

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

JOSÉ FERNANDO DOMICIANO

**A CONSEQUÊNCIA DOS PARECERES DO CONTROLE INTERNO NA
APRECIÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO: uma análise das
prestações de contas anuais dos municípios rondonienses**

**VITÓRIA
2017**

JOSÉ FERNANDO DOMICIANO

**A CONSEQUÊNCIA DOS PARECERES DO CONTROLE INTERNO NA
APRECIÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO: uma análise das
prestações de contas anuais dos municípios rondonienses**

Dissertação apresentada ao Programa do Curso Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o. Dr. Newton Paulo Bueno

**VITÓRIA
2017**

JOSÉ FERNANDO DOMICIANO

**A CONSEQUÊNCIA DOS PARECERES DO CONTROLE INTERNO NA
APRECIÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO: uma análise das
prestações de contas anuais dos municípios rondonienses**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis na área de concentração Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Aprovada em 13 de dezembro de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr.: NEWTON PAULO BUENO

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
– FUCAPE)

Prof. Dr.: AZIZ XAVIER BEIRUTH

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
– FUCAPE)

Prof. Dr.: DANILO SOARES MONTE-MOR

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
– FUCAPE)

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus pelo dom da vida. A toda minha família: meu pai João Domiciano (*in memoriam*) pelos seus ensinamentos simples, mas sempre de grande valia para toda minha vida; minha mãe Gumercinda pelo seu amor, sua dedicação e sua luta incansável para que eu pudesse estudar. Aos meus irmãos, alicerces da minha infância. Aos meus filhos Valéria e Thiago que deram nova razão para o meu viver. À minha esposa Ediana, fortaleza de amor e equilíbrio, que, apesar de tudo, sempre apoiou e esteve do meu lado. À minha sogra, D. Maria, pelas fervorosas orações a meu favor.

Aos colaboradores e aos professores da FUCAPE, em especial aos Professores Dr. Felipe Ramos, Dr. Danilo Monte-Mor e Dr. Newton Paulo Bueno, pelo profissionalismo, competência e conhecimentos amplamente evidenciados.

Aos meus colegas do mestrado, fonte de inspiração e incentivo para que eu pudesse dar prosseguimento à jornada.

Ao TCERO que viabilizou minha participação neste curso de mestrado, em nome do qual rendo tributo a toda sociedade rondoniense.

Por fim, agradeço a todos que de forma direta ou indireta contribuíram para que eu pudesse realizar esse sonho. Só Deus, na sua infinita bondade, poderá retribuir tamanha generosidade de cada um dos que me ajudaram nessa empreitada. Serei eternamente grato. Sejam todos muito felizes e que Deus os abençoe sempre!

“Avalia-se a inteligência de um indivíduo pela quantidade de incertezas que ele é capaz de suportar” (Immanuel Kant).

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo investigar se os pareceres favoráveis emitidos pelo controle interno dos municípios rondonienses ampliam a probabilidade de aprovação das contas de governo municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCERO). A base de dados foi os pareceres prévios julgados pelo TCERO, considerando as prestações de contas municipais relativas aos exercícios financeiros de 2011 a 2015. Foi utilizado um modelo LOGIT para processamento dos dados. Dentre os resultados encontrados, o trabalho evidenciou que a ausência do parecer do controle interno nas prestações de contas municipais, por si só, é suficiente para sua reprovação. Contudo, a sua presença, ainda que favorável à aprovação, não necessariamente assegura parecer favorável por parte da Corte de Contas. O estudo também evidenciou que as opiniões favoráveis à aprovação das contas emitidas pelo Corpo Técnico, pelo Ministério Público de Contas e pelo Voto do Conselheiro Relator ampliam a probabilidade do Pleno do TCERO emitir Parecer Prévio pela aprovação das contas. Porém, há um alinhamento maior entre as decisões do Pleno com o voto do Relator e a opinião do MPC, se comparados com a opinião do Corpo Técnico.

Palavras chaves: Contabilidade Pública; Controle Interno; municípios do estado de Rondônia.

ABSTRACT

The present research had the objective of investigating whether the favorable opinions issued by the internal control of the municipalities of Rondônia increase the probability of approval of the municipal government accounts by the Court of Audit of the State of Rondônia (TCERO). The database was the previous opinions judged by TCERO, considering the municipal accounts for the financial years 2011 to 2015. A LOGIT model was used to process the data. Among the results found, the work evidenced that the absence of the internal control opinion in the municipal accounts rendering, by itself, is sufficient for its disapproval. However, its presence, although favorable to approval, does not necessarily ensure a favorable opinion on the part of the Court of Auditors. The study also showed that opinions favorable to the approval of the accounts issued by the Technical Corps, the Public Prosecutor's Office and the Reporting Counselor's Vote increase the probability of the TCERO Plenary issue a Prior Opinion for the approval of the accounts. However, there is a greater alignment between the decisions of the Plenary with the vote of the Rapporteur and the opinion of the MPC, if compared with the opinion of the Technical Corps.

Keywords: Public Accounting; Internal control; municipalities of the state of Rondônia.

SUMÁRIO

Capítulo 1	8
1 INTRODUÇÃO	8
Capítulo 2	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
Capítulo 3	25
3 METODOLOGIA	25
Capítulo 4	29
4 RESULTADO DA PESQUISA	29
4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA POPULAÇÃO/AMOSTRA	29
4.2 CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS DO MODELO	36
4.3 REGRESSÃO LOGÍSTICA	39
Capítulo 5	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS	47

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

O cenário político brasileiro, nos últimos tempos, está recheado de revelações de escândalos de corrupção, envolvendo grandes corporações e levando a prisão de importantes empresários e autoridades da república (FRANÇA, 2015). Essa realidade parece fragilizar e colocar em xeque a efetividade do sistema de controle da administração pública, ruindo uma das colunas de sustentação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n. 101/2000), que é o controle em sua mais ampla acepção (PINHEIRO FILHO, 2016).

Nesse sentido, torna-se cada vez mais relevante o fortalecimento da integração e cooperação entre os controles externo, interno e social, visando a aprimorar as ações fiscalizatórias, a ampliar a transparência na gestão pública e a resgatar a credibilidade e a confiança no sistema de controle, proporcionando benefícios para toda a sociedade (PINHEIRO FILHO, 2016). Assim, passa a ser relevante a busca de sinergia e de efetividade nas atividades de controle e monitoramento das ações governamentais, na tentativa de evitar ou pelo menos inibir a ocorrência de erros e fraudes (VIDAL E SILVA, 2016).

Os Tribunais de Contas brasileiros, para cumprir suas atribuições constitucionais e legais, vêm aprimorando cada vez mais seus modelos de fiscalizações, priorizando suas ações com foco nos princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia, da efetividade e da transparência na gestão pública (LOPES *et al*, 2008). Para tanto, buscam estabelecer e ampliar parcerias com os demais órgãos que atuam em fiscalizações da gestão pública, sobretudo, com os sistemas de controles internos das próprias Unidades Jurisdicionadas (UJ) - (LOPES *et al*, 2008).

Arantes (2013) sugere que a integração e a parceria entre o controle interno e o controle externo é um dos fatores de sucesso da Administração Pública e, conseqüentemente, com repercussão positiva na qualidade das prestações de contas anuais que os gestores públicos devem prestar às Cortes de Contas.

Um exemplo prático do fortalecimento da atuação integrada e colaborativa do sistema de controle é o projeto do Observatório da Despesa Pública Estadual (ODP.estadual), coordenado, no Brasil, pela Controladoria Geral da União (CGU). Trata-se de uma rede de cooperação de inteligência de controle (CGU, 2017). A rede formada entre CGU e diversos órgãos de controle, dentre eles as Controladorias Gerais dos estados e dos municípios, que aderirem ao sistema (contando, inclusive, com a parceria de alguns Tribunais de Contas), tem como principal finalidade identificar riscos de fraudes e/ou mau uso dos recursos públicos (CGU, 2017).

Nesse contexto, o controle efetivo da aplicação dos recursos públicos tem sido um desafio constante para os órgãos de controle, para os gestores governamentais, e, principalmente, para a sociedade (SILVA *et al*, 2007). Cavalheiro e Flores (2007) salientaram que a deficiência do controle pode facilitar o descumprimento legal e a malversação dos recursos públicos, em detrimento dos princípios da eficiência, da eficácia, da economicidade, da efetividade, dentre outros, e, quase sempre, causando sérios prejuízos ao bem comum.

Destaca-se que um dos mecanismos de controle adotado pelo controle externo, visando a, dentre outros, aferir o grau de aderência dos gestores públicos às normas e ao planejamento governamental, é o exame técnico das prestações de contas anuais, que representam, em última análise, uma síntese da gestão anual do administrador público (PEREIRA, 2015).

O TCERO, órgão técnico de controle externo, por sua vez, ao julgar as contas anuais dos gestores públicos, decide se estas são “regulares”, “regulares com ressalva” ou “irregulares” (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154, 1996). De modo semelhante, o controle interno do ente jurisdicionado certifica as contas no grau de “aprovada”, “aprovada com ressalva”, ou “reprovada”.

