



O Efeito da Implantação do Sistema de Controle Interno Municipal na Qualidade da Informação prestada pelas Prefeituras Brasileiras: Um estudo a partir dos Relatórios de Auditoria dos Tribunais de Contas

SABRINA VASCONCELOS MOTA RODRIGUES

Mestranda em Ciências Contábeis no PPGCC da Universidade Federal de Pernambuco

ALANN INALDO SILVA DE SÁ BARTOLUZZIO

Mestrando em Ciências Contábeis no PPGCC da Universidade Federal de Pernambuco

LUIZ CARLOS MIRANDA

Docente do PPGCC da Universidade Federal de Pernambuco

Resumo

O estudo objetiva verificar como a implementação dos Sistemas de Controle Interno municipais influenciam a qualidade das informações emitidas pelos municípios brasileiros. Para alcançar o objetivo proposto foram analisados 294 relatórios de auditoria disponibilizados pelos Tribunais de Contas de 09 estados brasileiros, abrangendo uma amostra de 147 municípios e o total de 3.401 irregularidades nas gestões locais. A qualidade da informação foi verificada a partir da construção de um Índice de Qualidade da Informação, usado como *proxy* para as irregularidades apontadas nos relatórios em períodos que abrangem a introdução da Lei de Responsabilidade Fiscal e a normatização do Sistema de Controle Interno pelos Tribunais de Contas e pelo próprio município, analisados com o auxílio de modelos Tobit estimados com a técnica de Dados em Painel. Os resultados indicam que a publicação dos normativos que versam sobre o Sistema de Controle Interno, tanto dos Tribunais de Contas como os municípios, e a Lei de Responsabilidade não representam uma melhora na qualidade das informações das prestações de contas, indicando que o processo de normatização não é uma condição suficiente para que as contas públicas sejam divulgadas em um patamar superior de qualidade. Além disso, constatou-se que os municípios com menores níveis de desenvolvimento socioeconômico, avaliados a partir do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal e o PIB *per capita*, estão mais propensos a emitir relatórios com um maior volume de irregularidades. O mesmo se aplica aos municípios mais populosos e com maiores níveis de capacidade financeira. Ademais, o estudo apresenta resultados que podem auxiliar os Tribunais de Contas e demais instituições de controle sobre a eficácia dos normativos que versam sobre o controle interno municipal, bem como os municípios mais vulneráveis na produção de informações com melhor capacidade de estabelecer uma comunicação efetiva.

Palavras chave: Sistema de Controle Interno, Municípios, Tribunais de Contas.



1 INTRODUÇÃO

A aplicação de mecanismos de controle para estruturar o funcionamento dos processos inerentes à gestão pública visa o alcance de melhores serviços públicos e a garantia constitucional de que estes sejam entregues à sociedade de forma eficiente, evitando erros, fraudes e desperdícios, proporcionando maior segurança nas práticas internas do governo (Cavalheiro & Flores, 2007). Os controles objetivam garantir o cumprimento da aplicação dos recursos orçamentários e financeiros, melhorar a gestão através do aumento da transparência e da *accountability*, bem como elevar a qualidade dos relatórios financeiros emitidos pelos governos municipais (Krüger, Kronbauer & Souza, 2012).

O controle na administração pública pode ser exercido ou pela sociedade, através do controle social, ou por meio do controle estatal, sendo este último dividido em controle interno e externo. O controle interno é exercido internamente pelo próprio órgão, visando mecanismo de autocontrole e autoavaliação, e o controle externo do município é exercido pela Câmara Municipal de Vereadores (Poder legislativo), auxiliado pelos Tribunais de Contas (TCs). Conforme Cavalheiro e Flores (2007), os TCs têm como uma de suas finalidades verificar o funcionamento do Sistema de Controle Interno (SCI), emitindo seus relatórios de auditoria elaborados com base nas prestações de contas dos municípios. Ao analisar e verificar inconformidades nas prestações de contas, o Tribunal de Contas, no papel de fiscalizador, está evidenciando possíveis fraquezas materiais no controle interno e em seus sistemas.

As deficiências e irregularidades encontradas fazem com que as informações percam suas características e critérios de utilidade, interferindo na qualidade da informação reportada tanto para a tomada de decisão da gestão, como para os controles social e estatal. Porém, o SCI deve propiciar uma melhor gestão na administração pública, fazendo com que os entes desempenhem suas funções de modo satisfatório, preservando os recursos financeiros ao cumprir com suas obrigações relacionadas à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis, além de proporcionar uma estrutura adequada a fim de auxiliar o gestor com informações de qualidade (Badara & Saidin, 2013; Baltaci & Yilmaz, 2006; Kronbauer, *et al.*, 2011).

Corroborando ao entendimento de Gauthier (1996), de que a implantação do controle interno deve auxiliar a gestão no cumprimento dos seus objetivos de eficiência, eficácia, conformidade com leis e elaboração de relatórios financeiros para tomada de decisão e prestação de contas dos recursos utilizados, Baltaci e Yilmaz (2006) destacam que os governos locais devem possuir responsabilidades no gerenciamento dos controles internos, monitorando as operações de forma que as irregularidades e deficiências dos SCI possam ser constatadas e medidas proativas sejam tomadas para que os riscos percebidos sejam corrigidos previamente e as informações prestadas nos relatórios sejam úteis e de qualidade para seus usuários.

Apesar dessas evidenciações e das recomendações fornecidas pelos Tribunais de Contas anualmente em seus relatórios, ainda são noticiados casos de má utilização do dinheiro público, os quais despertam questionamentos sobre a eficiência e efetividade dos controles internos e sobre a qualidade da informação produzida nos órgãos públicos. Com este cenário apresentado na administração pública, as discussões sobre o controle interno no âmbito municipal são muito evidentes, porém a essas é dado ênfase ao cumprimento de legislações e normativos, sendo esquecido o desenvolvimento de estudos que busquem maior conhecimento sobre a informação gerada para a gestão pública e sociedade (Piccoli & Prado, 2018).

Desse modo, este estudo pretende aprofundar e despertar para a temática ao examinar e responder o seguinte problema de pesquisa: **Qual o nível de influência da implantação do Sistema de Controle Interno na qualidade da informação divulgada pelas prefeituras brasileiras nas prestações de contas anuais?**

Considerando a expectativa de que as irregularidades são inversamente proporcionais à qualidade da informação, a pesquisa tem como objetivo investigar a qualidade da informação a partir das irregularidades apontadas pelos TCs. Para essa análise, foi construído um índice para medir a qualidade da informação de 147 municípios de 9 estados brasileiros para identificar os



possíveis fatores característicos dos municípios que podem contribuir para o aumento ou diminuição da qualidade da informação em diferentes períodos de tempo.

A importância de averiguar se os Sistemas de Controle Interno municipais estão realmente proporcionando melhorias para a gestão pública na produção de informações de qualidade, como a literatura relata que deve ser e como os normativos preestabelecem, justifica a realização deste estudo, que contribuirá para a evidência empírica no contexto brasileiro. A inclusão de variáveis de controle auxiliará no entendimento de como a implantação do Sistema de Controle Interno influencia a qualidade da informação municipal levando a uma maior percepção sobre a relação dos fatores característicos dos municípios e a qualidade informacional que possuem.

