

ANÁLISE DOS FATORES EXPLICATIVOS DE INCONFORMIDADES APONTADAS PELO TCE/RS EM AUDITORIAS MUNICIPAIS

ANALYSIS OF EXPLANATORY FACTORS ABOUT THE UNCONFORMITIES IDENTIFIED BY THE TCE/RS IN MUNICIPAL AUDITS

GUSTAVO PIRES KRÜGER
CLOVIS ANTÔNIO KRONBAUER
MARCOS ANTÔNIO DE SOUZA

GUSTAVO PIRES KRÜGER
Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Professor do Centro Universitário La Salle.
E-mail: gustavokruger.professor@hotmail.com

CLOVIS ANTÔNIO KRONBAUER
Doutor em Contabilidade e Auditoria pela Universidad de Sevilla. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos).
E-mail: clovisk@unisinos.br

MARCOS ANTÔNIO DE SOUZA
Doutor em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos).
Endereço: Av. Unisinos, 950 Sala 5A402A - Bairro Cristo Rei São Leopoldo - RS - CEP 93.022-000
E-mail: marcosas@unisinos.br

Recebido em: 19.04.2012.
Revisado por pares em: 03.06.2012.
Aceito em: 11.06.2012.
Publicado em: 23.11.2012.
Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo:

O objetivo deste estudo é identificar os fatores que podem explicar a ocorrência de inconformidades apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS) em gestão executiva municipal. O estudo aborda o controle externo da gestão pública, focado na fiscalização realizada pelo TCE/RS e considerando-se o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Trata-se de uma pesquisa exploratória, de caráter quantitativo. Além da análise de conteúdo dos Relatórios Gerais de Consolidação das Contas (RGCC), utiliza-se também a estatística descritiva e a análise econométrica. A população pesquisada foi a da região metropolitana de Porto Alegre, através de seus relatórios de auditoria, e foram analisados os períodos que abrangem os exercícios de 1996/97 (pré-LRF), 2000/2001 (implantação da LRF) e 2004/2005 (vigência plena da LRF). Os principais resultados indicam que a LRF se apresenta como um fator relevante no que concerne aos resultados da atuação do controle externo. Adicionalmente, as principais irregularidades observadas pelo TCE/RS em suas auditorias de gestão referem-se a: a) administração de pessoal; b) despesas, receitas; c) procedimentos licitatórios; d) contratos e convênios; e e) sistemas de controles internos (SCI), perfazendo 83,4% do total de inconformidades. O nível educacional da população é inversamente proporcional ao apontamento de inconformidades.

Palavras-chave: Gestão pública. Controle público externo. Lei de Responsabilidade Fiscal.

Abstract: *This article aims to identify the factors that may explain the occurrence of different levels of non-conformities identified by the TCE/RS in the municipal executive management. The study refers to external control of public management focused on external audit conducted by Superior Audit Institution of Rio Grande do Sul (TCE/RS), considering the advent of the Fiscal Responsibility Law (LRF). This is an exploratory study and quantitative approach. Besides the content analysis of the Consolidated Audit Reports, a descriptive statistics and an econometric analysis were adopted. The study population is the auditing reports of metropolitan area of Porto Alegre. The period reviewed refers to the years of 1996/97 (pre-LRF), 2000/2001 (LRF implementation) and 2004/2005 (LRF full application). The main results show that the LRF is a relevant factor with regard to the role of external control. Furthermore, the irregularities more frequently identified by the TCE/RS in their municipal auditing procedures, was relate to: a) human's resources; b) expenses, revenues; c) bidding procedures; d) contracts and agreements; e) internal controls systems, comprising 83.4% of mismatches. The educational level of the population is inversely proportional to the appointment of non-conformities.*

Keywords: *Public management. External public control. Fiscal Responsibility Law.*

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). Nessa mesma linha, 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.

A verificação dos atos da gestão pública no Brasil efetiva-se, basicamente, de duas maneiras, ou por meio da fiscalização exercida pelo Poder Público (controle estatal) ou diretamente pelo cidadão (controle social). Em relação ao controle realizado pelo Estado, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) define, na seção IX, capítulo VII, duas espécies: (a) o *controle interno*, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa; e (b) o *controle externo*, exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas. Além disso, o elevado índice de corrupção e o anseio social por transparência na gestão pública, entre outros fatores, passaram a exigir dos Tribunais de Contas uma atuação inovadora e moderna na fiscalização, conforme destacam Wanna e Ryan (2003).

