

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

CLÓVIS ANTÔNIO KRONBAUER
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

GUSTAVO PIRES KRÜGER
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

CLEBER JOSÉ NASCIMENTO
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

ERNANI OTT
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

RESUMO

O presente estudo aborda o tema do controle externo da gestão pública, focado na fiscalização externa realizada pelos tribunais de contas. O objetivo da pesquisa é analisar a natureza dos apontamentos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS, emitidos em seus Relatórios de Acompanhamento de Gestão referentes ao exercício de 2004, frente aos Poderes Executivos Municipais do Estado do Rio Grande do Sul, correlacionando-os com variáveis ambientais. Trata-se de uma pesquisa documental de caráter quantitativo. As técnicas de análise de dados envolvem estatística descritiva e análise de variância. Os resultados revelam que no período analisado as principais irregularidades apontadas pelo TCE/RS, nas suas auditorias de conformidade das contas municipais, relacionam-se à Despesas, Administração de Pessoal e Sistemas de Controles Internos. As regiões de maiores inconsistências encontram-se no norte e noroeste do estado do RS. Contrastando variáveis, pela análise de variância, percebeu-se que os municípios com maior número de irregularidades apontadas pelo TCE/RS são aqueles com: maior área geográfica, maior população, maior PIB e maior Receita Corrente Líquida num intervalo de confiança de 95%. O IDH não se revelou como fator diferenciador entre municípios com maior e menor número de apontamentos, ao passo que nos municípios em que os prefeitos apresentam maior grau médio de instrução as irregularidades se apresentam em maior número. A conclusão mais significativa revela, num intervalo de confiança de 95%, que as irregularidades e deficiências no Sistema de Controle Interno são maiores naqueles municípios com maior número de irregularidades de gestão apontadas.

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

1- INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCE/RS, realiza auditorias, por meio de verificações quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência dos atos praticados pelos gestores públicos. Tais auditorias ocorrem em todas as esferas de governo (MELLO, 2009)

Os princípios de auditoria do TCE/RS balizam-se nas premissas do *General Accounting Office* – GAO, do *National Audit Office* – NAO, do *Office of the Auditor General* – OAG, da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, do Instituto Latino-Americano de Ciências Fiscalizadoras – ILACIF, do *International Federation*

of Automatic Control – IFAC, do Tribunal de Contas da União – TCU, e dos Tribunais de Contas Estaduais.

Conforme Wanna e Ryan (2003), o elevado índice de corrupção e o anseio social por transparência na gestão pública, dentre outros fatores, passaram a exigir dos Tribunais de Contas uma atuação inovadora e moderna na fiscalização. A análise da execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades públicas, e ainda, a avaliação do atingimento das metas e resultados, revelaram-se como procedimentos essenciais à manutenção do equilíbrio das contas públicas (BOWERMAN et al, 2003).

Assim, este estudo se justifica na medida em que o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS, é o responsável por zelar pela correta aplicação e gerenciamento dos recursos públicos, e a análise efetuada poderá contribuir para a identificação de regiões, e até mesmo municípios, com gestão deficitária. O foco de pesquisa caracteriza-se pela análise dos apontamentos emitidos por essa Corte em seus RAG's, referentes ao exercício de 2004, frente aos Poderes Executivos Municipais do Estado do Rio Grande do Sul, correlacionando-os com variáveis ambientais qualitativas e quantitativas.

O Objetivo do estudo é o de analisar as inconsistências apontadas nas auditorias do TCE/RS, numa amostra de prefeituras do RS, no ano de 2004, buscando identificar os fatores que possam explicar um maior ou menor nível (variabilidade) de incidências entre os distintos municípios pesquisados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O controle externo da gestão pública a nível mundial

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

O princípio da separação dos poderes importa na dissociação das competências estatais entre estruturas orgânicas diversas e a democracia depende das mesmas (FERRARI FILHO, 1999). Assim, 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).

Conforme a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, as normas de auditoria são aquelas que proporcionam ao auditor uma orientação básica que o ajuda a determinar a extensão das medidas e dos procedimentos de auditoria a serem empregados para atingir seu objetivo (INTOSAI, 2010).

