

A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos*

André Feliciano Lino

Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Departamento de Contabilidade, Ribeirão Preto, SP, Brazil
E-mail: aflino@usp.br

André Carlos Busanelli de Aquino

Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Departamento de Contabilidade, Ribeirão Preto, SP, Brazil
E-mail: aaquino@usp.br

Recebido em 25.04.2016 – Desk aceite em 02.05.2016 – 3ª versão aprovada em 18.06.2017 – *Ahead of print* em 06.11.2017

RESUMO

Os atuais 33 Tribunais de Contas regionais brasileiros são responsáveis por acompanhar o ciclo de gestão financeira de governos estaduais e municipais e a legalidade dos atos de mais de 20.000 organizações públicas vinculadas a esses Estados e municípios. Este artigo tem como objetivo analisar a diversidade da configuração interna desses Tribunais de Contas regionais e discutir possíveis associações com a qualidade da auditoria financeira realizada por suas equipes. Foram realizadas entrevistas com auditores externos e diretores de tecnologia da informação de 18 tribunais, trianguladas com documentos oficiais disponibilizados pelos Tribunais de Contas, como relatórios anuais de atividades e manuais de auditoria. Partindo de fatores determinantes da qualidade da auditoria externa identificados na literatura, a análise de conteúdo das entrevistas identificou as características formativas da configuração de cada tribunal analisado. Apesar de todos os tribunais no Brasil terem como origem comum o modelo napoleônico de corte de contas, a análise traz como resultado que suas configurações variam quanto à organização e formação das equipes, ao uso de rodízio na alocação das tarefas de auditoria e à automatização dos sistemas de coleta de dados de jurisdicionados. Discute-se que a diferença na configuração dos tribunais, dada a demarcação de sua área de jurisdição, contribuiria a diferentes níveis de coerção em governos estaduais e municipais, à medida em que a configuração apresenta uma combinação de características que inibe ou amplia a qualidade da auditoria. A partir da literatura de alinhamento organizacional, o artigo alerta sobre o uso de variáveis para tratar o efeito da qualidade da auditoria nos estudos em finanças municipais.

Palavras-chave: auditoria governamental, Tribunal de Contas, controle externo, qualidade de auditoria, contabilidade pública.

Endereço para correspondência:

André Feliciano Lino

Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Departamento de Contabilidade, Avenida Bandeirantes, 3900 – CEP: 14040-900 Monte Alegre – Ribeirão Preto – SP – Brasil

*Trabalho apresentado no X Congresso ANPCONT, Ribeirão preto, SP, Brasil, junho de 2016.

1. INTRODUÇÃO

“... o Conselho Nacional dos Tribunais de Contas é a pedra angular para a definição de um sistema nacional que integre as 34 Cortes de Contas, com capacidade de fazer os Tribunais de Contas falarem um ‘mesmo idioma’ e de atender ao interesse da sociedade, pois o Brasil ‘não pode se dar ao luxo de ter órgãos ilhados.’”

Bruno Dantas, Ministro do Tribunal de Contas da União (TCU), 2015, em evento da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil em São Paulo.

A proposta de criação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas (CNTC) não é nova: desde propostas de emendas constitucionais de 2007 o tema é debatido junto ao Senado Federal e na imprensa. De forma similar às experiências bem-sucedidas da criação do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), o novo conselho nacional traria uniformidade às normas processuais, orientando a atuação de profissionais de auditoria, e atuaria como uma fiscalização administrativa centralizada dos Tribunais de Contas no país. Além dos diversos entendimentos que surgem em relação à aplicação da regulação fiscal, por exemplo na interpretação de limites ao uso de Restos a Pagar, ou à inclusão de alguns encargos nos limites de gastos com pessoal impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a rigidez que se observa na fiscalização e imposição de penas também varia com a corte de contas. Por fim, como exposto livremente pelo Senador Humberto Costa em sabatina aos indicados a Ministros ao Tribunal de Contas da União (TCU) na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal em 2014, é de conhecimento casos de cooptação de Conselheiros de Tribunais de Contas estaduais que atuam em defesa de governadores dada a indicação política. A diversidade na composição e atuação das cortes de contas leva a diferentes aplicações da regulação fiscal, financeira e contábil no país.

No contexto brasileiro, os 33 Tribunais de Contas dos Estados, Municípios e do Distrito Federal (TCs) compõem a rede de controle sobre a administração pública, que é formada também por Poder Legislativo, Ministério Público, Tribunal Superior Eleitoral, Controladoria Geral da União e TCU (Speck, 2011). As competências das organizações de auditoria de governos no Brasil (*Government Audit Organizations*) estão identificadas nos Art. 70 a 75 da Constituição Federal de 1988, que colocam o TCU e os TCs como órgãos técnicos auxiliares do Poder Legislativo. Porém, não apenas a *accountability* decorre da capacidade de coerção conjunta da rede de controle, mas a disseminação das reformas no ciclo de gestão financeira (*Public Financial Management – PFM*)

também é induzida pelo entendimento de tais órgãos, dado que exercerão coerção da própria regulação vigente, incluindo a fiscal.

O dinamismo da regulação do ciclo PFM no Brasil se acentuou a partir de 1988, demandando também dos TCs a revisão de seus entendimentos e de como deveriam exigir a adoção das inovações emitidas. Tanto os novos instrumentos de planejamento, como Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), quanto o uso de metas físicas e fiscais e o aumento da transparência no processo orçamentário passaram a ser alvo de atenção dos TCs. O mesmo com a prestação de contas, que passou a exigir a elaboração de relatórios de gestão fiscal e de controle interno. Por fim, os TCs passaram a emitir suas orientações acerca da convergência para normas internacionais de contabilidade (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), o que impôs aos entes um plano de contas padronizado e a adoção de políticas contábeis específicas.

Todas essas reformas originadas do governo central, desenhadas na Esplanada dos Ministérios ou no Congresso Nacional, percorrem um longo e demorado percurso até serem institucionalizadas, ou seja, até que tais práticas sejam internalizadas nos níveis mais operacionais dos governos (*embedded*) (Andrews, 2013). Nesse processo, um dos indutores das reformas são as organizações de auditoria (*Supreme Audit Institutions – SAI – ou Regional Audit Institutions*). Tais órgãos técnicos e independentes são responsáveis pelo controle externo no ciclo PFM (Stapenhurst & Titsworth, 2001) e exercem três funções relevantes: (i) tradução e redução da ambiguidade dos novos valores, conceitos, fórmulas e limites presentes na nova prática pretendida; (ii) disseminação dos novos entendimentos da regulação, usando sua capilaridade e acesso aos diversos órgãos dos entes da federação; e (iii) exercício da coerção sobre a nova prática, imputando punições por desvios de conduta. Não se espera que as diversas reformas no ciclo PFM gerem impactos positivos nas finanças públicas sem o papel indutor dos TCs. Portanto, as reformas no ciclo PFM, que desafiam os TCs a reverem seus entendimentos e procedimentos, dependem deles para serem institucionalizadas pelos governos.

A estrutura básica, a organização e as competências dos TCs, Organizações de Auditoria de Governos Regionais e Locais, são ancoradas no modelo napoleônico (*Regional Audit Courts; Courts of Accounts*) com base

no qual foram criados, mantido pela Constitucional de 1988 e na organização institucional do TCU (nas suas diversas versões desde 1896). No modelo napoleônico, o TC opera em duas camadas: uma técnica, formada por equipes de auditorias, e outra judicante, formada por Conselheiros, com orientação técnico-política (Arantes, Abrucio & Teixeira, 2005). Apesar da base comum, ainda existe espaço para discricionariedade na organização das atividades internas, dada a autonomia dos TCs (por exemplo, a política de alocação de atividades de auditoria para equipes, a utilização de sistema informatizado para coleta de dados dos jurisdicionados, políticas de capacitação de pessoal, além de outras competências destinadas pela Constituição Estadual que rege cada tribunal). Tais diferenças podem influenciar a quantidade e o grau de qualidade das auditorias, interferindo na efetividade de cada TC, o que, como já mencionado, justifica o debate sobre a necessidade de criação do CNTC.