Observa-se que a literatura bem como a legislação e a jurisprudência das Cortes de Contas delineiam claramente a função do controle interno e reconhecem a sua importância para auxiliar o controle externo no cumprimento de sua missão constitucional e legal (PEREIRA, 2015). Nesse sentido, o TCERO exige o pronunciamento do controle interno nos processos de contas (DECISÃO NORMATIVA n. 002/2016/TCE-RO). Entretanto, verificam-se nos julgados da Corte de Contas do Estado de Rondônia, decisões que contrariam os pareceres do controle interno sobre as contas de governo, sobretudo, quando o controle interno opina pela “aprovação” das contas e o Tribunal decide pela “regularidade com ressalvas” ou, até mesmo, pela “irregularidade” (PARECER PRÉVIO TCERO N. 08/2014 – PLENO).

Isso evidencia que pode estar havendo um desalinhamento entre a análise do controle interno e o exame executado pelo controle externo. Possivelmente, essa assimetria de entendimento pode estar relacionada à falta de independência funcional do controlador interno, fazendo com que a sua opinião tenha um viés favorável aos gestores públicos, que, em geral, são responsáveis pela sua nomeação e manutenção no cargo (BARROS *et al*, 2015).

Assim, partindo do pressuposto da importância da integração e cooperação entre o controle externo e o controle interno, esta pesquisa se propôs a responder a seguinte questão: qual é o efeito dos pareceres do controle interno na apreciação das contas de governo municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia?

Para responder esta questão, teve por objetivo analisar se os pareceres favoráveis emitidos pelo controle interno dos municípios ampliam a probabilidade de aprovação ou não das contas de governo municipais.

A base para a pesquisa foi composta de dados secundários obtidos, principalmente, no sistema PCe (sistema de controle de processos eletrônicos do TCERO) e no SIGAP (Sistema Integrado de Gestão e Auditoria Pública), utilizando-se para analisar os dados o modelo LOGIT, com o intuito de estimar se a opinião favorável do controle interno amplia ou não a probabilidade das contas anuais de governo serem aprovadas pelo TCERO. Do que se infere da literatura e das normas legais é de se esperar que a opinião do controle interno pela aprovação das contas dos governos municipais amplia a probabilidade do parecer prévio do TCERO ser no sentido da regularidade das contas.

Escolheu-se como fonte para obtenção dos dados para elaboração desta pesquisa o TCERO, por se tratar de um órgão de controle externo de destaque nacional, constituindo um ambiente propício e confiável para a realização do estudo proposto (ATRICON, 2013). Observa-se que, no Diagnóstico dos Tribunais de Contas do Brasil (Avaliação da Qualidade e Agilidade do Controle Externo - Revisão por pares), denominado de Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), realizado no exercício de 2013 pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON -, o TCERO foi classificado em primeiro lugar no atendimento aos requisitos analisados (ATRICON, 2013). Nas edições seguintes (2014 e 2015) vem se mantendo entre as cinco melhores Cortes de Contas na avaliação anual daquela associação (ATRICON, 2016).

Alguns pesquisadores brasileiros (Revorêdo e Silva, 2005; Cruz e Ferreira, 2008; Nascimento *et al.*, 2011; Arantes, 2013; Rocha, 2013; França, 2015; Velten,

2015; Milanezi, 2016) têm estudado os fatores que, de algum modo, repercutem no julgamento das prestações de contas na área pública. Todavia, não se identificou na literatura consultada estudos que se propôs investigar especificamente o efeito dos pareceres do controle interno no julgamento das prestações de contas anuais de governo, existindo uma lacuna a ser explorada na compreensão científica da matéria. Posto que, em que pese às exigências normativas e jurisprudenciais das Cortes de Contas acerca da necessidade de instruir os processos de contas anuais com o pronunciamento do órgão de controle interno (BRASIL, IN N. 13/TCERO-2004), não se mensurou ainda qual o reflexo dos pareceres do controle interno no resultado da apreciação das contas de governo.

Esta pesquisa diferencia-se, por exemplo, do trabalho desenvolvido por Milanezi (2016), que focou sua investigação no efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais. Aqui se busca identificar o efeito dos pareceres do controle interno para a apreciação das contas de governo municipais, explorando a oportunidade de analisar a mesma questão sob uma nova perspectiva.

Desse modo, entende-se que a relevância deste estudo para o meio acadêmico está em permitir identificar uma possível relação entre a atuação do controle interno e a apreciação das contas prestadas anualmente pelos órgãos jurisdicionados ao TCERO, possibilitando a ampliação do conhecimento sobre o tema, uma vez que essa investigação busca encontrar evidências do efeito dos pareceres do controle interno na apreciação final das contas de governo por parte do TCERO.

A pesquisa evidenciou que a ausência do parecer do controle interno nas prestações de contas municipais, por si só, é suficiente para sua reprovação (PARECER PRÉVIO TCERO Nº 53/2012 – PLENO). Contudo, a sua presença, ainda

que favorável à aprovação, não, necessariamente, assegura parecer favorável por parte da Corte de Contas.

Como contribuições práticas, os resultados da pesquisa acrescentaram à literatura a relevância da opinião do Corpo Técnico e do MPC na apreciação das contas municipais por parte do Pleno do TCERO. Observou-se também que há maior alinhamento entre a opinião do MPC e as decisões da Corte de Contas do Estado de Rondônia, se comparada com a manifestação do Corpo Técnico.

Este trabalho encontra-se organizado, seguindo a estrutura básica sugerida por Pereira (2014), em cinco seções, sendo que a primeira apresenta a introdução. A segunda contém o referencial teórico. Na terceira, descreve-se a metodologia adotada. Na quarta está apresentada a síntese dos resultados da pesquisa. A quinta seção apresenta as considerações finais e, por derradeiro, as referências bibliográficas.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A sociedade tem a expectativa de que os órgãos de controle da administração pública atuem sistematicamente e de forma incansável no combate à corrupção. (PINHEIRO FILHO, 2016). França (2015), afirma que os órgãos de controle devem atuar de maneira eficiente e eficaz na prevenção de desvios e de desperdícios de recursos públicos, para que o bem-estar social possa ser alcançado de forma racional e com efetividade.

A possibilidade de participação direta da sociedade na fiscalização das atividades estatais exige maior nível de transparência dos atos governamentais (FRANÇA, 2015). O maior nível de transparência da gestão pública vivenciado no Brasil, nos últimos tempos, é decorrente do fortalecimento do regime democrático, que permitiu avanços na legislação, assegurando ao cidadão amplo acesso às informações de interesse da coletividade, aprimorando, assim, os mecanismos de controle social (PINHEIRO FILHO, 2016).

No Brasil, por força de mandamentos constitucionais (BRASIL, 1988) e legais (Lei Federal n. 4.320/1964, Lei Complementar n. 101/2000 – LRF -, dentre outros diplomas legais), o controle dos entes e dos órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo é exercido basicamente em três dimensões distintas, mas que, para maior efetividade, devem atuar de forma integrada e cooperativa (PEREIRA, 2015).

Nesse sentido, Pereira (2015) estabelece a seguinte distinção: (a) controle externo, a cargo do Poder Legislativo e exercido com auxílio dos Tribunais de Contas; (b) controle interno, exercido por meio de um sistema de controle estruturado no âmbito de cada ente e/ou órgão (controladoria, auditoria interna e controle interno); e

(c) controle social, executado pela própria sociedade sobre as ações da Administração Pública.

A ação de controlar não se resume em oferecer suporte ao processo decisório com informações, vai muito além, na medida em que oferece um cabedal de apoio à gestão, contemplando desde a salvaguarda do patrimônio até assegurar o cumprimento das diretrizes estratégicas que levam a entidade a alcançar seus objetivos operacionais e financeiros (BORINELLI, 2006).

A Gestão Pública diferencia-se do setor privado em razão da necessidade da observância rígida dos princípios constitucionais básicos da legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público (CAVALHEIRO E FLORES, 2007). Filho (2008) reforça essa ideia, dizendo que diferentemente do administrador privado, o gestor público só pode fazer aquilo que está previsto na lei.

Cavalheiro e Flores (2007), argumentam que para que esses princípios sejam, de fato, observados pelos gestores públicos é necessário que haja permanente vigilância por parte do sistema de controle. Assim, quanto maior o controle, menor são os riscos de que a gestão não cumpra os princípios constitucionais e legais estabelecidos (MARTINS, 2015).

A busca pelo controle e eficiência das ações do poder público foi reforçada, no Brasil, pela edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (CRUZ *et al*, 2012). A LRF está alicerçada no planejamento, na transparência, no controle e na responsabilização (BRASIL, 2000). Portanto, o estabelecimento de objetivos e metas; a prestação de contas e sua divulgação para a sociedade; o monitoramento pelo sistema de controle interno e externo; e aplicações das sanções aos responsáveis por

malversação dos recursos públicos, são princípios que norteiam a responsabilidade fiscal (MILANEZI, 2016).

Dessa maneira, não importa a espécie de controle, todos têm um traço em comum, que, em última análise, é salvaguardar o patrimônio público e assegurar, com razoável certeza, o correto emprego dos recursos públicos e a efetividade das ações governamentais em prol da sociedade (BEUREN E ZONATTO, 2014).

