

Independência e qualidade do controle interno no setor público

Independence and quality of internal control in the public sector

Artigo recebido em: 13/04/2018 e aceito em: 17/12/2018

Ronaldo Helfenstein

Vitória – ES

Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE Business School¹
profronaldo@hotmail.com

RESUMO

O objetivo deste trabalho é estudar a relação entre a independência funcional e percebida dos controladores internos e a qualidade dos serviços de controle interno nas prefeituras e câmaras municipais do Estado de Rondônia. A mensuração da independência e da qualidade foi feita com base na aplicação de um questionário que engloba o modelo do Coso (2013) para servidores e funcionários de órgãos públicos dos municípios. A análise foi feita por meio do método dos mínimos quadrados ordinários (MQO) e dividida em dois grupos: controladores e demais servidores públicos. Os resultados indicam que não é a independência (percebida ou funcional) que altera a eficiência dos serviços de controle interno, mas a crença de que a missão dos controladores internos é realizar serviços de auditoria. Desta forma, o comprometimento das pessoas parece ser um fator determinante da eficiência do controle interno.

Palavras-chave: Gestão Pública, Independência do Controlador, Eficiência, Controle Interno.

ABSTRACT

The objective of this work is to study the relation between functional and perceived independence of internal controllers and the quality of internal control services in municipalities and city councils of the state of Rondônia. The measurement of independence and quality was made based on the application of a questionnaire that encompasses the Coso model (2013) for servers and employees of municipal public agencies. The analysis was performed by using the ordinary least squares (OLS) method and divided into two groups: controllers and other public servants. The results indicate that it is not the independence (perceived or functional) that changes the efficiency of internal control services, but the belief that the mission of internal controllers is to perform audit services. In this sense, the commitment of people seems to be a determining factor of the efficiency of internal control.

Keywords: Public Management, Independence of the Controller, Efficiency, Internal Control.

1. INTRODUÇÃO

A avaliação do controle interno (CI) em administrações públicas foi estudada por diversos autores que encontraram problemas, como a falta de autonomia e independência dos controladores internos (BARROS *et al.*, 2015; VASICEK; DRAGIJA; HLADIKA, 2010), falta de regras claras (BENEDEK; SZENTÉNYÉ; BÉRES, 2014) e subordinação hierárquica (CAVALCANTE; MACHADO; PETER, 2011).

Na visão de Vasicek, Dragija e Hladika (2010), esses problemas comprometem o desempenho dos controladores internos e fragilizam o sistema, situação que abre caminho para a corrupção (ARIAIL; HAYS, 2013; FENG *et al.*, 2015), enquanto em empresas privadas, a avaliação de riscos por parte dos investidores aumenta o custo do capital (ASHBAUGH-SKAIFE; COLLINS; KINNEY JR, 2009).

No Brasil, o controle interno está definido na Constituição Federal (CF) (Art. 70) e na Lei Federal nº 4.320, de 17 março de 1964, que definem suas bases legais (BRASIL, 1964), e na NBC T nº 16.8, que fornece os referenciais para esse trabalho (CFC, 2012). Entretanto, embora a CF determine que o acesso aos cargos públicos deva ser por meio de concurso público, ela permite a livre nomeação e exoneração para os cargos em comissão (BRASIL, 1988, art. 37, II).

Com base nessa brecha legal, em muitos municípios os controladores seguem contratados por indicações políticas (CAVALCANTE; MACHADO; PETER, 2011), o que pode prejudicar a independência deles e fragilizar as suas atividades (ZHANG; ZHOU; ZHOU, 2007). Assim, define-se a seguinte questão para este artigo: a falta de independência dos controladores internos prejudica a qualidade dos serviços de controle interno?

Para verificar se a falta de independência dos controladores internos influencia na qualidade do controle interno, utilizaram-se dados referentes ao Estado de Rondônia. Esta localidade pode ser um bom campo de análise devido a alguns casos investigados recentemente pelo Ministério Público Estadual (MPE). Por exemplo, os Prefeitos de Buritis (MP/RO..., 2016) e de Vilhena (OPERAÇÃO..., 2016) foram investigados por corrupção, mas não há evidências anedóticas de que os controladores municipais tenham apontado as irregularidades encontradas pelo MPE.

O instrumental teórico encontrado em pesquisas a respeito da eficiência dos sistemas de controle interno (SCI) é o modelo do Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (Coso) (2013) e foi também aplicado neste trabalho. Os questionários foram elaborados com base nesse modelo e enviados controladores internos e demais servidores.

¹ FUCAPE Business School – Vitória – ES – CEP 29075-505

Este trabalho apresenta alguma similaridade com a pesquisa de Zafred (2011), que também utilizou o modelo do Coso para avaliar a eficiência do controle interno das prefeituras e do Estado da República da Eslovênia. No caso deste trabalho, o modelo do COSO (2013) foi utilizado para avaliar a eficiência do controle e verificar se o grau de independência dos controladores internos afeta a eficiência desses serviços. Da forma como o trabalho foi construído, é possível observar que ocorrem diferenças significativas na visão do grupo dos controladores internos e do grupo dos demais servidores.

Os resultados econométricos da pesquisa indicam que a independência dos controladores internos não tem impacto sobre a eficiência do controle interno. Este resultado foi encontrado tanto para a independência percebida quanto pela independência funcional. Além disso, os resultados trouxeram evidências de que, no grupo dos controladores internos, o senso de missão de realizar auditorias parece influenciar positivamente na eficiência do serviço de controle interno.

Este trabalho testa e valida o modelo do Coso (2013) como medida da eficiência do controle interno, mesmo percebendo-se que algumas adaptações são necessárias, conforme apresentado ao final do artigo. Além disso, o trabalho ampliou a discussão a respeito do efeito da independência dos controladores internos sobre a eficiência dos serviços oferecidos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Esta revisão de literatura trata do controle interno e a detecção de irregularidades, da independência dos controladores internos e das variáveis do modelo do Coso.

2.1. O Controle interno e a detecção de irregularidades

As fraudes parecem ser recorrentes em entidades públicas e privadas de vários países. Isso se constata em diversas obras, que apresentam várias situações de fraudes e desvios que ocorreram recentemente.

Foram identificadas as seguintes ocorrências com fraudes e subornos dos mais variados tipos (em valores estimados por ano): Reino Unido, mais de um bilhão de dólares (HODGES, 2016); Nigéria: prisão de dezenas de funcionários de bancos (ABIOLA; OYEWOLE, 2013); Estados Unidos: destruição das empresas Enron e Arthur Andersen (ARIAIL; HAYS, 2013); México: mais de cem milhões de dólares em suborno (HEALY; SERAFEIM, 2016); Afeganistão: as pessoas gastam 31% de suas rendas com suborno (HEALY; SERAFEIM, 2016); Brasil (Escândalo da Petrobras): a investigação está em andamento, mas até o final de 2016, o MPF já solicitara ressarcimento de 38 bilhões de dólares (CUNHA; MONFORTE, 2016).

