



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

Artigo recebido em: 20.06.2012. Revisado por pares em: 26.10.2012. Reformulado em: 28.11.2012. Avaliado pelo sistema double blind review.

PERCEÇÃO DOS AUDITORES SOBRE O PAPEL DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL PARA TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO NO TRIBUNAL DE CONTAS DA PARAÍBA

AUDITORS' PERCEPTION ON THE ROLE OF GOVERNMENT AUDITING FOR TRANSPARENCY OF PUBLIC MANAGEMENT: A STUDY IN THE COURT OF PARAÍBA

PERCEPCIÓN DE LOS AUDITORES SOBRE EL PAPEL DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL PARA TRANSPARENCIA DE LA GESTIÓN PÚBLICA: UN ESTUDIO EN EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE PARAÍBA

Autores

Maria Simone de Lacerda Antonino

Graduada em Ciências Contábeis. Endereço: Rua Prof. Wilson Dias Novo, 52, Apt. 202, Jardim São Paulo – João Pessoa – PB – Brasil. CEP: 58.053-150

E-mail: simone_ant@yahoo.com.br

Karla Katiúscia Nóbrega de Almeida

Mestre em Ciências Contábeis. Professora Assistente do Departamento de Finanças e Contabilidade da Universidade Federal da Paraíba, Campus I. Endereço: Rua João Soares Padilha, 81, Apt. 02, Aeroclube – João Pessoa – PB – Brasil. CEP: 58.036-835

E-mail: kknalmeida@gmail.com

Tiago Henrique de Souza Echternacht

Mestre em Ciências Contábeis. Professor Assistente do Departamento de Finanças e Contabilidade da Universidade Federal da Paraíba, Campus I. Endereço: Rua Vigolvinho Florentino da Costa, 707, Manaíra – João Pessoa – PB – Brasil - CEP: 58.038-580

E-mail: tiagoechternacht@gmail.com

Robério Dantas de França

Mestre em Ciências Contábeis. Professor Assistente do Departamento de Finanças e Contabilidade da Universidade Federal da Paraíba, Campus I. Endereço: Rua Prefeito Francisco de A. N. Nóbrega, 35, Apt. 204-A, Água Fria – João Pessoa – PB – Brasil. CEP: 58.053-025

E-mail: roberiodantas@terra.com.br

RESUMO

No contexto da auditoria governamental, este trabalho objetiva conhecer a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba - TCE/PB, quanto à contribuição da auditoria governamental na transparência da gestão pública, além de identificar a percepção destes auditores sobre o nível de satisfação da sociedade quanto às funções que desempenham. Para tanto, realizou-se estudo exploratório-descritivo, valendo-se de pesquisa bibliográfica, documental e de levantamento, com aplicação de questionários aos auditores do TCE/PB, obtendo-se uma amostra representativa de 80% da população escolhida. Os resultados apontaram que, na percepção dos consultados, a auditoria governamental é uma ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação dos recursos públicos e que tem contribuído para a transparência, porém esta contribuição encontra limitações principalmente pela falta de tempestividade na divulgação dos relatórios de auditoria e de compreensibilidade das informações publicadas. Conclui-se que a percepção dos auditores do TCE/PB consultados é que o seu trabalho tem contribuído para a transparência pública, com limitações relativas à tempestividade e compreensibilidade das informações divulgadas.

Palavras-chaves: Transparência. Auditoria Governamental. TCE/PB.

ABSTRACT

In the context of government auditing, this study investigated the perception of the auditors of the Court of the State of Paraíba - TCE/PB, as the contribution of government auditing in the transparency of public management, and identify their perception on the level of auditors satisfaction of society as to the functions they perform. To this end, we carried out exploratory descriptive study, using bibliographical research, documental and survey with questionnaires to auditors TEC/PB, obtaining a representative sample of 80% of the population chosen. The results showed that the perception of respondents, the government audit is a tool of state control for better use of public resources and that has contributed to transparency, but this contribution is limited primarily by lack of timeliness in the dissemination of audit reports and comprehensibility of the information published. It is concluded that the perception of auditors TEC/PB is found that your work has contributed to public transparency, with limitations on the timeliness and comprehensiveness of the information disclosed.

Keywords: Transparency. Government Auditing. TCE/PB.

RESUMEN

En el contexto de la auditoría gubernamental, este trabajo tiene como propósito conocer la percepción de los auditores del Tribunal de Cuentas del Estado de Paraíba - TCE/PB, con respecto a la contribución de la auditoría gubernamental en la transparencia de la administración pública, además de identificar la percepción de esos auditores acerca del nivel de contento de la sociedad en cuanto a los roles que realizan. Para ello, se desarrolló el estudio descriptivo exploratorio, mediante investigación bibliográfica, documental y de campo, con el uso de cuestionarios a los auditores del TCE/PB, lográndose una muestra representativa de

80% de la población. Los resultados evidenciaron que, en la percepción de los consultados, la auditoría gubernamental es un instrumento de control del Estado para la mejor empleo de los recursos públicos y que ha subvencionado a la transparencia, pero ese aporte está limitado especialmente por la falta de la difusión de informes de auditoría en el tiempo oportuno y comprensibilidad de las informaciones publicadas. Se concluye que la percepción de los auditores del TCE/PB consultados es que su trabajo ha contribuido para la transparencia pública, con limitaciones en el período de la difusión de informes y comprensibilidad de las informaciones publicadas.

Palabras claves: Transparencia. Auditoría Gubernamental. TCE/PB.

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que o processo administrativo de uma organização, seja ela pública ou privada, é composto por planejamento, execução e controle. No contexto público, pela escassez e limitação dos recursos, estas funções ganham maiores contornos, inclusive assumindo conotação legal.

Segundo Furtado (2009, p. 283), “o Brasil passou a experimentar um novo regime de administração dos recursos públicos, denominado de Gestão Fiscal Responsável, que está assentado em três pilares: o planejamento, a transparência e o controle das contas públicas”. Esta responsabilidade adveio da Lei Complementar nº 101/00 – chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal.

Neste trabalho, a preocupação recai sobre a transparência da gestão pública como condição indispensável ao exercício do controle social. Por isso, as questões referentes à transparência e ao controle das contas públicas serão enfatizadas.

Quanto ao eixo da transparência, Cruz, Silva e Santos (2009, p. 104) afirmam que “a transparência deve caracterizar todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado”. Entende-se que dar transparência aos gastos públicos é uma ação válida, porque a sociedade precisa conhecer como os seus recursos são empregados, e se estão atingindo a sua finalidade, isto é, se os governantes os utilizam com o objetivo de promover a qualidade dos bens e serviços públicos.

Neste contexto, a transparência encontra sustentação na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), na qual se assegura que as informações sejam disponibilizadas na internet a qualquer cidadão comum, bem como no reforço dado pela Lei da Transparência (Lei Complementar nº 131/2009), que determina divulgação das informações em tempo real e no Decreto nº 7.185/2010 que tratam do padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle para divulgação dessas informações.

Se essas leis exigem a disponibilidade das informações ao cidadão, a sociedade precisa estar segura que as mesmas se revestem de credibilidade, são livres de vieses e refletem a realidade patrimonial. Nesse sentido, a auditoria governamental, como técnica contábil, procura atingir tal intento.

