Revista de Contabilidade e Organizações
www.rco.usp.br

Revista de Contabilidade e Organizações, vol. 5 n. 12 (2011) p. 48-71

ANÁLISE DE INCONSISTÊNCIAS APONTADAS PELO TCE/RS EM AUDITORIAS MUNICIPAIS: ESTUDO DO CONTROLE EXTERNO DA GESTÃO PÚBLICA

ANALYSIS OF INCONSISTENCIES IDENTIFIED BY THE AUDIT OFFICE OF RIO GRANDE DO SUL IN MUNICIPAL AUDITS: AN EXTERNAL CONTROL STUDY OF PUBLIC MANAGEMENT

Clóvis Antônio Kronbauer [a]; Gustavo Pires Krüger [b]; Ernani Ott [c]; Cléber José Nascimento [d]

[a]Professor da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS; Doutorado em Contabilidad y Auditoría pela Universidad de Sevilla, U.S., Espanha; E-mail: clovisk@unisinos.br

[b] Professor do Centro Universitário La Salle / Canoas-RS; Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS, Brasil, Porto Alegre, RS – Brasil; E-mail: gustavokruger.professor@hotmail.com

[c]Professor da Faculdade São Francisco de Assis – UNIFIN; Doutorado em C Econ y Empresariales Convalid Usp C Contábeis pela Universidad de Deusto; Porto Alegre, RS – Brasil; E-mail: ernani@unisinos.br

[d]Servidor público do Tribunal de Contas do Estado Do RS, TCE-RS; Mestrado em andamento em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS; Especialização em Pós-graduação em Finanças pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUCRS; Porto Alegre, RS – Brasil; E-mail: cjn@tcers.gov.br

Resumo

O presente estudo aborda o tema do controle externo da gestão pública, e seu objetivo é analisar a natureza dos apontamentos do TCE/RS referentes ao exercício de 2004, frente aos Executivos Municipais do Rio Grande do Sul. Trata-se de uma pesquisa aplicada, descritiva, com abordagem quantitativa e procedimento técnico documental. As técnicas de análise de dados envolvem estatística descritiva e análise de variância. Os resultados revelaram que no período analisado as principais irregularidades apontadas pelo TCE/RS, relacionam-se à: (1) Despesas, (2) Administração de Pessoal e (3) Controles Internos. As regiões de maiores inconsistências encontram-se no norte e noroeste do estado do RS. Ademais, mediante análise de variância, percebeu-se que os municípios com maior número de irregularidades apontadas pelo TCE/RS são aqueles com: maior área geográfica, maior população, maior PIB e maior RCL, num intervalo de confiança de 95%. A conclusão mais significativa revela que as irregularidades e deficiências no Sistema de Controle Interno são maiores naqueles municípios com maior número de irregularidades de gestão apontadas.

Palavras-chave*:* Administração Pública; Auditoria Governamental; Tribunal de Contas; Apontamentos.

Abstract

This paper deals with the external control of public management, and its purpose is to analyze the natures of the appointments listed in the Annual Audit Report of TCE/RS, for the year 2004, in relation to the municipal executives from the state of Rio Grande do Sul. This is a documentary research with quantitative characteristics. The techniques of data analysis involved descriptive statistics and variance analysis. The results revealed that during the period under review, the major irregularities pointed out by TCE/RS, are related to: (1) expenses, (2) human resource administration (3) Internal Controls Systems. The regions that presented a high occurrence of inconsistencies are found in the north and the northwest areas of Rio Grande do Sul state. Furthermore, by variance analysis, it was noted that the municipalities with the highest number of irregularities listed by TEC/RS are those with: greater geographic area, larger population, higher GDP and higher Net Current Revenue, in a 95% reliance. The most significant finding reveals that the irregularities and deficiencies in internal control system are even higher in municipalities with the highest number of management failures evidenced.

Keywords: *Public Administration; Audit Office; Public Management Failures.*

Recebido em: 17/03/2011 Aceito em:19/05/2011 2ª Revisão: 07/07/2011
Sistema de Avaliação: *Double Blind Review*
Editor Científico: Amaury José Rezende

Copyright © 2011 FEA-RP/USP.
Todos os direitos são reservados..

1. INTRODUÇÃO

O controle dos atos governamentais além de estar intimamente ligado ao Estado Democrático de Direito, em que há a supremacia do interesse coletivo sobre o interesse particular, sustenta a correta e eficaz aplicação dos recursos públicos no atendimento às demandas sociais, substancialmente, quanto à transparência da gestão pública (ROBERTS; POLLIT, 1994). Nesta mesma linha de raciocínio Mileski (2005) ressalta que o controle atua como um elo entre o cidadão e o governo, desempenhando um importante papel nas relações entre Estado e Sociedade.

As ações de verificação dos atos da gestão pública no Brasil quanto à atuação dos diversos órgãos que compõem a estrutura do Estado efetivam-se, basicamente, de duas maneiras: (1) por meio da fiscalização exercida pelo Poder Público (Controle Estatal) ou (2) diretamente pelo cidadão (Controle Social). Essa segunda espécie de fiscalização, segundo Fernandes (2005), é a mais genuína, democrática e eficaz forma de verificação das ações públicas. Cabe salientar, de acordo com Di Pietro (2005), que no Brasil, após o período do regime militar, assimilaram-se as tendências internacionais em favor do controle social, incorporando-as na Carta Magna vigente.

Com relação ao controle realizado diretamente pelo Estado, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) define, na secção IX, capítulo VII, duas espécies, a saber: (1) Interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos; e (2) Externo, exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

Especificamente quanto ao controle externo no estado gaúcho, cumpre destacar que o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS) realiza auditorias, por meio de verificações quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência dos atos praticados pelos gestores públicos. Tais auditorias ocorrem em todas as esferas de governo (MELLO, 2009).

Os princípios de auditoria do TCE/RS balizam-se nas premissas do General *Accounting Office* – GAO, do *National Audit Office* – NAO, do *Office of the Auditor General* – OAG, da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, do *Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions* – OLACEFS, do *International Federation of Automatic Control* – IFAC, do Tribunal de Contas da União – TCU, e dos demais Tribunais de Contas Estaduais.

De acordo com Wanna e Ryan (2003), o elevado índice de corrupção e o anseio social por transparência na gestão pública, dentre outros fatores, passaram a exigir dos Tribunais de Contas uma atuação inovadora e moderna na fiscalização. Rezende, Slomski e Corrar (2005) asseveram que quanto mais avançado o estágio democrático de uma nação, maior o interesse social pela *accountability*. Nesse sentido, conforme observam Bowerman, Humpherey e Owen (2003), a análise da execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades públicas e, ainda, a avaliação do atingimento das metas e resultados revelam-se como procedimentos essenciais à manutenção do equilíbrio das contas governamentais.

Assim, ao realizar a análise da gestão dos executivos municipais do Estado do Rio Grande do sul, mediante os resultados da atuação do controle externo, o presente estudo justifica-se na medida em que poderá contribuir para o delineamento histórico-evolutivo da qualidade da gestão dos municípios, permitindo a identificação de regiões, e até mesmo municípios, com gestão deficitária. Destaca-se que a pesquisa pode ser útil tanto para os gestores municipais - ao viabilizar um diagnóstico dos municípios - quanto para o TCE/RS, no que tange, por exemplo, ao suporte na elaboração de matrizes de risco.

O foco de pesquisa é a análise dos apontamentos emitidos por essa Corte em seus Relatórios de Acompanhamento de Gestão (RAG's), referentes ao exercício de 2004, frente aos Poderes Executivos Municipais do Estado do Rio Grande do Sul, correlacionando-os com variáveis ambientais qualitativas e quantitativas. A escolha das variáveis ambientais (fatores explicativos) que compuseram o escopo da análise efetuada foi balizada no estudo de Lopes *et al.* (2008), o qual objetivou identificar se os indicadores produzidos a partir de métricas contábeis são estatisticamente significativos para prever o tipo de parecer produzido pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC) frente à gestão dos municípios catarinenses.

Considerando que na revisão da literatura efetuada não foi identificada teoria consolidada no meio acadêmico que pudesse subsidiar a formulação de hipóteses no que tange à problemática da pesquisa, buscou-se a incorporação de outros fatores explicativos, além dos índices contábeis, para a explicação do nível de falhas na gestão municipal, a saber: aspectos populacionais, orçamentários, políticos, legais, sociais e econômicos.