A fraude da Petrobras foi operacionalizada por meio da ampliação dos investimentos e fragilização deliberada dos controles internos (CUNHA; MONFORTE, 2016). parece

os consistentes trabalhos de Feng, *et al.* (2015) e Ariail e Hays (2013) dizem que antes de se realizar uma fraude, os controles internos são fragilizados ou abandonados.

2.2. A Independência dos Controladores Internos

Diversos autores estudaram a independência do serviço de controle interno. Vasicek, Dragija e Hladika (2010) dizem que a autonomia e a independência dos controladores internos são fundamentais para a qualidade dos serviços; Benedek, Szenténé e Béres (2014) expuseram a fragilidade dos controles internos em governos municipais da Hungria e relataram que as regras da administração não são claras e as atividades de controle não estavam bem especificadas. Barros *et al.* (2015) avaliaram os SCI nas prefeituras do Estado de Roraima e encontraram precariedade nos serviços e falta de independência dos controladores internos. Resultados similares também foram encontrados por Cavalcante, Machado e Peter (2011) ao estudarem as prefeituras da região metropolitana de Fortaleza. Isso contraria o Coso (2013), que afirma que as atividades de controle interno devem ser independentes.

Para a definição dos níveis de independência dos controladores internos foi levado em conta o seguinte: acesso ao cargo por meio de concurso público (BRASIL 1988, art. 37), cumprimento de Estágio Probatório (BRASIL, 1988, art. 41) e autorização para a criação de cargos comissionados (BRASIL, 1988, art. 37b).

Com base na literatura apresentada, formula-se a seguinte hipótese:

H1: A falta de independência dos controladores internos diminui a qualidade do controle interno. A medida das variáveis é explicada na metodologia do trabalho.

2.3. O Modelo do Coso

O modelo do Coso (2013) é uma metodologia criada pelo *Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway* com o objetivo de desenvolver uma metodologia de proteção para as empresas. O Tribunal de Contas da União (TCU) recomenda a utilização do modelo para a avaliação dos controles internos (BRASIL, 2012).

Os controles internos deveriam ajudar a administração a alcançar seus objetivos (Coso, 2013) por meio da utilização ótima dos recursos e mediante serviços de constante auditoria (JABIR, 2013). Por outro lado, Barros *et al.* (2015) dizem que os controladores internos das prefeituras do Estado de Roraima fazem apenas parte do que de seu trabalho e Cavalcante, Machado e Peter (2011) explicam que o funcionamento precário do controle interno nas prefeituras da região metropolitana de Fortaleza permite apenas que o trabalho resulte em relatórios a serem entregues ao prefeito municipal. Neste caso, uma lacuna parece ficar evidente: enquanto o Coso apresenta uma missão importante e Jabir um conjunto de atividades ricas e variadas, Barros *et al.* e Cavalcante, Machado e Peter evidenciam

que os controladores internos podem estar fazendo apenas um trabalho rotineiro de análise de documentos e processos administrativos.

O modelo do Coso (2013) é formado por cinco variáveis: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento. Essas cinco variáveis apresentam dezessete afirmações a respeito do funcionamento do controle interno.

3. METODOLOGIA

Este capítulo aborda a população e a amostra, a forma de levantamento dos dados, as variáveis estudadas e o modelo empírico que delas resultou.

A população estudada são agentes políticos e servidores públicos que atuam nos poderes Executivo e Legislativo dos municípios do Estado de Rondônia. A primeira abordagem de contato foi por mensagem eletrônica. Nas prefeituras municipais, foram convidados a participar do estudo, os Prefeitos, os Secretários, os Chefes de Gabinete, os Procuradores, os Contadores, os Controladores Internos e seus auxiliares. Nas câmaras foram convidados os Presidentes, os Diretores, os Procuradores, os Contadores e os Controladores Internos e seus auxiliares. A amostra foi definida a partir da adesão ao estudo por parte da população.

Na segunda abordagem de contato, o convite para participação do estudo foi reforçado por meio de telefonema. Esse esforço foi dirigido somente às pessoas que não responderam ao questionário depois de uma semana do primeiro contato. Depois do telefonema se aguardou mais

uma semana e as pessoas que ainda assim não haviam respondido, foram visitadas pessoalmente. Por fim, as pessoas que não foram encontradas por ocasião da visita, ou que preferiram não participar da pesquisa, foram excluídas da amostra. A caracterização final está nos resultados da pesquisa.

A variável dependente deste trabalho são as afirmativas formadoras das cinco variáveis do modelo do Coso (2013). No modelo empírico é denominado de eficiência e foi apresentado na revisão de literatura. Os resultados da eficiência do serviço de controle interno podem variar de um a cinco, de acordo com a concordância dos respondentes para cada afirmativa. Todas as afirmativas do Coso são positivas e por isso foram codificadas de forma direta. O resultado desta variável é a média das respostas dadas por todos os respondentes para as questões 11 a 28, que é o modelo do Coso (2013).

Durante os pré-testes, verificou-se a necessidade de se adaptar o Coso. As afirmativas ficaram mais curtas e simples. A afirmativa sete foi desmembrada porque apresenta duas características importantes (identificação e análise de riscos) e porque o público alvo teve dificuldade em compreendê-la. Além disso, o termo “a organização” que ocorre no início de dezesseis das dezessete afirmativas originais, foi substituído pelos termos “neste órgão público” ou “este órgão público”. Isso foi necessário porque se percebeu que alguns elementos do público alvo tratavam o termo “organização” como qualidade do que é bem organizado e não como local que reúne pessoas com objetivos ou interesses comuns. Assim, o modelo do Coso, depois dos testes realizados, foi inserido no Quadro 1.

