



## X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

As Principais Irregularidades de Controle Interno de Municípios Pernambucanos: Um Estudo a partir dos Relatórios de Auditoria do TCE-PE sobre as Prestações de Contas.

Anderson do Nascimento Oliveira  
Universidade Federal de Pernambuco

Paulo Ricardo do Nascimento  
Universidade Federal de Pernambuco

Elisa Cristina de Oliveira Pedrosa  
Universidade Federal de Pernambuco

Luiz Carlos Miranda, PhD  
Universidade Federal de Pernambuco

Resumo: É através da auditoria das contas governamentais que os tribunais de contas assessoram o Poder Legislativo no exercício do controle externo. Porém, para ter um controle externo eficiente, deve-se começar de dentro do órgão público, ou seja, com um bom controle interno na entidade. Embora o conhecimento acerca de controle interno na administração pública seja bem difundido, é comum encontrar erros, falhas ou irregularidades, tanto nos procedimentos quanto no controle interno propriamente dito. Este estudo objetiva qualificar as irregularidades de controle interno dos municípios pernambucanos, identificadas através de um estudo a partir dos relatórios de auditoria do TCE-PE sobre as prestações de contas apresentadas pelas prefeituras. Para tal objetivo, foi realizado um levantamento documental no site do TCE-PE, dos anos de 2000 e 2012, de uma amostra de 20 municípios, classificados como de porte pequeno e os não pequenos. Analisou-se um total de 40 documentos (20 para cada período), buscando as seguintes qualificações: identificação das irregularidades apresentadas nos relatórios de auditoria e classificação em grupos que os qualifique pela natureza; distribuição entre os grupos de irregularidades levantadas e a taxa de crescimento por período analisado; apresentação das decisões mais frequentes especificadas nos relatórios sobre as prestações de contas; mapeamento das modalidades ou tipos de problemas de controle interno por período analisado; caracterização dos relatórios de auditoria, como volume de páginas e o tempo para finalização do documento. Identificou-se 146 irregularidades para o ano 2000 e 386 para 2012, classificadas em 20 tipologias que as caracterizassem. Houve relevante variação de irregularidades, aumento de obrigações normativas e aumento de contas rejeitadas entre períodos, principalmente com relação aos municípios pequenos, coincidentemente, os que possui as maiores quantidades de irregularidades. Há indicativos de que tais mudanças sejam reflexos de mais de uma década de implantação da LRF.

Palavras-chaves: Auditoria da Gestão Pública; Irregularidades de Controle Interno; Prestações de Contas Municipais.



## 1. INTRODUÇÃO

A sociedade necessita de mecanismos que possibilitem mais transparência na administração dos recursos públicos, que esclareçam como estes recursos estão sendo aplicados e como estão sendo controlados os fatores que possam prejudicar a administração do patrimônio público, por exemplo, fraudes, riscos e casos de escândalos com desvios do dinheiro público (Salawu & Agbeja, 2007). Com isso, um instrumento que pode ser eficiente na fiscalização da gestão pública é a auditoria governamental: por meio das técnicas empregadas, do amparo legal, das normas de procedimentos e dos relatórios de fiscalização disponibilizados à sociedade pelos ambientes eletrônicos dos sites e portais das instituições fiscalizadoras (Jannuzzi, 2011).

É através da auditoria das contas governamentais que os tribunais de contas assessoram o Poder Legislativo no exercício do controle externo. Essa ferramenta de controle intensifica o poder da população em fiscalizar como os recursos estão sendo utilizados por parte da gestão pública, pois, além de ser exercida em uma instância distinta do ente fiscalizado, o que já faz com que tenha um maior grau de independência, esta ferramenta busca uma realização mais efetiva de programas governamentais (Peter & Machado, 2009). Porém, para ter um controle externo eficiente, deve-se começar de dentro do órgão público, ou seja, com um bom controle interno na entidade. Este é responsável pelo aperfeiçoamento contínuo da instituição, verificando as atividades exercidas pelos órgãos, o cumprimento das leis e contribuindo para o planejamento.

Embora o conhecimento acerca de controle interno na administração pública seja bem difundido, é comum encontrar erros, falhas ou irregularidades, tanto nos procedimentos quanto no controle interno propriamente dito. Diante do exposto, o objetivo deste estudo é qualificar as irregularidades de controle interno dos municípios pernambucanos, identificadas através de um estudo a partir dos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE) sobre as prestações de contas apresentadas pelas prefeituras.

Espera-se extrair informações relevantes que possam servir de aprendizado aos gestores públicos municipais para a adequada gestão de recursos da sociedade, também aos legisladores e aos auditores que atuam diretamente no controle externo municipal, permitindo uma maior percepção sobre os efeitos das legislações vigentes e dos trabalhos realizados pelas auditorias. Por último, que também possam servir de aprendizado para os pesquisadores, ao oferecer uma qualificação sobre os tipos de irregularidades identificadas, possibilitando melhor acesso a estudos futuros.

Para alcançar tal objetivo, foi realizado um levantamento documental no site do TCE-PE, onde obteve-se relatórios e pareceres de auditoria, de 2000 e 2012, propostos pelos auditores, relatores e conselheiros do Tribunal, de uma amostra de 20 municípios, classificados como de porte pequeno e os não pequenos. No total foram analisados 40 documentos (sendo 20 relatórios para cada período – 2000 e 2012).

A abordagem utilizada foi idealizada com base no modelo definido pelo estudo de Arruda, Barreto e Almeida (2014), que conseguiram identificar 300 irregularidades que desencadeiam na rejeição das contas feita pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA). Eles ainda fizeram a classificação dessas irregularidades em 14 áreas críticas de controle, como: Planejamento Orçamentário; Execução Orçamentária e Financeira; Receitas e Dívida ativa; Despesa Pública; Licitações, Contratos e Convênios; Obras e Serviços de Engenharia; Sistema de Pessoal; Diárias e Adiantamentos; Veículos e Combustíveis; Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições; Bens Patrimoniais; Bens em Almostrado; Operações de Crédito e Endividamento; e Controle Interno e Social.