Um aspecto importante da gestão pública é compreender o papel do controle interno, sobretudo em relação a *accountability*, com repercussões relevantes nas prestações de contas dos agentes públicos (DIEHL E DURIGON, 2013). O controle interno aparece como instrumento de autocontrole destinado a favorecer o correto tratamento da coisa pública, estabelecendo diretrizes norteadoras do controle da gestão pública para melhorar seu desempenho (ALVES E MORAES JÚNIOR, 2016).

A auditoria interna, como uma das funções do controle interno, é uma ferramenta importante de controle nas instituições públicas, permitindo avaliar a entidade sob vários aspectos relevantes para o êxito da gestão (PINTO *et al*, 2012). Assim, o controle interno na gestão pública tem a ver com a aferição sistemática de que as diretrizes da administração e os princípios constitucionais e legais estão sendo cumpridos, no sentido de assegurar o correto emprego dos recursos do erário e a salvaguardar o patrimônio público e, no caso de inconformidades, permite a adoção de medidas corretivas (MARTINS, 2015).

Pereira (2015) ensina, como ponto de partida para o entendimento do conceito de controle, que os termos: controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões que indicam finalidades semelhantes, configurando o arcabouço de diretrizes que permitem que as organizações alcancem, da melhor maneira possível, seus objetivos e suas metas.

No âmbito do TCERO, a Decisão Normativa n. 002/2016/TCE-RO, que estabelece as diretrizes gerais sobre a implementação e operacionalização do sistema de controle interno para os entes jurisdicionados, estabelece, no seu inciso III, do art. 9º, que cabe à Unidade de Coordenação de Controle Interno “*examinar e emitir parecer sobre as contas anuais prestadas pelo ente controlado*”. Esse normativo reforça a relevância da atuação do controle interno no auxílio das ações do controle externo, com impacto no exame das contas anuais (DECISÃO NORMATIVA N. 002/2016/TCE-RO).

Nesse sentido, Vidal e Silva (2016), embora se referindo ao setor privado, ressaltam que a conformação do sistema de controle interno mitiga o risco que a auditoria externa enfrenta na execução do seu trabalho, reduzindo procedimentos e proporcionando um exame mais célere e efetivo.

Oliveira (2013), evidenciou a relevância do controle interno como ferramenta que proporciona à gestão pública suporte confiável para assegurar o bom gerenciamento dos seus serviços e ampliar a *accountability*. Daí a necessidade da integração e cooperação cada vez maior entre o controle interno e o controle externo, pois cabe a esse último a apreciação técnica final das contas que serão posteriormente julgadas politicamente pelo Poder Legislativo local (FILHO, 2008).

Apesar da literatura reconhecer a relevância do papel do controle interno na gestão pública, como, por exemplo, os estudos de Vasicek, Dragija e Hladika (2010); Benedek, Szenténé e Béres (2014), dentre outros, pesquisas nesta área têm encontrado evidências de diversas inconsistências e limitações na atuação do controle interno, tais como, por exemplo, falta de autonomia e de independência dos controladores internos, falta de regras claras para o exercício do controle e existência de subordinação hierárquica, tudo isso pode comprometer a necessária

imparcialidade dos agentes controladores, em detrimento do controle efetivo (BARROS et al., 2015; VASICEK, DRAGIJA e HLADIKA, 2010; BENEDEK, SZENTÉNÉ e BÉRES, 2014; CAVALCANTE, MACHADO e PETER, 2011).

A atuação negligente e/ou omissa do Controle Interno tem sido fator relevante para a reprovação das contas por parte de algumas Cortes de Contas (PARECER PRÉVIO TCERO Nº 53/2012 – PLENO). Uma vez que a ação eficaz desse órgão (controle interno), além de evitar, com relativa segurança, a ocorrência de irregularidades e fraudes, tem como finalidade, conforme preceito constitucional (art. 74, inciso IV, da CF/88), apoiar o Controle Externo em sua missão institucional (BRASIL, 1988).

Neste contexto, destaca-se que o controle externo da Administração Pública brasileira é exercido, nos seus aspectos técnicos, pelos Tribunais de Contas, que são órgãos autônomos de auxílio ao Poder Legislativo, que por mandamento constitucional é o titular do controle externo (CARNEIRO, 2012).

Compete aos Tribunais de Contas, dentro de suas respectivas jurisdições, fiscalizar a adequada aplicação dos recursos públicos dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, e do próprio Tribunal de Contas, além do Ministério Público e dos demais órgãos e entidades de administração pública direta e indireta (ROCHA, 2013). Estas entidades e órgãos, além de se sujeitarem ao controle externo dos Tribunais de Contas, também devem instituir e manter em funcionamento um sistema de controle interno, que tem dentre suas atribuições a missão institucional de apoiar a atuação do controle externo (LOPES *et al*, 2008).

Para Ribeiro Filho *et al* (2008), o controle externo, é exercido, no âmbito da União, pelo Tribunal de Contas da União – TCU. No caso dos demais entes federados, o controle externo cabe aos respectivos Tribunais de Contas dos

Estados e Municípios, quando for o caso, em suas respectivas esferas de atuação (BRASIL, 1988). Tem-se, assim, que o controle externo possui estrutura e corpo funcional próprio, com autonomia orçamentária, financeira, patrimonial e funcional, possibilitando a execução de auditoria externa junto aos entes e órgãos jurisdicionados, de forma independente e imparcial (PINTO *et al*, 2012).

Dessa forma, no Brasil, por força de disposições constitucionais, o controle externo é de competência do Poder Legislativo que o exerce com auxílio dos Tribunais de Contas (BRASIL, 1988). Na verdade, o controle externo é compartilhado por dois órgãos autônomos, que embora vinculados, não há qualquer subordinação hierárquica entre ambos. Um exerce o controle político (Poder Legislativo) e o outro o controle técnico (Tribunais de Contas), com funções específicas claramente definidas na própria Constituição da República (CARNEIRO, 2012).

Milanezi (2016) esclarece que, além da previsão constitucional, o controle externo encontra previsão na Lei Federal n. 4320/64, especificamente no artigo 81, que atribui ao Poder Legislativo, como órgão titular do controle externo, a função de controlar a execução financeira e orçamentária da administração pública.

No Estado de Rondônia, compete ao Tribunal de Contas, órgão de controle externo, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais, são as chamadas “contas de governo” (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154, 1996). Nos termos do Inciso III do artigo 9º da Lei Complementar Estadual nº 154/96, o ente deve apresentar o Relatório e o certificado de auditoria do Controle Interno, com parecer sobre as contas anuais (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154, 1996).

Assim, o art. 2º da Instrução Normativa n.13/TCER-2004 estabelece que “a ação fiscalizadora do Tribunal levará em consideração o grau de confiabilidade do sistema de controle interno” (BRASIL, IN N. 13/TCER-2004). Portanto, as atividades executadas pelo sistema de controle interno têm relevância nas ações do controle externo, mormente na apreciação das contas anuais (PINHEIRO FILHO, 2016).

De igual modo, no âmbito do Estado de Rondônia, é dever do chefe do Poder Executivo remeter anualmente a prestação de contas de governo para análise do TCERO; competindo a este apreciá-las e emitir o parecer, já o julgamento é de competência do Poder Legislativo (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154/1996). Enquanto aos ordenadores de despesa cabe enviar anualmente ao TCERO as contas de gestão, as quais serão julgadas pela Corte de Contas (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154/1996).

Dessa maneira, evidencia-se a existência de duas modalidades de prestações de contas, sobre as quais o TCERO tem a atribuição constitucional e legal de apreciar e julgar (LEI COMPLEMENTAR N. 154/1996).

A primeira são as denominadas contas de governo, que versam sobre a gestão política do Chefe do Poder Executivo, cujo julgamento cabe ao Poder Legislativo, mediante auxílio técnico do Tribunal de Contas do Estado, que emite apenas o parecer prévio (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154/1996).

A segunda são as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos, as chamadas contas de gestão. São prestadas ou tomadas, dos ordenadores de despesas ou daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Estado (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154/1996). Neste caso, a Corte de Contas julga o mérito das contas por meio de acórdão, imputando, se for o caso, débito

(ressarcimento do prejuízo comprovadamente causado) e/ou multa (penalidade em razão da infração cometida) ao responsável (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154/1996).

Verifica-se que as decisões do TCERO sobre as prestações de contas, proferidas pelo Tribunal Pleno (órgão colegiado máximo da Corte de Contas) ou pelas Câmaras (órgão colegiado fracionado do TCERO), conforme o caso, são embasadas no relatório do Conselheiro Relator (motivando seu voto), no relatório da equipe de auditoria ou do técnico responsável pela análise do processo (parecer do corpo técnico do TCERO) e na opinião do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas - MPC (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR Nº 154/1996).

Destaca-se que, embora obrigatórias e relevantes para formação do juízo dos julgadores, as peças técnicas produzidas pelo Conselheiro Relator, pelo Corpo Técnico, pelo Ministério Público junto ao Tribunal de Contas e pelo controle interno do próprio ente fiscalizado, não vinculam as deliberações dos órgãos colegiados da Corte de Contas (MILANEZI, 2016).

Ressalta-se ainda que, nos termos do Inciso III do artigo 9º da Lei Complementar Estadual nº 154/96, o ente deve apresentar o Relatório e o certificado de auditoria do Controle Interno, com parecer sobre as contas anuais, os quais devem ser considerados na ação fiscalizatória do TCERO (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR N. 154, 1996).