A instituição referida no parágrafo anterior constitui-se como o mais importante órgão no estabelecimento de premissas e princípios inerentes ao controle externo. A “Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria”, adotada no Congresso Internacional de 1977- INCOSAI, é reconhecida como a Magna Carta da auditoria governamental, pois fornece as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos por esse instituto.

Mesmo considerando importância da fiscalização externa da gestão pública, observa-se que não há, mundialmente, um modelo padrão quanto à forma de controle, julgamento, status jurídico, competência de análise e vinculação destas atividades. Para exemplificar, os países de origem anglo-saxônica, atribuem seus controles externos a órgãos singulares, ou seja, auditorias gerais ou controladorias, com decisão monocrática acerca dos exames

realizados. Já os países influenciados pela Europa Continental, delegam as competências inerentes ao controle externo a Cortes Supremas, as quais se constituem nas EFS's desses países (BROWN, 2002).

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

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

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

Quanto ao aspecto longitudinal de controle, a fiscalização pode ocorrer *a priori*, concomitantemente ou *a posteriori*. Alguns países, dentre esses o Brasil, contemplam tanto o controle prévio, quanto o posterior. De acordo com Meirelles (2007), o controle externo das finanças públicas tanto pode ser anterior a realização da despesa, no qual os atos sujeitos a controle podem ser vetados antes de serem efetivados, quanto posterior ao processo de execução dessa, visando corrigir-lhe eventuais vícios, quer sejam formais, quer sejam materiais. Di Pietro (2005), afirma ainda que o controle posterior esteja estreitamente ligado ao controle de índole contábil, orçamentária, financeira e patrimonial, enquanto o controle concomitante se coaduna com o controle operacional.

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

2.2 Controle Externo no Brasil

Segundo os preceitos da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o controle externo no Brasil é exercido pelo poder legislativo, auxiliado pelos dos tribunais de contas. A Corte de Contas brasileira, ou seja, 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 (FARIA 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 LC 101/2000, que introduziu mudanças substanciais, inerentes ao funcionamento dos tribunais de contas.

A denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) dispõe sobre as diretrizes fundamentais para a gestão das finanças públicas nas três esferas de governo. Tal normatização criou a obrigatoriedade da elaboração e publicação bimestral do Relatório Resumido de Execução e, quadrimestralmente, do Relatório de Gestão Fiscal, bem como a sua divulgação na rede mundial de computadores. A LRF, complementada pela Lei de crimes fiscais (Lei 10.028/00), criou um regime bastante restritivo para o último ano de exercício do mandato dos chefes de poderes (MACHADO JR.; REIS, 2008).

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

As competências, exercidas pelo TCU com o apoio da Controladoria Geral da União – CGU, órgão de controle interno do poder executivo, restringem-se ao âmbito federal. Segundo Carvalho e Flores (2007), 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.

2.3 Controle Externo no 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 dinheiros, 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).

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

O universo de atuação do TCE/RS na esfera estadual é composto por um significativo número de entes da Administração Direta, Autarquias, Fundações; Sociedades de Economia Mista e Consórcios Administrativos. Quanto ao universo municipal, têm-se as 496 Prefeituras e as respectivas Câmaras Municipais, além de Associações, Autarquias, Consórcios Administrativos, Empresas Públicas, Fundações, Sociedades Anônimas e Soc. Limitadas.

O TCE/RS audita aproximadamente, um conjunto de 1.200 órgãos e entidades, e para a execução desse trabalho, os recursos humanos e físicos estão distribuídos em sua sede, na capital gaúcha, e em seus 9 Serviços Regionais de Auditoria (SRA) no interior do estado.

2.4 Tipos de Auditoria Realizadas pelo TCE/RS

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

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

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

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

2.5 Procedimentos da Ação Fiscalizadora do TCE/RS

De acordo com o Manual de Auditoria do TCE/RS (2010b), as verificações são planejadas e estruturadas considerando-se uma Matriz de Risco. A forma de operacionalização dessa ferramenta desenvolveu-se a partir do estudo de técnicas utilizadas por outros órgãos de controle de contas, e objetiva estabelecer uma diferenciação quanto aos órgãos jurisdicionados, de acordo com a materialidade, a relevância e a criticidade (risco), das evidências inerentes ao processo de auditoria.

