

## **Análise dos Fatores Explicativos das Inconformidades Apontadas pelo TCE/RS nas Auditorias em Executivos Municipais da Região Metropolitana de Porto Alegre**

**Autoria:** Ernani Ott, Gustavo Pires Krüger, Clóvis Antônio Kronbauer

### **RESUMO**

O presente estudo trata do controle externo da gestão pública, com foco na fiscalização externa realizada pelos tribunais de contas. Para tanto, está estruturado em cinco seções. Na primeira seção apresenta-se uma introdução ao tema, expondo a relevância da pesquisa, a problemática proposta e o objetivo do estudo, que é identificar os fatores que podem explicar a ocorrência de distintos níveis de inconformidades de gestão apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCE/RS frente aos Poderes Executivos Municipais da Região Metropolitana de Porto Alegre/RS, considerando o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como parâmetro longitudinal. Os períodos analisados referem-se aos exercícios de 1996/97 (fase pré-LRF), 2000/2001 (fase de implantação da LRF) e 2004/2005 (vigência plena da LRF). Na seção 2 apresenta-se a plataforma teórica, na qual se faz uma breve descrição dos controles governamentais, enfatizando as diferentes formas de operacionalização dessa espécie de controle em âmbito mundial. Em seguida aborda-se o controle externo no Rio Grande do Sul, descrevendo a forma de atuação do TCE/RS, e as principais espécies de apontamentos resultantes de sua ação fiscalizadora. A seção seguinte apresenta os procedimentos metodológicos adotados bem como a classificação do presente estudo. Trata-se de uma pesquisa exploratória, de caráter quantitativo. As técnicas de análise de dados envolvem, além da análise de conteúdo dos Relatórios Gerais de Consolidação das Contas (RGCC), a estatística descritiva e a análise econométrica, esta realizada mediante utilização do software Eviews® 7.0. O intervalo de confiança adotado na estimação do modelo construído foi de 90%. A quarta seção destina-se a apresentação dos resultados da pesquisa, elencando os principais achados decorrentes da estimação econométrica efetuada, bem como apresentando os resultados dos testes que foram efetuados para a verificação da consistência dos procedimentos estatísticos empregados com vistas à confiabilidade do modelo. A conclusão mais significativa da presente pesquisa é de que a LRF apresenta-se como um fator relevante no que concerne aos resultados da atuação do controle externo. Além disso, os resultados revelaram que as principais irregularidades observadas pelo TCE/RS em suas auditorias de gestão, no que tange ao período analisado, referem-se à Administração de Pessoal, Despesas, Receitas, Procedimentos Licitatórios, Contratos e Convênios, e Sistemas de Controles Internos (SCI), perfazendo 83,44% do número total de inconformidades. Por fim, na seção 5, são apresentadas as considerações finais concernentes à pesquisa realizada.

## 1 INTRODUÇÃO

O controle dos atos governamentais 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 efetivam-se, basicamente, de duas maneiras: (1) por meio da fiscalização exercida pelo Poder Público (Controle Estatal); ou (2) diretamente pelo cidadão (Controle Social). Com relação ao controle realizado diretamente pelo Estado, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) define, na seção IX, capítulo VII, duas espécies, a saber: (1) Controle Interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos; e (2) Controle Externo, exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

No exercício de suas competências definidas pelas normas constitucionais, legais e regimentos próprios, o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE/RS) realiza, periodicamente, auditorias contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais e operacionais nas unidades administrativas dos Poderes do Estado e dos Municípios, bem como nas demais entidades referidas no inciso III do artigo 33 de sua Lei Orgânica (Lei 11.424/2000).

Segundo Mileski (2003), o TCE/RS se modernizou a partir das mudanças ocorridas na legislação, principalmente no que concerne ao advento da LRF. Tal processo objetivou dar mais efetividade às ações do controle externo no Rio Grande do Sul, tanto no âmbito da administração direta quanto da indireta. Para tanto, o TCE/RS desenvolveu estudos que resultaram na reavaliação de procedimentos, no aprimoramento de seu corpo técnico, e na implementação de mudanças na forma e conteúdo de suas instruções técnicas.

Além disso, 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, conforme destacam Wanna e Ryan (2003).

A partir do contexto apresentado e considerando que o número de inconformidades tende a ser inversamente proporcional à qualidade da gestão municipal, o objetivo do estudo é identificar e analisar os fatores que possam explicar um maior ou menor número de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em suas auditorias, nos executivos municipais da região metropolitana de Porto Alegre.

O estudo se justifica na medida em que pode contribuir para o delineamento histórico-evolutivo da qualidade da gestão, bem como para a identificação dos aspectos que melhor caracterizam os executivos municipais com maiores problemas de gestão, o que pode servir de base para futuras auditorias dos órgãos fiscalizadores.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Controle Governamental

A Administração de uma entidade pública ou privada é exercida por meio de ações coordenadas e planejadas, denominadas de funções administrativas. Estas funções, segundo Fayol *apud* Reis (2000), são: previsão, organização, coordenação, direção e 'controle'.

Na Administração Pública os controles objetivam verificar a racional aplicação dos recursos orçamentários e os resultados obtidos, bem como melhorar a própria gestão. Portanto, o orçamento, segundo Silva *et al.* (2007), é um natural sistema de custos e serve como referencial básico às atividades de controle.

No âmbito governamental brasileiro existem duas espécies de controle: (1) Controle Estatal, exercido diretamente pelo Poder Público; e (2) Controle Social: exercido diretamente

pelo cidadão. Quanto ao controle realizado diretamente pelo Estado, a CF/88 define duas espécies: (1) Controle Interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos; e (2) Controle 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.

Segundo Barreto (2004), praticamente todos os países democráticos do mundo, independente de seu sistema de governo, possuem, ao lado das instituições tradicionais que dão funcionalidade aos poderes executivo, legislativo e judiciário, um organismo de controle técnico das finanças públicas, geralmente vinculado ao poder legislativo denominado de Entidade de Fiscalização Superior (EFS).

