

Decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco para com as Contas Municipais: uma Análise Focada no Reflexo de Indicadores Sócio-econômicos

Autores

WIRLA CAVALCANTI REVORÊDO

Universidade Federal de Pernambuco

CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA

Universidade de Brasília

Resumo

Este estudo objetiva verificar se as decisões emanadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco para o exercício de 2000 retratam os indicadores sócio-econômicos dos municípios, por refletirem a capacidade de traduzirem a eficiência, a eficácia, a efetividade e o resultado alcançado pelos gestores públicos; ou se o enfoque das decisões ainda está pautado primariamente na dimensão da legalidade. Para tanto, utilizou-se a análise discriminante. Os testes de hipótese determinaram se as decisões oriundas dos julgamentos do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco refletem o desempenho dos indicadores sócio-econômicos. Os resultados apontam que não há correlação entre o desempenho dos indicadores modelados e as decisões emanadas, o que refletiria uma ênfase nos aspectos legais como contraponto à questão da economicidade e suas espécies – eficiência (constitucional), eficácia e efetividade.

Introdução

O propósito da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes da administração pública brasileira deve evidenciar as dimensões da legalidade, legitimidade e economicidade, subjacentes aos atos dos gestores e responsáveis por bens e valores públicos, conforme prevê o Artigo 70 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Tal perspectiva de evidenciação, a cargo tanto do controle interno, quanto do controle externo, pressupõe relatórios de auditoria ricos em termos conceituais, com a presença de indicadores sócio-econômicos, retratando as dimensões supracitadas. Como consequência, as decisões emanadas pelo Tribunal de Contas seriam um reflexo desses indicadores.

A fiscalização da dimensão da legalidade se materializa com a verificação da adesão dos atos de gestão aos mandamentos legais. Com relação à dimensão da legitimidade, a questão torna-se menos objetiva, em virtude de a questão da legitimidade remeter para a autoridade, com esta não se afirmando apenas através da razão pura, mediante tecnocracia, mas aponta para ordens fenomenológicas do *ser* e do *dever ser*. Trata-se do dever mais do que legal, moral mesmo, de se comportar de determinada maneira, esculpindo os atos de gestão com padrões e características eivadas do senso do *bem comum* (Souza, 2004).

Fiscalizar a economicidade implica a identificação, mensuração e reconhecimento de um conjunto particularmente complexo de fatores que não estão devidamente maturados, ainda, no cotidiano dos atos de gestores públicos brasileiros. Sob a dimensão da economicidade, a atividade administrativa é analisada a partir da ótica econômica. Busca-se a maximização dos benefícios e a minimização dos gastos associados. O gestor deve seguir a opção mais vantajosa para a administração pública, considerando os recursos disponíveis, os objetivos a serem alcançados e as ofertas existentes (Figueiredo, 2001). A economicidade, por outro lado, agrega outros conceitos, representando o gênero do qual a eficiência, eficácia e a efetividade são as espécies. O ato do gestor público é econômico quando, ao mesmo tempo, é

eficiente porque produz mais benefícios com menos recursos; é eficaz porque consegue atingir as metas previamente estabelecidas nos planos e, adicionalmente; é efetivo porque satisfaz às necessidades dos usuários/clientes, agregando resultado mensurável dos níveis de bem-estar alcançados.

Este ensaio, portanto, analisa: se as decisões emanadas pela egrégia Corte de Contas em relação às contas municipais para o exercício de 2000 retratam os indicadores sócio-econômicos, por refletirem a capacidade de traduzirem a eficiência, a eficácia, a efetividade e o resultado alcançado pelos gestores públicos; ou se o enfoque das decisões ainda está pautado primariamente na dimensão da legalidade.

Justificativa

O intento da Carta Magna, nos seus Artigos 70 a 75 é tratar da fiscalização contábil, financeira, orçamentária (operacional e patrimonial, especialmente no Artigo 70), exercida pelo Congresso Nacional (Assembléia Legislativa, na esfera estadual, e Câmara Municipal, no caso de existir município possuidor de Tribunal de Contas Municipal), com o auxílio dos Tribunais de Contas da União (Tribunal de Contas dos Estados e dos Municípios, no âmbito estadual, ou Tribunal de Contas Municipal, caso haja). O objetivo do controle externo é permitir o aperfeiçoamento contínuo do conjunto da administração pública brasileira, considerando-se uma perspectiva de controle gerencial dos entes fiscalizados. O foco do Artigo 74 da Constituição Federal de 1988 é a definição de um sistema de controle interno integrado entre os Poderes da União e, por extensão e previsão constitucional própria, para os Estados e Municípios.

