

Controle Interno nos Municípios: Recursos Orçamentários e Aprovação nas Contas Andam de Mãos Dadas?

Hugo Leonardo Ferraz Santiago

Universidade Federal de Pernambuco

Ícaro Saraiva Laurinho

Universidade Federal de Pernambuco

Jeronymo José Libonati

Universidade Federal de Pernambuco

Resumo

O presente artigo tem como objetivo analisar o nível de investimento de recursos orçamentários em Controle Interno e sua relação com o julgamento das contas públicas municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE). Adicionalmente, buscou-se avaliar os aspectos qualitativos dos Pareceres de Controle Interno emitidos, de forma a verificar a abordagem predominante dos pronunciamentos. Foram analisados 568 julgamentos concernentes à prestação de contas de governo, referentes aos 184 municípios do Estado de Pernambuco, entre os anos de 2014 a 2018. Existe, em Pernambuco, a exigência pelo TCE/PE da emissão de pronunciamento do Controle Interno municipal no bojo das contas de governo, assim, a ideia subjacente é que uma maior alocação dos recursos financeiros em Controle Interno, além de concorrer para uma melhor maturidade e estruturação administrativa, resultaria em um maior nível de aprovação das contas. Foi utilizada, além da estatística descritiva, o modelo *Logit* para verificar a probabilidade de ocorrer aprovação pelo TCE/PE, considerando o grau de investimento em controle interno no âmbito municipal. Os resultados evidenciam que todos os municípios do Estado afirmam possuir algum nível de estruturação de Controle Interno, bem como que o volume de investimento no controle interno no âmbito municipal, em média, não passa de 1% do orçamento executado. Ainda, verificou-se a não existência de influência da alocação de recursos orçamentários no Controle Interno em relação ao julgamento das contas por parte do TCE/PE, independentemente da recomendação de aprovação ou rejeição. Quanto ao conteúdo dos Pareceres de Controle Interno, a abordagem predominante é de aspecto fiscal (Limites Legais e Constitucionais), em detrimento da abordagem dos aspectos contábeis ou até mesmo de auditoria interna. Os resultados sugerem, ainda, que é incipiente o nível de estruturação dos Controles Internos municipais.

Palavras-chave: Controle Interno; Municípios; Tribunal de Contas.

1. INTRODUÇÃO

O controle, as estruturas organizacionais, os processos e a *accountability* são dimensões que devem ser trabalhadas para uma boa governança no setor público (World Bank, 2001; IFAC, 2001; Slomski, 2005; Gerigk, Tarifa, De Almeida & Espejo, 2007). Assim, um elevado padrão de governança no setor público depende da existência e da efetividade do controle interno (Fortini & Shermam, 2017).

Nesse contexto, os controles internos emergem como fundamentais para a melhoria da governança, sendo esta entendida como a capacidade de nortear a atuação governamental, assegurar coerência e coordenação entre as políticas, dispor de capacidade para implementação e de aprendizado contínuo, sob o escrutínio da sociedade. A governança no setor público surge como resposta adequada aos desafios causados pelo aumento na complexidade dos problemas sociais e, conseqüente, fragmentação da atuação dos atores governamentais.

Tem-se, pois, que as funções de controle interno desenvolvidas no âmbito da União, Estados e Municípios abarcam, sobretudo: Auditoria, Controladoria, Ouvidoria, Transparência, Correição, Contabilidade e o Combate à Corrupção. Lima (2018) afirma que o controle interno tem por finalidade a salvaguarda dos ativos, a asseguuração da veracidade dos componentes patrimoniais, a concessão de conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente, a geração de informações oportunas e adequadas, o estímulo à adesão às normas e às diretrizes fixadas, a promoção da eficiência operacional da entidade, a prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, a prevenção ao erro, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Na Constituição Federal do Brasil já está presente o dever dos entes federados, em cada esfera de Poder, instituir estrutura integrada de controle interno, porém essa não é a realidade do país (Fortini & Shermam, 2017). No que se refere aos municípios, independentemente do porte, deverá existir uma estrutura organizacional ou, pelo menos, um cargo que assuma a atividade de coordenação e avaliação do Sistema de Controle Interno, sendo esta estruturação reforçada pelas atribuições impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal - art. 59 (Cruz e Glock, 2008).

A estruturação do controle interno, sobretudo na esfera municipal, além de atender uma prerrogativa legal, possui natureza fundamental para uma gestão fiscal responsável (Conti & Carvalho, 2011). Por outro lado, a ausência de atuação do Controle Interno impacta negativamente na gestão dos recursos financeiros (Monteiro, 2015; Park, Matkin & Marlowe, 2016). Assim, a literatura, especialmente a voltada para área contábil, aponta o controle interno como uma das principais formas de controle na atividade pública (Conti & Carvalho, 2011).

Nesse contexto, no Estado de Pernambuco tem-se a exigência desde 2014, por parte do TCE-PE (Resolução nº 18/2014), da emissão de pronunciamento pelos responsáveis dos Sistemas de Controles Internos Municipais, no âmbito da composição das contas anuais de governo do ente. Assim, além da exigência constitucional, o órgão auxiliar ao Controle Externo, por meio de resolução, destacou a indispensabilidade de uma estrutura orgânica municipal responsável pelo seu controle interno. Tem-se, pois, como sentido subjacente ao dispositivo mencionado, a existência e a atuação efetiva do Sistema de Controle Interno municipal. Quanto aos efeitos da efetiva implantação do SCI municipal, Rodrigues (2019) destaca que deve concorrer para uma melhora na qualidade da informação contábil e, conseqüentemente, reduzir o número das irregularidades contábeis observadas pelos Tribunais de Contas.

Dessa forma, entende-se que a exigência do TCE-PE em cobrar posicionamento do responsável pelo controle interno municipal induz a ocorrência de uma adequada estruturação no âmbito dos entes. Para tanto, tem-se por indispensável a alocação de recursos financeiros, humanos, materiais e tecnológicos de forma a possibilitar condições adequadas para o desempenho das atividades. Assim, uma vez estruturada, a unidade de controle interno terá condições de contribuir para uma gestão fiscal e contábil mais responsável, atingindo-se, portanto, os objetivos constitucionais atribuídos aos municípios.