Quadro 1: variáveis e afirmativas do modelo do Coso (2013)

Ambiente de controle
1 – Neste órgão público, as pessoas demonstram ter comprometimento com a integridade e os valores éticos;
2 – As atividades de diversos setores como RH, Patrimônio e Contabilidade são realizadas de forma independente, mas supervisionadas pelo controle interno deste órgão público;
3 – Os gestores garantem a estrutura adequada para que os objetivos desta instituição sejam alcançados;
4 – Os gestores demonstram comprometimento para atrair, desenvolver e reter pessoas capazes de ajudar este órgão público a alcançar seus objetivos;
5 – Este órgão público faz com que as pessoas assumam a responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos;
Avaliação de riscos
6 – Neste órgão público, os objetivos estão claramente definidos;
7 – Neste órgão público são identificados e avaliados os riscos relacionados com os objetivos institucionais;
8 – Neste órgão público os riscos são analisados como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados;
9 – Neste órgão público se considera potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos institucionais;
10 – Neste órgão público são identificadas e avaliadas as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno;

Atividades de controle

11 – Neste órgão público são selecionadas e desenvolvidas atividades de controle que contribuem para redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos;

12 – Neste órgão público são selecionadas e desenvolvidas atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos;

13 – Neste órgão público há políticas claras de controle quanto ao que é esperado da gestão e quanto aos recursos necessários;

Informação e comunicação

14 – Neste órgão público o controle interno conta com o suporte de informações relevantes para seu pleno exercício;

15 – Neste órgão público são transmitidas internamente as informações a respeito dos objetivos e responsabilidades do controle interno;

16 – Este órgão público comunica à sociedade as condições de funcionamento de seu controle interno;

Atividades de monitoramento

17 – Neste órgão público são feitas avaliações contínuas para se certificar de que o controle interno funciona corretamente;

18 – Este órgão público comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas;

Fonte: Coso (2013). Adaptado pelo autor depois dos pré-testes.

Uma das variáveis de interesse do modelo é o grau de independência dos controladores internos que foi medida de duas formas distintas. A primeira é a independência percebida e a segunda, a independência funcional.

A respeito da independência percebida, os respondentes foram perguntados se o controle interno é uma atividade totalmente independente dentro daquele órgão público. Essa variável permite respostas de um (discordo totalmente) a

cinco (concordo totalmente). Esta questão foi apresentada a todos os participantes da pesquisa.

A segunda forma de medida da independência dos controladores internos, denominada de independência funcional, está representada pela questão 28 do questionário (Apêndice A). Essa variável também é medida em escala de um a cinco, e varia de acordo com o Quadro 2. Esta questão foi respondida apenas pelos Controladores Internos.

Quadro 2: Grau de independência funcional dos controladores internos

Descrição da situação funcional do Controlador Interno	Grau de Independência funcional
Efetivado por meio de Concurso Público para o Cargo de Controlador interno e já cumpriu o estágio probatório.	5
Efetivado por meio de Concurso Público para o Cargo de Controlador Interno e ainda está cumprindo o estágio probatório.	4
Efetivado por meio de Concurso Público para outro cargo, já cumpriu o estágio probatório, mas possui gratificação para a função de controlador interno.	3
Efetivado por meio de Concurso Público para outro cargo, mas ainda não cumpriu todo o prazo do estágio probatório e possui gratificação para a função de controlador interno.	2
Não é servidor de carreira do município e possui gratificação para a função de controlador interno.	1

Fontes: elaborado pelo autor a partir dos pressupostos de Cavalcante, Machado e Peter (2011); Barros *et al.* (2015); e Vasicek, Dragija e Hladika (2010).

O grau de independência funcional dos Controladores Internos ficou assim definido porque Cavalcante, Machado e Peter (2011) dizem que o Controlador Interno que é contratado por meio de empresa terceirizada tem pouca ou nenhuma autonomia para realizar esse tipo de trabalho. Vasicek, Dragija e Hladika (2010) consideram a estabilidade no emprego um fator importante de independência do

Controlador Interno. Barros *et al.* (2015) explicam que a gratificação por função pode fragilizar a atuação do Controlador Interno de forma independente. Todos esses fatores foram organizados de uma forma lógica para que existisse um modelo de independência funcional dos controladores internos. Durante o pré-teste do instrumento de levantamento de dados constatou-se que a contratação de controladores

internos por meio de empresa terceirizada não ocorre nas prefeituras e câmaras municipais do Estado de Rondônia. Por isso, esse fator foi excluído do instrumento de levantamento de dados. Os fatores que restaram foram classificados obedecendo a essas lógicas para que tivesse um modelo de independência do Controlador Interno.

Diante do apresentado, o modelo empírico para estudo da relação entre a eficiência dos controladores e de sua independência foi definido para regressão em nível de indivíduo da seguinte forma:

$$Eficiência_i = \beta_0 + \beta_1 independência_i + \beta_2 senso\ de\ missão_i + \beta_3 controles_i + \varepsilon \quad (1)$$

Em que:

Eficiência é a variável dependente. A eficiência do Serviço de Controle Interno é mensurada por meio do modelo do Coso (2013), que faz parte do questionário que está no apêndice A.

Independência: é uma variável independente. Para a independência do Controlador Interno foram feitas análises separadas para as duas medidas: independência percebida (de acordo com as respostas da amostra) e a independência funcional dos Controladores Internos. No capítulo 4 analisamos as duas medidas de independência em conjunto (Tabela 5) e depois em separado (Tabelas 6 e 7).

Senso de missão: é uma variável independente. Para esta variável são usadas duas medidas: por um lado, o senso de que a missão do Controlador Interno seria analisar documentos e processos e, por outro lado, o senso de que a missão dos Controladores Internos seria realizar trabalhos de auditoria.

Controles: as variáveis de controle são o tempo de experiência no trabalho de controle interno, a renda, o número de pessoas que atuam no controle interno e o grau de escolaridade. O tempo de experiência é contado em anos de trabalho como Controlador Interno (questão 29 do questionário, apêndice A). O grau de escolaridade dos controladores internos foi medido de um a cinco nas categorias em fundamental, médio, superior, especialista e mestre.

Foram encontradas evidências teóricas de que pode ser importante isolar as variáveis de controle experiência e escolaridade. Zhang, Zhou e Zhou, (2007) e De Simone, Ege e Stomberg (2015) dizem que esses fatores podem ter relações importantes com o serviço de controle interno. Os seis autores explicam que a falta de experiência financeira em comitês de auditoria pode ser um determinante de deficiências do controle interno. Além disso, De Simone, Ege e Stomberg afirmam que é necessário conhecer profundamente as operações, saber quais controles são necessários para registrar adequadamente as transações e ter a experiência necessária para avaliar os controles internos existentes.

Além disso, foram incluídas duas variáveis para avaliar o *senso de missão*, representadas pelas questões nove e dez do questionário (Apêndice A). Ela apresenta duas afir-

mativas contrárias entre si para se avaliar uma possível lacuna entre as recomendações do modelo do Coso (2013) e as atividades que são desenvolvidas pelos controladores internos. Para efeitos deste trabalho, a lacuna foi denominada de *senso de missão*. De um lado, deseja-se saber se *a principal ênfase do trabalho do pessoal do controle interno é verificar se os processos estão corretos e com todos os documentos necessários (Missão docum.)* ou se, por outro lado, *a principal ênfase é fazer um trabalho de auditoria interna para verificar se os gastos públicos são capazes de gerar benefícios equivalentes aos esperados pela sociedade (Missão auditor)*. As respostas a essas questões também variam de um a cinco.