Daí surge à importância da contribuição que a auditoria governamental pode dar ao processo de transparência na gestão pública, uma vez que atua dando credibilidade às informações divulgadas, mostrando se as mesmas são verdadeiras e confiáveis, e se as demonstrações contábeis refletem a realidade da entidade.

Nesse sentido, Castro e Garcia (2004, *apud* MENDES *et al.*, 2008, p.7) argumentam que “a auditoria precisa atuar validando e dando credibilidade aos dados divulgados,

tornando-se responsável por controlar a qualidade dos mesmos. Aí está o papel do controle interno e da auditoria”.

Os controles exercidos pelo Congresso Nacional com auxílio dos Tribunais de Contas e o Controle Interno realizado pelo sistema de controle interno de cada Poder, se utilizam das auditorias para verificar a regularidade da gestão em busca de proteção do patrimônio público.

O presente trabalho tem como foco o controle externo, através da atuação dos auditores dos Tribunais de Contas, e procura discutir a contribuição da auditoria governamental para a transparência da gestão pública, mediante resposta ao seguinte questionamento: *qual a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, quanto à contribuição da auditoria governamental na transparência da gestão pública?*

Nesta perspectiva, este trabalho objetiva conhecer a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba - TCE/PB, quanto à contribuição da auditoria governamental na transparência da gestão pública, além de identificar a percepção destes auditores sobre o nível de satisfação da sociedade quanto às funções que desempenham.

2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL E SUA CONTRIBUIÇÃO NA TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA

Sabe-se que os gastos públicos devem ser fiscalizados, não apenas quanto ao atendimento ao aspecto legal, mas também, quanto à eficiência, eficácia e economicidade. Para tanto, tem-se a auditoria governamental, que pode atuar na verificação e prevenção, contribuindo na busca pela melhoria da aplicação dos recursos públicos.

A auditoria governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para o patrimônio e o interesse público. É uma atividade de avaliação voltada para o exame, visando à comprovação da legalidade e legitimidade, bem como adequação dos resultados obtidos quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade. (PETER; MACHADO, 2008).

A Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, entre outros, dispõe sobre a classificação da auditoria governamental como: Auditoria de avaliação da gestão, Auditoria de acompanhamento, Auditoria contábil, Auditoria operacional e Auditoria especial da gestão.

Estes tipos de auditoria governamental servem para que a análise, a verificação, a confrontação se tornem cada vez mais rigorosas, eficientes e eficazes, em busca de revelar se há fuga aos padrões técnicos e legais pertinentes. Auxilia a transparência dos recursos públicos, de forma que as informações se tornem mais confiáveis e compreensíveis para a sociedade, já que cada tipo de auditoria tem um foco diferente e busca permitir uma maior visualização do que ocorre na administração pública.

Assim, sobre a gestão pública brasileira é exercido controle que o ordenamento jurídico brasileiro menciona a existência do controle externo, do controle interno e do controle interno-integrado. Para fins dessa pesquisa, dar-se-á ênfase ao controle externo, de competência do Poder Legislativo e exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas. Silva (2009) ainda lembra que o controle externo também pode ser efetuado por meio de Comissões Parlamentares de Inquéritos com objetivos específicos e, no âmbito contábil e operacional, por intermédio da contratação de empresas de auditoria independente.

Pelas finalidades que norteiam o presente estudo, torna-se necessário discutir o papel dos Tribunais de Contas no exercício do controle da gestão pública. Assim, conforme descreve Aguiar et. al. (2008, p. 4), o Sistema de Controle Externo no Brasil é organizado da seguinte forma:

- a) Um Tribunal de Contas da União, com sede no Distrito Federal e representação em todas as Unidades da Federação;

- b) Vinte e seis Tribunais de Contas Estaduais, sendo um em cada Unidade da Federação;
- c) Quatro Tribunais de Contas dos Municípios, localizados nos Estados da Bahia, Ceará, Pará e Goiás;
- d) Dois Tribunais de Contas Municipais, localizados nos Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro.

Percebe-se que a fiscalização do controle externo está dividida de acordo com a esfera federal, estadual e municipal. No âmbito estadual e municipal, a CF/88 assegura, no art. 75, que as normas estabelecidas relativas ao TCU podem ser aplicadas, no que couber aos Estados, ao Distrito Federal e aos tribunais e conselhos de contas dos municípios.

As auditorias são utilizadas pelos tribunais de contas para verificar se recursos públicos estão sendo utilizados dentro dos critérios legais e também se as informações divulgadas são verdadeiras e fidedignas.

Contudo, as possíveis descobertas das auditorias dos tribunais de contas sobre irregularidades na gestão pública podem não culminar na imputação das penalidades cabíveis, despertando, portanto, a sensação de impunidade. Isto acontece uma vez que a CF/88, em seu art. 31, § 2º, assim descreve:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

(...)

§ 2º. O parecer prévio, emitido pelo órgão competente, sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Adicionalmente, percebe-se que não basta a preocupação em verificar a legalidade dos atos. É necessário também o exame dos resultados alcançados com essa prática, de forma a permitir maior transparência na gestão dos recursos públicos. Tal entendimento é ratificado por Mendes et. al. (2008, p. 3) ao afirmar:

A Administração Pública não possui os recursos necessários para o alcance de todos os seus objetivos. Com isso precisa gerir a coisa pública (res publica) da melhor maneira possível. Portanto, não basta mais administrar de acordo com a lei. Necessário se faz que alcance o melhor resultado com o mínimo de recurso possível.

Os tribunais de contas criaram o PROMOEX (Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros), que, dentre outros, permite também repensar a atuação dos tribunais de contas, incorporando aspectos da auditoria operacional, ultrapassando o escopo da fiscalização legalista. Segundo o Controle Público¹ tem como objetivo geral:

fortalecer o sistema de controle externo como instrumento de cidadania, incluindo o aperfeiçoamento das relações intergovernamentais e interinstitucionais, com vistas, inclusive, ao controle do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000).

A transparência na gestão pública também necessita da divulgação dos relatórios de auditoria dessa gestão, principalmente aqueles advindos do controle externo. Tal afirmativa encontra respaldo no pensamento de Cruz (2007, p. 160):

A transparência no controle externo requer medidas objetivas para ser percebida. Uma delas é permitir o amplo acesso aos relatórios de auditoria, distinguindo-se os que foram julgados dos que ainda não foram, mas sem omitir nenhum deles do conhecimento popular (CRUZ, 2007, p. 160).

¹ Disponível em: www.controlepublico.org.br. Acesso em: 08 de maio de 2010

Nesse contexto, observa-se que com as novas exigências, seja dos gestores, dos cidadãos/sociedade, o setor público precisa de novas ferramentas que modernizem os controles e as auditorias de forma que se tenha uma maior eficiência e transparência na gestão dos recursos públicos, nos âmbitos federal, estadual ou municipal.