O controle externo tem sido peça central da qualidade institucional de um país, e devido às diferentes características históricas, sociais, econômicas e culturais inerentes a cada Estado, a forma como esse controle se apresenta é diversa, inclusive quanto aos procedimentos de auditoria governamental (BROADBENT; LAUGHLIN, 1997).

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI, órgão mais importante no estabelecimento de premissas e princípios inerentes ao controle externo, as normas de auditoria 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). Não obstante a importância da fiscalização externa dos atos governamentais, não se tem no âmbito mundial um modelo padrão quanto à forma de controle, julgamento, *status* jurídico, competência de análise e vinculação destas atividades (BROWN, 2002).

De acordo com Pollitt e Summa (1997); Norton e Smith (2008), 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*. Conforme os autores, em uma *survey* realizada em 2001 pela INTOSAI, contemplando 126 EFS's de várias partes do mundo, a primeira espécie de controle externo acima apresentado correspondeu a 57% da amostra.

O Modelo de Auditoria, segundo Pollitt e Summa (1997), 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. Nesse modelo a ação final do controle é 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 juizes. 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).

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).

Conforme os autores citados no parágrafo anterior, além da CF/88, que ampliou o escopo de controle dos tribunais de contas, englobando atribuições gerenciais, como o controle de economicidade, e que determinou o perfil normativo dos tribunais, a legislação que suporta a atuação do TCU é compreendida, dentre outros dispositivos, pelos seguintes diplomas legais: Lei 8.666/93 - Procedimentos Licitatórios; Lei 4320/64 - Lei de Finanças Públicas; Lei 8.429/2005 - Improbidade Administrativa; e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que introduziu mudanças substanciais inerentes ao funcionamento dos tribunais de contas.

A LRF dispõe sobre as diretrizes fundamentais para a gestão das finanças públicas nas três esferas de governo, e segundo Asazu e Abrúcio (2003), foi um passo decisivo para a institucionalização do sistema de finanças públicas brasileiro, representando uma significativa mudança no regime fiscal, em resposta aos problemas verificados durante décadas em todos os poderes de todos os entes da federação.

Quanto à atuação do TCU, cujas competências estão definidas no artigo 71 da CF/88, observa-se que dentre outras tarefas, é o órgão responsável pela emissão de parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República; pelo julgamento das contas dos administrados e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta; pela fiscalização da aplicação de recursos repassados pela União; pela prestação de informações de ordem contábil, financeira e orçamentária; e pela aplicação das sanções previstas em lei aos responsáveis em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas

O TCU conta com o apoio da Controladoria Geral da União – CGU, órgão de controle interno do poder executivo, cujas prerrogativas de fiscalização se restringem ao âmbito federal. Carvalho e Flores (2007) afirmam que o controle interno é um mecanismo de autocontrole da administração pública, e é fundamental para o cumprimento das competências legais atribuídas ao TCU. Dessa forma, infere-se que a robustez dos sistemas de controles internos contribui para a fidedignidade das informações e confiabilidade dos registros, bem como para o bom desempenho do controle externo.

## 2.2 Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

O controle externo no Estado do Rio Grande do Sul, exercido pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE/RS), como órgão auxiliar do poder legislativo, regula-se, além da CF/88 e das leis federais anteriormente comentadas, por Lei Orgânica (11.424/2000) e Regimento Interno próprios, e as 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 respondam o Estado ou qualquer dos Municípios que o compõem, ou que assumam obrigações em nome deles (TCE 2010a).

Para tanto, realiza auditorias, mediante 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 (TCE/RS, 2010-b; MELLO, 2009).

Os princípios de auditoria do TCE/RS balizam-se nas premissas do *General Accounting Office* – GAO; do *National Audit Office* – NÃO; do *Office of the Auditor General* – OAG; da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI; da *Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions* – OLACEFS; da *International Federation of Automatic Control* – IFAC; do Tribunal de Contas da União – TCU; e dos Tribunais de Contas Estaduais (TCE/RS, 2010-c).

Assim, no exercício de suas competências definidas pela Constituição Federal e Estadual, Lei Orgânica e Regimento Interno próprios, o TCE/RS realiza, periodicamente, auditorias contábeis, financeiras, orçamentárias e patrimoniais – também denominadas de tradicionais ou de legalidade - e auditorias operacionais nas unidades administrativas dos Poderes do Estado e dos Municípios, bem como nas demais entidades referidas no inciso III do artigo 33 de sua Lei Orgânica (Lei 11.424/2000).

O universo de atuação do TCE/RS na esfera estadual é composto por um significativo número de entes, a saber: 32 órgãos da Administração Direta; 8 Autarquias, 17 Fundações; 18

Sociedades de Economia Mista e 13 Consórcios Administrativos, totalizando 88 órgãos e entidades (TCE/RS, 2010-b). Quanto ao universo municipal, têm-se: 496 Prefeituras; 496 Câmaras Municipais; 5 Associações; 57 Autarquias; 23 Consórcios Administrativos; 5 Empresas Públicas; 37 Fundações; 22 Sociedades Anônimas e 3 Sociedades Limitadas, perfazendo 1.144 entidades (TCE/RS, 2010-b).

Assim, 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 9 Serviços Regionais de Auditoria (SRA) no interior do estado (TCE/RS, 2010-b). Subsidiado pelos princípios da INTOSAI, o TCE/RS considera dois tipos ou naturezas de auditoria pública que abrangem toda sua área de atuação, a saber: (1) Auditoria de Conformidade ou Regularidade; e (2) 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).

Já na auditoria operacional, segundo o Manual de Auditoria do TCE/RS, 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, a natureza dessa 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 Procedimentos da Ação Fiscalizadora do TCE/RS**

De acordo com o Manual de Auditoria do TCE/RS (2010-c), 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, estes 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. Assim, o referido Relatório de Falhas ou Relatório de Acompanhamento de Gestão (RAG), é encaminhado à Direção e Controle de Fiscalização (DCF).