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 Lei de Responsabilidade Fiscal (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 implantação de mudanças na forma e conteúdo de suas instruções técnicas.

A partir do contexto apresentado e considerando a expectativa de que o número de inconformidades tende a ser inversamente proporcional à qualidade da gestão municipal, o objetivo deste 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 poderá 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.

Além desta introdução, o estudo contempla outras quatro seções. A primeira corresponde à contextualização teórica do tema, a segunda ao destaque dos principais aspectos metodológicos da pesquisa, a terceira à apresentação, análise e discussão dos dados e resultados e a quarta à conclusão do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são apresentados os aspectos teóricos que fundamentam o estudo empírico realizado, com ênfase no controle governamental e nas atividades realizadas pelo TCE/RS.

2.1 CONTROLE GOVERNAMENTAL

A administração de uma entidade pública ou privada é exercida por meio de ações coordenadas e planejadas, estas denominadas de funções administrativas. Essas funções, segundo Reis (2000), se tratam da 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 para as atividades de controle. No âmbito governamental brasileiro existem duas espécies de controle: o *controle estatal*, exercido diretamente pelo Poder Público, e o *controle social*, exercido diretamente pelo cidadão.

No que concerne ao controle social, cabe referir que as ações dessa natureza podem provocar revisões de prioridades e alterações nos processos das políticas públicas. Assim, mecanismos de controle social, organizados e atuantes, podem acionar e mobilizar tanto os órgãos de controle quanto a própria opinião pública, por meio da mídia, buscando interferir em projetos de governo e na própria fiscalização da gestão pública (COSTA, 1997).

Contudo, em estudo realizado por Silva (2010), nos municípios de Porto Alegre e São Leopoldo, situados no Estado do Rio Grande do Sul, constatou-se que:

a) os membros do Poder Executivo entendem que a participação e o controle social estejam sendo atendidos,

principalmente, a partir do instrumento do Orçamento Participativo;

b) os membros do Poder Legislativo entendem que a participação popular ainda é baixa, apontando a falta de interesse da sociedade para tal situação; e

c) os componentes de segmentos das organizações da sociedade civil revelaram não ter entendimento de que os governos incentivem a participação popular e que promovam a transparência de suas ações, assim como não sabem como ocorrem as prestações de contas da gestão.

Assim, mesmo que na literatura se considere pertinente e relevante a participação social nos assuntos de governo e na fiscalização da gestão pública, na prática não se pode constatar a participação do controle social na gestão pública dos dois municípios pesquisados.

Quanto ao controle realizado diretamente pelo Estado, a CF/88 define duas espécies: o *controle interno*, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos, e o *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).

Apesar da 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 dessas atividades (BROWN, 2002). De acordo com Pollitt e Summa (1997) e Norton e Smith (2008), pode-se identificar três modelos de EFS's no plano internacional:

a) auditoria geral;

b) tribunais de contas; e

c) modelos colegiados com base em *Audit Board*.

Conforme Norton e Smith (2008), numa *survey* realizada, em 2001, pela International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai), contemplando 126 EFS's de várias partes do mundo, a primeira espécie de controle externo (auditoria geral) 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 que auditou. Nesse modelo a ação final do controle é exercida pelo Poder Legislativo. Quanto ao modelo de tribunal de contas, os autores explicam que a estrutura organizacional está centrada em um colegiado de juízes. O tribunal elabora um 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). Além da CF/88, a legislação que suporta a atuação do TCU é compreendida, entre outros dispositivos, pelos seguintes diplomas legais: Lei 8.666/93 - Procedimentos Licitatórios; Lei 4320/64 - Lei de Finanças Públicas; Lei 8.429/05 - Improbidade Administrativa; e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que introduziu mudanças substanciais no 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, entre 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.