2.1 ESTUDOS SOBRE TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

A implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF nº 101/2000, da Lei Complementar nº 131/2009, e mais recentemente do Decreto nº 7.185/2010 podem ser consequência da preocupação do legislador brasileiro em aperfeiçoar o processo de transparência na gestão pública. A contribuição dada pela LRF para transparência na gestão pública pode ser visualizada nas disposições do Capítulo IX, Seção I, em que se observa a exigência da LRF em dá ampla divulgação aos instrumentos de gestão fiscal, inclusive em meios eletrônico de acesso público. Pelos arts. 54 e 55 da LRF, o governante terá que publicar: a cada quatro meses, o relatório de gestão fiscal, e a cada dois meses, balanços simplificados das finanças que administra, que contenha um comparativo com os limites de que trata a LRF, com indicação de medidas corretivas, montante das disponibilidades de caixa e inscrição em restos a pagar.

A Lei Complementar – LC nº 131/2009, aprovada em 27 de maio de 2009, acrescenta dispositivos à LRF e trata da determinação de disponibilizar, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pretendendo contribuir, portanto, com o aumento do nível de transparência das informações sobre os gastos públicos.

Um ano após a publicação da LC nº 131/2009, em 27 de maio de 2010, foi aprovado o Decreto nº 7.185, composto por nove artigos dispostos em três capítulos, que tratam do padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, exigidos na nova redação do art. 48º, parágrafo único, inciso III da LC nº 101/2000, para, permitir a liberação, em tempo real e em meio eletrônico de acesso público, ausente de cadastro ou senhas, de dados referentes à receita e à despesa, entre outros.

Esses três atos normativos exemplificam o esforço do legislador brasileiro para o aperfeiçoamento do processo de transparência na gestão pública. Por outro lado, esse tema também tem despertando o interesse de pesquisadores e fomentado estudos que contribuem para o conhecimento do processo evolutivo da transparência na gestão pública.

Magalhães *et al.* (2012) estudou as práticas de divulgação financeira através da internet pelas entidades públicas e se propôs a investigar as teorias ligadas à essas práticas, tendo como base estudo anterior. Foram analisadas as principais teorias que potencialmente explicam as práticas de divulgação eletrônica, a saber: teoria da agência, teoria da legitimidade, teoria da sinalização, teoria dos *stakeholders*, teoria institucional e teoria da difusão da inovação. Considerando essas teorias, os autores construíram um quadro teórico abrangente potencialmente capaz de contribuir para explicar as práticas desse tipo de divulgação. Os autores reconhecem ainda limitações ao estudo, ao tempo em que sugerem novas pesquisas, relacionados à inserção de evidências empíricas capazes de destacar se realmente esse quadro abstrato é aplicável ou não à prática real.

O estudo de Ribeiro e Gomes (2012) objetivou avaliar o nível de transparência fiscal dos municípios mineiros, durante o período de 1996 a 2009, com o intuito de responder ao questionamento: Houve elevação no nível de transparência fiscal da gestão pública municipal após a vigência da LRF? Os resultados encontrados permitiram inferir que os municípios apresentavam maior tendência à transparência fiscal antes da edição da LRF, uma vez que foi constatado redução no nível de transparência fiscal externa após o ano de 2000, com 93,84% da amostra analisada apresentando baixos níveis de transparência fiscal externa. Na visão dos

autores, esses resultados foram explicados pelo fato de que com o aumento da austeridade fiscal, os municípios tendem a diminuir o seu nível de transparência fiscal, pois se a situação fiscal for negativa, o agente político poderá considerar como benefício para o seu trabalho ocultar tais informações. Outra explicação dada pelos autores foi o aumento do rigor na análise das contas imposto pelas disposições legais. Em conclusão, os autores observaram interesses conflitantes na relação Estado/Sociedade, em que o gestor detentor de informações privilegiadas e negativas sobre sua administração poderá decidir por ocultá-las da população, desta forma gerando déficit de *accountability*.

Santos *et al.* (2012) analisaram, mediante pesquisas bibliográfica, documental e de campo, a efetividade da transparência quanto à compreensão dos usuários internos e externos da informação contábil e fiscal da gestão pública do município de Frei Gaspar – MG, principalmente em relação aos planos, relatórios e resultados. Os resultados encontrados constatarem que as publicações são precárias, intempestivas e reduzidas a murais, há problemas de comunicação interna, e entre a administração municipal e o cidadão, pois os autores evidenciaram que além da população não saber onde encontrar os documentos relativos à administração pública, eles são dispostos em termos estritamente técnicos, dificultando a compreensão por parte dos servidores e cidadãos. Os autores concluíram que não está havendo zelo para que haja transparência das contas públicas e nem para a caracterização da participação e controle social sobre a gestão municipal, conforme almeja a LRF.

O estudo de Oliveira Júnior, Jordão e Castro Júnior (2012) realizou o cotejamento entre a nova lei de acesso à informação e o modelo de avaliação dos programas constantes do PPA 2008-2011 com o fito de investigar se este modelo se adere à nova visão sobre transparência pública no Brasil. A partir das análises realizadas, desenvolvem-se alguns breves destaques oriundos do cotejamento entre essas duas análises com vistas a explicitar, não exaustivamente, os “desencontros” encontrados. Os resultados encontrados pelos autores fomentaram o seguinte questionamento: “quais informações devem ser disponibilizadas (publicadas) de forma a permitir o efetivo exercício do controle social sobre os resultados dos programas constantes do PPA 2012-2015 e de seus sucessores?” e permitiram concluir que a disponibilização de informações acerca da avaliação dos programas somente estará propiciando o exercício do controle social se tais forem suficientes em quantidade e qualidade, de forma a permitir que os cidadãos que delas fizerem uso consigam, a partir de sua interpretação, construir seus próprios juízos de valor acerca da ação governamental frente aos problemas públicos a que esta visa responder.

O breve inventário de estudos realizado exemplifica o exercício acanhado da transparência na gestão pública, que apesar do aperfeiçoamento das exigências do ordenamento jurídico brasileiro, a opacidade na gestão dos recursos públicos ainda dificulta o pleno exercício do controle social.

2.2 INSTRUMENTOS DE DIVULGAÇÃO, COMUNICAÇÃO E TRANSPARÊNCIA UTILIZADOS PELO TCU E TCE/PB

Com o princípio da publicidade previsto pela CF/88, da obrigatoriedade da divulgação em meio eletrônico posto pela LRF e em tempo real reforçada pela Lei nº 131/2009, os Tribunais de Contas devem dispor de mecanismos de divulgação e comunicação de informações com o objetivo de auxiliar a transparência pública e o controle social. A Lei nº 9755/98, no art. 1º, dispõe que “o TCU criará *homepage* na rede de computadores Internet com o título ‘contas públicas’, para divulgação dos dados e informações”.

Além deste instrumento de divulgação, tanto o TCU quanto o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba - TCE/PB dispõem de informações nos sites oficiais que visam promover a comunicação com a sociedade. Dentre estas, merece destaque o *Sagres online* - Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade, portal criado e mantido pelo TCE/PB para disponibilização de informações que vão desde a disponibilidade de acesso ao Diário Oficial Eletrônico, informações sobre auditorias realizadas, até um extenso banco de dados relativos às gestões públicas estadual e municipal paraibanas, podendo, assim, contribuir para a transparência da gestão pública.