Nesse contexto, tem-se que a alocação dos recursos orçamentários se revela como uma relevante sinalização dos gestores no que concerne à disposição de estruturação de um Sistema de Controle Interno. Desse modo, surge a seguinte pergunta de pesquisa: Existe relação entre o nível de alocação dos recursos orçamentários nos Sistemas de Controles Internos dos municípios do Estado de Pernambuco e o julgamento das contas de governo pelo TCE-PE?

Logo, o objetivo do presente estudo consiste em analisar o nível de investimento de recursos orçamentários em Controle Interno e sua relação com o julgamento das contas públicas municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE). Ainda, tem-se por objetivo adicional avaliar os aspectos qualitativos dos Pareceres de Controle Interno emitidos, de forma a verificar a abordagem predominante dos pronunciamentos.

O presente estudo se justifica pela relevância que uma adequada estruturação de um Sistema de Controle Interno possui para a existência de uma gestão pública responsável, voltada aos interesses do cidadão na busca do desenvolvimento econômico e social. Além disso, são escassos os estudos que buscam captar a verificação da estruturação dos controles internos municipais, em destaque, quanto à alocação dos recursos orçamentários e ainda quanto ao conteúdo dos pronunciamentos. Ademais, torna-se relevante verificar a relação dos aspectos mencionados frente ao julgamento e a emissão do Parecer por parte do Tribunal de Contas, considerando a possibilidade de captar um aspecto de efetividade das estruturas de controle interno.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Controle Interno

A responsabilidade de executar controles internos não deve ser apenas da alta administração, mas envolver todos os agentes de uma organização de modo a que se consiga atingir os objetivos institucionais pretendidos. Tem-se, pois, que o controle merece destaque diante do trabalho desenvolvido pela administração pública para fins de alcance das metas e do benefício dos cidadãos (Cavalcante, Peter & Machado, 2011).

Em meio ao controle, tem-se que além do Controle Interno surge a Auditoria Interna e, auditoria externa, na qual juntas formam a pirâmide de controle (*control pyramid*) (Sterck, Scheers e Bouckaert, 2005). Nesse contexto, o controle interno tem um papel mais próximo da gestão, ou seja, da execução das ações por parte da Administração Pública, bem como o aspecto educativo da área de controle junto à administradores e a sociedade (Ribeiro, Bliacheriene & Santana, 2019). Em síntese, o controle interno atua como etapa anterior ao controle externo, onde possivelmente atuará na identificação primária de impropriedades e irregularidades (Chang & Morris, 1993; Debreceny, Gray, Tham & Tang, 2003; Monteiro, 2015; Park *et al.*, 2016).

Especificamente o controle interno tem, entre outras atribuições, a função de monitorar e emitir relatórios sobre os processos ocorridos no ambiente organizacional, observando a ocorrência dos fatos frente aos ditames dos normativas vigentes (Jokipii, 2010;

Catelli, 2001). Assim sendo, possíveis irregularidades podem ser identificadas, havendo a necessidade de emissão de recomendações para correções de práticas incoformes e monitoramento das ações empreendidas pelos gestores (Debreceeny *et al.*, 2003; Park *et al.*, 2016).

Saleinta-se que ao analisar os processos ocorridos no ambiente organizacional, o controle interno deve assegurar que a missão institucinal seja cumprida (Arena & Jeppesen, 2015, Padoveze, 2016; Catelli, 2001). Consequentemente, o controle interno poderá propor o desenvolvimento de soluções nos processos internos, buscando conformidades, ganhos de produtividade e decisões mais eficientes para administração (Agbejule & Jokipii, 2009; Janvrin, 2008; Jokipii, 2010).

Tal estrutura ainda colabora para diminuição de riscos operacionais e financeiros (Spira & Page, 2003) elevando a confiabilidade dos relatórios emitidos pela organização (Spira & Page, 2003; Kewo, 2017; Park *et al.*, 2016).

De modo mais tradicional, entende-se que em uma organização o CI envolve um conjunto de ações, métodos, procedimentos e rotinas sobre suas próprias ações, objetivando reguardar seu patrimônio e observar o cumprimento das ações realizadas e os tratados anteriormente firmados (Spinelli, 2008). No entanto, nos últimos anos ocorreram mudanças nas atribuições de um sistema de controle interno, onde após o ano 2000 emergem várias discusões sobre a necessidade de aumento do escopo de atuação dos sistemas de controle interno (Cruz, Spinelli, Silva & Carvalho, 2014).

A nível internacional, tanto na União Europeia quanto nos Estados Unidos, o Controle Interno vem atuando com o objetivo de auxiliar para a efetividade da gestão, reduzindo as fiscalizações legais (Olivieri, 2016). Merece destaque a apresentação dos modelos referentes ao Sistema de Controle Interno pelo *Comitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), o referido referencial é utilizado tanto em organizações privadas como em públicas.

A relevância do controle interno no âmbito público internancional foi contatada em estudo voltado a municípios da Indonésia, no qual foi encontrado avanços decorrentes da implementação do Controle Interno e seu reflexo na responsabilidade financeira dos entes (Kewo, 2017). No que se refere aos municípios portugueses, observou-se relação positiva entre a percepção de utilidade das informações orçamentárias e financeiras e o sistema de controle interno (Nogueira & Jorge, 2017).

2.2. Controle Interno no Brasil

O controle interno é fundamental no contexto das organizações públicas (Monteiro, 2015). Tanto a Constituição Federal do Brasil como a Lei de Responsabilidade Fiscal, preveem atuação do Controle Interno nas instituições do Poder Público, demonstrando seu caráter essencial no sistema juridico brasileiro (Souza, Kühn, Ribeiro & Clemente, 2007).

No que se refere à estruturação dos controles internos, é desejável a definição de um escopo, por meio de legislação, a qual destaque a organização administrativa da SCI, bem como estabeleça as atividades que serão desenvolvidas quanto à organização e operacionalização das atividades a serem exercidas (Cruz & Glock, 2008).

Além da disposição normativa, se revela indispensável a alocação de recursos orçamentários, humanos e materiais para que exista uma efetivo Sistema de Controle Interno no âmbito dos entes. Em decorrência de uma pretensa estruturação não efetiva dos SCI, Rodrigues (2019) afirma que os atuais SCIs existentes nos municípios são ineficientes, pelo menos no que diz respeito às deficiências materiais relacionadas ao sistema contábil e, por

consequência, à qualidade da informação contábil, tendo em vista que o sistema contábil é o alicerce do controle interno. Ainda, destaca a possibilidade de que o controle interno contábil não tenha alcançado o seu objetivo quanto à promoção da veracidade e da fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis municipais.

