

Falta de Tempestividade na Apreciação das Contas Municipais por parte dos Tribunais de Contas Brasileiros

LUIZ CARLOS MIRANDA

Universidade Federal de Pernambuco

ÍCARO SARAIVA LAURINHO

Universidade Federal de Pernambuco

Resumo

A tempestividade é uma característica essencial da qualidade da auditoria, pois um dos objetivos da auditoria é fornecer relatórios oportunos sobre fragilidades materiais no controle interno das organizações (PCAOB, 2015). O presente estudo busca verificar a relação entre o tempo que os Tribunais de Contas Brasileiros (TCs) utilizam para emitir o parecer sobre as contas de determinado ente municipal e o resultado do respectivo parecer. Para examinar tais relações foi utilizada uma regressão linear múltipla diante de uma amostra composta por 777 relatórios emitidos entre os anos de 1999 e 2015. Embora a falta de tempestividade para a emissão desses relatórios seja generalizada, o estudo revela uma relação inversa entre a aprovação das contas do prefeito e o tempo de emissão do parecer, observando que quanto maior o tempo entre o final do exercício e a emissão do parecer maior será a tendência do parecer indicar a rejeição das contas. Os resultados também apontam uma relação direta entre porte do município, medido pelo tamanho da população, e a quantidade de dias para julgamento das contas. Esse problema da morosidade na emissão dos pareceres dos TCs é enfatizado nos documentos relacionados ao Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios (Promoex) que teve início em 2006. O trabalho contribui para os órgãos de controle, em razão de evidenciar a relação entre a morosidade no julgamento das contas dos prefeitos e o resultado de tais julgamentos, observando que a celeridade garantiria um melhor controle democrático. A partir de tal comprovação pode-se desencadear atos que reduzam o problema da morosidade. O estudo também demonstra a importância de Programas para desenvolvimento organizacional e legitimidade dos órgãos de controle externo brasileiro, similares ao Promoex.

Palavras-chave: Controle Externo, Auditoria pública, Tribunais de contas, contabilidade pública.

1 INTRODUÇÃO

Nos regimes democráticos, os cidadãos encarregam os demais membros da sociedade de tomar decisões, sendo esses alocados no poder legislativo ou executivo, de acordo com a teoria da agência, envolvendo principal e agente, essa relação deixa de ser ideal quando o agente coloca seus interesses acima dos interesses do principal, notadamente quando se trata da coisa pública.

A constituição brasileira prevê, em seu artigo 31, que os Tribunais de contas (TCs) são responsáveis por auxiliar as Câmaras Municipais no controle externo da gestão municipal e pela emissão de parecer prévio sobre as contas anuais dos prefeitos (Brasil, 1988). No entanto, a morosidade na análise das prestações de contas municipais reduz a eficácia desse mecanismo de controle.

Embora, atualmente, a sociedade esteja exigindo mais transparência no que concerne a atuação de gestores públicos, pairam questionamentos sobre a capacidade de apuração de casos de corrupção e, principalmente, da punição de culpados. Muito disso, decorre da suposta, morosidade tanto pelos órgãos de controle, quanto pelo judiciário, no encaminhamento dos processos de prestação de contas.

A morosidade pode acarretar desde problemas organizacionais aos TCs ao passo que tal pode ser colocado como fator de desempenho, até originar danos a própria configuração do processo democrático à medida que afeta diretamente os processos eleitorais, onde a reprovação ou a responsabilização por irregularidades comprometem a preferência do eleitorado. Observando que uma razão fundamental pela qual os políticos não prestam contas e respondem aos seus eleitores é o clientelismo político (Bobonis, Gertler, Gonzalez-Navarro & Nichter, 2019).

Nesse contexto surgem iniciativas como Promoex (Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros), sendo essa uma ação única de modernização do sistema de controle externo brasileiro, tendo impactos potenciais em todo ciclo orçamentário e financeiro dos governos. Tal programa já foi objeto de avaliações por vários estudiosos (Rocha & Zucoloco, 2017; Silva & Mario, 2018).

Assim sendo, o presente estudo concentrou esforços em reunir elementos para verificar a relação entre o tempo que os Tribunais de Contas Brasileiros (TCs) utilizam para emitir o parecer sobre as contas de determinado ente municipal e o resultado do respectivo parecer.

Para observar tal relação a amostra inclui relatórios de municípios de todos os estados brasileiros, para os quais os TCs disponibilizavam relatórios em seus sítios eletrônicos, à época da coleta, que se estendeu de 2017 a 2019. Totalizando uma amostra composta por 777 relatórios emitidos entre os anos de 1999 e 2015.