Ressalta-se que os instrumentos de comunicação, divulgação e transparência contribuem para outro tipo de controle: “o controle social, exercido pelo cidadão, que será sempre o melhor agente de controle da gestão pública, pois está presente em toda a atuação estatal, quer na condição de agente público, quer na condição de beneficiário das políticas públicas” (MATIAS-PEREIRA, 2006, p.105).

Não obstante, para que a sociedade exerça o controle social é necessário que disponha de informações confiáveis, transparentes, tempestivas e compreensíveis, pois só assim será possível participar e exercer a cidadania de forma efetiva, transparente e consciente, podendo exigir dos gestores públicos prestações de contas e melhoria na oferta de bens e serviços públicos.

3. METODOLOGIA

A estratégia utilizada nesta pesquisa, conforme descrito nesta seção, aborda os seguintes aspectos: tipologia de pesquisa, universo e amostra e procedimentos metodológicos de coleta e tratamentos dos dados.

A caracterização metodológica escolhida para este estudo se baseia na classificação das tipologias de pesquisas aplicáveis à Contabilidade, proposta por Raupp e Beuren (2004), agrupadas nas categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Nesta perspectiva, a presente pesquisa, quanto aos objetivos, é do tipo exploratória-descritiva, uma vez que o tema abordado neste estudo, embora encontre amparo no ordenamento jurídico vigente, carece de pesquisas científicas que aprofundem o conhecimento da realidade acerca das estratégias utilizadas pelos auditores públicos para fomentar a transparência. Adicionalmente, justifica-se como descritiva porque procura descrever a percepção dos auditores do TCE/PB sobre o papel da auditoria governamental no processo de transparência da gestão pública.

De acordo com Gil (2008, p 50) “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”. Assim, quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica e documental, materializada na utilização de livros, revistas, e artigos científicos. Foi feito também um levantamento através da aplicação de questionários com os auditores das contas do governo, pertencentes ao quadro efetivo do TCE/PB.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa será predominantemente qualitativa, pois a mesma se propõe a verificar a percepção do auditor público em relação ao seu papel no processo de transparência da gestão pública. Entretanto, em virtude do instrumento escolhido para coleta de dados ser materializado através de questionário, observa-se a necessidade da pesquisa quantitativa para análise e interpretação dos resultados encontrados.

No que se refere ao universo e amostra deste estudo, tem-se que o primeiro é representado pelos auditores do TCE/PB que compõem o Departamento de Auditoria e Gestão Estadual (DEAGE), escolhido pelo critério de acessibilidade aos dados correspondentes. Segundo a Chefia desse Departamento, encontravam-se em exercício 25

auditores, na época de coleta dos dados. Destes, 20 auditores responderam aos questionários, obtendo-se uma amostra representativa de 80% da população.

Para obtenção dos dados necessários à pesquisa, utilizou-se um questionário composto por perguntas abertas e fechadas, algumas com a utilização de escala do tipo *Likert*: 0 (Não estou seguro), 1 (Discorda), 2 (Mais discorda que concorda), 3 (Mais concorda que discorda), 4 (Concorda).

Na primeira parte do questionário há identificação do perfil do respondente na qual constam: nível de escolaridade, área de formação e tempo de experiência nas atividades de auditoria no TCE/PB.

A segunda parte corresponde à percepção dos auditores do TCE/PB quanto: ao papel da auditoria governamental no processo de transparência da gestão pública; aos meios de comunicação; à atuação da auditoria governamental; ao grau de compreensibilidade dos instrumentos de transparência, ao grau de satisfação da sociedade em relação às funções da auditoria governamental; bem como às razões que justificam as opiniões dos auditores; e às limitações existentes no TCE/PB.

Após aplicação do questionário, os dados foram tabulados com a utilização do *software* Microsoft Office Excel, versão 2007, e serviram como auxílio para elaboração de quadros, tabelas e análise crítica.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Esta seção analisa os resultados obtidos através do instrumento de coleta adotado, materializado no questionário de pesquisa, e reúne subsídios para atingimento do objetivo geral de demonstrar a percepção dos auditores do Tribunal de Contas da Paraíba sobre a contribuição do seu trabalho na transparência da gestão pública. Os resultados obtidos se referem ao Perfil dos Respondentes e Percepção dos Auditores do TCE/PB, a seguir analisados.

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba – TCE/PB teve seu processo de criação iniciado em 17 de agosto de 1970, concretizando-se com a sanção da Lei nº 3.627, a 31 de agosto daquele ano, e com a sua instalação, em 1º de março de 1972, cuja natureza e sede, segundo o art.1º do Regimento Interno do TCE/PB, traduz-se como “(...) ente de extração constitucional, com independência orgânica e autonomia administrativa, tem sede na Cidade de João Pessoa, Capital do Estado da Paraíba”.

Sua organização ou composição, conforme a Lei Orgânica (LC nº 18/93) e o Regimento Interno dispõem que o TCE/PB, é composta do Tribunal Pleno, das Câmaras, do presidente e vice-presidente, do corregedor, dos conselheiros, dos auditores, dos órgãos e serviços de apoio técnico e administrativo, da Escola de Contas Conselheiro Octacílio Silveira, e do Ministério Público junto ao Tribunal.

De acordo com o Relatório do 2º Trimestre de Atividades do TCE/PB (2009), este é composto de sete conselheiros: três são escolhidos pelo governador, com aprovação da Assembleia Legislativa; dois, alternadamente, dentre auditores e membros do Ministério Público (indicados em lista tríplice, segundo os critérios de antiguidade e merecimento); e quatro pela Assembleia Legislativa. Além dos conselheiros, conta-se com auditores e representantes do Ministério Público.

As competências do TCE/PB estão descritas no art. 71 da Constituição Estadual da Paraíba, no art. 2º do Regimento Interno, e no art. 1º da Lei Orgânica do TCE/PB (LC nº 18/93), dentre elas: apreciar as contas prestadas anualmente pelo governador e prefeitos, emitindo sobre elas parecer prévio; e julgar as contas dos administradores e demais

² Disponível em: www.tce.pb.gov.br. Acesso em: 08 de maio de 2010.

responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes do estado e dos municípios.

Conforme descrito na metodologia, aplicou-se questionário aos auditores consultados, no qual as respostas as primeiras perguntas permitiram a construção das tabelas 1 e 2. Na tabela 1, encontra-se o nível de escolaridade dos respondentes e seu tempo de experiência na função. Observa-se que a maioria (55%) dos auditores consultados possui especialização e 90% dos respondentes possuem mais de dez anos de experiência na função.

Tabela 1 – Nível de Escolaridade e Tempo de Experiência nas Atividades de Auditoria TCE/PB

	Frequência	%		Frequência	%
Graduação	6	30	Até 05 anos	2	10
Especialização	11	55	05 - 10 anos	-	-
Mestrado	2	10	10 - 20 anos	13	65
Doutorado	1	5	Mais de 20 anos	5	25
Total	20	100	Total	20	100

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo.

Indagados sobre a área de formação da graduação e pós-graduação escolhidas pelos respondentes, obtiveram-se os dados apresentados na tabela 2.