Ao se considerar os aspectos comportamentais envolvidos com o aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos e também o papel disciplinador e formador de opinião subjacente à atuação dos Tribunais de Contas, torna-se relevante investigar sobre os resultados das decisões provenientes de julgamentos emanados pelo Tribunal de Contas: se as mesmas refletem os indicadores sócio-econômicos. De outra forma, se a melhora ou piora de tais indicadores ensejaria uma correlação sobre o tipo de decisão proferida.

Entretanto, alguns dos indicadores sociais possuem periodicidade longa. É o caso dos indicadores elaborados pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (da Organização das Nações Unidas – ONU), o Índice de Desenvolvimento Humano, mais especificamente, o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal, IDH-M, e suas componentes. O último ano publicado foi o referente ao ano de 2000, e a divulgação anterior – a de 1991. Esse período é coincidente com o censo populacional brasileiro, geralmente realizado a cada década. Essa razão foi determinante para utilizar-se das decisões proferidas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco no tocante ao julgamento das contas municipais referentes ao exercício de 2000.

Definição do Problema e Objetivos

A questão central, a ser estudada neste ensaio, tem por objetivo verificar se as decisões emanadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco para o exercício de 2000 refletem os indicadores sócio-econômicos.

Na medida em que os sistemas de informações de base financeira em municípios poderiam não auxiliar a produção de indicadores sócio-econômicos que refletissem o desempenho da gestão, devido à precariedade dos mesmos, e causaria reflexo na deficiência dos órgãos de controle externo em fiscalizar e reportar a partir de tais indicadores. Como consequência, isso conduz a consecução de relatórios, e, por conseguinte, a decisões que poderiam não estar vinculadas ao desempenho de indicadores sócio-econômicos. Com o desígnio de buscar informações sugestivas sobre a questão discutida e a problemática

enfocada, este estudo procura guiar-se pelo seguinte objetivo: “Verificar se as decisões emanadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco para o exercício de 2000 refletem os indicadores sócio-econômicos dos municípios que tiveram suas contas julgadas nesse período” .

Proceder Metodológico

O foco do estudo é pesquisar em torno dos resultados das decisões proferidas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco para o exercício de 2000, referente às contas municipais. Para isso, serão confrontados esses resultados com os indicadores sócio-econômicos. Os indicadores utilizados são aqueles decorrentes do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), e seus componentes, e outros indicadores obtidos no censo demográfico brasileiro. O IDH-M é produzido pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas – ONU), e divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Para atingir o objetivo proposto, realizou-se uma análise discriminante, com os dados tratados a partir do *SPSS – Statistical Package for the Social Sciences*.

Primeiramente, pretendeu-se utilizar uma amostra de 100% dos municípios pernambucanos que tivessem suas contas de 2000 julgadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco e publicadas no Diário Oficial do Estado. A utilização das contas municipais de 2000 deve-se aos seguintes motivos:

- a divulgação dos indicadores sócio-econômicos referem-se a esse ano, em virtude do censo demográfico brasileiro. Isso inclui o Índice de Desenvolvimento Humano, especificamente, o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal, IDH-M, e suas componentes, cuja periodicidade não é anual, sendo o último ano publicado o relativo ao ano de 2000, e a divulgação anterior tendo ocorrido em 1991;
- o exercício de 2000 foi considerado como um ano emblemático, em virtude de ter sido o ano em que fora promulgada a Lei Complementar Federal N.º 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; Em última análise, essa legislação propiciaria, em tese, uma melhora tanto em indicadores de desempenho econômico-financeiros, quanto em indicadores sociais, como o IDH-M, e suas várias componentes.

Em razão de ter-se empregado as decisões que haviam sido objeto de julgamento e publicadas no D.O.E., a amostra foi reduzida para 81% dos 184 municípios pernambucanos, visto que o restante ainda não se ter transitado em julgado até novembro de 2004.

Para tratamento dos dados na análise discriminante, considerou-se a seguinte codificação da variável categórica – decisão emanada:

- a) quando a decisão tiver sido atribuída como regular, ou regular com ressalvas, foi considerada como regular. Inicialmente os autores estavam propensos a considerar “regular” somente as decisões sem ressalvas; uma análise no conjunto de dados mostrou que apenas três municípios apresentaram “regular” como decisão de suas contas para o exercício de 2000;
- b) quando a decisão tiver sido imputada por irregular, até a publicação no D.O.E. em 30 de novembro de 2004, sem que tenha ocorrido, porventura, um julgamento superveniente, em instância recursal, que pudesse alterar a classificação da decisão irregular para o tipo regular, ou regular com ressalva, foi considerada a publicação no Diário Oficial do Estado, até então, como irregular.