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 TCE/RS, como órgão auxiliar do poder legislativo, regula-se, além da CF/88 e das leis federais citadas anteriormente, pela Lei Orgânica (11.424/2000), pelo regimento interno próprio e pelas normas infraconstitucionais pertinentes (RIO GRANDE DO SUL, 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 seus nomes (RIO GRANDE DO SUL 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 (RIO GRANDE DO SUL, 2010b; MELLO, 2009).

Os princípios de auditoria do TCE/RS balizam-se nas premissas ditas por diversas organizações (RIO GRANDE DO SUL, 2010c):

- a) General Accounting Office (GAO);
- b) National Audit Office (NAO);
- c) Office of the Accountant General (OAG);
- d) Organização Internacional de Entidades

Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI);

e) Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions (OLACEFS);

- f) International Federation of Accountants (IFAC);
- g) Tribunal de Contas da União (TCU); e
- h) Tribunais de Contas estaduais.

Assim, no exercício de suas competências definidas pela Constituição Federal e Estadual, pela Lei Orgânica e pelo regimento interno próprio, 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, composto por órgãos da administração direta, autarquias, fundações, sociedades de economia mista e consórcios administrativos, totalizando 88 órgãos e entidades (RIO GRANDE DO SUL, 2010b). Quanto ao universo municipal, têm-se as prefeituras, câmaras municipais, associações, autarquias, consórcios administrativos, empresas públicas, fundações, sociedades anônimas e sociedades limitadas, perfazendo 1.144 entidades (RIO GRANDE DO SUL, 2010b). Assim, o TCE/RS audita, aproximadamente, um conjunto de 1.200 órgãos e entidades. 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:

- a) auditoria de conformidade ou regularidade;
- b) 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, conforme consta no artigo 19 da Constituição Estadual (RIO GRANDE DO SUL, 2010).

Já na auditoria operacional, segundo o *Manual de Auditoria do TCE* (RIO GRANDE DO SUL, 2010c), 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.

Esses tipos de auditoria aplicados pelo TCE/RS é objeto do estudo de Salomão (1999), o qual 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* (2010c), 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).

Para a análise da gestão fiscal, os dados são obtidos mediante consulta informatizada ao Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas e, em seguida, elaboradas as instruções técnicas de gestão fiscal pelo Serviço de Instrução Municipal I e o Serviço de Instrução Municipal II, os quais consolidam o relatório de auditoria tradicional ordinária e o parecer de gestão fiscal. Essa consolidação origina o Relatório Geral de Consolidação das Contas (RGCC), remetido ao relator para intimação do gestor, que se manifestará em relação aos apontamentos (TCE/RS 2010c). Nessa etapa, o gestor toma ciência dos apontamentos e apresenta defesa ou esclarecimentos.

A próxima fase é a análise de esclarecimentos, em que uma equipe de auditores confronta o relatório da auditoria com a defesa do gestor, emitindo opinião sobre a manutenção ou não do aponte. Na sequência, os autos são encaminhados ao Ministério Público de Contas, que emite parecer opinativo sobre a gestão analisada. Logo após, o processo é encaminhado ao conselheiro relator, que redige o parecer, favorável ou desfavorável à aprovação das contas (TCE/RS, 2010c). Depois de transitado em julgado, e sendo considerado desfavorável, pode redundar na inelegibilidade do agente político, nos termos do art. 87 da Resolução 544/2000.

Contudo, considerando que o foco do presente estudo são os executivos municipais, observa-se o disposto na CF/88, art. 31, pelo qual os vereadores poderão reverter a natureza do parecer emitido pelo TCE por decisão de dois terços dos membros da casa legislativa.

2.4 PRINCIPAIS ESPÉCIES DE APONTAMENTOS RESULTANTES DA AÇÃO DO TCE/RS

O Manual de Auditoria do TCE/RS (2010c) direciona as atividades inerentes à fiscalização municipal e elenca as matérias e quesitos que devem fazer parte do escopo da auditoria. Esses aspectos são apresentados no Quadro 1, na forma de apontamentos exemplificativos.

Quadro 1 - Matérias e quesitos dos procedimentos de auditoria TCE/RS.