Tabela 2 – Área de Formação da Graduação e Pós-graduação

Graduação	Freq.	%	Pós-Graduação	Freq.	%
Administração	3	15	Ciências Contábeis	1	5
Arquitetura	1	5	Auditoria Governamental	2	20
Direito	1	5	Engenharia	1	5
Ciências Contábeis	5	25	Gestão Pública	2	20
Ciências Econômicas	2	10	Economia	1	5
Ciência da Computação	1	5	Contabilidade Decisorial	1	5
Engenharia	3	15	Direito Ambiental	1	5
Engenharia Civil	4	20	Auditoria	2	20
Engenharia Elétrica	1	5	Direito Econômico	1	5
Química Industrial	1	5	Administração Estratégica	1	5
Não respondeu	1	5	Não respondeu	1	5

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo.

Observa-se que o percentual de auditores formados em contabilidade representa apenas 25% da amostra, enquanto que 20% são engenheiros civis; engenheiros e administradores somam 15%; economia é a formação de 10% dos entrevistados; e o restante da amostra é formado em arquitetura, direito, computação, engenharia elétrica e química industrial. Apesar de o percentual dos formados em contabilidade ser maior, esta quantidade ainda é pequena, já que as atividades de auditoria estão diretamente ligadas à Ciência Contábil.

Quanto às áreas da pós-graduação (auditoria, auditoria governamental, gestão pública, contabilidade decisorial e ciências contábeis), a preferência de 70% dos auditores do TCE/PB implicou na obtenção de conhecimentos especializados relacionados à sua função.

A análise conjunta dos dados descritos nas tabelas 1 e 2 corroboram para o entendimento do elevado nível de qualificação obtida pelos auditores do TCE/PB consultados, o que pode refletir na qualidade do serviço prestado.

Além da qualificação, a experiência dos respondentes no exercício da função de auditoria, também revela que os mesmos possuem uma característica fundamental para um bom desempenho das funções de auditoria, pois a auditoria é uma técnica contábil que deve ser estudada e aperfeiçoada com o tempo, e somente a vivência prática confere ao profissional a competência necessária para o exercício da profissão.

No que se refere a intenção de verificar a percepção dos auditores sobre a contribuição da auditoria governamental na transparência da gestão pública, inicialmente, indagou-se aos respondentes seu grau de concordância sobre sete afirmativas relacionadas à auditoria governamental, extraídas do referencial teórico utilizado.

Os dados obtidos se encontram na tabela 3, na qual a coluna C registra as respostas para os graus de concordância (concorda e mais concorda do que discorda), a coluna D apresenta as respostas sobre os graus de discordância (discordo e mais discordo do que concordo), e a coluna N demonstra os percentuais daqueles que afirmaram não estarem seguros para opinar.

Tabela 3 – Papel da Auditoria Governamental no Processo de Transparência da Gestão Pública

Nº	AFIRMATIVA	C	D	N
I	A auditoria governamental consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação dos recursos públicos.	95%	5%	-
II	A auditoria governamental tem contribuído para a transparência na gestão pública	100%	-	-
III	As informações auditadas são divulgadas de forma tempestiva para a sociedade.	20%	75%	5%
IV	As informações divulgadas, através de relatórios de gestão, de execução orçamentária, orçamentos, pareceres, prestações de contas, dentre outros, de amplo acesso ao público são suficientes para promover a transparência dos recursos públicos.	30%	70%	-
V	A função da auditoria governamental está limitada à detecção de erros e fraudes nos atos praticados pelos gestores públicos.	15%	85%	-
VI	A auditoria governamental visa a analisar as informações publicadas através dos atributos: adequabilidade, exatidão, confiabilidade, integridade, fidedignidade.	80%	15%	5%
VII	Os instrumentos de transparência postos pela LRF são claros e compreensíveis para a sociedade exercer o controle social.	30%	70%	-

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo.

Dentre os respondentes, 95% concordaram com a afirmativa de que a auditoria governamental consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação dos recursos públicos, e todos (100%) concordam que a mesma tem contribuído para a transparência na gestão pública.

Para a terceira afirmativa, 75% dos consultados discordam que as informações auditadas são divulgadas tempestivamente, constituindo este o segundo maior percentual de discordância obtido para as sete afirmativas. Portanto, a divulgação das informações em tempo hábil ainda está distante das exigências legais, já que a Lei nº 131/2009 assegura que as informações devem ser disponibilizadas em tempo real. A falta de tempestividade limita significativamente a transparência pública e o exercício do controle social.

A afirmativa IV está relacionada com as informações divulgadas através de relatórios de gestão, de execução orçamentária, orçamentos, pareceres, prestações de contas etc., para a

qual 70% dos auditores arguidos discordam que as mesmas sejam suficientes para promover a transparência dos recursos públicos.

A afirmativa V verificou, na percepção dos auditores do TCE/PB, se a função da auditoria governamental está limitada à detecção de erros e fraudes nos atos praticados pelos gestores públicos. Os resultados obtidos demonstram que os respondentes possuem uma visão mais ampla do exercício da auditoria, uma vez que 85% discordam de tal afirmação, constituindo este o maior percentual de discordância dentre os obtidos.

A afirmativa VI assevera que a auditoria governamental visa a analisar as informações publicadas através dos atributos da adequabilidade, exatidão, confiabilidade, integridade, e fidedignidade. Nesta, 80% dos profissionais consultados ratificam a literatura utilizada, demonstrando adequada compreensão da sua função de auditor.

Quanto à percepção dos consultados relacionada à compreensão pela sociedade dos instrumentos de transparência postos pela LRF, 70% discordam, demonstrando que o controle social carece de informações mais inteligíveis.

Objetivou-se, também, detalhar quais desses instrumentos de transparência são mais ou menos inteligíveis pela sociedade, na visão dos auditores consultados. Os resultados obtidos estão no gráfico 1, cujo grau de compreensibilidade foi mensurado através de uma escala de 1 a 5. Para facilitar a análise, agrupou-se os graus de compreensibilidade (muito compreensível e compreensível) e incompreensibilidade (pouco compreensível e incompreensível). Os resultados obtidos se encontram na tabela 4.

Tabela 4 – Nível de compreensibilidade dos instrumentos de transparência

GRAU \ INSTRUMENTOS	PPA	LOA	LDO	DC	PARECER PRÉVIO	RREO	RGF	OUTROS
COMPREENSÍVEL	15%	20%	10%	20%	15%	15%	15%	-
MEDIAN. COMPREENSÍVEL	25%	35%	35%	10%	45%	20%	15%	5%
INCOMPREENSÍVEL	55%	40%	50%	65%	35%	60%	65%	10%
NÃO RESPONDEU	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	-
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	-

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo.

Na visão dos auditores, a tabela 4 demonstra que prevalece em todos os instrumentos de transparência, o grau de incompreensibilidade, com exceção do Parecer Prévio com percentual de 35% apenas, sendo considerado medianamente compreensível (45%). Na opção, Outros foram incluídos os acórdãos e o Sagres *online* com conceito de medianamente ou incompreensível.

Diante da predominância deste conceito de incompreensibilidade, percebe-se que os instrumentos de transparência divulgados na internet não estão desempenhando seu papel de auxiliar o cidadão comum no acompanhamento do destino dos recursos públicos. Ou seja, a linguagem contábil, orçamentária e financeira das informações divulgadas dificulta o entendimento por parte da sociedade que não tem conhecimentos técnicos. Isto interfere na transparência dos gastos públicos e conseqüentemente no controle social.