Os dados coletados foram analisados para cálculo dos testes envolvendo a análise discriminante, em virtude de o interesse ter-se aplicado na confrontação entre o resultado das decisões e as diversas componentes do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal, inclusive o próprio IDH-M. As considerações finais do estudo, bem como sua conclusão, estão circunscritos, exclusivamente, ao alcance dos dados analisados, especialmente por utilizar-se amostragem intencional não probabilística.

Principais Marcos Teóricos

Eficiência, eficácia e efetividade: indicadores de gestão na administração pública

A entidade pública é composta por subsistemas interdependentes, que interagem entre si, tendo como objetivo maior o cumprimento de sua missão. Desta forma, tem a obrigação de prestar serviços, em tese, com preços inferiores àqueles oferecidos pelas entidades com fins lucrativos, satisfazendo às demandas da sociedade receptora do benefício, para justificar social e economicamente a razão de sua existência. Os indicadores de gestão na administração pública devem satisfazer aos seguintes requisitos:

- **Eficiência:** A eficiência pode ser definida como o resultado obtido a partir da relação existente entre o volume de bens ou serviços produzidos (*outputs*) e o volume de recursos consumidos (*inputs*), visando alcançar o melhor desempenho na operacionalidade das ações de competência de uma organização. Para Machado (2002, p.75), “o conceito de eficiência se relaciona à forma pela qual os recursos são geridos”. Segundo Garcia (1997, p. 10), “a eficiência pode ser expressa como a relação existente entre os produtos resultantes da realização de uma ação governamental programada e os custos incorridos diretamente em sua execução”.
- **Eficácia:** A eficácia ocorre quando os objetivos preestabelecidos são atingidos. De acordo com Baracho (2000, p.141): “a eficácia deve ser medida pelo grau de cumprimento dos objetivos fixados nos programas de ação, comparando-se os resultados realmente obtidos com os previstos”. Para tal, a avaliação da eficácia não pode ser realizada sem a existência prévia do planejamento dos programas de governo, onde os objetivos devem estar claramente definidos e quantificados. Isso ocorre uma vez que para proceder à avaliação, será preciso analisar de que maneira os *outputs* produzidos em forma de bens ou serviços correspondem aos objetivos previstos. Esta visão também é defendida por Machado (2002, p.74), que afirma: “uma organização é eficaz quando alcança os produtos e os resultados adequados à sua missão, e é eficiente quando o faz com o menor custo possível”. A eficácia seria a diferença entre a receita dos benefícios gerados e os custos dos recursos.
- **Efetividade:** A efetividade, segundo Baracho (2000, p. 141),

mede o impacto final da atuação sobre o total da população afetada. Na administração pública, o valor efetivo ou potencialmente criado não pode ser medido com base exclusivamente nos produtos (*outputs*), já que estes quase nunca têm significação em si, mas em relação aos resultados e impactos (*outcomes*) que geram.

De acordo com Machado (2002, p.74), “a distinção entre efetividade e eficácia é feita separando-se a avaliação do grau de realização das metas de produtos previstos, em um dado programa, da avaliação dos resultados efetivamente alcançados com esse mesmo programa”. Nesta perspectiva, para potencializar e tornar econômicas as ações de órgãos públicos, é necessária a atuação dos Tribunais de Contas, que exercem os controles baseados em julgamento técnicos dos atos públicos.

O Papel dos Tribunais de Contas

A propositura da criação dos Tribunais de Contas se deu, em 7 de novembro de 1890, quando Rui Barbosa redigiu o Decreto n.º 966-A, propondo-lhes as seguintes características: “corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, autônomo e dotado de garantias para revisar e julgar os atos da administração, denunciando eventuais excessos e omissões praticadas pelos agentes públicos.” No entanto, conforme Figueiredo (2003), embora o Decreto n.º 966-A tivesse sido aprovado, o Tribunal de Contas somente se institucionaliza com a Constituição de 1891.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a atuação dos Tribunais de Contas tornou-se mais ampla. Ficaram estabelecidas as modalidades de fiscalização a serem realizadas pelo Poder Legislativo com auxílio das Cortes de Contas:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Segundo Torres (1998, p.170), as "modalidades de fiscalização" se interagem mutuamente, cobrindo todo tipo de atividade financeira do Estado, podendo ser: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. A **fiscalização contábil** é feita mediante análise de registros contábeis, de balanços, da interpretação dos resultados econômico e financeiro. A diferenciação entre **fiscalização financeira e orçamentária**, na percepção de Lima (2003, p. XXX), é tênue: “Ambas incidem sobre o orçamento. A questão é que a financeira controla a arrecadação (receita) e os gastos (despesas), e a orçamentária incide sobre a execução do disposto, analisando o quantum de concretização das previsões da Lei Orçamentária anual.” Já o **controle operacional** pode ser visualizado pelo controle gerencial da qualidade e dos custos dos produtos e serviços colocados à disposição da sociedade. A **fiscalização patrimonial** verifica a legitimidade dos acréscimos e das diminuições ocorridas no patrimônio público, com a adução de que o patrimônio público engloba hoje os bens dominiais e os bens públicos de uso comum do povo, incluindo-se aí o meio-ambiente, conforme destaca Lima (2003).