Além desta introdução, o projeto está dividido em mais cinco seções: (2) referencial teórico, (3) metodologia e (4) análise dos resultados (5) discussão dos resultados (6) conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno e Sistema de Controle Interno

O controle interno pode ser entendido como um conjunto de procedimentos que visa assegurar a confiabilidade dos relatórios financeiros e a conformidade com os dispositivos legais aplicáveis, além de garantir a eficiência e efetividade das operações realizadas (Boban & Susak, 2015; Gauthier, 1996; Petrovits; Shakespeare & Shih, 2011). Para Gauthier (1996) controles internos são ferramentas utilizadas para atender aos objetivos de gestão e cumprir com as responsabilidades da administração, que são: eficiência, eficácia, conformidade com leis e elaboração de relatórios financeiros.

O controle interno municipal tem por função garantir a legalidade dos atos, verificar a conformidade da execução orçamentária e a correta aplicação do dinheiro público na prestação dos serviços à sociedade (Oliveira, 2017). A sua correta implantação e utilização pode proporcionar a supervisão das atividades desempenhadas no ente, sendo aliado da gestão no combate a irregularidades, erros ou fraudes (Rae & Subramaniam, 2008; Moreno *et al.*, 2017). Porém, segundo Davis e Blaschek (2005), os controles internos dos governos locais que são focados em aspectos legais e formais acabam por esquecer o uso correto e adequado do controle interno para garantir o cumprimento das demais responsabilidades da administração.

Autores como Kronbauer *et al.* (2011) afirmam que a garantia da eficiência na gestão pública depende de um controle interno robusto e sua eficácia depende da antecedência com que o gestor exerce a fiscalização sobre as ações que possam causar irregularidades irreversíveis (Baltaci & Yilmaz, 2006; Davis & Blaschek, 2005). Badara e Saidin (2013) e Nogueira e Jorge (2017) acrescentam que o controle interno aumenta a responsabilidade e transparência na gestão dos recursos ao preparar e divulgar contas anuais de melhor qualidade, além de proteger os ativos através da garantia de registros financeiros e não financeiros confiáveis. Já a ausência ou inadequação dos controles internos resultam em desequilíbrios fiscais e déficits promovidos pelos erros e fraudes de uma má gestão em virtude da falta de sistema de controle que acompanhe as operações da entidade (Baltaci & Yilmaz, 2006).

O controle e a gestão do governo municipal mantêm uma alta relação a ponto de que problemas nos elementos de controles têm altas chances de revelar deficiências na gestão municipal como um todo (Badara & Saidin, 2013; Benedek, Szenténé & Béres, 2014). Portanto, o cumprimento de regulamentos dos SCI e sua correta implantação revelarão uma adequada gestão por proporcionar informações de qualidade que afetam a capacidade de gestão ao auxiliar na tomada de decisão apropriada, condução das operações e prevenções de erros e irregularidades (Aziz, Said & Alam, 2015; Nogueira & Jorge, 2017; Reginato, Paglietti & Fadda, 2011).

No âmbito internacional, o *Committee on Sponsoring Organizations* (COSO) tem como objetivo promover melhorias nos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa, sendo o padrão de referência internacional de controle interno (Cannavina & Parisi, 2015; Araújo *et al.*, 2016). A metodologia desenvolvida pelo COSO (1992) apresenta cinco componentes inter-relacionados para a estrutura do controle interno, a saber:



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento. Segundo o COSO (1992), esses componentes são descritos resumidamente como:

(1) O ambiente de controle fornece o conjunto de regras e estrutura para o sistema de controle interno, além de exercer influência sobre as estratégias e objetivos a serem estabelecidos, e sobre a estrutura dos procedimentos de controle. (2) Possuindo um ambiente de controle adequado, a entidade avalia os possíveis riscos a serem enfrentados para alcance de sua missão e objetivos, isso determinará o desenvolvimento da resposta apropriada a cada risco. (3) Os procedimentos de controle são a melhor maneira de minimizar os riscos, atuando na prevenção ou identificação destes. Associadas aos procedimentos de controle são necessárias também as ações corretivas, que também auxiliam no alcance dos objetivos. (4) A informação e comunicação são de suma importância para que a entidade conduza e controle suas ações, devendo ser confiável, relevante, correta e oportuna, tanto para fatos internos quanto para externos. (5) O monitoramento do sistema de controle interno deve ser constante, tendo em vista que o controle é uma atividade dinâmica e deve ser aperfeiçoada a medida que a entidade sofre mudanças e enfrenta riscos, assegurando, portanto, que o controle interno esteja em conformidade com os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos.

Os componentes devem ser aplicados a todos os aspectos operacionais da entidade, estabelecendo uma relação entre eles e os objetivos gerais. Ou seja, uma relação direta entre o que a entidade está buscando alcançar e o que é necessário para se alcançar esses objetivos. Recentemente, foram incluídas mais três perspectivas de gerenciamento de riscos, a “Fixação de Objetivos”, “Identificação de Eventos” e a “Resposta a Risco”, sendo complementada pela alteração na nomenclatura do “Ambiente de Controle” para “Ambiente Interno” (COSO, 2004).

O presente estudo está focado no componente da informação e comunicação, que deve assegurar uma informação de qualidade para os eventos internos e externos à entidade. Portanto a estrutura do sistema de controle interno municipal, para atingir os objetivos gerais da entidade, deve proporcionar a produção de informações confiáveis para o controle interno e externo, possibilitando, por fim, a *accountability*; operações econômicas, eficientes e eficazes; cumprimento dos normativos; e salvaguarda de recursos contra prejuízo por desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades.

2.2 Qualidade da Informação

Para o cumprimento de todos os objetivos de controle interno, como a prestação de contas (*accountability*), o componente da informação e comunicação são indispensáveis, pois possui características que afetam todos os aspectos da estrutura de controle interno (Gauthier, 1996). O desenvolvimento e manutenção de informações, sejam financeiras ou não financeiras, de qualidade possibilita à gestão o alcance de seus objetivos e a avaliação da regularidade, ética, economia, eficiência e eficácia das operações e o cumprimento de leis e regulamentos, devendo todos os níveis do governo possuir informações adequadas para esse cumprimento (Gauthier, 1996; INTOSAI, 2007).

Gauthier (1996) afirma ainda que para a informação ser útil à gestão ela deve conter os critérios de conteúdo apropriado, pontualidade, atualidade, precisão e acessibilidade, os quais estão descritos de forma resumida na tabela abaixo:

Tabela 1 – Critérios para uma informação utilizável

Critérios	Resumo
Conteúdo Apropriado	Deve existir um equilíbrio entre a concisão e completude das informações, sendo essencial que informações corretas sejam repassadas e que aquelas importantes não sejam obscurecidas pela grande quantidade de informações reportadas.
Pontualidade	As informações devem ser fornecidas o mais breve possível para que os usuários que as



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

	recebem tomem as medidas necessárias para sua utilização.
Atualidade	Além de oportuna, a informação deve ser atual, já que decisões efetivas não podem ser tomadas com base em informações passadas.
Precisão	A utilidade da informação é alcançada quando ela reflete o que pretende representar, tendo como objetivo chave a confiabilidade. A precisão irá variar dependendo do tipo e de como a informação será utilizada.
Acessibilidade	A informação deve ser acessível a todos que precisam ou querem fazer uso dela, neste caso, muitas vezes, há o problema de comunicação

Fonte: Elaborado com base em Gauthier (1996)

Para ser útil aos gestores e ao controle social, Dias e Vasconcelos (2015) afirmam que não basta cumprir com a divulgação de informações, estas devem também possuir os atributos e características que revelem a sua qualidade de utilidade no processo decisório e no auxílio ao controle externo. O debate permeia, portanto, não só a comunicação, mas a qualidade da informação comunicada, já que a comunicação não é melhor que a informação comunicada (Gauthier, 1996).