A partir de então, este trabalho trouxe como abordagem metodológica o levantamento das irregularidades identificadas e o enquadramento em 20 tipologias (caracterizações) que definissem



de maneira mais abrangente as irregularidades mais próximas em sua natureza. Houve, em seguida, um estudo com base numa análise descritiva, buscando evidenciar as seguintes qualificações: 1. Frequência distribuída pelas tipologias de irregularidades levantadas e a taxa de crescimento por período analisado; 2. A distribuição por decisões apresentadas nos relatórios sobre as prestações de contas; 3. Mapeamento dos tipos de problemas de controle interno por período analisado; e 4. Características específicas dos relatórios de auditoria divulgados, como volume de páginas e o tempo despendido desde a prestação de contas e a conclusão do documento da auditoria.

Com o conhecimento fornecido nesta pesquisa, espera-se servir de aprendizado útil para os municípios sobre os erros apresentados nas gestões de anos anteriores, o reflexo da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as auditorias e as prestações de contas e o conhecimento acerca da riqueza e características dos relatórios de auditoria, tudo isso na intenção de uma possível melhora na congruência das ações dos gestores das prefeituras com os interesses da população e com as exigências legais.

Esta discussão se faz muito pertinente quando observado o contexto atual que o Brasil se encontra: discussão sobre o tamanho e a participação dos recursos do Estado brasileiro; eficiência, eficácia e efetividade das gestões públicas; transparência dos atos e a conformidade das prestações de contas públicas; e os escândalos de corrupção, com desvio de finalidade do dinheiro público.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) veio dar maior rigor na gestão fiscal e responsabilizar os gestores públicos, tornando-se o principal instrumento de regulação do direito financeiro, como prevista no Capítulo II, Título VI da Constituição Federal (CF/1988). Esta lei, portanto, prevê um mecanismo de maior controle nas contas públicas, como exemplo a vedação ao governante de contrair empréstimos ou dívidas além da capacidade, impondo limites prefixados, ou quando em anos eleitorais para que não afetem a gestão futura. Em outras palavras, é um mecanismo de fiscalização e transparência.

Para Krüger, Kronbauer e DeSouza (2012), a verificação dos atos da gestão pública no Brasil efetiva-se, basicamente, de duas maneiras: ou por meio da fiscalização exercida pelo Poder Público (controle estatal) ou diretamente pelo cidadão (controle social). Outra forma de classificação do controle é definida como externo e interno. A função de controle externo no Brasil é exercida entre poderes, definida pela CF/1988. Já a partir da regulamentação dada pelo Decreto-Lei nº 200/1967, houve a distinção entre controle externo e interno. Porém, a partir da promulgação da referida Constituição, houve uma definição mais precisa da função do controle interno a todos os poderes, esferas e órgãos da administração pública.

O controle interno, para Paludo (2013), é aquele exercido dentro de cada Poder, sobre os atos por ele praticados. Essa modalidade de controle verifica a legalidade dos atos praticados, a conformidade da execução orçamentária face aos orçamentos aprovados, a correta utilização do dinheiro público, bem como auxilia o Tribunal de Contas na sua missão constitucional.

### 2.1. Auditoria da Gestão Pública

A auditoria é responsável por examinar as demonstrações contábeis, verificando se há conformidade com as diretrizes traçadas, se foram atendidos os requisitos de eficácia e se estão adequadas aos objetivos a que se destinaram. Dentro do campo de especialização da auditoria, a Auditoria Governamental é aquela voltada para a administração pública, compreendendo a auditoria interna e externa.

Em sua vertente de auditoria, pode ser definida como uma atividade de avaliação voltada para o exame das contas e procedimentos públicos, visando a comprovação da legalidade e legitimidade,



a adequação dos sistemas de controles internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos (Peter & Machado, 2009). Consiste na investigação não só do cumprimento dos programas de governo, como também da forma como eles estão sendo monitorados e controlados, na detecção das deficiências encontradas nos controles internos e como estes podem influenciar na gestão do patrimônio público.

A utilização da auditoria governamental permite uma análise sistemática com escopo definido e com procedimentos específicos para consignar todas as conclusões obtidas em um relatório.

### 2.2. Relatórios de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado

Um relatório de auditoria poder ser definido como uma conclusão e recomendação escrita do auditor (ou auditores) para a administração de uma organização, expondo os erros, fraudes ou deficiências verificadas no decorrer da revisão de procedimentos. Por meio dele os auditores formalizam o processo da auditoria, que consiste, segundo Boyton, Johnson e Kell (2002), em:

Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados aos usuários interessados.

Os Tribunais de Contas são os responsáveis pelas auditorias no âmbito do setor público, tendo como função essencial realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes federativos, da Administração Pública direta e indireta. Sobre o controle dos municípios, a Constituição estabelece:

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

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

Assim, os Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) devem proporcionar o controle externo tanto dos governos estaduais quanto dos municipais, como complemento às atividades fiscalizadoras das Assembleias Legislativas Estaduais e das Câmaras Municipais de Vereadores, sendo esses os órgãos responsáveis pela fiscalização do dinheiro público nas devidas esferas. Além de controlar todo o volume de recursos públicos investidos pelo governo estadual e prefeituras, um TCE também deve informar à comunidade o resultado dessas contas públicas, isto é, se o dinheiro público foi aplicado corretamente e se os serviços oferecidos à população têm qualidade.

Esse processo pode ser evidenciado por meio dos relatórios de auditoria emitidos, nos quais são divulgados os resultados da análise da fiscalização, demonstrando se os controles internos e as demonstrações contábeis dos municípios estão cumprindo os seus objetivos e, se não, quais as irregularidades que foram verificadas.

### 2.3. Competências dos Tribunais de Contas dos Estados

O papel dos Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) se dá pelo controle da administração pública, seja pelo direito constitucional ou direito administrativo. Assim, é de sua atuação as competências descritas na Tabela 1.

Tabela 1 - Competências dos Tribunais de Contas

1. Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República (aplicada às demais esferas de governo) mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; 2. Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades constituídas e mantidas pelo Poder Público, e as contas daqueles que derem causa a perda,
---



extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; **3.** Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; **4.** Realizar, por iniciativa própria, do Legislativo, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; **5.** Fiscalizar as contas das empresas de cujo capital social a União (Estados, DF ou Municípios) participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; **6.** Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; **7.** Prestar as informações solicitadas pelo Poder Legislativo sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; **8.** Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; **9.** Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; **10.** Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão ao Legislativo; **11.** Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Fonte: artigo 71 da Constituição Federal da República de 1988.