Quanto aos processos de contas, entende-se que nascem no momento em que o auditor conclui a auditoria, e entrega seu relatório. O prazo regimental para a entrega do Relatório de Auditoria é de 60 dias a contar do início dos trabalhos de campo.

Dessa forma, o referido Relatório de Falhas ou Relatório de Acompanhamento de Gestão – RAG, é encaminhado à Direção e Controle de Fiscalização (DCF). Nessa etapa da fase processual, o agente político é intimado à 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, e emitindo opinião sobre a manutenção ou não do apontamento, bem como quanto à glosa de valores.

Seguindo o trâmite processual, os autos são encaminhados 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 sequência, o processo é encaminhado ao Conselheiro Relator, que escreve o voto. O parecer pode ser Favorável ou Desfavorável a aprovação das contas (TCE/RS, 2010b)

Após o Trânsito em Julgado, quando os autos são encaminhados ao Poder Legislativo, se o Parecer for Desfavorável a Aprovação das Contas, o TCE-RS, deverá dar ciência ao

Ministério Público Eleitoral (MPE) e à Procuradoria Geral de Justiça (PGJ), para providências quanto à inelegibilidade do agente político, nos termos do art. 87 da 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, observar-se-á o disposto na CF/88, art. 31, pelo qual os vereadores poderão reverter a natureza do parecer emitido pelo TCE por decisão de 2/3 dos membros da casa legislativa. Por força regimental, não pode-se interferir nos valores glosados pelo órgão fiscalizador competente.

3 CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

3.1 Caracterização da pesquisa

Essa pesquisa utilizou-se do método indutivo para buscar resposta ao problema de pesquisa. Quanto à sua natureza, classifica-se como uma pesquisa aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos.

O foco de pesquisa direcionou-se à análise dos apontamentos do TCE/RS, emitidos em seus Relatórios de Acompanhamento de Gestão – RAG's, referentes ao exercício de 2004, frente aos Poderes Executivos Municipais do Estado do Rio Grande do Sul. Dessa forma, a pesquisa caracteriza-se como descritiva e explicativa, com abordagem quantitativa.

3.2 Procedimentos de coleta de dados e período de análise

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

Os índices sociais, políticos, econômicos e orçamentários dos municípios foram obtidos pela 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).

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

3.3 População e Amostra

A população do presente estudo é constituída pelos 496 municípios que integram a unidade federada do Rio Grande do Sul, e a amostra selecionada corresponde a 99 municípios, representando 19,9597% dos municípios gaúchos.

Para escolher a amostra utilizaram-se as agrupações definidas pelo TCE/RS, que segregou os municípios em 10 regiões, e cada uma dessas é atendida por um Serviço Regional de Auditoria (SRA). As regiões podem ser visualizadas na Figura 1.

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

homologados. Foram retirados da amostra por essa restrição 154 indivíduos, restando uma população potencial 342 municípios.

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

O total de integrantes da amostra é de 99 municípios, obedecendo a um critério de seleção, em cada uma das regionais, atendida por um Serviço Regional de Auditoria, assim disposto: 20% dos municípios acima, e 20% dos municípios abaixo da Mediana da população.

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



Figura 1: Distribuição Serviços Regionais de Auditoria TCE/RS **Fonte:** TCE/RS

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

Tabela 1: Amostra Selecionada

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

Observando a Tabela 1, percebe-se que a amostra selecionada é composta por 99 municípios, o que representa aproximadamente 20% da população total, revelando significância em relação a numero total de municípios do estado do Rio Grande do Sul.

3.4 Técnicas de Análise dos Dados

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

Posteriormente, se identificou e agrupou as variáveis ambientais de todos os municípios, com vistas a realizar análise de variância, e assim, relacionar eventos às regiões de sua ocorrência. As variáveis ambientais para contrastar e buscar uma explicação para a variabilidade da ocorrência de inconformidades entre regiões e municípios são: Área (em KM²), População (em mil habitantes), Produto Interno Bruto – PIB (em milhões de R\$), Receita Corrente Líquida – RCL (em milhões de R\$), PIB per Capta (em R\$ mil), PIB por KM² (em R\$ mil), Idade dos municípios (tempo fundação); Índice de Desenvolvimento Humano dos Municípios – IDHM, e o Grau de Instrução dos Prefeitos.

