

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: APLICAÇÃO DA ANÁLISE DISCRIMINANTE PARA MODELAR UMA CONGRUÊNCIA COM O CONTROLE EXTERNO

JOSEDILTON ALVES DINIZ
MESTRADO MULTI-INSTITUCIONAL (UNB-UFPB-EFPE-UFRN)

JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO FILHO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

JERONYMO JOSÉ LIBONATI
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

ADRIANA RODRIGUES FRAGOSO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

Resumo

Para bem desempenhar as suas funções, o controle externo necessita da efetiva atuação do Controle interno que, por meio de um sistema bem estruturado e atuante (em razão de sua intimidade com as ações da administração), de informações, relatórios e demonstrativos contábeis produzidos, oferecem toda a estrutura necessária para atuação do Controle Externo.

Nesta perspectiva, o estudo explora informações sugestivas em torno da possibilidade de se modelar uma função discriminante que seja tradutora de congruência entre o controle interno e o controle externo, no âmbito dos municípios do Estado da Paraíba. A partir do modelo de indicadores proposto por Matias e Campello (2000), foi possível definir métricas contábeis para 130 municípios, sendo 65 com parecer favorável e 65 com parecer contrário emitido pelo Tribunal de Contas da Paraíba, com o objetivo de calcular 14 indicadores.

A função discriminante obtida, a partir de regressão múltipla, selecionou 2 indicadores: o indicador de Despesa com Pessoal e o indicador de Capacidade de Geração de Poupança. O grau de eficácia preditiva do modelo ficou em pouco mais de 65%.

O tipo de congruência efetiva, considerando os resultados obtidos, é aderente ao cumprimento de dispositivos legais previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, não sendo possível identificar outros padrões de congruência mais aderentes ao controle gerencial e mensuração da eficácia e resultados na administração pública municipal.

1 – Introdução

No Brasil as expressões *Controle Interno* e *Controle Externo*, quando aplicadas à administração pública, traduzem um conjunto de ações que devem ser postas em prática, respectivamente, pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo, com o objetivo de executar e fiscalizar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e orçamentos de governo, bem como a avaliação do resultado da gestão pública. A gênese do controle está estabelecida na Lei 4.320/64, que formata o controle da execução orçamentária no seu artigo 75, incluindo a legalidade dos atos de que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa pública; a fidelidade funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Em seguida a Constituição Federal de 1988(CF), em seu artigo 70, alargou o conceito de controle na administração pública para incluir a fiscalização contábil, orçamentária,

operacional e patrimonial de todos os entes da União, inclusive entidades da administração direta e indireta, tudo isso visando uma gestão aderente à legalidade e economicidade. A mesma CF nos seus artigos 71, 72 e 73, institui o Controle Externo, a cargo do Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas. No artigo 74 define o alcance e funcionamento do Controle Interno, afirmando que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno.

Dentre as finalidades do controle interno destaca-se o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Esta finalidade implica na compreensão mútua de papéis e posturas desempenhadas pelos agentes do Controle Interno das entidades públicas e, por outro lado, as ações de fiscalização e auditoria exercidas pelos agentes do Controle Externo. Discute-se, nesse sentido, uma possibilidade conceitual, para que o Controle Interno possa apoiar o Controle Externo na sua missão institucional, a partir de uma discussão em torno de um ponto de congruência que seja fruto das atuações “reais” tanto do Controle Interno como do Controle Externo. Assim, os órgãos de contabilidade analítica dos entes públicos se organizam para ser o ponto de contato mais efetivo do Controle Interno com o Controle Externo.

Tal concepção é pertinente porque é justamente através do balanço orçamentário, do balanço financeiro, do balanço patrimonial, da demonstração das variações patrimoniais e dos anexos da execução da receita e da despesa, que os atos dos gestores públicos são captados e evidenciados. Nesse sentido, as métricas produzidas nas demonstrações contábeis dos entes públicos são preditivas e indicadoras da forma como o Controle Externo avalia a gestão dessas entidades.

2 – Definição do Problema e Objetivos

O Controle Interno, conceituado como um conjunto de órgãos e entidades mantidos sob um sistema de comunicação e coordenação próprias, objetiva operacionalizar os planos de uma organização que inclui atitude gerencial, métodos, e medidas que proporcionem a segurança de que os objetivos estão sendo alcançados.

A presença fundamental dos órgãos de contabilidade no contexto do Controle Interno, apesar de não significarem todo o Controle Interno, está bem retratada no Artigo 85 da Lei 4320/64, no que se refere a geração de informação para análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Por outro lado ao Controle Externo, a cargo dos Tribunais de Contas, incumbe a missão de apreciar e julgar as *contas* dos gestores públicos. Ao final deste processo é emitido um relatório com um parecer final sobre as *contas* analisadas.

Uma possibilidade de congruência efetiva entre o Controle Interno e o Controle Externo se daria sob as seguintes condições:

- a) Do ponto de vista do Controle Interno, na medida em que o sistema de informações contábeis dos municípios analisados identifica, acumula e evidencia todas as informações relevantes, de forma que a legalidade, legitimidade e economicidade oriundos dos atos de gestão são normalmente visualizados e facilmente comprovados;
- b) Do ponto de vista do Controle Externo, na medida em que os procedimentos de auditoria sobre as *contas* dos gestores traduzem, em forma de parecer *favorável* ou *contrário*, as condições de legalidade, legitimidade e economicidade dos atos da gestão.

Estas condições sugerem a seguinte hipótese orientadora, construída principalmente para guiar as análises e discussões: *SE os sistemas de contabilidade analítica dos municípios, concebidos nos moldes da legislação vigente e de acordo com a boa técnica contábil, são*

tradutores verazes de todos os atos de gestão consubstanciados nos Princípios Constitucionais da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência; ENTÃO os respectivos pareceres do Controle Externo, a cargo dos Tribunais de Contas, traduzem fielmente as condições evidenciadas nos relatórios contábeis emitidos a partir dos mesmos sistemas de contabilidade analítica.

Com esta perspectiva o estudo considera os seguintes objetivos específicos:

- 1) Calcular, a partir de variáveis de demonstrações contábeis disponibilizadas em bases de dados de acesso público, índices tradutores de vários aspectos patrimoniais, financeiros, gestão de receitas e despesas, dos municípios relacionados;
- 2) Modelar uma função discriminante considerando como variável dependente o tipo de parecer (*Favorável* ou *Contrário*) emitido pelo Tribunal de Contas e como variáveis independentes os índices calculados;
- 3) Analisar o modelo obtido com o objetivo de avaliar situações futuras de tipos de parecer e/ou inferir sobre a pertinência e interesses gerenciais, para os municípios, em torno do ponto de congruência discutido.

