



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 18, n. 1, Jan./Jun., 2026

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 13.03.2025. Revisado por pares em: 07.08.2025. Reformulado em: 04.09.2025. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2026v18n1ID39429

A influência da estrutura de controle interno na opinião de auditoria do setor público

The influence of internal control structure on the audit opinion of public sector

La influencia de la estructura de control interno en la opinión de auditoría del sector público

Autores

Gabriel Jesus de Souza

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis-PPGCONT da Universidade Federal da Bahia. Auditor Estadual de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia. Endereço: Av. Reitor Miguel Calmon, s/n - Canela, Salvador - BA, 40231-300, Telefone: (71) 3283-8767. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0097-4932>

Google Citations: <https://scholar.google.com/citations?hl=pt-BR&user=A-F84ykAAAAJ>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6923697925181965>

E-mail: gabrielsouza2002@yahoo.com.br

Rodrigo de Souza Gonçalves

Doutor em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFRN/UFPB). Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília/UnB. Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro Asa Norte 70910900 - Brasília, DF – Brasil Telefone: (61) 31070798. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3768-2968>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Rodrigo-Goncalves-30?ev=hdr_xprf

Google Citations: <https://scholar.google.com/citations?hl=pt-BR&user=B0Qm09gAAAAJ>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4023161344392233>

E-mail: rgoncalves@unb.br

Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Doutor pelo Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis – UnB. Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília e Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU). Endereço: Tribunal de Contas da União. Setor de Administração Federal Sul - SAFS Quadra 4, Lote 1. Setor de Administração Federal Sul 70042900 - Brasília, DF – Brasil. Telefone: (61) 33167497. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8734-4740>

Google Citations: <https://scholar.google.com/citations?hl=pt-BR&user=k2V6R-0AAAAJ>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0659153293462243>

E-mail: lucasoliveira@unb.br

Resumo

Objetivo: Este artigo tem como objetivo analisar a relação entre a estrutura de controle interno e a opinião de auditoria nos municípios do Estado da Bahia.

Metodologia: O estudo consiste em uma análise de regressão logística em dados em painel com 1.085 observações em uma amostra de 155 municípios do Estado da Bahia no período de 2016 a 2022. Os dados foram coletados dos *sítios* oficiais dos municípios, do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) e Sistema e-TCM do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Nesse sentido, para analisar a relação entre maior qualidade na estrutura de controle interno e a opinião de auditoria nos municípios do Estado da Bahia, utilizou-se como variável dependente o Tipo de Opinião do Auditoria (TOA), indicando 0 para opinião modificada e 1 para opinião não modificada e como variável explicativa: maior qualidade na estrutura de controle interno (ECI).

Resultados: Os resultados sugerem que a maior qualidade na estrutura de controle interno está associada negativamente a opinião modificada nos municípios do Estado da Bahia. Dessa forma, os achados corroboram com a literatura recente, indicando que a robustez da estrutura de controle interno nos municípios reduz as chances de obtenção de uma opinião modificada de auditoria *do setor público*.

Contribuições do Estudo: Este estudo contribui para literatura sobre auditoria do setor público ao associar a estrutura de controle interno à opinião de auditoria no setor público, tendo em vista que no cenário brasileiro não foram encontrados trabalhos anteriores. Assim, ao explorar essa lacuna, esse trabalho avança na discussão acerca da temática abordando diferentes variáveis para mensurar a estrutura de controle interno das entidades do setor público. Além disso, o artigo contribui com os gestores públicos no aprimoramento dos controles internos e na melhoria da qualidade e desempenho dos serviços públicos.

Palavras-chave: Controle Interno. Opinião de Auditoria. Auditoria do Setor Público.

Abstract

Purpose: This article aims to analyze the relationship between the internal control structure and audit opinion in the municipalities of Bahia.

Methodology: The study consists of a logistic regression analysis in panel data with 1,085 observations in a sample of 155 municipalities of Bahia from 2016 to 2022. Data were collected from the official websites of the municipalities, the Brazilian Public Sector Accounting and Tax Information System (SICONFI) and the e-TCM System of the Court of Accounts of Municipalities of Bahia. In this sense, to analyze the relationship between higher quality in the internal control structure and audit opinion in the municipalities of the State of Bahia, we used as a dependent variable the Type of Audit Opinion (TOA), indicating 0 for modified opinion and 1 for unmodified opinion and as an explanatory variable: higher quality in the internal control structure (ECI).

Results: The results suggest that the higher quality in the internal control structure is negatively associated with modified opinion in the municipalities of Bahia. Thus, the findings corroborate with recent literature, indicating that the robustness of the internal control structure in municipalities reduces the chances of obtaining a modified opinion of public sector audit.

Contributions of the Study: The literature suggests that an adequate internal control structure, supported by good governance practices, provides a responsible and balanced fiscal management and consequently a lower propensity to obtain a modified audit opinion. This study contributes to the literature on public sector audit by associating the internal control structure with the audit opinion in the public sector, considering that no previous work was found in the Brazilian scenario. Thus, by exploring this gap, this work advances in the discussion about the subject addressing different variables to measure the internal control structure of public sector entities. In addition, this article contributing to the improvement of internal controls and the quality and performance of public services.

Keywords: Internal Control. Audit Opinion. Public Sector Audit.

Resumen

Objetivo: Este artículo tiene como objetivo analizar la relación entre la estructura de control interno y la opinión de auditoría en los municipios del Estado de Bahía.

Metodología: El estudio consiste en un análisis de regresión logística en datos de panel con 1.085 observaciones en una muestra de 155 municipios de Bahía desde 2016 a 2022. Los datos fueron recogidos de las páginas web oficiales de los municipios, del Sistema Brasileño de Información Fiscal y Contable del Sector Público (SICONFI) y del Sistema e-TCM del Tribunal de Cuentas de los Municipios de Bahía. En este sentido, para analizar la relación entre mayor calidad en la estructura de control interno y opinión de auditoría en los municipios del Estado de Bahía, se utilizó como variable dependiente el Tipo de Opinión de Auditoría (TOA), indicando 0 para opinión modificada y 1 para opinión no modificada y como variable explicativa: mayor calidad en la estructura de control interno (ECI).

Resultados: Los resultados sugieren que la mayor calidad en la estructura de control interno está asociada negativamente a la opinión modificada en los municipios del Estado de Bahia. De esta forma, los hallazgos corroboran con la literatura reciente, indicando que la robustez de la estructura de control interno en los municipios reduce las posibilidades de obtener una opinión modificada de auditoría del sector público.

Contribuciones del Estudio: Este estudio contribuye a la literatura sobre auditoría del sector público al asociar la estructura de control interno con la opinión de auditoría en el sector público, teniendo en cuenta que en el escenario brasileño no se encontraron trabajos anteriores. Así, al explorar esta laguna, este trabajo avanza en la discusión sobre la temática abordando diferentes variables para medir la estructura de control interno de las entidades del sector público. Además, el artículo contribuye con los gestores públicos en la mejora de los controles internos y en la mejora de la calidad y rendimiento de los servicios públicos.

Palabras clave: Control Interno. Opinión de Auditoría. Auditoría del Sector Público.

1 Introdução

Nos últimos anos, o setor público brasileiro vem passando por diversas transformações, especialmente no que diz respeito às funções estatais, às estratégias de atuação e à provisão de serviços públicos (Cavalcante & Cunha, 2017; Bilhim et al., 2022; Azevedo et al., 2020; Cavalcante & Camões, 2017). Dentre os fatores relevantes para a promoção dessas mudanças – bem como para o fortalecimento da *accountability*, da credibilidade, da confiança e transparência das contas públicas – destaca-se o controle interno (Schirato, 2015; Gattringer & Marinho, 2020; Bairral et al., 2015; Lima & Lima, 2019; Conti & Carvalho, 2011; Fonseca et al., 2020).

Nessa linha, a CF/88, a Lei 4.320/64 e a LRF ressaltam a importância do controle interno no setor público. Em especial, o art. 70 da CF/88 estabelece que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

A identificação de Deficiências de Controle Interno (DCIs) que aponta fragilidades nos controles internos, pode refletir na qualidade da informação contábil, e, portanto, uma maior probabilidade de obtenção de uma opinião modificada de auditoria (Lopes et al., 2023; INTOSAI, 2013). Por outro lado, a literatura ressalta que uma maior qualidade na estrutura de controle interno nas entidades do setor público está associada negativamente a opinião modificada de auditoria do setor público (Pamungkas & Avrian, 2018; Bandiyono, 2021; Albeity & Sinde, 2023; Lopes et al., 2023; Ncgobo & Malefane, 2017; Safitri & Darsono, 2015).