Matéria /quesito	Exemplo de apontamento
Ações e serviços públicos de saúde	Pagamento de serviços médicos não executados.
Administração de materiais e patrimônio	Controle patrimonial deficiente - falhas de inventário.
Administração de pessoal	Concessão ilegal de adicionais de insalubridade e periculosidade.
Agentes políticos	Pagamento de verba de representação em desacordo com a lei.
Análise econômico-financeira	Desequilíbrio financeiro referente a contrato de obras de pavimentação.
Concessões e permissões de serviços públicos	Irregularidades na concessão da exploração de serviços de abastecimento de água.
Conselho tutelar	Ausência de instalação de conselho tutelar municipal.
Convênios, ajustes e termos de cooperação técnica	Convênio com prestação de contas pendente/rejeitada.
Demonstrações contábeis	Incorreção no registro das contas do passivo financeiro.
Despesas	Pagamento a maior de serviços de informática.
Fundos especiais	Desvio de finalidade dos recursos do fundo municipal de seguridade social.
Gestão ambiental	Operação da central de triagem e compostagem de lixo com licença de operação vencida.
Manutenção e desenvolvimento do ensino	Servidores indevidamente remunerados com recursos do fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação (Fundeb).

continua...

conclusão...

Obras e serviços de engenharia	Inexistência de engenheiro responsável, com devido registro no Crea.
Organização das informações para o controle externo	Não atendimento de requisição de documentos.
Procedimentos licitatórios e contratos	Aquisição de veículos com direcionamento na licitação - preferência de marca.
Receitas	Prescrição de créditos tributários.
Regime próprio de previdência	Falta de recolhimento das contribuições previdenciárias legais.
Sistema de controle interno	Organização geral e funcionamentos deficitários - ausência de segregação de funções.
Sistema de planejamento e execução orçamentária	Falta de previsão orçamentária para o pagamento de precatórios.
Tesouraria e gestão do ativo disponível	Aplicações em bancos não oficiais.

Fonte: Rio Grande do Sul (2010d).

A partir do Quadro 1, pode-se identificar as matérias e quesitos que são objeto da fiscalização do TCE/RS, o que engloba desde *ações e serviços públicos de saúde* até aspectos da *tesouraria e gestão dos elementos do ativo disponível*. Para cada matéria ou quesito fiscalizado, pode-se identificar um exemplo de apontamento a ser consignado na ação fiscalizatória realizada.

Conclui-se dessa forma a fundamentação teórica do estudo. Na continuação, na seção 3, são abordados os aspectos metodológicos empregados na pesquisa realizada.

3 CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

Nesta seção, são apresentados os aspectos metodológicos adotados na pesquisa realizada. Para tanto, apresenta-se a caracterização da pesquisa, a amostra pesquisada, as fontes de dados e os procedimentos de análise adotados no estudo.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Quanto à sua natureza, a pesquisa se classifica como aplicada, uma vez que visa a geração de conhecimentos práticos 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 dados quanto no seu tratamento, o que, contudo, não exclui a interpretação qualitativa.

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: 1994-1997; 1998-2001 e 2002-2005, perfazendo três blocos de dois anos: a) 1996/1997, fase em que havia uma lacuna quanto às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; b) 2000/2001 fase em que a Lei Especial destinada a regulamentar a matéria em tela encontrava-se em processo de consolidação; c) 2004/2005, fase em que compreende 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 14/1973. Atualmente a região compreende 32 municípios, perfazendo uma área total de 10.097,186 Km².

Na composição da amostra foram excluídos os municípios de Araricá e Rolante. O primeiro foi excluído porque sua emancipação ocorreu em 1995, impossibilitando a obtenção dos dados de 1996. Quanto a Rolante, a exclusão ocorreu porque esse município passou a compor a região apenas em 2010. Retirados esses municípios, a amostra se compõe de 30 municípios, perfazendo 93,75% da população, conforme dados apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Composição da amostra

	Município	Área (Km²)	População (hab.)	% PIB (RS)
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
	Total	9.764,902	3.955.025	43,86

Fonte: Elaboração própria a partir de FEE (2011) e IBGE (2011b).

Cumprindo ainda destacar que a Região analisada representa o quarto maior PIB do Brasil, e, conforme o censo do IBGE de 2010 (IBGE, 2011b), possui 3.979.561 habitantes, sendo a quarta região mais populosa do Brasil e a octogésima segunda maior aglomeração urbana do mundo. Caracterizada a amostra pesquisada, na sequência são apresentados os aspectos inerentes à coleta e o tratamento dos dados.

