobre a sua forma de fiscalização, realizado majoritariamente *a posteriori* (com alguns avanços de TCs para auditoria concomitante, como o caso do TCE-SP), e, muitas vezes, meramente formal dos gastos públicos, que não contribui para o aperfeiçoamento da administração pública (ARANTES et al., 2005). Ao mesmo tempo, a confiança na auditoria técnica Tribunais de Contas frente aos auditados apurada na presente pesquisa é elevada, corroborando o estudo de Arantes et al. (2005).

O presente trabalho apresenta uma relação entre o que as normas de auditoria governamental (NAGS) (publicadas em 2010 e incentivadas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) para a adoção pelos TCs) trazem de métodos, o que os auditores declaram utilizar, e os confronta com a percepção dos contadores de municípios brasileiros, o que está de acordo com Porter (1993), que revela que há um aparente desconhecimento dos auditores sobre as suas responsabilidades, e que esses fatores variam conforme a organização e rotinas do trabalho de auditoria.

Foi identificada a existência de um *gap* de auditoria não só entre os TCs, mas também dentro dos próprios TCs, o que levanta às seguintes questões práticas: qual norma de procedimentos afinal os TCs 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 TCs no Brasil? De acordo com os resultados da presente pesquisa, a maior importância dada pelos auditores ainda é sobre a auditoria orçamentária. Isso não permite concluir que a auditoria financeira não é realizada, é verdade, porém analisando os procedimentos de auditoria utilizados pelos auditores, com baixa confirmação externa e inspeções presenciais, e considerando o contexto atual de uma aparente substituição de auditoria presencial por uma auditoria eletrônica, à distância, a conclusão que se chega é que a auditoria financeira é episódica.

Esse cenário traz diversos impactos. Primeiro, em relação à transparência. A legislação em geral (LRF, LAI, Constituição Federal) exige transparência plena das informações do setor público, mas a questão levantada é: 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.

Segundo, políticas públicas que são desenhadas considerando as informações 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.

Terceiro, conforme os entes subnacionais percebem que os TCs 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.

Quarto, a falta de auditoria presencial traz impactos na alteração de comportamento em órgãos auditados, pois na medida em que a sensação é de que a auditoria é presente, os auditados tendem a alterar seu comportamento.

Impactos da existência do *gap* de performance (relação entre as NAGs versus a prática de auditoria também podem ser levantados, com implicações. Os TCs têm como atribuição exercer o papel de controle externo dos órgãos públicos, sendo responsáveis por emitir um parecer técnico sobre a tomada de contas e realizar auditorias de desempenho das políticas públicas (LOUREIRO et al, 2009), exercendo relevante papel social. O controle social pode estar sendo prejudicado, visto que pressupõe-se que as informações dos balanços que possuem parecer favorável pelos Tribunais encontram-se investidas de credibilidade, o que pode não ser realidade.

Ainda, a *accountability* dos gestores pelo uso dos recursos públicos pode estar prejudicada, visto que os procedimentos da auditoria executada não seguem os padrões de auditoria estabelecidos, e que são declarados como sendo utilizados pelos TCs. Encaminhamentos que eventualmente seriam realizados ao Ministério Público podem estar subdimensionados, visto que nem todos os elementos auditáveis são de fato analisados, devido a problemas de falta de planejamento do escopo da auditoria. Por fim, os órgãos públicos jurisdicionados passam a interpretar a forma como a auditoria é realizada, e atuam dentro desse contexto, diminuindo ainda mais a possibilidade de responsabilização, ao aprender como investir-se com ares de legalidade.

Por fim, os relatórios de auditoria, além dos pareceres prévios emitidos pelos TCs, poderiam ser divulgados para amplo escrutínio público. Essa informação poderia auxiliar na diminuição do *gap* existente entre o que a norma traz e o que é de fato utilizado pelos TCs, 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 (ROCHA, 2013).

# **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.

BOUCKAERT, G. Trust and Public Administration. *Administration*, v.60, n.1, p. 91–115, 2012.

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.

FERRAZ, Claudio; FINAN, Frederico. Electoral Accountability and Corruption: Evidence from the Audits of Local Governments. *American Economic Review*, v.101, p.1274–1311, 2011.

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. and Kristensson –Uggla, B. (Eds). Trust and Organizations. Confidence across Borders, (pp. 41-63), Palgrave Macmillan: New York, 2013.

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.

HEDLER, H. C.; TORRES, C. V. Meta-Avaliação de Auditorias de Natureza Operacional Do Tribunal de Contas Da União. *RAC*, v.13, n.3, p.468–86, 2009.

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. *Ma thematics 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*. Ribeirão Preto, (in press).

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.; FIGUEIREDO, C. M. Political and Institutional Checks on Corruption: Explaining the Performance of Brazilian Audit Institutions. *Comparative Political Studies*, v.42, n.9, p.1217–44, 2009.

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.

OCDE; Governance Reviews. *Brazil’s Federal Court of Accounts: Insight and Foresight for Better Governance*. Paris: OCDE Publishing, 2017.

O’DONNELL, G. Horizontal Accountability in New Democracies*. Journal of Democracy*, v.9, n.3, p.112-126. 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. A.; GOWTHORPE, C. *Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and 1999*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004.

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.

STAPENHURST, R.; JOHNSTON, N; PELIZZO, R. (2006). 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.

TCE-SP. *Manual Básico: O Controle Interno Do Município*. 1a. ed. Ed. TCE-SP. São Paulo: TCE-SP, 2013.

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

1. 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 TC 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 [↑](#footnote-ref-1)