No âmbito do controle externo, os Tribunais de Contas, ao avaliarem a fidedignidade das demonstrações contábeis das entidades do setor público por meio das auditorias e fiscalizações, emitem uma opinião de auditoria. Essas auditorias contribuem para a criação de condições apropriadas de governança, ao avaliarem a efetividade das políticas públicas, a gestão pública quanto ao cumprimento das leis e dos regulamentos, bem como quanto a aderência a padrões e a eficiência dos controles interno, promovendo a *accountability* e a transparência (INTOSAI, 2013; Lopes et al., 2023; Dutra & Champomier, 2014).

Apesar da relevância do tema, há poucas evidências empíricas sobre os fatores explicativos da opinião de auditoria do setor público (Dos Santos et al., 2023; Mata & Muniz, 2020; Junior & Cruz, 2018; Kronbauer et al., 2011; Paananen et al., 2021). Em relação à associação entre a estrutura de controle interno e a opinião de auditoria, embora existam estudos (Teixeira & Cunha, 2017; Zittei, Nascimento & Souza, 2021; Zanotti Silote et al., 2021; Pamungkas & Avrian, 2018; Safitri & Darsono, 2015; Bandiyono, 2021; Albeity & Sinde, 2023; Lopes et al., 2023), não foram encontradas pesquisas que buscassem associar a estrutura de controle interno e a opinião de auditoria.

Assim, o presente estudo busca responder a seguinte questão: **Qual a associação entre a estrutura de controle interno e a opinião de auditoria dos municípios do Estado da Bahia?** Assim, esta pesquisa se propõe a analisar a influência da estrutura de controle interno na opinião de auditoria nos municípios do Estado da Bahia no período de 2016 a 2022.

A justificativa para este estudo reside, primeiramente pela escassez de pesquisas nacionais empíricas a respeito do tema, o que pode contribuir ampliando o conhecimento sobre a influência da estrutura de controle interno na opinião de auditoria. Assim, este trabalho se torna pioneiro ao identificar achados empíricos da relação estatística entre controle interno e

opinião de auditoria no setor público.

Ao discutir a importância de uma adequada estrutura de controle interno e seus reflexos na opinião de auditoria, este estudo pode também contribuir a gestão pública incentivando os gestores públicos a aperfeiçoar seus mecanismos de controles internos, os quais propiciam, consequentemente uma melhoria na qualidade do gasto público e desempenho dos serviços públicos à sociedade, bem como alcance dos resultados institucionais e políticas públicas pretendidos.

Adicionalmente, o tema tem implicações práticas aos pesquisadores, aos órgãos de controle interno e externo, aos governos, e principalmente aos cidadãos e eleitores pois evidencia quais fatores e mecanismos de controle interno levam a emissão de uma opinião modificada de auditoria dos municípios.

2 Referencial Teórico

2.1 Estrutura de Controle Interno

No ordenamento jurídico brasileiro, o Sistema de Controle Interno (SCI) é normatizado pelo art. 74 da Constituição Federal de 1988, no qual prevê que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades do setor público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Poder Legislativo de esfera de governo, mediante auxílio do controle externo, e pelo SCI de cada Poder (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

Ainda no aludo artigo, foi estabelecido que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada ao SCI: a avaliação do cumprimento das metas previstas nos planos de governo e dos resultados, a comprovação da legalidade, o controle das operações de créditos, garantias e direitos, além de apoio ao controle externo.

Complementarmente, o art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) define que o SCI de cada Poder (Poder Legislativo e Ministério Público) fiscalizará o cumprimento da referida Lei, especialmente quanto aos aspectos orçamentários, ao cumprimento de metas, aos limites de gastos totais e às operações de créditos, bem como às providências tomadas e às restrições constitucionais.

De acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway*¹ COSO (2013), o controle interno é um “processo projetado e implementado pelos gestores para mitigar riscos e alcançar objetivos”, sendo o risco definido como “a possibilidade de ocorrência de um evento que possa afetar o alcance dos objetivos”. Dessa forma, o COSO apresentou um modelo conhecido como Controle Interno – Estrutura Integrada (*Internal Control – Integrated Framework*), definindo cinco componentes integrados: Ambiente de controle, Avaliação de riscos, Atividades de controle, Informação e comunicação e Atividades de monitoramento.

Em 2004, o COSO publicou o Manual de Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada (COSO ERM 2004) ampliando as suas diretrizes, referencial que tem como finalidade de orientar as organizações no gerenciamento de riscos corporativos, além de proporcionar um padrão na avaliação da eficácia dos sistemas de controle interno (Cunha et al.,

¹ COSO é uma associação sem fins lucrativos foi estabelecida nos Estados Unidos em 1985 para patrocinar a Comissão Nacional sobre Relatórios Financeiros Fraudulentos. O COSO é patrocinado pelo American Institute of Certified Public Accounts (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives International (FEI), The Institute of Internal Auditors (IIA) e Institute of Management Accountants (IMA) (COSO, 2023)

2016; COSO, 2004).

Nesse sentido, o COSO ERM 2004 apresenta oito componentes inter-relacionados que visam orientar a aplicação de um processo de gestão de riscos corporativos e promover a melhoria da eficácia e eficiência das operações, confiabilidade e integridade das informações divulgadas e conformidade com as leis e normas vigentes. Os oito componentes da estrutura de controle interno do COSO II são: Ambiente Interno; Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; Avaliação de riscos; Resposta a Risco; Atividades de controle; Informações e Comunicações e Monitoramento (Lopes et al., 2023; COSO, 2023; Miranda, 2017).

Doyle, Ge e Mcvay (2007) esclarecem que a estrutura de controle interno adequada tende a reduzir a ocorrência de fraudes e erros, os custos de agências e os custos de republicação das demonstrações contábeis. Essa estrutura auxilia a administração, proporcionando níveis de segurança razoável, acarretando ainda melhorias na governança do setor público (AICPA, 1988; Pamungkas, 2018).

Na perspectiva do setor público, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) (2004) define o controle interno como:

“[...] o processo integral realizado pela administração que visa mitigar os riscos e garantir segurança razoável para consecução da missão institucional das entidades do setor público quanto à efetividade e eficiência das operações, à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, e à confiabilidade dos relatórios financeiros”.

O GAO (*General Accounting Office*) (2014) por sua vez define que o controle interno é um processo conduzido pela supervisão um órgão, pela administração e por outros membros da entidade, com objetivo de fornecer garantia razoável de que os objetivos de uma entidade serão alcançados. Esses objetivos e riscos relacionados podem ser amplamente classificados em três categorias: operações, relatórios e conformidade.

Monteiro (2015) descreve as finalidades e a importância do controle interno, bem como das principais barreiras para implantação do SCI. Por meio de uma revisão sistemática da literatura, o autor elaborou um quadro teórico com as seguintes categorias de importância do SCI: gestão do risco, informação, comportamento ético, imagem da entidade e proteção dos recursos públicos. A pesquisa também verificou que as principais barreiras detectadas para implementação do sistema de custos foram: a falta de uma cultura de gestão ao risco, a carência de pessoal em número adequado e a qualidade técnica exigida.

Gattringer e Marinho (2020) analisaram o sistema de controle nos municípios catarinenses por uma perspectiva de aplicabilidade dos componentes e princípios de Controles Internos do modelo COSO *Framework* 2013. Os achados da pesquisa evidenciaram que, de forma geral, os municípios utilizam satisfatoriamente os 5 componentes do modelo COSO *Framework* 2013, contribuindo para a efetividade do SCI no âmbito da administração pública.

Capovilla, Gonçalves, Dantas e Oliveira (2017) propuseram um modelo de avaliação da maturidade de estruturas de controle interno em organizações governamentais com base no *framework* do COSO e padrões do GAO. A partir da avaliação de organizações que implementam políticas públicas para a agricultura, os autores identificaram como principais fragilidades do SCI: a existência de falta de envolvimento e conhecimento dos colaboradores em níveis operacionais e a ausência de definição de objetivos operacionais para as unidades, departamentos e processos.

Ainda na ótica de compatibilidade com os componentes do COSO, Cunha et al. (2016) analisaram 60 relatórios de controle interno de 38 municípios brasileiros entre os anos de 2012

e 2013. Os autores verificaram que as constatações se encontravam alinhadas às perspectivas do COSO II. Identificaram, ainda, que somente 22,3% das constatações foram relacionadas à perspectiva de procedimentos de controle e 21,8% foram relacionadas a avaliação de risco. Os resultados do estudo indicam que a maioria dos procedimentos de controle nos municípios destinam-se a garantir o desempenho orçamentário e financeiro e responder as solicitações de auditoria interna. Quanto a avaliação de risco, as constatações resumem-se no risco de descumprimento de leis e na possibilidade de interferências nos resultados orçamentários.

Santos (2019) avaliou a estrutura de controle interno implantado em quatro municípios de pequeno porte da microrregião de Porangatu, no Estado de Goiás, propondo sugestões de melhoria de acordo com as determinações legais, a fim de atender à realidade local, a partir das fragilidades detectadas. De um modo geral, identificou que os níveis de maturidade da estrutura de controle interno dos municípios pesquisados eram incipientes.