Diante do cenário apresentado, o objetivo do presente estudo é analisar as inconsistências apontadas nas auditorias em 2004 pelo TCE/RS, em uma amostra de prefeituras do estado, buscando identificar os fatores explicativos para um maior ou menor nível (variabilidade) de incidências entre os distintos municípios pesquisados.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O controle na administração pública

As necessidades humanas, materiais ou imateriais, constituem o pressuposto de toda a atividade econômica. Parte dessas necessidades é satisfeita por meio da atividade privada e outra parte é atendida por intermédio da atividade desenvolvida pelas entidades públicas. Assim, o Estado organiza-se como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos de modo a cumprir com seu papel de atender as necessidades públicas.

Nesse contexto, conforme assevera Mileski (2003), o controle exerce um papel fundamental para a consecução dos objetivos do Estado, uma vez que possui a função precípua de assegurar a legitimidade da aplicação dos recursos públicos. Ademais, conforme Rezende, Slomski e Corrar (2005), o controle das atividades públicas é um elemento-chave no acompanhamento da execução dos programas de governo, apontando falhas e desvios, zelando pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais, e verificando a perfeita aplicação das normas e princípios adotados, de modo a propiciar uma correta e eficaz aplicação desses recursos.

A estrutura de controle da administração pública brasileira é estruturada segundo os artigos 70 e 74 da CF/88, os quais definem duas espécies de controle: (1) Interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos; e (2) Externo, exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, e responsável pela fiscalização quanto à legalidade, economicidade, moralidade e demais princípios que norteiam a Administração Pública brasileira.

Além do controle exercido diretamente pelo Estado, existe, ainda, o controle social. A idéia subjacente ao que se chama de controle social, segundo Ribeiro Filho *et al.* (2008), pressupõe o exercício, pela sociedade, de formas de democracia direta, ou seja, o controle é exercido diretamente pelos cidadãos. Observa-se que houve, a partir da última década, um aumento significativo da participação popular no controle dos atos de gestão.

As pressões exercidas em favor da transparência dos atos públicos e evidenciadas em manifestações da mídia e da opinião pública por um comportamento responsável dos governantes, segundo Asazu e Abrucio (2003), foram motivadas, dentre outros fatores pelos sucessivos escândalos envolvendo o erário público brasileiro.

Outro fator que colaborou para o aumento do controle social, conforme observam Silva *et al.* (2007), foi o incremento na disponibilização de informações pela internet, denotada pelos portais de transparência que eclodiram nos últimos anos em todas as esferas de governo. Os autores supracitados afirmam que os portais de transparência conferem ao controle social um contorno inibidor para ações eivadas de irregularidades, dada a velocidade do trânsito de informações.

Nesse sentido, Slomski (2009) observa que é justamente na administração pública onde mais deve estar presente a *accountability*, pois quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, com correção, e que prestem contas de seus atos.

Cumpre ressaltar que deve haver uma interação entre os controles interno, externo e social, uma vez que o objetivo destes é comum, e o sucesso de suas ações, muitas, vezes, depende de uma atuação conjunta e complementar. Carvalho e Flores (2007) asseveram que os sistemas de controle externo e interno devem se complementar numa única relação operacional, pois o controle interno suporta as atividades do controle externo. Já Mileski (2005) coloca que o controle social pode funcionar como um aliado do controle oficial.

Portanto, tem-se que o controle, em especial o controle externo, revela-se como um componente essencial à manutenção da qualidade institucional de um país, pois é responsável, de acordo com Meirelles (2007), pela verificação quanto à probidade dos atos da administração, à regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos, e à fidelidade à execução do orçamento público.

Ressalta-se que, devido às diferentes características históricas, sociais, econômicas e culturais inerentes a cada país, a forma como se apresenta o controle social é diversa, inclusive quanto aos procedimentos de auditoria governamental (BROADBENT; LAUGHLIN, 1997).

Conforme a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores –

INTOSAI, as normas de auditoria são aquelas que proporcionam ao auditor uma orientação básica que o ajuda a determinar a extensão das medidas e dos procedimentos de auditoria a serem empregados para atingir seu objetivo (INTOSAI, 2010). Esta instituição constitui-se em um dos mais importantes órgãos no estabelecimento de premissas e princípios inerentes ao controle externo. A "Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria", adotada no Congresso Internacional de 1977 da INCOSAI, é reconhecida como a Carta Magna da auditoria governamental, pois fornece as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos por esse instituto.

2.2 O papel do controle externo na administração pública

Segundo Barreto (2004), praticamente todos os países democráticos do mundo possuem, ao lado das instituições tradicionais que dão funcionalidade aos poderes de Estado, um organismo de controle técnico das finanças publicas, geralmente vinculado ao poder legislativo. São as denominadas Entidades de Fiscalização Superiores (EFS).

Mesmo considerando importância da fiscalização externa da gestão pública, observa-se que não há, mundialmente, um modelo padrão quanto à forma de controle, julgamento, status jurídico, competência de análise e vinculação destas atividades. Para exemplificar, os países de origem anglo-saxônica atribuem seus controles externos a órgãos singulares, ou seja, auditorias gerais ou controladorias, com decisão monocrática acerca dos exames realizados. Já os países influenciados pela Europa Continental delegam as competências inerentes ao controle externo a Cortes Supremas, as quais se constituem nas EFS's desses países (BROWN, 2002).

Segundo Pollitt e Summa (1997), pode-se identificar três modelos de EFS's no plano internacional: Auditoria geral, Tribunais de Contas e os Modelos colegiados com base em *Audit Board*. O Modelo de Auditoria caracteriza-se pela concentração de poder na pessoa do auditor geral, que não cumpre funções judiciais, mas apenas prepara relatórios e emite pareceres sobre as contas por ele auditadas, sendo a ação final do controle exercida pelo poder legislativo.

Quanto ao Modelo de Tribunal de Contas, os mesmos autores explicam que a estrutura organizacional está centrada em um colegiado de juízes. O tribunal elabora relatório e parecer prévio em formato similar àquele cumprido pelo auditor geral, no entanto, é corte judiciária, e não há, portanto, um comitê legislativo que aprecie a gestão pública, uma vez que essa atividade é exercida plenamente pelo tribunal. Já o modelo *Audit Board*, correlaciona-se estritamente ao modelo de auditoria geral, exceto pela existência de um colegiado de auditores que dirige a instituição (POLLITT; SUMMA, 1997).

De acordo com Rocha (2002), nos órgãos singulares as recomendações resultantes das fiscalizações têm caráter unipessoal, subscritas pelo auditor-geral ou controlador, enquanto que nas Cortes de Contas, ao invés de meras recomendações, prevalecem as determinações respaldadas em deliberações do colegiado.

Quanto ao aspecto longitudinal de controle, a fiscalização pode ocorrer a *priori*, concomitantemente ou a *posteriori*. Alguns países, dentre eles o Brasil, contemplam tanto o controle prévio, quanto o posterior.

Já quanto à competência de análise, esta pode ser exclusivamente relacionada à legalidade dos atos administrativos praticados, ou de cunho gerencial, observando a otimização em relação tanto aos custos e receitas, bem como quanto aos resultados almejados e realizados, característica mais comumente identificada em países que adotam o modelo anglo-saxônico (ROCHA, 2002). Nesse contexto, observa-se que o controle da legalidade é uma condição necessária para a correta aplicação dos recursos públicos, e o surgimento das EFS's, relacionam-se intimamente a tal princípio (BROWN, 2002).

Conforme já mencionado, segundo os preceitos da CF/88, o controle externo no Brasil é exercido pelo poder legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas. O Tribunal de Contas da União (TCU) é membro da INTOSAI desde a criação desse instituto, e adota suas premissas no exercício das atribuições legais que lhe competem (NOVO; CORREA, 2009).

A competência do TCU está presente no artigo 71 da CF/88, e engloba dentre outras, as tarefas de emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República; julgar contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da Administração direta e indireta, inclusive contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; fiscalizar a aplicação de recursos repassados pela União; e prestar informações de ordem contábil, financeira e orçamentária; aplicar as sanções previstas em lei aos responsáveis em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas.