Na ausência do CNTC, organizações como a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e Instituto Rui Barbosa (IRB) efetuam ações para diminuir a heterogeneidade dos TCs. Em 2002, a Atricon desenvolveu diagnósticos dos TCs e identificou deficiências como a defasagem de informatização, culminando no início do PROMOEX (Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros), que objetivou desenvolver 28 TCs participantes e foi realizado de 2006 a 2012 com apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento. Recentemente, ações como essa envolvem o desenvolvimento das Normas de Auditoria Governamentais (NAGs) e atuais Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), portal de boas práticas exitosas que poderiam ser utilizadas como *benchmark* em todos os TCs, o Marco de Medição do Desempenho dos TCs que demanda dos tribunais um plano de ação para se enquadrar nos critérios de avaliação propostos, além do incentivo à adoção do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) por todos os TCs do Brasil.

Diferentemente do dia a dia do setor público, que já reconheceu o impacto da diversidade dos TCs, o papel da auditoria na literatura de desempenho de governos é raramente tratado (Rosa, Morote & Prole, 2014). São raros os estudos que versam sobre organizações de auditoria de governos regionais (Melo & Pereira, 2013) e que discutem

os efeitos das diferenças dessas organizações – no último tópico uma exceção é Wehner (2003). Analisando a literatura, os estudos buscam identificar como os fatores sob os quais as organizações de auditoria não têm influência (externos) afetariam o desempenho de suas atividades em governos regionais e locais, entre eles fatores políticos ou tamanho do orçamento (Melo & Pereira, 2013). Contudo, ignoram fatores internos a essas organizações, sob os quais há discricionariedade e autonomia, como execução de processos de auditoria ou utilização de *software* para coleta de dados dos jurisdicionados. Uma das exceções é o estudo de Melo, Pereira e Souza (2014), que apontou o efeito positivo da produtividade do TC (número de auditorias realizadas por cada tribunal em dado ano pelo número de órgãos) na redução da propensão ao uso de restos a pagar pelo governo do Estado. Além disso, os diversos artigos publicados que tratam de finanças públicas no Brasil, sobretudo os que envolvem o impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal em gestão municipal, desconsideram o papel dos TCs (Gerigk, Clemente & Taffarel, 2010; Santos & Alves, 2011; Santolin, Jayme Jr & Reis, 2009). Dada a função de coerção dos TCs na dinâmica fiscal de governos regionais e locais, o resultado desses estudos ganharia maior validade interna ao controlar o efeito de coerção que os TCs eventualmente exercem nos jurisdicionados.

O objetivo desta pesquisa é analisar a diversidade da configuração interna dos Tribunais de Contas regionais no Brasil e discutir possíveis associações com a qualidade da auditoria financeira realizada por suas equipes. Ainda, sugerem-se implicações dos achados para as pesquisas em Finanças Públicas no Brasil. Aparte de diferenças institucionais da camada judicante da corte já apontadas em Loureiro, Teixeira e Moraes (2009), o presente artigo discute especificamente diferenças na camada técnica. Foram entrevistados agentes de controle externo de 18 Tribunais de Contas por todo o país. As entrevistas foram trianguladas com documentos disponibilizados pelos TCs.

A seguir, são apresentados modelos de auditoria de governos regionais em alguns países e é feita a introdução à literatura de qualidade de auditoria em governos. Após a apresentação da metodologia, são analisados os fatores que apresentam a diversidade dos TCs estudados. Por fim, são discutidas as implicações da diversidade e feitas as considerações finais.

2. MODELOS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

Parte relevante do ciclo de gestão financeira (PFM) para a garantia da legalidade e eficiência das ações de governo são as etapas de fiscalização. O ciclo PFM é uma série de rotinas institucionais que direcionam o comportamento da burocracia no uso do recurso público para execução de políticas de governo (Campos & Pradhan, 1996). As rotinas podem ser separadas em etapas (para fins didáticos) que compreendem desde a preparação do orçamento e administração dos recursos até o processo de *accountability* das contas públicas, passando pelo processo de controle, seja interno ou externo (Andrews, 2007). Em cada etapa do ciclo PFM, diversos atores do governo e da sociedade civil produzem e utilizam informações (Moynihan & Andrews, 2010). Na etapa do ciclo PFM que ocorre dentro da organização atuam auditores internos e parte do Controle Interno; externamente atuam os auditores das organizações de auditoria em governos central, regionais e locais, responsáveis pelo Controle Externo.

As organizações de auditoria externa podem ser classificadas em 3 grandes modelos gerais: (i) *Westminster model*, (ii) *Collegiate model* e (iii) *Napoleonic model* (Stapenhurst & Titsworth, 2001). No modelo anglo-saxão *Westminster*, adotado no Reino Unido, nas 53 antigas colônias britânicas e em países como Chile e Peru, o Auditor Geral centraliza os poderes de decisão sobre todas as matérias do órgão. Os profissionais com *background* em economia e finanças são predominantes e os trabalhos de auditoria têm viés financeiro com menos ênfase na mera legalidade (Stapenhurst & Titsworth, 2001). Os governos locais no Reino Unido, anteriormente auditados em parte por auditores públicos e em parte por firmas privadas de auditoria, a partir de 2010 passaram a ser auditados apenas por firmas privadas (Jones & Caruana, 2015).

O Modelo Colegiado (*Collegiate Model*) da Alemanha, Holanda e Japão delega a autoridade máxima a um *board* com decisões consensuais (Stapenhurst & Titsworth, 2001). Na Alemanha, a auditoria de governos é feita

nos Estados, Cidades, Municípios e Condados. No nível estadual, a auditoria é feita por um órgão independente do governo com total autonomia para definir o escopo dos trabalhos (ou seja, o Legislativo não aponta o que deve ser auditado). Os governos locais (Cidades, Municípios e Condados) têm suas contas auditadas anualmente por firmas privadas, exceto as cidades sede da organização de auditoria estadual, que são auditadas por ela (Berger & Heiling, 2015).

No modelo Napoleônico, adotado por Brasil, França, Itália e Espanha, a organização de auditoria não é apenas autônoma como as demais, mas também distante do Legislativo (apesar de auxiliar o mesmo). O foco principal do trabalho de auditoria é verificar legalidade das operações que o governo executou; pouca atenção é dada à eficiência das ações. Seus auditores tendem a ter *background* legal. A auditoria neste modelo subsidia o legislativo com pareceres técnicos das contas do governo. A organização de auditoria tem duas camadas, uma técnica e outra judicante. A camada judicante, última palavra da organização sobre uma matéria, vota as recomendações da área técnica e pode penalizar servidores públicos (não só concursados) e empresas que contratam com governos (Stapenhurst & Titsworth, 2001).

No Brasil, as organizações de auditoria regionais seguem de forma muito próxima a formação do TCU. Cada Estado na sua Constituição prevê a implantação do seu Tribunal de Contas regional. Diferentemente do modelo italiano, todas as tarefas de auditoria externa de governos são realizadas por servidores públicos contratados com estabilidade na carreira nos TCs. Portanto, pode-se dizer que as organizações de auditoria de governos no Brasil detêm o monopólio da auditoria de legalidade e desempenho em governos para fins de controle externo. Nenhum valor é pago pelos estados ou municípios para serem auditados e os governadores e prefeitos não possuiriam ingerência sobre a agenda e o escopo da auditoria.

3. LITERATURA EM QUALIDADE DE AUDITORIA EM GOVERNOS

A literatura existente identifica três tipos de procedimentos de auditoria desempenhados por organizações de auditoria em governos, sendo (i) financeira: sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis; (ii) de legalidade: sobre a conformidade com as leis; e (iii) desempenho ou operacional: sobre a eficiência da gestão de recursos públicos (Santiso, 2007).