Os pré-testes do instrumento de levantamento de dados foram feitos na Prefeitura municipal de Nova União. Cinco pessoas responderam à pesquisa: o Prefeito Municipal, os Secretários Municipais e a Controladora Interna do município. Pelas respostas obtidas no pré-teste e os relatos dos entrevistados, as afirmativas do modelo do Coso (2013) foram simplificadas e a afirmativa sete foi desmembrada em duas.

Em seguida o questionário foi adaptado para a plataforma eletrônica Google Docs e foi novamente enviado. A partir disso se constatou a necessidade de identificar o município na versão eletrônica do questionário com o propósito de controlar as respostas obtidas.

A tabulação dos dados e os cálculos foram feitos por meio de um software estatístico durante os meses de maio e junho de 2017. A amostra foi caracterizada, para cada uma das variáveis estudadas, por meio de estatística descritiva. Foram apurados o total de observações, a média, o desvio padrão, o mínimo, o primeiro quartil, a mediana, o terceiro quartil e o máximo. Em seguida foram feitas as análises de correlação e regressão linear por meio do método de MQO.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

Os resultados deste estudo foram organizados na seguinte sequência: aspectos socioeconômicos da amostra, estatística descritiva das variáveis, correlação e regressões.

4.1. Aspectos Socioeconômicos da Amostra

As variáveis socioeconômicas são também as variáveis de controle deste trabalho. A variável escolaridade que está na Tabela 1 foi apurada por meio de escala nominal.

As demais variáveis socioeconômicas são a experiência dos Controladores Internos, a renda e a quantidade de pessoas que atuam no controle interno. Essas variáveis foram apuradas por meio de escala de razão e estão na Tabela 2.

Tabela 1: Escolaridade

Grau	Fundamental	Médio	Superior	Especialista	Mestre	Total
Quantidade	6,0	65,0	156,0	63,0	5,0	295,0
Percentual	2,0	22,0	52,9	21,4	1,7	100,0

Fonte: elaborada pelo autor.

Tabela 2: Aspectos Socioeconômicos

Variável	Total	Média	D.P	Mínimo	,25	Mdn	,75	Máximo
Experiência*	101,00	5,77	5,34	1,00	1,00	4,00	10,00	20,00
Renda**	295,00	4,43	3,58	0,00	2,10	3,20	5,50	20,00
N. Pessoas***	295,00	4,40	5,26	1,00	1,00	2,00	5,00	19,00

D.P. = desvio padrão; Mdn = mediana; *A experiência profissional no controle interno foi contada em anos de atividades e foi respondida apenas pelos Controladores Internos, exceto um deles que entregou em branco essa resposta; ** A renda dos participantes foi anotada em milhares de reais; *** Quantidade de pessoas que atuam no controle interno no órgão em que o participante da pesquisa atua.

Fonte: elaborada pelo autor.

Percebe-se que existe acentuada diferença na experiência profissional e na renda. O desvio padrão pode ser considerado alto e ocorre uma distância significativa entre as medianas e os máximos. Isso mostra que os dados estão concentrados em poucos anos de experiência profissional e renda relativamente baixa. Calculando-se o coeficiente de variação por meio da fórmula

$$CV = \frac{DP}{m\acute{e}dia} \times 100$$

encontra-se uma heterogeneidade da amostra para experiência de 92,55%, e para renda de 80,85%.

4.2. Estatística Descritiva das Variáveis

A Tabela 3 apresenta a estatística descritiva das variáveis estudadas, sendo a eficiência dos serviços de controle interno (EFICIÊNCIA): ambiente de controle (AMB CONT), com cinco afirmativas; avaliação de riscos (AVAL RISC) e suas cinco afirmativas; atividades de controle (ATIV CONTR) com três afirmativas; informação e comunicação (INFO

E COM) também com três afirmativas; e monitoramento (MONITORAM) com duas afirmativas. A independência percebida, (Indep percebida) e a independência funcional, (indep funcional). Em seguida, o senso de missão identificado por meio de análise de processos e documentos (Missão docum.), e *realização de auditorias* (Missão auditor).

Embora as cinco variáveis do modelo do Coso (2013) tenham obtido média superior a três, a variável mais forte parece ser o ambiente de controle. O resultado para as atividades de monitoramento ficou com a menor média, principalmente por conta da comunicação de deficiências do controle interno que é a questão 27 do questionário (Apêndice A). O alto valor da dispersão mostra que não houve um consenso sobre isso entre os entrevistados.

Quanto à independência dos Controladores Internos, parece haver dissonância entre a independência percebida e a independência funcional. A independência funcional teve a menor média e o maior desvio padrão dentre todas as variáveis. Isso significa que alguns controladores internos têm estabilidade no emprego e são independentes, mas muitos outros são contratados via portaria.

Tabela 3: Estatística Descritiva das Variáveis

Variável	N	Média	D.P	Min	,25	Mdn	,75	Max
EFICIÊNCIA	295,00	3,38	0,83	1,00	2,82	3,39	4,03	5,00
AMB CONT	295,00	3,68	0,87	1,00	3,20	3,80	4,40	5,00
Amb cont1	295,00	4,00	1,01	1,00	3,00	4,00	5,00	5,00
Amb cont2	295,00	3,72	1,19	1,00	3,00	4,00	5,00	5,00
Amb cont3	295,00	3,38	1,23	1,00	3,00	3,00	4,00	5,00
Amb cont4	295,00	3,51	1,19	1,00	3,00	4,00	4,00	5,00
Amb cont5	295,00	3,79	1,13	1,00	3,00	4,00	5,00	5,00
AVAL RISC	295,00	3,38	0,88	1,00	2,80	3,40	4,00	5,00
Aval ris1	295,00	3,64	1,11	1,00	3,00	4,00	5,00	5,00