Destaca-se que, a atuação dos SCIs, no cenário brasileiro, não se restringem à fiscalização da esfera a qual encontra-se vinculada. Conforme expõe Loureiro, Abrucio, Olivieri & Teixeira (2012), os órgãos de controle da União, por exemplo, não se limitam a inspecionar apenas o governo federal, uma vez que compõe o escopo de atuação a análise do emprego dos recursos da União que são transferidos para os demias entes. Além disso, tanto os controles internos quanto externos devem garantir o cumprimento da legislação vigente, porém o foco deve estar na efetividade da gestão pública (Olivieri, 2016).

No que concerne aos estudos relacionados à área, o trabalho de Beuren e Zonatto (2014) buscou traçar um perfil de artigos, indexados na base de dados Scopus, sobre controle interno no setor público. Foram identificados 133 artigos publicados entre os anos de 1983 a 2011. Os autores apontam um aumento na produção científica sobre a controle interno, porém não há uma literatura específica predominante utilizada nesta área.

Em âmbito local, Cavalcante *et al* (2011) observaram as características dos órgãos de controle interno dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, traçando o perfil desses órgãos. Os resultados apontaram que as unidades de controle presentes nos municípios não possuem autonomia, sendo essas unidades integrantes de secretaria ou órgão, o que reduz significativamente a atuação do controle e prejudica a implementação de medidas que objetivem uma melhor aplicação dos recursos públicos.

A pesquisa desenvolvida por Souza *et al* (2007) verificou se as normas legais que envolvem a implantação e desenvolvimento do controle interno estão sendo cumpridas nos Municípios do Estado do Paraná. Os autores apontam que não é comum observar a implantação do departamento de controle interno nos municípios. Também apontam que o Tribunal de Contas do Estado do Paraná acaba por não exigir de modo formal a existência de departamento de controle interno nos municípios.

Azevedo (2017) desenvolveu estudo que objetivou investigar as características da Controladoria nas prefeituras do Estado de Pernambuco, quanto às atividades desempenhadas e as funções de controladoria exercidas, além de verificar a existência de relação entre as funções desempenhadas pelas controladorias e as características dos municípios pernambucanos. Quanto à estrutura organizacional, a investigação concluiu que não existe uma padronização das características identificadas no estudo. O estudo também não conseguiu verificar associação estatisticamente significativa com relação à mesorregião em que os municípios respondentes da pesquisa estão inseridos e às quantidades de funções exercidas de controladoria.

Utilizando uma revisão sistemática da literatura e a realização de pesquisa documental em relatórios do TCU e da CGU, Monteiro (2015) observou as finalidades, a importância e as barreiras para sua implantação do controle interno no Brasil. Os pontos elencados pelo autor foram a falta de uma cultura de gestão ao risco, a carência de pessoal em número adequado e a qualidade técnica exigida.

Cruz *et al* (2014) investigaram o papel exercido pelos controladores em 34 cidades que possuem a Controladoria-Geral do Município (CGM), tendo como base o modelo colocado em prática no Governo Federal. Os autores apontam o caráter embrionário do papel exercido pela CGU na criação e disseminação de seu modelo para os municípios brasileiros.

Ainda, acrescentam que os controladores municipais devem avançar no cumprimento da LAI e na publicidade de suas atividades.

Ainda em unidades da federação no Brasil, utilizando dados dos anos de 2010, 2011 e 2012, Macêdo e Klann (2014) apontaram que a tanto a norma referente de Controle Interno quanto a norma referente a publicidade do Plano Plurianual (PPA) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), apesar de sua divulgação obrigatória exigida na Constituição Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, não estão sendo obedecidas.

Estudo de Neto, Vasconcelos e Luca (2013), com base em relatórios de nove estados brasileiros referentes aos anos de 2008, 2009 e 2010, concluíram que os respectivos entes não estavam implementando Controle Interno conforme a NBC T 16.8. Os autores ainda apontaram que os relatórios demonstram a existência de certa preocupação com a avaliação da execução orçamentária anual e dos programas de governo. Outro destaque é dado a verificação de aspectos legais e regulamentares acerca dos atos praticados pela administração pública, com base nas legislações vigente, fato este que, segundo os autores, evidencia a forte influência sofrida pelas controladorias-gerais dos estados por parte da vertente auditoria.

2.3 Controle Externo Municipal – Julgamento de Contas

No Brasil, conforme dispõe a Constituição Federal, o Controle Externos é exercidos pelas casas legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas. Destaca-se que os TCs são instituições que não possuem de subordinação administrativa e hierárquica ao Poder Legislativo, enquadrando-se como órgãos autônomos e de suporte as atividades legislativas.

Dessa forma, o controle externo do município é exercido pela Câmara Municipal de Vereadores (Poder legislativo), auxiliado pelos Tribunais de Contas (TCs), que auditam as contas anuais dos municípios. Ao analisar e auditar as prestações de contas anuais dos municípios, os auditores dos TCs elaboram relatórios de auditoria nos quais são apontadas as irregularidades e inconsistências encontradas na prestação de contas municipal, as quais podem indicar falhas nos controles internos (Rodrigues, 2019).

Nesse contexto, Tribunais de Contas, quando das suas prerrogativas de fiscalização, buscam verificar, entre outros aspectos, se o sistema de controle interno dos órgãos públicos está funcionando adequadamente e, desta maneira, aferem o grau de confiabilidade dos relatórios contábeis produzidos para então fomentar a emissão do parecer sobre as prestações de contas anuais (Ribeiro Filho *et al*, 2007). Em suma, a efetiva implantação do SCI deve assegurar uma melhora na qualidade da informação contábil e na redução de irregularidades contábeis (Rodrigues, 2019).

No âmbito do TCE-PE, no que se refere às contas de governo, o tribunal se expressa por meio da emissão o parecer prévio, o qual deve ser conclusivo, contendo uma das três recomendações possíveis: aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição. Na esfera deste julgamento, avalia-se os balanços gerais, os demonstrativos relativos à gestão fiscal, à aplicação de recursos vinculados e relatório do órgão central do sistema de controle interno sobre a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (Martins, Libonati, Miranda & Freitas, 2019).