Do exposto, percebe-se que os auditores consultados entendem que sua função contribui como ferramenta de controle para aplicação dos recursos, colaborando para a transparência da gestão pública, porém reconhecem que as informações auditadas e divulgadas não gozam dos atributos da tempestividade e compreensibilidade, bem como não são suficientes para auxiliar o exercício do controle social.

Solicitou-se ainda a percepção acerca da relevância das variadas atividades da auditoria governamental, cujo grau de importância foi investigado com a utilização de uma escala de 1 a 5, em que o mínimo foi representado pelo conceito nenhuma importância, e o máximo, muito importante. Os resultados obtidos são demonstrados no gráfico 2.

Tabela 5 - Grau de importância das atividades desempenhadas pela auditoria governamental.

ATIVIDADES	GRAU	Muito importante	Importante	Medianamente importante	Pouco Importante	Nenhuma importância	Total
Observância e cumprimento das leis.		55%	40%	-	5%	-	100%
Busca pela eficiência, eficácia, economicidade e qualidade dos gastos públicos.		75%	15%	5%	5%	-	100%
Deteção de erros, fraudes, irregularidades, desvios etc		80%	15%	5%	-	-	100%
Outra função da auditoria governamental não contemplada anteriormente.		35%	-	-	-	5%	-

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo.

Observa-se que os respondentes elegeram como muito importante as seguintes atividades da auditoria governamental, respectivamente:

- A detecção de erros, fraudes e desvios foi considerada como muito importante por 80% dos respondentes. Embora reconheçam que a função da auditoria não se limita à descoberta de erros e fraudes, conforme demonstrado na tabela 3; ainda prevalece, na percepção dos respondentes, a função a *posteriori* e fiscalizadora inerente ao processo auditorial.

- Alcançando 75%, está à busca pela eficiência, eficácia, economicidade e qualidade dos gastos públicos. Trata-se de uma visão que incorpora moderno entendimento da função dos tribunais de contas que vai além do julgamento da legalidade e exatidão dos atos/gastos públicos, na tentativa de contribuir para melhorar a transparência do gasto público.

- 55% dos respondentes elegeram as atividades de verificação de observância e cumprimento das leis. Trata-se de item fundamental quando se refere à gestão pública, uma vez que nesta não há liberdade pessoal, pois ao administrador público só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Tais resultados corroboram o entendimento de que não basta examinar a legalidade dos atos públicos nem a exatidão das informações sobre a gestão pública, é preciso observar, também, a qualidade do gasto público do ponto de vista da sua eficiência, eficácia e economicidade.

Quanto à opção *outra*, foram citadas funções da auditoria julgadas também de acordo com a importância. Os 35% dos respondentes que citaram outras atividades da auditoria governamental ressaltaram a importância da função preventiva, de monitoramento e orientadora do tribunal de contas, no intuito de melhor contribuir para o controle e transparência da gestão pública, conforme quadro 1.

Quadro 1- Outras funções da Auditoria Governamental citadas pelos respondentes.

FUNÇÃO/ATIVIDADE	IMPORTÂNCIA
Acompanhamento da gestão com emissão de alerta para os casos de descumprimento dos mandamentos legais e a efetiva utilização de medidas cautelares para impedir prejuízo ao erário público.	Muito importante
Função orientativa aos jurisdicionados e à sociedade.	Muito importante
A busca pela moralidade na gestão pública.	Muito importante
Função preventiva – através dos alertas aos gestores públicos.	Muito importante
Fazer com que haja conhecimento da população da gestão pública; análise da receita.	Muito importante
Análise operacional dos gastos.	Nenhuma importância

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo.

As funções citadas estão relacionadas ao controle prévio, que está em concordância com o pensamento de Ribeiro (2004) apud Mendes, (2008, p.7) que visualiza no trabalho de fiscalização prévio, dentre outras vantagens, a possibilidade de identificar desvios em tempo hábil, evitando assim, a concretização de atos ou fatos que possam vir a provocar prejuízos à coisa pública.

Investigou-se a percepção dos auditores quanto ao nível de satisfação da sociedade em relação às funções que desempenham. As respostas obtidas estão compreendidas numa escala de 1 a 5, na qual o mínimo corresponde à situação de insatisfeito e o máximo ao conceito de muito satisfeito. Os resultados encontrados estão ilustrados na tabela 6. Esta análise se refere à questão 8 do questionário e, na questão 9, foi solicitado justificativas as respostas correspondentes.

Tabela 6 - Nível de satisfação das funções da auditoria governamental.

ASPECTO	GRAU						Total
	Satisfeito	Medianamente satisfeito	Pouco satisfeito	Insatisfeito	Não respondeu		
Eficácia da auditoria governamental para a sociedade.	5%	40%	40%	10%	5%	100%	
Credibilidade do trabalho da auditoria governamental realizada pelos Tribunais de Contas.	25%	40%	10%	20%	5%	100%	
Quantidade de informações e dados sobre a gestão pública auditada, expostas pelo TCE/PB	5%	35%	35%	20%	5%	100%	
Tempestividade dos dados e informações divulgados relativas à gestão pública auditada.	10%	20%	25%	40%	5%	100%	

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo.

Nenhum dos aspectos mencionados (eficácia, credibilidade, quantidade de informações e tempestividade) obteve conceito muito satisfeito. Para o quesito que aborda a eficácia e a quantidade de informações que os auditores do TCE/PB produzem, no entendimento dos mesmos, a sociedade é pouco ou medianamente satisfeita, 80% e 70%, respectivamente.

Quanto à eficácia da auditoria governamental, os respondentes apontaram algumas razões que possam justificar o nível de satisfação da sociedade, dentre as quais se destacam:

demora na análise e nos julgamentos das prestações de contas pelo Tribunal; linguagem muito técnica; ausência de punição; e pouca ênfase as atividades da auditoria operacional.

Em relação ao nível de satisfação da sociedade quanto à quantidade de informações e dados expostos pelo TCE/PB, as justificativas obtidas estão demonstradas no quadro 2.

Quadro 2 - Principais razões argumentadas pelos respondentes sobre o nível de satisfação quanto à quantidade de informações e dados sobre a gestão pública auditada disponibilizada pelo TCE/PB.

Conceito	Motivo
Pouco satisfeito	Os pareceres são generalizados para compreensão do público; o pouco que é divulgado, a sociedade aceita plenamente.
Medianamente Satisfeito	A sociedade espera muito dos órgãos de controle; há necessidade de um mecanismo “jornal”, por exemplo, para repasse à sociedade dos trabalhos realizados pelo TCE/PB.
Insatisfeito	Detectar gestores desonestos e desvio de recursos públicos; impossibilidade de verificação de fraudes devido às limitações da auditoria; as informações não chegam à sociedade.

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo

Ainda de acordo com a tabela 6, o maior grau de satisfação que os respondentes julgam que a sociedade tem em relação ao exercício da função do auditor governamental é a sua credibilidade, com 25%. As justificativas para o nível de satisfação neste quesito estão apresentadas no quadro 3.

Quadro 3 - Principais razões argumentadas pelos respondentes sobre o nível de satisfação da sociedade quanto à credibilidade do trabalho da auditoria governamental realizada pelos tribunais de contas.