Amado (2016) apresentou um estudo de caso na prefeitura de Pinhão, no Paraná, avaliando a eficácia do processo de controle interno. Os resultados demonstraram diversos problemas estruturais enfrentados pela unidade de controle interno, tais como: ausência de um sistema de controle integrado; a relação inadequada entre quantidade de informações e quantitativo de pessoal e a falta de relatórios gerenciais. Ante o cenário, foram sugeridas melhorias de estratégias, como a implantação de um sistema de controle interno, treinamento adequado dos servidores, a criação do cargo de controlador interno e também uma política de pessoal condizente com as necessidades das unidades de controle interno.

Por fim, Cavalcante, Peter e Machado (2011) analisaram as características e estruturas dos órgãos de controle interno dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. Entre os achados, constatou-se que alguns municípios não possuíam unidades de controle interno e que, a maioria dos casos, esses órgãos não possuíam autonomia, estando hierarquicamente vinculados às respectivas secretarias. Adicionalmente, mesmo nos municípios que possuíam unidades de controle interno, essas unidades não estariam funcionando de forma efetiva.

2.2 Opinião de Auditoria dos Tribunais de Contas

Segundo a Carta Magna de 1988, os Tribunais de Contas são órgãos auxiliares do Poder Legislativo e reconhecidos como órgãos de controle externo, cuja função precípua é analisar as contas públicas. Dentre outras atribuições constitucionais, as cortes de contas têm atuado na realização de auditorias (financeira, conformidade e operacional), inspeções e avaliação do ciclo de políticas públicas e de ações governamentais (Lopes, 2023, Constituição da República Federativa do Brasil, 1988, Dutra & Champomier, 2014).

O Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-BA) é dotado de autonomia administrativa e de independência funcional, atuando como órgão de auxílio do controle externo das Câmaras Municipais no Estado da Bahia, competindo-lhe emitir parecer prévio no seu pronunciamento a respeito das contas de governo, após os exames e verificações realizadas (Constituição do Estado da Bahia, 1989, TCM 1991).

De acordo com o Regimento Interno do TCM-BA (2019), compete ao Tribunal Pleno, dentre outros: emitir parecer prévio sobre as contas de governo prestadas pelos Prefeitos e sobre as contas de gestão quando os Chefes do Poder Executivo também figurarem como ordenadores de despesa, destacando em seu § 1º do art. 206 que o “Parecer Prévio é o ato administrativo que se destina à apreciação das contas prestadas anualmente pelos Chefes do Poder Executivo Municipal”.

No que tange aos tipos de pareceres prévios, o Regimento Interno do TCM-BA estabelece que poderá ser: pela aprovação das contas; pela aprovação das contas, com ressalva

e pela rejeição das contas (TCMBA, 2019). Já as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) 100 estabelecem que:

“[...] a opinião de auditoria pode ser não modificada ou modificada. Uma opinião não modificada é usada tanto para asseguarção razoável como para asseguarção limitada. Ainda segundo a norma, “uma opinião modificada, deve ser claramente explicada em referência aos critérios aplicáveis, a natureza e a extensão da modificação”. Podendo ser: qualificada (exceto por) – quando o auditor discorda com, ou é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente a apropriada acerca de, certos itens do objeto que são ou podem ser relevantes mas não generalizados; adversa – quando o auditor, após ter obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, conclui que desvios ou distorções, quer individualmente ou no agregado, são relevantes e generalizados; abstenção – quando o auditor é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, devido a uma incerteza ou limitação de escopo que é tanto relevante quanto generalizada”.

Dos Santos et al. (2023) analisaram os fatores explicativos do tipo de opinião nos municípios portugueses de média dimensão, no período de 2016 a 2018. Como resultado da pesquisa, os autores identificaram a existência de associação positiva entre os pareceres dos anos anteriores e os pareceres do período. No entanto, variáveis financeiras e do município - como liquidez, endividamento, orientação política e localização - não influenciaram a opinião de auditoria.

Paananen et al. (2021) examinaram os determinantes da opinião de pareceres modificados nos relatórios de auditoria nos municípios finlandeses, no período de 2009 a 2013. Os resultados evidenciam que os fatores com maior significância para a emissão de pareceres com ressalvas são: fraco desempenho econômico, maior concorrência entre os partidos políticos, descentralização na tomada de decisões entre os diferentes órgãos decisórios. Esses achados mostraram-se consistentes com os pressupostos da Teoria da Agência.

Kronbauer et al. (2011) investigaram as inconsistências apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS) em auditorias municipais do Rio Grande do Sul. Os achados indicaram que os municípios com maior número de irregularidades apontadas pelo TCE/RS são aqueles que apresentavam maior área geográfica, maior população, maior Produto Interno Bruto (PIB) e maior Receita Corrente Líquida (RCL). Além disso, os autores concluíram que as irregularidades e DCIs são mais frequentes em municípios com maior número de apontamentos de irregularidades de gestão.

Junior e Cruz (2018) identificaram os principais itens da LRF que causaram a reprovação das contas públicas dos municípios da região metropolitana do estado do Rio de Janeiro. Os resultados evidenciam que as principais irregularidades e impropriedades cometidas pelos municípios estão relacionadas a fatores como planejamento, transparência, cumprimento de limites e metas legais, e escrituração das contas públicas.

Da forma semelhante, Mata e Muniz (2020) analisaram os motivos que causaram a rejeição das prestações de contas dos municípios capixabas, no período de 2013 a 2016, com base nos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES). Os resultados apontaram que 34,23% das irregularidades estavam relacionadas a falhas de escrituração das contas públicas. Em seguida apareceram irregularidades relacionadas à estrutura de controle interno, descumprimento da lei de responsabilidade fiscal e lei orçamentária, dentre outros.

2.3 Associação entre estrutura de controle interno e opinião de auditoria

Embora a literatura discuta as características e adequação da estrutura de controle interno na gestão pública (Capovilla, Gonçalves & Oliveira, 2017; Gattringer & Marinho, 2020; Santos, 2019; Amado, 2016; Cunha et al., 2016; Cavalcante, Peter & Machado, 2011) ainda são escassos os estudos que abordam a relação entre controle interno e a opinião de auditoria no setor público. Entre os estudos existentes, destacam-se Pamungkas e Avrian (2018), Bandiyono (2021), Albeity e Sinde (2023), Lopes et al. (2023), Safitri e Darsono (2015) e Ncgobo e Malefane (2017). No cenário brasileiro, não foram encontradas evidências empíricas que explorem essa relação.

Teixeira e Cunha (2017) analisaram a relação entre as combinações dos determinantes das deficiências de controle interno (DCIs), moderados pelas deficiências existentes, com seus fatores consequentes em empresas listadas na B3 no período de 2011 a 2013. Os resultados apontam que as DCIs identificadas geram maior probabilidade de distorção relevante nas demonstrações contábeis. Além disso, os autores concluíram que a moderação das DCIs sobre os determinantes foi significativa para aumentar o poder de explicação da mudança de opinião.

Zittei, Nascimento e Souza (2021) analisaram a relação entre o controle interno e a qualidade da informação contábil em empresas brasileiras. Os autores demonstraram que a divulgação das DCIs possui efeito positivo na qualidade da informação contábil, evidenciando que controle interno é um fator crucial para a confiabilidade das demonstrações financeiras e consequentemente para opinião de auditoria.

Zanotti Silote et al. (2021) examinaram a relação entre as DCIs, republicações de demonstrações financeiras e a opinião do auditor em empresas brasileiras, entre 2010 e 2018. A pesquisa identificou uma média de DCIs de republicações (35,58%), contudo apenas 2,73% das republicações foram por exigência da CVM. Os resultados encontrados não indicaram associação significativa entre as divulgações das DCIs e o tipo de opinião do auditor. A opinião do auditor foi qualificada em 1,11% dos casos, sem associação significativa com DCIs ou republicações.

No âmbito do setor público, Pamungkas e Avrian (2018) analisaram os efeitos das DCIs sobre a opinião de auditoria das demonstrações financeiras do governo municipal na Indonésia, com base em 182 demonstrações financeiras relativo aos exercícios de 2016 e 2015. Os resultados constaram de modo geral, que as DCIs representada pelo número de constatações nos relatórios de auditoria sobre as demonstrações financeiras dos governos municipais não influenciam a opinião de auditoria.

Safitri e Darsono (2015) também investigaram, na Indonésia, os efeitos do controle interno e cumprimento as leis e regulamento sobre o parecer de auditoria no setor público, com base em uma amostra com 354 demonstrações financeiras regionais no período de 2010 a 2012. O estudo apresenta evidências que as DCIs e a execução orçamentária não são significativas estatisticamente para opinião de auditoria. Por outro lado, os resultados evidenciam que quanto maior o número de constatações relativas ao não cumprimento dos regulamentos legais, menor a probabilidade de emissão de opinião não modificada de auditoria.