### 3. METODOLOGIA

O método adotado pelo estudo foi qualitativo, mais especificamente a análise de conteúdo. Teve como abordagem principal a identificação de irregularidades encontradas nos relatórios de auditoria do TCE-PE, estes chamados de “Inteiro Teor da Deliberação”, e um estudo dos mesmos com base numa análise descritiva, buscando evidenciar as seguintes qualificações: identificação das irregularidades apresentadas nos relatórios de auditoria e classificação em grupos que os qualifique pela proximidade da natureza; distribuição da frequência entre os grupos de irregularidades levantadas e a taxa de crescimento por período analisado; apresentação das decisões mais frequentes especificadas nos relatórios sobre as prestações de contas; mapeamento das modalidades ou tipos de problemas de controle interno por período analisado; caracterização dos relatórios de auditoria, como volume de páginas e o tempo para finalização do documento.

Para tais qualificações, foi realizado um levantamento documental no sítio eletrônico do TCE-PE, visando obter os relatórios de uma amostra de municípios, que foram dissecados, com o objetivo da identificação das irregularidades apontadas em tais relatórios, bem como os pareceres e recomendações propostas pelos auditores e conselheiros do TCE-PE.

Para auxiliar o desenvolvimento do objetivo geral deste estudo, seguiu-se as seguintes estratégias de ação:

- 1) Pesquisa dos relatórios de auditoria dos TCE-PE, entre 2000 e 2012, sobre as prestações de contas municipais de 20 prefeituras pernambucanas: a coleta dos dados utilizará o estudo de Silva (2015), que fez uma pesquisa abrangendo todos os tribunais de contas brasileiros, descrevendo como os relatórios de auditoria das prestações de contas dos prefeitos são disponibilizados em seus sítios eletrônicos. A escolha dos 20 municípios foi feita de forma aleatória, não obedecendo nenhum critério particular, procurando-se apenas especificar a divisão entre 10 municípios pequenos e 10 municípios médios e grandes (ou não pequenos), pelo critério populacional do IBGE, melhor descrito adiante;
- 2) Análise dos relatórios de auditoria do TCE-PE na busca de identificar as informações sobre as falhas materiais de controle interno e suas características, através de documentos representativos de dois momentos distintos no tempo, 2000 e 2012. Esta escolha temporal sobre os relatórios condiz, respectivamente, com o período de implementação da LRF, ano de 2000, e o outro mais recente (aproximadamente após uma década de consolidação da referida lei), ano de 2012, sendo este escolhido pelo critério de disponibilidade dos documentos, justificado pelo tempo médio de elaboração, conclusão e divulgação dos relatórios de auditoria pelo TCE-PE, de aproximadamente 02 anos ou mais, o que diminui a probabilidade da viabilidade sobre os relatórios a partir de 2013;



## X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

- 3) Classificação dessas informações sobre as irregularidades conforme as características, responsabilidades, pareceres e as recomendações propostas pelos auditores como forma de aprimoramento da gestão pública;
- 4) Análise de como as falhas identificadas são apresentadas nos dois momentos distintos definidos (2000 e 2012), procurando avaliar se está havendo algum aprimoramento do controle interno ou aprendizado pelas prefeituras no tempo, através dos resultados das auditorias externas do TCE-PE;
- 5) Verificação se o tamanho do município é uma variável relevante para explicar a quantidade e a dimensão das irregularidades encontradas, comparando as informações coletadas de 10 municípios de grande e médio portes com os 10 de pequeno porte.

No que se refere à etapa iii, em específico, após a coleta e a análise dos relatórios, as irregularidades foram tabuladas numa planilha em Excel, conforme modelo apresentado na Tabela 2, procurando-se classificá-las e caracterizá-las de acordo com os parâmetros definidos por literatura abordada e pelas normas contábeis brasileiras, normas de auditoria e de controle interno. Com essa tabulação, é possível identificar as irregularidades no controle interno comuns à maioria das prefeituras. Com base nos conteúdos contidos nos 40 relatórios (20 de 2000 e 20 de 2012) de auditoria e nas literaturas disponíveis, obteve-se as seguintes informações:

Tabela 2 – Principais informações extraídas dos relatórios de auditoria do TCE-PE de 2000 e 2012

<b>Identificação do Relatório</b>	Consiste em informações sobre a identificação do documento analisado (relatório de auditoria), data do relatório, município analisado e o respectivo Estado (PE), exercício (2000 ou 2012).	
<b>Decisão</b>	Decisão apresentada no relatório e respectivo parecer do TCE-PE com relação ao resultado da auditoria sobre a prestação de contas municipal: aprovado sem ou com ressalva, regular com ressalva, ou irregular com reprovação/rejeição das contas.	
<b>Número de Páginas e Representação Textual (%)</b>	Define o volume de páginas de cada relatório e apura, contudo, o índice de representação textual, que significa a objetividade do auditor ou índice de aproveitamento do documento em abordar seu conteúdo principal.	
<b>Irregularidades Identificadas nos relatórios</b>	Este campo extraiu dos relatórios de auditoria os itens de irregularidades discriminadas pelos auditores do TCE-PE.	
<b>Histórico</b>	Explicação descritiva das irregularidades levantadas, conforme abordado no relatório.	
<b>Materialidade</b>	<b>Quantitativa</b>	Classificação sobre a materialidade das irregularidades sobre o controle governamental é definida pelo Manual de Auditoria Governamental TCU: < <a href="http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/normas-de-auditoria-do-tcu.htm">http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/normas-de-auditoria-do-tcu.htm</a> >
	<b>Qualitativa</b>	
<b>Tipos de Problema - Controle Interno</b>	<b>Contábil</b>	Classificação é definida no item 4 da NBCT 16.8. Ela define como Problema de Controle Interno Contábil sendo relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis
	<b>Operacional/Administrativo</b>	Relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade
	<b>Normativo</b>	Relacionado à observância da regulamentação pertinente.
<b>Caracterização (Tipologias) das Irregularidades</b>	Não apresentação de PL para revisão do PPA; Exigência burocrática; Falta de transparência, não divulgação de documentos exigidos por lei; Falta de programação financeira; Abertura de crédito sem cobertura legal; Restos a pagar a descoberto; Uso indevido de recursos extraorçamentários com despesas orçamentárias; Problema de registro contábil; Inconsistência entre fontes de informações evidenciadas; Descumprimento de dispositivo legal referente à contração de despesa em período final de mandato; Ausência ou desacordo na elaboração, planejamento e/ou gestão de plano ou programa; Despesa a pagar sem garantia financeira correspondente; Descumprimento de requisitos legais e inabilitação de recebimento de recursos; Ausência ou desacordo no repasse/informações das contribuições previdenciárias (RGPS e RPPS); Descumprimento de prazos legais preestabelecidos; Descumprimento de limites legais preestabelecidos	

### 3.1. Delimitação do estudo

O foco deste estudo foi analisar uma amostra de relatórios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE) para que, baseado no material coletado, pudessemos chegar a



## X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

conclusões a respeito das deficiências encontradas nos controles internos e nas demonstrações contábeis dos municípios relatados.