A atuação eficiente do controle interno, auxilia a implementação e a observância das estratégias e diretrizes estabelecidas pela governança corporativa, melhorando o processo de aderência e possibilitando um maior nível de confiança nas informações geradas e divulgadas pela entidade (FRANÇA, 2015). Isso facilita a atuação do controle externo, porque um controle interno

robusto e bem estruturado implica em menor número de procedimentos e testes por parte da auditoria externa, assegurando maior agilidade e efetividade no processo fiscalizatório (VIDAL E SILVA, 2016).

Isso ocorre porque o controle interno atua para que as operações nas unidades jurisdicionadas possam ser executadas de forma ética, econômica, eficiente e eficaz, contribuindo para que as obrigações referentes à prestação de contas sejam cumpridas conforme as leis e regulamentos aplicáveis e os recursos sejam protegidos contra a perda, mau uso e danos (INTOSAI, 2004).

Alguns estudos (Revorêdo e Silva, 2005; Cruz e Ferreira, 2008; Nascimento *et al.*, 2011; Arantes, 2013; Rocha, 2013; Velten, 2015; Milanezi, 2016) procuraram identificar os fatores que, de algum modo, repercutem no julgamento das prestações de contas na área pública.

Nesse sentido, Revorêdo e Silva (2005), por exemplo, investigando se as decisões emanadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco retratam os indicadores sócio-econômicos dos municípios pernambucanos, com base nas evidências da pesquisa, concluíram que não há correlação entre o desempenho dos indicadores nas decisões daquela Corte de Contas em relação ao julgamento das contas anuais.

Nascimento *et al* (2011), ao examinar a natureza dos apontamentos do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, referentes ao exercício de 2004, em relação aos Executivos Municipais, concluíram que os municípios com maior número de irregularidades apontadas pelo TCERS são aqueles com maior área geográfica, maior população, maior PIB (produto interno bruto) e maior RCL (receita corrente líquida).

Rocha (2013), pesquisando os Pareceres Prévios exarados pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, observou que esses Pareceres, praticamente, só tratam da conformidade e da legalidade da ação administrativa; apenas incidentalmente abordam outras questões como as atinentes à dimensão substantiva da *accountability*.

Arantes (2013), ao estudar os motivos que levam à rejeição das contas do Executivo Municipal pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, nos anos de 2010 e 2011, identificou que a principal causa de parecer prévio pela rejeição das contas foi a inobservância legal da abertura de créditos adicionais.

Velten (2015), investigando quais determinantes poderiam influenciar a rejeição das contas prestadas pelos prefeitos municipais ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES, encontrou evidências de que o menor grau de instrução dos prefeitos e os municípios mais populosos têm chances mais acentuadas de terem suas contas rejeitadas. Por outro lado, esse autor identificou que o maior número de contabilistas presentes no departamento de contabilidade, a contratação de assessoria contábil e os maiores resultados orçamentários aumentam a probabilidade dos prefeitos terem as contas aprovadas.

Noutro sentido, Milanezi (2016), analisando se a utilização de créditos adicionais suplementares – CAS nos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais ou da aprovação delas com ressalva, constatou que a maior utilização de créditos suplementares não aumenta o risco de rejeição. Além disso, esse autor também encontrou evidências de que o fato da coligação do prefeito ser minoritária foi significativa para a rejeição das contas por parte do TCEES.

Tais estudos evidenciam que vários pesquisadores brasileiros têm procurado identificar os fatores que, direta ou indiretamente, repercutem no julgamento das

prestações de contas na área pública. Todavia, não se identificou na literatura consultada nenhum estudo que tenha se ocupado em investigar, especificamente, o efeito dos pareceres do controle interno no julgamento das prestações de contas anuais de governo municipais, o que torna inédita a abordagem do presente estudo.

Assim, considerando o traço comum, encontrado na literatura, entre o controle interno e o controle externo da administração pública, este estudo apresenta a seguinte hipótese:

H1 – a opinião do controle interno pela aprovação das contas dos governos municipais amplia a probabilidade do parecer prévio do TCERO ser no sentido da regularidade das contas.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

O objetivo desta pesquisa foi investigar se os pareceres favoráveis emitidos pelo controle interno dos municípios rondonienses ampliam a probabilidade de aprovação das contas de governo municipais pelo TCERO.

A amostra, objeto deste estudo, corresponde aos 52 (cinquenta e dois) municípios do Estado de Rondônia, compreendendo o período de 2011 até 2015.

Para composição da amostra, foram excluídos 2 (dois) municípios que, até a data final da coleta dos dados, não haviam tido suas contas apreciadas pelo TCERO, são eles: (a) Porto Velho, exercício de 2011; e (b) Costa Marques, exercício de 2014. Assim, das 260 observações possíveis, foram utilizadas 258.

Ressalta-se que para os municípios que apresentaram (devido à mudança do chefe do executivo ao longo do ano) mais de uma conta de governo, no mesmo exercício financeiro, para apreciação do TCERO, optou-se por considerar apenas a conta de governo que abrangeu o maior período de tempo em meses, descartando-se, para fins de compor a estatística da pesquisa, a de menor período. Os municípios que se enquadraram nessa situação foram: (a) Cabixi e Pimenteiras do Oeste, no exercício de 2011; (b) Alvorada D'Oeste, no exercício de 2012; (c) Candeias do Jamari, Colorado do Oeste, Mirante da Serra, Monte Negro e Ouro Preto do Oeste, no exercício de 2014; e (d) Jarú e Rolim de Moura, no exercício de 2015.

O levantamento dos dados ocorreu entre os meses de março/2017 e junho/2017 e se deu por meio da coleta de informações junto aos sistemas informatizados TCERO (SIGAP e PCe), além da pesquisa realizada diretamente nos

portais eletrônicos dos próprios municípios pesquisados. Já os dados socioeconômicos e fiscais dos municípios foram obtidos junto ao IBGE, e ao Sistema FIRJAN, por meio dos respectivos sites oficiais. Enquanto os dados políticos foram obtidos junto ao portal do Tribunal Superior Eleitoral (TSE).

Salienta-se que, em razão da FIRJAN não ter divulgado (até a data da finalização do levantamento dos dados desta pesquisa), o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal – IFDM (variável X_{15} do modelo) dos anos-base de 2014 e 2015, optou-se por considerar para esses exercícios financeiros a média aritmética dos dados conhecidos referentes aos exercícios de 2011 a 2013.

Para testar a hipótese de que a opinião do controle interno pela aprovação das contas dos governos municipais amplia a probabilidade do parecer prévio do TCERO ser no sentido da regularidade das contas, foi empregado o seguinte modelo LOGIT, adaptado de Milanezi (2016):

$$\text{Aprovação}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Controle Interno}_{i,t} + \sum_{n=2}^N \beta_n \text{Controles}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

Onde,

a) Aprovação = Variável dependente (Y), que corresponde o resultado da apreciação das contas pelo TCERO. Trata-se de uma variável binária (*dummy*) sendo um (1) para contas consideradas pelo TCERO “regulares” (com ou sem ressalvas) ou zero (0) para as contas consideradas “irregulares”;

b) Controle Interno (X_1) = Variável de interesse, que corresponde à opinião do controle interno acerca da prestação de contas, expressa no parecer do controle interno do município. Trata-se de uma variável binária de valor 1 (um) quando o

controle interno opinou pela “aprovação” (com ou sem ressalva) ou 0 (zero) quando a opinião foi pela “reprovação”;

c) Controles (X_2 até X_{17}) = Variáveis de controles, conforme descritas no Quadro 1; e

d) ε é o termo de erro do modelo.

Aspecto	X_i	Variável	Proxy	Fonte
Técnico	X_2	Parecer do Corpo Técnico do TCERO.	Variável binária de valor 1 (um) quando o Corpo Técnico opinou pela “aprovação” (com ou sem ressalva) ou valor 0 (zero) quando a opinião foi pela “reprovação”.	Adaptado de Milanezi (2016).
	X_3	Parecer do Ministério Público de Contas junto ao TCERO.	Variável binária de valor 1 (um) quando o MPC opinou pela “aprovação” (com ou sem ressalva) ou valor 0 (zero) quando a opinião foi pela “reprovação”.	Adaptado de Milanezi (2016).
	X_4	Voto do Conselheiro Relator.	Variável binária de valor 1 (um) quando o Voto de Relator foi pela “aprovação” (com ou sem ressalva) ou valor 0 (zero) quando a opinião foi pela “reprovação”.	Adaptado de Milanezi (2016).
	X_5	Índice de Escolaridade do Prefeito.	Variável binária de valor 1 (um) quando o prefeito possui curso superior ou valor 0 (zero) quando o prefeito não possui curso superior.	Adaptado de Velten (2015) e Milanezi (2016).
	X_6	Vínculo do Contador.	Variável binária que assume valor 1 (um) para o caso do Contador ser do quadro de servidores efetivos do município ou valor 0 (zero) quando o Contador for terceirizado.	Adaptado de Milanezi (2016).
Político.	X_7	Origem do Conselheiro Relator.	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o conselheiro teve sua origem por intermédio de indicação política ou valor 0 (zero) quando o conselheiro não teve origem política.	Adaptado de Velten (2015) e Milanezi (2016).
	X_8	Partido do prefeito e do Governador que nomeou o Conselheiro Relator.	Variável binária de valor 1 (um) quando o prefeito for do mesmo partido ou coligação partidária do governador que nomeou o conselheiro relator ou valor 0 (zero) quando o prefeito não for do mesmo partido ou coligação do governador que nomeou o conselheiro.	Adaptado de Velten (2015); Milanezi (2016).
	X_9	Origem do Controlador Interno.	Variável binária que assume valor 1 (um) para o caso do Controlador Interno ser do quadro de servidores efetivos do município ou valor 0 (zero) quando o Controlador Interno não for do quadro de servidores efetivos do município.	Adaptado de Velten (2015) e de Milanezi (2016).