A emissão de relatórios de auditoria financeira é fundamental para instrumentalizar a aplicação da coerção pela rede de controle externo sobre a administração pública, principalmente considerando os avanços recentes na ótica patrimonial da contabilidade pública. A qualidade das auditorias financeiras entregues pelas organizações de auditoria potencializaria a efetividade

da atuação da rede de controle na coerção aos governos. Qualidade de auditoria é a probabilidade conjunta de determinado auditor (i) detectar distorções relevantes nas demonstrações financeiras do auditado e (ii) reportar essas distorções (DeAngelo, 1981).

Contudo, a qualidade da auditoria está relacionada a fatores externos, sobre os quais as organizações de auditoria não têm influência – como competição política, alternância de poder e existência de competências legais bem definidas (Melo & Pereira, 2013; Dye & Stapenhurst, 1998) – assim como fatores internos, sobre os quais elas possuem potencial controle ou ingerência. Entre os fatores internos estão a independência dos auditores, a melhor aplicação do orçamento disponível às suas atividades e o *staff* qualificado (Portal, 2011; Dye & Stapenhurst, 1998). Falhas nesses fatores levam à diminuição da qualidade de auditoria e, por consequência, da efetividade da organização de auditoria e de toda rede de controle.

A independência da organização de auditoria é composta pela independência organizacional da mesma e pela independência operacional de seus auditores. A primeira diz respeito à não interferência de outras esferas de governo nas competências do órgão e à atuação isenta dos Conselheiros (no caso do modelo Napoleônico) em relação a prefeitos, governadores, juízes federais. O segundo tipo de independência diz respeito ao processo de auditoria em si para escolher o objetivo de auditoria e o que será reportado (Dye & Stapenhurst, 1998; Power, 1997), sem interferência do ente auditado, seja ela exercida diretamente nos auditores ou por meio de solicitação às altas posições hierárquicas da própria organização de auditoria para interferirem em favor do ente auditado.

Um dos remédios à perda de independência dos auditores é o *rodízio*, colocado como imprescindível pelo código de ética do INTOSAI (ISSAI 30) e pelas Normas de Auditoria Governamental aplicáveis ao controle externo no Brasil, divulgadas pelo Instituto Rui Barbosa em 2010. A não repetição da equipe de auditores (*rodízio*) que atuou recentemente em uma mesma entidade aumentaria a objetividade e acurácia dos relatórios emitidos.

Contudo, a discussão sobre *rodízio* é ampla e apresenta prós e contras à tal prática. O argumento a favor do *rodízio* é a consequente redução do potencial de captura do auditor pelo auditado. A recursividade da interação auditor-auditado desenvolve *trust* relacional no par (Rousseau, Sitkin, Burt & Camerer, 1998), o que reduz a independência de reportar as não conformidades, pelos laços de amizade desenvolvidos. Por outro lado, como a qualidade da auditoria é menor no início do relacionamento, pois o auditor não tem conhecimento sobre as atividades do auditado (Francis, 2004), a baixa

recursividade ao inibir o desenvolvimento de aprendizado impede o aumento da qualidade e da profundidade da auditoria.

Por sua vez, a recursividade poderia vir da maior proximidade geográfica entre auditor e auditado, com efeitos positivos para a qualidade da auditoria. Conversas informais com auditados trariam informações cruciais e maior uso de visitas *in loco* a menor custo, assim como obtenção de informações de mídia local (jornais, rádios e TVs locais) ampliariam a possibilidade de desenvolvimento de conhecimento específico (Choi, Kim, Qiu & Zang, 2012). Em uma época anterior ao *boom* da internet, Carcello, Hermanson e McGrath (1992) destacaram que um maior envolvimento entre auditor e auditado e um maior número de auditorias *in loco* estavam entre os 10 fatores mais relevantes para a qualidade da auditoria.

Diferentemente do setor privado, em que a questão de porte da organização de auditoria é relevante devido à danosa dependência do auditor em relação à receita de um cliente ou grupo de clientes específicos (DeAngelo, 1981), no setor público organizações de auditoria de governo não necessariamente têm suas receitas geradas pela prestação de serviços. Quando têm, ainda podem ser beneficiadas com o monopólio do serviço. No caso brasileiro, as receitas dos TCs vêm do próprio Estado e não estão associadas ao volume ou qualidade dos serviços prestados. Assim, o auditor não sofre pressão de seus diretores para preservação de contratos com clientes. Contudo, ainda há algum grau de dependência entre os TCs e o Governo do Estado, o qual possui a discricionariedade de definir o orçamento dos mesmos.

Outro aspecto relevante para a autonomia dos auditores é a eventual promoção para posições superiores da organização de auditoria, como cargos de direção, pela influência de altos oficiais do governo central ou do governo local junto aos Conselheiros. Isto reduziria a independência do diretor de auditoria mesmo tendo estabilidade na carreira pública. Por fim, uma maior politização da camada judicante dos modelos Napoleônicos poderia levar à menor autonomia da camada técnica caso houvesse interferência nos procedimentos operacionais ou alocação discricionária de recursos para certos projetos apoiados pela camada técnica (como inovação de processos e procedimentos de auditoria, elaboração de manuais, novos sistemas de informação etc.), mas que podem não ter apoio da camada judicante.

Mesmo com independência organizacional assegurada para o TC, as restrições na capacidade de realização de auditoria ou a baixa capacitação dos recursos humanos reduzem a qualidade da auditoria (Dorotinsky & Floyd, 2004). A capacidade técnica para execução de auditorias

depende da tecnologia e dos procedimentos utilizados na execução dos trabalhos, da abrangência dos dados analisados e também do tamanho das equipes, do treinamento e da experiência dos auditores (DeAngelo, 1981; Isaksson e Bigstein, 2012). Os auditores devem ser continuamente encorajados a melhorar suas habilidades nas áreas de *expertise*, por meio de uma combinação entre educação formal na área, treinamento continuado e experiência prática (Stapenhurst & Titsworth, 2001). O treinamento formal na auditoria financeira se dá na formação em contabilidade e estatística (Portal, 2011).

Em relação ao tamanho das equipes, o reflexo é observado no limite das horas-auditoria a serem empregadas, dado que quanto maior o esforço de auditoria (horas de trabalho), maior a probabilidade de o auditor encontrar não conformidades em demonstrações contábeis (Caramanis & Lennox, 2008). Assim, quanto maior o total de horas de equipe disponíveis para a auditoria, maior será a qualidade geral do processo (Portal, 2011; Deis & Giroux, 1992).

Em relação à tecnologia empregada, o uso de ferramentas automatizadas (CAAT – *Computer Assisted Audit Tools*) na coleta, armazenamento e processamento prévio de dados contábeis aumenta a efetividade do processo de auditoria (Braun & Davis, 2003) por meio da análise de grandes quantidades de dados em um menor período de tempo. Assim, o grau de automatização dos TCs afetaria a relação horas-auditor empregadas nas auditorias.