3.3 FONTE E TRATAMENTO DOS DADOS

Para analisar o poder explicativo dos fatores determinantes do nível de inconformidades apontadas, utilizou-se regressão múltipla com dados em painel (combinação de dados de corte transversal com séries temporais). Esse método foi

escolhido por não existir um modelo definitivo que relacione as inconformidades aos 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 observá-las de fato através do estudo de variações na variável dependente ao longo do tempo (WOOLDRIDGE, 2010). Desse 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.

$$Y_{it} = \beta_0 + \sum_{k=1}^{52} \beta^k X_{it}^k + \beta_{53} \text{partido}_{it} + \beta_{54} \text{gip}_{it} + \beta_{55} \text{dlrf}_{it} + \beta_{56} \text{dlrf}_{it} + \beta_{57} \text{drcl}_{it} + \beta_{58} x_{da_{it}} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Os subscritos i e t referem-se ao município e ao lapso temporal, respectivamente, e os β 's são os parâmetros da regressão. Quanto às variáveis independentes, têm-se 52 fatores pré-selecionados, além de 6 variáveis binárias. β_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 ε_{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, transformando evidências qualitativas em variáveis que permitissem a estimação econométrica proposta. Para Bardin (2004), essa técnica é a 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 2 são apresentados os fatores que compuseram a Equação 1, apresentando as respectivas legendas e elencando-os de acordo com sua natureza.

Quadro 2 - Variáveis independentes da análise

Variáveis		Legenda	
Natureza do parecer		X ₁	
Tempo fundação		X ₉	
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

continua...

conclusão..

Receitas correntes	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
Despesa total realizada			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
Total de créditos adicionais			X ₄₇
Idese – educação			X ₄₈
Idese – renda			X ₄₉
Idese – saneamento			X ₅₀
Idese – saúde			X ₅₁
Idese – total			X ₅₂
Sigla partidária			partido
Grau de instrução do prefeito			gip
Receita corrente líquida			drc1
Existência da LRF			dlrf
Atendimento à LRF			dlrf1
Evolução da LRF			x_da

Fonte: Elaboração própria a partir de RGCC, TCE/RS (2010), IBGE (2011b), 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 TCE/RS. Os graus de instrução dos prefeitos foram fornecidos pelo TRE/RS (2010).

Relativamente à variável ambiental *população* (IBGE, 2011a), 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, alocaram-se os registros por município e ano de ocorrência, ressalvadas as características de cada evidência. As variáveis compreendidas no intervalo $\{[X_3, X_{45}] + drcl1\}$ tiveram seus dados econômicos divididos por mil, com vistas à 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/Km².

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 Rio Grande do Sul somente em 2000. Essa estimação 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). O Partido da Frente Liberal (PFL) figura sob a legenda do Partido dos Democratas (DEM). Nos demais partidos, mantiveram-se suas siglas originárias.

Especialmente no que tange à LRF, estabeleceu-se as variáveis $dlrf$, $dlrf1$ e x_da , com o intuito de verificar a influência desse dispositivo legal no número de inconformidades detectadas na gestão municipal. A variável $dlrf$ divide o período analisado em dois, utilizando o ano de 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 períodos, a saber: 1) pré-LRF,

exercícios de 1996 e 1997; 2) implantação da LRF, exercícios de 2000 e 2001; e 3) LRF consolidada, exercícios de 2004 e 2005, sendo que 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 $t \in I: [1996; 2007]$. A variável $dlrf1$, por sua vez, 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 para o *software* Eviews® 7.0.

3.3.2 Estimação do modelo econométrico

Em modelos de regressão com duas ou mais variáveis explicativas, é usual que elas 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, uma análise de correlação simples entre as variáveis para identificar quais 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 JR. *et al.* (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 rejeitadas.

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

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

Observa-se na Equação 2 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 resultados dos principais testes estatísticos empregados.