As competências exercidas pelo TCU com o apoio da Controladoria Geral da União – CGU, órgão de controle interno do poder executivo, restringem-se ao âmbito federal. A competência de fiscalização na esfera estadual é exercida pelos Tribunais de Contas Estaduais.

2.3 Controle externo no Estado do Rio Grande do Sul

O controle externo no Estado do Rio Grande do Sul, exercido pelo TCE/RS, como órgão auxiliar do poder legislativo, regula-se, além da CF/88, por Lei Orgânica (11.424/2000) e Regimento Interno próprios, e pelas normas infraconstitucionais pertinentes (TCE/RS, 2010b).

Por força Constitucional, o TCE/RS é um "Tribunal Administrativo" que possui a função de julgar as contas de todos os responsáveis, pessoas físicas ou jurídicas, que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiro, bens e valores públicos pelos quais respondem o Estado ou qualquer dos Municípios que o compõem, ou que assumem obrigações em nome deles (TCE/RS 2010a).

No exercício de suas competências, o TCE/RS realiza, periodicamente, auditorias contábeis, financeiras, orçamentárias e patrimoniais e auditorias operacionais nas unidades administrativas dos Poderes do Estado e dos Municípios, bem como nas demais entidades referidas em sua Lei Orgânica.

O universo de atuação do TCE/RS na esfera estadual é composto por um significativo número de entes da Administração Direta, Autarquias, Fundações; Sociedades de Economia

Mista e Consórcios Administrativos. Quanto ao universo municipal, têm-se as 496 Prefeituras e as respectivas Câmaras Municipais, além de Associações, Autarquias, Consórcios Administrativos, Empresas Públicas, Fundações, Sociedades Anônimas e Sociedades Limitadas.

O TCE/RS audita, aproximadamente, um conjunto de 1.200 órgãos e entidades, e para a execução desse trabalho os recursos humanos e físicos estão distribuídos em sua sede, na capital gaúcha, e em seus nove Serviços Regionais de Auditoria (SRA) no interior do estado.

2.3.1 Tipos de auditoria realizadas pelo TCE/RS

Subsidiado pelos princípios da INTOSAI, o TCE/RS considera dois tipos ou naturezas de auditoria pública que abrangem toda sua área de atuação, ou seja: Auditoria de Conformidade ou Regularidade e Auditoria Operacional.

A auditoria de conformidade/regularidade consiste na análise dos aspectos constitucionais e legais, das demonstrações contábeis e dos aspectos relativos à área econômico-financeira. Tem como objetivo a verificação do cumprimento das disposições constitucionais e legais que regem a administração pública, notadamente no que tange à obediência aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, assim como os princípios da legitimidade, da motivação e da razoabilidade, constantes no artigo 19 da Constituição Estadual (TCE/RS, 2010).

Segundo o Manual de Auditoria do TCE/RS (2010b), na auditoria operacional são avaliados de forma sistemática, programas, projetos, atividades ou ações administradas por órgãos e entidades públicas, quanto às dimensões da economicidade, da eficiência, da eficácia, da efetividade e da equidade.

Salomão (1999) afirma que a ação governamental deve ser avaliada quanto aos aspectos da economicidade, da eficiência e da eficácia por meio da chamada avaliação de desempenho ou auditoria operacional, que é a verificação da adequação entre meios e fins, considerando o contexto econômico, político, social, institucional e organizacional em que a ação governamental se realiza. Assim, o foco dessa forma de auditoria é avaliar o cumprimento de metas programadas e o efetivo resultado das políticas governamentais, quanto à execução de seus projetos e atividades.

2.3.2 Procedimentos da ação fiscalizadora do TCE/RS

De acordo com o Manual de Auditoria do TCE/RS (2010b), as verificações são planejadas e estruturadas considerando-se uma Matriz de Risco. A forma de operacionalização dessa ferramenta desenvolveu-se a partir do estudo de técnicas utilizadas por outros órgãos de controle de contas, e objetiva estabelecer uma diferenciação quanto aos órgãos jurisdicionados, de acordo com a materialidade, a relevância e o risco das evidências inerentes ao processo de auditoria. Quanto aos processos de contas, entende-se que nascem no momento em que o auditor conclui a auditoria e entrega o seu relatório. O prazo regimental para a entrega do

Relatório de Auditoria é de 60 dias a contar do início dos trabalhos de campo.

O Relatório de Falhas ou Relatório de Acompanhamento de Gestão – RAG, é encaminhado à Direção e Controle de Fiscalização (DCF). Nessa etapa da fase processual, o agente político é intimado a tomar ciência dos apontamentos a ele imputados e apresentar defesa ou esclarecimentos A próxima fase é a "Análise de Esclarecimentos", na qual uma equipe de auditores analisa o que foi apontado no Relatório de Auditoria, confrontando com a defesa do Gestor, e emitindo opinião sobre a manutenção ou não do aponte, bem como quanto à glosa de valores.

Seguindo o trâmite processual, os autos são encaminhados ao Ministério Público de Contas (MPC), o qual emite um parecer opinativo sobre a gestão das contas analisadas, de acordo com o art. 26, parágrafo único, da Resolução 544/2000. Na seqüência, o processo é encaminhado ao Conselheiro Relator, que redige o seu voto. O parecer pode ser Favorável ou Desfavorável à aprovação das contas (TCE/RS, 2010b)

Após o Trânsito em Julgado, quando os autos são encaminhados ao Poder Legislativo, se o Parecer for Desfavorável a Aprovação das Contas, o TCE-RS, deverá dar ciência ao Ministério Público Eleitoral (MPE) e à Procuradoria Geral de Justiça (PGJ), para providências quanto à inelegibilidade do agente político, nos termos do art. 87 da Resolução544/2000. O processo conclui-se pelo envio da cópia da decisão sobre as contas do Executivo Municipal ao TCE/RS, para que tome ciência.

Contudo, considerando que o foco do presente estudo são os Executivos Municipais, observar-se-á o disposto na CF/88, art. 31, pelo qual os vereadores poderão reverter a natureza do parecer emitido pelo TCE por decisão de 2/3 dos membros da casa legislativa. Cumpre ressaltar, ainda, que por força regimental não se pode interferir nos valores glosados pelo órgão fiscalizador competente.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Caracterização da pesquisa

Nesta pesquisa fez-se uso do método indutivo para buscar resposta ao problema formulado. De acordo com Silva e Menezes (2001), quanto à sua natureza classifica-se como uma pesquisa aplicada, pois foi desenvolvida com o intuito de solucionar um problema específico; sua abordagem é quantitativa e o seu objetivo descritivo, tendo-se utilizado para a coleta de dados o procedimento técnico documental.

O foco de pesquisa direcionou-se à análise dos apontamentos do TCE/RS emitidos em seus RAG's, referentes ao exercício de 2004, correspondentes aos Poderes Executivos Municipais do Estado do Rio Grande do Sul.

3.2 Coleta de dados e período de análise

Para a coleta de evidências, utilizou-se a pesquisa documental que consistiu na análise dos RAG's referentes ao exercício de 2004 emitidos pelo TCE/RS. Os RAG's, com trânsito em julgado, foram disponibilizados pelo TCE/RS mediante ofício de solicitação ao órgão.

Os índices sociais, políticos, econômicos e orçamentários dos municípios foram obtidos em consulta aos sítios das seguintes instituições: Tribunal Regional Eleitoral (TRE/RS), Confederação Nacional de Municípios (CNM), Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul (FAMURS), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Fundação de Economia e Estatística do Estado do Rio Grande do Sul (FEE).

Tais índices foram escolhidos tendo por base o estudo de Lopes *et al.* (2008), no qual investigaram a influência de métricas contábeis na natureza do parecer emitido pelo TCE/SC no âmbito municipal. Objetivou-se, portanto, agregar ao aspecto contábil outros fatores que podem influenciar em um maior ou menor número de inconsistências detectadas pelo controle externo. Tais fatores referem-se a aspectos populacionais, orçamentários, políticos, legais, sociais e econômicos e são descritos na subseção 3.4.

O período analisado compreende somente o exercício de 2004. Esse exercício foi o escolhido por se referir ao último ano de mandato dos prefeitos eleitos em 2000 e por ser o primeiro exercício em que a LRF passou a ser observada pela gestão pública brasileira. Estes dois aspectos são relevantes para fins dessa análise.