Bandiyono (2021) analisou o impacto da implementação do SCI sobre o parecer de auditoria dos governos locais na Indonésia, a partir dos princípios da boa governança governamental como variável moderadora. Os achados do indicam que a implementação de um bom SCI pode ter um impacto positivo e significativo no parecer de auditoria, e que os princípios da boa governança também influenciam positivamente esse resultado.

Albeity e Sinde (2023) avaliaram os determinantes da opinião de auditoria nas Autoridades Governamentais Locais da Tanzânia. Os resultados mostram que as DCIs aumentam a probabilidade de receber uma opinião de auditoria modificada. Em contrapartida, o desempenho inadequado da unidade de auditoria interna – em termos de disponibilidade de recursos, tamanho, independência financeira e o tipo de entidade – reduz essa probabilidade.

Lopes et al. (2023) analisaram a relação entre a implementação voluntária de um departamento de auditoria interna (DAI) e a opinião de auditoria de controle externo em 308 municípios portugueses durante o período de 2014 a 2017. Os resultados evidenciaram que uma estrutura robusta de controle interno influencia o relatório emitido pela auditoria externa municipal.

Ncgobo e Malefane (2017) avaliaram se os controles internos influenciam a governança e os resultados de auditoria em municípios da África do Sul. Os achados apontam que as relações entre os controles internos e os resultados de auditoria têm uma influência significativa na governança pública.

Tendo em vista os estudos anteriores, bem como as especificidades do cenário brasileiro, espera-se que a maior qualidade na estrutura de controle interno dos municípios do Estado da Bahia esteja associada negativamente a opinião modificada de auditoria do setor público. Diante desse cenário, apresenta-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H₁: Existe relação negativa entre maior qualidade na estrutura de controle interno e a opinião modificada de auditoria dos municípios do Estado da Bahia.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 População e Amostra

A população da pesquisa corresponde os 417 municípios do Estado da Bahia. Os dados estruturados foram coletados diretamente dos sítios oficiais dos municípios, SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro), Sistema e-TCM do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e plataforma lattes.

Em relação as observações, foram incluídas na amostra dados relativos a um período de 7 anos, compreendendo o período de 2016 a 2022. Conforme Fontenelles (2010), para determinação da amostra foi realizado o cálculo do “n” para populações limitadas (finitas) e utilizado como parâmetros: o intervalo do nível de confiança de 95%, e erro máximo de estimação de 5%, dessa forma o tamanho amostral foi estimado em 155 municípios, totalizando 1085 observações, conforme tabela 1.

Tabela 1

Composição da Amostra

População	417
Amostra final	155
Total de Observações	1085

Fonte: dados da pesquisa.

Adotou-se para seleção da amostra o método da amostragem aleatória simples sem reposição (AAS) valendo-se do software R. Inicialmente, listados os 417 municípios do Estado da Bahia coletados no sítio do IBGE. Em seguida, selecionou-se aleatoriamente um número

item entre 1 e 417, após o sorteio, o passo seguinte foi identificar o número relacionado a lista de municípios.

3.2 Variáveis Dependentes e Independentes

Para analisar a relação entre maior qualidade na estrutura de controle interno e a opinião de auditoria nos municípios do Estado da Bahia, utilizou-se como variável dependente o Tipo de Opinião do Auditoria (TOA), indicando 0 para opinião modificada e 1 para opinião não modificada e como variável explicativa: maior qualidade na estrutura de controle interno (ECI). Para atender o objetivo da pesquisa e testar empiricamente as hipóteses, foi operacionalizada a regressão múltipla logística com dados em painel balanceado, cujos coeficientes foram estimados por meio do método da máxima verossimilhança (MLE), conforme Gujarati e Porter (2011).

Quanto à variável dependente do modelo, adotou-se o tipo de opinião de auditoria (Albeity & Sinde, 2023; Lopes et al., 2023; Pamungkas, Ibtida & Avrian, 2018; Zanotti Silote et al., 2021; Jesus, 2019), cuja coleta foi realizada a partir dosítio do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, sendo operacionalizada como variável *dummy* binária conforme tabela 2:

Tabela 2

Variável Dependente

Tipo de Variável	Descrição da variável	Sigla	Operacionalização	Referências
Variável Dependente	Tipo de Opinião do Auditoria	TOA	Variável <i>dummy</i> que assume valor 1 quando a opinião de auditoria for sem ressalvas ou não modificada e 0 para a opinião de auditoria for modificada, parecer com ressalva ou rejeitada	Albeity & Sinde, 2023; Lopes et al., 2023; Pamungkas, Ibtida & Avrian, 2018

Fonte: dados da pesquisa.

Para mensurar a variável independente – estrutura do controle interno – foram consideradas subvariáveis dicotômicas (sem ponderação), que indicam à presença ou ausência de atributos específicos dos Componentes COSO, com base nos seguintes componentes do COSO: Ambiente de controle, Avaliação de risco, Atividade de controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

A variável ambiente de controle (AC), foi mensurada por meio da *proxy* “Estabelecimento formal da responsabilidade do órgão de controle interno” conforme utilizada por Gattringer e Marinho (2018). Segundo Gattringer e Marinho (2018), Capovilla, Gonçalves, Dantas e Oliveira (2017) e COSO (2013), esse componente é a base dos demais, pois abrange a estrutura de Controle Interno da entidade, sendo responsável pela integridade de valores éticos e determinação da consciência e da cultura organizacional. Segundo os autores, a atribuição de responsabilidade ao órgão de controle interno através de atos normativos aprimora a estrutura de controle interno.

A variável avaliação de risco (AR), foi mensurada com base nos parâmetros da gestão de riscos (identificação, análise e avaliação de riscos e definição de respostas) da entidade do

setor público, utilizando-se com *proxy* o indicador de endividamento público (DCL^2/RCL^3), que reflete a capacidade de solvência dos governos. A prevenção de riscos na gestão do endividamento público se concentra em reduzir a probabilidade de um risco fiscal se concretizar, enquanto a mitigação dos riscos visa minimizar o impacto financeiro caso esse risco fiscal se materialize (Brasil, 2024). Estudos anteriores (Lopes et al., 2023; Jesus, 2019) consideram que os municípios com um grau elevado de dívida apresentam maior risco financeiro, o que pode modificar a opinião de auditoria.

Neste estudo, foi adotado um parâmetro de endividamento mais restritivo de 60%. Embora estejam estabelecidos na Resolução do Senado Federal nº 40, de 20/12/2001 os limites percentuais máximos da relação DCL/RCL dos Estados, do Distrito Federal (200%) e dos Municípios (120%), esse parâmetro de acordo com a literatura encontra-se limitado, uma vez que, desconsidera o grau de incerteza envolvido nas categorias de endividamento e supera a capacidade de endividamento médio dos municípios brasileiros (Pessoa & Santos, 2016; Lima, 2011; Santana, Faroni & Cassuce, 2019).

A avaliação de riscos na administração pública perpassa fundamentalmente a gestão da dívida pública, tendo em vista que este gerenciamento se constitui um importante instrumento na avaliação dos riscos capazes de afetar as contas públicas (Brasil, 2001). Para cálculo do indicador de endividamento público, foram coletados dados Dívida Consolidada Líquida – DCL e do Receita Corrente Líquida – RCL dos municípios do Relatório de Gestão Fiscal no SICONFI.

Com relação à variável atividade de controle (ATC), cujas políticas e procedimentos de controle asseguram cumprimento dos objetivos das entidades do setor público, destaca-se também sua função na atenuação de forma oportuna dos riscos, incluindo gerenciamento de riscos (Gattringer & Marinho, 2018; COSO, 2013).

Cabe ressaltar que as atividades de controle devem ocorrer dentro das entidades do setor público, em todos os níveis, áreas organizacionais e em todas as funções. Dentre outros procedimentos relacionados a atividade de controle, utilizou-se, nesse estudo, a atividade de controle: conferência e a conciliações nas contas financeiras (devedores e credores), como *proxy* tendo em vista a disponibilidade de dados e adequabilidade⁴, conforme pesquisa de Gattringer e Marinho (2018).

Por sua vez, para mensurar a variável informação e comunicação (IC), utilizou-se a publicidade de recomendações, planos e relatórios de auditoria por meio de canais oficiais de comunicação da entidade. Conforme o COSO (2013), o componente Informação e Comunicação é relacionado quando a entidade se comunica com os públicos externos sobre assuntos, tais como riscos, cultura e performance que afetam o funcionamento do controle interno. Além disso, o COSO (2013) ressalta que “a administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a

² De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da STN, a Dívida Consolidada Líquida representa o montante da Dívida Consolidada (DC) deduzido o saldo relativo aos haveres financeiros (disponibilidade de caixa e demais haveres financeiros). Caso o valor dos haveres financeiros seja inferior aos Restos a Pagar processados (exceto precatórios), não haverá deduções na DC, e logo a Dívida Consolidada Líquida (DCL) será igual à Dívida Consolidada.