Como resultado dessas fiscalizações, são produzidos relatórios pelo Tribunal de Contas, que não seguem obrigatoriamente um padrão estabelecido aplicado a qualquer relatório. Havendo, portanto, uma flexibilidade na estruturação dos mesmos, em virtude de peculiaridades inerentes a diferentes entidades ou órgãos públicos, pessoas físicas ou jurídicas que recebam verbas públicas, bem como esferas de governo distintas. No apêndice deste ensaio constam: os procedimentos mais comuns, empregados pelo Tribunal de Contas do Estado quanto à aplicação em auditoria dos conceitos de eficiência, eficácia, efetividade e resultados na administração pública; bem como a abordagem do conteúdo dos relatórios de auditorias de contas municipais.

Análise Discriminante

A *Análise discriminante* é uma técnica estatística capaz de agrupar dois ou mais grupos. Quando duas classificações são envolvidas, a técnica se refere à análise discriminante de dois grupos. Quando três ou mais classificações são identificadas, a técnica se refere à análise multidiscriminante (MDA), conforme explicita Hair et. al. (1998). De acordo com Babbie (1999), o uso dessa técnica resulta em uma equação que atribui escores, com base na dimensão hipotética, permitindo predizer seus valores na variável dependente, que é categórica (nominal, não métrica).

Segundo Guimarães (2001, p.33), o objetivo fundamental da análise discriminante é a alocação de todos os elementos da amostra em grupos bem definidos, evitando todas as

formas de superposição. Os dados de cada elemento, de cada um dos grupos, são coletados e, em seguida procura-se derivar uma função, que nada mais é que uma combinação linear, para melhor discriminar os grupos entre si. O resultado almejado é a obtenção de um conjunto único de coeficientes para cada uma das variáveis independentes e que classifique, com a máxima precisão, cada elemento observado nos grupos previamente definidos.

Conforme assinala Thomas (2000, p.6), David Durand, em 1941, foi o primeiro a reconhecer que a técnica de análise discriminante, inventada por Fisher em 1936, poderia ser usada para separar bons e maus empréstimos. De acordo com Kang e Shin (2000, p.2198) Durand apresentou um modelo que atribuía pesos para cada uma das variáveis usando análise discriminante.

Conforme Bertucci et. al. (2003), uma função discriminante pode ser apresentada, por:

$$Z_{jk} = a + W_1 \cdot X_{1k} + W_2 \cdot X_{2k} + \dots + W_n \cdot X_{nk}$$

ou,

$$Z_{jk} = a + \sum_{i=1}^n W_i \cdot X_{ik} \quad (1)$$

em que,

Z_{jk} = o “escore” Z na função “j” para o objeto “k”, ou seja, é a variável dependente que reflete o valor do escore (no caso, o tipo de decisão emanada);

X_{ik} = valor da variável discriminante “i” para o objeto “k”;

W_i = peso discriminante atribuído a cada variável independente “i”;

a = intercepto.

Assim, o termo *discriminante* acima se refere à força das variáveis em particular e da função no geral, em poder discriminar ou prever o comportamento que elementos (objetos) tenham relativamente a alguma atitude sob análise. Por exemplo, busca-se, neste estudo, testar se dentro de um conjunto de variáveis discriminantes (no caso do artigo, indicadores socioeconômicos da população de um município), quais delas influenciam no tipo de decisão proferida (nesse caso, parecer das contas municipais), a qual é refletida pelo valor do escore.

Análise dos Dados

O tratamento estatístico dos dados se deu por meio da técnica estatística Análise Discriminante. Conforme afirmado anteriormente, o uso dessa técnica tem a finalidade de determinar se as decisões emanadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, referente as contas municipais, mantêm relação com os indicadores socioeconômicos de cada município.

