

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

PATRICIA ADRIANA AZAMBUJA

**A INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA PÚBLICA E A APRECIÇÃO
DAS CONTAS MUNICIPAIS**

**VITÓRIA
2018**

PATRICIA ADRIANA AZAMBUJA

**A INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA PÚBLICA E A APRECIÇÃO
DAS CONTAS MUNICIPAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Aridelmo José Campanharo
Teixeira

**VITÓRIA
2018**

PATRICIA ADRIANA AZAMBUJA

**A INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA PÚBLICA E A APRECIÇÃO
DAS CONTAS MUNICIPAIS**

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.

Aprovada em 26 de março de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Profº Dr.: ARIDELMO JOSÉ CAMPANHARO TEIXEIRA
FUCAPE

Profº Msc.: JOÃO EUDES BEZERRA FILHO
FUCAPE

Profª Dra.: SILVANIA NERIS NOSSA
FUCAPE

AGRADECIMENTOS

Primeiro a Deus, pela vida, pela saúde e capacidade.

A Emanuel meu esposo que sempre me incentivou e acreditou em mim mesmo quando até eu mesma duvidei. Agradeço-o por ter cuidado tão bem de Maitê, nosso bem mais precioso. Certamente vocês dois são meus maiores presentes dessa vida.

A Sílvia Cavalcante, quem se empenhou e não mediu esforços para proporcionar a classe contábil do estado de Mato Grosso o tão sonhado mestrado.

Aos colegas de mestrado e aos colegas do Ministério Público, com os quais dividi as apreensões e angústias durante essa caminhada.

Aos queridos professores que, com brilhantismo ampliaram nossa percepção e visão do mundo. Em especial aos professores orientadores Dr. Aridelmo Teixeira e Dr. Danilo Monte-Mor que me conduziram na realização desta pesquisa.

“Acredite, pense, faça, use sua intuição. Transforme sonho em suor, pensamento em ação. Enfrente cada batalha sabendo que a gente falha e que isso é natural, cair para se levantar, aprender para ensinar. Que o bem é maior que o mal, que primeiro a gente planta e só depois vai colher, o roteiro é sempre esse, lutar para depois vencer. E que a arma mais potente seja sempre sua mente munida só de bondade. E se você não se entregar, dá até para acreditar nessa tal de humanidade!”

(Bráulio Bessa)

RESUMO

A independência da auditoria contribui para a sua qualidade e conseqüentemente com a certificação da regularidade da gestão dos recursos públicos. No entanto a independência da auditoria no setor público pode ser comprometida em Tribunais de Contas nos quais a maioria dos responsáveis pelas decisões são oriundos de indicação política. Nesse contexto, o objetivo deste estudo é identificar se o fato do conselheiro relator do Tribunal de Contas de Mato Grosso ser oriundo de indicação política, diminui a probabilidade de voto contrário à aprovação das contas de governo dos municípios referentes aos exercícios de 2011 a 2015. Pelo método LOGIT/PROBIT, os resultados indicam que as contas que são apreciadas por relatores oriundos de indicação política têm menor probabilidade de obtenção de parecer contrário à aprovação das contas. Os resultados também demonstram que os conselheiros seguem o voto do relator na maioria das apreciações, e ainda, a maioria dos apontamentos realizados pela equipe de auditoria, e grande parte dos pareceres contrários do Ministério Público de Contas são ignorados pela corte de contas.

Palavras-chave: Auditoria. Independência. Contabilidade Pública. Controle Externo. Parecer do Tribunal de Contas. Municípios de Mato Grosso. Influência Política.

ABSTRACT

The independence of the audit contributes to its quality and, consequently, to the certification of the regularity of the management of public resources. However, the independence of auditing in the public sector can be compromised in Courts of Accounts in which the majority of decision makers are from a political standpoint. In this context, the purpose of this study is to identify whether the fact that the counselor rapporteur of the Mato Grosso Court of Audit is from a political indication, decreases the likelihood of voting contrary to the approval of the municipal government accounts for the years 2011 to 2015. By the LOGIT / PROBIT method, the results indicate that the accounts that are appreciated by rapporteurs from a political indication are less likely to obtain an opinion contrary to the approval of the accounts. The results also show that board members follow the rapporteur's vote in most of the assessments, and most of the notes made by the audit team and most of the contrary opinions of the Public Prosecutor's Office are ignored by the court of accounts.

Keywords: Audit. Independence. Public Accounting. External Control. Opinion of the Court of Auditors. Municipalities of Mato Grosso. Political Influence.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 8 |
| 2 REFERÊNCIAL TEÓRICO..... | 13 |
| 2.1 A INDEPENDÊNCIA NA AUDITORIA | 13 |
| 2.2 A DIFICULDADE OU IMPOSSIBILIDADE DO PRESSUPOSTO DA INDEPENDÊNCIA | 14 |
| 2.3 A PRESTAÇÃO DE CONTAS | 15 |
| 3 METODOLOGIA DE PESQUISA..... | 19 |
| 4 RESULTADOS..... | 27 |
| 4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA..... | 27 |
| 4.2 TESTE DAS MÉDIAS..... | 33 |
| 4.3 LOGIT/PROBIT | 34 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 38 |
| REFÊRENCIAS..... | 42 |

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

O valor da auditoria depende fortemente da percepção do público sobre sua independência (YU-CHENG ET AL 2017). A importância da independência do auditor, se dá pelo impacto que ela tem na qualidade da auditoria (TEPALAGUL e LIN 2015). Sem o pressuposto da independência, a administração poderia apresentar as suas contas e avaliar seu próprio trabalho, de acordo com seus interesses (GUSTAVSSON 2013; HOUGHTON ET AL 2005).

Alguns trabalhos alertam para a dificuldade e até a impossibilidade do pressuposto da independência da auditoria: Bazerman et al (1997), defendem que mesmo os auditores mais íntegros podem vir a fornecer julgamentos que respondam aos interesses das empresas que os contratam. Segundo Grasso e Sharkansky (2001), a visão pura da independência da auditoria é insustentável quando se busca averiguar atividades que são intrinsecamente políticas. Isso ocorre devido aos arranjos institucionais, nos quais o auditor independente assume uma responsabilidade pública, que exige completa fidelidade à confiança pública, transcendendo qualquer relação de trabalho com o cliente (BAZERMAN ET AL 1997).

Nesse sentido, a independência da auditoria do setor público pode ser comprometida, quando as apreciações das contas são realizadas por conselheiros oriundos de indicação política. O objetivo do presente trabalho é identificar se a probabilidade de voto contrário é menor quando as contas municipais do Estado de Mato Grosso são apreciadas pelos relatores oriundos de indicação política.

No Brasil, a cúpula responsável pelas decisões é oriunda de indicação política e o ingresso majoritário de pessoas desvinculadas às carreiras técnicas nos cargos

de conselheiros/ministros compromete o requisito da confiabilidade quanto ao julgamento imparcial (IOCKEN 2012).

As notícias de envolvimento de membros dos Tribunais de Contas em casos de corrupção no Brasil, já se tornaram corriqueiras. Dos nove ministros titulares do Tribunal de Contas da União, quatro são investigados ou foram citados em inquéritos que apuram a prática de corrupção. Inclusive, o atual presidente da corte é formalmente investigado na operação da Lava Jato (O DIA; 02/04/2017). O presidente e mais quatro conselheiros do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro foram presos e acusados de recebimentos de valores provenientes de desvio de recursos públicos. (ALBERNAZ; SILVEIRA; BARREIRA, 2017). No estado do Mato Grosso, o Supremo Tribunal Federal (STF) determinou o afastamento de cinco conselheiros por denúncia de serem beneficiados em um esquema de corrupção (ARAUJO 2017). Outro conselheiro, já se encontrava afastado por ser acusado de compra de vaga. (PORTAL G1 MATO GROSSO, 16/01/2017).

A preocupação com a independência se estende a outros cargos, e vem sendo alvo de discussão no âmbito da controladoria interna e da própria suprema corte. Já existe entendimento por parte do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o cargo de controlador interno deve ser provido por concurso público (ADI 3062 GO). O próprio Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso entende no mesmo sentido, ao disciplinar essa obrigatoriedade, e profere que o cargo de controlador interno requer, entre outras demandas, uma postura independente (Parecer TCE/MT 041/2012). Moraes (2000) defende que o acesso ao Supremo Tribunal Federal daqueles que exerceram cargos de confiança no poder executivo pode comprometer a independência da Corte Constitucional.

Empiricamente, os estudos de Lopes et al. (2008), Ott et al. (2011), Velten (2015) e Milanezi e Monte-mor (2017) visaram identificar determinantes que influenciam na apreciação das contas municipais pelos diferentes Tribunais de Contas do país. Lopes et al. (2008) encontraram relação da apreciação de contas municipais do Estado de Santa Catarina com indicadores produzidos a partir de métricas contábeis. Ott et al. (2011) constataram relação entre um maior número de apontamentos efetuados pelo TCE do Rio Grande do Sul em municípios que dispunham de um montante mais elevado de recursos, e menor número de apontamentos em municípios com o PIB e grau de escolaridade elevados.