3 – Procedimentos Metodológicos

Em razão da disponibilidade imediata de dados e o conhecimento que um dos autores tem, fruto de atuação profissional na área foco deste estudo, definiu-se o Estado da Paraíba (PB) como o *locus* das análises empreendidas.

A Paraíba é um importante Estado do Nordeste Brasileiro, com população de 3.201.144 habitantes, sendo que 2.052.066 formam a população urbana. A Paraíba tem 223 municípios, com 52 emancipados em 1996. A partir das publicações no Diário Oficial, relacionaram-se dois conjuntos de municípios que obtiveram seus pareceres, já confirmados após os recursos cabíveis, do Tribunal de Contas do Estado. No primeiro grupo (Grupo 1), os municípios que receberam parecer *Favorável* à Aprovação das Contas. No segundo grupo (Grupo 2), os municípios que receberam parecer *Contrário* à Aprovação das Contas. Em seguida, a partir da base de dados FINBRA (Finanças do Brasil) no sítio www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp que disponibiliza os dados da execução orçamentária dos municípios brasileiros, identificaram-se aqueles municípios que apresentassem todas as variáveis necessárias para o cálculo dos indicadores integrantes de modelo proposto por *Matias e Campello(2000)*, que será detalhado na revisão dos marcos teóricos.

A condição para o município participar da amostra era que tivesse parecer *Favorável* ou *Contrário* já confirmado e, ao mesmo tempo, apresentasse os dados de balanço suficientes para o cálculo dos índices. Após os cruzamentos, foi possível relacionar 130 municípios, sendo 65 com parecer Favorável e 65 com parecer Contrário, todos para o ano de 2001, em razão dos prazos confirmatórios de parecer estarem ainda em tramitação para anos mais recentes. Utilizando-se a planilha eletrônica Excel cumpriu-se os seguintes procedimentos:

- a) Calcular os 14 índices integrantes do Modelo de Matias e Campello, para todos os 130 municípios;
- b) Calcular a regressão admitindo-se como intervalo de variável dependente Y, a condição de parecer sendo 1 para Favorável e 2 para Contrário, considerando-se todo o intervalo para os 130 municípios. Como variáveis independentes X, os 14 índices do modelo;
- c) Admitir nível de significância de 5% e observar o *Valor-P* obtidos nos parâmetros fornecidos, para cada uma das 14 variáveis independentes;

- d) Eliminar uma a uma, começando por aquelas com *Valor-P* maior, calculando novamente a regressão e observando os novos *Valor-P*, até a obtenção do conjunto de variáveis com *Valor-P* menor do que 5%;
- e) Definir a função discriminante com as variáveis independentes com *Valor-P* menor do que 5%;
- f) Calcular o escore discriminante para cada município, a partir da regressão múltipla obtida;
- g) Reclassificar os grupos em função dos escores calculados;
- h) Calcular o grau de eficácia do modelo definido e proceder às análises.

5 – Revisão dos Marcos Teóricos

5.1 – Perspectivas de Atuação do Controle Externo

O Controle Externo, nos termos do art. 70 da CF/88, foi instituído com objetivo de realizar fiscalização de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial em todo âmbito da administração pública, sendo que tal atividade está a cargo do Poder Legislativo com auxílio das Cortes de Contas.

Os Tribunais de Contas, quando da suas prerrogativas de fiscalização, buscam previamente verificar se o sistema de controle interno está funcionando adequadamente e o grau de confiabilidade com que os relatórios contábeis produzidos podem fomentar a emissão de parecer sobre as prestações de contas anuais.

O Controle Externo, juntamente com o Controle Interno, utiliza o processo de auditoria que, segundo Araújo (1998, p.15), consiste na “*confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou seja, é a comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer*”. Pode-se inferir então que auditoria é um conjunto de procedimentos técnicos aplicados sobre determinada ação, objetivando verificar se os relatórios e as informações, decorrentes dessa relação, são adequados e justos e se eles foram ou são realizados em conformidade com as normas, regras, orçamentos e objetivos previamente estabelecidos.

5.1.1 – Tipos de Auditorias

Em função da não existência de uma classificação uniforme para a atividade auditorial aceita por todos, tem sido comum encontrar, tanto na literatura técnica, como no meio acadêmico, uma variação imensa de classificação dos tipos de auditoria. Tendo em vista a natureza desta pesquisa, adotou-se a classificação utilizada por Diniz (2003, p. 5), qual seja:

- Auditoria Fiscalizadora;
- Auditoria de Gestão;
- Auditoria Integrada.

A Auditoria da fiscalização abrange a auditoria contábil/financeira e a auditoria da legalidade, tendo como escopo principal certificar a adequação dos controles internos e apontar as irregularidades, sob a ótica financeira e patrimonial, bem como dos registros delas decorrentes. Conforme Atricon (1998 p.23):

“A auditoria de gestão ou operacional consiste no exame de sistemas, critérios, políticas e procedimentos utilizados pela entidade, no que se refere ao planejamento estratégico definido pelos dirigentes do órgão. O principal resultado a ser alcançado é a identificação de desvios relevantes na gestão do órgão, de modo que possam ser apontadas atividades e/ou departamentos que estão fora do padrão de desempenho esperado pela entidade”.

Quando exercida sobre órgãos governamentais, ela atua, concomitantemente, com a auditoria da legalidade, pois a essência de qualquer controle sobre recursos públicos tem como finalidade precípua à verificação, não somente da observância dos princípios da economia, da eficiência e da eficácia, como também da legalidade dos atos da administração.

A auditoria integrada, denominada também de auditoria de amplo escopo ou de grande amplitude, consiste na execução combinada da auditoria da legalidade com a auditoria de gestão. Através dela, é feito um exame que proporciona uma avaliação independente, objetiva e construtiva da extensão com que os recursos financeiros, humanos e físicos são gerenciados, no que tange à economia, eficiência e eficácia.

Esta forma de Auditoria visa relacionar os diferentes aspectos das auditorias em um só programa, sistematizando as ações de modo a evitar o re-trabalho que eventualmente poderia advir quando da execução dos vários tipos de auditorias isoladamente.

5.1.2 – Tipos de Parecer

Ao apreciar as contas do executivo municipal, as Cortes de Contas emitem um parecer abrangendo todos os atos de índole orçamentária, contábil e financeira do Prefeito. Esta decisão, segundo apresenta Citadine, (1995, p. 42), *“a clara natureza de atividade de apoio ao Poder Legislativo e serve de suporte para que o Parlamento julgue a ação do governo, verificando se houve uma correta execução das leis votadas e se o orçamento não foi violado”*.