As variáveis dependentes utilizadas foram obtidas nos sítios do IBGE (www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm) e do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (www.pnud.org.br/atlas/tabelas/index.php). Os indicadores utilizados buscam auferir os diversos aspectos da população de cada município e são os seguintes:

X_1 = Percentagem da população do sexo masculina

X_2 = Proporção de pessoas naturais dos municípios

X_3 = Proporção de pessoas de 10 anos ou mais de idade, ocupadas na semana de referência

X_4 = Média de anos de estudo da população de 10 anos ou mais de idade

X_5 = Proporção de pessoas de 15 anos ou mais de idade com menos de 4 anos de estudo

X_6 = Proporção de domicílios particulares permanentes com rendimento médio mensal per capita de um salário mínimo

X_7 = Número de habitantes por domicílio

X_8 = Percentagem da população de cor branca

X_9 = Percentagem da população residente com idade entre 18 e 64 anos

X_{10} = Percentagem da população urbana

X_{11} = População total

X_{12} = Relação entre o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e a população total

X_{13} = Relação entre o FUNDEF e a população total do município

X_{14} = Relação entre a Receita Municipal (constituída pelo FPM, arrecadação do ITR, recursos da Lei Complementar 87/96, FUNDEF e Receita Tributária) pela população

X_{15} = Valor dos recursos com FPM

X_{16} = Relação entre o FPM e a Receita Tributária Municipal

X_{17} = Valor do ITR arrecadado

X_{18} = Valor dos recursos derivados da Lei Complementar 87/96

X_{19} = Valor dos recursos provenientes do FUNDEF

X_{20} = Relação entre o FUNDEF e a Receita Tributária Municipal

X_{21} = Receita Tributária em reais

X_{22} = Esperança de vida ao nascer (em anos)

X_{23} = Taxa de alfabetização de adultos (%)

X_{24} = Taxa bruta de frequência escolar (%)

X_{25} = Renda *per capita* (em R\$ de 2000)

X_{26} = Índice de longevidade (IDHM-L)

X_{27} = Índice de educação (IDHM-E)

X_{28} = Índice de renda (IDHM-R)

X_{29} = Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M).

Os indicadores de 1 a 11 caracterizam a população do município em diversos aspectos. O indicador 11, por exemplo, contempla o tamanho do município em termos populacionais; o indicador 2 indica os efeitos migratórios sobre o município; e assim por diante. Os indicadores 12 a 21 são indicadores econômicos. Procura-se mensurar em especial a independência econômica da unidade federativa em relação ao poder central e sua capacidade de geração de receita própria. Os indicadores 22 a 29 são indicadores vinculados ao desenvolvimento humano municipal, obtidos a partir da metodologia da ONU.

O número de municípios pesquisados foi de 147 unidades. Desses, 98 foram classificados como “regular”. Nesse caso, para fins da análise discriminante, receberam a codificação 1,00. Os demais, classificados como “irregulares” receberam 0,00, para fins de teste, posto que foram os dois tipos de variáveis categóricas, dependentes, concebidos pelo modelo. Entretanto, em decorrência de dados faltantes de alguns desses municípios, utilizou-se de 127 casos válidos (86,4%).

Primeiramente foi utilizado o método *stepwise*. Esse método envolve considerar a melhor variável discriminante. Dentre as várias formas de selecionar a variável que discrimina melhor o parecer, optou-se por utilizar o menor valor de F (*smallest F ratio*)*.

O resultado apontou como variável que melhor expressa o parecer aquela que utiliza a porcentagem da população residente com idade entre 18 e 64 anos, com uma significância de 3%. Em outras palavras, municípios com uma parcela mais significativa da população em idade produtiva tende a uma maior probabilidade de ter suas contas consideradas como regular. A função discriminante assumiu a seguinte representação:

$$Z_{jk} = -18,628 + 0,361 \cdot X_9$$

A fim de confrontar o modelo utilizado, com os resultados reais (decisões emanadas), chegou-se à seguinte Tabela 1, em que o 0,00 indica decisões irregulares, e 1,00 decisões regulares. Como se observa, o modelo considerou 96% das contas regulares corretamente. Entretanto, o modelo considerou que 88% das contas irregulares como sendo regulares. O erro total do modelo pode ser obtido somando esses casos com aquelas contas regulares consideradas, pelo modelo, como irregulares. Somando, tem-se 47 casos de classificação errada num total de 127 observações, indicando um índice de acerto de 67%.

Tabela 1 – Resultados da Classificação

		Regularidade	Previsão		Total
			,00	1,00	
Real	Número	,00	6	43	49
		1,00	4	89	93
	%	,00	12,2	87,8	100,0
		1,00	4,3	95,7	100,0

* 66,9% dos casos originais agrupados foram corretamente classificados.

Essa tabela levou em consideração o tamanho diferenciado dos grupos.