No Espírito Santo, Velten (2015) verificou que os municípios com maior quantidade de profissionais da área contábil, tinham maior probabilidade de terem sua prestação de contas aprovadas, enquanto os municípios com resultado orçamentário positivo, têm menor probabilidade de contas rejeitadas e ainda que a menor escolaridade dos prefeitos e os municípios com maior população tinham maiores chances de rejeição de contas. Os resultados encontrados por Milanezi e Monte-mor (2017) sugerem que a utilização de créditos adicionais suplementares pode diminuir a probabilidade de rejeição de contas e que pode aumentar a probabilidade de aprovação das contas com ressalvas, além de que o fato do prefeito ter minoria na câmara municipal e a idade do prefeito aumentam a probabilidade de rejeição das contas e ainda foram significantes as variáveis prefeito reeleito e o IFGF, no sentido de reduzir a probabilidade de rejeição de contas.

Os estudos citados acima consideraram as informações provenientes do parecer definitivo do Tribunal de Contas e sua relação com dimensões e variáveis externas. No entanto, via de regra o relatório de auditoria deveria ser o principal referencial para subsidiar os conselheiros que compõem o Plenário no julgamento

das contas (Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas de Mato Grosso). Estes não foram analisados.

A presente pesquisa se diferencia por verificar as irregularidades apontadas pela equipe técnica de auditoria, o parecer do Ministério Público de Contas, além de verificar o voto individual dos conselheiros, abrangendo assim as principais etapas do processo de apreciação das contas municipais pelo Tribunal de Contas.

Trata-se de um tema relevante por estar diretamente relacionado com as atividades de controle e de gestão de recursos públicos. Espera-se com esta pesquisa poder demonstrar que a interferência política na nomeação dos conselheiros pode interferir no processo de apreciação das contas municipais, comprometendo a efetividade do trabalho desenvolvido pelo Tribunal de Contas.

Para análise dos dados utilizou-se o modelo Logit/Probit e foram verificadas as prestações das contas de governo dos 141 municípios do Mato Grosso referentes aos exercícios de 2011 a 2015.

Os resultados dessa pesquisa demonstram que a corte de contas segue o voto do relator na maioria das apreciações e que o voto do relator diverge do parecer do Ministério Público de Contas em grande parte dos casos. Este pode ser um indício de que o relator ignora, ou seja, não leva em consideração as irregularidades gravíssimas apontadas pela equipe técnica. E ainda foi verificada probabilidade maior de opinião contrária à aprovação das contas quando o relator é oriundo de concurso público.

Esses resultados podem contribuir de forma prática para a sociedade ao indicar a necessidade de revisão da regulamentação regente do Tribunal de Contas, no que tange aos atributos necessários ao cargo de conselheiro e a forma de

ingresso a este cargo. Bem como revisão da normatização quanto aos critérios a serem seguidos para apreciação das contas.

O trabalho está organizado em cinco capítulos. No capítulo 2, apresenta-se uma visão geral do pressuposto da independência na auditoria, além de serem apresentadas as peculiaridades da prestação de contas, em especial no Estado do Mato Grosso. No capítulo 3, são destacados os aspectos metodológicos empregados na pesquisa. O capítulo 4 apresenta os principais resultados da pesquisa e por fim no capítulo 5, estão as conclusões do estudo, em que se discutem as principais implicações dos resultados alcançados, além de sugestões para futuras pesquisas.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A INDEPENDÊNCIA NA AUDITORIA

Segundo Yu-Cheng et al (2017), os auditores além de serem qualificados devem exercer suas atividades de forma independente, pois o valor da auditoria depende fortemente da percepção do público sobre essa independência, e conseqüentemente da confiança depositada nos auditores. E ainda, Houghton et al (2005) classificam uma auditoria “de valor” como aquela feita com julgamentos e pontos de vista, independentes da gestão e da diretoria da empresa auditada, caso contrário são nada mais do que as vistas da própria gestão.

DeAngelo (1981) defende que a qualidade da auditoria é determinada pela probabilidade de o auditor detectar e denunciar uma irregularidade, então sem o pressuposto da independência é menos provável que o auditor venha a relatar irregularidades, comprometendo assim a qualidade da auditoria.

A Resolução nº 1311/2010 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE) versa que a independência cuida da postura que permite a apresentação de conclusões que não sofram efeitos de influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

Nesse sentido Dye, Staphenurst (1998) defendem que as entidades de auditoria são vistas como guardiões independentes do interesse público. Ser independente constitui aos auditores a possibilidade de cumprir o papel de examinador externo, e sem esse atributo, a administração poderia apresentar suas

contas e avaliar o seu trabalho com o risco de servir apenas aos próprios interesses (GUSTAVSSON 2013). A independência é uma condição indispensável à certificação de regularidade da gestão dos recursos públicos, ela garante a realização de práticas que aumentam o nível de transparência fiscal de um país, reforçando a credibilidade nos demonstrativos financeiros públicos e conduzindo à probidade dos gestores no uso dos recursos públicos (SUZART 2012).

2.2 A DIFICULDADE OU IMPOSSIBILIDADE DO PRESSUPOSTO DA INDEPENDÊNCIA

Alguns autores alertam para as dificuldades e até mesmo para a impossibilidade de alcance da independência. Bazerman et al (1997) explica que o auditor independente assume uma responsabilidade pública, que exige completa fidelidade e confiança públicas, transcendendo qualquer relação de trabalho com o cliente, mesmo sendo este o remunerador de seu trabalho. Com isso, defendem que mesmo os auditores mais íntegros podem vir a fornecer julgamentos que respondam aos interesses dos que o contratam e remuneram.

Grasso e Sharkansky (2001), concluíram em sua pesquisa que a independência é uma pedra no caminho do auditor, e que a visão pura da independência da auditoria é insustentável quando se busca averiguar atividades que são intrinsecamente políticas.

Loureiro et al (2009) defendem que a Constituição Federal contribuiu para a redução de práticas clientelistas ao exigir pelo menos 10 anos de exercício em atividades profissionais, em áreas que permitam ao candidato adquirir conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos, financeiros ou de administração pública. Ainda segundo os autores, contribuiu também ao restringir o poder de

indicação do Executivo, assegurando vagas a auditores de carreiras e representantes do Ministério Público de Contas. Já Gomes (2006) afirma que, o Tribunal de Contas pode ser significativamente suscetível à interferência política, até mesmo por meio do direcionamento de auditorias, na medida que os conselheiros são designados pelo executivo e legislativo.

Sendo assim pode-se esperar que a independência fique comprometida nos Tribunais de Contas, nos quais o relatório de auditoria passa pelo crivo de conselheiros, escolhidos por meio de indicação política.

2.3 A PRESTAÇÃO DE CONTAS

De acordo com Gomes (2006), qualquer pessoa ou entidade responsável por arrecadar e administrar qualquer espécie de bem público é submetida ao controle externo do Tribunal de Contas. Tal controle consiste em uma fiscalização que é exercida por meio de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Grateron (1999) explica que as entidades fiscalizadoras devem desenvolver e aplicar atividades que possibilitem a análise de tomada de decisões e de resultado alcançados pelos responsáveis pela gestão na administração pública e exemplifica com as seguintes atividades: inspeções, auditorias, diagnósticos, avaliações de desempenho, de sistemas de informações, de controles, entre outros.

Segundo Ott et al (2011), no âmbito governamental brasileiro o controle estatal previsto na CF/88 divide-se em duas espécies: o controle interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos; e o controle externo,

exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, e responsável pela fiscalização quanto à legalidade, economicidade, moralidade e demais princípios que norteiam a Administração Pública brasileira.

Ramires e Neto (2015) explicam que o Brasil segue o modelo de Tribunal de Contas de origem latina, com influência da Europa continental, caracterizando-se como órgão independente que auxilia o Poder Legislativo na execução do controle externo. Dentre as atribuições dos Tribunais de Contas destaca-se o de apreciar as contas dos municípios, sendo realizada por Conselheiros que compõem o plenário dos Tribunais de Contas (MILANEZI E MONTE-MOR 2017)

Nesse sentido temos que o controle externo sobre as contas dos municípios é exercido pelas câmaras municipais com o apoio dos Tribunais de Contas, que expressam por meio de pareceres, seu posicionamento com base nas informações evidenciadas pela contabilidade (LOPES ET AL, 2008). As contas anuais de governo demonstram a conduta do prefeito municipal no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas (RESOLUÇÃO NORMATIVA 10/2008 TCE/MT).

Consta do Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas de Mato Grosso que, via de regra, as análises realizadas e apresentadas pelo corpo técnico (técnicos e auditores) são o principal referencial para subsidiar os conselheiros que compõem o Plenário. No entanto, Velten (2015) afirma que a formação de opinião dos membros do Plenário não é vinculada aos resultados apresentados pelo corpo técnico.

Velten (2015) ainda defende que por conta da autonomia dada pela Constituição Federal de 1988 aos Tribunais de Contas, é possível que as apreciações das contas públicas não aconteçam de forma padronizada, ou seja, é

possível que cada Tribunal de Contas use critérios distintos quanto a forma de controle e julgamento daqueles que lhe prestam contas.