Aspecto	X_i	Variável	Proxy	Fonte
Econômico, Orçamentário e Fiscal.	X_{10}	Resultado Orçamentário per capita.	Diferença entre o valor da receita orçamentária arrecadada e o valor da despesa orçamentária empenhada dividida pela população do município; ambos extraídos do balanço orçamentário em cada exercício financeiro analisado.	Adaptado de Velten (2015) e de Milanezi (2016).
	X_{11}	Orçamento total per capita.	Quociente do valor do orçamento aprovado dividido pela população do município.	Adaptado de Velten (2015) e de Milanezi (2016).
	X_{12}	População.	Número de habitantes de cada município.	Velten (2015) e Milanezi (2016).
	X_{13}	Gastos per capita com Educação.	Quociente do total de gastos do município com Educação dividido pela população do município.	Adaptado de Santos e Alves (2011) e Milanezi (2016).
	X_{14}	Gastos per capita com Saúde.	Quociente do total de gastos do município com Saúde dividido pela população do município.	Adaptado de Oliveira e Silva (2012); Cajazeira e Jorge (2015) e Milanezi (2016).
	X_{15}	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal - IFDM.	A pontuação varia de zero (mínimo) a 1 ponto (máximo), sendo que quanto mais próximo de 1, melhor é o desenvolvimento.	Oliveira e Silva (2012); Cajazeira e Jorge (2015) e Milanezi (2016).
Transparência.	X_{16}	Portal Transparência.	Variável binária de valor 1 (um) quando o município dispõe de Portal Transparência ou valor 0 (zero) no caso do município não dispor.	Adaptado de França (2015).
	X_{17}	Ouvidoria.	Variável binária de valor 1 (um) quando o município possui Ouvidoria instituída ou valor 0 (zero) no caso do município não ter Ouvidoria instituída.	Adaptado de França (2015).

Quadro 1 - Variáveis independentes X_2 até X_{17} .

Fonte: Adaptado de Milanezi (2016).

Os aspectos técnicos (variáveis X_2 até X_6), buscam capturar o efeito dos opinativos de natureza técnica no resultado da apreciação das contas de governo municipal por parte do TCERO. Os aspectos políticos (variáveis X_7 até X_9) têm o intuito de capturar o efeito político no resultado do julgamento das contas. Já os aspectos econômico, orçamentário e fiscal (variáveis X_{10} até X_{15}) buscam capturar o efeito da dimensão econômica, orçamentária e de responsabilidade fiscal do município no resultado da apreciação das contas. Enquanto o aspecto de transparência (variáveis X_{16} e X_{17}) visa a capturar o efeito do controle social no julgamento das contas.

Capítulo 4

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção serão apresentadas as estatísticas descritivas da amostra, a correlação entre as variáveis do modelo, além dos resultados da regressão, que teve por objeto testar as variáveis independentes na tentativa de explicar a consequência dos pareceres do controle interno na aprovação das contas de governo dos prefeitos municipais, realizada pelo plenário do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, por meio dos Pareceres Prévios, já que o julgamento definitivo cabe às respectivas Câmaras de Vereadores dos municípios.

4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA POPULAÇÃO/AMOSTRA

Preliminarmente, apresenta-se a Tabela 1 abaixo que evidencia um panorama geral da situação da apreciação das contas de governo dos municípios do Estado de Rondônia, no período de 2011 a 2015, sem levar em conta possíveis recursos interpostos pelos municípios:

TABELA 1 - SITUAÇÃO DA APRECIÇÃO DAS CONTAS ANUAIS DE GOVERNO

SITUAÇÃO DAS CONTAS	2011		2012		2013		2014		2015		TOTAL DE CONTAS APRECIADAS
	Quant.	(%)	Quant.	(%)	Quant.	(%)	Quant.	(%)	Quant.	(%)	
Regular	-	-	1	1,92	1	1,92	-	-	1	1,92	3
Regular com ressalvas	41	78,85	20	38,46	39	75,00	45	86,54	47	90,39	192
Irregular	10	19,23	31	59,62	12	23,08	6	11,54	4	7,69	63
Não apreciada	1	1,92	-	-	-	-	1	1,92	-	-	-
TOTAL	52	100,00	52	100,00	52	100,00	52	100,00	52	100,00	258

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os dados da Tabela 1 revelam que, no período de 2011 a 2015, foram apreciadas 258 prestações de contas de governo municipais, correspondendo a 99,23% do total de prestações de contas recepcionadas pelo TCERO no período, indicando um elevado índice de tempestividade e efetividade na apreciação das contas municipais por parte do órgão de controle externo do Estado de Rondônia.

Observa-se um baixo índice de contas apreciadas como “regulares”, posto que nos exercícios de 2011 e 2014 não houve nenhuma conta apreciada nessa categoria e nos demais exercícios examinados (2012, 2013 e 2015), respectivamente, apenas uma conta foi considerada “regular”, ou seja, menos de 2% do total de contas apreciadas no período.

Percebe-se que os exercícios de 2012 e 2013 tiveram o maior índice de contas consideradas “irregulares”, com 59,62% e 23,08%, respectivamente, das contas apreciadas no período. Nota-se, por fim, a preponderância das contas consideradas pelo TCERO na modalidade de “regular com ressalva”, com destaque para os exercícios de 2014 e 2015, com 86,54% e 90,39%, respectivamente, do total de contas apreciadas.

A Tabela 2 apresenta a estatística descritiva dos dados finais da pesquisa, ou seja, após a eliminação das observações com dados faltantes:

TABELA 2 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DA AMOSTRA FINAL

Variáveis	Observações	Média	Desvio Padrão	Mínimo	1º Quartil	Mediana	3º Quartil	Máximo
Aprov	257	0,76	0,43	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Par_CI	257	0,94	0,23	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Par_CT	257	0,69	0,46	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
Par_MPC	257	0,74	0,44	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
V_Rel	257	0,77	0,42	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00
I_Pref	257	0,35	0,48	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00
V_Cont	257	0,48	0,50	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00
O_Rel	257	0,62	0,49	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Partido	257	0,23	0,42	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00
Ori_CI	257	0,19	0,40	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00
R_Ö_per	257	65,50	259,06	-1.631,98	-19,53	77,46	179,67	1.037,49
O_per	257	1.999,91	761,33	959,44	1.541,17	1.755,89	2.247,10	6.451,07
Pop	257	30.922	62.162	2.283	8.830	15.541	27.600	502.748
G_Educ	257	393,29	226,25	60,89	255,63	333,01	419,47	1.616,04
G_Sau	257	296,60	169,68	116,90	204,13	251,60	318,58	1.682,94
IFDM	257	0,60	0,07	0,44	0,55	0,59	0,64	0,79
Transp	257	0,90	0,30	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Ouv	257	0,23	0,42	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

Os resultados tabulados, apresentados na Tabela 2, evidenciam que em média 76% das contas examinadas pelo Pleno do TCERO, no período pesquisado, receberam Parecer Prévio pela aprovação (com ou sem ressalvas). Do mesmo modo, em média, 94% dessas mesmas contas tiveram opinião do Controle Interno favorável à aprovação, ou seja, em 18% dos casos em que o Controle Interno dos respectivos municípios opinou favoravelmente à aprovação, o Pleno do TCERO, porém, decidiu de maneira diversa.

Isso indica que a ausência do parecer do controle interno nas prestações de contas municipais, por si só, é suficiente para sua reprovação (PARECER PRÉVIO TCERO Nº 53/2012 – PLENO). Entretanto, a sua presença, ainda que favorável à aprovação, não, necessariamente, assegura parecer favorável por parte da Corte de Contas. Essa constatação está consistente com a literatura e com a jurisprudência dos Tribunais de Contas, que reconhecem a importância da opinião do controle interno, porém afirmam que essa manifestação técnica não vincula as decisões das Corte de Contas.

Os dados revelam também que, no período examinado, em média 69% das opiniões do Corpo Técnico do TCERO, emitidas nos processos de contas municipais, foram no sentido da aprovação (com ou sem ressalvas), indicando que em 7% dos casos o Pleno decidiu de modo divergente.

Enquanto, no mesmo período, em média, o Ministério Público de Contas junto ao Tribunal Contas do Estado de Rondônia – MPC emitiu opinião favorável à aprovação (com ou sem ressalvas) em 74% das contas analisadas, apresentando divergência de apenas 2% em relação às decisões do Pleno. Isso indica que há um maior alinhamento entre a opinião do MPC e as decisões do Colegiado da Corte de Contas, se comparada com a manifestação do Corpo Técnico.