Este componente de comunicação e informação da estrutura de controle interno dos municípios pode ser considerado adequado quando estiver funcionando de forma atual, precisa e pontual, comunicando uma informação apropriada, acessível e tempestiva através das prestações de contas realizadas aos Tribunais de Contas, que avaliam e auditam as informações divulgadas pelos municípios e emitem parecer sobre a regularidade ou irregularidade das contas prestadas, avaliando em conjunto também a adequação do Sistema de Controle Interno municipal.

2.4 Controle Externo e Irregularidades das Prestação de Contas

As auditorias realizadas pelo controle externo, na figura dos Tribunais de Contas, são procedimentos que verificam e analisam os aspectos constitucionais e legais das demonstrações contábeis e se os relatórios financeiros e as informações foram elaborados de forma adequada e em conformidade com as leis e regulamentos, chamadas de auditoria de conformidade/regularidade (Diniz *et al.*, 2004; Krüger *et al.*, 2012). No relatório de auditoria são apontadas possíveis irregularidades e inconsistências encontradas na prestação de contas dos municípios, o que, segundo Oliveira (2017), pode indicar falhas nos controles internos e uma baixa qualidade nas demonstrações apresentadas.

Conforme Davis e Blaschek (2005), o controle pode ser exercido previamente com o intuito de prevenir ou impedir ações que ocasionem erros, desperdícios ou irregularidades; ou pode ser processado no momento em que aqueles ocorrem a fim adotar medidas tempestivas de correção. Quando o controle não é exercido em algum desses momentos, as ações de correção não têm mais efeito e os erros, desperdícios ou irregularidades não podem ser desfeitos, sendo o controle a posteriori, que pode servir como mecanismo de aperfeiçoamento do controle para futuros possíveis riscos.

No momento em que o Tribunal de Contas realiza o controle externo e emite os relatórios apontando as irregularidades ocorridas nos governos municipais, não há mais a possibilidade para correção e controle do erro, se encaixando no controle a posteriori, que poderá ser uma maneira de gerar mecanismo motivador para corrigir o desempenho dos controles internos, evitando a repetição consecutiva dos mesmos erros e das mesmas irregularidades causados pela falta de aperfeiçoamento dos sistemas de controle (Silva & Ribeiro Filho, 2009).

Ressalta-se também que as irregularidades e inconsistências apontadas pelo TC no exercício de auditoria são reduzidas pela eficiência dos SCI, pois eles preveem ou previnem futuros problemas de contabilidade e de relatórios financeiros (Kronbauer *et al.*, 2011; Rich & Zhang, 2014). Portanto, a efetiva implantação dos SCI deve assegurar uma melhora na qualidade da



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

informação, auxiliando na prevenção da malversação do dinheiro público e na redução de irregularidades.

Para efeito desta pesquisa, tendo em vista o delineamento dos estudos e a função das irregularidades apontadas pelo Tribunal de Contas às prestações de contas municipal, as irregularidades relatadas pelo controle externo serão consideradas *proxies* para a qualidade da informação divulgada pelos municípios.

2.3 Regulamentos do Sistema de Controle Interno

A normatização sobre controle interno e externo é disposta desde a Lei nº 4.320/1964, que determina Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e mais especificamente sobre o Sistema de Controle Interno na Constituição Federal de 1988 em seus artigos 31, 70 e 74, que versam sobre a fiscalização dos municípios e sobre as finalidades do SCI, dentre as quais destaca-se o apoio, através das prestações de contas, ao controle externo no exercício de sua missão institucional de fiscalizar e orientar a gestão pública em benefício da sociedade.

Já no ano de 2000 foi publicada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) com o objetivo de suprir a demanda sobre normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aprimorando o planejamento, proporcionando mais transparência à gestão, melhorando o controle e a responsabilização das atividades do governo através da obrigatoriedade de divulgação de relatórios com informações úteis para acompanhamento das finanças do governo pelos usuários, possibilitando os controles interno e externo, bem como o controle social (Santos *et al.*, 2016).

A partir da publicação da LRF, as prestações de contas são consideradas instrumentos para verificação do desempenho dos gestores e de suas responsabilidades perante a gestão, sendo também objeto de apreciação dos Tribunais de Contas para verificação, dentre outros, do funcionamento Sistema de Controle Interno (Crisóstomo, Cavalcante & Freitas, 2015). Lima (2012) afirma que as práticas de transparência e prestação de contas se tornaram muito mais evidentes na gestão pública com o advento da LRF, direcionada a ações que evitem desperdícios e má utilização do dinheiro público.

Em 2010, o Tribunal de Contas da União (TCU) aderiu aos conceitos emitidos pelo modelo COSO e, a partir da publicação da Decisão Normativa TCU nº 107/2010, passou a exigir que os Relatórios de Gestão no âmbito do Poder Executivo informem sobre o funcionamento da estrutura de controle interno. Em cumprimento a esta Decisão e ao dispositivo constitucional, os Tribunais de Contas, como forma de exercer o controle externo, desenvolvendo as atribuições de: fiscalizar; orientar e instruir através de normativos as operações realizadas pelos municípios e propor melhorias para o controle de toda a gestão, reduzindo assim os casos de inconsistências e irregularidades encontradas nas operações municipais, passaram a emitir Instruções Normativas tratando sobre a criação, implantação, manutenção e coordenação de Sistemas de Controle Interno no âmbito municipal, nas quais estabeleceram prazos para que os Poderes Legislativo e Executivo dos Municípios instituíam seus respectivos SCI e a estrutura administrativa responsável pelo sistema, obedecendo a obrigação constitucional de instituição de lei para que o SCI seja implantado.

2.5 Estudos Anteriores

A seguir foram destacadas algumas conclusões e resultados encontrados nos estudos realizados na tentativa de associar o controle interno à qualidade da informação, e pesquisas que tiveram como objetivo identificar as inconsistências e irregularidades verificadas nas prestações de contas.

Kronbauer *et al.* (2011) analisaram as inconsistências apontadas pelo TCE/RS nos relatórios de auditoria de 99 municípios no ano de 2004. Os autores identificaram 834 inconformidades, dentre as quais 242 foram relativas à Despesa, 179 de Administração de pessoal e 137 referentes à inexistência ou deficiências no Sistema de Controle Interno. Conforme concluem os autores, o elevado número de irregularidades é relacionado diretamente à ineficiência do SCI, pois os



municípios com mais irregularidades apresentaram em média um maior número de inconsistência inerentes ao sistema de controle interno.