Apesar da abrangência mencionada acima, Amorim, Diniz e Lima (2017) pontuam que a análise realizada pelos Tribunais de Contas, na maioria das vezes, tem se restringido à verificabilidade do alcance dos limites legais nas despesas condicionadas à legalidade e à comprovação das despesas executadas pelos gestores públicos. Os autores destacam que o controle externo é o responsável por avaliar as informações dos gestores, analisando sua

gestão a fim de assegurar a precisão das demonstrações financeiras e cumprimento das leis, regulamentos e acordos, e, posteriormente, tirar suas conclusões.

Estudos foram desenvolvidos analisando perspectivas concernentes ao julgamento das contas pelos TCs. Ribeiro Filho *et al* (2007) objetivaram identificar se indicadores produzidos a partir de métricas contábeis seriam estatisticamente significativos para prever o tipo de parecer produzido pelo controle externo como sendo “pela aprovação” ou “pela rejeição” das prestações de contas. Os resultados apontaram que há a possibilidade real de indicadores serem utilizados para prever o tipo de parecer produzido pelo controle externo, em destaque àqueles ligados à proporção de gastos correntes sobre as receitas auferidas pelos municípios, bem como o indicador relacionado ao peso das dívidas consolidadas sobre essas mesmas receitas.

Ainda, Oliveira (2017) realizou estudo com o objetivo de identificar as irregularidades cometidas pelos gestores municipais e as fraquezas materiais dos controles internos. Constatou-se que 70,2% das irregularidades ocorreram na fase da execução orçamentária, que as principais categorias identificadas estão relacionadas a deficiências contábeis, falta de repasses das contribuições previdenciárias e ineficiência do planejamento. Ademais, a pesquisa evidenciou que os tipos de irregularidades mais presentes nas prestações de contas rejeitadas ou irregulares são: contabilidade deficiente; descumprimento de limites ou de prazos legais; despesas com finalidades eleitorais; e falta de transparência por não divulgação de informações. Já as irregularidades mais frequentes em prestações de contas aprovadas (com ou sem ressalvas) são as relacionadas com o recolhimento ou repasse previdenciários e com procedimentos licitatórios.

Martins *et al* (2019) analisaram a influência política no julgamento das contas públicas municipais no estado de Pernambuco. Os resultados sugerem que o número de vereadores do mesmo partido que o prefeito influencia na aprovação das contas na câmara municipal, mesmo tendo o TCE recomendado a rejeição. Os achados apontam a influência política no processo de prestação de contas municipais, o que reforça a discussão acerca da forma com que o controle externo é exercido no Brasil.

De modo semelhante, Soares, Miranda, Freitas e Libonati (2019) desenvolveram uma pesquisa para analisar o grau da influência política no processo de julgamento das contas dos prefeitos gaúchos pelo controle externo do estado do Rio Grande do Sul. Todavia, ao contrário dos resultados de Martins *et al* (2019), os autores concluíram que as recomendações do TCE-RS são respeitadas pelas Câmaras Municipais, não confirmando a teoria da escolha pública, que embasou a pesquisa.

Apesar da vinculação direta ou indireta do resultado dos julgamentos dos TCs com relação as deficiências nos controles internos, os estudos anteriores não abordaram a perspectiva de alocação de recursos orçamentários no Controle Interno como meio de fomento à sua estruturação e seu eventual reflexo no julgamento das contas pelo Tribunal de Contas.

3. METODOLOGIA

A coleta dos dados foi realizada por meio de consulta ao *site* do TCE-PE. Relevante salientar que os processos de contas de governo autuados no âmbito do TCE-PE, a partir do exercício de 2014, possuem toda documentação de instrução e julgamento, com as respectivas datas, disponíveis para consulta dos cidadãos. Dessa forma, para cada um dos 184 municípios houve a consulta dos processos referente às contas de governo para os exercícios financeiros

de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018. Registra-se que não houve, até o mês de Janeiro/2020, julgamentos referentes às contas do exercício de 2018.

O objeto do estudo são os processos em que o TCE-PE chegou à fase de emissão do Parecer Prévio. Dessa forma, dos 920 processos autuados, 568 foram julgados pelo TCE-PE. Pontua-se que como não há um prazo específico que estipule o tempo de duração dos processos desde a instrução inicial até o julgamento, tem-se uma distribuição não equânime do total de processos julgados referentes aos exercícios em análise. Sendo assim, foram identificadas para cada um dos processos o posicionamento do TCE-PE por meio do julgamento das contas e emissão do Parecer, segregando-se em Aprovado, Aprovado com Ressalvas e Rejeitado. Ainda, houve a consulta do encaminhamento dos Pareceres às Câmaras Municipais e do julgamento por parte destas, destacando-se o acompanhamento ou a rejeição do parecer emitido pelo TCE-PE pelas casas legislativas.

Os grupos de informações coletados nos processos referente às contas municipais foram as seguintes: Nome do Município; Exercício Financeiro; Nome do Gestor/Prefeito; Nome do Contador e Nome do Responsável pelo Controle Interno. Especificamente quanto às informações do Controle Interno, verificou-se na instrução dos processos o Parecer emitido pelo responsável do Controle Interno e, após a sua leitura, houve a categorização das informações nas seguintes dimensões, a saber: 1. Existência de Parecer de Controle Interno; 2. Conteúdo do Parecer de Controle, destacando-se ter havido abordagem a aspectos: 2.1 Fiscais/Legais (Limites Constitucionais e LRF); 2.2 Contábeis (MCASP, PCASP, Princípios Contábeis, Aspectos Patrimoniais, Lançamentos etc.); 2.3 Auditoria; e 3. Se um mesmo profissional foi Responsável pelo Controle Interno em mais de um município.

No que se refere às informações de execução orçamentária, foi utilizada a base de dados sobre as finanças municipais *Finanças do Brasil: Dados contábeis dos Municípios* (FINBRA) organizada pela Secretaria do Tesouro Nacional. Esses dados são obtidos mediante auto declaração dos entes jurisdicionados. Assim, considerando que a estrutura funcional da despesa orçamentária é utilizada de forma padrão por todos os entes da federação, captou-se as informações referente aos recursos orçamentários alocados em Controle Interno, a partir da especificamente da despesa liquidada na Subfunção 124 – Controle Interno, realizando-se, por sua vez, a comparação frente a despesa liquidada total do município, de forma a captar o nível de investimento em CI frente ao volume total das despesas.