A diante será apresentada a revisão de literatura sobre os diversos aspectos que envolvem o tema. Depois da exposição da metodologia serão apresentados os resultados, onde posteriormente será feita a discussão e as considerações finais sobre o tema.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Tribunais de Contas

As instituições superiores de controle têm longa tradição, além de estarem presentes em boa parte do mundo e com presença marcante há vários séculos em diversos sistemas políticos. O controle externo está garantido como função específica à medida que ocorre implantação de instituições independentes da execução administrativa, objetivando

rigorosamente o controle financeiro-patrimonial (Speck, 2000). Os TCs são órgãos técnicos e independentes que atuam para garantir a observância dos princípios da legalidade, economicidade, moralidade e demais princípios que orientam à Administração Pública brasileira (Fernandes, Fernandes & Teixeira, 2018).

Os TCs possuem autonomia administrativa e poder para tomar decisões colegiadas, com poder coercitivo de impor sanções (Moraes, 2006).

Em um cenário que clientelismo político é um dos principais motivos pelo qual os políticos não prestam contas e respondem aos seus eleitores (Bobonis, Gertler, Gonzalez-Navarro & Nichter, 2019). O interesse social pela accountability é despertado na medida em que a democracia amadurece (Rezende, Slomski & Corrar, 2005). Deste modo, Os TCs estão constitucionalmente estruturados sob a forma de órgãos de auxílio ao controle externo exercido pelo poder legislativo, não sendo vinculados a qualquer dos poderes, logo, não estão submissos ao Poder Legislativo (Fernandes et al., 2018).

O controle da gestão municipal é realizado por trinta e um TCs, conforme pode ser visto na Tabela 1.

Tabela 1 – Tribunais de Contas que Controlam a Gestão Municipal no Brasil

Jurisdição	Tribunais de Contas
Estados e Municípios (26 TCs)	TCE-AC, TCE-AL, TCE-AM, TCE-AM, TCE-CE, TCE-ES, TCE-MA, TCE-MG, TCE-MS, TCE-MT, TCE-PA, TCE-PB, TCE-PE, TCE-PI, TCE-PR, TCE-RJ, TCE-RN, TCE-RO, TCE-RR, TCE-RS, TCE-SC, TCE-SE, TCE-SP, e TCE-TO
Apenas municípios (3 TCs)	TCM-BA, TCM-GO, e TCM-PA
Apenas capitais de Estado (2 TCs)	TCM-RJ e TCM-SP

Fonte: Elaboração própria com base nos sites eletrônicos dos Tribunais de Contas brasileiros.

Com relação aos municípios, os principais produtos desses TCs são dois relatórios: (a) relatório que examina as contas de governo, conhecido como parecer prévio do TCs, sobre a prestação de contas do prefeito, recomendando a aprovação ou reprovação da mesma, o qual será posteriormente submetido a julgamento pelo Poder Legislativo (as câmaras municipais); e (b) relatório que examina as contas de gestão do prefeito, na condição de administrador de recursos públicos, ou seja, quando este é o ordenador de despesas da prefeitura. Em alguns casos também são examinadas, no mesmo relatório, as contas de gestão de outros ordenadores de despesas da prefeitura. Boa parte dos TCs não divulga os relatórios sobre as contas de gestão e os poucos que divulgam, só passaram a fazê-lo a partir de 2010.

2.2 Auditorias e Votação dos Pareceres

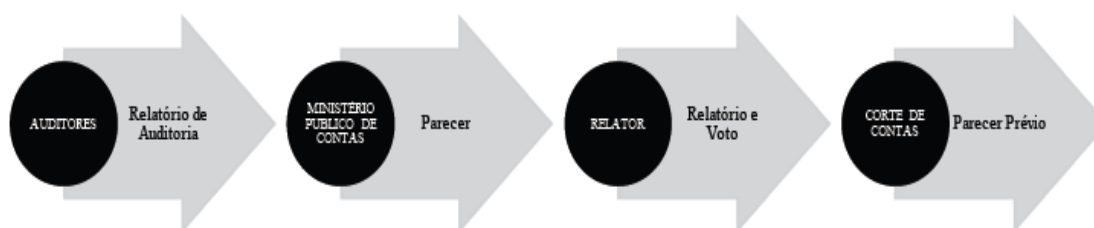
A auditoria verifica o grau de adequação das atividades e dos procedimentos de uma corporação a critérios estabelecidos, tais como as regras corporativas, políticas corporativas e princípios gerais estabelecidos por órgãos regulamentadores e autoridades responsáveis (Chou, Du & Lai, 2007).

Nesse sentido, auditorias eficientes não apenas asseguram o cumprimento das normas instituídas, mas também, identificam as áreas com potencial para aperfeiçoamento (Birkmire, Lay & McMahon, 2007). Em meio às competências constitucionais dos TCs pode-se destacar a análise das contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo, além do julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, para então, emitir parecer prévio sobre as contas do governo (Quintal, Cunha e Santos, 2012; Rocha e Zucoloco, 2017).

Ainda observando o setor público Bowerman, Humphrey e Owen (2003) destacam que a análise da execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades públicas, tal como a verificação do alcance das metas e resultados são essenciais para manter do equilíbrio das contas governamentais.