Conforme Constituição Estadual, no Mato Grosso, das sete vagas de conselheiros no Pleno do Tribunal, três são escolhidos pelo Governador, sendo uma de livre escolha e dois indicados pelo Tribunal em lista tríplice, alternadamente, entre auditores e membros do Ministério Público. Os outros quatro são escolhidos pela Assembleia Legislativa. Além de requisitos quanto a idade, idoneidade moral e reputação ilibada, precisam ter mais de 10 (dez) anos de exercício de função ou de efetiva atividade que exijam notório conhecimento jurídico, contábil, econômico e financeiro ou de administração pública.

No entanto, o ingresso dos auditores e membros do Ministério Público de Contas encontrava-se impedido por exigência imposta por meio da Emenda Constitucional nº 61/2011 que vigorou até março de 2017. Tal dispositivo exigia dez anos de função no próprio TCE/MT, como requisito para concorrer a vaga de conselheiro titular. Esta exigência impossibilitava o acesso da equipe oriunda de concurso ao cargo de conselheiro efetivo, uma vez que o quadro de conselheiros substitutos e procuradores de contas do TCE/MT somente começou a ser formado em 2009, e nesse sentido, tal Corte de Contas somente viria a ter um integrante oriundo da classe técnica em 2019. (NOTÍCIAS STF 2.014)

De acordo com o Regimento Interno do TCE/MT, durante o período no qual os Conselheiros titulares estão afastados, são substituídos pelos titulares dos cargos de Conselheiro Substituto, inclusive, exercendo as mesmas atribuições com as mesmas garantias e prerrogativas. Por um lado, os conselheiros substitutos ingressam por meio de concurso público de provas e títulos, cumprindo vários requisitos tais como: idoneidade moral e reputação ilibada, conhecimentos

multidisciplinares, e experiência profissional. Por outro lado, titulares da corte de contas do tribunal do Mato Grosso são todos conselheiros oriundos de indicação política de livre escolha, nenhum dos conselheiros foi proveniente do quadro técnico. Sendo que os conselheiros que são provenientes de concurso público atuam somente em substituição nos casos de afastamento dos titulares.

De acordo com a Resolução Normativa 14/2007 do TCE/MT, ao apreciar as contas anuais de governo, o TCE/MT emite parecer prévio, favorável ou contrário à aprovação das contas anuais, que só deixa de prevalecer por decisão de dois terços ou mais dos membros da Câmara Municipal. O parecer prévio sobre as contas anuais de governo manifesta a conclusão do TCE/MT sobre a apresentação adequada das contas anuais, a observância dos princípios fundamentais de contabilidade, do princípio da transparência, observância dos limites constitucionais, legais na execução dos orçamentos públicos, o cumprimento dos programas previstos na LOA, consonância com plano plurianual e a lei das diretrizes orçamentárias e o resultado das políticas públicas (RESOLUÇÃO NORMATIVA 10/2008 TCE/MT).

Tendo esse contexto como referência, este trabalho tem como hipótese:

H₁: a probabilidade de voto contrário à aprovação é menor quando as contas municipais do Estado de Mato Grosso são apreciadas por relatores oriundos de indicação política.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

O objetivo da pesquisa é identificar se a probabilidade de voto contrário é menor quando as contas municipais do Estado de Mato Grosso são apreciadas por relatores oriundos de indicação política.

Trata-se de uma pesquisa de natureza empírica, em que a abordagem do problema remete a um estudo quantitativo. Quanto ao aspecto temporal, trata-se de pesquisa longitudinal, que abrange o período de 2011 a 2015. No que se refere a características de corte transversal, trata-se de um estudo que abrange a análise das apreciações das contas de governo de 141 (cento e quarenta e um) municípios do estado de Mato Grosso, realizadas pelo TCE/MT. No que se refere ao método de estimação, foi utilizada a análise de regressão estimada tanto pelo estimador logit quanto pelo probit.

A pesquisa teve como fonte de dados o sítio do TCE/MT, onde se encontram publicados todos os relatórios e pareceres relativos as prestações de contas municipais. Foram analisados os relatórios de auditoria, os pareceres do Ministério Público de Contas e os pareceres prévios de apreciação das contas municipais de governo, todos referentes aos exercícios financeiros de 2011 a 2015.

A Figura 1 representa o ciclo de apreciação das Contas Municipais.

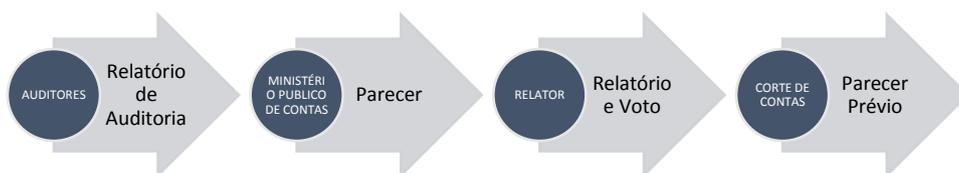


Figura 1: Ciclo da Avaliação das Contas Municipais

Fonte: Elaborada pela autora.

O relatório de auditoria consiste na apresentação do resultado do exame das contas anuais do município e tem como objetivo subsidiar a emissão do parecer prévio sobre as contas de governo (RESOLUÇÃO 14/2007 TCE/MT). Ele é elaborado pelos auditores e técnicos, estes profissionais são oriundos de concurso público. Desses relatórios foram extraídas as irregularidades por eles tipificadas e classificadas de acordo com a Resolução Normativa nº 02/2015 do TCE/MT.

É assegurado ao responsável pelas contas, o contraditório e a ampla defesa previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal, portanto foi considerado neste trabalho as irregularidades mantidas pela equipe de auditoria após a análise das justificativas, esclarecimentos, contestações e providências.

O Ministério Público de Contas é representado pelo procurador, oriundo de concurso público, que avalia o relatório de auditoria e elabora parecer que pode ser favorável ou contrário a aprovação das contas (RESOLUÇÃO 14/2007 TCE/MT).

O Relator é designado por rodízio ou sorteio, ou por dependência em decorrência de prevenção, conexão ou continência entre processos já distribuídos ou ainda automaticamente via sistema por meio de processamento eletrônico. O relator elabora relatório com voto e juntamente com o parecer ministerial, submete à apreciação da corte de contas. A opinião da maioria dos conselheiros resulta no Parecer Prévio do Tribunal de Contas, que pode ser favorável ou contrário à aprovação das contas municipais (RESOLUÇÃO 14/2007 TCE/MT).

A pesquisa determinou a origem dos conselheiros, sendo estes oriundos de indicação política, ou nomeados por meio de concurso público.

Para verificar se a origem do conselheiro, sendo política, diminui a probabilidade de o seu voto ser contrário à aprovação das contas de governo das prefeituras, foi utilizada a Equação 1:

$$\mathbf{Voto\ Individual}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \cdot \mathbf{Origem\ Conselheiro}_{i,t} + \sum \mathbf{controles}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

A variável dependente que se pretende explicar é uma *dummy* denominada **Voto Individual**, na qual foi utilizado valor 1 (um) para quando o voto do conselheiro era contrário à aprovação das contas, e valor 0 (zero) quando seu voto era favorável.

A variável independente, **Origem Conselheiro**, busca capturar a informação que representa a forma como o conselheiro ingressou no cargo, assumindo valor 1 (um) se foi por indicação do Poder Legislativo ou Executivo, e valor 0 (zero) se ingressou por meio de concurso público.

As variáveis de controle foram divididas em três grupos: variáveis políticas, apreciações e Irregularidades.

Características Políticas:

Com o objetivo de captar as características políticas dos municípios, foram selecionadas as variáveis a seguir, com base no estudo de Velten (2015).

A variável denominada **prefeito reeleito**, busca responder se o prefeito responsável pelas contas apreciadas estava no exercício de seu segundo mandato, sendo que a resposta positiva assume valor 1 (um) e a resposta negativa valor 0 (zero);

A variável denominada **prefeito partido governador**, busca responder se o prefeito responsável pelas contas apreciadas pertencia ao mesmo partido ou

coligação do governador, sendo que a resposta positiva assume valor 1 (um) e a resposta negativa valor 0 (zero);

A variável denominada **partido esquerda**, busca responder se o prefeito responsável pelas contas apreciadas pertencia a algum partido de esquerda (PT, PDT, PPS, PCdoB, PSB, PV, PSTU, PCO e PMN), sendo que a resposta positiva assume valor 1 (um) e a resposta negativa valor 0 (zero);

Apreciações:

A seguir constam as variáveis independentes que demonstram as opiniões de cada agente envolvido na apreciação das contas municipais e também os casos de divergência de opinião entre eles.

A variável **Dummy Gravíssima**, busca capturar a informação que representa a opinião equipe técnica responsável pela auditoria, assumindo valor 1 (um) para as prestações de contas com apontamento de pelo menos uma irregularidade de nível gravíssima mantida após análise da defesa e valor 0 (zero) para as prestações de contas sem apontamentos ou com apontamentos de irregularidades de nível moderado ou grave.