4. METODOLOGIA

O estudo se baseia em (i) análise temática da literatura e de conteúdo dos documentos públicos dos TCs e (ii) entrevistas. Primeiramente, realizou-se a análise temática sugerida por Tranfield, Denyer e Smart, (2003), categorizando os determinantes da qualidade da auditoria identificados na literatura de auditoria externa de governos, a partir de revisão sistemática de estudos empíricos publicados em periódicos referenciados da área de Contabilidade, Contabilidade, Administração e Finanças Públicas internacionalmente. A análise temática de estudos empíricos permitiu identificar fatores internos (independência e capacidade técnica), divididos nas seguintes características formativas das organizações de auditoria:

1. *Independência operacional*. Refere-se à autonomia dos auditores em selecionar os melhores critérios para execução do trabalho de auditoria e estarem menos sujeitos a ações que os levariam a relaxar a indicação de não conformidades identificadas. Um exemplo é a

Contudo, não é apenas a presença de tais fatores que levaria a uma melhor auditoria, mas sua presença combinada, associada ao contexto em que atuam. Essa noção de adequação entre contexto e estrutura (*organizational fit*) foi utilizada em Gupta, Dirsmith e Fogarty (1994) nas equipes do *General Accountability Office* nos Estados Unidos, que ajustam a forma de controle e coordenação das equipes ao ambiente externo e à natureza técnica da tarefa de auditoria. Tais abordagens de alinhamento organizacional por meio da teoria da contingência e da teoria institucional têm sido aplicadas para explicar as respostas de organizações na busca por melhor desempenho, seja com a adequação às demandas ambientais (*contingency fit*) ou a busca por legitimidade em relação aos *stakeholders* se adequando ao padrão institucional vigente (*institutional fit*) (Van de Ven & Drazin, 1985). Assim, o alinhamento ou adequação (*fit*) é visto como a congruência de respostas organizacionais (tecnologia, estrutura, processos) ao ambiente e padrão institucional.

Diversas combinações de alinhamento podem ter desempenhos similares e superiores, dependendo do contexto, o que foi chamado por Van de Ven e Drazin (1985) de linhas de desempenho similares. Como a adaptação é um processo dinâmico, dada a constante mudança ambiental (Zajac, Kraatz & Bresser, 2000), a organização está em semi-adequação (Donaldson, 2001), repetidamente desafiada em sua estrutura e organização.

existência de rodízio de auditores institucionalizado.

2. *Recursos Humanos e Organização*. É a parte da capacidade interna relacionada à captação e desenvolvimento de competências técnicas necessárias aos trabalhos de auditoria e organização dessas competências (capital humano) em equipes especializadas. Para um mesmo orçamento disponível, o TC aplica ao longo do tempo recursos na ampliação do número de auditores especializados e na organização física destes auditores em unidades regionais ou sedes únicas, por exemplo.

3. *Processos de Trabalho de Auditoria*. É a capacidade técnica expressa nos processos empregados para a realização da auditoria. Exemplos são a auditoria *in loco* em todos os jurisdicionados e a automatização das rotinas de trabalho de auditoria.

4. *Processo de Coleta de Dados*. Dado que as organizações de auditoria necessitam romper a assimetria de informação em relação às transações realizadas por seus auditados, essa capacidade interna trata dos meios

empregados pelo TC para acessar os dados contábeis e orçamentários dos jurisdicionados. Como exemplos, os investimentos nos Sistemas de Coleta de Dados (SCD) de jurisdicionados.

Muito embora a pesquisa tenha como objetivo analisar a diversidade dos Tribunais de Contas quanto a seus fatores internos, explicitados acima, tais organizações estão circunscritas a um contexto, o que denota fatores externos a serem levados em consideração:

5. *Jurisdição, fundação e orçamento.* Enquanto a jurisdição foi dada pela Constituição do Estado da Federação em que opera o TC, e seu orçamento definido pela Assembleia Legislativa daquele estado, condicionando recursos materiais e humanos, o ano de fundação impõe um histórico e impressão de convenções e estruturas que eram vigentes na época de fundação, sendo um ponto de partida não escolhido pela atual gestão.

Em seguida, a observação dos determinantes das características formativas nos TCs foi feita por meio de entrevistas. O contato feito com a ouvidoria dos 33 TCs do Brasil levou a uma resposta positiva à participação de 18 TCs (54% dos TCs), distribuídos em todas as regiões do Brasil, com diversos portes quanto ao número de jurisdicionados, representando a pluralidade do contexto estudado. A região menos representada na pesquisa é o Centro-Oeste e as mais representadas são Sul e Sudeste, respectivamente com 40% e 67% dos TCs entrevistados. As entrevistas foram feitas por telefone, entre abril e dezembro de 2015, com Agentes de Controle Externo (representantes do corpo técnico da auditoria, concursados) e diretores de Tecnologia da Informação. O foco da análise foi nos fatores internos, que são observados com maior precisão pela camada técnica, assim, optou-se por não entrevistar Conselheiros.

Adotou-se um roteiro semiestruturado, dividido nas características formativas mencionadas. Após o agendamento da entrevista, o roteiro foi enviado ao respondente para sua preparação prévia. Houve casos de tribunais que optaram como primeiro passo por enviar as respostas por e-mail, sendo contatados em seguida por telefone para confirmá-las e fazer eventuais complementações. Em média, as entrevistas tiveram duração de 45 minutos e foram feitas com servidores que estão há mais de 10 anos trabalhando no TC (máximo de 28 anos, mínimo de 4 anos), dos quais 75% possuíam cargo de chefia. A partir das gravações das entrevistas, foi realizada a análise de conteúdo para identificar de forma indutiva os determinantes em cada característica formativa.

Pode-se dizer que cada característica foi desdobrada em determinantes, pois sua presença levava a ela. Como os determinantes foram identificados de forma indutiva, e não se tinha conhecimento prévio dos mesmos, os respondentes eventualmente foram contatados mais de uma vez para confirmar ou complementar informações. Os determinantes estão representados nas colunas da Tabela 1, para cada uma das características formativas. Destaca-se que os mencionados na tabela não formam uma lista exaustiva. Como exemplo, a automatização das rotinas de trabalho de auditoria não surgiu como aspecto relevante, dado que em geral os TCs estão em um estágio incipiente na questão. Por fim, quando disponíveis, documentos como relatórios de atividades anuais de 2014, manuais de auditoria e do sistema informatizado de coleta de dados disponibilizados nos portais de internet dos TCs serviram como complemento e triangulação em relação aos dados (Denzin & Lincoln, 2005) obtidos via entrevistas.

5. AS DIFERENTES CONFIGURAÇÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O desenvolvimento institucional dos TCs está associado às mudanças institucionais do país e dos estados (Loureiro et al, 2009) ao longo dos 100 anos de janela temporal de criação dos mesmos (1891 – 1991). *A priori*, não se identifica concentração temporal na sua implantação, visto que há TCs implantados sob a égide de todas as Constituições Federais (exceto 1937). Tais Constituições Federais, e mais recentemente emendas constitucionais e leis complementares (como a LRF), alteram as competências legais dos TCs, impactando a sua independência (no caso de mandatos de auditoria não estarem bem definidos, principalmente no início da vigência de leis). Além disso, tais mudanças impactam a capacidade dos TCs alterarem o escopo das suas auditorias

a fim de cumprir novas competências legais atribuídas. O orçamento alocado a cada TC pode ser protegido por alguma regra orçamentária, como a vinculação à receita do estado aplicada por Mato Grosso e Santa Catarina. Nos casos sem vinculação, o orçamento do TC poderia estar sujeito à barganha política, já que o governo estadual pode reduzir o orçamento do TC na aprovação do projeto de lei para o orçamento do exercício. O orçamento disponível ao TC, quanto mais pressionado e incerto, pode reduzir sua independência organizacional na barganha por recursos e restringir as ações de auditoria e investimentos em capacitação e tecnologia, impactando diretamente a qualidade de auditoria.

Uma primeira característica que é de evidente impacto na diferenciação da estrutura dos Tribunais de Contas de Estados e Municípios no Brasil é a abrangência da jurisdição. A abrangência evidencia dois grandes grupos: (i) aqueles que auditam as contas de um único município; e (ii) aqueles que auditam as contas de vários municípios pertencentes à localização geográfica de um Estado. A essa característica se associam, por exemplo, orçamento por órgão e problemas logísticos na execução de auditorias, que impactam sua qualidade. Os 5.569 municípios brasileiros, 26 Estados e o Distrito Federal devem ser auditados por 33 TCs. Segundo Figueiredo, Melo e Pereira (2005), em 2005, existiam 22.166 órgãos jurisdicionados para 33 TCs executarem o exame das contas, reunindo as contas do Executivo e Legislativo na administração direta, além da administração indireta.