As irregularidades localizadas nas contas municipais de governos estão contidas no relatório de auditoria, por isso, tal relatório segue para a apreciação do Ministério Público de contas para ser relatado e conseqüentemente votado em plenário (Azambuja, Teixeira & Nossa, 2018). Para ilustrar este tramite a figura 1 apresenta o Ciclo de Apreciação de Contas Municipais com resultados.

Figura 1 - Ciclo de Apreciação de Contas Municipais com Resultados



Fonte: Azambuja et al. (2018).

Tendo como cenário a auditoria das organizações públicas, onde o ambiente é propriamente político, é difícil alcançar a independência por completo (Grasso e Sharkansky, 2001). Observando que não existe independência completa nem na auditoria das organizações privadas.

No entanto, no momento em que se abandona a independência, identifica-se a possibilidade de que a própria administração apresente suas contas e acabe avaliando seu próprio trabalho, objetivando seus próprios méritos e deixando de lado o interesse público (Houghton & Jubb, 2005; Dye & Stapenhurst, 1998). Além disso, a independência de auditores está ligada à transparência fiscal e a confiabilidade nos demonstrativos financeiros públicos, onde se verifica a regularidade na utilização dos recursos públicos (Suzart, 2012).

Nessa linha, Sodré & Alves (2010) evidenciam que os agentes públicos e privados que utilizam recursos públicos para fins individuais são beneficiados quando não há prestação de contas e transparência, transparência esta que, para Mimicopoulos, Kyj e Sormani (2007) consiste no fornecimento de informações de forma clara sobre as atividades do governo. A falta de transparência cria o ambiente propício para corrupção e ineficiência no setor público, mostrando que o governo não deve apenas transmitir informações, mas os cidadãos devem ter acesso à informação com o objetivo de aumentar a participação pública (Mimicopoulos, Kyj e Sormani, 2007).

2.3 Incidentes críticos e demais estudos

Mesmo após a promulgação da constituição de 1988 vários eventos de natureza cultural, política, econômica, legal, normativa ou mesmo responsiva continuaram a impactar a vida organizacional dos TCs. Tais eventos podem ser chamados de incidentes críticos (Luz, Sousa & Guarido, 2019).

O Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros (PROMOEX) surge como resposta organizacional aos problemas diagnosticados no início dos anos 2000 e a instabilidade do campo organizacional que envolve os TCs. Entre

os pontos do diagnóstico foram observados que procedimentos-chave de trabalho eram defasados e morosos (Silva & Mario, 2018).

A falta de tempestividade na apreciação das contas municipais tem semelhanças com problema semelhante no setor privado, já discutido na literatura, ao analisar a falta de tempestividade na entrega do parecer do auditor externo nas empresas privadas (Krishnan & Yang, 2009). No setor privado, a demora na divulgação do parecer de auditoria (*audit delay*) é internacionalmente conhecida como o atraso na liberação do parecer do auditor externo. No entanto, tanto as causas, quanto os efeitos dos dois (setor público e setor privado) são bem diferentes.

Um dos objetivos do Promoex foi aumentar a eficiência dos TCs. Como resultado do Promoex os processos de trabalho mais relevantes foram redesenhados, o que também abarca o uso de informatização a fim de obter celeridade no recebimento e apreciação dos dados dos entes jurisdicionados. Embora bons resultados tenham sido obtidos, não foi possível verificar se houve redução no tempo de deliberação dos processos, sendo esse um dos grandes problemas do sistema de controle externo (Silva & Mario, 2018).

Silva e Mario (2018) destacaram ainda que 64% dos TCs não atendiam ao critério de agilidade do controle externo. Esse critério afirma que o julgamento dos processos deve ocorrer em até 5 anos, sendo esse trâmite da abertura à autuação, e aponta ainda para apreciação das denúncias, que deverá ocorrer em até 6 meses e as consultas em até 4 meses dos seus recebimentos.

No âmbito contextual observa-se a aprovação de Lei de Responsabilidade Fiscal no ano de 2000 e a Aprovação da Lei Ficha Limpa em 2010 (Lima, Oliveira & Camargo, 2018; Luz et al., 2019). Tais leis obtiveram ampla repercussão, pois a atuação dos Tcs pode acarretar na inelegibilidade de candidatos a cargos políticos. (Luz et al., 2019; Velten, 2015).

A Lei da ficha limpa é tida com ponto crítico para os prefeitos, devido ao fato de que a lei presume a inelegibilidade dos candidatos considerados culpados por TCs, entidades de classes entre outras. (Bier & Assing, 2019). Nos casos em que o prefeito é ordenador de despesas do município, os TCs deverão emitir relatório complementar ao parecer prévio, denominado de relatório das contas de gestão. Neste caso, o julgamento do TC é terminativo, sem a participação do poder legislativo, sendo exclusivo dos TCs (Willeman, 2017).

Tanto contas de governo quanto contas de gestão estão expressas na constituição, porém, com diferenças. A prestação de contas de governo é feita anualmente, onde os chefes dos poderes executivos declaram os resultados da atuação governamental no exercício financeiro. Em tais contas o TC analisará os macro efeitos da gestão pública (Furtado, 2007; Willeman, 2017).