Ronaldo Helfenstein

Variável	N	Média	D.P	Min	,25	Mdn	,75	Max
Aval ris2	295,00	3,40	1,18	1,00	3,00	4,00	4,00	5,00
Aval ris3	295,00	3,41	1,23	1,00	3,00	4,00	4,00	5,00
Aval ris4	295,00	3,09	1,21	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00
Aval ris5	295,00	3,36	1,12	1,00	3,00	3,00	4,00	5,00
ATIV CONTR	295,00	3,39	0,97	1,00	2,67	3,33	4,00	5,00
At cont1	295,00	3,44	1,13	1,00	3,00	4,00	4,00	5,00
At cont2	295,00	3,35	1,13	1,00	3,00	3,00	4,00	5,00
At cont3	295,00	3,37	1,20	1,00	3,00	3,00	4,00	5,00
INFO E COM	295,00	3,36	1,00	1,00	2,67	3,33	4,00	5,00
Inf e com1	295,00	3,44	1,06	1,00	3,00	4,00	4,00	5,00
Inf e com2	295,00	3,57	1,22	1,00	3,00	4,00	5,00	5,00
Inf e com3	295,00	3,07	1,29	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00
MONITORAM.	295,00	3,10	1,15	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00
Monitor 1	295,00	2,93	1,28	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00
Monitor 2	295,00	3,27	1,25	1,00	3,00	3,00	4,00	5,00
Indep. Percebida	295,00	3,24	1,31	1,00	3,00	3,00	4,00	5,00
Indep. Funcional	102,00	2,81	1,60	1,00	1,00	3,00	5,00	5,00
Missão docum.	295,00	3,81	1,27	1,00	3,00	4,00	5,00	5,00
Missão auditor	295,00	3,57	1,27	1,00	3,00	4,00	5,00	5,00

A coluna N representa o número de pessoas que responderam às questões. Para independência funcional foram obtidas 102 respostas, que correspondem à quantidade de Controladores Internos. Para experiência, o resultado é 101, porque um dos controladores internos entregou esta resposta em branco.

Fonte: elaborado pelo autor.

4.3. Correlação

Os cálculos de correlação mostram que a independência percebida possui correlação direta e positiva com a eficiência do controle interno e suas variáveis. Por outro lado, a independência funcional não apresenta qualquer correlação significativa com as variáveis.

O senso de missão de organizar documentos e processos apresenta correlação positiva com todas as variáveis, exceto para independência funcional, para a qual a correlação é negativa. O senso de missão de realizar auditorias tem correlação positiva com todas as variáveis, exceto com a independência funcional.

Quanto às variáveis de controle, a experiência dos controladores internos possui correlação moderada com nível

de confiança de 99% sendo positiva com a independência funcional e negativa fraca com o senso de missão de organizar documentos e processos. A variável renda possui correlação positiva com as variáveis independência percebida, independência funcional e experiência profissional. A quantidade de pessoas que atuam no controle interno apresenta correlação positiva com a independência funcional.

O modelo do Coso (2013), é formado pelas variáveis Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento. Por causa existe correlação muito alta entre essas variáveis e a eficiência.

A Tabela 4 apresenta o cálculo da correlação de Pearson.

Tabela 4: Correlação entre as variáveis

	EFICIÊN- CIA	AMB CONT	AVAL RISC	ATIV CONTR	INFO E COM	MONI	Ind_per	Ind_fun	Missão docum.	Missão auditor	Exper.	Renda	N. Pessoas	Escolaridade
EFICIÊNCIA	1,0000													
AMB CONT	0,8031***	1,0000												
AVAL RISC	0,8440***	0,6620***	1,0000											
ATI CONTR	0,8662***	0,6201***	0,6917***	1,0000										
INF E COM	0,8823***	0,6410***	0,6411***	0,7308***	1,0000									
MONI	0,8512***	0,5486***	0,6335***	0,6432***	0,7174***	1,0000								
Ind. Perceb.	0,3191***	0,3256***	0,2511***	0,2523***	0,3122***	0,2268***	1,0000							
Ind. Func	-0,0567	-0,0708	-0,1399	-0,0301	-0,1093	0,1114	0,0218	1,0000						
Mis. Docum.	0,3393***	0,2985***	0,3256***	0,2743***	0,2771***	0,2751***	0,2408***	-0,3121***	1,0000					
Mis. Auditor.	0,4070***	0,3585***	0,3539***	0,3855***	0,3085***	0,3307***	0,2960***	0,0545	0,2736***	1,0000				
Experiência	0,0187	-0,0356	0,0544	0,0512	-0,0215	0,0209	-0,1337	0,4645***	-0,2753***	-0,0357	1,0000			
Renda	0,0443	0,0697	0,0041	0,0571	0,0029	0,0529	0,1611***	0,4705***	-0,0914	0,0397	0,5368***	1,0000		
N. Pess	-0,0945	-0,1183	-0,0488	-0,1279	-0,0701	-0,0446	-0,1385	0,2798***	-0,1187	-0,0593	0,5922*	0,4063*	1,0000	
Escolaridade	-0,0670	-0,0986	-0,0339	0,0056	-0,0531	-0,0992	-0,0679	0,2128	-0,2029***	-0,0797	0,3279*	0,2030*	0,1655*	1,0000

***, **, * , significância a 1%, 5% e 10% respectivamente.

Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento são as variáveis que formam a medida da eficiência e por isso apresentam forte correlação entre si.

Fonte: elaborado pelo autor.

4.4. Estimativas do modelo

Os cálculos de regressão foram organizados em três tabelas: a Tabela 5 mede a regressão da eficiência diante das duas formas de independência, a Tabela 6 apresenta os resultados para a eficiência do controle interno e independência percebida e a Tabela 7 eficiência e independência funcional. Os resultados foram separados em dois painéis. O painel A dos Controladores Internos e o painel B dos demais servidores. Nas colunas há o modelo do Coso (2013), que é a variável dependente, e nas linhas, as variáveis independentes e as variáveis de controle. Foram considerados os resultados com intervalo de confiança de 95% ($P = 0,05$).

4.4.1. Regressão única: independência funcional e percebida

A Tabela 5 apresenta as estimativas dos coeficientes do modelo descrito na equação (1) considerando como variável dependente a eficiência do controle interno (e seus componentes) e como variáveis explicativas as duas formas de independência e as variáveis de controle.

A Tabela 5 mostra que as medidas de independência avaliadas parecem não afetar a eficiência dos serviços de controle interno. Esse resultado ocorre nos dois grupos: controladores internos e demais servidores. Isso pode sig-

nificar que, para esses públicos, independência e a forma de contratação de controladores internos não são assuntos relevantes.

O senso de que a missão dos controladores internos seja analisar documentos e processos também parece não afetar a eficiência dos serviços de controle interno. Por outro lado, o senso de que a missão dos Controladores Internos seja realizar serviços de auditoria, parece ser significativo para o grupo dos Controladores Internos. Esse resultado se repete entre as variáveis Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle e Monitoramento, mas não se apresenta na variável Informação e Comunicação. Dentre as variáveis de controle, não foram encontradas muitas relações estatisticamente significativas nos dois painéis.