Por outro lado, cumpre destacar que esta apreciação das contas gerais é expressa através de parecer que, em conformidade com a Resolução Normativa TCE/PB nº 07/03 apresenta-se com as seguintes conotações: Parecer Favorável ou Parecer Contrário à aprovação das contas anuais.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba disciplina que a emissão de Parecer Favorável se dará, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável. Já no tocante ao Parecer Contrário é emitido quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) Omissão no dever de prestar contas;
- b) Prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) Dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
- d) Desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou de valores públicos; e
- e) Prestação de Contas Anuais não guarda consonância com os balancetes Mensais, Relatório da Execução Orçamentária e o Relatório da Gestão Fiscal apresentado.

5.2 – Congruência entre o Controle Interno e o Controle Externo

A existência de um adequado sistema de controle interno é de extrema importância para a administração pública e em particular para o controle externo. Para a repartição pública, afirma Machado e Reis (1997, P.165), *“representa uma ferramenta de grande valiosidade na detecção de falhas operacionais dos procedimentos adotados e na manutenção da integridade da entidade”*.

Para o controle externo, ele é importante na medida em que possibilita um exame prévio da situação do órgão auditado. Ademais, a própria Carta Política determina que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou

ilegalidade, deverão dar conhecimento ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária (CF, art. 74, §1º). Os sistemas de controle externo e interno devem se complementar numa única relação operacional, pois o controle interno torna-se suporte do externo através da fácil acessibilidade do fluxo de informações e acompanhamento das contas públicas, esta interação é importante principalmente quando há ocorrências questionáveis, irregularidades e desvios constatados durante a execução dos programas governamentais.

Sabe-se que a maior incidência de fraudes ainda ocorre por deficiência, ou pela própria inexistência, do controle interno, o que nos dá a dimensão do papel preponderante desse controle, tanto na prevenção, quanto na descoberta de fraudes ou erros na repartição (Diniz, 2002). Portanto, eles devem, periodicamente, serem revistos e fortalecidos, para estarem sempre aptos a atenderem os fins estabelecidos na Constituição.

Para bem desempenhar as suas funções, o controle externo necessita da efetiva atuação do Sistema de Controle interno que, por meio de um sistema bem estruturado e atuante (em razão de sua intimidade com as ações da administração), sistemas de informações de base contábil, relatórios e demonstrativos produzidos, oferecem toda a estrutura necessária para atuação do Controle Externo. A Lei 4.320/64 dedica o Capítulo IV para disciplinar a elaboração de tais demonstrativos:

Art. 101 - Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos nºs 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Assim como expõe Kohama (2000, p. 15), o objetivo destas peças é refletir um resultado, correspondendo às variações ocorridas no exercício analisado. Fica claro que, além destas quatro peças correspondentes aos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, outras existem para demonstrar com detalhes as discriminações e especificações necessárias ao entendimento e esclarecimento de seu conteúdo, o que é feito a partir dos anexos estabelecido pela mencionada lei que se apresenta como “Demonstrativos Comparativos”.

5.3 – Modelos Contabilométricos de Análise Discriminante (AD)

Um dos principais ferramentais da estatística é análise multivariada, que permite através de métodos quantitativos, medir as relações entre variáveis de estudo, possibilitando a predição do comportamento dessas variáveis em períodos futuros. Entre as técnicas de análise multivariada, a análise discriminante é utilizada para segregar variáveis em grupos a partir de um fator que representa o limite (corte) entre os grupos e possibilitando a predição do agrupamento de uma nova observação.

As outras técnicas estatísticas de análise multivariada são: Regressão Múltipla, Análise de Variância e Covariância Multivariada, Análise Combinada ou Conjunta (*Conjoint*), Análise de Canônica de Correlação, Análise de Estratos (*Cluster*), dentre outras (Brandão e Rozo, 2004).

A análise discriminante vem sendo tradicionalmente aplicada em finanças na concessão de crédito empresarial. Entretanto, sua aplicação vai além e permite ao gestor público ou privado identificar a eficiência na alocação de recursos, determinação de clientes mais rentáveis, identificação de cidades que adicionam valor ao Estado, etc. Em 1968, Edward Altman utilizou pela primeira vez a análise discriminante para eliminar critérios arbitrários na seleção dos índices para a determinação da situação de uma empresa. O primeiro estudo aplicado em empresas brasileiras, utilizando a técnica de análise discriminante, foi realizado em 1974 por Kanitz; este modelo ficou sendo conhecido como *Termômetro de Insolvência*. Outros estudos foram desenvolvidos em seguida, como os de

Roberto Elizabetsky (1976), Alberto Borges Matias (1978) e José Pereira da Silva (1982), (Brandão e Rozo, 2004).

A grande diferença, do ponto de vista estatístico, entre análise discriminante e outras técnicas de análise multivariada, é que aquela se utiliza de variável dependente categórica (ou não métrica), nas demais técnicas a variável dependente é contínua (Ragsdale, 1998). Esta característica é que permite a esta análise *discriminar* variáveis em grupos distintos. A variável dependente é denominada de variável *discreta ou categórica*. As variáveis são discretas quando representam classes (categorias) de uma determinada população ou amostra. São exemplos de variáveis discretas: cliente rentável, cliente não rentável, empresa solvente ou insolvente, prefeitura com parecer favorável ou desfavorável pelo tribunal de contas, etc. A variável independente analisada no modelo, possui característica *contínua (métrica)*, ou seja, é medida por unidade constante. São exemplos dessas variáveis: a renda de um cliente, a quantidade produzida de mercadoria, os índices de balanço de uma organização pública ou privada, etc.

Outro conceito importante refere-se as médias das variáveis independentes de uma série analisada. A partir do cálculo das médias das variáveis independentes, é possível identificar o ponto centróide de cada grupo, cujas coordenadas são as médias das séries consideradas (Ragsdale, 1998, Rozo & Brandão, 2004). Para se obter uma predição da classificação de uma nova observação, a partir da observação de uma população ou amostra, é necessário o cálculo *do coeficiente discriminante*. Este coeficiente representa a ponderação das variáveis independentes em função das variâncias entre grupo e entre as variáveis pertencentes ao mesmo grupo. Em uma regressão linear estes coeficientes são conhecidos como intercepto da reta (a) e coeficiente angular (b) (Ragsdale, 1998).