Tabela 2 - Fatores explicativos do nº de apontamentos (Modelo Y_{total})

MODELO Y_{TOTAL}				
Variável dependente:	Total de apontamentos			
Método:	Dados em painel com efeitos fixos			
Períodos considerados:	[1996, 1997]; [2000, 2001]; [2004, 2005]			
Municípios analisados:	30			
Total de observações:	180			
VARIÁVEIS SIGNIFICATIVAS	COEFICIENTE	DESVIO PADRÃO	ESTATÍSTICA t	p-VALOR
X1	4.420.994	1.974.495	2.239.050	0.0269
X11	0.002866	0.000883	3.246.333	0.0015
X21	0.045428	0.015366	2.956.427	0.0037
X23	-0.001122	0.000218	-5.154.480	0.0000
X24	-0.000990	0.000236	-4.192.656	0.0001
X25	-0.004199	0.001813	-2.315.810	0.0221
X26	-0.000326	5.08E-05	-6.405.920	0.0000
X4	-0.000107	4.18E-05	-2.551.696	0.0119
X40	0.003607	0.000731	4.933.113	0.0000
X42	0.001734	0.000411	4.220.347	0.0000
X48	-2.340.867	5.633.138	-4.155.529	0.0001
partido = PSB	-2.426.511	4.943.442	-4.908.545	0.0000
partido = PT	-1.050.418	4.574.655	-2.296.168	0.0233
Dlrf	4.301.856	2.659.009	1.617.842	0.1081
R2	0.701811			
R2 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			

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

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 a 98% (p-valor) em valores absolutos.

Observa-se que o modelo tem um significativo teor explicativo, apresentando um R^2 ajustado de 0,59. O coeficiente de determinação R^2 indica o poder explicativo da regressão, ou seja, o percentual da variância da variável dependente que é explicada pelas variáveis independentes (WOOLDRIDGE, 2010). 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 são medidas da qualidade do ajuste de um modelo estatístico e revelam-se como ferramenta funcional na escolha das variáveis durante o processo de estimação econométrica (ARRANZ; GONZALES, 2006).

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 β_0 . Nas situações em que β_0 não é correlacionado com todas as variáveis explicativas, o modelo de efeitos variáveis é o mais indicado. Caso contrário, se β_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, uma vez que o Qui-quadrado encontrado foi inferior ao Qui-quadrado tabelado crítico no nível de significância proposta, não se rejeitando, assim, 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 3, são apresentadas as variáveis que compuseram o modelo, enfatizando a sua influência na variável regressada.

Quadro 3 - Regressores - Modelo Y_{total}

Variáveis		Influência
X1	Natureza do parecer de auditoria	+
X11	Total taxas	+
X21	Cota-parte ITCD	+
X23	Auxílios e contribuições do Estado	-
X24	Outras transferências estaduais	-
X25	Outras transferências federais	-
X26	Demais transferências correntes	-
X4	PIB <i>per capita</i>	-
X40	Despesas na função <i>trabalho</i>	+
X42	Despesas na função <i>gestão ambiental</i>	+
X48	Idese – fator educação	-
dlrf	Existência da LRF	+
PSB	Partido Socialista Brasileiro	-
PT	Partido dos Trabalhadores	-

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

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 β '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 β 's são negativos.

Especificamente quanto à natureza do parecer, representado pelo fator X_7 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 apesar do 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 dessa 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 desse 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 sua liberdade de aplicação e prestação de contas.

Por outro lado, o efeito contrário, evidenciado pelos β '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 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 β 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 β '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 dessa 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 β de 4,3018 e um p-valor de 0,10, tende a impactar favoravelmente na ocorrência 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 essas siglas partidárias impactam desfavoravelmente na ocorrência 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 β '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 incon-

formidades apontadas, isto é, PIB e grau de escolaridade municipais elevados ensejam um menor número de falhas de gestão.

Especificamente quanto a influência 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 todos os municípios do Rio Grande do Sul, 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 divergência de resultados e o conseqüente incremento da discussão acadêmica acerca do fenômeno aqui explorado.

REFERÊNCIAS

- ARRANZ, U. C.; GONZÁLEZ, Y. G.; PRADO, B. R. *Análises econométricas com evierws*. México City: Alfaomega, 2006.
- ASAZU, C. Y.; ABRUCIO, F. L. A gênese da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): a construção de uma agenda. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 27., 2003, Atibaia. *Anais...* Atibaia: ENANPAD, 2003. CD-ROM.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BARRETO, P. H. T. *O sistema Tribunais de Contas e instituições equivalentes: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*: CF/88. 1988. 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*, London, GB, v. 75, n. 3, p. 487-507, Autumn 1997.