Quanto à análise da gestão fiscal, observa-se que os dados são obtidos exclusivamente mediante consulta informatizada ao Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas – SIAPC e, em seguida, são elaboradas as Instruções técnicas de Gestão Fiscal pelo Serviço de Instrução Municipal I - SIM I e Serviço de Instrução Municipal II - SIM II, os quais consolidam o Relatório de Auditoria, oriundo das Auditorias Tradicionais Ordinárias e os Pareceres de Gestão Fiscal. Essa consolidação origina o RGCC, o qual é remetido ao relator para que esse proceda à intimação do gestor que se manifestará (contraditório) em relação às irregularidades apontadas nos relatórios (TCE/RS 2010-c).

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”, onde uma equipe de Auditores analisa o que foi apontado no Relatório de Auditoria, confrontando com a defesa do Gestor, 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 voto. O parecer pode ser Favorável ou Desfavorável à aprovação das contas (TCE/RS, 2010-c).

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 Resolução 544/2000. 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, observa-se o disposto na CF/88, art. 31, no qual os vereadores poderão reverter a natureza do parecer emitido pelo TCE por decisão de 2/3 dos membros da casa legislativa. Por força regimental, não se pode interferir nos valores glosados pelo órgão fiscalizador competente.

### **3 CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS**

#### **3.1 Caracterização da Pesquisa**

Quanto à sua natureza a pesquisa se classifica como aplicada, uma vez que visa a geração de conhecimentos sobre a temática abordada com o intuito de incorporar proposições significativas à gestão municipal e aos controles governamentais.

A abordagem do problema remete a um estudo quantitativo, o qual, de acordo com Gil (2009), caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas, contudo, não exclui a interpretação qualitativa. Assim, o caráter quantitativo da presente pesquisa relaciona-se ao fato de que, dada a revisão bibliográfica efetuada, não foram encontrados estudos que apresentassem uma modelagem econométrica objetivando determinar os fatores que explicam um maior ou menor número de apontamentos na gestão municipal.

Quanto ao aspecto longitudinal, trata-se de um estudo transversal, uma vez que os períodos analisados compreendem os dois últimos anos de execução do PPA, referentes aos seguintes períodos: (1) 1994-1997; (2) 1998-2001 e (3) 2002-2005, perfazendo três blocos de dois anos. Os anos de 1996/1997 representam uma fase em que havia uma lacuna quanto às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; (2) 2000/2001 correspondem a uma fase em que a Lei Especial destinada a regulamentar a matéria em tela encontrava-se em processo de consolidação, rumo à vigência plena; e (3) 2004/2005 compreendem a vigência plena da LRF.

#### **3.2 População e Amostra**

A população do estudo corresponde aos municípios que integram a Região Metropolitana de Porto Alegre, criada pela Lei Complementar Federal nº 14, de 8 de Junho de 1973. Atualmente compreende 32 municípios, perfazendo uma área total de 10.097,186 Km<sup>2</sup>. Representa o quarto maior PIB do Brasil, e, conforme o censo do IBGE de 2010 (IBGE, 2011-b), possui 3.979.561 habitantes, sendo a quarta região mais populosa do Brasil, e a octogésima segunda maior aglomeração urbana do mundo.

Na composição da amostra foram excluídos os municípios de Araricá e Rolante. O primeiro foi excluído, pois sua emancipação ocorreu em 1995, impossibilitando a obtenção dos dados de 1996. Quanto a Rolante, a exclusão ocorreu porque este município passou a compor a região metropolitana de Porto Alegre apenas em 2010.

Retirados estes municípios, a amostra se compõe de 30 municípios, perfazendo 93,75% da população pesquisada, conforme dados apresentados na Tabela 1.

**Tabela 1:** Composição da Amostra

	<b>Município</b>	<b>Área (Km<sup>2</sup>)</b>	<b>População (hab.)</b>	<b>% PIB RS</b>
1	Alvorada	70,811	207.141	0,55
2	Arroio dos Ratos	425,938	13.619	0,07
3	Cachoeirinha	43,766	112.603	1,42
4	Campo Bom	61,406	56.595	0,59
5	Canoas	131,097	326.458	6,31
6	Capela de Santana	184,003	10.950	0,04
7	Charqueadas	216,513	33.705	0,46
8	Dois Irmãos	65,156	24.815	0,26
9	Eldorado do Sul	509,699	31.316	0,22
10	Estância Velha	52,378	40.740	0,27
11	Esteio	27,543	78.816	1,03
12	Glorinha	323,641	6.908	0,11
13	Gravataí	463,758	261.150	2,68
14	Guaíba	376,973	93.578	0,87
15	Ivoti	63,138	18.517	0,18
16	Montenegro	420,017	56.790	0,71
17	Nova Hartz	62,558	16.688	0,15
18	Nova Santa Rita	217,868	20.591	0,15
19	Novo Hamburgo	223,606	253.067	2,21
20	Parobé	109,026	48.713	0,24
21	Portão	159,942	28.583	0,29
22	Porto Alegre	496,827	1.420.667	18,43
23	Santo Antônio da Patrulha	1048,904	37.910	0,23
24	São Jerônimo	937,049	20.506	0,14
25	São Leopoldo	102,313	207.721	1,47
26	Sapiranga	137,519	73.979	0,51
27	Sapucaia do Sul	58,644	122.231	0,86
28	Taquara	457,13	53.428	0,26
29	Triunfo	823,416	23.976	2,28
30	Viamão	1494,263	253.264	0,87
	<b>Total</b>	<b>9.764,902</b>	<b>3.955.025</b>	<b>43,86</b>

Fonte: FEE (2011) e IBGE (2011-b).

### 3.3 Fonte e Tratamento dos Dados

Para analisar o poder explicativo dos fatores determinantes do nível de inconformidades apontadas pelo TCE/RS na gestão executiva municipal da região metropolitana de Porto Alegre/RS, utilizou-se regressão múltipla com dados em painel (combinação de dados de corte transversal com séries temporais). Este método foi escolhido,

pois não existe um modelo definitivo que relacione as inconformidades apontadas pelo controle externo a seus determinantes, o que poderia levar-se a ter um modelo com problemas de especificação. O *panel data* consegue eliminar o efeito de variáveis omitidas, mesmo sem observar-las de fato, através do estudo de variações na variável dependente ao longo do tempo (WOOLDRIDGE, 2010).