As duas medidas de independência dos controladores se mostraram não significativas. No entanto, no correlograma nota-se a ligação entre a independência percebida e as variáveis de eficiência. Dado que a inclusão de variáveis irrelevantes em um modelo de regressão linear pode trazer um viés aos Testes T, abaixo estão apresentadas as regressões considerando apenas um dos tipos de independência como variável explicativa. Isso é uma forma de tentar dar mais robustez ao resultado de que a independência (nas suas duas formas aqui mensuradas) não tem impacto sobre a eficiência do controle interno.

Tabela 5: Regressão para eficiência e suas variáveis e as duas modalidades de independência

Painel A: Controladores internos						
	Eficiência	Ambiente de controle	Avaliação riscos	Atividades controle	Informação comunicação	Monitoramento
Independência Percebida	0,062	0,023	0,032	0,119	0,133	0,004
	(0,456)	(0,826)	(0,756)	(0,280)	(0,269)	(0,971)
Independência Funcional	-0,057	-0,090	-0,123	-0,001	-0,123	0,051
	(0,382)	(0,274)	(0,136)	(0,989)	(0,194)	(0,540)
Missão documentos	0,070	-0,014	0,125	0,119	0,065	0,053
	(0,317)	(0,870)	(0,154)	(0,194)	(0,513)	(0,541)
Missão auditoria	0,250**	0,254**	0,315**	0,253**	0,195	0,236**
	(0,007)	(0,028)	(0,007)	(0,038)	(0,138)	(0,042)
Experiência	0,038	0,011	0,054	0,033	0,043	0,051
	(0,146)	(0,730)	(0,105)	(0,345)	(0,258)	(0,121)
Renda	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000	0,000	-0,000
	(0,156)	(0,362)	(0,063)	(0,604)	(0,817)	(0,010)
Número de pessoas	0,009	0,024	0,045	-0,015	-0,025	0,017
	(0,729)	(0,478)	(0,183)	(0,674)	(0,527)	(0,617)
Escolaridade	0,232	-0,017	0,105	0,413	0,258	0,402**
	(0,156)	(0,935)	(0,607)	(0,058)	(0,270)	(0,053)

Painel B: demais servidores						
	Eficiência	Ambiente de controle	Avaliação riscos	Atividades controle	Informação comunicação	Monitoramento
Independência Percebida	0,042	0,061	-0,041	0,004	0,114	0,070
	(0,789)	(0,729)	(0,796)	(0,987)	(0,516)	(0,679)
Independência Funcional	-0,032	0,071	-0,114	-0,220	0,008	0,094
	(0,812)	(0,643)	(0,414)	(0,254)	(0,959)	(0,526)
Missão documentos	0,143	0,169	0,206	-0,034	-0,047	0,422**
	(0,453)	(0,434)	(0,295)	(0,899)	(0,826)	(0,050)
Missão auditoria	0,034	0,144	0,053	0,163	-0,056	-0,134
	(0,782)	(0,304)	(0,675)	(0,350)	(0,688)	(0,321)
Experiência	0,027	0,005	0,038	0,057	0,017	0,016
	(0,444)	(0,889)	(0,293)	(0,247)	(0,673)	(0,665)
Renda	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000
	(0,175)	(0,529)	(0,144)	(0,424)	(0,072)	(0,198)
Número de pessoas	0,004	-0,004	0,008	-0,012	0,011	0,017
	(0,895)	(0,920)	(0,804)	(0,780)	(0,751)	(0,611)
Escolaridade	-0,242	0,117	-0,468	-0,237	-0,263	-0,357
	(0,410)	(0,723)	(0,126)	(0,564)	(0,426)	(0,266)

***, **, *, significância a 1%, 5% e 10%, respectivamente. Abaixo de cada valor de regressão está o P-valor entre parênteses.

Fonte: elaborado pelo autor.

4.4.2 Independência Percebida

A regressão para eficiência dos serviços de controle interno, juntamente com suas variáveis, foi analisada diante da independência percebida. Feita a regressão linear para independência percebida, no Painel A (grupo dos controladores), resultados mostram que a independência percebida não afeta a eficiência do controle interno e suas cinco variáveis.

O senso de que a missão do controlador interno seria analisar processos e documentos parece influenciar na avaliação de riscos que esses profissionais fazem, mas não afeta as demais variáveis do modelo do Coso (2013). Por outro lado, o senso de que a missão do controlador interno é realizar serviços de auditoria afeta a eficiência do controle interno e as variáveis ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle e monitoramento.

Tabela 6: Regressão para eficiência e suas variáveis e independência percebida

Painel A: Controladores internos						
	Eficiência	Ambiente de controle	Avaliação riscos	Atividades controle	Informação comunicação	Monitoramento
Independência Percebida	0,057	0,015	0,021	0,119	0,121	0,009
	(0,493)	(0,889)	(0,841)	(0,275)	(0,313)	(0,935)
Missão documentos	0,086	0,012	0,160**	0,120	0,100	0,039
	(0,200)	(0,891)	(0,062)	(0,173)	(0,301)	(0,641)
Missão auditoria	0,246**	0,247**	0,306**	0,253**	0,185	0,239**
	(0,008)	(0,032)	(0,009)	(0,036)	(0,160)	(0,037)
Experiência	0,034	0,005	0,044	0,033	0,034	0,055
	(0,187)	(0,885)	(0,174)	(0,334)	(0,367)	(0,090)
Renda	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000
	(0,145)	(0,342)	(0,058)	(0,600)	(0,856)	(0,011)

Ronaldo Helfenstein

Painel A: Controladores internos						
	Eficiência	Ambiente de controle	Avaliação riscos	Atividades controle	Informação comunicação	Monitoramento
Número de pessoas	0,006	0,019	0,038	-0,015	-0,032	0,020
	(0,819)	(0,573)	(0,260)	(0,667)	(0,416)	(0,553)
Escolaridade	0,242	-0,002	0,125	0,413**	0,279	0,394**
	(0,139)	(0,993)	(0,543)	(0,055)	(0,237)	(0,056)
Painel B: Demais servidores						
	Eficiência	Ambiente de controle	Avaliação riscos	Atividades controle	Informação comunicação	Monitoramento
Independência Percebida	0,049	0,045	0,015	0,053	0,112	0,049
	(0,744)	(0,791)	(0,921)	(0,805)	(0,506)	(0,776)
Missão documentos	0,135	0,187	0,177	-0,090	-0,045	0,446**
	(0,463)	(0,372)	(0,355)	(0,734)	(0,827)	(0,034)
Missão auditoria	0,034	0,144	0,053	0,163	-0,056	-0,134
	(0,778)	(0,297)	(0,673)	(0,353)	(0,682)	(0,315)
Experiência	0,024	0,012	0,028	0,038	0,017	0,025
	(0,458)	(0,746)	(0,407)	(0,416)	(0,633)	(0,482)
Renda	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000	-0,000
	(0,132)	(0,599)	(0,078)	(0,244)	(0,058)	(0,241)
Número de pessoas	-0,003	-0,002	-0,006	-0,017	0,011	0,019
	(0,910)	(0,952)	(0,860)	(0,702)	(0,741)	(0,566)
Escolaridade	-0,224	0,078	-0,405	-0,116	-0,276	-0,409
	(0,421)	(0,804)	(0,166)	(0,772)	(0,394)	(0,185)

***, **, *, significância a 1%, 5% e 10%, respectivamente. Abaixo do valor da estimativa do coeficiente das variáveis está o P-valor entre parênteses.