Conceito	Motivo
Pouco satisfeito	Efetiva atuação quanto à resposta a sociedade.
Medianamente satisfeito	Trabalho realizado por equipe qualificada medianamente, servidores de carreira; Acreditam apenas no que os auditores realizam e não no julgamento.
Insatisfeito	Objetivar a eficiência e eficácia no setor público; Impunidade; O problema é constitucional, nossa Carta maior dá um caráter extremamente político aos TC's pela forma de provimento dos cargos de conselheiros, resultando um sentimento de descrédito da sociedade.

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo

Dentre as razões acima, ressaltam-se os argumentos da impunidade. Conforme fundamento legal disposto na CF/88 art. 31 § 2º, citado no referencial teórico, o julgamento do órgão competente fica à mercê de dois terços dos membros da Câmara Municipal. Além da impunidade, outra razão citada pelos respondentes foi o caráter político presente na forma de provimento dos cargos de conselheiros, aspecto que pode colocar em dúvida a independência do auditor.

Em relação à tempestividade, esta apresentou maior percentual no grau de insatisfação, 40%, conforme tabela 6. Considerando o conceito insatisfeito e pouco satisfeito, a tempestividade atinge percentual de 65%. Esses números corroboram com o demonstrado na tabela 3, afirmativa III. Dentre as justificativas, destaca-se a falta ou morosidade de divulgação dos relatórios de auditoria.

Quadro 4 - Principais razões postas pelos respondentes sobre o nível de satisfação quanto à tempestividade dos dados e informações divulgadas relativas à gestão pública auditada.

Conceito	Motivo
Medianamente satisfeito	Falta de divulgação dos relatórios de auditoria
Insatisfeito	Em geral leva no mínimo 24 meses para se tornar público os resultados das auditorias; falta de divulgação dos relatórios da auditoria para a sociedade; não há agilidade e clareza nas informações.
Pouco satisfeito	Ênfase dada à auditoria <i>a posteriori</i> ; necessidade de realizar trabalhos mais tempestivos, buscando mecanismos no regimento interno que normatize sobre o tema e que seja acatado pelo Conselho; falta de maior divulgação.

Fonte: Elaboração própria baseada em pesquisa de campo.

Dentre as razões mencionadas, atenta-se para a questão da falta de divulgação dos relatórios de auditoria. Tal constatação está em discordância com o pensamento de Cruz (2007), citado no referencial teórico, segundo o qual os relatórios de auditoria, julgados ou não, não podem ser omitidos do conhecimento popular.

Esta compreensão subsidia o entendimento de que a contribuição do auditor governamental à transparência da gestão pública não alcança sua plenitude, pois o resultado do seu trabalho ou não está devidamente divulgado ou, quando o é, carece de tempestividade.

Por fim, solicitou-se aos respondentes que citassem limitações existentes no tribunal que dificultam o trabalho da auditoria governamental. Na percepção dos consultados, essas limitações estão resumidas em: limitações tecnológicas; acesso concomitante limitado às informações durante a execução orçamentária; dependência política e forma de ingresso na composição do Conselho; número reduzido de auditores para a quantidade de trabalhos a realizar; pouco tempo para realizar o trabalho de auditoria em cada órgão/entidade (*diligência in loco*).

Dentre as mais frequentes, as limitações que parecem incomodar mais aos auditores consultados estão à quantidade de trabalho, pouco tempo para realizar as atividades de auditoria, e a dependência política na composição do Conselho.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Na percepção dos auditores do TCE/PB consultados, a auditoria governamental é uma ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação dos recursos públicos e não tem contribuído plenamente para a transparência pública. Tal constatação é explicada pelo reconhecimento de que a tempestividade e a compreensibilidade das informações ainda estão distantes das exigências legais. Se o cidadão não compreende as informações e não as possui em tempo hábil, o exercício do controle social não alcança sua plenitude.

Quanto ao nível de satisfação da sociedade em relação às funções da auditoria governamental, na percepção dos auditores consultados, a eficácia e quantidade de informações divulgadas deixam a sociedade pouca ou medianamente satisfeita. Já a credibilidade da função do auditor atinge um percentual de 25% de satisfação.

Em relação às limitações existentes no TCE/PB, as mais citadas pelos auditores foram: a grande quantidade de trabalho, pouco tempo para realizar as atividades de auditoria e a dependência política na composição do Conselho.

Do exposto, conclui-se que a percepção dos auditores do TCE/PB consultados é que o seu trabalho tem contribuído para a transparência pública, com limitações relativas à tempestividade e compreensibilidade das informações divulgadas.

Como recomendações para próximos estudos, sugere-se realizar pesquisa para identificar a percepção da sociedade sobre a contribuição dos auditores dos tribunais de contas para o fomento ao controle e transparência da gestão pública. Outro estudo proposto se trata de pesquisa que objetive comparar o nível de transparência dos portais mantidos pelos tribunais de contas dos estados brasileiros.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Ubiratan Diniz de; FIGUEIREDO, Alexandre; FIGUEIREDO, Pedro Ângelo Sales. **O papel do controle externo – TCU, TCE e TCM. Controle Social das Contas Públicas**, nº 3, 2008. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/servicos/downloads/2010/curso_controle_social/tcm-03.pdf>. Acesso em: 10 de outubro de 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 de maio de 2010.
- BRASIL. Instrução Normativa nº 01/2001, da Secretaria Federal de Controle do Ministério da Fazenda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/Arquivos/AuditoriasAnuaisEPrestContas/IN_01_06042001.pdf>. Acesso em: 10 de março de 2010.
- BRASIL. Lei nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2010.
- BRASIL. Lei nº 9755, de 21 de dezembro de 1998. Altera dispositivos da Lei nº 9.620, de 2 de abril de 1998, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9775.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.
- CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CRUZ, Cláudia Ferreira; SILVA, Lino Martins da; SANTOS, Ruthberg. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, nº 3, p. 102-115, set/dez 2009. Disponível em: <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/86/pdf_121>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- FURTADO, J. R. Caldas. **Elementos de direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAGALHÃES, Fabio Rodrigues; SILVA, Agnaldo Batista da; NASCIMENTO, João Carlos Hipólito Bernardes do; COSTA, Ricardo Ferreira da. Rumo a um Quadro Teórico Abrangente para as Práticas de *Internet Financial Reporting* no Setor Público. In: Encontro da ANPAD, XXXVI, 2012, Rio de Janeiro. *Anais ...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. CD-ROM.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓLIPO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes, QUINTANA, Alexandre Costa. A contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Rio Grande do Sul. Anais do XVII Congresso Brasileiro de Contabilidade. *Anais ...* Rio Grande do Sul: Gramado, 2008, p. 1 – 15. Disponível em: <<http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/214.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2010

OLIVEIRA JÚNIOR, Temístocles Murilo de; JORDÃO, Claudia da Silva; CASTRO JÚNIOR, Joel de Lima Pereira. Transparência e Avaliação de Programas no Brasil. In: Encontro da ANPAD, XXXVI, 2012, Rio de Janeiro. *Anais ...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. CD-ROM.