Deste modo, a partir da coleta dos fatores que supostamente poderiam explicar o fenômeno em tela, construiu-se um modelo econométrico genérico, representado pela Equação (1).

$$Y_{it} = \beta_0 + \sum_{k=1}^{52} \beta^k X_{it}^k + \beta_{53}partido_{it} + \beta_{54}gip_{it} + \beta_{55}dlrf_{it} + \beta_{56}dlrfl_{it} + \beta_{57}drcll_{it} + \beta_{58}x\_da_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Os subscritos *i* e *t* referem-se ao município e ao lapso temporal, respectivamente, e os  $\beta$ 's são os parâmetros da regressão. Quanto às variáveis independentes, têm-se 52 fatores pré-selecionados, além de 6 variáveis binárias.  $\beta_0$  representa o intercepto, e capta todos os efeitos médios das variáveis não observadas para cada município, em caso de efeito fixo, e constante e idêntico para todos os municípios, em caso de efeito aleatório, constantes no tempo, que afetam  $Y_{it}$ . Já o erro  $\varepsilon_{it}$  representa a diferença entre o valor real das variáveis explicativas e seus valores estimados na regressão, no caso de efeito fixo e  $\varepsilon_{it} = \mu_{it} + w_{it}$ , em caso de efeito aleatório.

### 3.3.1 Variável Dependente e Variáveis Independentes

A variável dependente, número total de apontamentos, foi extraída dos RAG's fornecidos pelo TCE/RS exclusivamente para fins acadêmicos. No seu tratamento, utilizou-se, preliminarmente, a análise de conteúdo, visando transformar as evidências qualitativas em variáveis que permitissem a estimação econométrica proposta por esse estudo. Bardin (2004) afirma que tal técnica é a expressão mais comumente usada para representar o tratamento dos dados e evidências qualitativas.

Em seguida, procedeu-se a categorização e quantificação das inconformidades apontadas pelo TCE/RS - após julgamento de mérito e trânsito em julgado – permitindo, assim, um delineamento do nível de falhas tanto por gênero quanto por local de ocorrência.

Quanto às variáveis independentes, optou-se por fatores explicativos que caracterizassem os municípios sob os aspectos populacionais, orçamentários, políticos, legais, sociais e econômicos, uma vez que não foram encontrados teorias ou estudos que pudessem subsidiar a formulação de hipóteses para a composição do modelo proposto.

No Quadro 1 são apresentados os fatores que compuseram a Equação (1), apresentando as respectivas legendas e elencando-os de acordo com sua natureza.

VARIÁVEIS INDEPENDENTES			Legenda
Natureza do Parecer			$X_1$
Tempo Fundação			$X_2$
PIB			$X_3$
PIB per capita			$X_4$
PIB/Área			$X_5$
Receita Total Prevista / Despesa Total Fixada			$X_6$
Receita Total Arrecadada			$X_7$
Receitas Correntes	Receitas Tributárias	IPTU	$X_8$
		ITBI	$X_9$
		ISSQN	$X_{10}$
		Total de Taxas	$X_{11}$

	Contribuição de Melhoria	$X_{12}$	
	Receita de Contribuições	$X_{13}$	
	Receita Patrimonial	$X_{14}$	
	Receita Agropecuária	$X_{15}$	
	Receita Industrial	$X_{16}$	
	Receita de Serviços	$X_{17}$	
	Transferências Correntes	Cota-Parte FPM	$X_{18}$
		Cota-Parte ICMS	$X_{19}$
		Cota-Parte IPVA	$X_{20}$
		Cota-Parte ITCD	$X_{21}$
		Auxílios e Contribuições da União	$X_{22}$
		Auxílios e Contribuições do Estado	$X_{23}$
		Outras Transferências Estaduais	$X_{24}$
		Outras Transferências Federais	$X_{25}$
	Demais Transferências Correntes	$X_{26}$	
	Outras Receitas Correntes	$X_{27}$	
Receitas de Capital	Operações de Crédito	$X_{28}$	
	Alienações de Bens	$X_{29}$	
	Amortizações	$X_{30}$	
	Transferências de Capital	$X_{31}$	
	Outras Receitas de Capital	$X_{32}$	
<b>Despesa Total Realizada</b>		$X_{33}$	
Despesas Correntes	Administração e Planejamento	$X_{34}$	
	Defesa Nacional e Segurança Pública	$X_{35}$	
	Educação e Cultura	$X_{36}$	
	Habitação e Urbanismo	$X_{37}$	
	Indústria, Comércio e Serviços	$X_{38}$	
	Saúde e Saneamento	$X_{39}$	
	Trabalho	$X_{40}$	
	Previdência Social	$X_{41}$	
	Gestão Ambiental	$X_{42}$	
	Outras despesas correntes	$X_{43}$	
Despesas de Capital	Investimentos	$X_{44}$	
	Inversões Financeiras	$X_{45}$	
	Transferências	$X_{46}$	
<b>Total de Créditos Adicionais</b>		$X_{47}$	
<b>IDESE – Educação</b>		$X_{48}$	
<b>IDESE – Renda</b>		$X_{49}$	
<b>IDESE – Saneamento</b>		$X_{50}$	
<b>IDESE – Saúde</b>		$X_{51}$	
<b>IDESE – Total</b>		$X_{52}$	
<b>Sigla Partidária</b>		<i>partido</i>	
<b>Grau de Instrução do Prefeito</b>		<i>gip</i>	

Receita Corrente Líquida	<i>drcll</i>
Existência da LRF	<i>dlrf</i>
Atendimento à LRF	<i>dlrfl</i>
Evolução da LRF	<i>x_da</i>

**Quadro 1:** Variáveis independentes

Fonte: RGCC, TCE/RS (2010), IBGE (2011-b), FEE (2011), FAMURS (2010), CNM (2010) e TRE/RS (2010).