Portanto, verifica-se que o modelo utilizado não conseguiu traduzir eficazmente os resultados obtidos.

Tentou-se também apurar uma função discriminante onde todas as variáveis independentes são consideradas, a despeito do seu poder de explicação. Antes de rodar o modelo calculou-se a correlação de Pearson entre as variáveis independentes no sentido de evitar a existência de multicolinearidade. Foram então eliminadas as seguintes variáveis que apresentaram uma correlação elevada com uma ou mais variáveis independentes: X_4 , X_5 , X_6 , X_{11} , X_{12} , X_{15} , X_{16} , X_{21} , X_{22} , X_{23} , X_{25} , X_{27} e X_{29} .

A função discriminante calculada a partir daí, utilizando-se todas as variáveis independentes, exceto aquelas que não foram eliminadas, é a seguinte:

$$X = -5,762 + 0,296X_1 + 0,021X_2 + 0,068X_3 + 0,256X_7 - 0,009X_8 - 0,268X_9 + 0,036X_{10} - 0,011X_{13} + 0,002X_{14} - 0,006X_{20} - 0,009X_{24} - 1,870X_{26} - 2,084X_{28}$$

A tabela 2 apresenta os resultados desse modelo. Conforme pode ser notado, o número de municípios irregulares, mas previstos como regulares no modelo, reduziu para 74%. Por outro lado, o número de municípios com parecer regular e classificados como regulares no modelo diminuiu para 85%. De uma maneira geral, a agregação de variáveis reduziu a capacidade preditiva do modelo, de 67% para 64%.

Tabela 2 – Resultados da Classificação

		regularidade	Previsão		Total
			,00	1,00	
Real	Número	,00	12	34	46
		1,00	12	69	81
	%	,00	26,1	73,9	100,0
		1,00	14,8	85,2	100,0

* 63,8% dos casos originais agrupados foram corretamente classificados.

Essa tabela levou em consideração o tamanho diferenciado dos grupos.

O resultado comparativo dos dois modelos indicaria, então, pouca influência dos indicadores sócio-econômicos nos pareceres emanados pelo TCE do Estado de Pernambuco. Uma possível explicação para sua falta de representatividade desses indicadores talvez possa ser encontrada na *legalidade* presente nos relatórios de auditoria produzidos por Auditores de Contas Públicas dos Tribunais de Contas, segundo Revorêdo et. al (2004). Isso terminaria por exercer uma influência recíproca nos conselheiros julgadores da Corte de Contas, devido à herança legalista, especialmente da Itália e França, que os Tribunais de Contas receberam de um modo geral.

Não obstante, é inegável que, tanto os municípios auditados, quanto o Tribunal de Contas venham aperfeiçoando-se na gestão financeira, desde os idos do início da década de 90, quando surgira uma nova ordem econômico-social, que tem demandando um Estado mais gerencial. De um lado pela conscientização da questão da economicidade para com os recursos públicos, bem como suas espécies, eficiência, eficácia e efetividade. De outro lado, pelo *modus operandi* de auditar dos Tribunais de Contas, que também sofreu influência desse cenário econômico-social, e vem, aperfeiçoando em suas auditorias a avaliação da economicidade. Esse é um imperativo trazido na Constituição Federal de 1988, e que fora recepcionado pelos demais entes da Federação.

Conclusão

Verifica-se que o modelo utilizado não conseguiu explicar com eficácia os pareceres emanados pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Também foi constatado que a *legalidade* pode ser a principal dimensão presente nos relatórios de auditoria produzidos, explicando a ausência de correlação entre as decisões emanadas e as variáveis sócio-econômicas. No entanto, esses resultados não podem ser considerados necessariamente negativos, visto que as decisões do Tribunal de Contas não são influenciadas pela riqueza ou representatividade econômica municipal.

Como relevante contribuição para pesquisas futuras, sugere-se a inclusão ou modificação de outras variáveis explicativas ao modelo, de maneira que se aprofunde o tema, ou, também, expandir para outros estados, haja vista o Tribunal de Contas seja um órgão de controle externo responsável por fiscalizar os recursos públicos, que pertencem, afinal, a todos os cidadãos.

Referências

BABBIE, E. *Métodos de pesquisa de survey*. Belo Horizonte: UFMG, 1999.

BARACHO, Maria Amarante Pastor. A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da *governance* e *accountability*. *Revista Tribunal de Contas de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 34, n. 1, p. 129-161, jan./mar. 2000.

BERTUCCI, Luiz Alberto; GUIMARÃES, Joaquim Barreto; BRESSAN, Valéria G. Fully. *Condicionantes de Adimplência em Processos de Concessão de Crédito a Micro e Pequenas Empresas*. ENANPAD, XXIV. Anais... (CD-ROM). Atibaia, São Paulo, Set. 2003.