Com objetivo de identificar as características dos municípios fluminenses que estejam relacionadas com as falhas nas prestações de contas, Santos *et al.* (2016) estudaram sobre as ressalvas apontadas pelo TCE/RJ no ano de 2013 e encontraram que todos os 85 municípios da amostra estudada apresentaram falhas referentes à contabilização, o que pode indicar que os demonstrativos contábeis não são confiáveis e aumentam a assimetria da informação, prejudicando consequentemente o controle social e interno. Em relação às características dos municípios, os autores verificaram que o IDH-M, a localização e a possibilidade de reeleição são significantes para determinar se as prestações de contas apresentaram resultados bons ou ruins. Já o tamanho do município em termos de arrecadação, sua autonomia financeira e a quantidade de servidores estatutários não são características que estão relacionadas com as ressalvas apontadas pelo TCE/RJ

Semelhantemente ao objetivo de Kronbauer *et al.* (2011), Piccoli e Prado (2018) analisaram os apontamentos realizados pelo TCE/SC relativos às prestações de contas dos municípios do Meio Oeste Catarinense nos anos de 2011 a 2014. Os autores identificaram que grande parte dos municípios não apresentou redução do número de irregularidades, pelo contrário, foi identificado um aumento de 97% dos apontamentos no período analisado. Verificando que o controle interno municipal não está funcionando adequadamente, tendo em vista que dentre seus objetivos estão o controle e identificação de erros e a correção daqueles já identificados internamente e pelo TCE, no seu papel de controle externo.

Os estudos resumidos acima tiveram como objetivo apresentar as ressalvas indicadas pelos TCs em seus relatórios de auditoria, evidenciando as inconsistências que apresentaram maior número de apontamentos. O presente estudo diverge dos demais em virtude da análise dos fatores explicativos para a ocorrência das inconsistências apontadas pelos TCs, diferenciando do estudo de Santos *et al.* (2016) pela abrangência da amostra, sendo expandida para diversos municípios de vários estados brasileiros, e pelo corte temporal, possibilitando a comparação entre as irregularidades apontadas e a qualidade da informação em diferentes períodos de tempo, além de fornecer subsídios para verificar a adoção e aplicação das normas que versam sobre sistema de controle interno.

3 METODOLOGIA

3.1 Definição da Amostra

A amostra utilizada foi coletada em 294 relatórios de auditoria, realizados e disponibilizados pelos Tribunais de Contas de 09 estados brasileiros, referentes à prestação de contas de 147 municípios, formando um banco de dados com 3.401 irregularidades da gestão pública. A amostra foi selecionada de forma que cada município possuísse dois relatórios disponíveis para análise. Para isso, foram escolhidos dois períodos distintos para realizar a confrontação e acompanhar a evolução dos relatórios com a mitigação das irregularidades.

O primeiro período selecionado foi 2000, ano em que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) entrou em vigor. Porém, pela falta de disponibilidade de relatórios de auditoria, o primeiro período de alguns municípios foram os anos de 1999, 2001, 2002 ou 2003, o que não prejudica a amostra, tendo em vista que nesses anos a lei ainda não estava vigente ou seus efeitos ainda eram incipientes e não estavam consolidados na gestão municipal.

Para a coleta dos dados do segundo período foi respeitado um intervalo mínimo de tempo de dez anos para que os municípios já estivessem cumprindo o preestabelecido pela LRF, além de ser possível a contemplação das Instruções Normativas e Leis que versam sobre a criação e implantação do Sistema de Controle Interno publicadas, respectivamente, pelos Tribunais de Contas Estaduais ou Municipais e pelo Poder Executivo do Município, e seus SCI estivessem funcionando adequadamente.

Porém, em virtude da indisponibilidade de dados nos sítios eletrônicos dos tribunais, os anos dos relatórios variam entre 2010, 2011, 2012 e 2013. Portanto, um ano mais recente e um mais



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

afastado para que possa ser realizada a comparação entre as irregularidades em períodos distintos, possibilitando a construção do índice de qualidade da informação baseado nas irregularidades encontradas (Subitem 3.3).

A seleção dos municípios foi realizada aleatoriamente com base no Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), abrangendo desde os municípios com melhores condições socioeconômicas até aqueles que apresentam menores níveis de desenvolvimento, totalizando uma amostra de 147 municípios brasileiros. O índice oferece um parâmetro socioeconômico composto de indicadores de três dimensões do desenvolvimento humano: longevidade, educação e renda, podendo ser possível encontrar relações entre o desenvolvimento dos municípios com os resultados descritos nos relatórios de auditoria dos TCs.

Tabela 2 - Municípios da Amostra

Estados	1º Período	2º Período	Municípios
CE	1999	2011 e 2012	Camocim, Caucaia, Crato, Eusébio, Juazeiro do Norte, Maracanaú, Potengi, Salitre, São Luís do Curu, Sobral.
ES	2002	2011 e 2012	Alegre, Aracruz, Cachoeiro do Itapemirim, Cariacica, Dorés do Rio Preto, Fundão, Itapemirim, João Neiva, Linhares, Vila Velha.
MA	1999 e 2000	2010	Açailândia, Bacabal, Balsas, Fernando Falcão, Imperatriz, Jenipapo dos Vieiras, Marajá do Sena, Paço do Lumiar, São José de Ribamar, Satubinha, Timon, Tutóia.
MG	2000 e 2001	2012 e 2013	Cachoeira da Prata, Confins, Contagem, Ipatinga, Itaú de Minas, Juiz de Fora, Lagoa Santa, Monte Claros, Pouso Alegre, Uberaba.
MT	2003	2013	Campo Novo do Percis, Campo Verde, Campos de Júlio, Jaciara, Rondonópolis, Sinop, Tangará da Serra, Várzea Grande.
PE	1999, 2000 e 2001	2010, 2011, 2012 e 2013	Abreu e Lima, Afrânio, Araçoiaba, Araripina, Arcoverde, Barreiros, Bezerras, Bonito, Brejão, Cabo de Santo Agostinho, Cabrobó, Camaragibe, Carpina, Caruaru, Catende, Chã Grande, Condado, Cupira, Custódia, Escada, Flores, Gameleira, Garanhuns, Goiana, Gravatá, Ibimirim, Igarassu, Ipojuca, Itaíba, Itambé, Itapissuma, Jaboatão dos Guararapes, Olinda, Orobó, Paudalho, Paulista, Pesqueira, Petrolina, Pombos, Quipapá, Recife, Salgadinho, Santa Cruz, Santa Cruz do Capibaribe, São Lourenço da Mata, Surubim, Tamandaré, Triunfo, Vitória de Santo Antão, Xexéu.
RJ	1999, 2000 e 2001	2012 e 2013	Barra Mansa, Belford Roxo, Cardoso Moreira, Iguaba Grande, Japeri, Mangaratiba, Miguel Pereira, Natividade, Niterói, Nova Friburgo, Petrópolis, Queimados, Rio das Ostras, São Gonçalo, São José de Ubá, São Sebastião do Alto, Sumidouro, Tanguá, Teresópolis, Volta Redonda.
RS	2000	2010	Barão do Triunfo, Carlos Barbosa, Caxias do Sul, Gravataí, Santiago, São José do Norte, Três Arroios.
SP	2000	2012 e 2013	Águas de São Pedro, Barra do Turvo, Buri, Campinas, Carapicuíba, Cubatão, Ferraz de Vasconcelos, Guarulhos, Holambra, Ilha Solteira, Itapeçerica da Serra, Nova Campina, Nova Odessa, Osasco, Ribeirão Branco, Santo André, São Bernardo do Campo, São José dos Campos, Vinhedo.