O Superior Tribunal de Justiça definiu que as contas globais apresentam a situação das finanças, do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais, mostram os níveis de endividamento, o atendimento aos limites de gasto previstos no ordenamento jurídico para saúde, educação e gastos com pessoal. Sendo submetidas ao parecer prévio do TCs e ao julgamento pelo Parlamento (Furtado, 2007; Willeman, 2017).

Nas contas de gestão, também conhecidas como contas dos ordenadores de despesa, o julgamento observa separadamente cada ato administrativo que compõe a gestão contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do ente público, em relação à legalidade, legitimidade e economicidade. Além disso, observa aplicações das subvenções e às renúncias de receitas. Onde os TCs observam atos lesivos ao erário, em proveito próprio ou de terceiro, ou qualquer outro ato de improbidade administrativa praticado pelo gestor (Furtado, 2007; Willeman, 2017).

Nas contas de gestão será verificado se o ente público obedeceu a Constituição Federal e Estadual, a Lei Orgânica do município, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), a Lei nº 4.320/64, a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº 8.666/93), das leis orçamentárias, ou qualquer outra norma que componha a legislação vigente (Furtado, 2007; Willeman, 2017).

Debates acerca da constitucionalidade da lei da ficha limpa surgem no STF a partir do colocado na alínea “g”, onde a alegação de que julgar as contas dos administradores públicos (artigo 71, II da CF) vai de encontro ao colocado no artigo 31 da CF, onde é apontado que a competência de fiscalizar é do Poder Legislativo, onde o TC apenas auxiliá-lo (Bier & Assing, 2019).

Observando auditorias no setor público a pesquisa desenvolvida por Di Tella e Schargrodsky (2003) objetivou estudar o efeito dos salários burocráticos sobre corrupção e a eficiência de aquisição. Essa pesquisa constatou que quando isoladamente utilizada uma política de melhoria salarial não interfere na questão da eficiência, do mesmo modo que, apenas o cuidado com auditorias não é solução para maior eficiência, pois as medidas devem ser tomadas conjuntamente para obtenção de melhores resultados. Foi observada ainda que, ações de combate a corrupção feita através das auditorias hospitalares gerou uma diminuição de 10% nos gastos de insumos básicos adquiridos pelos hospitais públicos.

O estudo de Azambuja et al. (p.1, 2018) “analisa a dinâmica dos votos de relatores e conselheiros no plenário do Tribunal de Contas de Mato Grosso”. Os autores observaram a existência de desacordo entre os apontamentos da auditoria e o posicionamento dos conselheiros, o que acaba por diminuir a propensão à reprovação das contas, ainda que ocorram irregularidades gravíssimas.

Os autores explicam que 33% das contas continham irregularidades gravíssimas apontadas pela equipe técnica de auditoria. Após o encaminhamento ao Ministério Público de Contas apenas 22% das contas foram indicadas para não aprovação. Ao final, tanto o relator quanto os conselheiros no pleno, emitiram parecer contrário à aprovação de apenas 8% das contas municipais com irregularidades consideradas gravíssimas. Assim sendo, o voto do relator tem significativa interferência no resultado da votação do pleno e a indicação política do relator fato do relator ser indicado politicamente implica na redução da probabilidade de reprovação das contas nestes casos (Azambuja et al., 2018).

Ao avaliar a implementação do Promex pelos 33 TCs subnacionais, Rocha e Zucoloco (2017) apontam que os resultados do programa ficaram aquém do esperado, pois as propostas de modernização tiveram foco maior na resolução de problemas do âmbito administrativo, indicando assim que o programa concebeu baixo impacto nas ações desenvolvidas pelos TCs.

Silva e Mario (2018) verificaram quais foram os resultados alcançados pelos TCs com o Promoex. Os autores afirmam que grande parte dos TCs cumpriram as metas planejadas no programa, sendo identificado, portanto, avanço na tentativa de modernização no sistema de controle externo. Contudo, salienta-se que ainda existe a necessidade de realização de diagnósticos por institutos independentes, desse modo, será ratificada a efetividade do Promoex após sua implementação e ainda diagnósticos e avaliações realizadas após 2013, pois essas confirmam algumas lacunas e problemas nos órgãos de controle externo, tais como: a morosidade na apreciação dos processos e a não realização de auditorias financeiras ou com foco na receita por grande parte dessas entidades.

3 METODOLOGIA

Para verificar a quantidades de dias decorridos entre as auditorias e a emissão do parecer foi utilizada as atas de votação dos pareceres de auditorias das contas de governo municipal dos TCs, sendo o mesmo instrumento utilizado para verificar a aprovação ou rejeição das contas. A quantidade de municípios jurisdicionados e a quantidade de auditores foram retiradas dos sítios eletrônicos dos TCs ou por consulta ao e-sic, ambas surgem como possibilidade em razão da Lei de Acesso à Informação (LAI).