BEZERRA FILHO, João Eudes. *Modelo conceitual de decisão e apuração de resultado: uma contribuição para avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos*. São Paulo, Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA/USP, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

CATELLI, Armando (coordenador). *Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica GECON*, São Paulo: Atlas, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio*. 1. ed. 13ª impressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral. *A experiência do Tribunal de Contas de Pernambuco no estímulo à participação cidadã*. VIII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31 Oct. 2003.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *Contratação Direta na Administração Pública*. Monografia apresentada ao Ministério Público e à Universidade de Alfenas UNIFENAS, Belo Horizonte 2001, disponível em <http://www.direitoemdebate.net-mon_contratacadireta>., acesso 26/07/04.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. *Avaliação de ações governamentais: pontos para um começo de conversa*. Brasília: Mimeo, 1997.

GUIMARÃES, Inácio A. *Construção e avaliação de uma regra de conhecimento e classificação de clientes de uma instituição financeira com base em análise multivariada*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná. Curitiba: 2000.

HAIR JR, J.F.; ANDERSON, R.E; TATHAM, R.L. et. al.. *Multivariate data analysis: with readings*. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

KANG, S., SHIN, K. *Customer credit scoring model using analytic hierarchy process*. *Inform & Korms*, Seoul, p.2197-2204. Korea:2000.

LIMA, Flávia Danielle Santiago. *O controle das finanças públicas: sentido, conteúdo e alcance do art. 70 da Constituição Federal*. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/>>. Acesso em: 27 jul. 2004.

MACHADO, Nelson. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 2002.

PESQUISA DE INFORMAÇÕES BÁSICAS MUNICIPAIS. *Censo Demográfico de 2000*. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm/>. Acesso em: 26 de abr. 2005.

RESENDE, Fernando. Finanças Públicas. 2a Edição. Editora Atlas, São Paulo, 2001.

REVORÊDO, Wirla Cavalcanti; RIBEIRO FILHO, José Francisco; DINIZ, Josedilton Alves, et. al. *Relatórios de Tribunais de Contas sobre dimensões de eficiência, eficácia, efetividade e resultados em entidades da administração pública: uma análise focada na percepção de auditores de contas públicas*. EnAPG, I. Anais... (CD-ROM). Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Nov. 2004.

ROLLO, Alberto; ROLLO, Arthur. *O papel dos Tribunais de Contas*. DireitoNet, São Paulo, 20 ago. 2003. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/doutrina/artigos/x/12/59/1259/>>. Acesso em: 27 jul. 2004.

ROSEN, Harvey S. Public Administration. 5th edition. MacGraw-Hill International Editions. 1999.

ROSENBLOOM, David H. public Administration – Understanding, Management, politics and Law in the Public Sector. MacGraw-Hill. Inc. 1993.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas, 2001.

SIEGEL, Sidney. *Estatística não-paramétrica para Ciências do Comportamento*. São Paulo: Editora McGraw-Hill do Brasil, 1975.

SOUZA, José Bonifácio de. *Conceituação de Legitimidade*. <http://www.cursoaprovação.com.br/aulasonline> > acesso 23/07/04.

TABELAS E RANKING DO IDH-M. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/atlas/tabelas/index.php>. Acesso em 26 de abr. 2005.

THOMAS, Lyn C. *A survey of credit and Behavioural Scoring; Forecasting financial risk of lending to consumers*. University of Edinburgh, Edinburgh, U.K, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 170.

Apêndice - Relatórios Produzidos pelos Tribunais de Contas

No que tange aos conceitos de eficiência, eficácia, efetividade e resultados na administração pública, o Tribunal de Contas do Estado tem adotado os seguintes procedimentos:

- em relação à eficiência, prevista no Artigo 37 da Constituição Federal, por estar atrelada à avaliação da economicidade, prevista no Artigo 70 da Carta Magna, já é matéria relativa ao conteúdo das auditorias produzidas pelos Tribunais de Contas, os quais fiscalizam, conforme também prevê o Artigo 70, os aspectos contábil, financeiro e patrimonial da administração direta e indireta, como também os repasses cedidos a pessoas físicas ou jurídicas, aqui incluídas as organizações sociais (OS's) e as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP's);

- ainda de forma incipiente, está sendo realizada a auditoria operacional, conforme prevê o Artigo 70 da Constituição Federal de 1988, a qual tem por finalidade observar na administração pública os aspectos referentes à eficácia na gestão pública, bem como iniciar na busca de indicadores sociais efetivos que possam mensurar o resultado na gestão pública. Salienta-se, todavia, que este tipo de auditoria tem sido desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União desde 1992. No caso das parcerias público-privadas, envolvendo as OS's e as OSCIP's, apesar de ser recente, vem sendo acompanhadas pelo TCE, inclusive sendo

auditados os indicadores destacados pelos respectivos contratos de gestão entre o Poder Executivo estadual e tais entidades de direito privado.