A partir do cálculo dos coeficientes discriminantes, é possível estabelecer uma equação linear, denominada *função discriminante*. A função discriminante permite conhecer o valor do *score discriminante*, dos dados analisados. Este score corresponde ao valor encontrado após a aplicação da função discriminante. A média das médias do score discriminante de cada grupo determinará o *ponto de corte* entre os mesmos. O ponto de corte será o limite entre os dois grupos, ou seja, ele é o determinante para classificar uma nova observação.

5.3.1 – Análise Discriminante para Dois Grupos

A técnica a ser aplicada na análise discriminante para dois grupos será a análise de regressão simples ou múltipla. É importante destacar que a técnica de regressão é utilizada para se conhecer a função discriminante, a partir daí utiliza-se as técnicas de análise discriminante. O uso da regressão é limitado à análise de dois grupos que se pretende discriminar.

Inicialmente o cálculo consiste em encontrar o intercepto e o coeficiente angular (coeficiente discriminante). Após este cálculo é determinada a equação linear da reta (função discriminante). A função discriminante é dada pela seguinte fórmula (regressão múltipla):

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_nX_n$$

Onde:

Y= score discriminante;

a= coeficiente discriminante;

b= coeficiente discriminante;

X1=Variável independente1;

X2= Variável independente2.

É importante identificar o percentual de acerto da função discriminante após o cálculo dos escores. Este nível de acerto determinará a acurácia da função em predizer. Para tanto, é necessário aplicar a equação da reta encontrada, nas observações da amostra utilizada, e comparar com a classificação realizada *a priori*.

Como mencionado anteriormente, a técnica de regressão limita-se ao estudo de análise discriminante a dois grupos. Isto decorre da dificuldade (linear) de se relacionar as variáveis dependente e independente, a partir da observação de mais de dois grupos. Para resolver esta questão é necessário um modelo que procure medir as distâncias dos pontos de cada variável ao ponto centróide de cada grupo. Neste sentido, as observações seriam identificadas a partir da sua proximidade (menor distância) com o ponto centróide.

O modelo Euclidiano pode ser utilizado como instrumento para se chegar à análise discriminante para mais de dois grupos, entretanto, limita-se por não contemplar as variâncias das variáveis independentes. Neste contexto o modelo Mahalanobis distance measure, é o mais indicado para solucionar a análise discriminante para mais de dois grupos. Para maior aprofundamento ver Brandão & Rozo (2004) e Ragsdale (1998).

5.4 – Modelo de Indicadores Proposto por Matias & Campello

A literatura técnica sobre contabilidade pública, costuma enfatizar o sistema contábil a partir de um enfoque predominante de escrituração e, também, de detalhamento dos demonstrativos previstos e exigidos na legislação específica.

A disponibilidade de ferramentas gerenciais aplicadas no contexto da administração pública municipal, por outro lado, é significativamente escassa, sugerindo um distanciamento radical entre o ambiente de atuação das entidades privadas e aquele onde atuam as entidades da administração pública. Pensa-se que esse distanciamento é fruto de uma postura cultural dos profissionais que atuam nas entidades da administração pública, que cumprem o registro e acompanhamento do ciclo orçamentário com um viés focado no controle externo como usuário quase que exclusivo, relegando a produção de informações gerenciais destinadas aos gestores a um plano secundário.

A partir da obra *Administração Financeira Municipal* editada pela Atlas em 2000, de autoria de Alberto Borges Matias e Carlos A. G. B Campello, descortina-se uma perspectiva singular, sobre a possibilidade de aplicação de ferramentas gerenciais no âmbito da gestão municipal.

O interesse deste estudo volta-se para o conjunto de indicadores financeiros sugeridos, por Matias e Campello(2000), na medida em que o objetivo é estabelecer uma função discriminante conjugando com o tipo de parecer do controle externo obtido por cada município. A obtenção das variáveis independentes considerou, inicialmente, a definição das métricas contábeis para cada município, oriundas da base FINBRA (Finanças do Brasil) para o ano de 2001. A tabela 1 a seguir explicita tais métricas, formadas por 23 indicadores contábeis.

Tabela 1 – Indicadores Contábeis na Administração na Administração Pública

Ativo Total	Passivo Total	Receita Total	Receita Orçamentária Líquida	Receitas Tributárias	Receitas de Transferência
Receitas de Capital	Receitas FPM	Receitas ICMS	Receitas Próprias + ICMS	Receitas Extras orçamentárias	Receita Corrente Líquida
Despesa Orçamentária Líquida	Despesa Corrente Líquida	Despesas de Custeio	Despesas com Pessoal	Juros da Dívida Fundada	Despesa de Capital Líquida
Ativo Financeiro	Ativo	Passivo	Passivo Permanente		Despesa

--	--	--	--	--

A tabela 2 a seguir, elenca os indicadores produzidos, juntamente com a explicação individual.

Tabela 2 – Indicadores de Desempenho da Administração Pública

INDICADORES	REPRESENTAÇÃO
INDICADOR DE ENDIVIDAMENTO	
Endividamento = (Passivo Financeiro – Ativo	Verifica o número de períodos em que se quitaria o
INDICADORES DE ESTRUTURA DE CAPITAL	
Acúmulo de Capital Próprio = (Ativo Total – Passivo	Indica a parcela do passivo total que é proveniente de
Utilização de Capitais de Terceiros = (Passivo	Indica a parcela do passivo total que é proveniente de
INDICADORES DE ATIVOS	
Comprometimento de Ativos = (Passivo Financeiro –	Fornece a parcela dos ativos que estão comprometidos
Ativos Imobilizados = (Ativo Permanente ÷ Ativo	Representa a parcela não disponível em curto prazo.
Ativos Disponíveis = (Ativo Total – Ativo	Representa a parcela disponível em curto prazo.
INDICADORES DE LIQUIDEZ	
Comprometimento Patrimonial = (Ativo Financeiro ÷	Representa a parcela das obrigações que as
Necessidade de Recursos = (Passivo Financeiro –	Representa a parcela da capacidade atual de caixa que
Liquidez Orçamentária = (Despesa Liquidada +	Representa a relação entre os valores de desembolso
INDICADOR DE ESTRUTURA DE RECEITAS	
Participação de Receitas Tributárias = (Receita	Indica a relação entre as receitas próprias municipais
INDICADORES DE ESTRUTURA DE DESPESAS	
Financiamento das Dívidas de Custeio = (Receitas	Indica a parcela das despesas de custeio financiadas
Despesa com Pessoal = (Despesas com Pessoal ÷	Indica a parcela das receitas correntes comprometidas
INDICADORES DE RESULTADOS	
Capacidade de Geração própria de Poupança =	Indica a parcela das receitas correntes próprias que
Cobertura Corrente Própria = (Receitas Tributárias ÷	Indica a participação das receitas correntes próprias

Adaptado de Matias e Campello (2000)

6 – Formatação dos Dados

A tabela 3 apresenta os 130 municípios integrantes da amostra, com a indicação dos grupos preditos, se portadores de parecer Favorável ou Contrário. Após a utilização da ferramenta Regressão, na planilha eletrônica Excel, foram selecionados dois indicadores que apresentaram *Valor-P* menor do que o nível de significância admitido de 5%.