A variável **Parecer MPC**, busca capturar a informação que representa a opinião do Ministério Público de Contas, assumindo valor 1 (um) para quando seu parecer foi contrário à aprovação das contas, e valor 0 (zero) quando seu parecer foi favorável.

A variável **Voto Relator**, busca capturar a informação que representa a voto do conselheiro relator, assumindo valor 1 (um) para quando seu voto foi contrário à aprovação das contas, e valor 0 (zero) quando seu voto foi favorável.

A variável **Relator**, indica qual foi o conselheiro que relatou a prestação de contas, assumindo o valor 1(um) quando se trata do relator da prestação de contas e 0 (zero) quando é relatado por outro conselheiro.

A variável **Parecer Prévio**, busca capturar a informação que representa o resultado da votação, assumindo valor 1 (um) para quando o Parecer Prévio do Tribunal de Contas foi contrário à aprovação das contas, e valor 0 (zero) quando foi favorável.

A variável **Individual Difer. Relator**, busca capturar a informação que representa os casos nos quais houve divergência de opinião entre o voto individual dos conselheiros e o voto do relator, assumindo valor 1 (um) quando o voto individual foi diferente do voto do relator, e valor 0 (zero) quando os votos foram iguais.

A variável **Individual Difer. MPC**, busca capturar a informação que representa os casos em que o voto individual dos conselheiros foi diferente do parecer do Ministério Público de Contas, assumindo valor 1 (um) quando o voto individual foi diferente do parecer do Ministério Público de Contas, e valor 0 (zero) quando as opiniões foram iguais.

A variável **Relator Difer. MPC**, busca capturar a informação que representa os casos nos quais o voto do relator foi diferente do parecer do Ministério Público de Contas, assumindo valor 1 (um) quando o voto do relator foi diferente do parecer do Ministério Público de Contas, e valor 0 (zero) quando os votos foram iguais.

A variável **Parecer Prévio Difer. MPC**, busca capturar a informação que representa os casos nos quais o parecer prévio foi diferente do parecer do Ministério Público de Contas, assumindo valor 1 (um) quando o parecer prévio foi diferente do

parecer do Ministério Público de Contas, e valor 0 (zero) quando os pareceres foram iguais.

Irregularidades:

As variáveis do grupo **Irregularidades** compreendem as irregularidades mantidas após análise da defesa e classificadas pela equipe de auditoria do Tribunal de Contas. Elas foram tipificadas de acordo com a Resolução Normativa nº 17/2010 do TCE/MT: não classificadas; licitação; despesa; prestação de contas; contrato; contabilidade; controle interno; gestão fiscal/financeira; pessoal; planejamento/orçamento; regime próprio de previdência social; gestão patrimonial; limites constitucionais/legais; diversos; convênio. A mesma resolução determina que a equipe técnica classifique as irregularidades em “gravíssimas”, “graves” ou “moderadas”.

Para esta pesquisa foi criada uma variável para cada tipo de irregularidade, em que foi utilizado valor 1 (um) para as contas que sofreram apontamento pela equipe de auditoria, e valor 0 (zero) para as que não sofreram apontamento.

Foi criada também uma variável para capturar a informação quanto ao nível de gravidade de cada irregularidade, onde foi utilizado valor 1 (um) para a irregularidade classificada pela equipe de auditoria como gravíssima, e valor 0 (zero) para as irregularidades que não possuíam apontamento, ou possuíam apontamento classificado como moderada ou grave.

No Quadro 1 são apresentadas as variáveis de controle bem como as respectivas proxies e fonte.

| | X_i | Variáveis Independentes | Proxy | Fonte | Literatura Referencial |
|----|-------|-------------------------|---|--------------------|------------------------|
| FO | X_1 | Origem Conselheiro | Variável binária (dummy) de valor 1 (um) quando o | Tribunal de Contas | Velten (2015) |

| | | | | | |
|-------------------|----------|-----------------------------|--|-----------------------------------|----------------------|
| | | | conselheiro teve sua origem por meio de indicação política e valor 0 (zero) quando o teve por concurso. | de Mato Grosso | |
| | X_2 | Prefeito Reeleito | Variável binária (<i>dummy</i>) que assume valor 1 (um) quando o prefeito foi reeleito e valor 0 (zero) quando do primeiro mandato. | Tribunal Regional Eleitoral | Velten (2015) |
| | X_3 | Prefeito Partido Governador | Variável binária (<i>dummy</i>) que assume valor 1 (um) quando o prefeito é do mesmo partido/coligação que elegeu o governador do Estado e 0 (zero) quando não o é. | Tribunal Regional Eleitoral | Velten (2015) |
| | X_4 | Partido Esquerda | Variável binária (<i>dummy</i>) que assume valor 1 (um) quando o prefeito pertence aos partidos denominados de esquerda e 0 (zero) quando o prefeito não pertence. | Tribunal Regional Eleitoral | Velten (2015) |
| APRECIÇÕES | X_5 | Dummy Gravíssima | Variável binária (<i>dummy</i>) que assume valor 1 (um) nas prestações contas com ao menos uma irregularidade gravíssima e valor 0 (zero) nas prestações de contas sem irregularidades ou com irregularidades moderadas ou graves. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Incluído pela autora |
| | X_6 | Parecer MPC | Variável binária (<i>dummy</i>) de valor 1 (um) quando o parecer foi contrário à das contas e valor 0 (zero) quando foi a favor. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Incluído pela autora |
| | X_7 | Voto Relator | Variável binária (<i>dummy</i>) de valor 1 (um) quando o voto foi contrário à aprovação das contas e valor 0 (zero) quando foi a favor. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Velten (2015) |
| | X_8 | Relator | Variável binária (<i>dummy</i>) de valor 1 (um) quando se trata do relator da prestação de contas e 0 (zero) quando é relatado por outro conselheiro. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Velten (2015) |
| | X_9 | Parecer Prévio | Variável binária (<i>dummy</i>) de valor 1 (um) quando o parecer foi contrário à aprovação das contas e valor 0 (zero) quando foi a favor. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Velten (2015) |
| | X_{10} | Individual Difer. Relator | Variável binária (<i>dummy</i>) de valor 1 (um) quando o voto individual foi diferente do voto do relator e valor 0 (zero) quando os votos foram iguais. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Incluído pela autora |
| | X_{11} | Individual Difer. MPC | Variável binária (<i>dummy</i>) de valor 1 (um) quando o individual foi diferente do parecer do Ministério Público de Contas e | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Incluído pela autora |

| | | | | | |
|------------------------|---|---|---|-----------------------------------|----------------------|
| | | | valor 0 (zero) quando foram iguais. | | |
| | X_{12} | Relator Difer. MPC | Variável binária (<i>dummy</i>) de valor 1 (um) quando o voto do relator foi diferente do parecer do Ministério Público de Contas e valor 0 (zero) quando foram iguais. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Incluído pela autora |
| | X_{13} | Parecer Prévio Difer. MPC | Variável binária (<i>dummy</i>) de valor 1 (um) quando parecer prévio do Tribunal de Contas foi diferente do parecer do Ministério Público de Contas e valor 0 (zero) quando foram iguais. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Incluído pela autora |
| IRREGULARIDADES | X_{14} | Não classificadas | Variável binária (<i>dummy</i>) que assume valor 1 (um) nas prestações contas com apontamento da irregularidade e valor 0 (zero) nas prestações de contas sem apontamento da irregularidade. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Ott et al (2011) |
| | X_{15} | Licitação | | | |
| | X_{16} | Despesa | | | |
| | X_{17} | Prestação de Contas | | | |
| | X_{18} | Contrato | | | |
| | X_{19} | Contabilidade | | | |
| | X_{20} | Controle Interno | | | |
| | X_{21} | Gestão fiscal/financeira | | | |
| | X_{22} | Pessoal | | | |
| | X_{23} | Planejamento/O rçamento | | | |
| | X_{24} | Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) | | | |
| | X_{25} | Gestão Patrimonial | | | |
| | X_{26} | Limites Constitucionais | | | |
| | X_{27} | Diversos | | | |
| | X_{28} | Convênio | | | |
| | X_{29} | Nível Licitação | Variável binária (<i>dummy</i>) que assume valor 1 (um) nas prestações contas com apontamento da irregularidade de nível gravíssima e valor 0 (zero) nas prestações de contas sem apontamento ou com apontamento da irregularidade com nível moderada ou grave. | Tribunal de Contas de Mato Grosso | Incluído pela autora |
| | X_{30} | Nível Despesa | | | |
| | X_{31} | Nível Prestação de Contas | | | |
| | X_{32} | Nível Contrato | | | |
| | X_{33} | Nível Contabilidade | | | |
| X_{34} | Nível Controle Interno | | | | |
| X_{35} | Nível Gestão fiscal/financeira | | | | |
| X_{36} | Nível Pessoal | | | | |
| X_{37} | Nível Planejamento/ Orçamento | | | | |
| X_{38} | Nível Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) | | | | |
| X_{39} | Nível Gestão | | | | |

| | | | | | |
|--|----------|----------------------------------|--|--|--|
| | | Patrimonial | | | |
| | X_{40} | Nível Limites Constitucionais | | | |
| | X_{41} | Nível Diversos | | | |
| | X_{42} | Nível Convênio | | | |

Quadro 1: Descrição das variáveis.