O **primeiro grupo** de TCs de um único ente jurisdicionado é listado na parte inferior da Tabela 1. Esses TCs auditam apenas a capital ou o governo do estado, além do caso específico do Distrito Federal. Caracterizam-se por serem centralizados geograficamente e por possuírem maior relação número de auditores por órgãos jurisdicionados (ou seja, todos os órgãos que compõem a administração direta e indireta). Ainda, tais TCs lidam com um único chefe do executivo e um único corpo legislativo, tendo maior recorrência e frequência nas interações com tais atores. Em termos de qualidade de auditoria, podem alcançar maior especialização dos auditores, dada a proximidade das equipes baseadas, em geral, geograficamente perto de seus auditados na capital. Nesses casos, o número de órgãos na administração indireta é maior e envolve também orçamentos maiores. Como seus jurisdicionados são governos de estados ou capitais, os auditores lidam com temáticas que não aparecem ou são menos frequentes nos demais municípios, como consórcios, concessões e contratos complexos, de forma que é desejável maior especialização. Contudo, a frequência de interações pode diminuir a autonomia dos auditores técnicos e sua independência operacional.

Os TCs de jurisdicionado único não possuem ganho de escala ao desenvolver seus próprios sistemas de coleta de dados (SCD). Para ter acesso aos dados do jurisdicionado, firmam acordo de acesso total ao sistema contábil integrado (SIAFIC) do jurisdicionado local, tendo uma coleta de dados mais tempestiva e detalhada. Assim, na ausência de SCD próprio, devem buscar outros meios de emitir alertas automáticos e fazer análises prévias sobre aspectos fiscais, por exemplo. Por fim, esses TCs têm uma pressão por recursos diferenciada em relação aos demais, dada a menor dificuldade de acesso logístico aos diversos órgãos.

O **segundo grupo** de TCs, listados na parte superior da Tabela 1, reúne aqueles que possuem múltiplos entes da federação jurisdicionados a eles. Cada um desses TCs se relaciona com diversos prefeitos, câmaras e órgãos de administração indireta. A dispersão geográfica é um elemento importante e impacta os custos de auditoria *in loco*. Os dois efeitos combinados (multijurisdicionados e dispersão geográfica) trazem incentivos e ganhos de produtividade associados à automatização da coleta de dados. A automatização do SCD atua na redução da assimetria de informação entre o jurisdicionado e o TC, permitindo acesso com maior frequência às movimentações contábeis (como pode ser visto na Tabela 1), dado que esses TCs não acessam diretamente o SIAFIC do ente jurisdicionado. Quanto maior a redução da assimetria de informação, maior o potencial de qualidade da auditoria. Três fatores que decorrem do desenvolvimento dos SCDs acabam por impulsionar a produtividade do trabalho de auditoria no TC. A maior periodicidade, o maior nível de detalhes dos dados coletados (dado analítico, em vez de apenas sintético – como saldo orçamentário) e o envio de análises prévias aos auditores geram ganhos de eficiência (horas-auditor) e qualidade na auditoria.

O rodízio institucionalizado por norma interna existe em poucos TCs, contrariando as melhores práticas promovidas pela INTOSAI. Nos demais, o rodízio é ocasional, decorrente de substituição de um auditor promovido para cargo de chefia, ou por solicitação do próprio auditor. O rodízio associado à auditoria *in loco* leva a uma menor possibilidade de evitar o apontamento de não regularidades – auditores e auditados podem não se sentir seguros em exercer atividades que excedam os limites éticos de suas profissões. Com o rodízio, cresce o incentivo para que o jurisdicionado desenvolva seus sistemas de informação contábil, melhore políticas contábeis e inove na gestão orçamentária e de risco, já que o ente não conhece *ex ante* o auditor que vai auditá-lo *in loco*. Por outro lado, a literatura internacional aponta que a recursividade da relação entre auditor e órgão auditado levaria ao compartilhamento de conhecimento e à influência do auditor nas melhores práticas de gestão nos órgãos auditados, o que permitiria o desenvolvimento de aprendizagem sobre o auditado.

A aprendizagem é capital intangível importante para o auditor em municípios de médio e grande porte, dada a maior presença de órgãos da administração indireta e maior necessidade de especialização/aprendizagem nesses órgãos. Tal efeito seria menor em municípios pequenos, de menor complexidade (por exemplo, menos horas de auditoria para identificar problemas mais graves). A quantidade de auditores por órgão varia de menos de 1

auditor para 10 órgãos (GO) até 1,3 auditores para 1 órgão (SE). A maior relação entre órgão e auditor pode levar tanto à restrição da auditoria *in loco*, que, combinada a um SCD restrito a dados sintéticos, reduz o alcance da auditoria, quanto pode levar à menor recursividade de contato auditor-auditado, o que seria mitigado pelo rodízio de auditores.

Alguns TCs distribuem equipes de auditoria em unidades regionais, independentemente do número de jurisdicionados. Antes da automatização dos SCD, o recurso era utilizado para aumento de celeridade processual, visto que os jurisdicionados não precisavam encaminhar seus documentos até a capital estadual, onde normalmente se localiza a sede do TC. No caso do TCE-SP, a motivação histórica para tal organização foi gerar uma maior proximidade física com o jurisdicionado. Atualmente, as sedes regionais não são apenas uma base operacional dos auditores que vão a campo (auditoria *in loco*); como são estáveis em estrutura e equipes, desenvolvem sua própria variação institucional, reduzindo a uniformidade dos processos de auditoria, mesmo com protocolos de trabalho de auditoria definidos e compartilhados.

Outra forma de organização de equipes é o uso de inspetorias especializadas. São departamentos especializados em auditoria específica de (i) um tipo de ente ou (ii) área. Assim, há TCs que se organizam em inspetorias específicas para análise da capital do estado ou do governo estadual. Outros se organizam em inspetorias de contratos, atos de pessoal e licitações. A separação em unidades regionais ou o uso de inspetorias especializadas impõem uma redução do rodízio, pois aumenta a chance de recursividade na relação entre auditado e auditor.

O requisito de formação em Ciências Contábeis para editais de Analista de Controle Externo não é um consenso. Não havia tal requisito no último concurso realizado no Pará, Rio Grande do Sul e Acre, todos eles ocorridos após o anúncio de convergência para padrões internacionais de contabilidade. A baixa capacitação ou não especialização dos auditores em contabilidade pode ser atenuada com o uso de sistemas de coleta de dados automatizados e consequentes análises prévias emitidas pelo TC aos auditores e jurisdicionados de forma padronizada. Contudo, o SCD automatizado não resolveria a auditoria do processo contábil em si. Sem a especialização contábil, o auditor não é capaz de julgar a adequação das políticas contábeis implantadas no ente, mesmo em tribunais que possuem dados abertos. Para fazer esse tipo de auditoria, ele deve analisar efetivamente a política contábil (quanto ao registro, reconhecimento e mensuração) que está sendo utilizada.

Para ambos os casos de TCs, com único ou vários jurisdicionados, a formação em contabilidade é relevante para execução dos trabalhos. O fato de o auditor não ter conhecimento contábil prévio inibe que o mesmo identifique não conformidades específicas de temáticas contábeis, restringindo-o à auditoria de legalidade. O máximo de servidores graduados em contabilidade foi de 26% e o mínimo foi de 13% (dados não apresentados na tabela).

O processo de auditoria também varia, sendo essa majoritariamente realizada como “auditoria de conformidade”, na qual TCs verificam o cumprimento da legislação orçamentária e de responsabilidade fiscal pelos entes. Em geral, as técnicas de auditoria passam por exames físicos, de documentação original, de lançamentos contábeis e livros e registros auxiliares. Há, ainda, observação direta da atividade desempenhada no ente, entrevistas e conferências de cálculo. Na auditoria financeira, exemplos são a correta contabilização de transferências recebidas e a verificação de lançamento das despesas nas contas corretas.