Além da análise descritiva, com o objetivo de aprofundamento na temática estudada utilizou-se o modelo econométrico de regressão logística (*Logit*). Segundo Gujarati (2006), o modelo Logit é utilizado quando a variável dependente é qualitativa, assumindo valores binários. Na presente pesquisa, o valor 0 (zero) indica que as contas do município tiveram o parecer de rejeição pelo TCE-PE, enquanto o valor 1 (um) indica que as contas foram aprovadas.

Assim, o estudo em tela avalia o nível se o nível de investimento de recursos orçamentários no Controle Interno possui relação com o julgamento das contas municipais. Dessa forma, tem-se a seguinte hipótese:

H₁: A probabilidade das contas dos prefeitos municipais serem aprovadas pelo TCE é influenciada pela quantidade de recursos orçamentários empregados no Controle Interno.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, apresenta-se as estatísticas descritivas a partir dos parâmetros citados na seção anterior. Como já assinalado, dos 920 processos referente aos exercícios de 2014 a 2018, 568 foram julgados pelo TCE-PE, o que representa 61,7% dos processos. A seguir,

evidencia-se tabela com a distribuição dos processos ao longo dos exercícios e ainda o resultado dos julgamentos

Tabela 1 - Resultado dos Julgamentos TCE-PE – 2014 a 2017

Julgamento	2014	2014%	2015	2015%	2016	2016%	2017	2017%	Total	Total %
Aprovado	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Aprovado com ressalvas	109	61%	66	40%	42	27%	41	59%	258	45%
Rejeição	70	39%	101	60%	111	73%	28	41%	310	55%
Total	179		167		153		69		568	

Fonte: Elaboração própria com base nos dados coletados

De pronto, observa-se que em nenhum dos julgamentos o TCE-PE emitiu um parecer com aprovação, as conclusões foram no sentido da aprovação com ressalvas ou da rejeição. Verifica-se que de 2014 a 2016 houve uma trajetória ascendente de reprovações nas contas, sendo revertida essa trajetória no exercício de 2017.

Esse fato pode ser explicado, entre outros fatores, pelo início de uma nova gestão no município, a qual pressupõe a adoção de medidas de austeridade. O fato pode ser ilustrado com as observações depreendidas dos pareceres emitidos, por exemplo, referente aos municípios de Jatobá (Processo 18100459-8) e Toritama (Processo 18100263-2), os quais no exercício de 2016 tiveram as contas rejeitadas e, em 2017, com a mudança de gestão, passaram ao status de regular com ressalvas. Em ambos pareceres o TCE-PE pontuou como um ateuante à seguinte situação: "Considerando que se tratou do primeiro ano de mandato do interessado à frente do Executivo Municipal."

Quanto ao posicionamento das Câmaras Municipais frente ao Parecer emitido pelo TCE-PE, verificou-se que dos 568 julgamentos proferidos pelo TCE, apenas 166 tiveram apreciação conclusiva das casas legislativas, isso se explica por um elevado número de julgamentos nos quais as partes recorreram da decisão no âmbito do TCE-PE, fato ocorrido em 164 dos casos, havendo predominância para os casos quando o Parecer foi no sentido da rejeição das contas (152 observações), bem como pelo moroso trâmite no âmbito legislativo, o qual não possui prazo estipulado em lei para que haja a apreciação. Registre-se que o Ministério Público de Contas (MPCO) tomou a iniciativa, em 2019, de provocar as Casas Legislativas para que apresentassem informações quanto aos julgamentos. Apesar disso, ainda se verifica um elevado número de Pareceres que sem apreciação das Câmaras Municipais.

A tabela 2 apresenta a apreciação das Câmaras Municipais frente os Pareceres emitidos pelo TCE-PE:

Tabela 2 – Posicionamento das Câmaras Municipais x Julgamentos TCE-PE

Posicionamento da CM seguiu o Julgamento do TCE-PE?						
Julgamento do TCE	Não	Não %	Sim	Sim %	Total	Total %
Aprovado com ressalvas	5	5%	93	95%	98	59%
Rejeição	33	49%	35	51%	68	41%
Total	38		128		166	
% Acompanhamento da CM - TCE/PE	23%		77%			

Fonte: Elaboração própria com base nos dados coletados

Os resultados evidenciam que as Câmaras Municipais tendem a acompanhar o Parecer emitido pelo TCE-PE quando há aprovação das contas, ainda que com ressalvas, fato observado em 95% dos casos de aprovação. Por outro lado, quando da emissão do Parecer pela rejeição, foi observado que em quase metade das ocorrências o Legislativo municipal aprovou as contas do gestor.

O percentual revelado se mostra elevado quando comparado com os achados de Martins *et al* (2019) que em estudo observando os julgamentos proferidos pelas Câmaras Municipais pernambucanas, entre os anos de 2001 a 2013, verificou um percentual de pouco mais de 20% de não acompanhamento pelas Câmaras no caso de rejeição, bem como dos percentuais observados por Soares *et al* (2019) referente ao posicionamento das Casas Legislativas municipais do Rio Grande do Sul, no período de 2001 a 2010, uma vez que os autores constataram um percentual de 10% de reversão pelas Câmaras frente ao Parecer emitido pelo TCE-RS.

Os resultados demonstram um indício de afastamento de critérios técnicos na apreciação das contas municipais, sendo esse fenômeno aderente aos observados por Martins *et al* (2019), Albuquerque, Silva e Oliveira (2017) e Lins (2012), os quais captaram que a rejeição dos pareceres prévios pelas Câmaras Municipais possui natureza de cunho político.

Quanto às informações do Controle Interno, verificou-se na instrução de todos os processos objeto desta análise o Parecer emitido pelo responsável do Controle Interno. Inicialmente, cumpre observar que ao longo do período analisado, todos os municípios emitiram o Parecer do Controle Interno, em pelo menos um exercício. Deve-se pontuar que em 25 dos 568 processos, observou-se inexistência de parecer do controle interno, o que representa menos de 5% dos casos. Esse fato foi observado principalmente nas contas referentes ao exercício de 2016 (15 ocorrências), em virtude, possivelmente, da mudança de gestão nas prefeituras. Registre-se que houve a rejeição das Contas em 24 dos 25 processos instruídos sem o Parecer do Controle Interno.