Tabela 3 – Grupos Preditos de Municípios com Pareceres Favorável e Contrário.

Grupo - 1 (Parecer do TCE -Favorável)				Grupo - 2 (Parecer do TCE - Contrário)			
MUNICÍPIO	Hab.	MUNICÍPIO	Hab.	MUNICÍPIO	Hab.	MUNICÍPIO	Hab.
Alagoa Grande	29.169	Monteiro	10.562	Água Branca	8.377	Itabaiana	25.20
Alagoa Nova	18.575	Nazarezinho	9.421	Araçagi	18.095	Itapororoca	14.63
Aparecida	5.894	Nova Floresta	6.457	Areia	26.131	Juru	10.04
Areia de	2.104	Nova Olinda	20.663	Areial	6.039	L. de Dentro	7.086
Baía da Traição	6.483	Paulista	11.266	Aroeiras	19.520	Lastro	3.118
B. de Santa	13.127	Pedras de Fogo	25.861	Bananeiras	21.810	Mãe d'Água	3.459
Bayeux	87.561	Piancó	14.872	B. S. Miguel	5.162	Mamanguape	38.77
B. Batista	2.559	Pirpirituba	10.198	B. Brejo do Cruz	7.011	Manaíra	10.47
Boa Ventura	6.588	Poço Dantas	3.828	B. de Santa Fé	9.230	Marcação	6.203
Borborema	4.730	Pombal	31.954	Boqueirão	15.867	Maturéia	5.032
Cabaceiras	4.290	Prata	3.425	B. do Cruz	11.868	Monte Horebe	4.112
Cacimba de	3.577	Princesa Isabel	18.231	B. dos Santos	5.948	Ouro Velho	2.823
Cacimbas	6.979	Puxinanã	11.981	C. dos Índios	7.834	Picuí	17.89

Caiçara	7.325	Riachão do Poço	3.694	Capim	4.180	Pilar	10.27
Cajazeiras	54.715	R.S. Santo Antonio	1.334	Casserengue	6.568	R.do Bacamarte	3.948
Caldas Brandão	5.155	Riacho dos Cavalos	8.064	Caturité	4.183	Santa Inês	3.548
C. de Santana	9.388	Santa Luzia	14.012	Conceição	17.931	São Bento	26.22
Catingueira	4.748	Santa Terezinha	4.728	Condado	6.495	S.D. de Pombal	2.498
Curral Velho	2.558	São Bentinho	3.589	Conde	16.413	São Francisco	3.464
Dona Inês	10.227	São José de Caiana	5.737	Coremas	15.130	S.J Lagoa	7.184
Esperança	28.166	S.J Espinharas	5.109	C.E. Santo	14.081	S.J de Piranhas	17.87
Imaculada	11.577	São José de	4.970	Cuité	19.946	S.S.L. de Roça	10.02
Itaporanga	21.123	S.J.B do Cruz	1.532	C. Mamanguape	6.124	Sapé	47.35
Jacaraú	14.117	São Miguel de	6.086	Cuitegi	7.254	Serra Grande	2.855
Jericó	7.416	S.S do Umbuzeiro	2.894	Curral de Cima	5.323	Serra Redonda	7.307
Juazeirinho	14.873	Serra Branca	12.275	Damião	3.645	Serraria	6.678
Juipiranga	9.647	Sertãozinho	3.444	Diamante	6.920	Sobrado	6.885
Malta	5.692	Sossêgo	2.598	Fagundes	11.892	Solânea	30.65
Mari	4.086	Tenório	2.473	Frei Martinho	2.923	Sousa	62.63
Matinhas	2.427	Uiraúna	13.681	Gado Bravo	8.521	Sumé	15.03
Mato Grosso	13.231	Várzea	2.051	Gurinhém	13.182	Tavares	13.58
Mogeiro	3.969	Zabêle	1.853	Gurjão	2.789	Umbuzeiro	9.192
Montadas	27.687			Igaracy	6.307		

Após a digitação dos valores correspondentes às métricas para cada um dos 130 municípios indicados, foi possível gerar 14 índices também para cada município, totalizando 1.820 índices no total. Os índices formatados estão indicados na tabela 4 abaixo, todos integrantes do modelo de Matias e Campelo (2000), já comentado.

Tabela 4 – Índices considerados no Cálculo da Regressão

Endividamento	Acúmulo de Capital Próprio	Utilização de Capitais de Terceiros	Comprometimento de Ativos	Ativos Imobilizados	Ativos Disponíveis	Comprometimento Patrimonial
Necessidade de Recursos	Liquidez Orçamentária	Participação de Receitas Tributárias	Financiamento das Dívidas de Custeio	Despesa com Pessoal	Capacidade de Geração de Poupança	Cobertura Corrente de Própria

O resultado da regressão, após as exclusões de índices com *Valor-P* maior do que 5% indicou os dois índices abaixo.

RESUMO DOS RESULTADOS					
<i>Estadística de regressão</i>					
R múltiplo	0,332762153				
R-Quadrado	0,11073065				
R-quadrado ajustado	0,096726409				
Erro padrão	0,477041851				
Observações	130				
ANOVA					
	<i>gl</i>	<i>SO</i>	<i>MO</i>	<i>F</i>	<i>F de significação</i>
Regressão	2	3,599	1,7993731	7,90693652	0,000580251
Residuo	127	28,9	0,2275689		
Total	129	32,5			
	<i>Coefficientes</i>	<i>Erro padrão</i>	<i>Stat t</i>	<i>Valor-P</i>	
Interseção	0,608563389	0,228	2,664679	0,008706331	
Despesa c/ Pessoal	0,97742285	0,393	2,4876448	0,014155203	
Capacidade de Geração	-0,057966581	0,02	-2,8439814	0,005194465	

A função discriminante obtida é:

$$Z = 0,6085 + 0,9774.X1 + (-0,05796.X2)$$

A tabela 5 a seguir evidencia a aplicação da função discriminante para cada um dos 130 municípios.