3.3 População e amostra

A população do presente estudo é constituída pelos 496 municípios que integram a unidade federada do Rio Grande do Sul, e a amostra selecionada corresponde a 99 municípios, representando 19,96% dos municípios gaúchos. A escolha da amostra levou em conta as agrupações definidas pelo TCE/RS. O referido órgão segrega os municípios gaúchos em 10 regiões, e cada uma dessas regiões é atendida por um Serviço Regional de Auditoria (SRA). As regiões podem ser visualizadas na Figura 1 a seguir.

Os municípios de cada região foram dispostos em ordem crescente de número de habitantes e, com isso, calculou-se a mediana da população em cada região. A partir da mediana separaram-se os municípios de cada regional em dois grupos, 50% acima e 50% abaixo da mediana populacional. Municípios com Processos de Contas em fase de contraditório, não transitados em julgado, foram excluídos da amostra. Essa exclusão fez-se necessária uma vez que os dados desses relatórios não são públicos, enquanto não homologados. Foram retirados da amostra por essa restrição 154 indivíduos, restando uma população potencial de 342 municípios.

Efetuadas as exclusões necessárias e, embasado na divisão dos dois grupos balizados pela variável estatística descrita, selecionou-se aleatoriamente, dentre a população potencial, os municípios que compuseram a amostra. O objetivo desse critério foi generalizar critérios, evitando possíveis distorções quanto à utilização de um único determinante na formação da

amostra de análise.

O total de integrantes da amostra foi de 99 municípios, obedecendo a um critério de seleção em cada uma das regionais atendidas por um SRA, assim disposto: 20% dos municípios acima, e 20% dos municípios abaixo da mediana da população.

A localização das regiões, sua sigla e denominação, podem ser visualizadas e identificadas na Figura 1 e na Tabela 1.

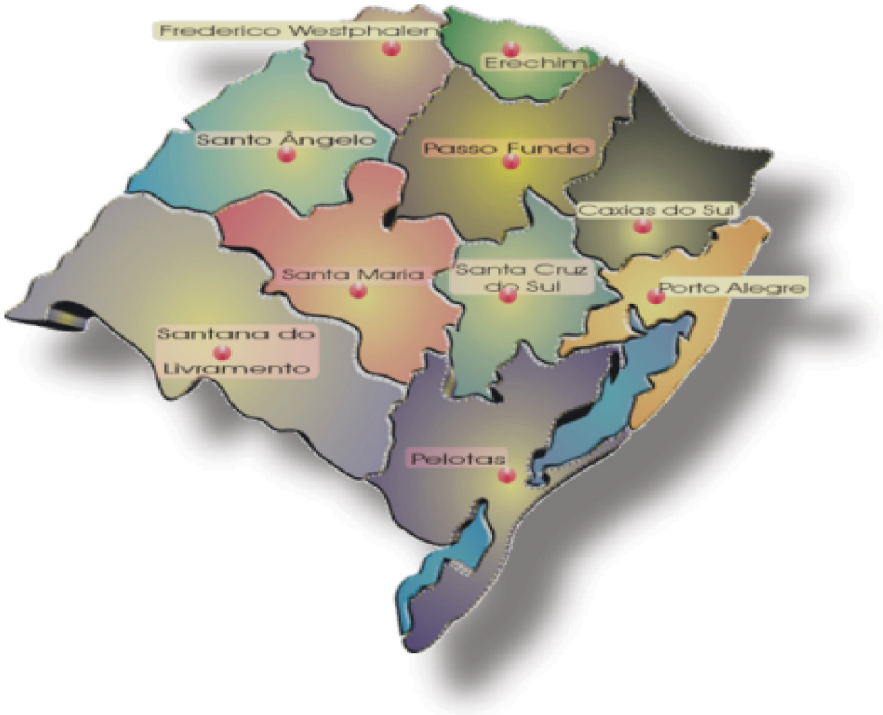

Figura 1: Distribuição dos Serviços Regionais de Auditoria TCE/RS

Fonte: TCE/RS

A Tabela 1, apresentada na seqüência, contém os dados quantitativos da amostra selecionada de acordo com os critérios metodológicos estabelecidos.

Tabela 1: Amostra Selecionada

SRA's TCE	População SRA	Municípios Excluídos	População Potencial	Municípios da Amostra	
SRPA -Porto Alegre	59	16	43	12	(2,42%)
SRFW - Frederico Westphalen	53	20	33	10	(2,02%)
SREC – Erechim	49	14	35	10	(2,02%)
SRPF - Passo Fundo	66	21	45	13	(2,62%)
SRSA - Santo Ângelo	57	19	38	11	(2,22%)
SRSC - Santa Cruz do Sul	58	12	46	12	(2,42%)
SRPL – Pelotas	29	09	20	6	(1,21%)
SRCS - Caxias do Sul	58	20	38	12	(2,42%)
SRSL - Santana do Livramento	20	07	13	4	(0,81%)
SRSM - Santa Maria	47	16	31	9	(1,82%)
TOTAL	496	154	342	**99**	**(19,96%)**

Observando a Tabela 1, percebe-se que a amostra selecionada representa aproximadamente 20% da população, revelando, assim, significância em relação ao número total de municípios do Estado do Rio Grande do Sul.

3.4 Técnicas de análise dos dados

Primeiramente, a técnica de análise das evidências utilizada foi a análise de conteúdo. Neste caso, se identificou e classificou, com relação a cada um dos municípios da amostra, as inconformidades apontadas pelos auditores do TCE/RS, após julgamento de mérito. Estes apontamentos foram categorizados e quantificados, para que se pudesse identificar a incidência das inconformidades, tanto por municípios como por região de auditoria (SRA).

Posteriormente, foram identificadas e agrupadas as variáveis ambientais de todos os municípios, com vistas a realizar a análise de variância e, assim, relacionar eventos às regiões de sua ocorrência. Os fatores explicativos utilizados na contrastação em tela destinada a evidenciar uma explicação para a variabilidade da ocorrência de inconformidades entre regiões e municípios foram: Área (em km²), População (em mil habitantes), Produto Interno Bruto – PIB (em milhões de R$), Receita Corrente Líquida – RCL (em milhões de R$), PIB per Capita (em R$ mil), PIB por km² (em R$ mil), Idade dos municípios (tempo de fundação); Índice de Desenvolvimento Humano dos Municípios – IDHM, e o Grau de Instrução dos Prefeitos.

Para quantificar o grau de instrução dos prefeitos utilizou-se a seguinte base numérica: 1 – não informado, 2 – Fundamental Incompleto, 3 – Fundamental Completo, 4 – Médio Incompleto, 5 – Médio Completo, 6 – Superior Incompleto, e 7 – Superior Completo.

Para contrastar as variáveis explicativas com os diferentes níveis de inconformidades apontadas nos municípios utilizou-se o teste de hipótese por meio da análise de variância (ANOVA). Para tanto, as variáveis foram ordenadas em função da ordem decrescente do número de inconformidades apontadas, e a partir da determinação da média das ocorrências foi possível contrastar estas variáveis dos municípios com incidências acima desta média (> média) e inferiores a esta média (< média). A partir da análise de variância destes dois grupos, com cada uma das variáveis explicativas, foi possível identificar a relevância de cada fator na caracterização dos indivíduos de cada grupo, ou seja, qual o fator relevante na caracterização dos municípios que apresentaram um maior número de irregularidades nos apontamentos do TCE/RS nas auditorias do ano de 2004.

No intuito de identificar problemas de multicolinearidade no conjunto de variáveis contrastadas, aplicou-se o teste VIF (*Variance Inflation Factor*), o qual de acordo com O´Brien (2007), pode ser utilizado como forma de identificar problemas de multicolinearidade entre variáveis explicativas. O VIF é obtido pela fórmula $1/(1- R^2)$, sendo R^2 o coeficiente de determinação entre as duas variáveis explicativas comparadas. Se o resultado do Teste for igual ou superior a 10,0, há problemas de multicolinearidade entre as variáveis

Neste caso identificaram-se problemas de multicolinearidade entre as variáveis População e PIB, visto que entre ambas se identificou um R^2 de 0,92 e o teste VIF apresentou resultado de 12,73. Mesmo assim, as variáveis foram mantidas na análise, visto que o objetivo do estudo

não é inferir nem projetar modelos e, sim, aplicar testes de hipótese por meio da Análise de Variância, avaliando cada fator em relação aos apontamentos realizados pelo TCE-RS em suas auditorias.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Em seus procedimentos de auditoria de acompanhamento de gestão, elaborados mediante requisição de documentos, consulta informatizada, verificação *in loco* e esclarecimentos espontâneos, o TCE/RS identificou no exercício de 2004, um total de 834 inconformidades nos municípios que integram a amostra. Na análise destas inconformidades, primeiramente, realiza-se uma breve investigação, considerando as regiões (SRA's) de sua ocorrência, para, na sequência, realizar uma análise mais acurada, por municípios.