Apenas dois casos entre os TCs de diversos jurisdicionados realizam auditoria *in loco* em todos os entes. A maioria dos TCs escolhe auditar *in loco* parte dos jurisdicionados a cada ano, consequentemente parte deles não é auditado presencialmente no ano. Observa-se que não existe uma clara relação entre o orçamento por órgão e o número de auditorias por órgão, colocando em dúvida eventual restrição de recursos como justificativa para auditorias *in loco*. No caso dos Tribunais de Contas que não executam auditoria *in loco* em todos os entes, a seleção prévia de quais entes serão auditados *in loco* ocorre (i) via amostragem aleatória ou (ii) por critérios pré-estabelecidos em uma matriz de risco ou (iii) uma junção dos anteriores. A matriz de risco direciona os esforços de auditoria para os casos em que chances de irregularidades de maior impacto estejam presentes. A efetividade da matriz então está nos indicadores usados que “puxarão” para a amostra os casos com irregularidades presentes. Quando o entrevistado desejou descrever a matriz de risco utilizada, os seguintes indicadores foram apresentados: (i) apontamento anterior sobre má conduta na gestão pública e rejeição de contas; (ii) lapso temporal da última fiscalização; e (iii) materialidade (por exemplo, tamanho do orçamento). Com a informatização e uso de SCD, eventuais erros identificados na prestação de contas informatizada, além de serem alvo de pedido de justificativa por parte do TC para os gestores públicos, permitem atualização constante da matriz de risco.

Enquanto o uso exclusivo de amostragem aleatória de entes a serem auditados pode deixar potenciais auditados materiais e relevantes de fora da análise, o uso exclusivo

Tabela 1 – Características formativas dos Tribunais de Contas

UF	Jurisdição, fundação e orçamento				Independência operacional	Processos de coleta de dados			
	Jurisdição sobre ⁽ⁱ⁾	Ano de criação	Orçamento TC (% orçamento estadual)	Orçamento/ entes (milhares reais) ⁽ⁱⁱ⁾	Rodízio de auditores	Acesso ao SIAFIC do jurisdicionado	Granularidade dos dados ⁽ⁱⁱⁱ⁾	Periodicidade no recebimento de dados contábeis	Análise prévia
TCE-SE	E + M	1969	1,44	1.225	Normatizado	Não	Sintético	Mensal	.
TCE-RR	E + M	1988	1,58	3.706	Ocasional	Não	Analítico + CC	Mensal	.
TCE-RO	E + M	1983	0,01	11	Normatizado	Não	Sintético	Mensal	Sim
TCE-RS	E + M	1935	1,02	748	Ocasional	Não	Sintético	Bimestral	Sim
TCE-PR	E + M	1947	0,77	570	Ocasional	Não	Analítico	Mensal	Sim
TCE-AC	E + M	1987	0,91	1.976	Ocasional	Não	Analítico + CC	Mensal	Sim
TCE-MG	E + M	1935	0,53	390	Normatizado	Não	Sintético + CC	Mensal	Sim
TCE-SP	E + M	1921	0,25	595	Ocasional	Não	Sintético + CC	Mensal	Sim
TCEM-BA	M	1989	0,33	176	Normatizado	Não	Sintético	Mensal	Sim
TCEM-PA	M	1980	1,32	1.320	Ocasional	Não	.	Quadrimestral	.
TCEM-GO	M	1977	1,04	692	Normatizado	Não	Analítico + CC	Mensal	Sim
TCEM-CE	M	1954	0,01	5	Ocasional	Não	Analítico + CC	Mensal	Sim
TCM-SP	C	1968	0,43 ^(iv)	179.666	Ocasional	Sim	Total	Diário	Sim
TCM-RJ	C	1980	0,93 ^(iv)	176.691	Não há	Sim	Total	Diário	.
TCE-PA	E	1947	1,32	27.155	Normatizado	Sim	Total	Diário	.
TCE-CE	E	1935	0,01	159	Não há	Sim	Total	Diário	.
TCE-BA	E	1915	0,33	29.155	Ocasional	Sim	Total	Diário	.
TC-DF	DF	1960	0,01	402	Ocasional	Sim	Total	Diário	.

Notas: (i) E + M: Municípios e Estado; M: Municípios apenas; C: Capital; E: Estado apenas; DF: Distrito Federal. (ii) Despesas pagas na função controle externo, exceto nos casos dos estados de MG e DF, foram utilizadas despesas empenhadas. Nos estados do PA, GO, CE e BA, o valor total de despesas do Estado na função controle externo foi dividido proporcionalmente ao número de órgãos jurisdicionados ao Tribunal de Contas dos Municípios e ao Tribunal de Contas do Estado pois as equipes e estrutura são empregados nas duas instâncias, dados de 2013. (iii) Dados “Sintéticos” referem-se ao envio de saldos das principais contas orçamentárias. Dados “Analíticos” referem-se ao envio de contas que compõem as contas agregadas (sintéticas). Quanto mais analíticos os dados, menor a possibilidade de gerenciamento de dados pelo ente, e maior a possibilidade de trabalho remoto de auditoria em profundidade pelo TC. Alguns TCs exigem o envio de detalhes adicionais de algumas transações, chamadas “Contas Correntes” (CC). (iv) Porcentagem sobre o orçamento do município em questão (e não do Estado). (v) Valores não informados pelo TC são marcados com “.”.

Tabela 1 – Características formativas dos Tribunais de Contas (continuação)

UF	Recursos humanos e organização							Processos de trabalho de auditoria				
	Órgãos jurisdicionados (a)	Entes da federação jurisdicionados (municípios e estados)	Quantidade de auditores (b)	Audidores /órgãos (b/a)	Sedes regionais	Inspetorias especializadas	Ano do último concurso público ACE ⁽ⁱⁱ⁾	Requisito do edital do concurso ACE: Ciências Contábeis	Auditoria <i>in loco</i> em todos os entes?	Auditorias <i>in loco</i> / órgãos ^(v)	Motivos para não auditar todos <i>in loco</i> ⁽ⁱⁱⁱ⁾	Critério de escolha de qual ente auditar ^(iv)
TCE-SE	104	75	135	1,30	0	Não	2011	Sim	Sim	1,75	NA	NA
TCE-RR	85	15	92	(i) 1,08	0	Sim	2006	Sim	Não	0,38	U	.
TCE-RO	199	52	107	0,54	5	Sim	2013	Sim	Não	0,43	CO	M
TCE-RS	1.269	497	519	0,41	9	Sim	2011	Não	Não	0,98	CO, C	M
TCE-PR	1.330	399	486	0,37	0	Sim	2011	Sim	Não	0,01	U	M
TCE-AC	207	22	67	(i) 0,32	0	Sim	2010	Não	Não	0,83	L, CO	L
TCE-MG	2.324	853	669	0,29	0	Sim	2006	Sim	Não	0,15	U, C	M
TCE-SP	3.021	645	614	(i) 0,20	20	Sim	2011	Sim	Sim	.	NA	NA
TCEM-BA	954	417	201	(i) 0,21	21	Sim	2008	.	Não	0,03	.	A+M
TCEM-PA	630	144	80	(i) 0,13	2	Sim	2009	Não	Não	0,02	.	M
TCEM-GO	2.094	246	168	0,08	0	Sim	2012	Sim	Não	0,06	CO	M
TCEM-CE	582	184	187	0,32	7	Sim	2006	Sim	Não	0,24	U	M
TCM-SP	21	1	142	6,76	0	Não	2015	Sim	Sim	8,19	NA	NA
TCM-RJ	53	1	313	5,91	0	Sim	2010	Não	Sim	1,94	NA	NA
TCE-PA	90	1	180	2,00	0	.	2012	Sim	Sim	0,23	NA	NA
TCE-CE	100	1	105	1,05	0	Sim	2015	Sim	Não	0,80	.	A+M
TCE-BA	380	1	323	(i) 0,85	0	Sim	2013	Não	Não	0,21	CO	A+M
TC-DF	82	1	269	3,28	0	.	2013	Não	Não	0,61	.	M

Notas: (i) Valor baseado na média de auditores por número total de servidores dos TCs em que os dados estavam disponíveis. (ii) ACE: Analista de Controle Externo ou cargo similar. (iii) U: Não vê utilidade; C: Custo; CO: Baixa Capacidade Operacional; L: Logística; NA: Não se aplica. (iv) A: Amostragem aleatória; M: Matriz de risco; L: Logística; A+M: Matriz de risco e Amostragem aleatória; NA: Não se aplica. (v) Número de auditorias *in loco* foi obtido no último relatório de atividades disponibilizado pelo site dos TCs e inclui na mesma visita várias temáticas, como a financeira. (vi) Valores não informados pelo TC são marcados com “.”.