Tabela 5 – Aplicação da Função Discriminante

Situação do Parecer TCE Favorável- Grupo 1						
MUNICÍPIO	População Total	Despesa com Pessoal	Capacidade de Geração de	Escore Discriminante	Grupo Predito	Classificação Incorreta
Alagoa Grande	29.169	0,51313792	-7,861287196	1,565808053	2	***
Alagoa Nova	18.575	0,45350434	-12,28250357	1,763803628	2	***
Aparecida	5.894	0,45470644	-8,639240934	1,553791112	2	***
Areia de Barúnas	2.104	0,34548598	-6,92660866	1,347761101	1	
Baía da Traição	6.483	0,45575926	-8,396403203	1,540743684	2	***
Barra de Santa Rosa	13.127	0,43492627	-10,9620638	1,669103615	2	***
Bayeux	87.561	0,4865773	-2,144590009	1,208469709	1	
Bernardino Batista	2.559	0,35813907	-7,489581334	1,392762116	1	
Boa Ventura	6.588	0,09350763	-7,587955094	1,139807696	1	
Borborema	4.730	0,42784954	-7,028979984	1,434199244	1	
Cabaceiras	4.290	0,40335107	-7,577369607	1,442042152	1	
Cacimba de Areia	3.577	0,36072272	-8,214654894	1,437317476	1	
Cacimbas	6.979	0,48267147	-12,65834809	1,814098666	2	***
Caiçara	7.325	0,41332072	-8,247985165	1,490659999	1	
Cajazeiras	54.715	0,50097025	-4,303490217	1,347681773	1	
Caldas Brandão	5.155	0,43024898	-6,564955843	1,409646617	1	
Campo de Santana	9.388	0,49465831	-8,91277157	1,608696615	2	***
Catingueira	4.748	0,33800126	-7,958119062	1,40023849	1	
Curral Velho	2.558	0,06711459	-6,549478466	1,05381359	1	
Dona Inês	10.227	0,41018452	-9,404123907	1,554612015	2	***
Esperança	28.166	0,44921801	-6,800689283	1,441852035	1	
Imaculada	11.577	0,42972224	-12,58406767	1,758039102	2	***
Itaporanga	21.123	0,0317604	-5,745738274	0,972667533	1	
Jacarau	14.117	0,4261242	-12,8892967	1,772215374	2	***
Jericó	7.416	0,41302029	-7,415093742	1,442086488	1	
Juazeirinho	14.873	0,51098005	-7,233313588	1,527297423	2	***
Juipiranga	9.647	0,40953947	-4,912100022	1,293594269	1	
Malta	5.692	0,12185032	-7,102389931	1,139363935	1	
Mari	4.086	0,48555337	-10,18240429	1,673393506	2	***
Matinhas	2.427	0,36683495	-6,466878631	1,341979095	1	
Mato Grosso	13.231	0,39210779	-6,096193959	1,345194019	1	
Mogeiro	3.969	0,45675992	-6,603433619	1,437789436	1	
Montadas	27.687	0,50353052	-8,444691673	1,590235529	2	***
Monteiro	10.562	0,45346101	-7,03559945	1,459616188	1	
Nazarezinho	9.421	0,45216467	-8,150018371	1,522948164	2	***
Nova Floresta	6.457	0,51817067	-6,746788307	1,506123492	2	***
Nova Olinda	20.663	0,47915823	-10,10773017	1,66281415	2	***
Paulista	11.266	0,45169255	-8,4681973	1,540930451	2	***
Pedras de Fogo	25.861	0,51590485	-3,438017164	1,312110677	1	
Piancó	14.872	0,34289496	-8,844289847	1,456389993	1	
Pirpirituba	10.198	0,43383871	-8,446704709	1,522233842	2	***
Poço Dantas	3.828	0,35148736	-8,393588963	1,438662814	1	
Pombal	31.954	0,3106386	-5,818004728	1,249438493	1	
Prata	3.425	0,53492961	-7,286820144	1,553807855	2	***
Princesa Isabel	18.231	0,49651254	-8,579328312	1,591180415	2	***
Puxinanã	11.981	0,51666291	-10,74078388	1,736168038	2	***
Riachão do Poço	3.694	0,44170528	-7,415866456	1,470168644	1	
Riacho de Santo	1.334	0,38426539	-6,236147003	1,345641281	1	
Riacho dos Cavalos	8.064	0,12886577	-8,885727718	1,249594984	1	
Santa Luzia	14.012	0,35277643	-5,939403481	1,297662041	1	
Santa Terezinha	4.728	0,34359522	-6,43299143	1,317299723	1	
São Bentinho	3.589	0,34070269	-7,102792163	1,353298558	1	