Quanto aos profissionais responsáveis pelo Controle Interno, verificou-se em 77 municípios houve a mudança ao longo dos exercícios dos titulares. Por sua vez, em apenas 2 casos um profissional foi responsável pelo Controle Interno em municípios distintos. Esta situação é distinta para os profissionais responsáveis pela contabilidade dos municípios, uma vez que não se exige estrutura orgânica de contabilidade na esfera municipal, havendo portanto a terceirização dos serviços contábeis, de forma que, por exemplo, um mesmo profissional seja responsável por 18 municípios. Os dados revelam que 15 profissionais de contabilidade foram responsáveis por 284 prestação de contas, ou seja, metade das contas observadas, constatando-se uma relevante concentração de mercado.

Como citado no tópico de metodologia, procedeu-se a uma análise de conteúdo e posterior categorização dos tópicos abordados nos Pareceres do Controle Interno, a saber: 2.1 Aspectos Fiscais/Legais (Limites Constitucionais e LRF); 2.2 Aspectos Contábeis (MCASP, PCASP, Princípios Contábeis, Aspectos Patrimoniais, Lançamentos etc).; 2.3 Resultados Auditoria. Os resultados encontram-se evidenciados na Tabela 3, a seguir:

Tabela 3 - Parecer do Controle Interno – Aspectos Abordados

	Sim	Sim %	Não	Não %	Total
Aspectos Fiscais/Legais	539	95%	29	5%	568
Aspectos Contábeis	75	13%	493	87%	568
Resultados de Auditoria	8	1%	560	99%	568

Fonte: Elaboração própria com base nos dados coletados

Preliminarmente, cumpre destacar que não existe um conteúdo-padrão para o Parecer de Controle Interno. Não obstante a inexistência de padrão, a Resolução nº 018/2014 – TCE/PE descreve que o referido parecer deverá abordar os cálculos referentes às obrigações legais e constitucionais, ou seja, prescreve como aspecto obrigatório uma abordagem Fiscal/Legal. O conteúdo fiscal disposto na Resolução nº 018/2014- TCE/PE, dialoga com o que fora afirmado por Amorim, Diniz e Lima (2017), os quais pontuam que a análise realizada pelos Tribunais de Contas, na maioria das vezes, tem se restringido à verificabilidade do alcance dos limites legais nas despesas condicionadas à legalidade e à comprovação das despesas executadas pelos gestores públicos.

No que se refere à aspectos contábeis, apenas 13% dos Pareceres abordaram pelo menos alguma questão de cunho contábil. Esse percentual se revela reduzido, sobretudo considerando-se a relevância das informações contábeis para os profissionais de controle interno no setor público, conforme estudo desenvolvido por Araújo e Callado (2017), os quais afirmam que a qualidade e a utilidade da informação contábil é observada pelos profissionais que atuam diretamente no sentido de reduzir a assimetria da informação entre os níveis estruturais da organização (Araújo & Callado, 2017).

O cenário de incipiência de abordagem contábil por parte dos responsáveis pelo Controle Interno municipal se agrava tendo em vista que nenhuma das contas foram aprovadas sem ressalvas e em 433 processos analisados houve alguma determinação quanto ao fortalecimento, confiabilidade e zelo das informações contábeis e observância das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, por meio da aplicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Esse achado é aderente ao afirmado por Rodrigues (2019) que assevera que as irregularidades contábeis apontadas nos relatórios de auditoria dos Tribunais de Contas podem ser consideradas como um indicador externo de que o controle interno contábil está inadequado e que os relatórios e demonstrações contábeis produzidos não têm sua utilidade maximizada, perdendo sua qualidade informacional.

No que se refere às informações de execução orçamentária, utilizou-se com *proxy* de alocação de recursos orçamentários em Controle Interno a despesa liquidada na Subfunção 124 – Controle Interno, realizando-se, por sua vez, a comparação frente a despesa liquidada total do município, de forma a captar o nível de investimento em Controle Interno frente ao volume total das despesas. A tabela 4 apresenta as estatísticas descritivas das variáveis que serão utilizadas na regressão logística.

Tabela 4 - Estatística descritiva das variáveis

	Rejeitados	Aprovados	Total
Média	0,014298807	0,011236617	0,012908
Variância	0,00108366	0,000760469	0,000760469
Desvio padrão	0,032919	0,027577	0,03062
N	310	258	568

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados disponíveis.

Infere-se da tabela acima que os municípios alocam pouco mais de 1% do seu orçamento para as despesas com Controle Interno, destacando-se uma média ligeiramente maior de recursos alocados naqueles municípios cujas contas foram rejeitadas. Preliminarmente, registra-se que não existe um percentual legal que deva ser destinado à estruturação do Controle Interno. A alocação de recursos deve obedecer a máxima "custo-benefício". Contudo, considerando o cenário fiscal restrito, as inobservâncias legais e fiscais e, ainda, a ocorrência de fraudes e corrupção, espera-se que haja uma estruturação eficaz no controle interno, por meio de alocação de recursos financeiros.

Dessa forma, a ideia subjacente a presente pesquisa foi a existência de uma relação positiva entre alocação de recursos em Controle Interno e a aprovação das contas de governo, de forma que a tomou-se como hipótese que a probabilidade das contas dos prefeitos municipais serem aprovadas pelo TCE seja influenciada pela quantidade de recursos orçamentários empregados no Controle Interno.

Assim, para efeito de comparação entre os investimentos em controle interno foi realizado o Teste-t para duas amostras presumindo variâncias diferentes conforme a tabela 5. A amostra total foi dividida entre os pareceres que indicam rejeição das contas e os pareceres que indicam aprovação das contas.

Tabela 5 - Teste-t: duas amostras presumindo variâncias diferentes

	Rejeitados	Aprovados
Observações	310	258
Hipótese da diferença de média	0	
G1	566	
Stat t	1,206369098	
P(T<=t) uni-caudal	0,1140896	
t crítico uni-caudal	1,647550238	
P(T<=t) bi-caudal	0,228179201	
t crítico bi-caudal	1,964164013	

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados disponíveis.

Ao observar que a Estatística T é inferior ao T crítico tem-se que a hipótese de que as médias são iguais não pode ser rejeitada. Dessa forma, não foram verificadas diferenças estatísticas quanto à aprovação ou rejeição das contas a partir do percentual de volume de recursos liquidados em Controle Interno.