A pesquisa procurou delimitar-se apenas aos municípios do estado de Pernambuco, sendo analisado 20 municípios, classificando-os pelo porte, escolhidos de forma aleatória, de acordo com o número de habitantes descritos na Tabela 3.

Tabela 3 - Seleção dos municípios por porte e períodos dos relatórios analisados.

Item	Municípios	Períodos dos Relatórios	Nº de Habitantes (2010) - IBGE	Porte
01	Araripina	2011 e 1999	77.302	Médio
02	Arcoverde	2012 e 1999	68.793	Médio
03	Barreiros	2012 e 1999	40.732	Pequeno
04	Bezerros	2012 e 2000	58.668	Médio
05	Bonito	2012 e 1999	37.566	Pequeno
06	Cabrobó	2012 e 1999	30.873	Pequeno
07	Camaragibe	2012 e 1999	144.466	Grande
08	Carpina	2012 e 2000	74.858	Médio
09	Caruaru	2012 e 2000	314.912	Grande
10	Condado	2012 e 1999	24.282	Pequeno
11	Escada	2012 e 2000	63.381	Médio
12	Ibimirim	2012 e 1999	26.954	Pequeno
13	Itambé	2012 e 1999	35.398	Pequeno
14	Jaboatão	2012 e 2001	644.620	Grande
15	Olinda	2012 e 2000	377.779	Grande
16	Petrolina	2012 e 2000	293.962	Grande
17	Pombos	2012 e 1999	24.046	Pequeno
18	Quipapá	2012 e 1999	24.186	Pequeno
19	Tamandaré	2012 e 1999	20.715	Pequeno
20	Xexéu	2012 e 1999	14.903	Pequeno

Observação – pelos parâmetros do IBGE, os municípios são assim classificados pelo número de habitantes: Municípios de Pequeno Porte 1: até 20.000 habitantes; Pequeno Porte 2: de 20.001 até 50.000 habitantes; Médio Porte: de 50.001 até 100.000 habitantes; Grande Porte: de 100.001 até 900.000 habitantes.

Fonte: IBGE (2010) <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/uf.php?lang=&coduf=26&search=pernambuco>>

Uma dificuldade verificada foi a localização, na maioria dos municípios, dos relatórios do ano de 2000. Optou-se, para estes casos, baixar e utilizar as informações contidas nos relatórios de 1999 (ano imediatamente anterior) ou, em último caso, de 2001 (ano imediatamente posterior). O mesmo critério também foi utilizado no caso de indisponibilidade do relatório de 2012.

#### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A proposta sugerida inicialmente de analisar relatórios de 2000 e 2012 precisou ser adaptada às dificuldades que surgiram com a execução da coleta de dados. Como se pode verificar na Tabela 3, dos 20 (vinte) municípios analisados, apenas 06 (30%) estavam disponíveis os anos de 2012 e 2000. Cerca de 65% (13) dos municipais analisados foram com relatórios de 1999, por não apresentarem o do ano 2000, e apenas o de Jaboaão foi analisado o relatório do ano 2001, por não estarem disponíveis o de 2000 e o de 1999, respectivamente.

Com relação ao acesso sobre os relatórios de 2012, apenas o do município de Araripina não estava disponível e, com isso, foi analisado o do exercício de 2011. Essa percentagem elevada (70%) de relatórios do ano 2000 que não estão disponíveis no sítio do TCE-PE chamou a atenção, ainda mais por ser coincidentemente um ano de mudança nos parâmetros legais utilizados pelas auditorias



externas com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). No entanto, apenas um indicativo ainda sem nenhuma base investigativa que o fundamente.

## 4.1. Qualificação das irregularidades

Ao analisar todos os 40 relatórios, foram sendo levantadas paulatinamente as irregularidades que as auditorias apresentavam sobre as prestações de contas municipais, totalizando **146** irregularidades para o ano 2000 (manteve-se a referência do ano para 2000 apenas para facilitar o entendimento, mesmo contendo relatórios de 1999 e 2001) e **386** irregularidades para 2012 (mesma lógica). Em seguida, conforme descritas na Tabela 4, criou-se 20 tipologias (ou caracterizações) que as qualificassem, conforme suas naturezas.

Tabela 4 – Caracterização das irregularidades por ano.

Tipos de Irregularidades	Totais				Var. 2000 a 2012
	2000	Var %	2012	Var %	
Exigência burocrática	4	2,7%	18	4,7%	350,0%
Falta de transparência, não divulgação de documentos exigidos por lei	6	4,1%	88	22,8%	1366,7%
Falta de programação financeira	4	2,7%	32	8,3%	700,0%
Abertura de crédito sem cobertura legal	0	0,0%	3	0,8%	#DIV/0!
Restos a pagar a descoberto	1	0,7%	14	3,6%	1300,0%
Uso indevido de recursos extraorçamentários com despesas orçamentárias	18	12,3%	0	0,0%	-100,0%
Problema de registro contábil	32	21,9%	49	12,7%	53,1%
Inconsistência entre fontes de informações evidenciadas	5	3,4%	8	2,1%	60,0%
Descumprimento de dispositivo legal referente à contração de despesa em período final de mandato	4	2,7%	3	0,8%	-25,0%
Ausência ou desacordo na elaboração, planejamento e/ou gestão de plano ou programa	10	6,8%	62	16,1%	520,0%
Inadequação entre indicador(es) de eficiência, eficácia, efetividade ou economicidade e a execução de ações, planos ou programas governamentais	0	0,0%	11	2,8%	#DIV/0!
Despesa a pagar sem garantia financeira correspondente	3	2,1%	1	0,3%	-66,7%
Descumprimento de requisitos legais e inabilitação de recebimento de recursos	7	4,8%	11	2,8%	57,1%
Ausência ou desacordo no repasse/informações das contribuições previdenciárias (RGPS e RPPS)	2	1,4%	31	8,0%	1450,0%
Falta de transparência, não realização de audiências públicas para avaliação de cumprimento de metas fiscais	0	0,0%	11	2,8%	#DIV/0!
Descumprimento de prazos legais preestabelecidos	4	2,7%	16	4,1%	300,0%
Descumprimento de limites legais preestabelecidos	14	9,6%	22	5,7%	57,1%
Despesas indevidas – ausência de finalidade pública ou não comprovada legalmente	32	21,9%	0	0,0%	-100,0%
Agir negligente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público	0	0,0%	5	1,3%	#DIV/0!
Ausência ou desacordo entre indicador(es) de eficiência, eficácia, efetividade ou economicidade na execução de ações, planos ou programas governamentais;	0	0,0%	1	0,3%	#DIV/0!
<b>Total</b>	<b>146</b>		<b>386</b>		<b>164,4%</b>