Fonte: Elaboração própria

3.2 Modelo Aplicado

Para proceder com a análise quantitativa dos dados, será utilizado o modelo de regressão *Tobit* aplicado à técnica de Dados em Painel, para que seja possível acompanhar o aperfeiçoamento da qualidade da informação através da influência da Lei de Responsabilidade Fiscal e da normatização de criação, implantação e manutenção do Sistema de Controle Interno dos municípios publicada pelos Tribunais de Contas e pelo Poder Executivo Municipal.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Foram incluídas também variáveis de controle para que, além do efeito dos regulamentos, fosse possível analisar fatores característicos do município que possam exercer influência na qualidade da informação gerada e divulgada nas prestações de contas anuais. Neste modelo, o interesse está em verificar a qualidade da informação em relação às variáveis apresentadas abaixo, as quais são justificadas no subitem 3.4.

$$QI_i = f(\text{LRF}; \text{NSCI_TC}_i, \text{NSCI}_i; \text{POP}_i, \text{IDHM}_i, \text{PIB}_i, \text{REC}_i) [1]$$

Onde,

QI = Qualidade da Informação;

LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal;

NSCI_TC = Normatização do Sistema de Controle Interno pelo Tribunal de Contas;

NSCI = Normatização do Sistema Controle Interno pelo Município;

IDHM = Índice de Desenvolvimento Humano Municipal;

PIB = Produto Interno Bruto;

REC = Receita Arrecadada;

i = município " i "

O modelo foi escolhido em razão da censura do Índice da Qualidade da Informação (subitem 3.3), que varia entre 0 e 1 em virtude da amostra possuir municípios que não apresentaram irregularidades nos relatórios de auditoria de suas prestações de contas, mas também conter municípios em que foram identificadas irregularidades em suas contas.

O volume total destas irregularidades poderá fazer com que não seja possível verificar a qualidade da informação, pois cálculo do índice (Y) fará com que as observações se concentrem no eixo horizontal (X), censurando a amostra (Gujarati & Porter, 2011). Não é possível considerar apenas a amostra de municípios que possuem Qualidade da Informação, pois as observações serão tendenciosas e inconsistentes (Gujarati & Porter, 2011).

3.3 Medição da Qualidade da Informação

Para testar a hipótese e calcular o nível da qualidade da informação, foi construído um índice com base nas irregularidades apresentadas nos relatórios de auditoria dos Tribunais de Contas. Para este estudo, as irregularidades apontadas são consideradas *proxies* para mensuração da qualidade das informações prestadas.

Foi determinado que todos os municípios possuem inicialmente 100% de qualidade na informação, e para cada irregularidade encontrada serão subtraídos N vezes o número de irregularidades encontradas (I), ou seja, N é a quantidade de pontos que cada irregularidade representa do total encontrado (T). Assim, o município que possuir mais irregularidades apresentará um índice igual a 0, que ocorrerá quando T for igual a I .

O índice varia de 0 a 1, onde quanto mais próximo a um, mais qualidade informacional o município possui. Optou-se por estabelecer essa métrica para que a avaliação da efetividade da normatização dos TCs fosse mais coerente e uniforme.

$$QI_i = [100 - (100/T) \times I_i] / 100 [2]$$

Onde:

T = Quantidade de irregularidades encontradas no relatório da amostra com maior número de irregularidades;

I = Quantidade de irregularidades existentes no relatório de auditoria do município " i ";

i = Município " i " da amostra.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Para compor o Índice de Qualidade da Informação, os municípios que tiveram suas contas reprovadas pelos Tribunais de Contas foram considerados aqueles que possuem a maior quantidade de irregularidades, pois um parecer desfavorável corresponde a um maior número de irregularidades.

3.4 Variáveis do Modelo

Para alguns municípios da amostra selecionada, além da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foram consideradas também a Normatização do Sistema de Controle Interno emitida pelos Tribunais de Contas Estaduais ou Municipais (NSCI_TC) e a Normatização do Sistema de Controle Interno própria do município (NSCI) que dispõem sobre a criação, implantação e manutenção dos SCI municipais. A existência desses normativos foi inserida no modelo construído para a verificação dos fatores que contribuem para a qualidade da informação.

Tabela 3 - Variáveis Independentes para estimação do modelo Tobit

Variáveis Independentes	Definição	Fundamentação
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal	Variável binária. Assume 1 se a LRF já estava em vigor no ano da prestação de contas do município, e 0 caso contrário.	Kruger <i>et al.</i> (2012); Crisóstomo <i>et al.</i> (2015).
NSCI_TC - Normatização de Sistema Controle Interno pelo Tribunal de Contas	Variável binária. Assume 1 se o Tribunal de Contas Estadual ou Municipal publicou Instrução Normativa sobre a implantação do Sistema de Controle Interno para o Município.	Kruger <i>et al.</i> (2012); Crisóstomo <i>et al.</i> (2015).
NSCI - Normatização de Sistema Controle Interno pelo Poder Executivo Municipal	Variável binária. Assume 1 se o Poder Executivo Municipal publicou normatização sobre a implantação do Sistema de Controle Interno para o Município.	Kruger <i>et al.</i> (2012); Crisóstomo <i>et al.</i> (2015).

Fonte: Elaboração própria

As variáveis de controle foram selecionadas com base na literatura previamente desenvolvida, tendo sido utilizadas para relacionar os fatores característicos dos municípios que podem exercer influência sobre o controle interno. Portanto, espera-se que as variáveis tenham poder explicativo e contribuam para o entendimento de como o aperfeiçoamento do controle interno e as características municipais interferem na qualidade da informação.

Tabela 4 - Variáveis de Controle para estimação do modelo Tobit

Variáveis de Controle	Definição	Fundamentação
POP - População	Variável numérica representando a população de habitantes.	Baltaci e Yilmaz (2006); Kronbauer <i>et al.</i> (2011); Reginato <i>et al.</i> (2011).
IDH-M - Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	Variável numérica representando o índice de desenvolvimento dos municípios com base nas dimensões de longevidade, educação e renda.	Kronbauer <i>et al.</i> (2011); Santos <i>et al.</i> (2016).
PIB – Produto Interno Bruto	Variável numérica representando o produto interno bruto per capita do município.	Kronbauer <i>et al.</i> (2011); Kruger <i>et al.</i> (2012).
REC – Receita Arrecadada	Variável numérica representando a receita per capita arrecadada pelo município.	Baltaci e Yilmaz (2006); Reginato <i>et al.</i> (2011).

Fonte: Elaboração própria

Tanto a grandeza que representa a variável População quanto a que representa o IDH-M foi obtida em consulta ao sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que realizou e disponibilizou as projeções de Estimativas de População e Índice de desenvolvimento municipal. As informações sobre a Receita municipal arrecadada foram consultadas e coletadas nos



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

sítios eletrônicos de Finanças do Brasil (Finbra) e no Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise Descritiva dos Dados

Para análise descritiva dos dados, a Tabela 5 apresenta os valores médios do índice de Qualidade da Informação e das variáveis dos períodos analisados.

Tabela 5 – Estatística Descritiva das Variáveis

Variáveis	Média	Mínimo	Máximo	Observações
Qualidade da Informação	0.7615	0.0000	1.0000	294
POP – População	147,492.40	1,766	1,555,039	294
IDHM	0.6188	0.261	0.854	294
PIB per capita	14,436.00	826.41	152,438.56	294
REC – Receita Arrecadada per capita	1,390.95	131.47	7,688.03	281

Fonte: Dados da pesquisa

O índice médio encontrado para a Qualidade da Informação reportada nas prestações de contas dos municípios brasileiros é de 0,7537. Considerando que este índice varia de 0 a 1, é verificada uma razoável qualidade informacional. Porém, ao comparar as médias dos dois períodos analisados (Tabela 6), é possível observar que há uma redução no valor do índice, revelando que houve um aumento na quantidade de irregularidades e uma consequente baixa na Qualidade da Informação municipal.