Fonte: Elaborada pela autora.

Capítulo 4

4 RESULTADOS

Neste capítulo são apresentadas as estatísticas descritivas das variáveis obtidas em relação à amostra analisada, os testes de médias e os resultados das análises de regressão estimadas por modelos LOGIT/PROBIT. Este trabalho teve por objeto verificar se a origem do relator do TCE/MT, sendo política, diminui a probabilidade de seu voto ser contrário a aprovação das contas de governo das prefeituras (H1). Foram utilizados o software Stata 12.0 e planilhas eletrônicas (Excel) para gerar e estimar os resultados apresentados neste capítulo.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A Tabela 1 apresenta um panorama dos votos individuais dos conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. Observa-se que, entre 2011 e 2015 a amostra contou com 4.295 votos, sendo que, desse total, em média 69% dos votos foram oriundos de conselheiros provenientes de indicação política, sendo os demais de concurso público.

Observa-se ainda que 8% dos votos dos conselheiros foram contrários à aprovação de contas. Que 14% dos votos dos conselheiros foram divergentes do Parecer do Ministério Público de Contas (Tabela 1).

Embora a Resolução nº 1311/2010 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE) verse que o auditor, não pode se deixar influenciar por fatores ou quaisquer elementos materiais ou afetivos que possam resultar na perda de sua independência, os resultados da Tabela 1 revelam que a maioria dos votos dos

conselheiros foram iguais ao voto do relator. Essa constatação dá indícios de que os conselheiros cumprem um papel meramente figurativo, sem trazer contribuições ao relatório confeccionado pelo relator, e sem o ceticismo profissional previsto na norma que os conselheiros. Conseqüentemente não contribuem para a redução de eventuais influências políticas que possam existir sobre o parecer prévio. Tal indício corrobora com Grasso e Sharkansky (2001), ao afirmar que a visão pura da independência da auditoria é insustentável quando se busca averiguar atividades que são intrinsecamente políticas.

TABELA 1
ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS VOTOS INDIVIDUAIS

Esta tabela apresenta a estatística descritiva das variáveis que mensuram as características dos votos dos conselheiros.

| Variáveis | n | Mean | S.D. |
|---------------------------|------|------|------|
| Voto Individual | 4295 | 0,08 | 0,28 |
| Origem Conselheiro | 4295 | 0,69 | 0,46 |
| Individual Difer. MPC | 4295 | 0,14 | 0,35 |
| Individual Difer. Relator | 4295 | 0,00 | 0,03 |

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora.

Com o intuito de compreender os fatores que influenciam a apreciação das contas municipais, a Tabela 2 expõe a média, desvio-padrão e mediana das variáveis, segregadas em três grupos. Observa-se que a amostra é composta de 706 prestações de contas de governo dos 141 municípios de Mato Grosso, no período compreendido entre os anos de 2011 e 2015.

No Painel “A” encontram-se as características políticas dos relatores e dos prefeitos. No Painel “B” encontram-se as variáveis relativas a opinião dos agentes envolvidos no processo de apreciação das contas. E no Painel “C” encontram-se as irregularidades apontadas pela equipe técnica de auditoria (Tabela 2).

Características Políticas

Observa-se que 83% das contas foram apreciadas por relatores oriundos de indicação política. 22% das contas apreciadas pertenciam a prefeitos reeleitos; 49% das contas eram de prefeitos que pertenciam ao partido do governador; 24% pertenciam a partidos de esquerda (Tabela 2).

Apreciações

Os resultados apontam que a equipe técnica de auditoria manteve o apontamento de irregularidades gravíssimas em 33% das prestações de contas após a análise da defesa. O MPC se manifestou contrário à aprovação das contas em 22% do total das prestações, enquanto somente 8% do total das prestações de contas resultaram em Parecer Prévio Contrário. Ou seja, os relatores e consequentemente o Parecer Prévio do Tribunal de Contas foram divergentes do parecer do MPC em 14% das contas (Tabela 2).

Quando se volta a análise para as contas que sofreram pelo menos um apontamento de irregularidade de nível gravíssima (233 contas em média), é possível observar que o MPC se pronunciou contrário em 156 delas. Dessas 156 contas em que o MPC se pronunciou contrário, os relatores votaram contrário em apenas 57. (Figura 2)

A Figura 2 demonstra que há indícios de que o relatório do MPC, juntamente com os apontamentos da equipe de auditoria são ignorados em grande parte dos julgamentos do TCE/MT. Ela revela que os relatores divergiram da opinião do MPC em 63% dos casos em que o MPC se posicionou contrário a aprovação das contas. Esses resultados enfatizam a suscetibilidade à interferência política defendida por Gomes (2006).

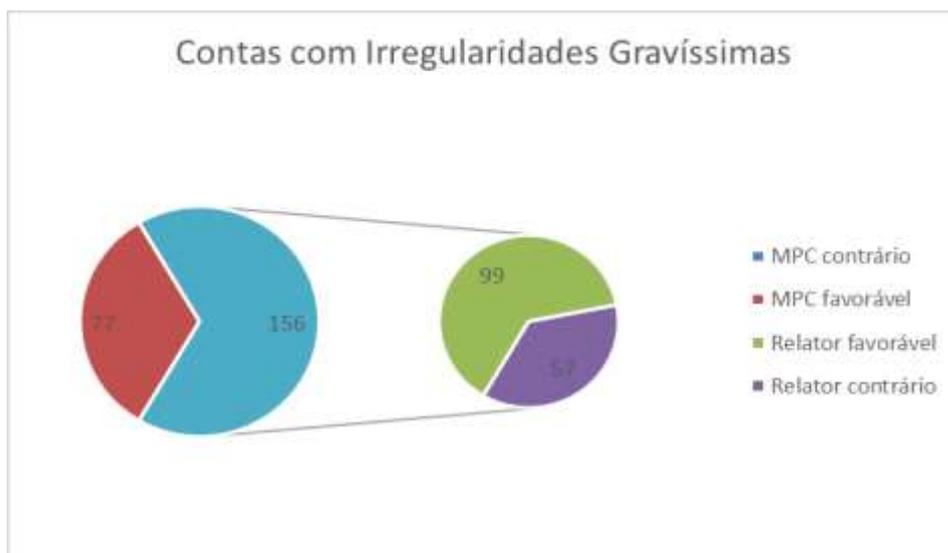


Figura 2: Contas com Irregularidades Gravíssimas
 Fonte: Elaborada pela autora.

E quando se volta a análise para as contas que não sofreram apontamentos ou sofreram apontamentos somente de irregularidades de nível moderado ou grave (473 contas em média), é possível observar que o MPC e os relatores se pronunciaram contrário em apenas 5 delas. (Figura 3)

A Figura 3, demonstra que raramente os agentes apreciadores se manifestam contrários a aprovação de contas que não apresentam irregularidades gravíssimas (1% em média das contas sem irregularidades gravíssimas). Ou seja, irregularidades graves ou moderadas não são relevantes para motivarem um parecer contrário, nem mesmo para o Ministério Público de Contas (MPC).

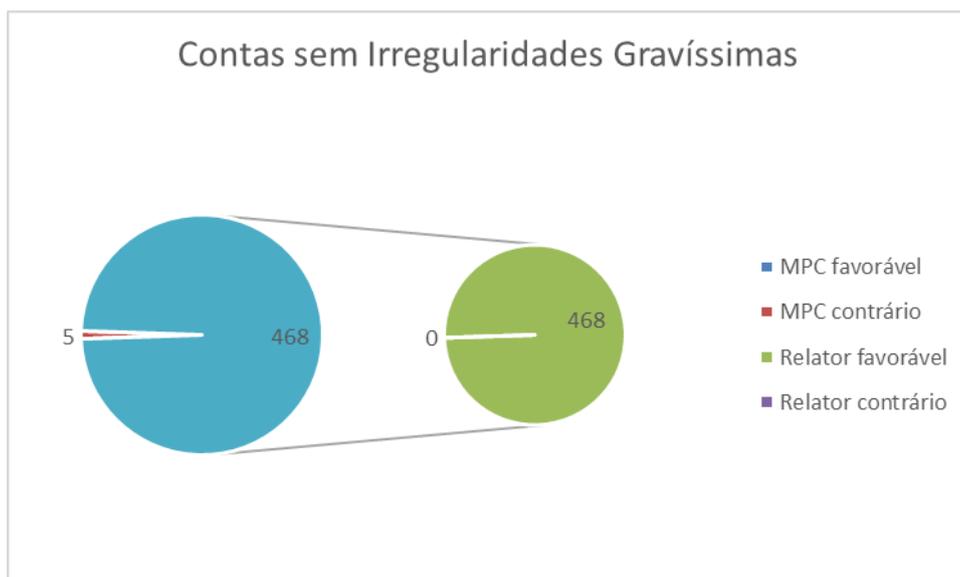


Figura 3: Contas com Irregularidades Gravíssimas
Fonte: Elaborada pela autora.