- BROWN, R. J. *Controle externo da administração pública federal no Brasil: o TCU: uma análise jurídico-administrativa*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.
- CARVALHO, J. B.; FLORES, P. C. *A organização do sistema de controle municipal*. 4. ed. Porto Alegre: CRCRS 2007.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS - CNM. *Estatísticas municipal*. 2010. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/dado_geral/ufmain.asp?iIdUf=100143>. Acesso em: 22 dez. 2010.
- COSTA, S. Contextos da construção do espaço público no Brasil. *Novos Estudos*, São Paulo, n. 47, p. 179-192, mar. 1997.
- FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE MUNICÍPIOS DO RS - FAMURS. *Informações municipais*. 2010. Disponível em: <<http://ww2.famurs.com.br/informacoesMunicipais/>>. Acesso em: 20 dez. 2010.
- FERRAR D. E.; GLAUBER, R. R. Multicollinearity in regression Analysis: the problem revisited. *The Review of Economics and Statistics*, v. 49, n. 1, p. 92-107, 1967.
- FONSECA, M. A. R. *Álgebra linear aplicada a finanças, economia e econometria*. Barueri: Manole, 2003.
- FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - FEE. *Estatísticas municipais*. 2011. 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. 2011.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- HAIR JÚNIOR., J. F. *et al. Análise multivariada de dados*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. *Censo 2010*. 2011a. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/geografia/default_div_int.shtm>. Acesso em: 02 jan. 2011.
- _____. *População 2010*. 2011b. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default>>. Acesso em: 02 jan. 2011.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. *About us*. 2010. Disponível em http://www.intosai.org/en/portal/about_us/. Acesso em: 06 jan. 2010.
- MELLO, C. A. B. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MILESKI, H. S. *Controle social: um aliado do Controle Oficial*. Revista do TCE/RS, nº 38, p. 29-44, 2005.
- _____. *O controle da gestão pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- 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*, Washington, US, v. 68, n. 5, p. 921-931, Sep./Oct. 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*, Bogotá n. 42, p. 90-113, 2009.
- POLLITT, C.; SUMMA, H. An impeditive administrative culture? The Legacy of Australia's First Auditor-General on the Australian Audit Office. *Public Administration*, London, GB, v. 75, p. 313-336, 1997.
- REIS, H. C. *Sistema de controle interno e avaliação do desempenho governamental com utilização das informações contábeis*. Rio de Janeiro: ENSUR, 2000.
- ROBERTS, S.; POLLITT, C. Audit or evaluation? A National Audit Office VFM Study. *Public Administration*, London, GB, v. 72, p. 527-549, Winter 1994.
- SALOMÃO, L. Avaliação de políticas públicas. In: *Fiscalização de gastos públicos no Brasil*. Brasília: TCU, 1999.
- SILVA, L. I. S. *et al.* Orçamento público: um natural sistema de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. *Anais... João Pessoa: ABC*, 2007.
- SILVA, P. G. K. Controle social da gestão pública: análise das práticas em dois municípios do estado do Rio Grande do Sul. 2010. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Ciências Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. *Competências do Tribunal de Contas*. 2010c. Disponível em: http://www.tce.rs.gov.br/institucional/o_tribunal/competencia.php, Acesso em: 28 jan. 2010.

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

_____. *Lei nº 11.424/2000*. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/lei_organica/index.php. Acesso em: 20 fev. 2010.

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

_____. Tribunal de Contas. *Certificação de Qualidade*. 2010a. Disponível em: http://www.tce.rs.gov.br/qualidade/certificado_iso.php. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. Tribunal Regional Eleitoral. *Eleições. 2000*. Disponível em <http://www.tre-rs.gov.br/eleicoes/2000/resultturno2.html>, Acesso em: 13 jan. 2010.

WANNA, J.; RYAN, C. 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.

WOOLDRIDGE, J. M. *Introdução a econometria: uma abordagem moderna*. São Paulo: Cengage Learning. 2010.