Esse resultado, segundo Aziz, Said e Alam (2015), Nogueira e Jorge (2017) e Reginato *et al.* (2011), pode indicar um funcionamento inadequado do Sistema de Controle Interno do município, tendo em vista que os sistemas deveriam ser aperfeiçoados ao longo dos períodos, sendo aliados da gestão no combate a erros e irregularidades, provocando uma melhora na informação produzida e comunicada (Rae & Subramaniam, 2008; Moreno *et al.*, 2017).

Tabela 6 – Estatística Descritiva dos Dados

	Qualidade da Informação	Quantidade de Irregularidades	Observações
Média	0.7615	11.8090	294
Média 1º período	0.8442	7.5972	147
Média 2º período	0.6797	16.0208	147

Fonte: Dados da pesquisa

A diminuição no índice de Qualidade da Informação pode indicar também que há uma repetição consecutiva dos mesmos erros e irregularidades, causados pela falta de aperfeiçoamento dos sistemas de controle, pela falta de correção dos apontamentos ou não cumprimento das recomendações feitas pelos Tribunais de Contas em seus relatórios, podendo revelar o surgimento de novas irregularidades, sugerindo novamente que os Sistemas de Controle Interno dos municípios possuem falhas (Silva & Ribeiro Filho, 2009).

A partir da análise dos dados, é possível observar que dos 147 municípios brasileiros estudado, apenas aproximadamente 45% publicou e disponibilizou em seus sítios eletrônicos leis que dispõem sobre a criação, implantação e manutenção do Sistema de Controle Interno municipal. Conforme Tabela 7, sugere-se que os municípios que normatizaram seus SCI obtiveram uma redução média na Qualidade da Informação.

Tabela 7 – Estatística Descritiva dos Municípios que publicaram leis de SCI

Variáveis	Média	Mínimo	Máximo	Observações
Qualidade da Informação	0.6247	0.0816	1.0000	67
POP – População	130.379,5	6,336	1,555,039	67
IDHM	0.6579	0.5100	0.805	67



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

PIB per capita	19,624.52	4,357.84	150,597.38	67
REC – Receita Arrecadada per capita	1,813.65	844.64	7,688.03	66
Quantidade de Irregularidades	18.3880	0	45	67

Fonte: Dados da pesquisa

A média do índice de qualidade da informação para os municípios que disponibilizaram suas leis de normatização do SCI é 0.6247, sendo aproximadamente 24% menor do que a média do índice daqueles que não publicaram legislações (0.8177). Os 67 municípios possuem ainda uma quantidade média de irregularidades (18.3880) bastante superior à média do total da amostra (11.8090), podendo sugerir, segundo Davis e Blaschek (2005), que esses municípios estão preocupados em cumprir as exigências legais e formais de publicação de normativos, mas sem uma efetiva e adequada implantação e cumprimento dos objetivos do controle interno, tendo em vista que a qualidade da informação destes é menor em relação à média total dos municípios estudados.

As normatizações dos 67 municípios tiveram efeito somente para o segundo período da análise, tendo em vista que nenhuma foi publicada até o ano de 2003. Esses resultados podem sugerir que a criação normativa da implantação do SCI não trouxe melhorias quanto à utilização da informação e de sua qualidade, indicando a continuidade de problemas e falhas, que são expostos nos relatórios de auditoria dos Tribunais de Contas.

4.2 Análise Quantitativa dos Dados

Nesta seção serão analisados os modelos Tobit estimados com a técnica de Dados em Painel a fim de verificar a influência das normatizações de Sistema de Controle Interno sobre a Qualidade da Informação prestada pelos municípios brasileiros. As regressões foram realizadas com Efeitos Aleatórios por serem mais adequados em modelos em que a variável dependente é censurada, nesse caso, assumindo valores entre 0 (mínimo) e 1 (máximo), evitando as inconsistências apontadas por Cameron e Trivedi (2005) para painéis menores ($t < 8$) estimados com Efeitos Fixos.

A robustez e significância dos modelos foram analisadas por meio do teste Wald, que demonstra o ajuste das informações a serem analisadas ao nível de 1%. Além disso, evidências de multicolinearidade foram descartadas a partir do teste Fator de Inflação da Variância (FIV), rejeitando a existência de uma relação linear entre as variáveis estudadas.

Com base nos resultados obtidos na Tabela 8 é possível afirmar que tanto a Normatização do Sistema de Controle Interno publicada pelos Tribunais de Contas (NSCI_TC) quanto a LRF apresentaram um efeito negativo e estatisticamente significativo sobre o nível da Qualidade da Informação, indicando que com a publicação destes normativos o índice da qualidade informacional dos municípios diminuiu, ou seja, os TCs identificaram em seus relatórios de auditoria mais irregularidades e erros nas prestações de contas municipais.

Tabela 8 – Estimação do modelo *Tobit* para a Qualidade da Informação

Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Z	p-value
NSCI_TC	-0.138336	0.032678	-4.29	0.000
LRF	-0.071739	0.036020	-1.99	0.046
POP	-0.000000	0.000000	-4.20	0.000
IDHM	0.477143	0.154993	3.08	0.002
PIB	0.000000	0.000000	3.09	0.002
REC	-0.000676	0.000164	-4.13	0.000
Constante	0.625138	0.081600	7.66	0.000
Observações	281			
Rho	0.040716	0.090968		
Wald - X^2	73.07			
Prob > X^2	0.0000			

Fonte: Dados da pesquisa



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Esse resultado corrobora ao encontrado por Kruger *et al.* (2012), que explicam que a LRF foi um fator determinante às ações do controle externo, introduzindo parâmetros mais rígidos e metas de controle para os gastos públicos. Crisóstomo *et al.* (2005) afirmam também que após o advento da LRF, os TCs passaram a utilizar de fato a lei para fomentar os seus pareceres e para justificar a reprovação das contas municipais. Pode-se trazer o mesmo entendimento à NSCI_TC, que com seu advento tornou a fiscalização e análise das contas públicas municipais mais rigorosas e detalhadas, levando o alcance da qualidade informacional dos municípios a um patamar mais elevado.

Já em relação aos fatores característicos dos municípios, a População possui um efeito negativo e estatisticamente significativo sobre o nível da Qualidade da Informação, indicando que quanto mais numerosa for a população dos municípios, menos qualidade informacional eles possuirão. Este achado diverge ao que Baltaci e Yilmaz (2006) e Reginato *et al.* (2011) pressupõem quando afirmam que os governos locais de municípios maiores estão mais preparados para as práticas e adoção de procedimentos de controle interno, sendo justificada pela sua capacidade financeira, populacional e profissional. Mas converge ao resultado encontrado por Kronbauer *et al.* (2011), que afirmam que municípios rio-grandense com maior número médio de habitantes possui mais irregularidades apontadas pelo Tribunal de Contas.