Irregularidades

Quanto às irregularidades gravíssimas, foi observado que 20% das contas apresentaram irregularidades do tipo Limites Constitucionais Gravíssimas e 20% do tipo Gestão Fiscal e Financeira (Tabela 2).

11% das contas municipais sofreram apontamentos do tipo não classificadas e este tipo não possui classificação quanto ao nível.

Quanto as irregularidades de nível moderado ou grave, foi verificado que 15% das contas municipais sofreram apontamentos do tipo Gestão Fiscal e Financeira, 10% Diversos, 26% Planejamento e Orçamento, 22% Prestação de Contas, 9% Contabilidade, e 1% das contas obtiveram apontamentos do tipo Despesa, Controle Interno e Pessoal.

Não foram observados apontamentos dos demais tipos de irregularidades.

ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS CONTAS MUNICIPAIS

Esta tabela apresenta a estatística descritiva das variáveis que mensuram as características das contas municipais. O Painel A - Características Políticas encontram-se as variáveis que se referem as características políticas do relator e dos prefeitos. No Painel B - Apreciações encontram-se representadas as opiniões dos agentes sobre as contas municipais e a divergência de opiniões entre os agentes. E no Painel C - Irregularidades representa os tipos de irregularidades e seu respectivo nível de gravidade que foram apontadas pela equipe técnica de auditoria.

| Variáveis | n | Mean | S.D. |
|--|-----|------|------|
| <u>Painel A - Características Políticas</u> | | | |
| Origem do Relator | 706 | 0,83 | 0,37 |
| Prefeito Reeleito | 706 | 0,22 | 0,41 |
| Prefeito Partido Governador | 706 | 0,49 | 0,50 |
| Partido Esquerda | 706 | 0,24 | 0,43 |
| <u>Painel B – Apreciações</u> | | | |
| Dummy gravíssimas | 706 | 0,33 | 0,47 |
| Parecer MPC | 706 | 0,22 | 0,41 |
| Voto Relator | 706 | 0,08 | 0,28 |
| Parecer Prévio | 706 | 0,08 | 0,28 |
| Relator Difer. MPC | 706 | 0,14 | 0,35 |
| Parecer Prévio Dif. MPC | 706 | 0,14 | 0,35 |
| <u>Painel C - Irregularidades</u> | | | |
| Não Classificadas* | 706 | 0,11 | 0,32 |
| Limites Constitucionais | 706 | 0,20 | 0,40 |
| Nível Limites Constitucionais | 706 | 0,20 | 0,40 |
| Gestão Fiscal Financeira | 706 | 0,35 | 0,48 |
| Nível Gestão Fiscal Financeira | 706 | 0,20 | 0,40 |
| Diversos | 706 | 0,10 | 0,30 |
| Nível Diversos | 706 | 0,00 | 0,00 |
| Planejamento e Orçamento | 706 | 0,26 | 0,44 |
| Nível Planejamento e Orçamento | 706 | 0,00 | 0,00 |
| Prestação de Contas | 706 | 0,22 | 0,42 |
| Nível Prestação de Contas | 706 | 0,00 | 0,00 |
| Cotabilidade | 706 | 0,09 | 0,28 |
| Nível Contabilidade | 706 | 0,00 | 0,04 |
| Despesa | 706 | 0,01 | 0,10 |
| Nível despesa | 706 | 0,00 | 0,00 |
| Controle Interno | 706 | 0,01 | 0,11 |
| Nível Controle Interno | 706 | 0,00 | 0,00 |
| Pessoal | 706 | 0,01 | 0,08 |
| Nível Pessoal | 706 | 0,00 | 0,04 |

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora.

As variáveis diversos, nível diversos, licitação, nível licitação, contrato, nível contrato, RPPS, nível RPPS, gestão patrimonial, nível gestão patrimonial, convênio e nível convênio, foram ocultadas da tabela acima por não possuírem observações,

*A variável não classificadas, não possui classificação quanto ao nível.

4.2 TESTE DAS MÉDIAS

Nossa análise concentra-se nos resultados provenientes do voto do relator, quem de fato opina pelas contas municipais e, conseqüentemente, o posicionamento de seu voto acaba determinando o resultado do Parecer Prévio do TCE/MT.

Nos resultados dos testes de diferença das médias, apresentados na Tabela 3, o objetivo foi demonstrar se há diferença entre o grupo de prestação de contas que obtiveram voto do relator favorável e o grupo que obtiveram o voto contrário do relator. As variáveis origem do conselheiro e prefeito reeleito apresentaram médias maiores no grupo de contas que obtiveram voto favorável. As variáveis Parecer do MPC e dummy gravíssimas apresentaram médias maiores no grupo de contas que obtiveram voto contrário. As demais variáveis não apresentaram diferenças significantes.

Esse resultado sugere que os relatores tendem a votar favorável, quando são de origem política e quando as contas se tratam de prefeitos reeleitos. E que os relatores tendem a votar contrário à aprovação das contas que possuem irregularidades gravíssimas e quando o MPC emite parecer contrário.

TABELA 3
TESTE DE DIFERENÇAS DE MÉDIAS

Esta tabela representa o teste de diferenças de médias entre o grupo dos Relatores que foram favoráveis a aprovação das contas e o grupo dos Relatores que foram contrários a aprovação das contas municipais.

| Variáveis | Relator Favorável | | Relator Contrário | | ≠ médias | P- valor |
|---|-------------------|----------|-------------------|----------|----------|-----------|
| | média | Desv Pad | média | Desv Pad | | |
| Painel A - Características Políticas | | | | | | |
| Origem Conselheiro | 0,693 | 0,461 | 0,644 | 0,479 | 0,049 | 0,054 * |
| Prefeito Reeleito | 0,229 | 0,420 | 0,093 | 0,291 | 0,135 | 0,000 *** |
| Prefeito Partido Governador | 0,487 | 0,500 | 0,452 | 0,498 | 0,035 | 0,204 |
| Partido Esquerda | 0,240 | 0,427 | 0,234 | 0,424 | 0,005 | 0,822 |
| Painel B - Apreciações | | | | | | |
| Parecer MPC | 0,149 | 0,356 | 0,952 | 0,214 | -0,803 | 0,000 *** |
| Dummy Gravissimas | 0,275 | 0,447 | 0,935 | 0,247 | -0,660 | 0,000 *** |

Número de Observações 4295

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora.

Nos resultados dos testes de diferença das médias, apresentados na Tabela 4, foi possível verificar com 90% de confiança que há diferença significativa entre o grupo dos relatores oriundos de concurso e o grupo de relatores oriundos de indicação política. A média dos relatores que votam contrário é maior no grupo de relatores oriundos de concurso, dando indícios de que os relatores oriundos de indicação política estão mais suscetíveis a interferências políticas em seus julgamentos.

TABELA 4
TESTE DE DIFERENÇAS DE MÉDIAS (RELADORES)

Esta tabela representa o teste de diferenças de médias entre o grupo dos Relatores que são oriundos de concurso público e o grupo dos Relatores que são oriundos de indicação política.

| Variáveis (y) | Concurso | | Indicação Política | | ≠ médias | P-valor |
|---------------|----------|----------|--------------------|----------|----------|-----------|
| | Média | Desv Pad | Média | Desv Pad | | |
| Voto Relator | 0,161 | 0,369 | 0,070 | 0,255 | 0,091 | 0,001 *** |

Número de Observações 706

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora.

4.3 ESTIMAÇÃO DA RELAÇÃO ESTUDADA POR MEIO DOS MODELOS LOGIT /PROBIT

Nas Tabelas 5 e 6 o modelo LOGIT/PROBIT estima a probabilidade da emissão de opinião contrária à aprovação das contas municipais. Como nesse estudo foi identificado que somente as irregularidades gravíssimas são relevantes para motivarem um parecer contrário à aprovação das contas, esta análise se concentra nas variáveis que capturam o nível das irregularidades.

Na Tabela 5, foram consideradas os tipos de irregularidades e diferenciando-se dos achados de Velten (2015), os resultados apontam que a origem do conselheiro sendo política, diminui a probabilidade de o voto do relator ser contrário a aprovação das contas com 95% de confiança pelo método logit, e com 99% de confiança pelo método probit com sinal negativo, confirmando a hipótese desta pesquisa. Nota-se também que o fato do parecer do Ministério Público de Contas ser contrário e as irregularidades dos tipos Limites Constitucionais e Gestão Financeira de nível gravíssimas aumentam a probabilidade de o relator ser contrário a aprovação das contas, pois se mostraram significantes ao nível de 1% com sinal positivo pelos dois métodos.