No ano de 2000 destacam-se os “*Problemas de registro contábil*” e as “*Despesas indevidas – ausência de finalidade pública ou não comprovada legalmente*”, juntas totalizando aproximadamente 43,8% do total de irregularidades desse exercício. Porém, esta última irregularidade conseguiu ser zerada no ano de 2012. Para o segundo período analisado (2012) houve o destaque para “*Falta de transparência, não divulgação de documentos exigidos por lei*”, sendo 22,8% das irregularidades, que conjuntamente com “*Ausência ou desacordo na elaboração, planejamento e/ou gestão de plano*





## X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

ou programa” e “Problema de registro contábil” concentraram 51,6% das irregularidades apresentadas pelas auditorias para o ano.

Um detalhe importante que não se pode deixar de frisar foi o aumento significativo do total de irregularidades entre 2000 e 2012, passando de 146 para 386 (variação de aproximadamente 164,4%). Pode-se atribuir a este fato que, após uma década de implantação da LRF, os novos parâmetros de fiscalização trouxeram mais rigor para as auditorias dos TCEs, detalhando ainda mais as possibilidades e obrigações de atuação de um gestor público. Como exemplo, pode-se mencionar o aumento significativo para a irregularidade “*Falta de transparência, não divulgação de documentos exigidos por lei*”, em virtude do acréscimo de relatórios e demonstrativos fiscais a serem evidenciados, além das demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/1964, e o aumento da cobrança na obrigação de facilitar o acesso da população às informações através da internet.

Consegue-se perceber variações exorbitantes em algumas irregularidades, como “*Ausência ou desacordo no repasse/informações das contribuições previdenciárias (RGPS e RPPS)*”, com aumento de 1450%, “*Falta de transparência, não divulgação de documentos exigidos por lei*”, com 1366,7% de aumento, e “*Restos a pagar a descoberto*”, também aumentando no mesmo nível de 1300%, entre 2000 e 2012. Olhando em termos absolutos, têm-se aumentado quase todas as irregularidades, apenas quatro das vinte irregularidades apresentadas não sofreram aumento, sendo elas: “*Uso indevido de recursos extraorçamentários com despesas orçamentárias*”, tendo até sido zerado em 2012; “*Descumprimento de dispositivo legal referente à contração de despesa em período final de mandato*”, “*Despesa a pagar sem garantia financeira correspondente*”; e “*Despesas indevidas – ausência de finalidade pública ou não comprovada legalmente*”, esta também foi zerada em 2012. Estas irregularidades estão diretamente vinculadas às vedações e à responsabilidade fiscal sobre a gestão pública, trazidas pela LRF, podendo ocasionar até em penalizações ao gestor.

Em relação à orientação trazida pela NBCT 16.8, os problemas de controle interno podem ser classificados como contábil, operacional e normativo. A Tabela 5 traz essa classificação discriminada por município. Pode-se, para uma mesma irregularidade, ser considerada numa única classificação ou uma combinação de dois ou três tipos.

Tabela 5 – Classificação dos problemas de controle interno – NBCT 16.8

Municípios	2000			2012		
	Contábil	Operacional/ Administrativo	Normativo	Contábil	Operacional/ Administrativo	Normativo
Araripina	3	6	3	4	10	14
Arcoverde	2	4	0	9	17	17
Barreiros	2	0	0	6	10	8
Bezerros	0	7	4	4	11	8
Bonito	2	9	0	2	11	10
Cabrobó	0	0	0	10	10	10
Camaragibe	7	7	0	3	1	8
Carpina	0	5	5	2	11	11
Caruaru	10	10	6	7	2	10
Condado	2	9	3	10	13	13
Escada	0	5	2	2	11	11
Ibimirim	10	7	1	10	11	7
Itambé	0	6	0	2	7	11
Jaboatão	0	1	2	6	2	10
Olinda	8	10	0	2	4	9
Petrolina	6	8	0	5	8	6
Pombos	2	8	5	9	24	17
Quipapá	2	0	1	4	13	10
Tamandaré	0	2	0	2	14	6



## X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

Xexéu	1	2	0	5	1	6
Total	57	106	32	104	191	202

Para as auditorias do ano 2000, os problemas de controle interno estavam enquadrados majoritariamente como Operacional/Administrativo, que, segundo a NBCT 16.8, estão relacionados às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade. Em alguns dos casos apresentados, sugerem-se desde a ausência ou desacordo na elaboração, planejamento e/ou gestão de plano ou programa de governo, como até a ausência da finalidade pública de gastos, neste caso destoando da razão de ser das entidades públicas. Já no ano de 2012 houve uma mudança significativa entre a distribuição das irregularidades, destacando-se o aspecto normativo como o mais relevante das auditorias. Novamente há um forte indicativo entre o elo dos números apresentados com os rigores das regras advindos da consolidação da LRF.

Curiosamente, pelos achados desta pesquisa, verificou-se que o município de Cabrobó, no relatório analisado exatamente do exercício de 1999, não apresentou nenhuma irregularidade de auditoria.

Procurando explorar ainda mais os dados contidos na Tabela 5, foi criada a Tabela 6 com uma distribuição relativa, baseado nos mesmos problemas de controle interno, porém, separando-os entre grupos de municípios pequenos e não pequenos.