Fonte: elaborado pelo autor.

As variáveis de controle, de modo geral, parecem não afetar a eficiência do controle interno, exceto escolaridade, que apresentou efeitos positivos sobre as atividades de controle e o monitoramento. Isso, de certa forma, parece consistente com Zhang, Zhou e Zhou (2007) e De Simone, Ege e Stomberg (2015) que relatam efeitos positivos da escolaridade e do conhecimento sobre a eficiência do controle interno. No caso deste trabalho, o impacto parece ocorrer especificamente sobre as atividades de controle e monitoramento.

O painel B apresenta as estimativas dos coeficientes para eficiência do controle interno e suas variáveis diante da independência percebida para o grupo dos demais servidores. Os resultados mostram que a independência percebida parece não afetar a eficiência do controle interno.

Resultados indicam que o grupo dos demais servidores parece crer que o senso de que a missão dos Controladores Internos seria organizar documentos e processos parece afetar as atividades de monitoramento. Para as demais variáveis do Coso (2013), no entanto, os resultados não foram significativos. Quando a variável é senso de missão

de realizar auditorias, não há resultados estatisticamente significativos.

As variáveis de controle (experiência, renda, número de pessoas e escolaridade) apresentaram estatísticas que não foram significativas.

4.4.3. Independência Funcional

A variável independente que passa a ser analisada é a independência funcional dos controladores internos e também está dividida em dois painéis. O painel A apresenta os resultados para os controladores internos e o painel B para os demais servidores. Os resultados estão na Tabela 7.

Nos resultados da regressão em ambos os painéis, não foram encontrados resultados significativos para independência funcional e eficiência do controle interno. Por isso, a hipótese de que a falta de independência funcional diminui a eficiência do controle interno não foi suportada nos resultados dos dois grupos.

No painel A, para o grupo dos Controladores Internos, os coeficientes mostram que a variável senso de missão

de realizar auditorias é estatisticamente significativa para explicar a eficiência do controle interno e suas cinco variáveis. Esse resultado é consistente com o modelo do Coso (2013) e com os estudos de Jabir (2013). A variável missão de analisar processos e documentos não apresentou resultados significativos para explicar a eficiência do controle interno. As variáveis de controle experiência, renda e número de pessoas não apresentaram resultados estatísticos significativos. A variável de controle escolaridade

apresentou resultados significativos para as variáveis atividades de controle e monitoramento.

No painel B, para o grupo dos demais servidores, a variável missão documentos é significativa para explicar a variável monitoramento. Para as outras variáveis independentes do modelo do Coso (2013) não ocorre estatística. As variáveis de controle parecem não afetar a eficiência do controle interno ou mesmo as variáveis do modelo do Coso.

Tabela 7: Regressão para eficiência e suas variáveis e independência funcional

Painel A: Controladores internos						
	Eficiência	Ambiente de controle	Avaliação riscos	Atividades controle	Informação comunicação	Monitoramento
Independência Funcional	-0,054 (0,409)	-0,089 (0,276)	-0,121 (0,137)	0,006 (0,948)	-0,115 (0,222)	0,051 (0,533)
Missão documentos	0,077 (0,260)	0,011 (0,893)	0,129 (0,134)	0,134 (0,142)	0,082 (0,410)	0,054 (0,529)
Missão auditoria	0,286** (0,000)	0,267** (0,006)	0,334** (0,001)	0,322** (0,002)	0,271** (0,016)	0,238** (0,015)
Experiência	0,041 (0,121)	0,012 (0,707)	0,054 (0,093)	0,037 (0,284)	0,047 (0,207)	0,052 (0,115)
Renda	-0,000 (0,208)	-0,000 (0,371)	-0,000 (0,061)	-0,000 (0,852)	0,000 (0,542)	-0,000 (0,007)
Número de pessoas	0,002 (0,927)	0,021 (0,495)	0,042 (0,188)	-0,029 (0,396)	-0,040 (0,297)	0,017 (0,600)
Escolaridade	0,226 (0,166)	-0,019 (0,924)	0,101 (0,616)	0,400** (0,066)	0,244 (0,298)	0,401** (0,051)
Painel B: demais servidores						
	Eficiência	Ambiente de controle	Avaliação riscos	Atividades controle	Informação comunicação	Monitoramento
Independência Funcional	-0,039 (0,763)	0,061 (0,682)	-0,107 (0,426)	-0,221 (0,234)	-0,012 (0,937)	0,082 (0,566)
Missão documentos	0,160 (0,365)	0,194 (0,334)	0,189 (0,298)	-0,033 (0,895)	-0,001 (0,998)	0,450** (0,025)
Missão auditoria	0,035 (0,775)	0,145 (0,294)	0,052 (0,672)	0,163 (0,340)	-0,054 (0,692)	-0,133 (0,316)
Experiência	0,025 (0,457)	0,003 (0,935)	0,040 (0,258)	0,057 (0,232)	0,012 (0,751)	0,014 (0,709)
Renda	-0,000 (0,175)	-0,000 (0,570)	-0,000 (0,108)	-0,000 (0,401)	-0,000 (0,086)	-0,000 (0,213)
Número de pessoas	0,005 (0,864)	-0,002 (0,955)	0,007 (0,825)	-0,012 (0,776)	0,014 (0,681)	0,019 (0,565)
Escolaridade	-0,233 (0,415)	0,129 (0,688)	-0,476 (0,111)	-0,236 (0,555)	-0,240 (0,459)	-0,343 (0,275)

***, **, *, significância a 1%, 5% e 10%, respectivamente. Abaixo de cada valor de regressão está o P-valor entre parênteses.

Fonte: elaborado pelo autor.

5. CONCLUSÃO

Este trabalho teve o objetivo de analisar se a falta de independência dos controladores internos diminui a qualidade do controle interno em administrações municipais no Estado de Rondônia. Estudos anteriores mostram como a independência dos Controladores Internos pode afetar a eficiência dos serviços de controle interno. O modelo do Coso (2013) com suas cinco variáveis foi utilizado na elaboração do questionário para a mensuração da eficiência do controle interno, da independência e também de outras medidas que foram utilizadas como variáveis de controle.