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

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

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 no exercício de 2004, um total de 834 inconformidades nos municípios que integram a amostra. Na análise destas inconformidades, primeiramente, realiza-se uma breve investigação, considerando as regiões (SRA's) de sua ocorrência, para na seqüência, realizar uma análise mais acurada, por municípios.

4.1 Análise das inconformidades considerando as regiões de sua ocorrência

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

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

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

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

As regiões abrangidas pelos SREC (Erecim), SRSA (Santo Ângelo), SRPF (Passo Fundo), SRFW (Frederico Westphalen), e SRCS (Caxias do Sul) são as regiões com maior número de inconsistências apontadas, ou seja, respectivamente 191, 126, 118, 96 e 93 apontamentos. Percentualmente, em relação à amostra, estes números representam respectivamente 22,9%, 15,1%, 14,2%, 11,5% e 11,2%, em relação ao total de inconformidades apontadas. Estas regiões, que de acordo com o mapa da Figura 1, são fronteiriças, pertencem às regiões norte e noroeste do estado do RS. Deduz-se assim, que os apontamentos identificados nestas quatro regiões perfazem um total de 531 apontamentos, representando 74,9% do total de inconformidades identificadas em toda a amostra.

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

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

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

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

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

A partir dos dados da Tabela 3, cabe destacar os seguintes aspectos:

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

Nas regiões cuja idade média dos municípios é menor, há incidência maior de inconformidades apontadas pelo TCE/RS, na análise das contas de 2004. Contudo, não seria prudente pautar conclusões definitivas baseadas em médias de regiões, pois se poderia incorrer em erros significativos, trabalhando com análises de dados médios de cada região, obtidos a

partir das médias da amostra de cada SRA. Por isso, cabe ampliar a análise, a partir dos dados individuais de cada município da amostra, ou seja, analisando os dados de 99 indivíduos.

4.1 Análise das inconformidades considerando o conjunto de municípios da amostra

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

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

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

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

A partir dos dados da tabela 5, percebe-se que um número médio de irregularidades apontadas muito distintas nos dois grupos, sendo esta probabilidade, num intervalo de confiança de 95%, igual a 100%, o que se confirma pelo valor $-P$ de 0,0000, ou seja, 0,00% de probabilidade das médias das amostras serem iguais. Confirmado as diferenças significativas nestes dois grupos da amostra, cabe analisar os fatores que possam diferenciar os mesmos.

Tabela 5 – Análise das irregularidades apontadas TCE/RS

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

As primeiras variáveis contrastadas nos dois grupos da amostra referem-se a tamanho e população dos dois grupos de municípios. Esta análise, apresentada na Tabela 6, revela que

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

- Num intervalo de confiança de 95%, a área média em km², dos municípios com mais apontamentos que é superior a daqueles municípios com menor número de irregularidades, ou seja, 769,50 km² e 400,37 km², respectivamente, e isto se confirma pelo valor-P de 0,35469 (3,5469% de probabilidade das amostras terem variâncias iguais); e
- No mesmo intervalo de confiança, a população média dos municípios com mais irregularidades apontadas é superior à daqueles municípios com menor número de apontamentos (respectivamente 30,91 e 9,66 mil habitantes). Esta diferença se confirma pelo valor-P de 0,0002 (0,02% de probabilidade das amostras terem variâncias iguais).

Pela análise da tabela 6, conclui-se que os municípios com mais irregularidades de gestão apontadas pelo TCE/RS, em relação ao ano de 2004, são aqueles que possuem em média, maior extensão territorial e maior número médio de habitantes.

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

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

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

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

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

Total 22.603,67 98

Interpretando os dados da Tabela 7, evidencia-se grande distinção nos dois grupos de municípios da amostra. Nos municípios com maior número de inconsistências apontadas, o PIB médio é 3,6 vezes o PIB daqueles com menos irregularidades, o que é estatisticamente significativo num intervalo de confiança de 95%, comprovado pelo valor-P de 0,00031.

Por sua vez, a RCL dos municípios com maior número de apontamentos, representa em média 2,5 vezes a RCL dos municípios com média menor de irregularidades apontadas. Isto é significativo num intervalo de confiança de 95% e comprova-se pelo valor-P (0,0000), ou seja, a variabilidade da amostra é diferente com 100% de probabilidade. Infere-se assim, que nesta amostra, no ano de 2004, municípios com maior PIB e maior RCL, registraram em média maior quantidade de irregularidades apontadas pelo TCE/RS em sua gestão.