Os fatores sociais, políticos, econômicos, orçamentários e financeiros foram obtidos por meio de 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), além do próprio TCE/RS. Os graus de instrução dos prefeitos em exercício nos períodos analisados, os quais foram fornecidos pelo TRE/RS (2010), a partir de consulta formal.

Relativamente à variável ambiental população (IBGE, 2011-b), o ano-base considerado foi 2000, visto que é o último período em que tais dados se apresentam consolidados. Os demais dados referem-se aos respectivos exercícios analisados.

Após a coleta, todas as variáveis explicativas foram tabuladas no *software* Microsoft Excel® 2007. Na tabulação dos dados orçamentários, econômicos, financeiros, políticos e sociais alocou-se os registros por município e ano de ocorrência, ressalvadas as características de cada evidência.

As variáveis compreendidas no intervalo  $\{[X_3, X_{45}] + drcll\}$  tiveram seus dados econômicos divididos por mil, com vistas a obtenção de uma escala que proporcionasse uma unidade de medida padrão. Assim, como exemplo, a unidade de medida de  $X_5$  (PIB/área) é R\$ mil/Km<sup>2</sup>.

Os dados referentes ao Índice de Desenvolvimento Socioeconômico (IDESE) municipal dos anos de 1996 e 1997 foram estimados, pois tal índice começou a ser calculado regularmente pela FEE para os municípios do RS somente em 2000. Essa estimativa deu-se por meio de um processo de interpolação simples, tomando como base os índices de 1991 e 2000. Tal procedimento teve por finalidade fornecer informações fidedignas e acuradas tanto quanto possíveis, ao se considerar as limitações impostas.

As siglas partidárias foram agrupadas segundo a legenda vigente, isto é, foram consideradas as transformações, cisões e fusões partidárias. O Partido Democrático Social (PDS) e o Partido Progressista Brasileiro (PPB) figuram nessa pesquisa sob a legenda do Partido Progressista (PP). Já o Partido da Frente Liberal (PFL), sob a legenda do Partido dos Democratas (DEM). Os demais partidos com recorrência nesse estudo mantiveram suas siglas originárias.

Especialmente no que tange à LRF, estabeleceu-se as variáveis *dlrf*, *dlrfl* e *x\_da*, com o intuito de verificar a influência deste dispositivo legal no número de inconformidades detectadas na gestão municipal.

A variável *dlrf* divide o período analisado em dois, utilizando 2000, início de vigência da LRF, como marco. Sua padronização para incorporação aos modelos deu-se da seguinte forma:  $dlrf_{it}$ , constante para todo “i” e definida como: 1 se  $t \in I: [2000;2005]$  e 0 se  $t \in I: [1996;2007]$ .

Já a variável *x\_da* divide o período analisado em três, a saber: (1) pré-LRF, exercícios de 1996 e 1997; (2) implantação LRF, exercícios de 2000 e 2001; e (3) LRF consolidada, exercícios de 2004 e 2005, e a padronização econométrica foi a seguinte:  $x_{da_{it}}$ , constante para todo “i” e definida como: 2 se  $t \in I: [2004;2005]$ ; 1 se  $t \in I: [2000;2001]$ ; e 0 se  $t \in I: [1996;2007]$ .

Por sua vez, a variável *dlrf1*, refere-se ao atendimento ou não às exigências da LRF por parte dos municípios, e sua notação foi assim definida: 0 para atendimento à LRF; e 1 para não atendimento à LRF.

Da mesma forma, objetivando incorporar ao modelo econométrico a variável referente ao grau de instrução dos prefeitos, definida como *gip*, utilizou-se o critério do Ministério da Educação e Cultura (MEC). A categorização deu-se como segue: Fundamental Incompleto, Fundamental Completo, Médio Incompleto, Médio Completo, Superior Incompleto e Superior Completo.

Feitas todas as tabulações e padronizações necessárias à análise econométrica, unificou-se todas as evidências qualitativas e quantitativas em uma única planilha do *software* Microsoft Excel® 2007, destinada a ser importada ao *software* EvIEWS® 7.0.

### 3.3.2 Estimação do Modelo Econométrico

Em modelos de regressão com duas ou mais variáveis explicativas é usual que tais variáveis apresentem algum tipo de interdependência, denominada multicolinearidade (FONSECA, 2003). A presença de multicolinearidade independe da existência de relação de dependência entre a variável dependente e os termos independentes (FERRAR; GLAUBER, 1967).

Com vistas à mitigação de distorções ocasionadas pela multicolinearidade, procedeu-se, preliminarmente, a uma análise de correlação simples entre as variáveis para identificar quais delas eram redundantes no que tange ao grau de explicação da variável dependente. Para tanto, o índice máximo de correlação aceito foi 0,70.

Segundo Hair (2005), além dos efeitos na explicação, a multicolinearidade pode ter sérios efeitos nas estimativas dos coeficientes de regressão e na aplicabilidade geral do modelo estimado.

Assim, foram feitas as exclusões daquelas variáveis altamente correlacionadas, e separou-se, então, um conjunto de variáveis com correlações, entre si, inferiores a 70%. Tal conjunto compôs-se de 29 variáveis, sendo 6 binárias. Observa-se que a estimação do modelo baseou-se exclusivamente nesse conjunto de variáveis, sendo que as demais 32 variáveis foram rechaçadas.

Destaca-se ainda que o nível de significância estipulado para a presente regressão foi de 90%, resultando no modelo apresentado na Equação 2.

$$Y_{total_{it}} = \beta_0 + \beta_1 X_{1it} + \beta_2 X_{4it} + \beta_3 X_{11it} + \beta_4 X_{2it} + \beta_5 X_{23it} + \beta_6 X_{24it} + \beta_7 X_{25it} + \beta_8 X_{26it} + \beta_9 X_{40it} + \beta_{10} X_{42it} + \beta_{11} X_{48it} + \beta_{12} PSB_{it} + \beta_{13} PT_{it} + \beta_{14} dlrf_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Na Equação (2) observa-se que a regressão é composta por 14 variáveis independentes, escolhidas dentre as 29 variáveis possíveis, dadas as exclusões decorrentes dos testes de correlação.