Na correlação entre as variáveis se observou que a independência percebida apresentou correlação direta e positiva com a eficiência do controle interno e suas variáveis. Resultados encontrados nas regressões, no entanto, não mostraram relação estatisticamente significativa entre essas variáveis quando controlados por outros fatores.

Nos resultados do grupo dos controladores internos ocorrem evidências estatísticas de que o senso de missão de realizar auditorias pode afetar positivamente a eficiência do controle interno. Isso mostra consistência com o que foi definido pelo Coso (2013) como uma missão importante e por Jabir (2013) como um conjunto de atividades ricas e variadas. Quanto às demais variáveis de controle, elas não apresentaram impactos significativos para a eficiência dos serviços

de controle interno. Desta forma, o senso de que a missão dos controladores internos é realizar serviços de auditoria se tornou a melhor maneira de explicar a eficiência dos serviços de controle interno. O comprometimento dos servidores em auditar os gastos públicos se mostrou a melhor forma de eficiência do controle interno.

Sugere-se que estudos futuros analisem comparativamente a eficiência do controle interno obtido por meio do modelo do Coso, com os julgamentos das contas dos últimos cinco anos, por parte do respectivo Tribunal de Contas. Além disso, é necessário que pesquisadores se mantenham atentos às constantes atualizações do Coso, como a que ocorreu em maio de 2017.

Este trabalho presta contribuição ao meio acadêmico ao testar o modelo do Coso (2013) no ambiente público brasileiro, comparando a eficiência do controle interno com a independência dos controladores internos. Pelos resultados obtidos, não foi possível demonstrar que, a falta de independência dos controladores internos pode prejudicar a eficiência dos serviços de controle interno. Por outro lado, surgem evidências de que, quando os Controladores Internos estão cientes de que sua missão é realizar auditorias, conseguem melhorar a eficiência dos serviços de controle interno. O trabalho também contribui para a sociedade porque discute a eficiência dos controles internos, no momento em que o país é abalado por sucessivos escândalos de corrupção.

REFERÊNCIAS

- ABIOLA, I.; OYEWOLE, A. T. Internal control system on fraud detection: Nigeria experience. *Journal of Accounting and Finance*, [s. l.], v. 13, n. 5, p. 137-149, 2013.
- ARIAIL, D. L.; HAYS, J. B. Enron should not have been a surprise and the next major fraud should not be either. *Journal of Accounting and Finance*, [s. l.], v. 13, n. 3, p. 134-145, 2013.
- ASHBAUGH-SKAIFE, H.; COLLINS D. W.; KINNEY JR, W. R. The effect of SOX internal control deficiencies on firm risk and cost of equity. *Journal of Accounting Research*, Chicago, v. 47, n. 1, p. 1-43, 2009.
- BARROS, C. C.; MINEIRO, D. P. S.; DORNELES, J. C.; COUTINHO, R. S. Avaliação dos Sistemas de Controles Internos dos Municípios do Estado de Roraima. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 9., 2015, Curitiba. *Anais [...]*. São Paulo: Anpcont, 2015. p. 1-18.
- BENEDEK, M.; SZENTÉNÉ, K. T.; BÉRES, D. Internal controls in local governments. *Public Finance*, Budapeste, v. 3, p. 296-309, 2014.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/1blJ9XW>. Acesso em: 12 set. 2017.
- BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: <https://bit.ly/1ktWGIW>. Acesso em: 25 nov. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Curso de avaliação de controles internos*. 2. ed. Brasília: TCU; Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

CAVALCANTE, D. S.; MACHADO, M. V. V.; PETER, M. G. A. Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: um Estudo na região metropolitana de Fortaleza. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.

COSO. *Internal Control: integrated framework*. 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2k4ykyc>. Acesso em: 20 mar. 2017.

CFC. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicadas ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília, DF: CFC, 2012.

CUNHA, M. R.; MONFORTE, J. G. A hora da verdade: reinventar a Petrobras. *Valor Econômico*, São Paulo, 22 jan. 2016, 05:00. Disponível em: <https://bit.ly/2kpECbO>. Acesso em: 22 jan. 2016.

DE SIMONE, L.; EGE, M.; STOMBERG, B. Internal control quality: the role of auditor-provided tax services. *The Accounting Review*, Sarasota, v. 90, n. 4, p. 1469-1496, 2015.

FENG, M.; LI, C.; MCVAY, S. E.; SKAIFE, H. A. Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? evidence from firms' inventory management. *The Accounting Review*, Sarasota, v. 90, n. 2, p. 529-557, 2015.

CASO Lava Jato. *Ministério Público Federal*, Brasília, DF, 12 set. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2IRGsCB>. Acesso em: 13 out. 2017.

HEALY, P. M.; SERAFEIM, G. An analysis of firms self-reported anticorruption efforts. *The Accounting Review*, Sarasota, v. 91, n. 2, p. 489-511, 2016.

HODGES, J. Fraud prosecutions topped 1 billion in 2015. *Bloomberg Business*, [s. l.], 18 jan., 2016.

JABIR, F. The Quality of Accounting Information and the Accounting Information System through the Internal Control Systems: a study on Ministry and State Agencies of the Republic of Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting*, [s. l.], v. 4, n. 6, p. 156-161, 2013.

LIMA, S.; VETTORAZZO, L. Com perdas em corrupção, Petrobras tem prejuízo de 22 bi em 2014. *Folha de S.Paulo*, São Paulo, 22 abr. 2015, 19:31. Disponível em: <https://bit.ly/2kQ2gym>. Acesso em: 22 jan. 2016.

MP/RO obtém primeira condenação decorrente de operação que desvendou esquema de mensalinho na Câmara de Buritis. *Ministério Público do Estado de Rondônia*, Porto Velho, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2kF8wck>. Acesso em: 13 fev. 2017.

OPERAÇÃO Áugias: MPRO oferece denúncia contra o Prefeito de Vilhena José Rover e outras três pessoas. *Ministério Público do Estado de Rondônia*, Porto Velho, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2IZlaCW>. Acesso em: 13 fev. 2017.

VASICEK, V.; DRAGIJA, M.; HLADIKA, M. Impact of public internal financial control on public administration in Croatia. *Theoretical and Applied Economics*, Bucareste, v. 17, n. 4, p. 71-86, 2010.

ZAFRED, J. I. Empirical verification of the existence and functioning of internal controls in the preparation of a consolidated property balance sheet for the state and municipalities in Slovenia. *Uprava*, Liubliana, v. 9, n. 4, p. 73-95, 2011.

ZHANG, Y; ZHOU, J.; ZHOU, N. Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, Amsterdam, n. 26, p. 300-327, 2007.