São José de Espinharas	5.109	0,33896136	-8,068891618	1,407598027	1	
São José de Princesa	4.970	0,45675992	-6,603433619	1,437789436	1	
São José do Brejo do	1.532	0,35366304	-6,697737613	1,342486669	1	
São Miguel de Taipu	6.086	0,50792251	-6,728017419	1,495018623	1	
São Sebastião do	2.894	0,08702777	-7,458961005	1,125996787	1	
Serra Branca	12.275	0,47235253	-9,110136201	1,59833499	2	***
Sertãozinho	3.444	0,40457868	-6,981741114	1,408715494	1	
Sossêgo	2.598	0,50263404	-6,839445922	1,496308673	1	
Tenório	2.473	0,44406294	-6,394826909	1,4132869	1	
Uiraúna	13.681	0,48581955	-8,10703143	1,553351412	2	***
Várzea	2.051	0,45339414	-6,526652141	1,430048884	1	
Zabêlé	1.853	0,24796247	-6,868370727	1,24906354	1	
Situação do Parecer TCE Contrário – Grupo -2						
MUNICÍPIO	População Total	Despesa com Pessoal	Capacidade de Geração de Poupança	Escore Discriminante	Grupo Predito	Classificação Incorreta
Água Branca	8.377	0,45796656	-8,424183538	1,544511482	2	
Araçagi	18.095	0,49367461	-12,79500031	1,832774648	2	
Areia	26.131	0,55318742	-11,2860366	1,803474368	2	
Areial	6.039	0,46775446	-8,997642087	1,587319827	2	
Aroeiras	19.520	0,573069	-13,76302243	1,966489472	2	
Bananeiras	21.810	0,32714338	-14,36684789	1,761117849	2	
Barra de São Miguel	5.162	0,44719834	-7,930779496	1,505385436	2	
Belém do Brejo do Cruz	7.011	0,3332869	-8,148718095	1,406678947	1	***
Bonito de Santa Fé	9.230	0,31732195	-9,087380552	1,445485488	1	***
Boqueirão	15.867	0,4655446	-8,448215091	1,553311458	2	
Brejo do Cruz	11.868	0,4245589	-8,777668367	1,532348379	2	
Brejo dos Santos	5.948	0,4716593	-8,085901201	1,538286014	2	
Cachoeira dos Índios	7.834	0,5498253	-10,27762346	1,741733887	2	
Capim	4.180	0,57270616	-8,211722725	1,644344962	2	
Casserengue	6.568	0,49644978	-9,997315478	1,673314942	2	
Caturité	4.183	0,50395699	-7,174984831	1,517051806	2	
Conceição	17.931	0,4410699	-11,43215651	1,702358206	2	
Condado	6.495	0,33725459	-8,133785072	1,409691436	1	***
Conde	16.413	0,49538278	-2,970476105	1,264950184	1	***
Coremas	15.130	0,3501681	-8,783202473	1,459957903	1	***
Cruz do Espírito Santo	14.081	0,4460104	-6,160302158	1,401595801	1	***
Cuité	19.946	0,34843065	-7,983113407	1,411881254	1	***
Cuité de Mamanguape	6.124	0,56955099	-9,846917062	1,736047652	2	
Cuitegi	7.254	0,442734	-8,798260857	1,551306813	2	
Curral de Cima	5.323	0,53061091	-8,548161169	1,62270229	2	
Damião	3.645	0,47044601	-8,493967442	1,560754315	2	
Diamante	6.920	0,50225734	-8,754086367	1,606925645	2	
Fagundes	11.892	0,46592645	-13,16112358	1,826875883	2	
Frei Martinho	2.923	0,41483023	-8,457176232	1,504261525	2	
Gado Bravo	8.521	0,41549393	-10,45798954	1,620890539	2	
Gurinhém	13.182	0,50277196	-11,54470517	1,769191274	2	
Gurjão	2.789	0,49236175	-7,304113219	1,513203482	2	
Igaracy	6.307	0,58626339	-9,215631479	1,715789265	2	
Itabaiana	25.207	0,55044299	-5,752295847	1,480019867	1	***
Itapororoca	14.633	0,59148221	-8,998128912	1,70828238	2	
Juru	10.045	0,333491	-10,11312945	1,520748649	2	
Lagoa de Dentro	7.086	0,44408154	-8,953510398	1,561623218	2	
Lastro	3.118	0,4190315	-9,187296526	1,550690513	2	
Mãe d'Água	3.459	0,33205699	-7,957787753	1,394409224	1	***
Mamanguape	38.772	0,54043978	-4,461403936	1,395413909	1	***
Manaíra	10.473	0,07900528	-9,034040467	1,209457385	1	***
Marcação	6.203	0,45442917	-10,37134787	1,653924412	2	
Maturéia	5.032	0,37490446	-7,90080803	1,432986401	1	***
Monte Horebe	4.112	0,32671434	-8,549414166	1,423481759	1	***

Picuí	17.896	0,39412431	-8,056728872	1,460810521	1	***
Pilar	10.274	0,42802629	-9,772027123	1,593377059	2	
Riachão do Bacamarte	3.948	0,5248279	-6,127465156	1,476730378	1	***
Santa Inês	3.548	0,64156334	-6,799748187	1,629800209	2	
São Bento	26.225	0,30449323	-7,676006035	1,351133855	1	***
São Domingos de	2.498	0,41192984	-7,79676817	1,463145019	1	***
São Francisco	3.464	0,43005769	-7,505111191	1,463957231	1	***
São José da Lagoa	7.184	0,51343547	-9,431557375	1,657122083	2	
São José de Piranhas	17.876	0,4995938	-8,63319308	1,597314471	2	
São S. de Lagoa de	10.026	0,51072183	-9,555098622	1,661630973	2	
Sapé	47.353	0,49220647	-4,778806539	1,366668317	1	***
Serra Grande	2.855	0,47464807	-9,249736138	1,608670836	2	
Serra Redonda	7.307	0,46195881	-7,2022626	1,477583022	1	***
Serraria	6.678	0,47911937	-9,434357402	1,623743048	2	
Sobrado	6.885	0,43780067	-8,354052551	1,520735623	2	
Solânea	30.658	0,42012849	-8,402989135	1,506299118	2	
Sousa	62.635	0,44709707	-4,21461399	1,289873038	1	***
Sumé	15.035	0,28142115	-9,700232958	1,445920184	1	***
Tavares	13.584	0,45059169	-11,26269702	1,701842034	2	
Umbuzeiro	9.192	0,39977163	-10,20591319	1,590911207	2	
Média do Grupo 1	11.209	0,39872	-7,7002593695	1,4446346748	0,64615	
Média do Grupo 2	11.981	0,44849	-8,7712424899	1,5553653252	0,66154	
Ponto de Corte				1,5000000000		
Ponto de Corte Ótimo				1,5000000000		
		0,653846154				

O ponto de corte refere-se a média das médias do escore discriminante de cada grupo. É encontrado a partir do seguinte cálculo: $(1,444346748 + 1,5553653252) \div 2 = 1,50$. Portanto, prefeituras que obtiveram o escore discriminante menor que 1,50 foram classificadas como “situação de parecer favorável” e acima desde valor como “situação de parecer desfavorável”.

7 – Análise dos resultados

A idéia inicial em torno de uma modelagem que indique um possível caminho de congruência entre o controle interno e o controle externo, no âmbito da administração pública municipal, evidenciou algumas informações sugestivas relevantes para uma compreensão alternativa das condições gerenciais vivenciadas nos municípios estudados.

O modelo discriminante produzido, a partir de sucessivas regressões “rodadas”, indicou dois indicadores relevantes, dos 14 integrantes do modelo de Matias e Campello (2000), para explicar a condição da variável dependente, a condição de parecer favorável ou contrário emitido pelo tribunal de contas para os 130 municípios estudados.

O primeiro indicador foi *Despesa com Pessoal*, que evidencia a relação entre o montante de despesas com pessoal e a receita corrente líquida dos municípios. No modelo de Matias e Campello (2000), o índice de Despesa com Pessoal é classificado como *Indicador de Estrutura de Despesa*.

$$DespesaComPessoal = \frac{TotalDaDespesaComPessoal}{ReceitaCorrenteLíquida}$$

Este indicador é explicativo da congruência analisada em razão de sua capacidade de evidenciar aderência com os dispositivos da Lei Complementar 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O artigo 19 da LRF define que a despesa total com pessoal não poderá exceder a 60% da receita corrente líquida nos municípios.