Para a seleção dos municípios que teriam seus relatórios fazendo parte da amostra, definiu-se uma amostra estratificada, combinando tamanho do município (medido pela população) e estágio de desenvolvimento (medido pelo índice de desenvolvimento humano municipal - IDHM), combinado com a condição de integrar ou não regiões metropolitanas ao redor de capitais de estado. A amostra final tem relatórios de municípios pequenos e grandes, com maior ou menor grau de desenvolvimento, e que pertencem ou não a regiões metropolitanas em torno de capitais de Estados. Pela sua importância, sempre que disponível, incluiu-se a Capital do Estado na amostra.

A unidade de análise refere-se aos pareceres emitidos entre os anos de 1999 e 2015 por 20 TCs. A amostra é composta por 777 relatórios, sendo 392 relativos ao período 1999-2009 e 385 relativos ao período 2010-2015. Utilizou-se também como variável de controle o logaritmo da população (visando captar o porte do município, o que não era feito por outras variáveis do modelo).

A Tabela 2 apresenta o resultado da estatística descritiva das variáveis que serão utilizadas no modelo, colocando como ponto de corte o período inicial do Promoex e a aprovação da Lei Ficha-Limpa em 2010. Com o objetivo de identificar se há diferença temporal no e posteriormente os modelos, dividiu-se a amostra em dois períodos distintos: relatórios do período 1999 a 2009 e relatórios do período 2010a 2015. A tabela 2 exibe a estatística descritiva das variáveis utilizadas.

Tabela 2 - Estatística descritiva das variáveis

Variável	Média		Máximo		Mínimo		Desvio Padrão	
	1º período	2º período	1º período	2º período	1º período	2º período	1º período	2º período
Dias para decisão - contas aprovadas	1136,12	513,29	5252	2324	81	90	993,27	322,41
Dias para decisão - contas rejeitadas	1378,54	674,37	6221	2144	90	85	1193,73	378,29
Número de Auditores	347,9949		669		78		208,297	
Número de municípios jurisdicionados por TC	365,4543		853		52		261,5913	
População	144999,9		6390290		1487		429329,9	

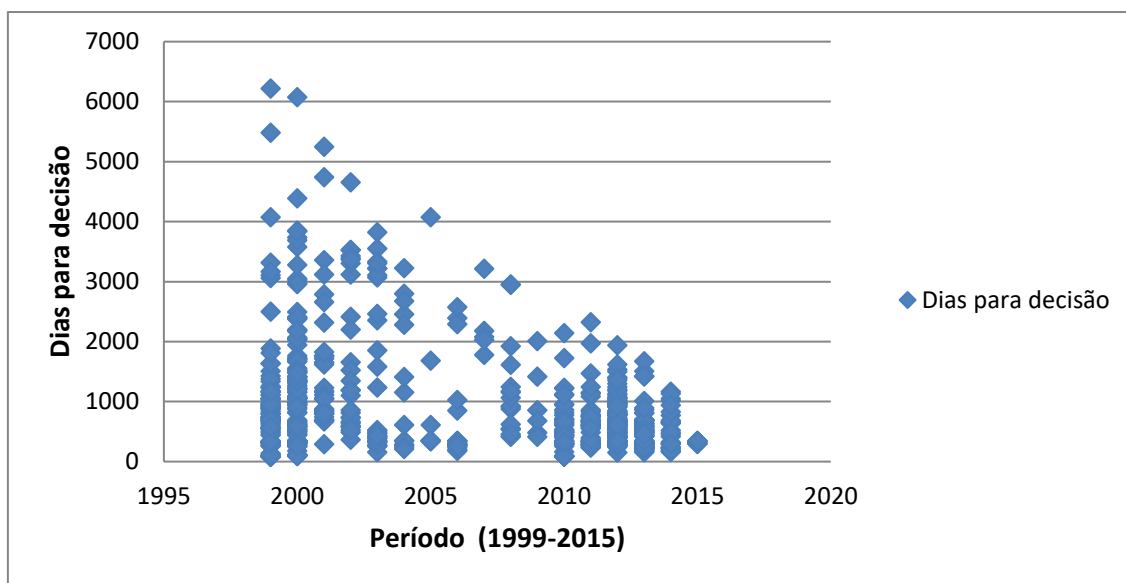
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados disponíveis.

Ao observar a tabela 2 verifica-se que no primeiro período a média se apresenta 221% e 204%, aprovados e reprovados respectivamente, maior quando comparado com o período

posterior. Outro ponto que merece destaque é no primeiro período o desvio padrão se apresenta 308% e 316%, aprovados e reprovados respectivamente, maior quando comparado com o período posterior.

De modo descritivo a Figura 1 apresenta a dispersão da quantidade de dias decorridos entre as auditorias e a emissão do parecer entre os anos de 1999 e 2015.

Figura 2 – Tempo (dias) e julgamento de contas de governo por ano



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados disponíveis.