³ De acordo com o MDF da STN, a Receita Corrente Líquida (RCL) é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais.

⁴ A Resolução nº 1378/2018 TCM/BA exige como documento no conteúdo da Prestação de Contas Anual o Termo de Conferência de Caixa e Bancos lavrados no último dia do mês de dezembro.

fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno”, destacando que a comunicação externa proporciona informações sobre o gerenciamento de riscos aos *stakeholders*.

Segundo Araújo et al. (2016), o componente “informação e comunicação”, a maioria dos municípios pesquisados não dispõe de um fluxo regular de informações. Em outras palavras, não foram encontradas evidências de publicação de recomendações e relatórios de auditoria voltados à promoção da transparência e da *accountability*.

De igual forma, os resultados obtidos na pesquisa de Capovilla, Gonçalves e Oliveira (2017) apontaram que as entidades analisadas obtiveram o nível de maturidade incipiente, sobretudo, quanto “a ausência de conhecimento das informações necessárias a realização da atividade de controle e a ausência de processos estruturados para comunicar as informações necessárias ao funcionamento dos controles internos às partes interessadas de maneira tempestiva”.

A variável monitoramento (MO) permite a constatação da efetividade da ECI da organização pública (Gattringer e Marinho; 2018; COSO, 2013), nesse ponto, foi empregada como *proxy* a *expertise* do controlador interno. Estudos sinalizam que a *expertise* e conhecimento do controlador interno contribuem para um maior monitoramento, redução dos conflitos de papéis e melhor gerenciamento de riscos das organizações, subsidiando os gestores na tomada de decisões (Araújo et al., 2017; Gattringer e Marinho, 2018).

Para mensurar a *proxy* “*expertise* do controlador interno”, identificou-se se sua formação acadêmica estava vinculada às áreas de contabilidade, direito, administração ou economia (Martin, 2002; Araújo, Callado & Cavalcanti, 2014). A coleta dos dados foi realizada nos sites das prefeituras e na plataforma Lattes.

A Tabela 3 apresenta de forma sintetizada a operacionalização das variáveis utilizadas no estudo.

Tabela 3

Variáveis Independentes Utilizadas no Estudo

Componente COSO	Sigla	Descrição da Variável	Operacionalização da Variável	Referências
Ambiente de controle	AC	Estabelecimento formal da responsabilidade do órgão de controle interno	Variável <i>dummy</i> que assume valor 1 quando a entidade possui decreto/lei publica em sites oficiais que cria o órgão de controle interno e 0 para não	Gattringer e Marinho (2018)
Avaliação de risco	AR	Expressa a sustentabilidade do endividamento público	Dívida Consolidada Líquida/RCL. Variável <i>dummy</i> que assume valor 1 quando a entidade possui uma relação ≤ 60 e 0, quando a relação é $> 60\%$	Jesus (2019); Lopes et al (2023)
Atividade de controle	ATC	Adota procedimentos de conferência e reconciliações nas contas financeiras (devedores e credores)	Variável <i>dummy</i> que assume o valor 1 quando o Termo de conferência de Caixa da entidade está aderente com os saldos do Balanço patrimonial (MCASP) e 0 quando não	Gattringer e Marinho (2018); Jesus (2019)
Informação e Comunicação	IC	Existência de um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores.	Variável <i>dummy</i> que assume valor 1 quando a entidade utiliza canais de comunicação para reportar o gerenciamento de riscos e 0 quando não	Capovilla, Gonçalves e Oliveira (2017); Araújo et al. (2016)

Monitoramento	MO	Atividade de auditoria interna realizada por profissional capacitado e qualificado (<i>expertise</i> do controlador)	Variável <i>dummy</i> que assume valor 1 quando o controlador interno tem formação em contábeis, administração, economia ou direito e valor 0 quando não tem	Gattringer e Marinho (2018); Martin (2002); Araujo, Callado & Cavacalnti (2014).
Estrutura de Controle Interno	ECI	Variável que mensura a melhoria na qualidade da estrutura de controle interno	ECI = (AC(1) + AR(2) + ATC(3) + IC(4) + MO(5))/5. O ECI é a soma das subvariáveis <i>dummies</i> dividido por 5. O ECI será demonstrado em <i>score</i> variando de 0 a 10, a partir da multiplicação do resultado por 10. Quanto maior a ECI apresentado pelo Município, mais qualidade terá sua estrutura de controle interno.	

Fonte: dados da pesquisa.

3.3 Variáveis de Controle

Quanto as variáveis de controle, estas foram operacionalizadas variáveis relacionadas ao Tamanho do Município (TAM) e a Dívida Ativa (Dívida Ativa/Ativo Total), conforme Tabela 4.

Em relação ao tamanho do Município (TAM), estudos anteriores evidenciam que entidades de maior porte possuem uma melhor estrutura para implementar mecanismos de gestão, controle interno e governança corporativa. Assim, espera-se uma associação negativa com a variável dependente uma vez que as entidades maiores estão menos sujeitas a incertezas e deveriam possuir um maior gerenciamento de riscos de suas atividades (Pamungkas, Ibtida, & Avrian, 2018; Lopes et al., 2023; Albeity & Sinde, 2023, Jesus, 2019).

Red flags são indicadores de risco que podem indicar sinais de possíveis comportamentos de fraude, geralmente são encontrados em entidades com estrutura de gestão fraca ou que apresentem deficiência na estrutura de controle interno. Nesse sentido, o indicador DAT (Dívida Ativa/Ativo Total) seria capaz de detectar possível risco de fraude relacionada a superavaliação de receitas e pode ser identificado quando a entidade não amortiza créditos incobráveis mantendo assim, o estoque da dívida ativa de longo prazo por muitos exercícios financeiros sem a devida baixa (Hegazy & Kassem, 2010). Para mensurar esse indicador, verificou-se se a relação entre a dívida ativa e o ativo total (Martins, 2019; Murcia, 2008).

Importante salientar que a Nota Técnica da Instituição Fiscal Independente (2018) define que o estoque da dívida ativa é um dos grupos dos riscos fiscais, o qual pode afetar de forma imprevisível os resultados das contas públicas, em outras palavras, esse risco fiscal tende a impactar primariamente as estimativas de arrecadação das receitas nos municípios brasileiros.

Adicionalmente, estudos empíricos sugerem que entidades com baixo desempenho orçamentário-financeiro estão associadas a uma maior propensão a receber pareceres modificados de auditoria no setor público. Isso ocorre porque entidades com baixa performance tendem a apresentar maior exposição a riscos fiscais, comprometendo a sustentabilidade das contas públicas (Jesus, 2019; Dos Santos, 2023).

Tabela 4

Variáveis de Controle

Variáveis de controle	Sigla	Descrição da variável	Operacionalização	Referências
Tamanho	TAM	Patrimônio Líquido do Município	Log do Patrimônio Líquido do Município	Pamungkas, B., Ibtida, R., & Avrian, C. (2018), Lopes et al (2023), Jesus (2019) e Albeity, S., & Sinde, H. (2023).

Dívida Ativa/Ativo Total	DAT	Mede a Manutenção do estoque da dívida ativa	Quociente da Dívida Ativa sobre Ativo Total	Martins (2019), Murcia (208), Hegazy e Kassem (2010), Dos Santos (2023), Jesus (2019), Paananen (2016).
--------------------------	-----	--	---	---

Fonte: dados da pesquisa.

3.4 Modelo Estatístico

Como forma de investigar a associação entre a melhoria da estrutura de controle interno e a opinião de auditoria, propõe-se o seguinte modelo de regressão logística, cujos coeficientes foram estimados por meio do MLE:

$$TOA_{it} = \beta_0 + \beta_1 ECI_{it} + \beta_2 TAM_{it} + \beta_3 DAT_{it} + \varepsilon_{it} \quad [\text{eq. 01}]$$

Em que:

TOA = Tipo de Opinião de Auditoria *i* no ano *t*;

ECI = Variável que mensura a melhoria na qualidade da estrutura de controle interno *i* no ano *t*;

TAM = Logaritmo natural do Patrimônio Líquido *i* no ano *t*;

DAT = Quociente Dívida Ativa sobre Ativo Total *i* no ano *t*;

$\beta_0, \beta_1, \beta_2$ e β_3 = são os coeficientes da equação de regressão que serão utilizados para estimar as variáveis;

ε = termo de erro.

4. Resultados, Análises e Discussão

4.1 Estatística Descritiva

A tabela 5 apresenta os resultados das estatísticas descritivas para as variáveis analisadas. A amostra final engloba 1085 observações.