Cabe pontuar que o *log* de verossimilhança, considerando apenas a constante, quando utiliza-se o total da amostra (568) é de $-391,3240$. Assim, de forma a qualificar o modelo econométrico, foi realizada uma nova regressão logística, na qual foram retiradas 61 observações *outliers* que tinham um percentual de investimento em controle interno. A tabela 6 reproduz os resultados da regressão logística.

Tabela 6 - Resultado da Regressão Logística

Log da verossimilhança considerando apenas a constante	-349,9241			
Log da verossimilhança incluindo a variável explicativa	-349,7654			
N	507			
	Coeficiente	Erro Padrão	Z	P-valor
Constante	-0,114378	0,113598	-1,007	0,3140
Inv. Contr. I.	-6,82510	12,1249	-0,5629	0,5735

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados disponíveis.

Apesar da retirada dos *outliers*, verifica-se na tabela 6 a reduzida aderência do modelo devido ao alto valor do *log* de verossimilhança. Ainda, observa-se que, após a inclusão da variável explicativa "Investimento em Controle Interno", o *log* de verossimilhança do modelo praticamente não foi alterado, sendo reduzido de -349,9241 para -349,7654. Tal diferença serve como indicador da quantidade de informação que ainda pode ser explicada após ajustamento do modelo.

Em suma, os resultados aqui evidenciados revelam que, atualmente, a alocação de recursos em Controle Interno não influencia na aprovação das Contas por parte do TCE-PE, levantando-se a reflexão quanto ao fidedigno nível de estruturação dos Controles Internos municipais. Os achados são aderentes aos encontrados por Rodrigues (2019), que em seu estudo levantou à discussão sobre o sistema controle interno e sua real implantação dentro dos entes municipais.

5. CONCLUSÃO

A temática da estruturação do Sistema Controle Interno em âmbito municipal se revela relevante e pouca explorada. A organização de uma estrutura orgânica de Controle Interno objetiva o atingimento dos objetivos institucionais dos entes, permeado-se o cumprimento das obrigações legais, além de uma qualificação no fornecimentos dos serviços públicos.

A evidenciação de estruturação de um SCI se concretiza por meio da alocação de recursos orçamentários, humanos, materiais, tecnocológicos etc. Em Pernambuco, o TCE-PE exige, desde de 2014, a emissão de um Parecer pelo responsável do Controle Interno do município. A medida pressupõe a existência e a estruturação dos SCIs nos entes.

O objetivo do estudo consistiu em analisar o nível de investimento de recursos orçamentários em Controle Interno e sua relação com o julgamento das contas públicas municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE). Ainda, buscou-se avaliar os aspectos qualitativos dos Pareceres de Controle Interno emitidos, de forma a verificar a abordagem predominante dos pronunciamentos.

Concluiu-se que todos os municípios de Pernambuco, a partir de 2014, afirmam possuir uma unidade ou, pelo menos, um responsável pelo Sistema de Controle Interno, contudo o nível de investimento no controle interno no âmbito municipal, em média, não passa de 1% do orçamento executado, o que se mostra insuficiente para um desempenho satisfatório das atribuições.

Ainda, concluiu-se que a quantidade de recursos orçamentários alocados em Controle Interno não influenciou no julgamento das contas por parte do TCE-PE, tanto quando o resultado do julgamento foi pela aprovação ou pela rejeição. Essa conclusão corrobora o afirmado por Rodrigues (2019) quanto à incitação da discussão sobre o sistema controle interno e sua real implantação dentro dos entes municipais, tendo em vista que irregularidades

e erros contábeis semelhantes são encontrados em diversos estudos no âmbito dos estados brasileiros.

Quanto aos aspectos qualitativos do conteúdo dos Pareceres de Controle Interno, concluiu-se que a abordagem predominante é de conteúdo fiscal (Limites Legais e Constitucionais), em detrimento a abordagem dos aspectos contábeis ou até mesmo de auditoria interna.

Os resultados sugerem que ainda é incipiente o nível de estruturação dos Controles Internos municipais, apesar da obrigação legal e normativa da existência de um SCIs. Há necessidade de uma reflexão por parte do TCE-PE quanto à efetividade da Resolução nº 18/2014. Por outro lado, os municípios devem tomar ações estruturantes para que se tenha um SCI desempenhado com efetividade e contribuindo para um desempenho mais adequado das políticas públicas, de forma a se evidenciar, entre outras maneiras, por meio dos julgamentos emanados pelo TCE-PE.

Sugere-se como pesquisa futura a identificação das estruturas administrativas, a quantidade e o tipo de vínculo dos profissionais de controle interno, bem como a comparação dos resultados encontrados com os demais municípios dos Estados brasileiros.

Por fim, incentiva-se o aprofundamento das características qualitativas dos pareceres dos controles internos, com vistas ao desenvolvimento de uma taxonomia no sentido do enquadramento temático das manifestações predominantes dos Sistemas de Controle Interno municipais.

6. REFERÊNCIAS

- Agbejule, A. & Jokippi, A. (2009) Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500-522
- Albuquerque, C. C. B., Silva, M. V. G., & Oliveira, A. G. (2017). Governabilidade e desenvolvimento local: O caso do julgamento das contas municipais no estado do paraná. *Informe GEPEC*, 21(2), 100-121.
- Amorim, K., Diniz, J., & Lima, S. (2017). A Visão do Controle Externo na Eficiência dos Gastos Públicos com Educa o Fundamental. *Revista de Contabilidade e Organiza es*, 11(29), 56-67.
- Araújo, R. H. M. de & Callado, A. A. C. (2017) Características qualitativas da informa o contábil: A percep o de profissionais de controle interno do setor público. *Anais do USP International Conference in Accounting*, 17, São Paulo, SP, Brasil.
- Arena, M., & Jeppesen, K. K. (2015) Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis. *European Accounting Review*, 25(2), 319-345
- Azevedo, T. K. G. N. de. (2016) Investiga o das características das controladorias no setor público: um estudo nas prefeituras pernambucanas. *Disserta o de Mestrado em Controladoria*, Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Ribeiro, R. J. B., Bliacheriene, A. C. & Santana, J. L. (2019). Considera es sobre formas, processos e isomorfismo nas estruturas de controle interno da federa o brasileira. In: Bliacheriene, A. C.; Braga, M. V. de A.; Ribeiro, R. J. B. (Coord.). *Controladoria no setor público*. (2. ed.) Belo Horizonte: Fórum.
- Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. D. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administra o Pública*, 48(5), 1135-1163.