Tabela 6 – Distribuição percentual dos problemas de controle interno por grupos de municípios

Grupos de Municípios	2000			2012		
	Contábil	Operacional / Administrativo	Normativo	Contábil	Operacional / Administrativo	Normativo
<b>Não Pequenos</b>	36	63	22	44	77	104
	<b>29,8%</b>	<b>52,1%</b>	<b>18,2%</b>	<b>19,6%</b>	<b>34,2%</b>	<b>46,2%</b>
<b>Pequenos</b>	21	43	10	60	114	98
	<b>28,4%</b>	<b>58,1%</b>	<b>13,5%</b>	<b>22,1%</b>	<b>41,9%</b>	<b>36,0%</b>
<b>Varição total entre 2000 e 2012 – por área de controle interno</b>				<b>82,5%</b>	<b>80,2%</b>	<b>531,3%</b>

Verifica-se que ano 2000 a distribuição era um pouco próxima entre os Não pequenos e os Pequenos, consistindo apenas que os municípios pequenos possuíam bem mais problemas operacionais/administrativos e menos problemas normativos, se comparados com os municípios não pequenos. Olhando-se para o exercício de 2012, percebe-se uma mudança maior na distribuição dos problemas entre os dois grupos. Os problemas classificados em Contábil dos municípios Não Pequenos sofreram uma diminuição relativa de 2000 para 2012 ainda mais acentuada do que o outro grupo, em -10,2 pontos percentuais, comparando com -6,3, respectivamente. Ainda olhando para os demais problemas de controle interno, verifica-se que as irregularidades do grupo “Não Pequenos” sofreu um aumento de 28% para os problemas normativos, confrontando para o aumento de 22% no mesmo tipo de problema para o grupo “Pequenos”. Já os problemas de origem Operacional/Administrativo teve uma redução percentual muito próxima de 2000 para 2012 nos dois grupos, sendo -17,8% para Não Pequenos e -16,2% para Pequenos.

Com a análise promovida pela Tabela 6, observou-se que os municípios não pequenos sofreram um impacto muito maior na identificação de irregularidades que se enquadram como problemas de controle interno normativo, definido pela NBCT 16.8, entre os dois períodos. Este achado reforça a ideia de que este impacto pode ter sido promovido pela LRF, onde o grupo especificado foi quem mais sofreu suas influências. Outro destaque é que os municípios pequenos, mesmo com maiores rigores normativos, ainda apresentam maiores problemas operacionais/administrativos, tendo isso como maior causa das recomendações das auditorias do TCE-PE. Este achado pode ser indicativo do reflexo estrutural que os municípios de menor porte têm pelas dificuldades financeiras, pois, com população menor e conseqüentemente menor arrecadação,



há municípios que dependem quase que exclusivamente dos repasses de recursos da União. Por isso, falta investimento em estrutura de funcionamento.

Com relação à outra abordagem sobre as áreas dos problemas de controle interno, trazidas pela NBCT 16.8, a Tabela 6 expõe o aumento das três áreas, entre 2000 e 2012, com destaque para o aspecto Normativo, que sofreu uma variação positiva de 531,3%, muito acima da variação média de 80% sofrida pela Contábil e Operacional/Administrativa. O problema Normativo passou de menor para a maior frequência dos problemas de controle interno. Uma evidência de que esta alteração também se deu pelas novas regras apontadas pela LRF.

## 4.2. Análise sobre as decisões de auditoria

A apreciação e julgamento das contas anuais pelos Tribunais de Contas e pelo Poder Legislativo são tomados com base nos achados de auditoria e consequentes recomendações emanadas nos relatórios sobre as prestações de contas. A Tabela 7 traz o levantamento dessas decisões emanadas pelo TCE-PE sobre os relatórios de auditoria nas prestações de contas, por município analisado.

Tabela 7 – Decisões de auditoria sobre as prestações de contas municipais

Municípios	Decisão					
	2000			2012		
	Aprovado	Aprovado c/ Ressalva	Rejeitado	Aprovado	Aprovado c/Ressalva	Rejeitado
Araripina			X	X		
Arcoverde		X			X	
Barreiros		X				X
Bezerros		X				X
Bonito			X		X	
Cabrobó		X				X
Camaragibe		X			X	
Carpina		X			X	
Caruaru		X			X	
Condado			X			X
Escada			X		X	
Ibimirim			X			X
Itambé		X				X
Jaboatão		X			X	
Olinda			X			X
Petrolina			X		X	
Pombos		X				X
Quipapá		X				X
Tamandaré		X				X
Xexéu		X				X
Total		13	7	1	8	11

Um fato importante a ressaltar é que, em 2012, quase todos os municípios pequenos tiveram suas contas rejeitadas e, coincidentemente, são os mesmos que possuem as maiores quantidades de irregularidades. Apenas o município pequeno de Bonito teve sua conta aprovada com ressalva nesse período. Ainda para o mesmo exercício, dos municípios considerados como não pequenos, só Bezerros e Olinda tiveram suas contas rejeitadas no ano de 2012, conforme a Tabela 8. Das 11 rejeições ocorridas em 2012, 09 delas foram de municípios pequenos e 02 de municípios não pequenos. De todos os relatórios analisados, apenas o município de Araripina teve suas contas aprovadas sem nenhuma ressalva. O mais intrigante é que o mesmo município teve as contas rejeitadas em 2000. No geral, para o ano de 2000, 13 municípios tiveram suas contas aprovadas com ressalvas e nenhuma sem ressalvas. Já dos 07 que tiveram as contas rejeitadas, os municípios de Olinda, Petrolina e Escada são não pequenos e os outros 04 municípios são pequenos.



Com isso, percebe-se que a rejeição de contas municipais acontece em sua maioria com municípios pequenos, tendo sido ampliada essa diferença a partir da LRF, podendo-se verificar no ano de 2012.

### 4.3. Qualificação dos relatórios de auditoria

Algumas informações podem ser extraídas da Tabela 8. A exemplo disto, o considerável aumento do volume de páginas nos relatórios de auditoria, que em sua grande maioria mais que dobrou de tamanho.