Diante da tabela e da observação feita através do gráfico, percebe-se que além da redução do tempo médio na emissão do parecer, observa-se ainda uma redução na amplitude e no desvio padrão do tempo médio para emissão de pareceres no decorrer dos anos. Observando a amplitude do desvio padrão do primeiro período realizou-se o Teste-t para duas amostras presumindo variâncias diferentes, o que demonstrou a diferença das médias.

Tabela 3 - Teste-t para duas amostras presumindo variâncias diferentes

	1º período	2º período
Média	1234,122449	563,4935065
Variância	1174210,394	121395,3496
Observações	392	385
Hipótese da diferença de média	0	
GI	472	
Stat t	11,65518784	
P(T<=t) uni-caudal	4,58592e-28	
t crítico uni-caudal	1,648088336	
P(T<=t) bi-caudal	9,17185e-28	
t crítico bi-caudal	1,965002595	

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados disponíveis.

Destaca-se também que a amostra refere-se a um período extenso, onde a amplitude e a desvio padrão foi reduzido. Desse modo a regressão linear múltipla utiliza o modelo MQO (Mínimos Quadrados Ordinários). Assim sendo, a regressão linear múltipla é dado pelo seguinte modelo:

$$\text{LogDiasDec}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{Dec}_i + \beta_2 \text{CoefAudit}_i + \beta_3 \text{LogPop}_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

Onde: LogDiasDec_i = Logaritmo do número de dias entre o final do exercício financeiro e a data de emissão do parecer do TC; Dec_i = Variável Dumiwm que aponta se o parecer do TC indica Aprovação (1) ou Rejeição (0); CoefAudit_i = A variável coeficiente de auditoria é obtida a partir da divisão entre o numero de auditores dividido pelo número de Municípios jurisdicionados; LogPop_i = Logaritmo do número de habitantes do município;

Objetivando a normalidade dos dados ocorreu a aplicação da transformação logarítmica na variável “Dias para decisão” e “População” para redução do efeito do viés. Mesmo assim, buscando obedecer aos pressupostos que são objetivados para validade de uma regressão linear, a normalidade dos resíduos da regressão só foi obtida para a amostra total (777) comprovada a partir do teste Jarques-bera (p valor = 0,1904).

4 RESULTADOS

Os testes foram realizados considerando a associação entre as variáveis e, para minimizar esse problema, utilizou-se como variável do controle um índice que aponta o número de auditores por jurisdicionado de cada respectivo tribunal e o logaritmo da população. O estudo coloca momentos distintos para análise, onde a análise inicial utiliza todos os relatórios da amostra. Por seguinte apresenta-se um primeiro período (1999-2009), contendo 392 observações. Finalmente mostrar-se um período posterior (2010 até 2015), 85 observações. Assim sendo, os resultados do modelo de regressão podem ser observados na Tabela 4.

Tabela 4- Resultado da regressão linear

		Const	Dec	CoefAudit	LogPop
Coefficiente	Total	6,1133	-0,2866	0,0751	0,04205
	1º período	6,4562	-0,1719	0,0373	0,03322
	2º período	5,5273	-0,2921	0,1659	0,06137
Erro	Total	0,2115	0,0617	0,0481	0,0189
	1º período	0,2067	0,0610	0,0502	0,0185
	2º período	0,3331	0,0958	0,0767	0,0309
Razão-t	Total	28,91	-4,642	1,562	2,226
	1º período	26,73	-4,784	3,303	3,323
	2º período	19,38	-1,93	0,4864	1,075
P-valor	Total	3,73e-125***	4,05e-6***	0,1186	0,0263**
	1º período	2,03e-89***	2,46e-6*	0,0010	0,0010
	2º período	5,19e-59***	0,0737***	0,6269***	0,2832***
	N	P-valor (F)		R²	
Total	777	2,09e-06***		0,035195	

1° período	392	0,2001**	0,011684
2° período	385	6,26e-11***	0,098354

Legenda: * Significativo a 10%, ** Significativo a 5%, *** Significativo a 1%.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados disponíveis.

Na tabela 4 os valores numéricos na primeira parte representam os coeficientes e os asteriscos o p-valor. Ao usar o método dos mínimos quadrados, assumem-se algumas premissas a respeito das variáveis. Onde somente o modelo A foi obedecido aos pressupostos quanto à independência dos resíduos, homocedasticidade, normalidade dos resíduos e ausência de multicolinearidade.

Os modelos utilizaram a correção da matriz robusta de White, eliminando o problema de heterocedasticidade. As variáveis independentes utilizadas no modelo não apresentam alta correlação entre si, o que elimina o problema da multicolinearidade, o que foi confirmado com o teste de Fator de Inflação da Variância.

Ao observar as variáveis de controle, tem-se que quanto maior o índice que aponta o número de auditores por jurisdicionado de cada respectivo tribunal maior a quantidade de dias para julgamento das contas. O que mostra que uma maior quantidade de auditores por jurisdicionado não é garantia de celeridade nos julgamentos das contas e emissão dos pareceres.