## 4 RESULTADOS

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 nos exercícios de 1996, 1997, 2000, 2001, 2004 e 2005, um total de 2.760 inconformidades nos municípios que integram a amostra. Para identificar os fatores que pudessem explicar o número total de inconsistências apontadas nas auditorias do TCE/RS, projetou-se o modelo apresentado na equação 2. Na Tabela 2 são apresentados os resultado dos principais testes estatísticos empregados.

**Tabela 2:** Fatores explicativos do nº de Apontamentos - Modelo  $Y_{total}$

Modelo $Y_{total}$				
<b>Variável Dependente:</b>	Total de Apontamentos			
<b>Método:</b>	Dados em Painel com efeitos fixos			
<b>Períodos Considerados:</b>	[1996, 1997]; [2000, 2001]; [2004, 2005]			
<b>Municípios Analisados:</b>	30			
<b>Total de Observações:</b>	180			
VARIÁVEIS SIGNIFICATIVAS	COEFICIENTE	DESVIO PADRÃO	ESTATÍSTICA t	p-VALOR
$X_1$	4.420.994	1.974.495	2.239.050	0.0269
$X_{11}$	0.002866	0.000883	3.246.333	0.0015
$X_{21}$	0.045428	0.015366	2.956.427	0.0037
$X_{23}$	-0.001122	0.000218	-5.154.480	0.0000
$X_{24}$	-0.000990	0.000236	-4.192.656	0.0001
$X_{25}$	-0.004199	0.001813	-2.315.810	0.0221
$X_{26}$	-0.000326	5.08E-05	-6.405.920	0.0000
$X_4$	-0.000107	4.18E-05	-2.551.696	0.0119
$X_{40}$	0.003607	0.000731	4.933.113	0.0000
$X_{42}$	0.001734	0.000411	4.220.347	0.0000
$X_{48}$	-2.340.867	5.633.138	-4.155.529	0.0001
<i>partido</i> = "PSB"	-2.426.511	4.943.442	-4.908.545	0.0000
<i>partido</i> = "PT"	-1.050.418	4.574.655	-2.296.168	0.0233
<i>Dlrf</i>	4.301.856	2.659.009	1.617.842	0.1081
$R^2$	0.701811			
$R^2$ Ajustado	0.588546			
F- Estatístico	6.196.163			
P-valor (F-Estatístico)	0.000000			
Critério de Informação de Akaike	7.171.238			
Critério de Informação Schwarz	8.061.569			
Estatística d - Durbin-Watson	2.530.6			

A partir dos dados projetados na Tabela 2, observa-se, preliminarmente, que os coeficientes estimados podem ser considerados significativos, com base na análise de dois testes estatísticos. Primeiro pela consistência dos modelos, considerando-se os critérios de Akaike-Schwartz, e segundo, pela significância estatística das variáveis se manterem, quase sempre, superior de 98% (*p-valor*) em valores absolutos.

Observa-se que o modelo tem elevado teor explicativo, apresentando um  $R^2$  ajustado de 0,59. Esse nível de explicação foi obtido considerando os critérios de informação de Akaike-Schwartz tanto menores quanto possíveis, e estes apresentaram, respectivamente, valores iguais a 7,171 e 8,061.

Os critérios de Akaike-Schwartz, segundo Arranz, González e Prado (2006), são medidas da qualidade do ajuste de um modelo estatístico e revelam-se como uma ferramenta funcional na escolha das variáveis durante o processo de estimação econométrica.

Definidas as variáveis, e efetuado o teste de Hausmann, optou-se pela regressão com efeitos fixos. O referido teste indicou que a estatística do Qui-quadrado foi de 60.99 para 23 graus de liberdade e apresentou um *p-valor* < 0,10 %, logo, as estatísticas referem-se a resultados por efeitos fixos. Wooldridge (2010) defende que o principal determinante para decidir entre modelo de efeitos fixos ou aleatórios é o efeito não observado, representado por

$\beta_0$ . Nas situações em que  $\beta_0$  não é correlacionado com todas as variáveis explicativas, o modelo de efeitos variáveis é o mais indicado. Caso contrário, se  $\beta_0$  for correlacionado com algumas variáveis explicativas, então o modelo de efeitos fixos deve ser utilizado, pois nesse último caso, o modelo de efeitos aleatórios gera estimadores inconsistentes.

Para verificar a presença de autocorrelação e heterocedasticidade, foram utilizados, respectivamente os testes de *Durbin-Watson* e *White*. Realizado o teste *d* de *Durbin-Watson*, e, considerando que o índice apresentado foi de 2,53, rejeitou-se a hipótese de presença de autocorrelação. Já quanto à heterocedasticidade, o teste residual de *White* apresentou um resultado aceitável, não se rejeitando a hipótese nula da homocedasticidade dos resíduos.

Após a execução dos testes que visaram comprovar a consistência do modelo, partiu-se para a análise dos resultados obtidos. No Quadro 2 são apresentadas as variáveis que compuseram o modelo, enfatizando a influência dessas na variável regressada.