É possível que esse maior alinhamento entre a opinião do MPC e as decisões do Pleno do TCERO esteja associada aos momentos distintos em que o Corpo Técnico e o MPC se pronunciam nos autos. Em regra, o Corpo Técnico apresenta seu parecer antes do opinativo do MPC. Assim, em regra, os processos de prestação de contas chegam ao MPC mais “maduros” para apreciação do parquet, o que poderia explicar um posicionamento mais alinhado com a manifestação final da Corte de Contas.

Em relação ao Voto do Conselheiro Relator, observa-se que, em média, em 77% das contas analisadas foi no sentido da aprovação (com ou sem ressalvas). Portanto, em apenas 1% dos casos apreciados o Pleno decidiu de modo diferente, indicando que, em regra, o Voto do Conselheiro Relator é seguido pelos seus pares nas decisões colegiadas.

Verifica-se que em média 35% das contas examinadas no período são de prefeitos com curso superior, portanto, em contraposição, 65% das contas são de prefeitos que não possuem curso superior, indicando que, no período investigado, a maioria dos prefeitos municipais do estado de Rondônia não possui curso superior.

Observa-se que em média 48% das demonstrações contábeis inseridas nas prestações de contas foram assinadas por contadores com vínculo permanente com a administração, conseqüentemente, em contraposição, 52% das contas examinadas pelo TCERO no período foram assinadas por contadores terceirizados, indicando que a maioria dos contadores dos municípios rondonienses não possui vínculo permanente com a Administração Pública.

No que tange à origem do Conselheiro Relator, os dados da pesquisa revelam que, em média, 62% das contas examinadas no período, o Conselheiro Relator

ingressou na Corte de Contas por meio de indicação política, seja por parte da Assembleia Legislativa, seja por parte do Governador do Estado.

Observa-se ainda que, em média, em apenas 23% das contas analisadas, o Conselheiro Relator foi indicado pelo Governador do mesmo partido político do prefeito.

Quanto à origem do Controlador Interno, verifica-se que em média apenas 19% dos Controladores Internos são do quadro de servidores efetivos dos municípios, o restante são ocupantes de cargos comissionados de livre nomeação e exoneração. Talvez esse fato explique o elevado número de opiniões do CI favoráveis à aprovação das contas (94% dos casos), discrepando significativamente das decisões do Pleno (76%) e das opiniões do Corpo Técnico do TCERO (69%) e do MPC (74%).

No que concerne ao perfil populacional do Estado de Rondônia, os dados do trabalho mostram que, no período abrangido, a população média do estado foi de 30.922 habitantes, com amplitude bastante significativa, que vai da menor média populacional de 2.283 habitantes até a maior média populacional de 502.748 habitantes.

O orçamento total per capita médio foi de R\$1.999, com amplitude que variou de uma média mínima de R\$959 a uma média máxima de R\$6.451. Enquanto o resultado da execução orçamentária per capita média foi um superávit de R\$65, com amplitude que variou de uma média mínima de déficit no valor de R\$1.631 a uma média máxima de superávit no valor de R\$1.037. Essa situação evidencia uma elevada disparidade na gestão orçamentária dos municípios rondonienses.

Outro ponto que chama a atenção em relação aos dados da Tabela 2 é o fato de que em média 90% dos municípios possuem Portal de Transparência,

evidenciando que a maioria dos municípios rondonienses está comprometida em apresentar seus atos administrativos à sociedade. Contudo, ressalva-se que esta pesquisa não se ocupou de avaliar a qualidade das informações disponibilizadas nos Portais de Transparência dos municípios, limitando-se a investigar se tais portais existiam ou não.

Fato também relevante indica que, em média, apenas 23% dos municípios pesquisados dispõem de Ouvidorias constituídas, indicando uma grande oportunidade de melhoria em relação a esse quesito, que, em última análise, está relacionado com a questão da transparência da gestão pública.

De mais a mais, destaca-se que essa análise preliminar será mais bem evidenciada na apresentação dos dados da regressão LOGIT.

4.2 CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS DO MODELO

A Tabela 3 apresenta os dados da correlação entre as variáveis pesquisadas:

TABELA 3 – CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS DO MODELO

	Aprov	Par_C	Par_CT	Par_MPC	V_Rel	I_Pref	V_Cont	O_Rel	Partido	Ori_CI	R_O_per	O_per	Pop	G_Educ
Aprov	1,0000													
Par_CI	0,4027	1,0000												
Par_CT	0,7209*	0,2986	1,0000											
Par_MPC	0,8760***	0,3475	0,7013	1,0000										
V_Rel	0,9139***	0,4215	0,7427	0,8971	1,0000									
I_Pref	0,0009	0,0933	0,0057	0,0441	-0,0090	1,0000								
V_Cont	0,0712	0,0743	0,0437	0,0863	0,0928	0,0504	1,0000							
O_Rel	-0,0682	-0,0246	-0,0261	-0,0581	-0,0597	-0,0050	-0,0435	1,0000						
Partido	0,0747	0,0197	0,1326	0,0928	0,0779	-0,0047	0,1666	0,1330	1,0000					
Ori_CI	0,0244	-0,0454	0,0332	0,0639	0,0067	0,0061	0,2139	0,0013	0,1470	1,0000				
R_O_per	0,0079	0,0492	0,0493	0,0023	0,0226	-0,0428	-0,01189	0,0262	0,0315	-0,0972	1,0000			
O_per	0,0871	0,0290	0,0272	0,0764	0,0732	0,0693	-0,0078	-0,1202	0,0980	0,3228	-0,0698	1,0000		
Pop	-0,0004	-0,0765	0,0400	0,0117	0,0065	0,2165	0,2241	0,0867	0,1144	-0,1436	-0,0024	-0,0813	1,0000	
G_Educ	0,0812	0,0478	0,0335	0,0650	0,0615	0,1464	0,0017	-0,1884	0,0251	0,4022	-0,0919	0,8389	-0,1783	1,0000
G_Sau	0,1313	0,0357	0,1256	0,1379	0,1241	0,1243	-0,0698	-0,0937	0,1448	0,3813	-0,0850	0,7192	-0,1435	0,7762
IFDM	0,1073	0,0533	0,1755	0,1143	0,1479	0,2120	0,2591	-0,0806	0,0521	-0,2045	-0,0450	-0,0319	0,4308	-0,0221
Transp	0,0604	0,0863	0,0345	0,0475	0,0741	-0,0315	-0,0772	-0,0144	0,0260	-0,1704	0,0227	0,0633	0,0659	-0,0446
Ouv	-0,0382	0,0175	-0,0926	0,0032	-0,0152	0,0021	0,3802	-0,0286	0,0268	-0,2683	-0,0320	-0,1324	0,3937	-0,1803
	G_Sau	IFDM	Transp	Ouv										
G_Sau	1,0000													
IFDM	0,0417	1,0000												
Transp	-0,0120	0,1061	1,0000											
I Ouv	-0,1472	0,2938	0,1792	1,0000										

As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Destaca-se que o principal propósito aqui é identificar (par a par) o grau de relacionamento (correlação) entre a variável dependente e as demais variáveis explicativas do modelo.

Nesse sentido, observa-se que a opinião do controle interno, com coeficiente de 0,4027, apresentou correlação positiva, embora fraca, em relação ao parecer favorável à aprovação das contas (com ou sem ressalvas) emitido pelo Pleno do TCERO. Isso sugere que a opinião do controle interno (CI) dos municípios influencia muito pouco na apreciação das contas por parte do TCERO. Há, nesse fato uma aparente contradição, pois o TCERO, ao mesmo tempo em que exige o pronunciamento do Controle Interno nos processos de Prestação de Contas, parece não levar muito em conta no momento de decidir sobre tais contas a opinião expressa pelo controle interno do município.

Isso pode estar relacionado ao fato de que na maioria dos municípios do Estado de Rondônia (81% da amostra) os controladores internos serem ocupantes de cargos comissionados, de livre nomeação e exoneração, o que pode possibilitar um viés pró-gestor em suas manifestações técnicas. Isso pode estar fazendo com que o TCERO dê pouca credibilidade às opiniões proferidas pelo CI nos processos de contas.

Esse fato é um indicativo de que o pronunciamento do controle interno é meramente pró-forma, apenas para cumprimento de formalidades normativas. Isso configura um problema para o sistema de controle da administração pública, pois desvirtua o papel constitucional do CI, reduzindo sua efetividade.

A correlação entre o parecer emitido pelo Pleno do TCERO e a opinião do Corpo Técnico apresentou coeficiente de 0,7209, portanto correlação positiva, isto é, no mesmo sentido, indicando que existem indícios significativos de que em 72,09%

dos casos a opinião do Corpo Técnico coincide com a decisão do órgão colegiado do TCERO.

No mesmo sentido é a correlação entre o parecer emitido pelo Pleno do TCERO e a opinião do Ministério Público de Contas, que apresentou coeficiente de 0,876, portanto correlação positiva, isto é, no mesmo sentido, indicando que existem fortes indícios de que em 87,6% dos casos a opinião do MPC alinha-se à decisão do Pleno do TCERO.