TABELA 5
REGRESSÃO LOGÍSTICA

Esta tabela demonstra quais variáveis influenciam no voto do relator na apreciação das contas municipais considerando os tipos de irregularidades gravíssimas.

| Variáveis | Voto Relator LOGIT | | | Voto Relator PROBIT | | |
|--|-----------------------|---------|-----|------------------------|---------|-----|
| | Coef. | P-valor | | Coef. | P-valor | |
| <u>Painel A - Características Políticas</u> | | | | | | |
| Origem Conselheiro | -1,161 | 0,012 | ** | -0,713 | 0,003 | *** |
| Prefeito Reeleito | -0,986 | 0,048 | ** | -0,584 | 0,034 | ** |
| Partido Governador | 0,360 | 0,311 | | 0,220 | 0,257 | |
| Partido Esquerda | 0,322 | 0,438 | | 0,199 | 0,387 | |
| <u>Painel B - Apreciações</u> | | | | | | |
| Parecer MPC | 3,653 | 0,000 | *** | 1,762 | 0,000 | *** |
| <u>Painel C - Irregularidades</u> | | | | | | |
| Nível Limites Constitucionais | 0,945 | 0,015 | ** | 0,506 | 0,015 | ** |
| Nível Gestão Fiscal Financeira | 1,322 | 0,006 | *** | 0,754 | 0,003 | *** |
| Nível Diversos | 0,000 | | | 0,000 | | |
| Nível Planejamento e Orçamento | 0,000 | | | 0,000 | | |
| Nível Prestação de Contas | 0,000 | | | 0,000 | | |
| Nível Contabilidade | 0,000 | | | 0,000 | | |
| Nível despesa | 0,000 | | | 0,000 | | |
| Nível Controle Interno | 0,000 | | | 0,000 | | |
| Nível Pessoal | 0,000 | | | 0,000 | | |
| _cons | -4,787 | 0,000 | | -2,373 | 0,000 | |

| | | |
|-----------------------|-----|-----|
| Número de Observações | 704 | 704 |
|-----------------------|-----|-----|

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.
 Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora.
 As variáveis nível licitação, nível contrato, nível RPPS, nível gestão patrimonial e nível convênio, foram ocultadas da tabela acima por não possuírem observações.

Ainda na Tabela 5, tal qual verificado no estudo de Milanezi e Monte-mor (2017), o fato do prefeito pertencer a um partido de esquerda e ao mesmo partido/coligação que elegeu o governador não foram significantes, já o fato das contas se tratarem de prefeitos reeleitos, diminui a probabilidade de o voto do relator ser contrário a aprovação das contas, com 90% de confiança.

Na Tabela 6, foi considerado a incidência de pelo menos um apontamento de irregularidade gravíssima e os resultados sugerem que o apontamento de irregularidades gravíssimas em geral não influencia o voto do relator. Sugere também que a origem do conselheiro sendo política, diminui a probabilidade de o voto do relator ser contrário a aprovação das contas com 99% de confiança pelos dois métodos, diferenciando-se dos achados de Velten (2015).

TABELA 6
REGRESSÃO LOGÍSTICA

Esta tabela demonstra quais variáveis influenciam no voto do relator na apreciação das contas municipais considerando o apontamento de pelo menos uma irregularidade gravíssima.

| Variáveis | Voto Relator - LOGIT | | | Voto Relator - PROBIT | | |
|--|----------------------|---------|-----|-----------------------|---------|-----|
| | Coef. | P-valor | | Coef. | P-valor | |
| <u>Painel A - Características Políticas</u> | | | | | | |
| Origem Conselheiro | -1,211 | 0,003 | *** | -0,721 | 0,001 | *** |
| Prefeito Reeleito | -0,810 | 0,107 | | -0,488 | 0,070 | * |
| Partido Governador | 0,332 | 0,333 | | 0,207 | 0,281 | |
| Partido Esquerda | 0,265 | 0,517 | | 0,175 | 0,462 | |
| <u>Painel B - Apreciações</u> | | | | | | |
| Parecer MPC | 4,316 | 0,000 | *** | 2,085 | 0,000 | *** |
| <i>Dummy</i> Gravíssimas | 0,657 | 0,377 | | 0,401 | 0,260 | |
| _cons | -4,578 | 0,000 | | -2,269 | 0,000 | |
| Número de Observações | 706 | | | 706 | | |

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pela autora.

Ainda na Tabela 6, o fato das contas se tratarem de prefeitos reeleitos, diminui a probabilidade de o voto do relator ser contrário à aprovação das contas, com 90% de confiança pelo método probit, já pelo método logit não se mostrou significativa.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O TCE/MT é a instituição responsável pelo controle externo da gestão dos recursos públicos. O TCE/MT tem como missão contribuir para a qualidade e efetividade dos serviços no interesse da sociedade. Seus valores são, entre outros, a impessoalidade e a imparcialidade, atuando de forma independente, técnica e comprometida com o interesse público. (TCE/MT, 2017)

Este estudo trouxe indícios de que a composição do TCE/MT, preponderantemente política, e a sistemática de apreciação das contas municipais no Estado do Mato Grosso, pouco tem contribuído para que o TCE/MT possa atingir seu objetivo e cumprir sua missão. O que demonstra o distanciamento dos valores institucionais declarados e a baixa efetividade no aproveitamento dos recursos públicos inseridos no Tribunal anualmente, em média 350 milhões (LOA/2017).

O ingresso da equipe técnica na Corte de Contas encontrava-se impedido até 2019, por exigências da Emenda nº 61/2011 da Constituição do Estado de Mato Grosso. Assim, no período pesquisado, os conselheiros titulares eram todos oriundos de indicação política e os conselheiros oriundos de concurso público atuavam apenas como substitutos na ausência dos conselheiros titulares.

Esta pesquisa buscou verificar o nível de independência do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso e, dentro dessa perspectiva, foi possível observar indícios de que se trata de uma corte fictícia, na qual a grande maioria dos votos dos conselheiros (inclusive dos conselheiros oriundos de concurso público) acompanha o voto do relator. Esse resultado corrobora com o que Bazerman et al (1997)

defenderam: mesmo os auditores mais íntegros, podem vir a fornecer julgamentos influenciados por políticas institucionais.

Ao verificar o nível da influência política no processo de apreciação das contas municipais, a pesquisa constatou que a maioria dos Pareceres Prévios é divergente do parecer do Ministério Público de Contas, quando esse se posiciona contrário a aprovação de contas.

Grateron (1999) versa que o desenvolvimento de atividades como auditorias, inspeções, diagnósticos entre outras, possibilita a análise dos resultados alcançados pela gestão na administração pública. E embora o Manual de Auditoria Governamental do TCE/MT verse que via de regra, tais análises realizadas pelo corpo técnico deveriam ser o principal referencial para subsidiar os conselheiros que compõem o Plenário, a pesquisa verificou que na maioria dos casos as irregularidades gravíssimas apontadas pela equipe técnica são ignoradas. E ainda foi verificada probabilidade maior de opinião contrária à aprovação das contas quando o relator é oriundo de concurso público.

Foi observado que a equipe técnica de auditoria encontrou irregularidades gravíssimas em 33% das contas municipais. Com base nesses apontamentos o MPC emitiu parecer contrário em 22% das contas. Após a apreciação pelos conselheiros, resultou em 8% de Pareceres Prévios contrários a aprovação das contas municipais.

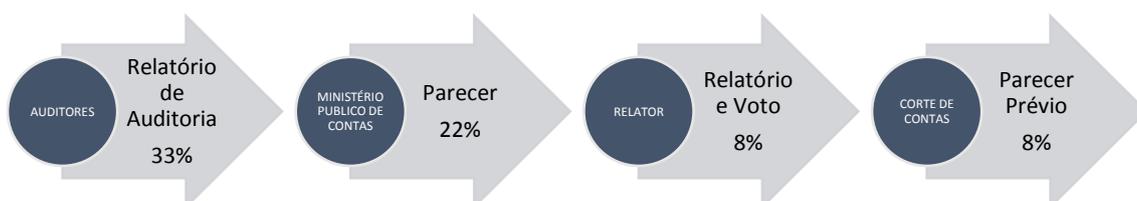


Figura 4: Ciclo da Apreciação das Contas Municipais com resultados.
Fonte: Elaborada pela autora

Foi observado ainda que a grande maioria de municípios com irregularidades graves ou moderadas obtiveram parecer favorável à aprovação das contas. Este resultado sugere que as irregularidades de níveis graves e moderadas não são relevantes para o MPC e para os conselheiros, e que a incidência de irregularidades gravíssimas em geral, não influencia no voto do relator. Ainda sobre as irregularidades foi possível observar que somente as irregularidades Limites Constitucionais e Gestão Fiscal e Financeira sofrem classificação de nível gravíssimas pelos auditores, e que estas podem influenciar o voto contrário à aprovação pelos relatores.

Esta pesquisa sugere revisão das normas, que possibilite o ingresso de técnicos ao cargo de Conselheiro Titular. Sugere a participação de órgãos de classe na indicação de técnicos, tal como acontece no judiciário. Sugere ainda a necessidade de parâmetros pré-estabelecidos de conteúdo mínimo, com justificativa que fundamente a divergência aos apontamentos dos auditores e do Parecer do Ministério Público.