4.1 Análise das inconformidades considerando as regiões de sua ocorrência

Esses apontamentos referem-se a inconformidades legais identificadas nos processos de auditorias ordinárias realizadas pelo órgão competente em sua jurisdição e são apresentados mediante RAG's. Na Tabela 2 são apresentados os apontamentos elencados, por SRA, quanto à amostra e período analisado. Identificaram-se as quatro categorias com maior incidência, sendo as demais agrupadas como "Outras" inconformidades.

Tabela 2: Inconformidades apontadas nas RAG's do TCE/RS no exercício 2004

INCONFOR-MIDADES	SRPA	SRSL	SREC	SRFW	SRPF	SRPL	SRSA	SRSC	SRCS	SRSM	TOTAL
Administ. de Pessoal	25	3	48	12	18	9	27	15	13	9	179
Despesas	5	12	75	49	30	8	21	7	21	14	242
Receitas	8	3	6	7	6	3	12	2	13	5	65
Sist. de Controle Int.	18	3	41	9	15	5	29	2	10	5	137
Outras	4	14	21	19	49	6	37	8	36	17	211
TOTAL	60	35	191	96	118	31	126	34	93	50	834

Na Tabela 2 observa-se que as principais inconsistências apontadas referem-se à Despesas (242 ocorrências) e Administração de Pessoal (179 ocorrências). Contudo, merece destaque o número de inconsistências relacionadas à inexistência ou deficiências no Sistema de Controle Interno (137 ocorrências).

As regiões abrangidas pelos SREC (Erechim), SRSA (Santo Ângelo), SRPF (Passo Fundo), SRFW (Frederico Westphalen), e SRCS (Caxias do Sul) são as regiões com maior número de inconsistências apontadas, ou seja, respectivamente 191, 126, 118, 96 e 93 apontamentos. Percentualmente, em relação à amostra, estes números representam respectivamente 22,9%, 15,1%, 14,2%, 11,5% e 11,2%, em relação ao total de inconformidades apontadas. Estas regiões, que de acordo com o mapa da Figura 1, são fronteiriças, pertencem às regiões norte e noroeste

do estado do RS. Deduz-se assim, que os apontamentos identificados nestas quatro regiões perfazem um total de 531 apontamentos, representando 74,9% do total de inconformidades identificadas em toda a amostra.

As inconformidades referentes à matéria técnica "Despesas" perfazem 242 dentre os 834 apontamentos, representando 29,01% do total. Destacam-se as regiões atendidas pelo SREC, com 75 apontamentos e SRFW, com 49 apontamentos. Juntas, essas regiões respondem por mais da metade das falhas diagnosticadas pelo TCE quanto a esse quesito.

Outro aspecto que merece atenção é o significativo número de apontamentos quanto às inconformidades relativas à inexistência ou deficiências nos Sistemas de Controle Interno - SCI, que nas regiões com maior número de incidências apontadas, também se mostram significativas. Neste item, parece situar-se um elemento que possa vir a explicar a existência de um maior número de inconformidades apontadas, sendo objeto de análise na sequência do estudo.

Buscando identificar algum fator que possa explicar a maior incidência de apontamentos nas cinco áreas da região norte/noroeste do estado do RS, buscou-se comparar algumas variáveis explicativas. Assim, por meio de Análise de variância, comparou-se a População Média, o IDH médio, o PIB médio e a Idade Média dos municípios, de acordo com a média de cada região. Os resultados desta análise preliminar estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3: Análise de diferenças de médias de variáveis explicativas por regiões

Médias	Pop.(Hab. mil)	Média IDHM	PIB (Milhões)	Idade Média
1- SRA's + Apont.	150,36	0,7747	1.807,10	45,25
2 - SRA's - Apont.	206,72	0,7944	2.221,18	77,44
Estat. T - Valor-P	0,400926	0,177789	0,613165	0,070229

Os resultados que aparecem na Tabela 3, permitem considerar os seguintes aspectos:

- A população média das regiões com mais inconformidades é menor que a das regiões com menos inconformidades, mas estatisticamente (Valor-P) não significativa;
- O IDHM médio das regiões com mais inconformidades é menor que o das regiões com menos inconformidades, mas esta diferença não é estatisticamente (Valor-P) significativa;
- O PIB médio das regiões com mais inconformidades é menor que o das regiões com menos inconformidades, mas estatisticamente (Valor-P) não significativa; e
- A idade média dos municípios das regiões com mais inconformidades é menor que a das regiões com menos inconformidades, e esta diferença é estatisticamente significativa, num intervalo de confiança de 90%, dado o valor-P de 0,0702 (7,02% de significância).

Nas regiões cuja idade média dos municípios é menor, há incidência maior de inconformidades apontadas pelo TCE/RS na análise das contas de 2004. Contudo, não seria prudente pautar conclusões definitivas baseadas em médias de regiões, pois se poderia incorrer

em erros significativos, trabalhando com análises de dados médios de cada região, obtidos a partir das médias da amostra de cada SRA. Por isso, cabe ampliar a análise, a partir dos dados individuais de cada município da amostra, ou seja, analisando os dados de 99 indivíduos.

4.2 Análise das inconformidades considerando o conjunto de municípios da amostra

Para identificar os fatores ambientais que pudessem explicar a variabilidade nas irregularidades apontadas pelo TCE/RS nos 99 municípios da amostra, realizou-se análise de variância, examinando-se as variáveis explicativas inerentes aos 39 municípios com irregularidades em número acima da média da amostra e de forma idêntica para os 60 municípios com menor número de irregularidades, ou seja, abaixo da média da amostra. Na Tabela 4, apresentam-se a estatísticas descritivas das irregularidades apontadas nas auditorias do TCE/RS, considerando o total e os dois grupos da amostra, com incidências superiores e inferiores a média de irregularidades apontadas.

Tabela 4: Estatística Descritiva das irregularidades apontadas pelo TCE/RS

Apontamentos Aceitos	Totais	> Média	< Média
Média	8,42	15,90	3,57
Erro padrão	0,87	1,52	0,31
Mediana	6	13	4
Modo	6	11	6
Desvio padrão	8,65	9,46	2,40
Variância da amostra	74,86	89,57	5,74
Curtose	10,81452	9,34824	-1,14490
Assimetria	2,67246	2,79816	-0,10039
Intervalo	57	48	8
Mínimo	0	9	0
Máximo	57	57	8
Soma	834	620	214
Contagem	99	39	60

Na Tabela 4 observa-se que 39 municípios da amostra registraram, em média, 15,9 irregularidades apontadas, enquanto que 60 municípios, que tem incidência abaixo da média da amostra total (8,42), possuem uma média de 3,57 inconsistências. Para comprovar que o comportamento destes dois grupos é realmente diferente, calculou-se a variância dos dados dos dois grupos da amostra, conforme consta na Tabela 5.

Tabela 5: Análise das irregularidades apontadas TCE/RS

ANOVA: FATOR ÚNICO						
IRREGULARIDADES APONTADOS PELO TCE/RS						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Apontamentos > Média	39	620	15,897436	89,568151		
Apontamentos < Média	60	214	3,566667	5,741243		
Fonte da variação	SQ	Gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	3.593,86	1	3.593,86	93,151845	0,000000	3,939126
Dentro dos grupos	3.742,32	97	38,58			
Total	7.336,18	98				

Os dados da Tabela 5 revelam um número médio de irregularidades apontadas muito distinto nos dois grupos, com uma probabilidade, num intervalo de confiança de 95%, igual a 100%, o que se confirma pelo valor-P de 0,0000, ou seja, 0,00% de probabilidade das médias das amostras serem iguais. Confirmadas as diferenças significativas nestes dois grupos da amostra, foram investigados os fatores de diferenciação.