Para o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) foi encontrado uma influência positiva e estatisticamente significativa sobre a Qualidade da Informação municipal prestada nas contas anuais. Para a amostra deste estudo, os municípios que possuem IDH-M mais elevados produzem também informações de maior qualidade, contrariando o resultado da pesquisa de Santos *et al.* (2016), que identificaram que os municípios fluminenses com maior IDH-M possuem maior probabilidade de pertencer ao grupo de municípios que apresentaram piores resultados nas prestações de contas.

Um efeito positivo também foi encontrado na relação entre o PIB *per capita* e a Qualidade da Informação municipal, indo ao encontro do resultado encontrado por Kruger *et al.* (2012) que verificaram que quanto maior o PIB *per capita*, menor será o número de inconformidades apontadas pelos Tribunais de Contas. Sendo justificada pelo maior controle social e maior rigor nos atos públicos em decorrência de um maior nível de renda do cidadão, podendo resultar em uma gestão mais eficaz.

Contrariando aos achados de Baltaci e Yilmaz (2006) e Reginato *et al.* (2011), a Receita Arrecadada *per capita* teve uma influência negativa sobre a qualidade informacional dos municípios da amostra. Os autores afirmam que governos locais menores (medida de capacidade financeira) são menos preparados para se envolverem em práticas e procedimentos de controle interno, pois lidam continuamente com problemas básicos de receitas insustentáveis e déficits orçamentários. Além disso, a disponibilidade de recursos financeiros está positivamente associada à introdução e implementação de reformas de controle interno. Porém, o resultado encontrado indica que os municípios com menores receitas per capita têm a capacidade de gerar informações de maior qualidade em suas prestações de contas.

Uma segunda regressão foi estimada (Tabela 9) na intenção de isolar os efeitos da Normatização do Sistema de Controle Interno publicada pelos próprios municípios. Neste caso, era esperado que o efeito da publicação da lei acerca da criação e implantação do Sistema de Controle Interno municipal fosse positivo sobre a Qualidade da Informação. Tendo em vista que nesta circunstância os próprios municípios fizeram a regulamentação, mostrando a disposição em implantar e manter o SCI visando cumprir os objetivos da administração e do controle interno.

Tabela 9 – Estimação do modelo *Tobit* para a Qualidade da Informação

Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Z	p-value
NSCI	-0.168410	0.035218	-4.78	0.000
LRF	-0.053838	0.043013	-1.25	0.211
POP	-0.000000	0.000000	-3.22	0.001
IDHM	0.326223	0.184812	1.77	0.078



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

PIB	0.000000	0.000000	2.63	0.009
REC	-0.000481	0.000218	-2.21	0.027
Constante	0.697940	0.095532	7.31	0.000
Observações	190			
Rho	0.000000	0.000000		
Wald - X^2	62.69			
Prob > X^2	0.0000			

Fonte: Dados da pesquisa

Como já evidenciado no subitem 4.1, esse resultado pode ser justificado pela preocupação da gestão em cumprir com a responsabilidade da administração de estar em conformidade com as exigências legais e formais publicando os atos normativos, mas esquecendo da implantação e manutenção do Sistema de Controle Interno e do cumprimento dos seus demais objetivos, como a informação e comunicação (Davis & Blaschek, 2005).

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A literatura desenvolvida possibilita uma discussão sobre o Sistema de Controle Interno e os benefícios da sua implantação. Boban e Susak (2015), Gauthier (1996) e Petrovits *et al.* (2011) afirmam que o controle interno fornece confiabilidade aos relatórios financeiros e conformidade com os dispositivos legais e a garantia da eficiência e efetividade das operações realizadas, além de ser uma ferramenta para atendimento aos objetivos de gestão e cumprimento das responsabilidades da administração. Neste mesmo sentido, os normativos e manuais publicados revelam que os Sistema de Controle Interno auxiliam a gestão na elaboração de suas prestações de contas tornando suas informações mais úteis ao controle externo e usuários em geral.

Muito embora esse entendimento seja uniforme, os resultados encontrados nesta pesquisa divergiram do esperado e mostraram que com as publicações da Lei de Responsabilidade Fiscal e Normativos dos Tribunais de Contas a qualidade da informação municipal diminuiu, sendo representada pelo aumento das irregularidades nas prestações de contas. Esse achado converge aos de Crisóstomo *et al.* (2005) e Kruger *et al.* (2012) que esclarecem que o rigor trazido pelas leis à análise das prestações de contas aumenta a quantidade de irregularidades observadas pela fiscalização.

Entretanto, essa justificativa não pode ser aplicada para a normatização elaborada e publicada pelo próprio município, tendo em vista que a sua publicação já é um anúncio de que o município está implantando o sistema de controle e que seguirá na estruturação dos seus componentes aliando-os aos objetivos do ente. Portanto, a instituição de leis municipais deveria influenciar positivamente no aumento da qualidade da informação produzida, contrapondo o aumento do rigor do controle externo às suas prestações de contas, o que não foi observado na análise quantitativa e descritiva dos dados. É possível complementar que para o alcance de um bom desempenho na gestão dos órgãos públicos, os governos locais devem voltar suas atenções à transparência e à responsabilização dos sistemas de controle interno para que produzam informações confiáveis e precisas através das suas demonstrações (Nogueira & Jorge, 2017).

Os benefícios trazidos pela utilização do Sistema de Controle Interno são comprovados pela literatura, logo, se os municípios não estão alcançando resultados esperados com sua implantação, há causas que não estão sendo acompanhadas pela gestão e pelos próprios Tribunais de Contas, que têm como um dos objetivos, além de fiscalizar, o de orientar a gestão pública em benefício da sociedade.

Nesse contexto de precariedade na qualidade da informação cabe identificar também o papel dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais na redução de irregularidades e apoio na implantação do Sistema de Controle Interno. Rosa, Morote e Colomina (2014) afirmam, entre outras medidas, que a auditoria deve auxiliar o governo municipal quanto a preparação e emissão de informações públicas, que o controle externo deve elaborar guias de boas práticas com base nos resultados dos relatórios de auditoria de desempenho e que devem verificar se o governo local



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

possui estratégia para combater a corrupção e cultura organizacional necessária para promover os princípios de governança.

Os resultados encontrados no presente estudo podem auxiliar os Tribunais de Contas a direcionar seus esforços para aqueles municípios que possivelmente apresentarão mais deficiências na produção de informações úteis e na efetiva implantação do SCI, necessitando da orientação do controle externo para o alcance de melhores resultados quanto à produção de informações e uso do SCI. Foi observado que os municípios que estão mais propensos a essa situação são aqueles que possuem menores IDH-M e PIB e maiores receitas arrecadadas e nível populacional, além daqueles que publicaram leis municipais de implantação do SCI. Sendo assim, para os municípios com essas características, os TCs devem aplicar medidas mais intensas a respeito da exigência da implantação de sistemas mais robustos e confiáveis, bem como a promoção de treinamentos para utilização do SCI.

6 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo evidenciar a relação entre a implantação do Sistema de Controle Interno e a Qualidade da Informação produzida nas prestações de contas dos municípios brasileiros. Com base nos resultados discutidos, não é possível afirmar que a divulgação de leis e a implantação dos SCI municipais influenciam positivamente na qualidade informacional. Pelo contrário, foi identificado que os 67 municípios que publicaram leis de instituição do sistema de controle interno obtiveram em média pior índice de qualidade da informação publicada em suas prestações de contas.