Este estudo vai ao encontro da proposta de Emenda à Constituição Federal 22/2017 de iniciativa da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), que propõe a criação do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas, aprimora os critérios e requisitos para a investidura de seus membros, modifica sua composição de forma que seja predominantemente de membros oriundos de carreira técnica e propõe ainda a criação de um diploma processual de controle externo que possibilite a padronização da atuação dos Tribunais de Contas.

Apesar de ter contado com os dados mais recentes disponíveis, a pesquisa possui limitações quanto ao período, limita-se a cinco exercícios. Também não foi

verificada a habilidade técnica dos conselheiros nesse estudo. Para futuras pesquisas sugere-se a replicação deste estudo nos demais Tribunais de Contas do país, em períodos maiores e ainda a replicação da pesquisa no Tribunal de Contas de Mato Grosso, após a posse de quatro conselheiros oriundos de concurso público, devido ao recente afastamento dos conselheiros titulares. Uma segunda recomendação de pesquisa seria a de estender a verificação deste estudo aos julgamentos das contas pelas Câmaras Municipais.

REFERÊNCIAS

ALBERNAZ B, SILVEIRA D e BARREIRA G. **Presidente e 4 conselheiros do TCE do RJ são presos em operação**. Globo.G1, Rio de Janeiro, 29 mar. 2017.

Disponível em: <<http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/alvos-de-operacao-contrafraude-no-tribunal-de-contas-do-rj-sao-presos.ghtml>>. Acesso em: 24 de abr. 2017.

ARAUJO, Pollyana. **STF determina afastamento de 5 conselheiros do TCE-MT citados por ex-governador em delação**. Globo.G1, Mato Grosso, 14 set. 2017.

Disponível em: <<https://g1.globo.com/mato-grosso/noticia/stf-determina-afastamento-de-5-conselheiros-do-tce-mt-citados-por-ex-governador-em-delacao.ghtml>>. Acesso em: 13 de nov. 2017.

BAZERMAN, M. H; MORGAN, K. P; LOEWENSTEIN, G. F. Opinion: The impossibility of auditor independence. **Sloan Management Review**, v. 38, n. 4, p. 89, 1997.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (Goiás). **Lei 15.224/2005 do Estado de Goiás**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.602. Art. 37, II e V. Criação de Cargo em Comissão. Inconstitucionalidade. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Assembleia Legislativa e Governador do Estado de Goiás. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 14 de abril de 2011.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição PEC 22/2017**.

Altera o artigo 22, altera o inciso III do art. 52, altera o artigo 73, acrescenta o artigo 73-A, altera o parágrafo único do art. 75, altera a alínea “r” do inciso I do artigo 102, todos da Constituição Federal, e acrescenta os artigos 29-A e 115 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para modificar a forma de composição dos Tribunais de Contas, criar o Conselho Nacional dos Tribunais de Contas e adotar outras providências. Disponível em:

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/129565>>. Acesso em: 05 abr. 2018.

GLOBO. **Conselheiro acusado de comprar vaga no TCE-MT é afastado do cargo**.

G1, Mato Grosso, 16 jan. 2017. Disponível em: <<http://g1.globo.com/mato-grosso/noticia/2017/01/conselheiro-acusado-de-comprar-vaga-no-tce-mt-e-afastado-do-cargo.html>>. Acesso em: 24 abr. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1311/2010 - Independência -Trabalhos de Auditoria e Revisão**. Disponível em:

<http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001311>. Acesso em: 07 nov. 2017.

DEANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, n. 3, p.183-199, 1981.

DYE, Kenneth M.; STAPENHURST, Rick. **Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption**. Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank, 1998.

GOMES, E. G. M. As agências reguladoras independentes e o Tribunal de Contas da União: conflito de jurisdições? **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 4, 2006.

GRASSO, P. G; SHARKANSKY, I. The Auditing of Public Policy and the Politics of Auditing: The US GAO and Israel's State Comptroller. **Governance**, v. 14, n. 1, p. 1-21, 2001.

GRATERON, I. R. G. Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, n. 21, 1999.

GUSTAVSSON, M. Democratic Origins of Auditing. "Good Auditing" in Democratic Perspectives. **QoG Working Paper**, Series, 13 October, 2013. ISSN 1653-8919.

HOUGHTON, K. A., et al. Auditor independence: Regulation, oversight and inspection. In Campbell T. & Houghton K. (Eds.), **Ethics and Auditing**, pp. 221-238, 2005. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/j.ctt2bj00.16>>. Acesso em: 06 nov. 2017.

IOCKEN, Sabrina Nunes. **As funções do Tribunal de Contas no controle de políticas públicas**. Dissertação. Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, 2012. Disponível em: Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/106708>>. Acesso em: 06 nov. 2017.

LOPES, J. E. de G. FILHO, J. F. R. PEDERNEIRAS, M. M. M. SILVA, F. D. C. 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**, v. 19, n. 4, p. 59-83, 2008.

LOUREIRO, M. R. et al. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 4, 2009.

MATO GROSSO. **Constituição do Estado de Mato Grosso**. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/arquivos/legislacao/constituicao_estadual.pdf>. Acesso: 06 nov. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 61, de 13 de julho de 2011**. Disponível em: <<http://www.al.mt.gov.br/storage/webdisco/leis/ec-61-2011.pdf>>. Acesso em: 06 abr. 2017.

_____. **Lei nº 10.515, de 26 de janeiro de 2017**. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado de Mato Grosso para o exercício financeiro de 2017 Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/7C7B6A9347C50F55032569140065EBBF/F71C1338448654DC842580B500582FD2>>. Acesso: 06 de abr. 2017.

MILANEZI, A. R; MONTE-MOR, D. S. O efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais dos municípios capixabas. In: XI Congresso ANPCONT. **Anais...** Belo Horizonte – MG. ANPCONT, 2017.

MORAES, Alexandre de. **Jurisdição constitucional e tribunais constitucionais: garantia suprema da Constituição**. São Paulo: Atlas, p. 274, 2000.

OTT, E; KRUGER, G. P; KRONBAUER, C. A. Análise dos Fatores Explicativos das Inconformidades Apontadas pelo TCE/RS nas Auditorias em Executivos Municipais

da Região Metropolitana de Porto Alegre. In: XXXV Encontro da ANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro – RJ. ANPAD, 2011.

O DIA. Quatro dos nove ministros do TCU são citados em investigações. O Dia, Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://odia.ig.com.br/brasil/2017-04-02/quatro-dos-nove-ministros-do-tcu-sao-citados-em-investigacoes.html>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

RAMIRES, C. C; NETO, O. G. R. A reforma dos Tribunais de Contas: uma revisão a partir das propostas de emendas constitucionais. **Revista Direito e Política**, v. 10, n. 2, p. 1184-1214, 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Notícias STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=282526>>. Acesso em: 24 abr. 2017.

SUZART, J. A. S. Ser ou não ser independente? Um estudo exploratório sobre a independência das Instituições Superiores de Auditoria e o nível de transparência fiscal dos países. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 24-39, 2012.

TEPALAGUL, Nopmanee; LIN, Ling. Auditor independence and audit quality: A literature review. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 30, n. 1, p. 101-121, 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. **Identidade da Instituição**. Cuiabá, 2017. Disponível em:

<<http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/sid/767>> Acesso em: 21 de agosto de 2017

_____. **Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas de Mato Grosso**. Cuiabá, 2013. Disponível em:

<<http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/42827>>. Acesso em: 12 jun. 2016

_____. **Parecer 041/2012**. Consulta Técnica. Cuiabá, 2014. Disponível em:

<www.tce.mt.gov.br/protocolo/documento/num/111872/ano/2012/numero_documento/21292/ano_documento/2012/hash/cb35e272f9214c626669425e4db1f78a+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 04 de abril. 2017

_____. **Regimento Interno do TCEMT, Resolução Nº 14, de 02 de outubro de 2007**. Cuiabá, 2007. Disponível em:

<<http://www.tce.mt.gov.br/legislacao?categoria=10>>. Acesso em: 12 jun. 2016

_____. **Resolução 02 de 24 de fevereiro de 2015**. Altera a Resolução Normativa nº 17/2010. Cuiabá, 2014. Disponível em:

<<http://www.tce.mt.gov.br/legislacao?categoria=12>>. Acesso em: 12 jun. 2016.

_____. **Resolução 10 de 25 de novembro de 2008**. Estabelece Regras para Apreciação das Contas. Cuiabá, 2014. Disponível em:

<<http://www.tce.mt.gov.br/legislacao?categoria=12>>. Acesso em: 12 jun. 2016.

_____. **Resolução 17 de 25 de novembro de 2010**. Atualiza a classificação das irregularidades para apreciação e julgamento das contas anuais de governo e de gestão a partir da competência 2010. Disponível em:

<<https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00021191/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20n%C2%BA%20017-2010.pdf>>. Acesso em: 07 dez. 2010.

VELTEN, Simone Reinholz. **Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos municípios capixabas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**. 2015. 98 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) da

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2015.

YU-CHENG, L; et al. Net Losses and the Relationship between Auditor Independence and Client Importance: Evidence from a Cubist Regression-Tree Model. **Journal of Emerging Technologies in Accounting**, v. 14, n. 1, p. 13-25, 2017. ISSN: 15541908.