Outro destaque versa sobre as variáveis de controle utilizadas e quanto a variável logaritmo da população, verificou-se que quanto maior o porte do município maior a quantidade de dias para julgamento das contas. Pois os municípios de maior porte recebem mais investimentos, têm investimentos mais complexos e um número maior de unidades de análise, tal fato pode ser uma das justificativas. Também foi identificado, no que concerne ao parecer, que os relatórios que demoram mais tempo para serem julgados acabam tendo parecer desfavorável a aprovação das contas do respectivo jurisdicionado.

Os resultados encontrados apontam que quanto maior a quantidades de dias decorridos entre as auditorias e a emissão do parecer, maior será a tendência desse parecer desaprovar as contas do respectivo jurisdicionado. O que reforça as preocupações colocadas pelo Promoex quanto à morosidade.

Adicionalmente, sinaliza-se que o trabalho sofre limitações na medida em que os fatores que podem impactar a quantidade de dias para os julgamentos e emissão dos pareceres são diversos, e onde variáveis organizacionais, tecnológicas até a forma de atuação política dos TCs acabam por afetar o tempo para julgamento.

Destaca-se que os testes aqui utilizados não servem para observar relação causa e efeito. No entanto os expostos aqui destacados contribuem com as decisões acerca do controle externo, assim como já colocadas na revisão de literatura. Também justificando atos como criação critério de agilidade do controle externo.

O trabalho faz uma contribuição de modo prático e de especial interesse dos órgãos de controle, em razão de evidenciar a relação entre a morosidade, julgamento das contas, emissão do parecer, e o resultado de tais julgamentos. Podendo desencadear atos que reduzam o problema da morosidade.

5 CONCLUSÃO

O estudo verifica a relação entre o tempo que os TCs utilizam para emitir o parecer sobre as contas de determinado ente municipal e o resultado do respectivo parecer. Os

resultados encontrados apontam que quanto maior a quantidades de dias decorridos entre as auditorias e a emissão do parecer maior será a tendência desse parecer desaprovar as contas do respectivo jurisdicionado. O que reforça as preocupações colocadas pelo Promoex quanto à morosidade.

Os resultados apresentados reforçam discussões latentes no âmbito acadêmico e social, como exposto na revisão de literatura, visto que os modelos propostos no estudo levam em consideração o Promoex. Sendo assim, ressalta-se que no programa ocorre critério de agilidade do controle externo, colocam que dentro de tal critério o julgamento dos processos deve ocorrer em até cinco anos desde a autuação. E também que a apreciação das denúncias deve ocorrer em até seis meses e consultas quatro meses dos seus recebimentos. Sendo que tal critério precisa ser alavancado nos Tribunais como já colocado pela literatura.

O trabalho faz uma contribuição de modo prático e de especial interesse dos órgãos de controle, em razão de evidenciar a relação entre a morosidade, julgamento das contas, emissão do parecer, e o resultado de tais julgamentos. A partir de tal comprovação pode-se desencadear atos que reduzam o problema da morosidade.

Além de prejudicar a imagem dos TCs diante da sociedade. A morosidade traz prejuízo pelo fato que o desempenho organizacional pode ser mensurado pela celeridade dos processos. Tal estudo também demonstra a importância de Programas como o Promoex para desenvolvimento organizacional e legitimidade dos órgãos de controle externo diante da sociedade.

Outro ponto é que uma maior agilidade nos processos garantiria um melhor controle democrático. A morosidade acaba por afetar diretamente os processos eleitorais à medida que a reprovação ou a responsabilização por irregularidades afetam a escola do eleitorado.

Novos estudos sobre o tema poderão observar variáveis organizacionais e tecnológicas, entendendo que essas podem afetar o tempo para julgamento. Outro ponto para futura análise é a influencia política na emissão dos pareceres.

6 REFERENCIAS

- Azambuja, P. A., Teixeira, A., & Nossa, S. N. (2018). Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12, e149212-e149212.
- Bier, C., & Assing, T. M. (2019). O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas e a aplicabilidade da Lei da Ficha Limpa para fins de inelegibilidade dos prefeitos municipais. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 17(2), 46-73.
- Birkmire, J. C., Lay, J. R., & McMahon, M. C. (2007). Keys to effective third-party process safety audits. *Journal of hazardous materials*, 142(3), 574-581.
- Bobonis, G. J. , Gertler, P. J., Gonzalez-Navarro, M., Nichter, S. (2019). Government transparency and political clientelism: Evidence from randomized anti-corruption audits in Brazil. Caracas: CAF. Retrieved from: <http://scioteca.caf.com/handle/123456789/1463>
- Bowerman, M., Humpherey, C., & Owen, D., (2003). Struggling for Supremacy: The Case of UK Public Audit Institutions, *Critical Perspectives on Accounting*, v. 14, p. 1-22.