Tabela 5

Estatística Descritiva das Variáveis Contínuas

Estatística Descritiva das Variáveis Contínuas (n= 1.085)						
Variáveis	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Perc. 25	Perc. 75	Máximo
TAM	7,182	0,549	3,938	6,884	7,535	9,093
DAT	0,161	0,170	0,0001	0,0353	0,2231	0,8400

Nota: TAM = Tamanho do Município; DAT = Dívida Ativa Total/Ativo total

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 5 indica a existência de valores mínimos e máximos extremos (*outliers*) em diversas observações. Para Gujarati (2011), “como regra, os dados discrepantes só devem ser rejeitados se puderem ser atribuídos a causas como erros de registro das observações ou problemas de precisão de aparelhos”. Tendo em vista que os *outliers* podem decorrer de algum evento extraordinário, entende-se que devem ser considerados na análise, além disso, utilizou-se no presente estudo, de forma corretiva, a técnica de estimação robusta “*Matriz de coeficiente de variância-covariância*”, cujo objetivo é acomodar os efeitos de *outliers*, atribuindo-lhes um peso baixo no conjunto da análise (Gujarati, 2011). Dessa forma, optou-se pela não exclusão dessas observações discrepantes.

Por sua vez, a Tabela 6 apresenta a distribuição do tipo de Opinião de Auditoria em relação as variáveis de controle.

Tabela 6

Distribuição dos pareceres x variáveis

Tipo de Opinião de Auditoria	Média - TAM	Média - DAT	Quantidade de Entidades	%
Sem Ressalvas	7,161	0,1893	326	30%
Com Ressalvas/Rejeitadas	7,189	0,1483	759	70%

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação a distribuição do tipo de Opinião do Auditoria em relação as variáveis, observa-se que a maioria dos pareceres de auditoria nos municípios do Estado da Bahia foram com aprovação com ressalvas (70%), já os pareceres sem ressalvas foram de (30%), em virtude do não pareamento na seleção da amostra, e sim, determinado através do processo de aleatorização.

Já quanto ao Tamanho dos municípios (TAM) analisados, a média dos pareceres sem ressalvas foi cerca de (7,161) e opinião modificada (7,189). Nota-se que os pareceres por tipo de opinião (com e sem ressalvas) se encontram distribuídos de forma equitativa em relação as variáveis TAM e DAT, conforme Tabela 6.

4.2 Estimação por meio dos Dados em Painel

Com o intuito de verificar testar a hipótese da pesquisa na qual espera-se que haja uma relação negativa entre maior qualidade na estrutura de controle interno e a opinião modificada de auditoria nos municípios do Estado da Bahia no período de 2016 a 2022 foi estimado modelo de regressão com dados em painel.

Para analisar a correlação entre as variáveis utilizadas no presente estudo, foi elaborada a Tabela 7, que evidencia os coeficientes de correlação de Pearson.

Tabela 7

Coeficientes de correlação de Pearson

	TOA	ECI	TAM	DAT
TOA	1,00000000	-0,25004739	-0,02337173	0,11041373
ECI	-0,25004739	1,00000000	0,05890416	-0,02074266
TAM	-0,02337173	0,05890416	1,00000000	-0,14105170
DAT	0,11041373	-0,02074266	-0,14105170	1,00000000

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 7 demonstra que a variável TOA possui uma correlação negativa e baixa com as variáveis ECI (-0,25) e TAM (-0,02) e positiva com a variável DAT (0,11). Em relação a relação negativa com o ECI, essa evidência corrobora o entendimento de que quanto melhor a qualidade do controle interno menor a probabilidade da entidade obter uma opinião de auditoria modificada (parecer com ressalvas ou rejeição de contas), conforme também aponta H₁.

Já a correlação positiva da variável DAT, sugere que quanto maior o indicador DAT maior a probabilidade de ocorrer um tipo de opinião de auditoria modificada, estando relacionada positivamente com o tipo de opinião modificada.

Quanto ao tamanho dos municípios, a relação positiva observada é compatível com a literatura, ao sustentar que, quanto maior a entidade do setor público, maiores são as facilidades para implementar mecanismos de governança e, consequentemente, assegurar um nível de

controle interno capaz de mitigar riscos (Bandiyono, 2021; Pamungkas, Ibtida & Avrian, 2018; Lopes et al., 2023; Jesus, 2019; e Albeity & Sinde, 2023).

Por fim, quanto à análise de correlação das variáveis independentes entre si, as variáveis de controle têm correlação fraca entre si, sugerindo a não existência correlações contemporâneas entre as variáveis de controle (Correlação de Pearson < 0,8).

A fim de validar o modelo utilizado e, conseqüentemente, os resultados, realizaram-se testes de: Breusch Pagan e Goldfeld-Quandt para heterocedasticidade; Rainbow e Harvey-Collier para a correta especificação do modelo; Breusch-Godfrey/Wooldridge para problemas relacionados à autocorrelação serial dos resíduos; e VIF para multicolineariedade. A Tabela 8 apresenta os resultados gerais dos testes.

Tabela 8

Possíveis Violações de Pressupostos do Modelo de Regressão

Testes Estatísticos		Resultados
Multicolinearidade	VIF Médio	1,015
	<i>Hausman</i>	<i>p-value</i> = 0,4002
Modelo Adequado	<i>Lagrange Multiplier - (Breusch-Pagan)</i>	<i>p-value</i> = 9,75e-05
	<i>pFtest</i>	<i>p-value</i> = 0,0001154
Estacionariedade	<i>Augmented Dickey-Fuller</i>	<i>p-value</i> = 0,01
	<i>Philips-Perron Unit Root</i>	<i>p-value</i> = 0,01
Autocorrelação de resíduos	<i>Breusch-Godfrey/Wooldridge</i>	<i>p-value</i> = 0,2737
Heterocedasticidade	<i>Goldfeld-Quandt</i>	<i>p-value</i> = 0,5071
Especificidade/Bondade do Ajuste	<i>Breusch-Pagan-Godfrey</i>	<i>p-value</i> < 2,2e-16
	<i>Rainbow</i>	<i>p-value</i> = 0,4378

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 8, os dados indicam ausência de multicolineariedade, o teste VIF médio resultou em 1,015, indicando ausência de multicolinearidade substancial (VIF < 5), conforme apontam Figueiredo, Silva e Domingos (2015) e Gujarati e Porter (2011). A tabela 8 demonstra presença de heterocedasticidade (testes de Breusch-Pagan-Godfrey) e não existência de autocorrelação de resíduos (teste Breusch-Godfrey/Wooldridge). Os resultados obtidos por meio do teste Rainbow e Harvey-Collier sugerem não rejeitar a hipótese nula, demonstrando que o modelo possui especificação correta (não sofre de variáveis omitidas).

Em relação ao pressuposto da estacionariedade, os testes rejeitam a hipótese nula (Augmented Dickey-Fuller (*p-value* = 0,01) e Philips-Perron Unit Root (*p-value* = 0,01)), evidenciando que a série temporal não tem raiz unitária, e, portanto, é estacionária. Para Gujarati e Porter (2011) “um processo estocástico será chamado de estacionário se sua média e variância forem constantes ao longo do tempo e o valor da covariância entre os dois períodos de tempo depender apenas da distância, do intervalo ou da defasagem entre os dois períodos e não o tempo real ao qual a covariância é computada”.

Embora o teste o Goldfeld-Quandt, tenha apresentado o *p-value* = 0,5071, acima do nível de significância, o que fazia o modelo passar no teste de heterocedasticidade, concluiu-se que há heterocedasticidade no modelo devido ao resultado do teste de Breusch-Pagan-Godfrey (*p-value* < 2,2e-16). Assim, visando obter resultados mais adequados e eficientes, utilizou-se a correção de heterocedasticidade de White (Matriz de coeficiente de variância-covariância) sugerida por Gujarati e Porter (2011), de forma a obter erros padrão e os *t* estatísticos das variáveis corrigidos de heterocedasticidade.

Em relação a escolha do modelo estimado mais apropriado (pooled, efeitos aleatórios ou efeitos fixos), após realização dos testes F (pFtest), Lagrange Multiplicador Breusch–Pagan (LMBP) e Hausman, verificou-se que o painel com efeitos aleatórios é o mais indicado, especialmente em função do resultado do teste de Hausman, assim, justifica-se o uso do modelo de efeitos aleatórios⁵ como mais apropriado, conforme Tabela 9.

Portanto, a tabela 9 apresenta a estimação de uma regressão logística para dados em painel com efeitos aleatórios após atendimento dos pressupostos da regressão (autocorrelação dos resíduos, estacionariedade, multicolinearidade e heterocedasticidade).

Tabela 9

Resultados da Regressão para dados em painel com efeitos aleatórios

$TOA_{it} = \beta_0 + \beta_1 ECI_{it} + \beta_2 TAM_{it} + \beta_3 DAT_{it} + \varepsilon_{it}$								
Variáveis	Variável Dependente TOA					Observações	R ²	R ² Ajust.
	Coef.	Erro padrão Robustos	OR	z	p-value			
ECI	-0,07	0,007	0,937	-8,678	<2,2e-16 ***	1085	0,07	0,07
TAM	-0,02	0,027	0,978	-0,785	0,432			
DAT	0,27	0,095	1,131	2,890	0,004**			

Notas: Signif. codes: 0 ‘***’ 0,001 ‘**’ 0,01 ‘*’ 0,05 ‘.’ 0,1 ‘.’ 1

Fonte: dados da pesquisa.