PARAÍBA. Tribunal de Contas do Estado. **Sagres online: um instrumento de controle social**. João Pessoa: A União, 2010. Disponível em: <http://portal.tce.pb.gov.br/wpcontent/uploads/2009/11/2010_cartilha_sagresonline.pdf>. Acesso em: 15 set. 2010.

_____. **Relatório trimestral de atividades**. Abril/Maio/Junho – 2009. Disponível em: <<http://portal.tce.pb.gov.br/gestao/relatorio-de-atividades/>>. Acesso em: 02 de julho de 2010.

_____. Lei Complementar nº 18 de 13 de julho de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas Estado e dá outras providências. **Lei Orgânica do TCE**. Disponível em: <http://portal.tce.pb.gov.br/wp-content/uploads/2009/11/lei_organica.pdf>. Acesso em: 21 jul. 2010.

_____. Resolução Administrativa RA TC nº 02/2004. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba e dá outras providências. **Regimento interno**. Disponível em: <<http://portal.tce.pb.gov.br/wp-content/uploads/2010/07/RegimentoInterno.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2010.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

RAUPP. Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; GOMES, Adriano Provezano. Transparência Fiscal na Gestão Pública Municipal no Estado de Minas Gerais. In: Encontro da ANPAD, XXXVI, 2012, Rio de Janeiro. *Anais ...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. CD-ROM.

SANTOS, Thabata Ramalho; WAKIM Vasconcelos Reis; SILVA Simão Pereira da; VEIGA, Sorele Carpanez. A Transparência Fiscal na Percepção dos Usuários Internos e Externos da Gestão Municipal: reflexões e desafios didáticos no Vale do Mucuri-MG. In: CONGRESSO

BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 19º, 2012, Belém. *Anais ...* Belém: CBC, 2012. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/anais/fscommand/303C.pdf>> Acesso em: 05 set. 2012.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Apêndice 01 – Questionário de pesquisa

Parte A – Perfil do respondente

1. Nível de Escolaridade:

a. Graduação [] b. Especialização [] c. Mestrado [] d. Outro [] Especificar: _____

2. Área de Formação da Graduação: _____

3. Área de Formação da Pós-Graduação: _____

4. Experiência nas atividades de Auditoria do TCE/PB:

a. Até 05 anos [] b. 05 - 10 anos [] c. 10 - 20 anos [] d. Mais de 20 anos []

Parte B – Percepção dos auditores do TCE/PB sobre o papel da Auditoria Governamental no processo de transparência da gestão pública.

1. No quadro abaixo marque a resposta que melhor corresponde a sua opinião, de acordo com a seguinte legenda: “0”- Não estou seguro; “1” - Discorda; “2”- mais Discorda que Concorda; “3” - mais Concorda que Discorda; “4” - Concorda.

I	A Auditoria Governamental consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação dos recursos públicos.	0	1	2	3	4
II	A Auditoria Governamental tem contribuído para a transparência na gestão pública.	0	1	2	3	4
III	As informações auditadas são divulgadas de forma tempestiva para a sociedade.	0	1	2	3	4
IV	As informações divulgadas, através de relatórios de gestão, de execução orçamentária, orçamentos, pareceres, prestações de contas, dentre outros, de amplo acesso ao público são suficientes para promover a transparência dos recursos públicos.	0	1	2	3	4
V	A função da auditoria governamental está limitada a detecção de erros e fraudes nos atos praticados pelos gestores públicos.	0	1	2	3	4
VI	A Auditoria Governamental visa analisar as informações publicadas através dos atributos: adequabilidade, exatidão, confiabilidade, integridade, fidedignidade.	0	1	2	3	4
VII	Os instrumentos de transparência postos pela LRF são claros e compreensíveis para a sociedade exercer o controle social.	0	1	2	3	4

2. Quais os meios de comunicação, que você conhece, utilizados pelo TCE/PB que possibilita a transparência na divulgação dos gastos públicos?

a. Internet [] b. Jornais [] c. Revistas, cartilhas, manuais [] d. Outros []

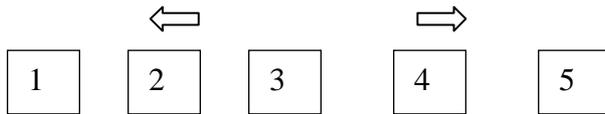
Quais? _____

Nas questões de 3 a 6, qualifique a importância, na sua opinião, da atuação da auditoria governamental, sob os seguintes aspectos.

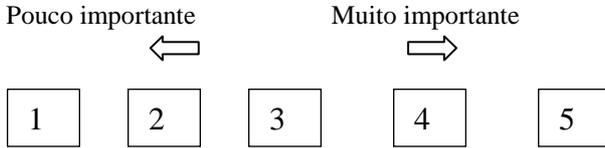
3. Observância e cumprimento das leis.

Pouco importante

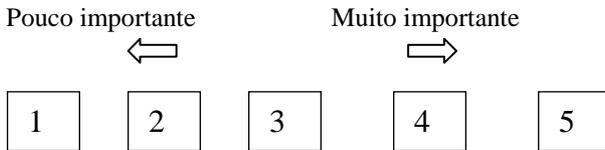
Muito importante



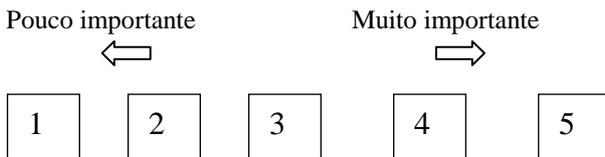
4. Busca pela eficiência, eficácia, economicidade e qualidade dos gastos públicos.



5. Detecção de erros, fraudes, irregularidades, desvios etc



6. Outra função da auditoria governamental não contemplada anteriormente.
Especificar: _____



7. Qualifique conforme legenda, cada um dos instrumentos de transparência citados abaixo, quanto à compreensibilidade dos mesmos para a sociedade, conforme legenda:

- 1 - Muito compreensível 2 - compreensível 3 - Medianamente compreensível
4 - Pouco compreensível 5 – Incompreensível

INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA	COMPREENSIBILIDADE				
	1	2	3	4	5
Plano Plurianual (PPA)					
Lei Orçamentária Anual (LOA)					
Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)					
Demonstrações Contábeis					
Parecer Prévio					
Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)					
Relatório de Gestão Fiscal (RGF)					
Outros. Especificar: _____					

8. Em sua percepção, qual o grau de satisfação que a sociedade em geral tem sobre as funções da auditoria governamental, nos seguintes aspectos:

1. Muito satisfeito 2. Satisfeito 3. Medianamente satisfeito 4. Pouco satisfeito 5. Insatisfeito.

ASPECTOS 1 2 3 4 5

a) Eficácia da auditoria governamental para a sociedade.

Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 5. n. 1, p. 179 – 199, jan./jun. 2013.

- b) Credibilidade do trabalho da auditoria governamental realizada pelos Tribunais de Contas.
- c) Quantidade de informações e dados sobre a gestão pública auditada, expostas pelo TCE/PB
- d) Tempestividade dos dados e informações divulgados relativos à gestão pública auditada.

9. Cite algumas razões segundo as quais justificam sua opinião a respeito dos aspectos acima descritos:

- a) _____
- b) _____
- c) _____
- d) _____

10. Quais as limitações existentes no tribunal que dificulta o trabalho da auditoria governamental?