Variáveis		Influência
$X_1$	Natureza do Parecer de Auditoria	+
$X_{11}$	Total Taxas	+
$X_{21}$	Cota-parte ITCD	+
$X_{23}$	Auxílios e contribuições do Estado	-
$X_{24}$	Outras Transferências Estaduais	-
$X_{25}$	Outras Transferências Federais	-
$X_{26}$	Demais Transferências Correntes	-
$X_4$	PIB per capita	-
$X_{40}$	Despesas na função Trabalho	+
$X_{42}$	Despesas na função Gestão Ambiental	+
$X_{48}$	IDESE - fator educação	-
<i>dlrf</i>	Existência da LRF	+
PSB	Partido Socialista Brasileiro	-
PT	Partido dos Trabalhadores	-

Quadro 2: Regressores - Modelo  $Y_{total}$

A partir dos dados do Quadro 3, é possível constatar que as variáveis  $X_1$ ,  $X_{11}$ ,  $X_{21}$ ,  $X_{40}$ ,  $X_{42}$  e *dlrf*, ao apresentarem  $\beta$ 's positivos, têm correlação positiva com o número de inconformidades. Já as variáveis  $X_4$ ,  $X_{23}$ ,  $X_{24}$ ,  $X_{25}$ ,  $X_{26}$ ,  $X_{48}$ , PSB e PT, influenciam negativamente no número de inconformidades, dado que seus  $\beta$ 's são negativos.

Especificamente quanto à natureza do parecer, representado pelo fator  $X_1$  e definido como 0 se favorável e 1 se desfavorável, cabe observar que os resultados encontrados corroboram a suposição de que o parecer desfavorável corresponderá, necessariamente, a um maior número de inconformidades de gestão. Isto é, nos municípios em que houve impugnação das contas pelo TCE/RS, com a respectiva emissão de um parecer desfavorável, também houve um maior número de inconformidades apontadas.

Contudo, faz-se necessário ressaltar que inobstante o viés técnico das equipes de auditoria do TCE/RS, a competência para a emissão dos pareceres acerca das contas municipais e, conseqüentemente, a natureza destes é exclusiva dos conselheiros desta corte. Assim, mesmo que a decisão do conselheiro seja embasada no trabalho do corpo técnico, adstrito ao princípio da legalidade, cabe a este ponderar seu posicionamento através do caso concreto, considerando os princípios da razoabilidade, moralidade, proporcionalidade, entre outros. Percebe-se, portanto, que o caráter político também se revela como uma fonte que embasa a decisão de mérito do parecer.

No que se refere às variáveis  $X_{11}$  e  $X_{21}$ , representando, respectivamente, o total de taxas arrecadadas pelo município e a cota parte ITCD oriunda da repartição constitucional deste imposto, que é de competência estadual, observa-se que apresentam influência positiva para o aumento do número de inconformidades. Já as variáveis  $X_{23}$  (Auxílios e contribuições do Estado),  $X_{24}$  (Outras Transferências Estaduais),  $X_{25}$  (Outras Transferências Federais) e  $X_{26}$  (Demais transferências correntes), possuem efeito contrário, ou seja, identificam-se como um redutor do número de inconsistências da gestão municipal.

Logo, observa-se que o efeito positivo na variável explicada, provocado pelas variáveis explicativas  $X_{11}$  e  $X_{21}$ , pode estar relacionado à flexibilidade orçamentária e financeira de que dispõem esses recursos, uma vez que são recursos livres, isto é, não vinculados e, portanto, possuem maior discricionariedade e menor nível de controle por parte do gestor, principalmente no que concerne à liberdade de aplicação e prestação de contas destes.

Por outro lado, o efeito contrário, evidenciado pelos  $\beta$ 's negativos das variáveis  $X_{23}$ ,  $X_{24}$ ,  $X_{25}$  e  $X_{26}$ , em relação a variável  $Y_{total}$ , pode estar relacionado à forma como esses recursos ingressam no município. Tais modalidades de repasses, representadas pelas variáveis acima elencadas, formalizam-se, em sua maioria, mediante o instrumento jurídico do convênio, o qual se vincula a apresentação de um projeto, por meio de um objeto específico, e estabelece normatizações explícitas quanto à prestação de contas referente à aplicação dos recursos, possuindo, portanto, maior controle.

Outro fator importante refere-se à variável PIB per capita, representada por  $X_4$ , uma vez que, de acordo com os índices encontrados, quanto maior o PIB per capita municipal, menor será o número de inconformidades apontadas. Dessa forma, infere-se que o nível de renda do cidadão influencia o nível de politização da população, despertando um maior controle social e, conseqüentemente, maior rigor no controle dos atos públicos, o que pode ensejar uma administração mais eficaz.

Corroborando a constatação anterior, a variável  $X_{48}$ , IDESE – Fator Educação, ao apresentar um  $\beta$  de -234,0867, e um  $p$ -valor de 0, revela-se como um fator altamente explicativo, influenciando negativamente no total de inconformidades. Assim, pode-se depreender que quanto maior o nível educacional da população, maior é o clamor pela *accountability* dos atos de gestão e, conseqüentemente, o governante é compelido a gerir os recursos públicos de maneira mais eficiente e eficaz.

Os resultados da regressão também revelaram que a variável  $X_{40}$  que se refere à despesas na função trabalho, exerce influência positiva no número de apontamentos detectados pelo órgão de controle externo nos municípios da região metropolitana de Porto Alegre. Da mesma forma, as despesas relacionadas à gestão ambiental ( $X_{42}$ ) apresentam correlação positiva na explicação da variável  $Y_{total}$ . Cabe ressaltar, conforme evidenciado na Tabela 2, que ambas as variáveis são 100% significantes ( $p$ -valor = 0), e apresentam  $\beta$ 's iguais a 0,0036 e 0,0017, respectivamente.

Outra constatação que se faz importante relaciona-se à variável que considera o advento da LRF e o impacto desta lei no nível de inconformidades apontadas (*dlrf*). Tal variável foi determinante no que tange aos resultados da ação do controle externo, uma vez que a referida norma introduziu parâmetros mais rígidos e metas de controle para o gasto público, objetivando com isso a responsabilização do gestor (inclusive de caráter pessoal) frente a sua administração.

Diante de tal constatação, nota-se que a vigência da LRF (*dlrf*), ao apresentar um  $\beta$  de 4,3018, e um  $p$ -valor de 0,10, tende a impactar positivamente no número de inconformidades detectadas. Em que pese o cenário descrito, observa-se que o modelo apresentou uma tendência diversa daquela ocorrida em termos absolutos.