Tabela 8- Volume de páginas dos relatórios de auditoria

Relatórios analisados	Número de páginas		Variação %	Relatórios analisados	Número de páginas		Variação %
	2000*	2012			Municípios	2000*	
Municípios							
Barreiros	3	11	266,67%	Araripina	4	11	175,00%
Cabrobó	4	21	425,00%	Arcoverde	3	14	366,67%
Camaragibe	10	15	50,00%	Bezerros	9	13	44,44%
Caruaru	15	10	-33,33%	Bonito	4	16	300,00%
Ibimirim	8	21	162,50%	Carpina	5	13	160,00%
Jaboatão	3	17	466,67%	Condado	5	5	0,00%
Olinda	25	28	12,00%	Escada	5	17	240,00%
Petrolina	13	15	15,38%	Itambé	5	26	420,00%
Quipapá	3	9	200,00%	Pombos	3	21	600,00%
Xexéu	2	5	150,00%	Tamandaré	3	15	400,00%

Os relatórios têm ficado bem mais detalhados, o que explica o número de páginas. Uma característica peculiar dos relatórios do TCE-PE consiste na objetividade dos textos contidos no documento, com elevada representação textual (sempre por volta dos 90 a 100% das páginas), ou seja, menos ou nenhuma subjetividade contida em introdução ou algum tipo de contextualização (como são verificados em relatórios de outros TCEs).

Em relação ainda à estrutura dos relatórios (2000), todos os documentos apresentaram problemas semelhantes, como sendo relatórios mais curtos do que os de 2012, sem muito detalhamento das irregularidades encontradas (este fato percebido pela leitura apresentada dos relatórios na fase de coleta deste estudo), e não explicitando, na maioria das vezes, as defesas das prefeituras, o que dificulta o entendimento do leitor para a compreensão da irregularidade apontada. Já os relatórios de 2012 apresentaram uma estrutura mais bem definida (com tópicos mais objetivos), com mais detalhamento das irregularidades, buscando evidenciar as respostas das prefeituras em quase toda totalidade aos pontos levantados.

Além da objetividade, a Tabela 9 demonstra outro importante fator que consiste no tempo em que o tribunal leva para produzir o relatório com os achados da auditoria, após o exercício da prestação de contas.

Tabela 9 – Tempo para produção do relatório pelo TCE-PE

Relatórios analisados	Ano Prest. de Contas	Data do Relatório	Tempo (meses)	Ano Prest. de Contas	Data do Relatório	Tempo (meses)
Municípios						
Araripina	1999	27/06/2002	30	2011	27/08/2013	33
Arcoverde	1999	05/06/2003	33	2012	29/05/2014	14
Barreiros	1999	27/06/2002	63	2012	17/09/2015	12
Bezerros	2000	07/08/2007	81	2012	04/02/2014	35
Bonito	1999	13/11/2001	30	2012	28/10/2014	21
Cabrobó	1999	12/09/2002	113	2012	25/02/2014	10
Camaragibe	1999	29/03/2005	123	2012	19/12/2013	25
Carpina	2000	02/12/2004	94	2012	29/04/2014	33
Caruaru	2000	03/09/2007	25	2012	05/11/2015	22
Condado	1999	08/01/2002	61	2012	15/10/2013	14



Escada	2000	27/06/2002	30	2012	19/12/2013	20
Ibimirim	1999	11/06/2002	42	2012	30/09/2014	17
Itambé	1999	26/03/2002	80	2012	05/06/2014	14
Jaboatão	2001	03/05/2011	23	2012	01/10/2013	22
Olinda	2000	29/03/2011	48	2012	22/01/2015	16
Petrolina	2000	21/10/2008	25	2012	01/09/2015	10
Pombos	1999	27/11/2001	18	2012	25/11/2014	12
Quipapá	1999	24/01/2002	27	2012	14/10/2014	18
Tamandaré	1999	10/04/2003	23	2012	06/05/2014	23
Xexéu	1999	13/01/2005	40	2012	11/02/2014	17
Média dos Tempos			50,45			19,40

Algumas considerações precisam ser feitas, com relação à tabela 9. A primeira é que não consideramos na análise desses dados as frações de dias, ou seja, se a data de conclusão do relatório foi de 1 a 30 dias, consideramos o mês inteiro na referência da data. Mesmo assim não houve nenhuma implicação relevante nos resultados. Outra consideração é de que não conseguimos identificar a data de apresentação/divulgação de cada prestação de contas, por isso, para base de cálculo do tempo médio, foi considerado sempre a partir de dezembro do exercício da prestação de contas em destaque. Pode-se entender como duas limitações da pesquisa neste ponto de análise.

A tabela demonstra a variação significativa do tempo de finalização dos relatórios de auditoria para os exercícios de referência das prestações de contas. Houve uma redução de 50,45 meses (aproximadamente 4 anos e 2 meses), em 2000, para 19,4 meses (aproximadamente 1 ano e 7 meses), em 2012. Isso significa uma redução no tempo de realização de auditoria das prestações de contas, elaboração de relatório, análise, defesa da prefeitura e versão final, de aproximadamente 61,5%. Isso demonstra o aumento da eficiência de atuação do TCE-PE, podendo ter ou não sofrido influência da LRF, ao longo do tempo.

Destaque em 2000 para Camaragibe e Cabrobó, que levaram 123 e 113 meses, respectivamente, para terem seus relatórios concluídos. Já Pombos foi o que teve menor tempo, só precisou de 18 meses para conclusão do relatório pela auditoria do TCE-PE. Em compensação, em 2012, como o tempo médio caiu consideravelmente, os maiores tempos registrados foram de Bezerros, com 35 meses, e de Araripina e Carpina, ambos com 33 meses. Já Petrolina e Cabrobó apresentaram 10 meses (menos de 1 ano) para terem seus relatórios concluídos.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os conceitos e práticas de controle interno na administração pública já são normatizados, regulamentados e bastante difundidos entre os auditores externos, os profissionais e os gestores públicos. Porém, como observados ao longo deste estudo, é comum encontrar erros, falhas ou irregularidades, tanto nos procedimentos quanto no controle interno propriamente dito. Com o intuito de qualificar as irregularidades de controle interno de municípios pernambucanos, identificadas através de um estudo a partir dos relatórios de auditoria do TCE-PE sobre as prestações de contas apresentadas pelas prefeituras, este estudo buscou extrair informações relevantes tanto sobre a qualidade das irregularidades que demonstram as falhas de controle interno, como sobre informações dos relatórios de auditoria e os impactos sofridos após o ingresso da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Preservou-se a busca de um aprendizado aos gestores públicos municipais, na tentativa de fornecer conhecimento útil sobre a necessidade de superar limitações da gestão pública, como forma de alinhar as ações das gestões com as obrigações legais e o melhor atendimento aos interesses sociais. No entanto, não se negligenciou a importância desse conhecimento aos legisladores, auditores e pesquisadores para uma maior percepção sobre os efeitos das legislações vigentes, dos trabalhos realizados pelas auditorias e a possibilidade para estudos futuros através do aprofundamento sobre as limitações causadoras das irregularidades aqui evidenciadas.