De modo semelhante e de forma mais acentuada é a correlação entre o parecer emitido pelo Pleno do TCERO e o Voto do Conselheiro Relator, que apresentou coeficiente de 0,9139, portanto correlação positiva, isto é, no mesmo sentido, indicando que existem fortes indícios de que em 91,39% dos casos o Voto do Conselheiro Relator é seguido por seus pares.

Quanto às demais variáveis, os coeficientes apresentados evidenciam fraca ou nenhuma correlação, não merecendo maiores comentários.

Ressalta-se que essas conclusões preliminares poderão ser corroboradas ou refutadas por meio da regressão de probabilidades logísticas do modelo, que será apresentada na próxima seção deste trabalho.

4.3 REGRESSÃO LOGÍSTICA

A Tabela 4 apresenta os dados da regressão de probabilidades logísticas do modelo:

TABELA 4 - REGRESSÃO LOGIT DO MODELO

Variáveis Independentes	Sinal Pred.	Aprovação		
		Coefficiente	z-stat	p-value
Par_CI	+	2,947353	1,150	0,250
Par_CT	+	1,691504	1,690	0,092*
Par_MPC	+	3,442762	2,920	0,004***
V_Rel	+	3,294084	2,60	0,009***
I_Pref	+	-0,012854	-0,010	0,990
V_Cont	+	0,0664219	0,060	0,953
O_Rel	+	-0,3747156	-0,370	0,709
Partido	+	-0,0101798	-0,010	0,993
Ori_CI	+	-0,8452799	-0,540	0,588
R_O_per	+	-0,000749	-0,390	0,699
O_per	+	0,0003547	0,310	0,758
Pop	+	0,0009538	0,790	0,431
G_Educ	+	0,0009538	0,230	0,819
G_Sau	+	-0,000450	-0,009	0,929
IFDM	+	-8,535308	-1,060	0,287
Transp	+	-0,1159001	-0,080	0,940
Ouv	+	-1,348617	-0,980	0,328
_cons		-1,846411	-0,360	0,722
Observações		257		
R ²		0,8144		

Nota: ***, **, *, estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Inicialmente, observa-se que foram necessárias 7 iterações para estimar o modelo, com as 257 observações válidas. O LR Qui-quadrado, de 231,28, indica que os coeficientes das variáveis são conjuntamente significativos para explicar a variável dependente do modelo, ou seja, o resultado da apreciação das contas pelo TCERO. O pseudo R², de 0,8144, indica que 81,44% das variações da variável dependente

podem ser explicadas pelas variáveis independentes do modelo, atestando a capacidade preditiva do modelo utilizado.

A regressão de probabilidades logísticas do modelo, demonstrada na Tabela 4, não apresentou significância estatística para comprovação da hipótese da pesquisa de que **a opinião do controle interno pela aprovação das contas dos governos municipais amplia a probabilidade do parecer prévio do TCERO ser no sentido da regularidade das contas.**

Esse resultado pode estar relacionado a dois principais fatores:

a) o baixo número de observações válidas (257), o que exigiria ampliar o corte temporal da pesquisa, todavia em virtude da limitação na disponibilidade de informações e do tempo disponível para realizar a coleta dos dados, optou-se, no momento, pela inviabilidade da ampliação da pesquisa; e/ou

b) ao fato de 81% dos Controladores Internos dos municípios analisados serem ocupantes de cargos comissionados, de livre nomeação e exoneração pelo titular das contas em apreciação, o que poderia limitar a independência funcional e a imparcialidade profissional dos controladores internos. Isso implicaria influência significativa nas opiniões emitidas, eivando-as de viés pró-gestor e, conseqüentemente, reduziria a validação da opinião do CI por parte do TCERO.

A segunda hipótese parece consistente com os estudos de Vasicek, Dragija e Hladika (2010); Benedek, Szenténé e Béres (2014); e Barros et al (2015), que encontraram evidências de diversas inconsistências e limitações na atuação do controle interno, tais como, por exemplo, falta de autonomia e de independência dos controladores internos, falta de regras claras para o exercício do controle e existência de subordinação hierárquica.

A variável relacionada à opinião do Corpo Técnico do TCERO apresentou coeficiente positivo igual 1,69, estatisticamente significativa a 10%, sinalizando, com 90% de confiança, que a opinião do Corpo Técnico no sentido da aprovação das contas amplia, em média, a probabilidade do parecer prévio do TCERO ser pela aprovação das contas (com ou sem ressalvas). Isso reflete a importância da atuação do Corpo Técnico nas deliberações da Corte de Contas do Estado de Rondônia.

Do mesmo modo, o Parecer do Ministério Público de Contas junto ao TCERO apresentou coeficiente igual 3,44, estatisticamente significativa a 1%, indicando que a opinião do MPC no sentido da aprovação das contas, em média, aumenta, com 99% de confiança, a probabilidade do parecer prévio do TCERO ser pela aprovação das contas (com ou sem ressalvas). Esse fato evidencia um maior alinhamento entre a opinião do MPC e os membros do Pleno do TCERO.

Na mesma direção, o Voto do Conselheiro Relator apresentou coeficiente igual 3,29, com 99% de confiança, posto que o resultado foi estatisticamente significativo a 1%, evidenciando que o voto favorável do Relator, em média, aumentaria as chances do parecer prévio do TCERO ser pela aprovação das contas (com ou sem ressalvas). Isso indica que o voto do Conselheiro Relator, em regra, é seguido pelos seus pares nas decisões colegiadas da Corte de Contas do Estado de Rondônia.

Nota-se que o fato do prefeito possuir curso superior não apresentou evidências estatisticamente significantes no sentido de auxiliar na aprovação das contas. Esse resultado está consistente com a pesquisa de Milanezi (2016). Do mesmo modo, o fato do contador possuir vínculo permanente com a administração do município não apresentou evidências estatisticamente significativas favoráveis à aprovação das contas do município.

Não foram significativas as variáveis que visavam capturar os aspectos políticos (variáveis X_7 até X_9), o que pode indicar que não existe ingerência política nas apreciações realizadas em plenário, ou que as métricas utilizadas não foram capazes de capturar tais resultados.

Os resultados apontam também que não foram estatisticamente significativos os aspectos econômico, orçamentário e fiscal (variáveis X_{10} até X_{15}) no resultado da apreciação das contas, indicando que possivelmente os aspectos legais e técnicos prevalecem no âmbito do TCERO, o que parece corroborar aos achados de Revorêdo; Silva (2005), que identificaram que as decisões emanadas do Tribunal de Contas de Pernambuco refletem uma ênfase maior nos aspectos legais como contraponto à questão econômica.

Verifica-se que o aspecto de transparência (variáveis X_{16} e X_{17}), que visava capturar o efeito do controle social no julgamento das contas, também não apresentou resultados estatisticamente significativos. Isso pode ser decorrência de tratar-se de conceitos relativamente novos no contexto da administração pública municipal no âmbito do Estado de Rondônia, portanto os seus efeitos ainda não são relevantes na apreciação das contas de governo municipal, ou que as métricas utilizadas também não foram capazes de capturar os efeitos destas variáveis no resultado da apreciação das contas.

Por fim, nota-se que esses resultados, em linhas gerais, não diferem substancialmente dos apresentados nos estudos de Rocha (2013), Arantes (2013), Velten (2015) e Milanezi (2016).

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo investigar se os pareceres favoráveis emitidos pelo controle interno dos municípios rondonienses ampliam a probabilidade de aprovação das contas de governo municipais pelo TCERO. Para tanto, foram examinados os resultados dos pareceres prévios julgados pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, considerando as prestações de contas municipais relativas aos exercícios financeiros de 2011 a 2015.

A pesquisa trouxe como pressuposto que a opinião do controle interno pela aprovação das contas dos governos municipais amplia a probabilidade do parecer prévio do TCERO ser no sentido da regularidade das contas.

Todavia, com base no resultado da regressão LOGIT, não foi encontrada significância estatística que desse suporte a comprovação da hipótese da pesquisa.

Esse resultado pode estar atrelado a dois principais fatores: (a) o baixo número de observações válidas (257); e/ou (b) ao fato da maioria dos Controladores Internos dos municípios analisados serem ocupantes de cargos comissionados. Isso pode estar influenciando as opiniões emitidas pelo CI e, conseqüentemente, reduzindo a validação da opinião do CI por parte do TCERO. Portanto, a questão da pesquisa fica aberta para futuros trabalhos.

A pesquisa evidenciou ainda que a ausência do parecer do controle interno nas prestações de contas municipais, por si só, é condição suficiente para sua reprovação (PARECER PRÉVIO TCERO Nº 53/2012 – PLENO). Todavia, a sua presença, ainda

que favorável à aprovação, não, necessariamente, assegura parecer favorável por parte da Corte de Contas.

Como contribuições, acrescenta-se à literatura informações sobre a relevância da opinião do Corpo Técnico e do MPC para a apreciação das contas municipais por parte do Pleno do TCERO.

O estudo mostrou que há maior alinhamento entre a opinião do Ministério Público de Contas (MPC) e as decisões da Corte de Contas do Estado de Rondônia, se comparado com a manifestação do Corpo Técnico.

De modo semelhante, o presente estudo evidenciou que na maioria das deliberações plenárias acerca das contas municipais o voto do Conselheiro Relator é seguido por seus pares.