Da mesma forma, aqueles municípios que possuem maior número de habitantes e volume de receitas arrecadadas apresentaram mais irregularidades nos relatórios de auditoria dos Tribunais de Contas, exercendo influência negativa sobre a qualidade informacional dos municípios da amostra. Por outro lado, foi possível observar uma influência positiva e estatisticamente significativa do índice de desenvolvimento humano municipal e do produto interno bruto sobre a qualidade da informação municipal prestada nas contas anuais, indicando que os municípios que possuem IDH-M e PIB mais elevados produzem informações de maior qualidade.

É possível concluir que não foi encontrada influência positiva entre os sistemas de controle interno municipais e a qualidade da informação, sendo a população e a receita arrecadada dois dos possíveis fatores e/ou circunstâncias que estão levando os controles internos municipais a falhas que produzem irregularidades e informações de baixa qualidade. Neste caso, espera-se que esta pesquisa contribua para alertar os Tribunais de Contas a exigirem a implantação de Sistemas Controle Interno mais robustos e confiáveis, e promovam treinamentos sobre a implantação e utilização do SCI, tendo em vista que os municípios que publicaram leis dispendo sobre a criação dos sistemas foram aqueles que tiveram em média menor índice de qualidade da informação.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a extensão da aplicação da metodologia para outros municípios. É válido também pesquisar e identificar as principais irregularidades que estão levando os governos locais a baixos índices de qualidade informacional, bem como examinar o papel contador municipal e da contabilidade na atenuação das irregularidades e aumento da efetividade da implantação dos sistemas de controle interno.

REFERÊNCIAS

Araújo, D. J. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & Ramos, F. S. (2016). Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. *Revista Universo Contábil*, 12(2), 39-58.

Aziz, M. A. B. A., Said, J., & Alam, M. (2015). Assessment of the practices of internal control system in the public sectors of Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 10(1), 43-62.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Badara, M. A. S., & Saidin, S. Z. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16-23.

Baltaci, M., & Yilmaz, S. (2006). Keeping an eye on Subnational Governments: Internal control and audit at local levels. *World Bank Institute, Washington, DC*.

Benedek, M., Szenténé, K. T., & Béres, D. (2014). Internal Controls in Local Governments. *Public Finance Quarterly*, 59(3), 296-309.

Boban, M., & Šušak, T. (2015). Accounting information systems and their use in regional and local governments sector: Quality, efficiency, security and control procedures as (present) challenges. In *Information and Communication Technology, Electronics and Microelectronics (MIPRO), 2015 38th International Convention on* (pp. 1546-1551). IEEE.

Brasil. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 02 jan. 2018.

_____. *Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2000*. Lei Complementar nº 101/2000 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 02 jan. 2018.

Cameron, A. C., & Trivedi, P. K. (2005). *Microeconometrics: methods and applications*. Cambridge University Press, Cambridge, New York, USA.

Cannavina, V. C., & Parisi, C. (2015). Gestão Pública em Entidades Brasileiras: adequação dos Procedimentos de Controles Internos às Normas Coso/Intosai. *Revista Universo Contábil*, 11(3), 6-26.

Cavalheiro, J. B., & Flores, P. C. (2007). A organização do sistema de controle interno municipal. *Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil-ATRICON. Porto Alegre:[sn]*.

Crisóstomo, V. L., Cavalcante, N. S. C., & Freitas, A. R. M. C. (2015). A LRF no trabalho de controle de contas públicas-Um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. *Revista Ambiente Contábil*, 7(1), 233-253.

Cruz, M., Spinelli, M. V. C., Silva, T. A. B., & Carvalho, M. A. T. (2014). Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. *Revista de Gestión Pública*, 3(2), 297-328.

Davis, M. D., & Blaschek, J. R. D. S. (2005). Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. *II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT*. Rio de Janeiro, RJ, 1081-1095.

Dias, J. C. R., & Vasconcelos, M. T. C. (2015). As características qualitativas da informação contábil no desenvolvimento do controle social: uma análise da percepção dos conselheiros municipais do Recife sobre a utilidade das informações contábeis. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, ISSN 0103-734X. Belo Horizonte, v. 26, n. 2, p. 15-40.

Diniz, J. A., Ribeiro Filho, J. F., Libonati, J. J., & Fragoso, A. R. (2004). Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 4,

Gauthier, S. J. (1996). *Evaluating internal controls: A local government manager's guide*. Government Finance Officers. 13 ed. Chicago, IL, EUA.

Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2008). *Econometria Básica-5*. Amgh Editora. 5ed. New York, NY, EUA.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

INTOSAI (2007). Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil - Série Traduções Salvador, Bahia. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf> Acesso em: 19 nov. 2017.

Kronbauer, C. A., Krüger, G. P., Ott, E., & Nascimento, C. J. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de contabilidade e organizações*, 5(12), 48-71.

Krüger, G. P., Kronbauer, C. A., & de Souza, M. A. (2012). Análise dos fatores explicativos de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais. *ConTexto*, 12(22), 43-58.

Lima, G. C. (2012). Avaliação dos órgãos de controle interno nos municípios brasileiros: análise a partir dos regulamentos legais. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.

Moreno, G. C. L., da Silva Neto, J. M., Miranda, L. C., Reis Junior, C. D. S., & da Silva, F. F. (2017). Abordagens ao ponto cego da unidade de controle interno nos poderes municipais do estado de Rondônia. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, 6(11), 153-172.

Nogueira, S. P. S., & Jorge, S. M. F. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136.

Nuryanto, M., & Afiah, N. N. (2013). The Impact of Apparatus Competence, Information Technology Utilization and Internal Control on Financial Statement Quality (Study on Local Government of Jakarta Province-Indonesia). *World Review of Business Research*, 3(4), 157-171.

Oliveira, A. N. (2017) Dissecando os relatórios do TCE-PE de avaliação das prestações de contas dos municípios pernambucanos: uma análise exploratória. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.

Petrovits, C., Shakespeare, C., & Shih, A. (2011). The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations. *The Accounting Review*, 86(1), 325-357.

Piccoli, M. R., & do Prado, G. H. (2018). Controle interno municipal: uma análise nas prestações de contas dos municípios do Meio Oeste Catarinense-AMMOC. *Gestão e Sociedade*, 12(31), 2096-2120.

Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 104-124.

Reginato, E., Paglietti, P., & Fadda, I. (2011). Formal or substantial innovation: enquiring the internal control system reform in the italian local government. *International Journal of Business and Management*, 6(6), 3-15.

Rich, K. T., & Zhang, J. X. (2014). Does audit committee monitoring matter in the government sector? Evidence from municipal internal control quality. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 3(1), 58-80.

Rosa, C. P., Morote, R. P., & Colomina, C. I. M. (2014). Could Performance Audits Promote Governance Effectively? The Case of the Spanish Municipalities. *Lex Localis*, 12(4), 829-849.

Santos, C. M. V. D., Pimenta, M. M., Rangel, T. P., & Ohayon, P. (2016). Características dos Municípios Fluminenses e suas Falhas Ressalvadas nos Pareceres de Prestação de Contas do TCE-RJ. *Pensar Contábil*, 18(67), 41-48.

Silva, F. P. C., & Ribeiro Filho, J. F. (2009). Uma análise das ressalvas do TCE-PE nas prestações de contas em prefeituras municipais no Estado de Pernambuco. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 2(2), 38-53.