Fonte: Elaborada pelos autores.

de matriz de risco pode condicionar, no longo prazo, que municípios menores, com menor orçamento e sem histórico de rejeição de contas tenham baixa probabilidade de ser alvo de uma auditoria *in loco*. Com o baixo risco de ser auditado, o ente pode desenvolver atividades não condizentes com a boa prática da gestão pública. Onde

não há auditoria *in loco* em todos os entes anualmente, o ideal é unir a amostragem aleatória ao uso de matriz de risco, o que torna todos os entes passíveis de serem auditados no mesmo exercício.

6. DISCUSSÃO E IMPLICAÇÕES PARA LITERATURA EM FINANÇAS PÚBLICAS

Como observado, a estrutura dos TCs e o alcance da operação variam significativamente nos casos analisados. A questão é o quanto isso afeta a qualidade da auditoria externa. A literatura anterior aponta que se uma organização escolhe estrutura, organização interna e tecnologia que não sejam respostas alinhadas a demandas do contexto (contingências) ou à instituição vigente (regulação, expectativas dos *stakeholders*), seu desempenho é inferior. Dessa forma, as diversas respostas dos TCs ao seu contexto de atuação impactarão o desempenho da sua auditoria. Assim, no contexto do primeiro grupo identificado (*TCs de um único jurisdicionado*) a auditoria financeira é ameaçada pela independência dos tribunais, devido à proximidade com relação ao auditado. Mesmo que haja rodízio instituído, o menor número de órgãos que compõem o único jurisdicionado e a proximidade geográfica aumentam a probabilidade de um auditor manter recursividade de relacionamento com a mesma equipe de servidores do órgão auditado. Os benefícios de especialização podem superar a ameaça da baixa independência de reportar não conformidades. Por outro lado, o alto número de auditores e o acesso total aos dados financeiros pelo uso do SIAFIC do jurisdicionado impactam positivamente a capacidade técnica de auditoria nesse grupo.

No contexto do segundo grupo identificado (*TCs de múltiplos jurisdicionados*) há maior potencial para ampliar a independência do auditor, devido ao uso do rodízio (mesmo que informal) de auditores combinado ao maior número de jurisdicionados. Contudo, quando o rodízio é intensamente utilizado, há menor especialização do auditor em relação às particularidades de um auditado em específico. A perda de especialização nesse caso poderia ser reduzida com o uso de inspetorias por temas como fonte alternativa de especialização, garantindo maior qualidade de auditoria. O menor número de auditores por ente jurisdicionado justifica a automatização do processo de coleta de dados. Apesar das diferenças no processo de coleta observado nos TCs (por exemplo, dados contábeis sintéticos ou analíticos), a maior automatização liberaria mais horas de trabalho para a execução de auditoria *in*

loco.

Quanto à forma de atuação, hoje existem TCs que acessam informações mensais dos entes com maior detalhamento, emitem alertas prévios e auditam apenas parte deles *in loco* com base em critérios objetivos de uma matriz de risco (como GO e PR), enquanto São Paulo continua auditando todos os entes anualmente, com rodízio ocasional. Por outro lado, alguns TCs recebem dados com baixo detalhamento e auditam *in loco* parte deles anualmente com rodízio, com seleção por Matriz de Risco (por exemplo, RS e RR).

A discussão dos resultados aponta que para captar o efeito dos TCs no desempenho dos governos são necessárias métricas que controlem a adequação da configuração dos TCs a seu contexto, captando com menos ruído o vetor “coerção pela qualidade da auditoria”.

As diferenças identificadas nos TCs podem ser utilizadas pela literatura em duas perspectivas, para responder: (i) *o que explicaria as diferentes configurações dos TCs*; e (ii) *quais os impactos da configuração de um TC na qualidade de auditoria produzida por seus auditores*. Uma configuração seria a combinação de características organizacionais reunidas como respostas dos TCs considerando demandas, recursos disponíveis e os fatores contingentes e institucionais em que operam. A configuração é desenvolvida ao longo do tempo, com certo efeito de *path dependence* das escolhas anteriores e como resposta a novas demandas que aumentaram significativamente a amplitude de atuação na fiscalização orçamentária e fiscal dos TCs (por exemplo, LRF). Na primeira perspectiva, o alinhamento ao contexto explicaria escolhas organizacionais que foram preferidas na criação e reestruturação dos TCs. Na segunda, o alinhamento da configuração do TC explicaria a maior qualidade de auditoria.

Se o desempenho da organização é superior quando a mesma está alinhada ao contexto em que opera, configurações similares terão efeitos similares se operarem em contextos similares. Entende-se por contextos similares as variáveis que afetam o processo de controle externo e que estão aquém da discricionariedade dos

TCs, como: nível de atenção do Legislativo para a questão orçamentária, coalização entre executivo e legislativo, atuação da sociedade civil, grau de estruturação de sistemas de informação e auditoria interna nos entes, entre outros. Características isoladas que podem ser prejudiciais à qualidade da auditoria se combinadas a outras levam a um efeito oposto (unir o não rodízio com a emissão de alertas automatizados).

O efeito da qualidade do relatório, no modelo Napoleônico, se dá primeiro na etapa judicante da corte. Os Conselheiros podem deixar de seguir total ou parcialmente a recomendação do relatório de auditoria, por exemplo para o voto do parecer prévio sobre as contas do município. Uma configuração de baixa capacidade técnica reduz as chances de irregularidades serem levantadas pelos auditores na sua totalidade, ou aumenta as chances de os relatórios técnicos serem pobres nas justificativas. Em ambos os casos, a etapa judicante poderá questionar o relatório técnico.

O parecer prévio sobre as contas, para ter potencial coerção, depende de outros fatores externos ao TC, ditos de contexto, como a propensão da Câmara cassar o mandato do prefeito, e julgamentos favoráveis às decisões dos TCs no Poder Judiciário. Contudo, os atos

dos gestores públicos serão alterados para legalidade e eficiência à medida que governos e seus gestores sejam punidos quando não cumprirem a regulação. Tal punição viria pelo pagamento de multas, prisão ou perda de capital político, como se tornar inelegível por um período ou ter sua reputação reduzida. Para imputação das penas relacionadas, em todos os casos, o relatório de auditoria é a base para construção das justificativas da punição do gestor público, mas não garante o processo. Assim, o uso de características isoladas como *proxy* para qualidade de auditoria ou coerção do TC devem ser feitos com cautela, pois nem a qualidade decorre das características isoladas, tampouco elas são suficientes para coerção a governos.