O outro indicador selecionado pelo modelo discriminante foi *Capacidade de Geração Própria de Poupança*, classificado no modelo de Matias e Campelo (2000) como *Indicador de Resultado*.

$$\text{Capacidade De Geração D e Poupança} = \frac{\text{Receitas Trib utárias} - \text{CMS} - \text{Despesas Co rrentes}}{\text{Receitas Trib utárias} - \text{CMS}}$$

Este índice indica a parcela das receitas correntes próprias que sobram como margem de poupança própria. Evidencia, dessa forma, a efetividade da receita própria do município.

A LRF, no artigo 11, define como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional, no caso, do município.

O índice de *Capacidade de Geração de Poupança* é explicativo da congruência entre o controle interno e o controle externo porque traduz vinculação com a base legal definida na LRF, na medida em que demonstra os níveis de efetivação da receita própria, mesmo que indiretamente através de sua disponibilidade para absorver as despesas correntes.

O indicador de *Despesa com Pessoal* é do tipo **quanto menor melhor**. Já o indicador de *Capacidade de Geração de Poupança* é do tipo **quanto maior melhor**. O nível de eficácia obtido pelo modelo discriminante ficou em 0,653846154 para um intervalo de 0, que indica nenhum poder preditivo; até 1 que indica máximo poder preditivo. Tal situação denota que de 100 classificações a posteriori de outros municípios como passíveis de obterem parecer favorável ou contrário do Tribunal de Contas, o modelo é capaz de acertar um pouco mais de 65 casos, mantidas todas as condições das variáveis utilizadas para definição do modelo discriminante.

O modelo de congruência entre o controle interno e o controle externo, de acordo com os dados obtidos, está fortemente ancorado em dispositivos legais incluídos na LRF.

Uma perspectiva de controle gerencial, a partir da visão do controle interno como forma de auxiliar os gestores municipais, com a estruturação de indicadores de desempenho passíveis de serem obtidos através das demonstrações contábeis, não encontrou impacto significativo pelo menos para os 14 indicadores utilizados. No entanto, os 2 indicadores selecionados pela função discriminante são portadores de *um tipo de congruência* entre o controle interno municipal e o controle externo.

O que mais se valoriza nessa congruência é a aderência aos preceitos da legislação, no que se refere aos limites e comportamentos com relação às receitas e despesas públicas.

Não foi possível identificar *outros tipos de congruência*, também previstas na legislação das finanças públicas, a exemplo da mensuração da eficiência, economicidade e resultados nos atos dos gestores públicos. Deve-se questionar sobre a capacidade dos indicadores produzidos refletirem a dimensão de eficácia e desempenho, o que seria um *outro tipo de congruência* também muito relevante.

8 – Conclusões

A hipótese orientadora deste estudo afirma:

SE os sistemas de contabilidade analítica dos municípios, concebidos nos moldes da legislação vigente e de acordo com a boa técnica contábil, são tradutores verazes de todos os atos de gestão consubstanciados nos Princípios Constitucionais da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência; ENTÃO os respectivos pareceres do Controle Externo, a cargo dos Tribunais de Contas, traduzem fielmente as condições

evidenciadas nos relatórios contábeis emitidos a partir dos mesmos sistemas de contabilidade analítica.

A idéia subjacente concebe uma congruência entre o controle interno e o controle externo, a partir dos informes contábeis produzidos nos municípios. A função precípua da contabilidade seria a de prover esta congruência, garantindo que os Princípios Constitucionais para a administração pública, estabelecidos no Artigo 37, fossem integral e completamente atendidos.

Para a verificação dessa hipótese, concebeu-se uma análise a partir de 14 indicadores, aplicados à administração municipal, previstos no modelo de Matias e Campello (2000) definidos como variáveis independentes; e o tipo de parecer emitido pelo Tribunal de Contas (TCE), se favorável ou contrário, como variável dependente.

Os procedimentos de regressão múltipla, com o auxílio da Planilha Excel, selecionaram duas variáveis independentes, de um total de 14 índices, com aderência significativa à variável dependente; a saber: o índice de Despesa com Pessoal e o índice de Capacidade de Geração de Poupança. A função discriminante obtida alcançou um grau de predição de pouco mais de 65%.

A congruência entre o controle interno e o controle externo, considerando os municípios analisados, focou uma preocupação com a adequação das despesas com pessoal aos limites da receita corrente líquida e a efetivação das receitas tributárias ou próprias. Outras dimensões patrimoniais evidenciadas nos outros indicadores descartados pelo modelo, não fazem parte da congruência efetivamente praticada. A hipótese orientadora enunciada, portanto, seria reformulada, após as análises conduzidas, para o seguinte formato:

Os sistemas de contabilidade analítica dos municípios analisados produzem métricas contábeis, base do controle interno, que são suficientes para o cálculo de 14 indicadores que integram o modelo de Matias e Campello (2000); mas só constituem uma congruência restrita com o controle externo a partir de 2 indicadores que evidenciam aderência aos dispositivos da LRF, reduzindo a amplitude inicial da congruência desejada de 100% para uma congruência efetiva de 14,28% ($2/14 \times 100$).

9 – Referências Bibliográficas

- ARAÚJO, Inaldo Paixão Santos, Introdução à auditoria: Breves apontamentos de aula. Salvador: Associados, 1998.
- Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON). Auditoria Governamental. ATRICON, 1998.
- BRANDÃO Claudinei Terra & ROZO, José Danúbio. *Análise Discriminante, capítulo 3 (Coordenadores: CORRAR, Luiz J. & THEÓPHILO, Carlos Renato). Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração.* São Paulo, Atlas, 2004.
- BRASIL. Constituição (1998). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1998. Atualizada até as EC 25 e 26 de 14/2/2000: ed. 6. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 2001.
- BRASIL. Lei Complementar 101 de 4/5/2000. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/>. Acesso em: 19 abril. 2002.
- CITADINE, Antônio Roque: Comentários e Jurisprudência sobre a Lei de Licitações Públicas. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1995.
- DINIZ, Josedilton Alves. Auditoria da legalidade dos atos de admissões nos órgãos governamentais da administração pública direta municipal brasileira. In: XXXVIII Assembléia do CLADEA Lima-Peru: CLADEA, 2003.
- KOHAMA, Hélio. Balanços Públicos: teoria e prática. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO Teixeira Júnior; REIS Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada. 28 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

MATIAS, Alberto Borges e CAMPELLO, Carlos A. G. B. Administração Financeira Municipal. São Paulo. Editora Atlas, 2000.

PARAIBA. Lei Complementar 18 de 05/08/1993, disponível em: <http://www.tce.pb.gov.br/>. Acesso em: 18 abril. 2002.

RASGSDALE, Cliff T. Spreadsheet Modeling and Decision Analysis. Cincinnati, Ohio, South-Western College Publishing, 1998.