- Catelli, A. (2001). *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON*. (2 ed.) São Paulo: Atlas.
- Cavalcante, D. S., Peter, M. D. G. A., & Machado, M. V. V. (2011). Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do ceará: um estudo na região metropolitana de fortaleza. *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(1), 24-43.
- Chang, S. Y., & Morris, R. E. (1993). Avoiding Fraud and Irregularities in Financial Institutions: A Control-oriented Approach. *Managerial Auditing Journal*, 8(7).
- Conti, J. M., & Carvalho, A. C. (2011). O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Direito Público*, 8(37), 201-220.
- Cruz, F. da & Glock, J. O. (2008). *Controle Interno nos Municípios*. (3. ed.) São Paulo: Atlas.
- Cruz, M. do C. M. T., Spinelli, M. V. C., Silva, T. A. B., & Carvalho, M. A. T. (2014). Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. *Revista de Gestión Pública*, 3(2), 297-328.
- Debreceny, R., Gray, G. L., Tham, W. L., Goh, K. Y., & Tang, P. L. (2003). The development of embedded audit modules to support continuous monitoring in the electronic commerce environment. *International Journal of Auditing*, 7(2), 169-185.
- Fortini, C., & Shermam, A. (2017). Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública brasileira. *Interesse Público-IP, Belo Horizonte, ano, 19*, 27-44.
- Gerigk, W., Tarifa, M. R., De Almeida, L. B., & Espejo, M. M. D. S. B. (2007). CONTROLADORIA PÚBLICA MUNICIPAL NA PERSPECTIVA DOS PROFISSIONAIS DO CONTROLE EXTERNO. *ABCustos*, 2(3).
- Gujarati, D. (2006). *Econometria Básica*. (4. ed.) Rio de Janeiro: Elsevier.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2001). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. 2001. International Federation of Accountants (IFAC) (2001). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/Downloads/Study_13_Governance.pdf>. Acesso em: 15 de jan de 2020.
- Janvrin, D. (2008) To what extent does internal control effectiveness increase the value of internal evidence?, *Managerial Auditing Journal*, 23(3), p. 262-282
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
- Kewo, C. L. (2017). The Influence of Internal Control Implementation and Managerial Performance On Financial Accountability Local Government in Indonesia. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1).
- Lima, D. V. (2018). *Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- Lins, C. D. M. (2012). *Divergências entre o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado (TCE) e o resultado do julgamento das contas anuais de prefeitos em Pernambuco*. Dissertação de Mestrado em Administração Pública e Governo, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

- Loureiro, M. R., Abrucio, F. L., Olivieri, C., & Teixeira, M. A. C. (2012). Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 17(60), 54-67.
- Macêdo, F. F. R. R. & Klann, R. C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253-272.
- Martins, L. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C. & Freitas, M. A. L. de. (2019). Controle Externo das Contas Públicas: A Influência Política no Julgamento das Contas dos Prefeitos do Estado de Pernambuco. *Anais do USP International Conference in Accounting*, 19, São Paulo, SP, Brasil.
- Monteiro, R. P. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 159-188.
- Neto, J. G. B., de Vasconcelos, A. C., & De Luca, M. M. M. (2013). Controle interno nos relatórios anuais dos estados brasileiros à luz da NBC T 16.8. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 18(62), 123-142.
- Nogueira, S. P. D. S., & Jorge, S. M. F. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision-making in Portuguese municipalities: the importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136
- Oliveira, A. D. N. (2017). Dissecando os relatórios do TCE-PE de avaliação das prestações de contas dos municípios pernambucanos: uma análise exploratória. *Mestrado em Ciências Contábeis*, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Olivieri, C. (2016). Atuação dos controles interno e externo ao Executivo como condicionante da execução de investimento em infraestrutura no Brasil. Rio de Janeiro, RJ: IPEA.
- Padoveze, C. L. (2016). *Controladoria Estratégica Aplicada: conceitos, estrutura e sistema de informações*. São Paulo: Cengage Learning.
- Park, Y. J., Matkin, D. S., & Marlowe, J. (2016). Internal control deficiencies and municipal borrowing costs. *Public Budgeting & Finance*, 37(1), 88-111.
- Ribeiro Filho, J. F., Lopes, J. E. G., Pederneiras, M. M. M., Silva, F. D. C. da., Santiago, H. L. F. & Gomes, R. B. (2007). Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de Julgamentos do Controle Externo. *Anais do EnNANPAD*, 31, Rio de Janeiro: ANPAD.
- Rodrigues, S. V. M. (2019). Análise da Qualidade da Informação Contábil das Prefeituras Brasileiras e dos Fatores que a Influenciam. *Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis*, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Editora Atlas.
- Soares, T. V. F., Miranda, L. C., Freitas, M. A. L. de. & Libonati, J. J. (2019). Controle Externo dos Municípios Gaúchos: o Grau de Influência Política no Julgamento das Contas Municipais do Estado do Rio Grande do Sul. *Anais do USP International Conference in Accounting*, 19, São Paulo, SP, Brasil.
- Souza, D. C., Kühn, M. R., Ribeiro, R. R. M., & Clemente, A. (2007). Controle interno na administração pública municipal: uma amostragem da implantação no estado do Paraná. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 26(2), 29-39.

- Spinelli, M. (2008). Controle Interno. En Avritzer, L., Bignotto, N., Gui-marães, J. e Starling, H. (Orgs.), *Corrupção: Ensaio e Críticas*. Belo Horizonte: Editora UFMG
- Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661.
- Sterck, M., Scheers, B. & Bouckaert, G. (2005). The modernization of the public control pyramid: international trends. *Steunpunt Bestuurlijke Org. Vlaanderen*. Recuperado de <http://steunpuntbov.be/rapport/s0405009.pdf>.
- Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (2014). Resolução TC nº 18, de 29 de outubro de 2014. Estabelece normas relativas à composição das contas dos Prefeitos Municipais e dá outras providências.
- World Bank (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective* International. International Federation of Accountants. Disponível em: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/April2003Seminar/Course%20Readings/08.%20Internal%20Control%20and%20Audit/Study_13_Governance.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2019.