A auditoria pode levar as organizações a melhorias e inovações (Power, 1997). Assim, não obstante o TC não tenha coerção para gerar incentivos ulteriores, sua atuação pode gerar melhorias organizacionais nos jurisdicionados, que, se perpetuadas, podem vir a indiretamente fortalecer mecanismos de governança fiscal. Da mesma forma, demandas por maior frequência e detalhamento no envio de dados e exigência de justificativas impulsionam o aperfeiçoamento de processos administrativos, orçamentários, contábeis e de controle interno.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa analisou diferentes configurações de Tribunais de Contas que atuam em nível regional no Brasil, fiscalizando e apoiando o desenvolvimento do ciclo de gestão financeira em estados e municípios. Tais diferenças, como tamanho e especialização de equipes, automatização de coleta de dados contábeis, diferentes critérios para seleção de casos de auditoria *in loco* e recursividade na relação auditor-auditado, combinadas em um contexto de atuação, estariam associadas à qualidade da auditoria do tribunal e permanecem mesmo com ações de Atricon e IRB buscando a harmonização de algumas práticas nos TCs (como as NAGs e PROMOEX).

Muitas diferenças são respostas que a própria organização de auditoria dá às condições ambientais a que é exposta, como restrição de recursos, dispersão geográfica e número de jurisdicionados. Os procedimentos de auditoria financeira executados pelos TCs se tornam cada vez mais relevantes com o processo de convergência à contabilidade internacional. A não uniformidade desses procedimentos prejudicaria a tradução dessa reforma para

os entes da federação, mitigando a difusão padronizada das práticas, o que impactaria as demonstrações consolidadas no Balanço do Setor Público Nacional. A discussão sobre a criação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas aponta para essa necessidade de uniformização.

Essa discussão alerta para as futuras pesquisas em Finanças Públicas que, independentemente do movimento de harmonização de procedimentos, até que sejam eliminadas tais variações no efeito dos TCs como mecanismos de coerção à regulação fiscal e outras reformas, os TCs não devem ser interpretados como um conjunto de unidades de coerção uniformes entre si. Ainda que a auditoria externa tivesse uma qualidade similar entre as organizações de auditoria de governos regionais no Brasil, não deveria ser feita uma associação direta entre a qualidade da auditoria externa e o quanto os jurisdicionados seguem ou não as recomendações do Tribunal, pois a coerção depende também de outros fatores de contexto.

REFERÊNCIAS

- Andrews, M. (2007). What would an ideal PFM system look like?. In Shah, A. (Coord.). *Budgeting and Budgetary Institutions*. (pp. 359-383). Washington, D.C.: World Bank.
- Andrews, M. (2013). *The Limits of Institutional Reform in Development: Changing Rules For Realistic Solutions*. (1. Ed.) New York: Cambridge University Press.
- Arantes, R. B., Abrucio, F. L., & Teixeira, M. A. C. (2005) A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, Brasília: Enap, 56(1), p. 57-85.
- Berger, T. M., & Heiling, J. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Germany. In Brusca, I; Caperchione, E.; Cohen, S.; & Manes Rossi, F. (Coord.). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The challenge of harmonization*. (pp. 93-107). London: Palgrave Macmillan UK.
- Braun, R. L., & Davis H. E. (2003). Computer-assisted audit tools and techniques: analysis and perspectives. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), p. 725 – 731.
- Campos, E., & Pradhan, S. (1996). Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance, Policy Research Working Paper 1646, The World Bank, Washington.
- Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), p. 116-138
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H., & McGrath, N.T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11(1), p. 1-15.
- Choi, J., Kim, J., Qiu, A. A., & Zang, Y. (2012) Geographic Proximity between Auditor and Client: How Does It Impact Audit Quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 31(2), p. 43-72.
- Deangelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3(3): 183-199.
- Deis, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462-479.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2005). *The SAGE handbook of qualitative research*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Donaldson, L. (2001) *The Contingency Theory of Organizations*. Sage, Thousand Oaks, CA.
- Dorotinsky, W., & Floyd, R. (2004). Public Expenditure Accountability in Africa: Progress, Lessons and Challenges. In B. Levy and S. Kpundeh (coord.). *Building State Capacity in Africa: New Approaches, Emerging Lessons*. (pp. 179-210). Washington D.C: World Bank.
- Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Economic Development Institute World Bank.
- Figueiredo, M., Melo, M., & Pereira, C. (2005). Political and electoral accountability enhances accountability: a comparative analysis of courts of accounts in Brazil. In: *International Congress of Lasa*. Proceedings... San Juan, 2005.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British Accounting Review*, 36(4), p. 345-368.
- Gerigk, W., Clemente, A., & Taffarel, M. (2010). O Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira municipal: o caso do Paraná. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 4(3), p. 44-69.
- Gupta, P. P., Dirsmith, M. W., & Fogarty, T. J. (1994). Coordination and Control in a Government Agency: Contingency and Institutional Theory Perspectives on GAO Audits. *Administrative Science Quarterly*, 39(2), 264-284.
- Isaksson, A., & Bigsten, A. (2012). Institution Building with Limited Resources: Establishing a Supreme Audit Institution in Rwanda. *World Development*, 40(9), p. 1870-1881.
- Jones, R., & Caruana, J. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in the United Kingdom. In Brusca, I; Caperchione, E.; Cohen, S.; & Manes Rossi, F. (Coord.). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The challenge of harmonization*. (pp. 219-234). London: Palgrave. UK.
- Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Moraes, T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 43(4), p.739-772.
- Melo, M. A., & Pereira, C. (2013) *Making Brazil Work*. (1 ed.) New York: Palgrave.
- Melo, M. A., Pereira, C., & Souza, S. (2014) Why do some governments resort to “creative accounting” but not others? Fiscal governance in the Brazilian federation. *International Political Science Review*, v. 35, n. 5, p. 595-612.
- Moynihan, D. P., & Andrews, M. (2010). Budgets and Financial Management. In Walker, R; Boyne, G.A.; & Brewer, G.A. (coord.). *Public Management and Performance: Research Directions* (60-88). Cambridge, England: Cambridge University Press.
- Portal, M. (2011). The determining factors for audit quality, the case of governmental financial statements audit. *Comptabilité contrôle audit* 17(1), p. 37-65.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford Un. Press.
- Rosa, C.P., Morote, R.P., & Prowle, M. (2014) Developing performance audit in Spanish local government: an empirical study of a way forward, *Public Money & Management*, 34:3, 189-196.
- Rousseau, D., Sitkin, S.B., Burt, R.S., & Camerer, C. (1998) Not so different after all: A cross-discipline view of trust. *Academy of Management Review*, 23(3), p.393-404.
- Santiso, C. (2007). Eyes wide shut? The politics of autonomous audit agencies in emerging economies. CIPPEC Working paper. Buenos Aires, Argentina.
- Santolin, R., Jayme Jr, F. G., & Reis, J. C. (2009). Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. *Estud. Econ.*, São Paulo , 39(4), p. 895-923.
- Santos, S. R. T., & Alves, T. W. (2011). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. *Revista de Administração Pública*, 45(1), 181-208.

- Speck, B. W. (2011). Auditing Institutions. In Power, T.; & Taylor, M. (coord.). *Corruption and Democracy in Brazil: The Struggle for Accountability*. (pp 127-161). University of Notre Dame Press.
- Stapenhurst, R., & Titsworth, J. (2001). *Features and Functions of Supreme Audit Institutions* Washington, DC: World Bank PREM.
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003) Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14, p. 207-222.
- Van de Ven, A. H., & Drazin, R. (1985) The concept of fit in contingency theory. In Staw, B. M., & Cummings, L. L. (coord). *Research in Organizational Behavior*. JAI Press, Greenwich, CT, 333-365.
- Wehner, J. (2003) Principles and patterns of financial scrutiny: Public Accounts Committees in the Commonwealth, *Commonwealth & Comparative Politics*, 41(3), 21-36.
- Zajac, E. J., Kraatz, M. S., & Bresser, R. K. F. (2000) Modeling the dynamics of strategic fit: A normative approach to strategic change. *Strategic Management J.* 21(4), 429-453.