As primeiras variáveis contrastadas nos dois grupos da amostra referem-se a tamanho e população dos dois grupos de municípios (Tabela 6).

Tabela 6: Análise de apontamentos considerando área e população dos municípios

ANOVA: FATOR ÚNICO						
ÁREA - POR KM2						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Área: Apont > Med	39	30.010,36	769,50	1.343.806,01		
Área: Apont < Med	60	24.022,12	400,37	298.552,85		
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	3.220.579,61	1	3.220.579,61	4,548626	0,035469	3,939126
Dentro dos grupos	68.679.246,46	97	708.033,47			
Total	71.899.826,06	98				
POPULAÇÃO - POR MIL HABITANTES						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Pop: Apont > Med	39	1.205,56	30,91	1.680,45		
Pop: Apont < Med	60	579,82	9,66	105,67		
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	10.671,50	1	10.671,50	14,768283	0,000217	3,939126
Dentro dos grupos	70.091,80	97	722,60			
Total	80.763,30	98				

Os dados apurados revelam que nos 39 municípios com um número maior de irregularidades de gestão apontadas para o exercício de 2004, duas características são distintas e significantes estatisticamente, ou seja:

- Num intervalo de confiança de 95%, a área média em km² dos municípios com mais apontamentos é superior a daqueles municípios com menor número de irregularidades, ou seja, 769,50 km² e 400,37 km², respectivamente, e isto se confirma pelo valor-P de 0,035469 (3,5469% de probabilidade das amostras terem variâncias iguais); e

- No mesmo intervalo de confiança, a população média dos municípios com mais irregularidades apontadas é superior à daqueles municípios com menor número de apontamentos (respectivamente 30,91 e 9,66 mil habitantes). Esta diferença se confirma pelo valor-P de 0,0002 (0,02% de probabilidade das amostras terem variâncias iguais).

Conclui-se que os municípios com mais irregularidades de gestão apontadas pelo TCE/RS relativos ao ano de 2004, são aqueles que possuem, em média, maior extensão territorial e maior número médio de habitantes. Importante destacar que a variável população apresentou problema de multicolinearidade com a variável PIB, a qual deve ter comportamento similar quando contrastada com os níveis de inconformidades.

O segundo conjunto de variáveis contrastadas refere-se à riqueza dos municípios, medida pelo seu PIB e por sua Receita Corrente Líquida, conforme Tabela 7.

Tabela 7: Análise de apontamentos considerando PIB e RCL dos municípios

ANOVA: FATOR ÚNICO						
A) PIB - EM MILHÕES						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
PIB: Apont > Med	39	16.284,04	417,54	354.394,53		
PIB: Apont < Med	60	6.933,90	115,57	24.384,11		
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	2.155.365,12	1	2.155.365,12	14,02625	0,00031	3,93913
Dentro dos grupos	14.905.654,72	97	153.666,54			
Total	17.061.019,84	98				
B) RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL) - EM MILHÕES						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
RCL: Apont > Med	39	757,02	19,41	449,69		
RCL :Apont < Med	60	455,63	7,59	37,54		
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	3.300,64	1	3.300,64	16,586106	0,000095	3,939126
Dentro dos grupos	19.303,03	97	199,00			
Total	22.603,67	98				

Os dados apresentados na Tabela 7 evidenciam grande distinção nos dois grupos de municípios da amostra. Nos municípios com maior número de inconsistências apontadas, o PIB médio é 3,6 vezes o PIB daqueles com menos irregularidades, o que é estatisticamente significativo num intervalo de confiança de 95%, comprovado pelo valor-P de 0,00031. Confirmou-se pelo teste de hipóteses, que a variável PIB teve comportamento praticamente idêntico à variável População quando contrastada com os diferentes níveis de inconformidades apontadas pelo TCE-RS.

Por sua vez, a RCL dos municípios com maior número de apontamentos representa em média 2,5 vezes a RCL dos municípios com média menor de irregularidades apontadas. Isto é significativo num intervalo de confiança de 95% e comprova-se pelo valor-P (0,0000), ou seja, a variabilidade da amostra é diferente com 100% de probabilidade. Infere-se, assim, que nesta amostra, no ano de 2004, municípios com maior PIB e maior RCL registraram em média maior quantidade de irregularidades apontadas pelo TCE/RS em sua gestão. Para relativizar os valores absolutos do PIB, buscou-se avaliar as variáveis PIB per capita e PIB em função da extensão territorial, conforme Tabela 8.

Tabela 8: Análise de apontamentos considerando PIB relativo dos municípios

ANOVA: FATOR ÚNICO						
A) PIB PER CAPTA - EM R$ MIL						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
PIB/Cpta: Apont > M	39	488,31	12,52	34,52		
PIB/Cpta: Apont < M	60	664,62	11,08	18,08		
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	49,26840269	1	49,27	2,009379	0,159534	3,939126
Dentro dos grupos	2378,364718	97	24,52			
Total	2427,63312	98				
B) PIB POR KM² - EM R$ MIL						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
PIB/Área: Apont > M	39	37.307,36	956,60	2.708.276,65		
PIB/Área: Apont < M	60	28.089,49	468,16	413.817,37		
Fonte da variação	SQ	Gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	5.639.029,81	1	5.639.029,81	4,295822	0,040858	3,939126
Dentro dos grupos	127.329.737,58	97	1.312.677,71			
Total	132.968.767,39	98				

Os dados da Tabela 8 mostram uma situação muito similar ao que já foi observado na Tabela 7. Contudo, mesmo que o PIB per capita médio nos 39 municípios com maior número de irregularidades apontadas seja superior ao grupo com menos apontamentos, ou seja, 12,52 e 11,08 respectivamente, esta diferença não é estatisticamente significativa, num intervalo de confiança de 95%.

Há uma probabilidade de 15,95% (valor-P de 0,159534) das variâncias destas amostras serem idênticas. Contudo, relativizando o PIB em função da área territorial dos municípios, percebe que o PIB-área dos municípios com mais irregularidades apontadas é bem superior ao PIB- área daqueles municípios com menor número de inconsistências, o que é significativo num intervalo de confiança de 95%, e confirma-se pelo valor-P de 0,040858 (4,086%).

Outra variável contrastada refere-se à idade média dos municípios, contada a partir da data de sua instalação, estando os referidos dados analisados na Tabela 9.

Tabela 9: Análise de apontamentos considerando idade dos municípios

ANOVA: FATOR ÚNICO - IDADE DOS MUNICÍPIOS						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Idade: Apont > Med	39	2.393,00	61,36	2.794,08		
Idade: Apont < Med	60	2.483,00	41,38	1.952,78		
Fonte da variação	SQ	Gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	9.431,53	1	9.431,53	4,132354	0,044803	3,939126
Dentro dos grupos	221.389,16	97	2.282,36			
Total	230.820,69	98				

Observa-se que a idade média dos municípios com mais irregularidades apontadas é de 61,36 anos, enquanto que os municípios com um número de inconsistências em número inferior a média da amostra é de 41,38 anos. Esta idade média é estatisticamente diferente, num intervalo de confiança de 95%, e confirma-se pelo valor-P que revela que há somente 4,48% de probabilidade destas amostras possuírem variâncias iguais.

Ao contrário do que se havia inferido a partir dos dados da Tabela 3, nos municípios com maior tempo de fundação foi apontado um maior número de irregularidades cometidas pelos gestores municipais no ano de 2004, conforme auditorias realizadas pelo TCE/RS. Outro fator que foi objeto de análise foi o IDH dos municípios em cada grupo de municípios pesquisados, conforme apresentado na Tabela 10.

O IDH, que engloba as dimensões de riqueza, educação e esperança média de vida, é uma maneira padronizada de avaliação e medida do bem-estar de uma população. Assim sendo, este fator poderia influir na qualidade da gestão pública municipal, direta ou indiretamente.