Para relativizar os valores absolutos do PIB, buscou-se avaliar as variáveis PIB per capita e PIB em função da extensão territorial, conforme Tabela 8.

Tabela 8 – Análise de apontamentos considerando PIB relativo dos municípios

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

Pela análise da Tabela 8, poder-se-ia inferir situação muito similar ao que já foi observado na Tabela 7. Contudo, mesmo que o PIB per capita médio, nos 39 municípios com maior número de irregularidades apontadas seja superior ao grupo com menos apontamentos, ou seja, 12,52 e 11,08 respectivamente, esta diferença não é estatisticamente significativo, num intervalo de confiança de 95%. Há probabilidade de 15,95% (valor-P de 0,159534) das variâncias destas amostras serem idênticas.

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

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

Coma base nos dados da Tabela 9 observa-se que a idade média dos municípios com mais irregularidades apontadas é de 61,36 anos, enquanto que os municípios com um número de inconsistências em número inferior a média da amostra é de 41,38 anos. Esta idade média é estatisticamente diferente, num intervalo de confiança de 95%, e confirma-se pelo valor-P que revela que há somente 4,48% de probabilidade destas amostras possuírem variâncias iguais.

Ao contrário do que se havia inferido a partir da Tabela 3, é nos municípios com maior tempo de fundação que foi apontado um maior número de irregularidades cometidas pelos gestores municipais no ano de 2004, conforme auditorias do TCE/RS.

Tabela 9 – Análise de apontamentos considerando idade dos municípios

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

Outro fator que foi objeto de análise foi o IDH dos municípios em cada grupo de municípios pesquisados, conforme apresentado na Tabela 10. O IDH, que engloba as dimensões de riqueza, educação e esperança média de vida, é uma maneira padronizada de avaliação e medida do bem-estar de uma população. Assim sendo, este fator poderia influir na qualidade da gestão pública municipal, direta ou indiretamente.

Tabela 10 – Análise de apontamentos considerando o IDH dos municípios

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

Entretanto, ao avaliar os dados da Tabela 10, percebe-se que o IDHM médio, dos dois grupos de municípios, com maior e menor nível de inconsistências na gestão, não é estatisticamente diferente. Isto se comprova pelo valor-P de 0,3331, ou seja, há grande probabilidade dos dois grupos de municípios terem IDH's médios iguais, e portanto, este índice não mostra-se como fator diferenciador na qualidade da gestão pública neste estudo.

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

Tabela 11 – Análise de apontamentos considerando a instrução dos prefeitos

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

A partir dos dados da Tabela 11, observa-se que a média de escolaridade dos prefeitos do grupo de municípios com maior número de irregularidades apontadas é de 5,82 enquanto que a dos prefeitos do grupo com menor média de incidências é de 5 anos. Considerando o critério de quantificação do grau de instrução apresentado no item 3.4, pode-se inferir que nos municípios com menos problemas de inconsistências na gestão, em média, os prefeitos teriam concluído o Ensino Médio (5). Por sua vez, os prefeitos dos municípios com mais

irregularidades apontadas pelo TER/RS, a média revela uma escolaridade superior ao ensino médio, próxima ao índice 6, correspondente ao Superior Incompleto.

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

Contudo, este resultado é de certa forma surpreendente, pois se esperaria que em prefeituras, nas quais os prefeitos possuem maior escolaridade, houvesse menor número de irregularidades de gestão apontadas.

Para concluir o estudo, buscou no desdobramento por município, com cujos dados elaborou-se a Tabela 2, dentre as irregularidades constatadas, uma que pudesse apontar para as causas dos apontamentos realizados pelo TCE/RS no exercício de 2004. Assim, buscou as irregularidades e deficiências apontadas quanto ao Sistema de Controles Internos (SCI), visto que este é tido, segundo Carvalho e Flores (2007), como um mecanismo de autocontrole da administração pública, que pode garantir a lisura e a correção de seus atos.

A partir das inconformidades apontadas pelo TCE/RS em relação ao SCI dos municípios, nas auditorias de 2004, compararam-se estas com o total de incidências observadas, pelo mesmo critério das análises anteriores, obtendo o resultado apresentado na Tabela 12.