Os resultados desta pesquisa também evidenciaram que 81% dos controladores internos são ocupantes de cargos comissionados, de livre nomeação e exoneração. Portanto, agentes sem vínculo permanente com a administração municipal, o que pode estar limitando sua independência funcional e a imparcialidade de suas atividades.

Esse fato indica uma oportunidade de melhoria, no sentido de que os municípios rondonienses precisam estruturar melhor suas controladorias internas, principalmente, em relação ao provimento dos cargos. Só assim, esse órgão poderá, de fato, cumprir seu papel constitucional, sobretudo, no auxílio ao controle externo.

Outro aspecto relevante constatado no presente trabalho é o fato de apenas 23% dos municípios rondonienses possuem ouvidorias formalmente constituídas, caracterizando um importante ponto de melhoria no sentido da instituição e aperfeiçoamento das ouvidorias municipais, pois esse órgão constitui relevante elo

entre a sociedade e a administração, favorecendo a transparência da gestão pública e ampliando a participação popular na gestão e controle da coisa pública.

Para futuras pesquisas, sugere-se a replicação deste estudo em outros Tribunais de Contas dos demais estados brasileiros e também no próprio TCERO, ampliando o número de observações. Outra sugestão de pesquisa também válida seria investigar junto aos Conselheiros, aos membros do MPC e aos Auditores de Controle Externo quais seriam os fatores que aumentam ou limitam a credibilidade da opinião dos controladores internos dos municípios acerca das prestações de contas apresentadas anualmente para apreciação das Cortes de Contas.

Salienta-se, por fim, que a explicação científica de tais fatores poderia, por exemplo, evidenciar pontos de melhoria na atuação do CI dos municípios, tornando seus relatórios mais efetivos e sua opinião técnica mais imparcial e confiável, reduzindo o número de procedimentos por parte do controle externo, o que, em última análise, proporcionaria um exame mais célere das contas anuais por parte das Corte de Contas.

REFERÊNCIAS

ALVES, André Gomes de Souza; MORAES JÚNIOR, Valdério Freire de. O sistema de controle interno da gestão pública do poder executivo do município de PATOS/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, ISSN 2318-1001, João Pessoa, v. 4, n. 3, p. 56-71, set./dez. 2016.

ARANTES, Silvana Aparecida Domingues. **Motivos de rejeição de prestação de contas de executivos municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Dissertação (mestrado) - Faculdade Novos Horizontes, 2013.

BONIFÁCIO, Jeziel; MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Governança eletrônica nos municípios do sudoeste do paraná**. Trabalho apresentado ao V Congresso nacional de pesquisa em ciências sociais aplicadas: consequências sociais, legais e econ micas. Cascavel, 2016.

BARROS, Célio da Costa; MINEIRO; Diego Padilha de Siqueira. COUTINHO, Reginaldo de Sousa. **Avalia o dos sistemas de controles internos dos municípios do Estado de Roraima**. Trabalho apresentado ao IX Congresso da Associa o Nacional dos Programas de Pós-Gradua o em Ciências Contábeis. Curitiba, 2015.

BENEDEK, M.; SZENTÉNÉ, K. T.; B RES, D. (2014). **Internal Controls in Local Governments. Public Finance. State Audit Office of Hungary**: 2014/3 p. 296-309.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, out. 2014.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematiza o   luz da teoria e da práxis**. Tese (doutorado) - Faculdade de Economia, Administra o e Contabilidade, 2006.

BRASIL. Associa o dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON - Diagnóstico dos Tribunais de Contas do Brasil (Avalia o da Qualidade e Agilidade do Controle Externo - Revisão por pares). Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2013>>. Acesso em: 13 de fev. 2017.

BRASIL. Constitui o (1998). **Constitui o da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 10 abril. 2017.

_____. Resolu o CFC N . 1.135 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU). Brasília, 2017.

_____. Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE - <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/uf.php?lang=&coduf=11&search=rondonia>>. Acesso em: 28.2.2017.

CAVALCANTE, Danival Sousa; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2007. Disponível em: <http://www.imperatore.com.br/Artigos_Controladoria/>. Acesso em: 9.2.2017.

CARNEIRO, Adriano Figueredo. O controle externo da administração pública como ferramenta para justiça social. **Revista Controle (on line)**, V. 10, N. 1, Tribunal de Contas do Ceará, Fortaleza, 2012.

CRUZ Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n. 2, p. 2, maio/ago, 2008.

CRUZ, Cláudia Ferreira; FERREIRA; Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins da; MACEDO; Marcelo Álvaro da Silva. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 46 (1):153-76, jan./fev. 2012.

DIEHL, Carlos Alberto; DURIGON, Almir Rodrigues. Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - período de 2001 a 2011. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 24, n. 2, p. 91-109, abr./jun. 2013.

FILHO, Antônio José. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**: Ano I - nº 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

FRANÇA, João Marcos Machado de. **Práticas de governança eletrônica dos municípios do Estado de Rondônia**. Dissertação (mestrado) - Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, 2015.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**, 2004. Disponível em: <<http://www.intosai.org/>>. Acesso em: 28 jan. 2017.

LEMOS, Carlos Eduardo Henriques Feio de. **Controle social exercido através da denúncia no âmbito do TCE-RJ**. Dissertação (mestrado) - Fundação Getúlio Vargas – FGV, 2008.

LOPES, Jorge Expedido de Gusmão. RIBEIRO FILHO, José Francisco. PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo. SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da. Requisitos para aprovação de prestações de contas dos municípios: aplicação de análise discriminante (AD) a partir de julgamentos do controle externo. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 59-83, out./dez. 2008.

MARTINS, Giana Patrícia Sobreira de Carvalho. Controle interno: ferramenta essencial na gestão de um órgão público. **Revista da Universidade Estadual da Paraíba**: Campina Grande, 2015.

MILANEZI, Angelo Ricardo. **O efeito da utilização de créditos adicionais suplementares na rejeição das contas anuais: uma análise nos municípios capixabas entre 2008 e 2011**. Dissertação (mestrado) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, 2016.

NASCIMENTO, Cléber José; KRONBAUER, Clóvis Antônio; KRÜGER; Gustavo Pires; OTT Ernani. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 5 n. 12 (2011) p. 48-71. São Paulo, 2011.

OLIVEIRA, Gilmar Castelo Branco de. **A importância do controle interno nas finanças públicas**. Dissertação (mestrado) - Universidade de Brasília, 2013.

PEREIRA, Maurício Gomes. **Artigos científicos: como redigir, publicar e avaliar**. Rio de Janeiro: Editora Guanabara Koogan, 2014.

PEREIRA, Renato Monteiro. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade** [online]. Nov. 2015, Disponível em <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76238832008>> . Acesso em: 16 de nov. 2015.

PINHEIRO FILHO, Clodoaldo. **Disclosure informacional dos Tribunais de Contas Estaduais: abordagem à prestação de contas, transparência e interação social**. Dissertação (mestrado) - Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, 2016.

PINTO, Francisco das Chagas Brandão; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; MACHADO, Marcus Vinicius Veras; DAHER, Germana Fontenele; PETER, Maria da Glória Arrais. Análise das atividades da auditoria interna no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará: sob a ótica dos auditores internos. **Revista Controle** – Vol. X – n. 1 – Fortaleza, 2012.

REVORÊDO, Wirla Cavalcante. SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Decisões do Tribunal de contas do estado de Pernambuco para as contas municipais: uma análise focada no reflexo de indicadores sócio-econômicos**. Trabalho apresentado nos Anais do Congresso da USP Controladoria e Contabilidade, 5º. São Paulo: USP, 2005.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Rev. Adm. Pública** - Rio de Janeiro 47(4):901-25, jul./ago. 2013.

RONDÔNIA (estado) **Lei Complementar n. 154, 26 de julho de 1996**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, e dá outras providências.

_____. **Instrução Normativa n. 13/TCER-2004**. Dispõe sobre as informações e documentos a serem encaminhados pelos gestores e demais responsáveis pela Administração Direta e Indireta do Estado e dos Municípios; normatiza outras formas de controles pertinentes à fiscalização orçamentária, financeira, operacional, patrimonial e contábil exercida pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, e dá outras providências.

_____. **Decisão Normativa n. 002/2016/TCE-RO**, que estabelece as diretrizes gerais sobre a implementação e operacionalização do sistema de controle interno para os entes jurisdicionados.

SILVA, Romildo Araújo da; SOTA SILVA, Edwin Pinto de la; ADRIANO, Nayana de Almeida; GALAZZI, Geraldo Antônio. A Contabilidade governamental e os sistemas de informações gerenciais do Governo Federal Brasileiro como instrumentos de controle social: A disponibilização das informações orçamentárias e financeiras pela Internet. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 3, n. 2, p. 73-86, mai./ago. 2007.

VELTEN, Simone Reinholz. **Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos municípios capixabas pelo tribunal de contas do Estado do Espírito Santo**. Dissertação (mestrado) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, 2015.

VASICEK, V.; DRAGIJA, M.; HLADIKA, M. Impact of Public Internal Financial Control on Public Administration in Croatia. **Theoretical and Applied Economics**, v. 17, n. 4, p. 71-86, 2010.

VIDAL, Danielle Cabral; SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e. A percepção dos auditores externos sobre a adequação dos sistemas de controle interno nas empresas de capital aberto. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 67, p. 57-67, set./dez. 2016.