## X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

Ao analisar todos os 40 relatórios, todas as 146 irregularidades, para o ano 2000, e as 386, para 2012, foram enquadradas em 20 tipologias que as caracterizam conforme sua natureza, formando-se uma espécie de grupos de contas. A variação de aproximadamente 164,4% das irregularidades, o aumento de obrigações normativas como a “*Falta de transparência, não divulgação de documentos exigidos por lei*” e o aumento de contas rejeitadas de um ano para o outro, principalmente com relação aos municípios pequenos, coincidentemente, sendo o grupo que possui as maiores quantidades de irregularidades, tudo isso pode ser entendido como reflexo de mais de uma década de implantação da LRF, trazendo novos parâmetros de fiscalização com mais detalhes e rigor para as auditorias do TCE-PE .

Mesmo o impacto das contas rejeitadas terem sido majoritariamente dos municípios pequenos, os municípios não pequenos também apresentaram um impacto muito significativo de 2000 a 2012, quando se observou um aumento relevante das irregularidades classificadas como de aspecto normativo. Este achado reforça a ideia de que este impacto pode ter sido promovido pela LRF. Outro destaque é que os municípios pequenos ainda sofrem muito mais com problemas operacionais/administrativos, podendo ser um reflexo estrutural pelas limitações financeiras que os mesmos apresentam. Além dos impactos sobre as irregularidades e os rigores de auditoria, uma década de implantação da LRF também pode ser a explicação para o aumento da eficiência dos trabalhos das auditorias do TCE-PE, como a diminuição significativa do tempo de finalização dos relatórios de auditoria como observado na seção 4.3, tabela 9.

Combinando o entendimento de todos os achados, entre os dois períodos analisados, pode-se justificar uma relação entre o aumento significativo das irregularidades apontadas pelas auditorias externas muito mais pelo aumento do rigor legal, o que parece dificultar a possibilidade de “aprendizado dos gestores” sobre problemas recorrentes de controle interno, principalmente normativo, muito embora os problemas operacionais sejam desafiadores aos orçamentos reduzidos dos municípios pequenos. No entanto, o desafio não está com os parâmetros regulamentadores da LRF, mas sim com o preparo e entendimento jurídico dos gestores municipais em lidar com recursos públicos. Em contrapartida, observou-se que o aumento dos critérios legais proporcionou maior eficiência e rigor nos trabalhos dos auditores e melhoria dos relatórios, fornecendo melhores controles para o atendimento aos interesses sociais. Como exemplo disto, pode-se citar o caso da irregularidade “Despesas indevidas – ausência de finalidade pública ou não comprovada legalmente”, que em 2012 deixou de ser identificada pelas auditorias nas prestações de contas municipais.

Com todas as análises feitas, observando as mudanças de características tanto dos relatórios quanto das irregularidades apontadas, notou-se um razoável ensinamento no que se a auxiliar aos gestores públicos a entenderem os pontos de problemas nas prestações de contas municipais e que ensejarão como fator crítico numa auditoria externa do TCE-PE. Acrescentou-se a importância dos gestores e profissionais municipais em conhecerem melhor os fatores limitadores da LRF, visto que a quantidade de irregularidades tendeu a aumentar de 2000 a 2012, o que caracteriza dificuldades para lidarem com os recursos públicos, devido ao alto grau de vinculações complexas com o sistema normativo brasileiro.

Como sugestão para futuras pesquisas, uma investigação sobre se há possíveis deficiências no aprendizado dos gestores que dificultem as correções de falhas de controles internos e uma outra se há influência do ciclo político-eleitoral sobre essas possíveis deficiências ou não de aprendizado.



## REFERÊNCIAS

- Arruda, D. G., Barreto, L. H. D., & Almeida, V. H. M. de (2014). Guia de Orientação para Promoção da Qualidade na Prestação de Contas Públicas Municipais: Com ênfase na correção de 300 irregularidades que ensejam rejeição das contas pelo TCM-BA. Salvador: Fundação César Montes.
- Boyton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). Auditoria (Santos, J. E. dos, Trad.). São Paulo, SP: Atlas.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (1988). Brasília, DF. Recuperado em 10 março 2016, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC] (2011). Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n. 16.8. Sistema de Controle Interno. Recuperado 10 fevereiro 2016, de: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001366](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366)
- Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967 (1967). Brasília, DF. Recuperado em 10 março 2016, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2010). IBGE Cidades: Pernambuco. Recuperado em 22 fevereiro 2016, de <http://cidades.ibge.gov.br/xtras/uf.php?lang=&coduf=26&search=pernambuco>
- Jannuzzi, P. (2011). Avaliação de Programas Públicos por Meio da Análise Estruturada dos Relatórios de Auditoria da Controladoria Geral da União. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, 16(59). doi: <http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v16n59.3719>
- Krüger, G. P., Kronbauer, C. A., & DeSouza, M. A. (2012). Análise dos fatores explicativos de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais. ConTexto, 12(22), 43-58. Recuperado 28 março 2016, de <http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/27482/0>
- Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000 (2000). Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Recuperado em 10 março 2016, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)
- Paludo, A. (2013). Administração Pública (3ª ed.). Rio de Janeiro, RJ: Elsevier.
- Peter, M. G. A., & Machado, M. V. V. Manual de Auditoria Governamental (1a. ed., p.241). São Paulo, SP: Atlas.
- Salawu, R. O., & Agbeja, O. (2007). Auditing and accountability mechanism in the public sector. The International Journal of Applied Economics and Finance, 1(1), 45-54. Retrieved may 15, 2016, from [docsdrive.com/pdfs/ansinet/ijaef/2007/45-54.pdf](https://docsdrive.com/pdfs/ansinet/ijaef/2007/45-54.pdf)
- Silva, A. B. da. (2015). Transparência do controle externo da gestão municipal brasileira: uma análise da aderência à legislação brasileira. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Sousa, K. M. de, & Araújo, A. V. dos S. (2015). Auditoria das contas municipais: quais as irregularidades praticadas pelos prefeitos pernambucanos?. Anais do XV Congresso da USP. de <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/194.pdf>
- Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco [TCE-PE]. Sistema de Contas dos Prefeitos. Recuperado em 09 fevereiro 2016, de <http://www.tce.pe.gov.br/internet/index.php/cidadaoprocessos/cidadao-consulta>