Tabela 10: Análise de apontamentos considerando o IDH dos municípios

ANOVA: FATOR ÚNICO - IDH DOS MUNICÍPIOS						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
IDHM: Apont > Med	39	30,80	0,79	0,001		
IDHM: Apont < Med	60	47,00	0,78	0,001		
Fonte da variação	SQ	Gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	0,0009967	1	0,000997	0,946135	0,333124	3,939126
Dentro dos grupos	0,1021807	97	0,001053			
Total	0,1031774	98				

Ao examinar os dados da Tabela 10, percebe-se que o IDHM médio, dos dois grupos de municípios, com maior e menor nível de inconsistências na gestão, não é estatisticamente

diferente. Isto se comprova pelo valor-P de 0,3331, ou seja, há grande probabilidade dos dois grupos de municípios terem IDH's médios iguais e, portanto, este índice não se constitui em fator diferenciador na qualidade da gestão pública neste estudo.

A formação do gestor público municipal também foi contrastada, comparando-se para tanto as médias de escolaridade dos prefeitos das duas amostras de municípios, conforme dados apresentados na Tabela 11.

Tabela 11: Análise de apontamentos considerando a instrução dos prefeitos

ANOVA: FATOR ÚNICO - GRAU INSTRUÇÃO DOS PREFEITOS						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Inst.P.: Apont > Med	39	227	5,82	2,47		
Inst.P.: Apont < Med	60	300	5,00	3,59		
Fonte da variação	SQ	Gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	15,912976	1	15,912976	5,048540	0,026913	3,939126
Dentro dos grupos	305,743590	97	3,151996			
Total	321,656566	98				

A partir dos dados da Tabela 11, observa-se que a média de escolaridade dos prefeitos do grupo de municípios com maior número de irregularidades apontadas é de 5,82 enquanto que a dos prefeitos do grupo com menor média de incidências é de 5 anos. Considerando o critério de quantificação do grau de instrução apresentado no item 3.4, pode-se inferir que nos municípios com menos problemas de inconsistências na gestão, em média, os prefeitos teriam concluído o Ensino Médio (5). Por sua vez, nos municípios com mais irregularidades apontadas pelo TER/RS, a média revela uma escolaridade superior ao ensino médio, próxima ao índice 6, correspondente ao Superior Incompleto.

Considerando o valor-P de 0,026913, percebe-se que realmente as médias de escolaridade dos dois grupos são estatisticamente diferentes, num intervalo de confiança de 95%. Isto permite concluir que nos municípios da amostra com menos irregularidades apontadas pelo TCE/RS, relativas ao exercício de 2004, o grau de instrução dos prefeitos é menor do que no grupo de prefeituras com mais irregularidades encontradas. Este resultado remete a uma reflexão, ou seja, prefeitos com menor escolaridade podem estar se cercando de assessores mais qualificados, enquanto que prefeitos com maior escolaridade, entendendo não ser necessária tal medida, acabam por cometer mais irregularidades em sua gestão. O Gráfico 1 apresenta a plotagem dos dois grupos de acordo com os valores estatísticos encontrados.

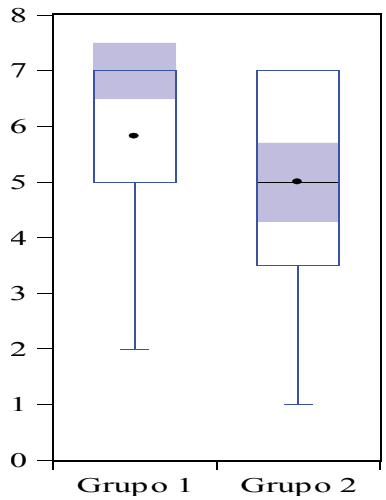

Gráfico 1: Níveis de instrução do gestor municipal

Conforme apresentado no Gráfico 1, corroborando a análise de variância já descrita, observa-se que nas prefeituras com maior incidência de falhas (Grupo 1), o grau de instrução dos prefeitos fica entre os níveis médio completo e superior completo, destacando-se apenas um prefeito com escolaridade fundamental incompleta.

Já no Grupo 2, observa-se que o grau de instrução dos prefeitos está distribuído uniformemente em todas as faixas de escolaridade equivalendo-se, na média, ao ensino médio completo e, portanto, inferior ao Grupo 1.

Este resultado é de certa forma surpreendente, pois se esperaria que em prefeituras nas quais os prefeitos possuem maior escolaridade, houvesse menor número de irregularidades de gestão apontadas. Considerando as irregularidades constatadas e o desdobramento por município, examinaram-se as irregularidades e deficiências apontadas pelo TCE/RS no exercício de 2004 quanto ao Sistema de Controles Internos (SCI), visto que este é tido, segundo Carvalho e Flores (2007), como um mecanismo de autocontrole da administração pública, que pode garantir a lisura e a correção de seus atos.

As inconformidades apontadas pelo TCE/RS em relação ao SCI dos municípios foram comparadas com o total de incidências observadas, adotando-se o mesmo critério das análises anteriores, cujos resultados são apresentados na Tabela 12.

Tabela 12: Análise de apontamentos considerando a deficiência de controles internos

ANOVA: FATOR ÚNICO - DEFICIÊNCIAS DOS CONTROLES INTERNOS						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
SCI: Apont > Med	39	101	2,6	7,564		
SCI: Apont < Med	60	36	0,6	0,990		
Fonte da variação	SQ	Gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	93,578244	1	93,578244	26,246812	0,000002	3,939126
Dentro dos grupos	345,8359	97	3,565319			
Total	439,41414	98				

Observando os dados da referida tabela, deduz-se que os 39 municípios da amostra que tiveram um maior número de inconformidades apontadas pelo TCE/RS relativas à gestão, registraram em média 2,6 irregularidades referentes ao seu SCI.

Já nos 60 municípios com menor média de irregularidades totais apontadas, as inconsistências relativas ao SCI são de apenas 0,6 por município. Esta diferença é estatisticamente significante, num intervalo de confiança de 95%, confirmada pelo "F" estatístico muito superior ao "F crítico". Já o valor-P, de 0,000002, confirma uma probabilidade de praticamente 100% esta significância.

Assim, parece óbvio que na amostra estudada as irregularidades e inconsistências apontadas pelo TCE/RS, nas auditorias de conformidade de gestão de 2004, estão relacionadas diretamente à eficiência dos Sistemas de Controles Internos. Tal situação é representada no Gráfico 2.

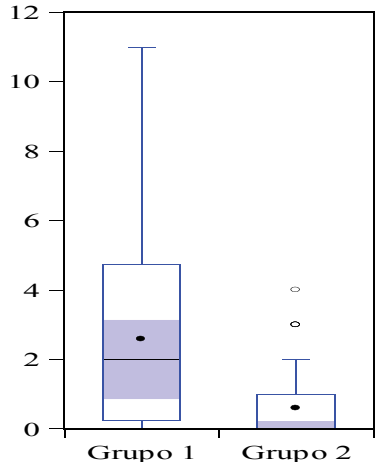

Gráfico 2: Relação entre falhas nos SCI´s e total de inconsistências

Nos municípios com mais irregularidades (Grupo 1), houve em média um número maior de inconsistências inerentes ao SCI, enquanto que nas prefeituras com menor número de apontamentos (Grupo 2), as falhas inerentes ao SCI foram de um número bem reduzido.

Conclui-se, assim, a exemplo do que já foi referido por Mileski (2003), que o SCI garante o autocontrole da Administração Pública, e a eficiência da gestão pública depende da eficácia de um controle interno robusto. Quanto mais eficiente for este sistema de controle interno, maior será a garantia quanto à lisura, correção e eficiência da gestão pública.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados do estudo revelam que as principais irregularidades observadas pelo TCE/RS em suas auditoria de gestão de 2004, referem-se à Despesas e Administração de Pessoal, sendo relevante o número de inconsistências relacionadas à inexistência ou deficiências no Sistema de Controle Interno. As regiões que apresentaram um maior número de apontamentos são fronteiriças, pertencem às regiões norte e noroeste do estado do RS. Numa análise mais aprofundada, foi possível identificar características comuns no conjunto de municípios que tiveram um maior número de inconsistências apontadas pelo TCE/RS, nas auditorias realizadas nas contas públicas do exercício de 2004.

A análise realizada permitiu observar que os municípios com mais irregularidades de gestão apontadas pelo TCE/RS são aqueles que possuem, em média, maior área territorial, maior número de habitantes, maior PIB e maior valor de Receita Corrente Líquida. O PIB relativizado pela extensão territorial (PIB-área), nos municípios com mais irregularidades é bem superior ao PIB-área daqueles municípios com menor número de inconsistências.