A partir da análise de dados em painel, presente na Tabela 9, é possível inferir que as variáveis explanatórias explicam aproximadamente cerca de 7% da variação do tipo de opinião de auditoria. Vale ressaltar que o R² calculado da forma convencional é de valor limitado em se tratando de regressão logística, pois a qualidade do ajustamento na regressão logística é de importância secundária (Gujarati, 2011).

A tabela 9 demonstra que o modelo empregado apresenta o coeficiente da variável ECI negativo e estatisticamente significativo ($\beta = -0,07$, $p < 2,2e-16$) para a amostra selecionada, denotando que a maior qualidade na estrutura de controle interno contribui para resultar em uma opinião de auditoria sem ressalvas nos municípios do Estado da Bahia, pois a medida que ocorre um aumento de 1 ponto na variável ECI (qualidade da estrutura de controle interno) aumenta-se a probabilidade de vir a apresentar um tipo de opinião modificada em 0,93 vezes. Dito de outra forma, para cada variação unitária em ECI reduzem-se em 7% ((0,93-1)*100) as chances de ocorrências de um parecer com ressalvas.

Dessa forma, o resultado dessa pesquisa ratifica a hipótese (H₁) da pesquisa, a qual aponta pela associação negativa e significativa entre a maior qualidade na estrutura de controle interno e a opinião modificada de auditoria nos municípios do Estado da Bahia, uma vez que uma adequada estrutura de controle interno no setor público ocasiona uma melhor qualidade da informação contábil e por conseguinte reduz a possibilidade de emissão de opinião modificada de auditoria. Esses achados são congruentes com os estudos anteriores propostos por Pamungkas e Avrian (2018), Bandiyono (2021), Albeity e Sinde (2023), Lopes et al. (2023), Ncgobo e Malefane (2017) e Safitri e Darsono (2015).

⁵ Para Gujarati (2011), no modelo de efeitos aleatórios “supõe-se que o intercepto de uma unidade individual seja extraído aleatoriamente de uma população muito maior com um valor médio constante. O intercepto individual é, então, expresso como um desvio desse valor médio constante”.

Já a variável DAT apresenta coeficiente positivo e significativo ($\beta = 0,27$, $p < 0,00386$). Essa relação positiva sugere que quanto maior o quociente da dívida ativa sobre o ativo total, maiores são as chances de ocorrer uma opinião modificada de auditoria. Assim, um aumento de 1 ponto na variável DAT, as chances de ocorrência na variável TOA aumentam 1,1316 vezes, em outras palavras, aumentam-se 13,16% $(1,1316 - 1) * 100$) as chances de ocorrência de um parecer com ressalvas.

Os resultados são congruentes com a literatura, trata-se, portanto, de um sinal de alerta importante, tendo em vista que as contas a receber destacam-se como o item comum no gerenciamento de resultados nas demonstrações contábeis (Hegazy & Kassem, 2010; COSO, 1997). Acrescenta-se também que embora as instituições públicas não objetivam precipuamente a geração de lucros, a gestão da dívida ativa contribui para o equilíbrio fiscal das contas públicas viabilizando o funcionamento da Administração Pública (Brasil, 2018).

Por fim, a variável de controle TAM não foi estatisticamente significativa, apresentando coeficiente negativo ($\beta = -0,02$, $p < 0,4324$), respectivamente. Em relação ao sinal negativo da variável TAM, os achados identificados nesse estudo são condizentes com a literatura, contudo quanto à significância estatística, esses resultados não corroboram com os estudos de Albeity e Sinde (2023), Pamungkas, Ibtida e Avrian (2018), Lopes et al. (2023) e Jesus (2019), uma vez que esses estudos evidenciam que quanto maior o tamanho da entidade menor a probabilidade de obter um parecer de auditoria com ressalvas. Isso porque, os municípios maiores apresentam estrutura mais robustas de governança, possuem bons sistemas de gestão, realizam mais capacitação dos servidores e tendem a ter mecanismos de controles internos mais complexos e burocráticos reduzindo as chances de uma opinião modificada de auditoria.

5 Considerações Finais

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a relação entre a estrutura de controle interno e a opinião de auditoria nos municípios do Estado da Bahia. Para tanto, utilizou-se uma pesquisa descritiva com uma amostra de dados de 155 municípios no período de 2016 a 2022 coletados dos sítios oficiais dos municípios, SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro), Sistema e-TCM do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e plataforma lattes, operacionalizados por regressão em painel com o método de efeitos aleatórios, com erro padrão robustos.

Este artigo aponta que a maior qualidade na estrutura de controle interno está associada negativamente a opinião modificada nos municípios do Estado da Bahia. Dessa forma, os resultados apontam que a maior robustez do controle interno das entidades públicas sustentando por boas práticas de governança reduzem as chances de obtenção de um parecer de auditoria com ressalvas (opinião modificada).

A variável significativa no modelo foram Estrutura de Controle Interno (ECI) e Quociente Dívida Ativa sobre Ativo Total (DAT). Apesar da variável ECI demonstrar significância estatística, observou-se uma adoção de forma incipiente da estrutura de controle interno nas entidades públicas analisadas. Isto denota ainda a necessidade de aprimoramento dos controles internos para uma boa gestão pública, garantindo a eficiência na consecução dos seus objetivos.

Os resultados também demonstraram indícios que a variável DAT tem efeitos positivos na opinião modificada de auditoria, ou seja, quanto maior o estoque da dívida ativa em relação ao ativo total, maior risco fiscal de frustração das receitas comprometendo as contas públicas e por conseguinte maior a propensão de uma opinião modificada de auditoria.

Uma das limitações do estudo se refere ao tamanho da amostra, portanto os resultados e conclusões obtidas na presente pesquisa não podem ser generalizados para a população. Outra limitação é que pode haver variações na medição das *proxies* utilizadas (subvariáveis) para mensurar a qualidade do controle interno diante de diferentes contextos econômicos. E por fim, outra limitação diz respeito a outros fatores políticos que podem influenciar a opinião do parecer prévio de auditoria, os quais não foram investigados por esta pesquisa.

Sugere-se, para futuras pesquisas, a adoção de diferentes abordagens metodológicas (outros modelos econométricos). Além disso, é possível efetuar o pareamento da amostra entre entidades com opinião modificada e não modificada. Adicionalmente, recomenda-se: o aumento da amostra; a inclusão de outras variáveis explicativas que possam influenciar a opinião de auditoria e o controle interno, uma vez que as variáveis (TAM e DAT) apresentaram baixo poder explicativo em relação à opinião de auditoria; e a criação de um índice amplo que seja capaz de captar com mais confiabilidade e consistência o nível e a qualidade da estrutura de controle interno dos municípios brasileiros.

Referências

- AICPA. (1988). *Statement on Auditing Standards No. 55: Consideration of the internal control structure in a financial statement audit*. Nova Iorque. Recuperado de <https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/details/AU319>
- Albeity, S. e Sinde, H. (2023). Determinantes da opinião de auditoria nas autoridades governamentais locais na Tanzânia. *Diário da Administração Local*, 16 (1), 23–40. Recuperado de <https://so04.tci-thaijo.org/index.php/colakkujournals/article/view/262218>
- Amado, C. S. (2016). *O controle interno na administração pública: Um estudo de caso na prefeitura de Pinhão, Estado do Paraná* (Dissertação de Mestrado profissional em administração). Universidade Estadual do Centro-Oeste, Guarapuava.
- Azevedo, R. R. De, Aquino, A. C. B. De, Neves, F. R., & Silva, C. M. Da. (2020). Deadlines and Software: disentangling local government accounting gradual reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 40(7), 509–518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.176620>
- Abdulali, R. A. N. (2015). Forensic accounting and fraud risk factors: The influence of fraud diamond theory. *The American Journal of Innovative Research and Applied Sciences*, 7(28), 186–192. Recuperado de <https://www.iiste.org/Journals/index.php/EJBM/article/view/26277/26922>
- Araújo, D. J. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & de Sousa Ramos, F. (2016). Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a ótica do COSO II. *Revista Universo Contábil*, 12(2), 39-58. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/1170/117046856004.pdf>
- Bandiyono, A. (2021). Good Government Governance In The Internal Control System And Audit Opinion. *Jurnal Akuntansi*, 25(1), 120–137. Recuperado de <https://doi.org/10.24912/ja.v25i1.728>
- Bahia. Tribunal de Contas dos Municípios. (2019). *Resolução nº 1.392/2019: Aprova o*

Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, e dá outras providências. Recuperado de <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2022/12/ri-alterado-resol-1455-22-26-12-22.pdf>

Bahia. (1989). *Constituição do Estado da Bahia*. Recuperado de <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/constituicao-do-estado-da-bahia-de-05-de-outubro-de-1989>