Com relação à variável *dummy* estabelecida para relacionar a sigla partidária do chefe do executivo municipal às inconformidades identificadas, destacaram-se os partidos PSB e PT

como os únicos fatores que exercem influência relevante, dentro do intervalo de confiança estabelecido. Observou-se que as siglas partidárias supracitadas impactam negativamente na quantidade de apontamentos, ou seja, a gestão de prefeituras administradas por esses partidos teriam, teoricamente, um menor número de inconformidades apontadas, comprovados, respectivamente, por *p-valores* dos  $\beta$ 's iguais a 0,00 e 0,02, significativamente explicativos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados do estudo revelam que as principais irregularidades observadas pelo TCE/RS em suas auditorias de gestão, no que tange ao período analisado, referem-se à Administração de Pessoal, Despesas, Receitas, Procedimentos Licitatórios, Contratos e Convênios e Sistemas de Controles Internos (SCI), perfazendo 83,44% do número total de inconformidades.

Numa análise mais aprofundada foi possível identificar que nos municípios em que houve impugnação das contas pelo TCE/RS, com a respectiva emissão de um parecer desfavorável, também houve um maior número de inconformidades apontadas.

Além disso, foi constatado que nos municípios que dispunham de um montante mais elevado de recursos livres houve um maior número de apontamentos, enquanto que a execução orçamentária de recursos vinculados denotou um menor nível de falhas.

Outro achado relevante da pesquisa refere-se ao fato de que o PIB per capita municipal e o nível educacional da população, aqui representado pelo IDESE – Fator Educação são inversamente proporcionais ao número de inconformidades apontadas, isto é, PIB e grau de escolaridade municipais elevados ensejam um menor número de falhas de gestão.

Especificamente quanto a influencia da LRF, destaca-se que tal dispositivo legal, segundo o modelo construído, foi determinante no que tange aos resultados da ação do controle externo, influenciando positivamente no número de inconformidades apontadas. Em que pese o cenário descrito, observa-se que o modelo apresentou uma tendência diversa daquela ocorrida em termos absolutos.

Acredita-se que esse estudo tenha contribuído para o delineamento histórico-evolutivo da qualidade da gestão dos municípios da região metropolitana de Porto Alegre/RS. Ademais, as evidências empíricas decorrentes dessa pesquisa poderão servir de base para a formulação de hipóteses e teorias, uma vez que a modelagem econométrica realizada poderá balizar a produção de novos constructos cujos objetivos sejam a análise da gestão governamental. Adicionalmente, o trabalho realizado poderá ser útil tanto para os gestores municipais - ao viabilizar um diagnóstico do município - quanto para o TCE/RS, no que tange, por exemplo, ao suporte na elaboração de matrizes de risco.

Por fim, sugere-se que a presente pesquisa tenha continuidade, abarcando análises de outros aspectos a partir dos dados aqui coletados, mas que pela extensão, e pelo caráter exploratório do estudo, não puderam ser examinados neste momento. A análise de toda a população de municípios do RS, em períodos maiores de tempo é um exemplo de estudo que pode ser realizado. Além disso, estudos comparativos utilizando a presente proposta metodológica poderão ser realizados em outras unidades de federação com vistas à contrastação de resultados, e o conseqüente incremento da discussão acadêmica acerca do fenômeno aqui explorado.

## REFERÊNCIAS

- ARRANZ, Ursino Carrascal, GONZÁLEZ, Yolanda G., PRADO, Beatriz R. *Análisis Econometrica com Eviews*, Alfaomega, México, 2006.
- 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 H. 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.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- 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](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*, Vol. 75, pp. 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?IdUf=100143](http://www.cnm.org.br/dado_geral/ufmain.asp?IdUf=100143). Acesso em: 22 dez 2009.
- FAMURS - Federação das Assoc. de Municípios do RS. *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=?](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: Editora Fórum, 2005.
- FERRAR D. E.; GLAUBER, R. R. Multicollinearity in regression Analysis – the problem revisited. *The Review of Economics and Statistics*, v. 49, n. 1, Feb. 1967.
- FONSECA, M. A. R. *Álgebra linear aplicada a finanças, economia e econometria*. Barueri: Manole, 2003.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed., São Paulo:Atlas, 2009.
- HAIR JR., J. F. et al. *Análise Multivariada de Dados*. 5ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- 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.
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística 2011-a. *Censo 2010*. Acesso em: 02/01/2011. Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/geografia/default\\_div\\_int.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/geografia/default_div_int.shtm)
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística 2011-b. *População 2010*. Acesso em: 02/01/2011. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default.shtm>
- INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions - About Us*. Disponível em [http://www.intosai.org/en/portal/about\\_us/](http://www.intosai.org/en/portal/about_us/), Acesso em: 06 jan 2010.
- 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.

MILESKI, H. Saul, Controle Social: um aliado do Controle Oficial. *Revista do TCE/RS*, nº 38, pp.29-44, Porto Alegre, 2005.

NORTON, S.D., SMITH, L.M., Contrast and Foundation of the Public Oversight Roles of the U.S. Government Accountability Office and the U.K. National Audit Office. *Public Administration Review*, pp. 921-931, September-October 2008.

NOVO, J.N.F, 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, pp. 90-113, 2009.

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

REIS, Heraldo da Costa. *Sistema de controle interno e avaliação do desempenho governamental com utilização das informações contábeis*. Instituto Brasileiro de Administração – IBAN. Escola Nacional de Serviços Urbanos – ENSUR, Rio de Janeiro, 2000.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul. Lei nº 11.424/2000. *Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado*. Acesso em: 20/02/2010. Disponível em: [http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/lei\\_organica/index.php](http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/lei_organica/index.php)

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

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

SILVA, Luiz Ivan dos Santos; BRITO, Carlos Alberto Oliveira Brito; 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.

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](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](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](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](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, pp. 469-480, 2003.

WOOLDRIDGE, Jeffrey. M. (2010). *Introdução a Econometria: uma abordagem moderna*. Tradução da 4ª edição norte-americana. Ed. Cengage Learning. 2010.