Observou-se, também, que há grande probabilidade dos dois grupos de municípios terem IDH's médios iguais, e, portanto, este índice não se mostra como fator diferenciador na qualidade da gestão pública neste estudo. Nos municípios da amostra com menos irregularidades apontadas pelo TER/RS, o grau de instrução médio dos prefeitos é menor do que no grupo de prefeituras com mais irregularidades encontradas. Este dado mostra-se surpreendente, pois se imagina que a qualidade da gestão esteja relacionada diretamente com o grau de instrução do

administrador.

Por fim, as irregularidades e inconsistências apontadas pelo TCE/RS estão relacionadas diretamente à eficiência dos Sistemas de Controles Internos. Nos municípios com mais irregularidades houve em média um número maior de inconsistências inerentes ao SCI, enquanto que nas prefeituras com menor número de apontamentos, as falhas inerentes ao SCI foram em número bem reduzido.

Entende-se que esta pesquisa deve ter continuidade com análises de outros aspectos revelados a partir dos dados coletados, mas que pela extensão do estudo não puderam ser examinados neste momento. A análise de toda a população de municípios do RS, em períodos maiores de tempo é outro estudo que merece ser realizado. Além disso, podem-se realizar estudos comparativos da mesma natureza do atual, com outras unidades de federação.

REFERÊNCIAS

ASAZU, Cláudia Y; ABRUCIO, Fernando L. A gênese da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): a construção de uma agenda. **Anais**... XXVII Enanpad, Atibaia/SP, 2003.

BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O Sistema Tribunais de Contas e Instituições Equivalentes:** Um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia, Rio de Janeiro, 2004.

BOWERMAN, M., HUMPHEREY, C., OWEN, D., Struggling for Supremacy: The Case of UK Public Audit Institutions, **Critical Perspectives on Accounting**, v. 14, p. 1-22, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – CF/88. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, Acesso: 22 jan 2010.

BROADBENT, J. LAUGHLIN, R., Evaluating the New Public Management Reforms in the UK: A constitutional Possibility?, **Public Administration**, v. 75, p. 487-507, Autumn 1997.

BROWN, Renato Jorge Brown. **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil**: o TCU – uma análise jurídico-administrativa. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

CARVALHO, Jader B., FLORES, Paulo C. A **Organização do Sistema de Controle Municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 4.ed. Porto Alegre , 2007.

CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Estatísticas Municipais**. Disponível em http://www.cnm.org.br/dado_geral/ufmain.asp?iIdUf=100143. Acesso em: 22 dez 2009.

DI PIETRO, Maria S. Z., **Direito Administrativo**, 18.ed. São Paulo, 2005.

FAMURS - Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul. **Informações Municipais**. Disponível em http://ww2.famurs.com.br/informacoesMunicipais/, Acesso em: 20 dez 2009.

FEE – Fundação de Economia e Estatística do Estado do Rio Grande do Sul. **Estatísticas Municipais**. Disponível em

<http://www.fee.rs.gov.br/sitefee/pt/content/estatisticas/pg_pib_municipal_sh_pib_nova.php?ano=2004&serie=1999-2007&letra=?>, Acesso em: 20 dez 2009.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas no Brasil**: jurisdição e competência. 2.ed., Belo Horizonte: Forum, 2005.

FERRARI FILHO, Sérgio A. F. O Alcance do Artigo 31 da Constituição Federal e o Controle Interno nos Municípios, **Rev. Direito**, Rio de Janeiro, v.3, n. 5, jan /jun. 1999

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Dados Municipais**. Disponível em http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1, Acesso em: 22 dez 2009.

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions - **About Us**. Disponível em http://www.intosai.org/en/portal/about_us/, Acesso em: 06 jan 2010.

LOPES, Jorge E. G.; RIBEIRO FILHO, José F.; PEDERNEIRAS, Marcleide M.M.; SILVA, Felipe D.C. Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de Julgamentos do Controle Externo. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v.19, n.4, p. 59-83, out-dez 2008.

MACHADO Jr, José Teixeira. REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**, 32.ed. Rio de Janeiro, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**, 33.ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso A. B. de. **Curso de Direito Administrativo**, 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MILESKI, Hélio Saul, O Controle da Gestão Pública. São Paulo. **Editora Revista dos Tribunais**, 2003.

NOVO, J. N. FARIA; CORRÊA, V.L.A., Elaboração de artigos científicos a partir de inspeções e auditorias: uma experiência na administração pública brasileira, Academia, **Revista Latino-americana de Administración**, v. 42, p. 90-113, 2009.

O´BRIEN, Robert. M. A. Caution Regarding Rules of Thumb for Variance Inflation Factors. **Quality & Quantity**, v. 41. p. 673–690, 2007.

POLLITT, Cristopher, SUMMA, Hilkka. An Impeditive Administrative Culture? The Legacy of Australia's First Auditor-General on the Australian Audit Office. **Public Administration**, v. 75, p. 313-336, 1997.

REIS, Luciano Gomes dos, SLOMSKI, Valmor, PEREIRA, Carlos Alberto, MELLO, Gilmar Ribeiro de. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **RIC/UFPE - Revista de Informação Contábil.** v. 1, p. 89-101, 2007.

REZENDE, Amaury José, SLOMSKI, Valmor, CORRAR, Luiz João. A Gestão Pública Municipal e a Eficiência dos Gastos Públicos: Uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. **Revista Universo Contábil.** Blumenau, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2005.

ROBERTS, S., POLLITT, C., Audit or Evaluation ? A National Audit Office VFM Study. **Public Administration**. v, 72, p. 527-549, Winter, 1994.

ROCHA , C. A. A. **O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema,** 2002. Disponível em <http://www.senado.gov.br/web/conleg/artigos/direito/Omodelodecontroleexterno.pdf.> Acesso em: 02 jan 2010.

SALOMÃO, Luiz. Avaliação de políticas públicas. In: **Fiscalização de gastos públicos no Brasil**. Brasília: Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Correa, 1999.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação.** 2.ed. rev. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SILVA, Luiz Ivan dos Santos; BRITO, Carlos Alberto Oliveira; CARDOSO, Kelly Cristina R. M.; DIAS, Cristiane Balbina P. de Araújo. Orçamento Público: Um natural sistema de custos. **Anais...** XIV Congresso Brasileiro de Custos, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: Um enfoque na contabilidade municipal. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

TRE/RS – Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Sul. **Eleições. 2000**. Disponível em <http://www.tre-rs.gov.br/eleicoes/2000/resultturno2.html>. Acesso em: 13 jan 2010.

TCE/RS – Tribunal de Contas do Estado do RS. **Certificação de Qualidade**. 2010. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/qualidade/certificado_iso.php>. Acesso em: 28 jan 2010.

_____ . **Histórico da Instituição**. 2010a. Disponível em <http://www.tce.rs.gov.br/institucional/o_tribunal/historico>. Acesso em: 28 jan 2010.

_____ **Competências do Tribunal de Contas**. 2010b. Disponível em <http://www.tce.rs.gov.br/institucional/o_tribunal/competencia.php>. Acesso em: 28 jan 2010.

_____ **Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado do RS**. 2010c. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/resolucoes_e_ins/pdf/res_728-2005.pdf>. Acesso em: 28 jan 2010.

WANNA, John, RYAN, Cristine, An Impeditive Administrative Culture? The Legacy of Australia's First Auditor-General on the Australian Audit Office. **Australian Journal of Politics and History**, v. 49, n. 4, p. 469-480, 2003.

ENDEREÇO DOS AUTORES:

Clóvis Antônio Kronbauer

Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Centro de Ciências Econômicas.

Av. Unisinos, 950, Cristo Rei

São Leopoldo, RS - Brasil

93022-000

Gustavo Pires Krüger

Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, Sub Secretaria do Tesouro do Estado.
Av. Mauá, 1155, CENTRO

Porto Alegre, RS - Brasil

90030-080

Ernani Ott

Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Centro de Ciências Econômicas, Área de Conhecimento e Aplicação Contabilidade Custos e Finanças.

Av. Unisinos, 950, Cristo Rei

Sao Leopoldo, RS - Brasil

93022-000

Cléber José Nascimento

Tribunal de contas do Estado do RS

Rua sete de setembro, 388, Centro

Porto Alegre, RS - Brasil

90000-000