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. (2024). *Anexo de Riscos Fiscais da LDO*. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/anexo-de-riscos-fiscais-da-ldo/2024/20>

Brasil. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. (2018). *Nota Técnica nº 24 - Riscos fiscais da União*. Recuperado de https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/549648/riscos_fiscais.pdf

Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do Setor Público e Mudanças na Contabilidade Pública. *Contabilidade Gestão e Governança*, 25(esp), 388–397. Recuperado de <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012>

Brown, N. C., Pott, C., & Wömpener, A. (2014). The effect of internal control and risk management regulation on earnings quality: Evidence from Germany. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(1), 1–31. <https://doi.org/10.2139/ssrn.945590>

Capovilla, R. A., Gonçalves, R. S., Dantas, J. A., Oliveira, A. B. S. (2018). Modelo de Maturidade como Instrumento de Avaliação de Controle Interno em Organizações Governamentais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 367-386. DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110205>

Cavalcante, P., & Cunha, B. Q. (2017). É Preciso Inovar no Governo, mas por quê? *Revista Brasileira de Administração Pública*, 57(2), 283-302. Recuperado de <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8785>

Cavalcante, P., & Camões, M. (2017). Inovação Pública no Brasil: uma visão geral de seus tipos, resultados e indutores. *Revista Administração Pública*, 57(2), 283-302. Recuperado de <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8794>

Cavalcante, D. S., Peter, M. G. A., & Machado, M. V. V. (2013). Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: Um estudo na região metropolitana de Fortaleza. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(1), 24–43. Recuperado de <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/36>

Cunha Araújo, D. J., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & de Sousa Ramos, F. (2016). Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: Análise sob a ótica do COSO II. *Revista Universo Contábil*, 12(2), 39–58. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2016239-58>

De Araújo, J. G. R., Callado, A. L. C., & Cavalcanti, B. S. B. (2014). Habilidades e competências do controller: Um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 13(38), 52–64. DOI: <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v13n38p52-64>

Dos Santos, P. G., Martinho, C., Pinho, C., & Lopes, R. (2023). Estudo dos Fatores Explicativos do tipo de Opinião Emitida pelo Auditor nos Municípios Portugueses de Média Dimensão. *Revista Administração em Diálogo*, 25(1). Recuperado de <https://www.openaccessijs.com/JBReview/article/view/4066/1560>

Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 193–223. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410106000905>

Dutra, T. A. L., & Champomier, J.-M. (2014). A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: As perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. *Revista do TCU*, 43(130), 71–90. Recuperado de <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/43/38>

Fonseca, A. dos R., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). The role of internal auditing in promoting accountability in higher education institutions. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 243–265. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-761220190267x>

Fontelles, M. J., Simões, M. G., Almeida, J. C. D., & Fontelles, R. G. S. (2010). Metodologia da pesquisa: Diretrizes para o cálculo do tamanho da amostra. *Revista Paraense de Medicina*, 24(1), 57–64. Recuperado de <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/lil-593646>

Gattringer, J. L., & Marinho, S. V. (2020). O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 75-95. DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.44412>

Hegazy, M. A. E. A., & Kassem, R. (2010). Fraudulent financial reporting: Do red flags really help? Recuperado de <http://ssrn.com/abstract=2011332>

Junior, F. M., & Cruz, C. F. (2018). Tribunal de Contas e LRF: Um estudo sobre a reprovação das contas municipais da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. *XV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. Recuperado de <https://congressousp.fipecafi.org/anais/18UspInternational/ArtigosDownload/1131.pdf>

Kronbauer, C. A., Kruger, G. P., Ott, E., & Nascimento, C. J. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: Estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 48–71. DOI: 10.11606/rco.v5i12.34794

Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 16(38), 166–184. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>

Lopes, G. A. F., Grin, E. J. Teixeira, M. A. C., Rehner, M. (2023). Tribunais de Contas Estaduais: Controle ou Avaliação de Políticas Públicas? *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*, cap. 16. DOI: <http://dx.doi.org/10.38116/9786556350509cap16>

Lopes, C., Almeida, B., Leite, J. e Morais, M. (2023). A influência dos departamentos de auditoria interna nos relatórios externos de auditoria municipal. *Revista de Orçamento Público, Contabilidade & Gestão Financeira*, Vol. 35 No. 5, páginas 644-666. DOI: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2022-0166>

Martin, N. C.. (2002). Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(28), 7–28. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000100001>

Martins, V. H. R (2019). *Utilização de indicadores econômico-financeiros como Red Flags na auditoria financeira do setor público*. Coletânea de Pós-Graduação, v.1 n.15 Auditoria Financeira. Instituto Cerzedello Corrêa. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/utilizacao-de-indicadores-economico-financeiros-como-red-flags-na-auditoria-financeira-do-setor-publico.htm>.

Mata, R. S., & Muniz, J. M. B. (2020). Accountability e a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo: Um estudo sobre os motivos que causaram a rejeição das prestações de contas dos municípios capixabas. *Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, 44, 1-10. Recuperado de <https://admpg.com.br/2020/anais/arquivos/060920201306025edfbdf685067.pdf>

Miranda, J. (2017). *Controle interno baseado na metodologia COSO: um estudo de caso aplicado à Fundação Araucária de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico do estado do Paraná*. (Monografia de Especialização em Auditoria Integral). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. Recuperado de <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/54711>

Monteiro R. P. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 12, n. 25, p. 159-188. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p159>

Murcia, F. D. R., Borba, J. A., & Schiehl, E. (2008). Relevância dos red flags na avaliação do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. *Revista Universo Contábil*, 4(1), 25-45. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/1170/117016814003.pdf>

Ncgobo, P., & Malefane, S. R. (2017). Internal controls, governance and audit outcomes - case of a South African municipality. *African Journal of Public Affairs*, 9(5), 74-89. Recuperado de <https://journals.co.za/doi/pdf/10.10520/EJC-6a089de967>

Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. (INTOSAI GOV 9100). Recuperado de <https://www.intosai.org>

- Paananen, M., Rönkkö, J., Zerni, M., & Hay, D. (2021). Determinantes das modificações nos relatórios de auditoria nos municípios finlandeses. *Revista de Contabilidade e Políticas Públicas*, 40 (3), 106777. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0278425420300429?via%3Dihub>
- Pessoa, M. M., & Santos, F. E. D. (2016). *Limites ao endividamento e sustentabilidade fiscal: o caso dos governos estaduais*. Rio de Janeiro: Ipea. Recuperado de: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5366499/mod_resource/content/1/Divida%20dos%20estados%20-%202016%20IPEA.pdf
- Safitri, N., Darsono, D. (2015). Engaruh Sistem Pengendalian Internal Dan Temuan Kepatuhan Terhadap Opini Audit Pada Pemerintah Daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, vol. 0, pp. 122-133. Recuperado de <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/15055>
- Santana, M. da S., Faroni, W., Santos, N. de A., & Cassuce, F. C. da C. (2019). Endividamento público em municípios do Estado de Minas Gerais: Uma análise de dados em painel. *Revista Universo Contábil*, 15(2), 24-43. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2019210>
- Santos, C. J. (2019). *O controle interno na gestão pública municipal: um estudo multicaso em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás* (Dissertação de Mestrado em Administração Pública, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, GO, Brasil). Recuperado de https://ppggo.sistemasph.com.br/images/documentos/dissertacoes/2018/CARLOS_JOSE_DO_S_SANTOS.pdf
- Schirato, V. R. (2015). O controle interno da Administração Pública e seus mecanismos. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 956(104), 25-50. Recuperado de https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4141308/mod_resource/content/1/Leitura%20obrigat%C3%B3ria.pdf
- Silva, J. A., & Oliveira, M. B. (2017). Controle interno no Rio Grande do Norte: um estudo na visão dos controllers municipais. *Nucleus*, v.14, n.1. Recuperado de <https://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/2143>
- Teixeira, S. A., & Cunha, P. R. da. (2017). Efeito Moderador das Deficiências do Controle Interno na Relação Entre Suas Determinantes e Consequentes. *Apresentado em XVI Congresso USP de Contabilidade e Controladoria*, São Paulo. Recuperado de <http://www.congressousp.fipecafi.org.br/anais/artigos162016/220.pdf>
- U.S. Government Accountability Office. (2014). *Standards for Internal Control in the Federal Government*. Recuperado de <https://www.gao.gov/products/gao-14-704g>
- Zanotti Silote, N., Freitas Rezende, E., Marques, V. A., & da Costa Freitag, V. (2021). Deficiências de Controles Internos, republicações e opinião do auditor: evidências no mercado brasileiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 15(3). DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v15i3.2876>

Zittei, M. Nascimento, E. G. Souza, R. Silva, A. V. (2021). Análise da relação entre as Deficiências dos Controles Internos, a Governança Corporativa e a Qualidade da Informação Contábil. *Revista Liceu On-line*, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 156-178. Recuperado de https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1883