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

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

Observando os dados da tabela 12, deduz-se que os 39 municípios da amostra, que tiveram um maior número de inconformidades relativas a gestão, apontadas pelo TCE/RS, registraram em média 2,6 irregularidades referentes ao seu SCI. Já nos 60 municípios com menor média de irregularidades totais apontadas, as inconsistências relativas ao SCI, são de apenas 0,6 por município. Esta diferença é estatisticamente significativa, num intervalo de confiança de 95%, confirmada pelo “F” estatístico muito superior ao “F crítico”. Já o valor-P, de 0,000002, confirma com uma probabilidade de praticamente 100% esta significância.

Assim, parece obvio que na amostra estudada, as irregularidades e inconsistências apontadas pelo TCE/RS, nas auditorias de conformidade de gestão de 2004, estão relacionadas diretamente à eficiência dos Sistemas de Controles Internos. Nos municípios com mais irregularidades, houve em média um número maior de inconsistências inerentes ao SCI, enquanto que nas prefeituras com menor número de apontamentos, as falhas inerentes ao SCI foram de um número bem reduzido.

Conclui-se assim, a exemplo do que já foi referido por Mileski (2003), o SCI garante o autocontrole da Administração Pública, e a eficiência da gestão pública depende da eficácia

de um controle interno robusto. Quanto mais eficiente for este sistema de controle interno, maior será a garantia quanto a lisura, correção e eficiência da gestão pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados do estudo, revelam que as principais irregularidades observadas pelo TCE/RS em suas auditoria de gestão de 2004, referem-se à Despesas e Administração de Pessoal, sendo relevante o número de inconsistências relacionadas à inexistência ou deficiências no Sistema de Controle Interno. As regiões que apresentaram um maior número de apontamentos, são fronteiriças, pertencem às regiões norte e noroeste do estado do RS.

Numa análise mais aprofundada, foi possível identificar características comuns, no conjunto de municípios que tiveram um maior número de inconsistências apontadas pelo TCE/RS, nas auditorias realizadas nas contas públicas do exercício de 2004.

Com análise realizada, concluiu-se que os municípios com mais irregularidades de gestão apontadas pelo TCE/RS, relativas a 2004, são aqueles que possuem em média, maior área territorial, maior número de habitantes, maior PIB e maior valor de Receita Corrente Líquida. O PIB relativizado pela extensão territorial (PIB área), nos municípios com mais irregularidades é bem superior ao PIB área daqueles municípios com menor número de inconsistências.

Observou-se também, que há grande probabilidade dos dois grupos de municípios terem IDH's médios iguais, e, portanto, este índice não se mostra como fator diferenciador na qualidade da gestão pública neste estudo. Nos municípios da amostra, com menos irregularidades apontadas pelo TER/RS, relativas ao exercício de 2004, o grau de instrução médio dos prefeitos é menor do que no grupo de prefeituras com mais irregularidades encontradas. Este dado mostra-se surpreendente, pois se imagina que a qualidade de gestão esteja relacionada diretamente com o grau de instrução do administrador.

Por fim, as irregularidades e inconsistências apontadas pelo TCE/RS, nas auditorias de conformidade de gestão de 2004, estão relacionadas diretamente à eficiência dos Sistemas de Controles Internos. Nos municípios com mais irregularidades, houve em média um número maior de inconsistências inerentes ao SCI, enquanto que nas prefeituras com menor número de apontamentos, as falhas inerentes ao SCI foram de um número bem reduzido.

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

Referências:

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

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

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

BROADBENT, J. LAUGHLIN, R., Evaluating the New Public Management Reforms in the UK: A constitutional Possibility?, *Public Administration*, 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?iIdUf=100143. Acesso em: 22 dez 2009.

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

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

FARIA NOVO, J.N., 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.

FEE – Fundação de Economia e Estatística do Estado do Rio Grande do Sul. Estatísticas Municipais. Disponível em http://www.fee.rs.gov.br/sitefee/pt/content/estatisticas/pg_pib_municipal_sh_pib_nova.php?ano=2004&serie=1999-2007&letra=?, Acesso em: 20 dez 2009.

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

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

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

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

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

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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