- Brasil (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.
- Bresser-Pereira, L. C., & Spink, Peter. (2005) Reforma do estado e administração pública gerencial. São Paulo: FGV.
- Chou, C. L. Y., Du, T., & Lai, V. S. (2007). Continuous auditing with a multi-agent system. *Decision Support Systems*, 42(4), 2274-2292.
- Di Tella, R., & Schargrodsky, E. (2003). The role of wages and auditing during a crackdown on corruption in the city of Buenos Aires. *The Journal of Law and Economics*, 46(1), 269-292.
- Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption. Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank.
- Fernandes, G. A. A. L., Fernandes, I. F. L. A., & Teixeira, M. C. (2018). Estrutura de Funcionamento e Mecanismos de Interação Social nos Tribunais de Contas Estaduais. *Revista do Serviço Público*, 69(Espec.), 123-150.
- Furtado, J. D. R. C. (2007). Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. *Revista do TCU*, (109), 61-89.
- Grasso, P. G., & Sharkansky, I. (2001). The Auditing of Public Policy and the Politics of Auditing: The US GAO and Israel's State Comptroller. *Governance*, 14(1), 1-21. DOI: <https://doi.org/10.1111/0952-1895.00149>.
- Houghton, K., & Jubb, C.A. (2005). Auditor independence: Regulation, oversight and inspection. In Campbell T. & Houghton K. (Eds.), *Ethics and Auditing*. ANU Press. Recuperado em <http://www.jstor.org/stable/j.ctt2jbj00.16>
- Hwang, J. e Akdede, S. H. (2011). "The influence of governance on public sector efficiency: A cross-country analysis", *The Social Science Journal*, 48, pp. 735-738
- Kettl, D F. (2005). *The global public management revolution*. 2. ed. Washington, DC: Brookings Institution Press, 2005
- Konrad, K. A., & Sherif, R. (2019). Sanctioning, selection, and pivotality in voting: theory and experimental results. *Constitutional Political Economy*, 30(3), 330-357.
- Krishnan, J., & Yang, J. S. (2009). Recent Trends in Audit Report and Earnings Announcement Lags. *Accounting Horizons*: September 2009, 23(3) 265-288.
- Lima, L. H., Oliveira, W. de, & Camargo, J. B. (2018). O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os Tribunais de Contas em tempos de crise. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, v. 17, p. 46-64, 201.
- Luz, Bruno Batista de Carvalho, Sousa, Marcos de Moraes, & Guarido Filho, Edson Ronaldo. (2019). Legitimacy Accounts no Debate sobre a Reforma dos Tribunais de Contas

- Brasileiros. *Revista de Administração Contemporânea*, 23(3), 311-330. Epub June 27, 2019. <https://dx.doi.org/10.1590/1982-7849rac2019180300>
- Mimicopoulos, M., Kyj, L., Sormani, N., Bertucci, G., & Qian, H. (2007). Public governance indicators: A literature review. United Nations, 1-55.
- Moraes, T. C. (2006). O processo de modernização dos Tribunais de Contas no contexto da Reforma do Estado no Brasil. 110 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.
- PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board. Concept Release on Audit Quality Indicators - PCAOB Release No. 2015-005 July 1, 2015.
- Przeworski, A. (1998). Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agent x principal. In *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Fundação Getúlio Vargas Editora.
- Quintal, R. S., da Cunha, R. B., dos Santos Alves, F. J., & dos Santos, W. J. L. (2012). A atuação dos Tribunais de Contas Estaduais Brasileiros na correção das demonstrações contábeis dos processos de prestação de contas dos governadores. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 17(60).
- Rezende, A. J., Slomski, V., & Corrar, L. J. (2005). A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. *Revista Universo Contábil*, 1(1), 24-40.
- Ribeiro, R. J. B. (2002). O problema central do controle da administração pública pode ser resumido ao debate sobre modelos? *Revista do Tribunal de Contas da União*, 33 (93), 55-73, 2002.
- Rocha, D. G., & Zuccolotto, R. (2017). A modernização dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da implantação do PROMOEX nos Tribunais de Contas subnacionais. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36 (3), setembro-dezembro, 70-88.
- Silva, F. A., & Mário, P. C. (2018). Análise do Programa de Modernização do Controle Externo Brasileiro - o Promoex nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 79-96.
- Sodré, A. C., & Alves, M. F. C. (2010). Relação entre emendas parlamentares e corrupção municipal no Brasil: estudo dos relatórios do programa de fiscalização da Controladoria-Geral da União. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(3), 414-433.
- Speck, B. W. (2000). *Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer.



XX USP International Conference in Accounting

"Accounting as a Governance mechanism"

São Paulo, 29 a 31 de Julho de 2020

- Suzart, J. A. (2012). As Instituições Superiores de Auditoria: um estudo do nível de transparência fiscal dos países. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(3).
- Velten, S. R. (2015). *Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos municípios capixabas pelo tribunal de contas do Estado do Espírito Santo* (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória).
- Willeman, M. M. (2017). Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas do Brasil. Belo Horizonte: Fórum de contas dos governadores. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 17 (60), 31-53.