Em auditoria de contas municipais, o conteúdo dos relatórios técnicos emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco aborda os seguintes tópicos:

1) Introdução: são indicados os tipos de auditoria (prestação de contas, tomada de contas, denúncia, processo especial, incursão, avaliação de controle interno, etc.), a entidade ou órgão auditado, bem como a metodologia aplicada no serviço de auditoria, que compreende:

- a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume das transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade;
- b) a constatação, com base em testes, dos documentos probantes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis;
- c) a avaliação das práticas administrativas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto;
- d) as demais peças que integram a Prestação de Contas da entidade; e
- e) a observância ao cumprimento dos princípios de Administração Pública e das normas legais vigentes, incluídas as resoluções e decisões do Tribunal de Contas.

2) Exames Iniciais: Os relatórios de auditoria são de exceção, ou seja, apresentam apenas as irregularidades e falhas de controle interno identificadas no serviço de auditoria. No entanto, alguns exames realizados pela equipe de auditoria, ainda que regulares ou dentro dos limites legais, deverão ser comentados no relatório neste tópico, dada a sua relevância. Porém, caso estes itens apresentem irregularidades, deverão ser apresentados no tópico “Resultado dos Exames de Auditoria”. São eles:

2.1) Manutenção e Desenvolvimento do Ensino: deve indicar o cálculo dos recursos aplicados em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, apenas para o caso do cumprimento, pela prefeitura (ou pelo Estado), do mínimo de 25% das receitas de impostos, incluídas as transferências, e do mínimo de 60% desse recurso no ensino fundamental, conforme estabelecido na Constituição Federal.

2.2) Aplicação nas Ações e Serviços Públicos de Saúde: Caso a prefeitura esteja cumprindo o limite mínimo nas ações e serviços públicos de saúde, estabelecido na Emenda Constitucional 29, este tópico deve indicar o cálculo dos recursos aplicados na área.

2.3) Emenda Constitucional 25: Para o caso de prefeituras, neste tópico é registrado o repasse do duodécimo feito pela prefeitura para câmara, caso o mesmo encontre-se dentro do limite estabelecido pela Emenda Constitucional 25. Se o chefe do Poder Executivo Municipal (o prefeito) descumprir essa norma, implicará crime de responsabilidade do prefeito, conforme Art. 29-A, § 2º, I, CF. Também é registrado neste item a despesa total do Legislativo, se a mesma estiver enquadrada dentro do seu limite, nos termos da Emenda Constitucional 25, além do gasto do Legislativo com a folha de pagamento (desde que a mesma esteja enquadrada dentro do limite estabelecido pela Emenda Constitucional 25). Caso seja descumprido, cabe a imputação de crime de responsabilidade do Presidente da Câmara (Art. 29-A, § 3º, CF/88).

2.4) Lei de Responsabilidade Fiscal: São registrados nos itens a seguir os limites realizados pelo Poder, caso estes se encontrem dentro dos limites estabelecidos pela Lei de

Responsabilidade Fiscal (Despesa com Pessoal, Despesa com Serviços de Terceiros, Limite da Dívida Pública Consolidada)

2.5) *Remuneração de Dirigentes ou Agentes Políticos*: A demonstração dos valores permitidos e pagos é inclusa neste tópico, em caso da remuneração dos Agentes Políticos estiverem dentro dos limites constitucionais estabelecidos.

2.6) *Cumprimento das Deliberações/Recomendações do TCE*: Neste item são registrados os resultados das auditorias dos processos de Auditoria Especial, de Denúncia e de Gestão Fiscal, como também os resultados das incursões realizadas no exercício em análise, mesmo quando as mesmas não tenham gerado processo.

2.7) *Alterações Significativas no Estatuto da Entidade (Administração Indireta)*: São abordadas nesta seção apenas quando há mudanças no estatuto que afetem o objeto social da Entidade ou outras alterações que influenciem no serviço de auditoria ou no julgamento do processo.

2.8) *Outras Informações Significativas*: Neste tópico deve constar outras informações relevantes ao serviço de auditoria, tais como se a Entidade entrou em processo de privatização.

3) *Resultados Dos Exames De Auditoria*: Este tópico apresenta as irregularidades e deficiências de controle interno identificadas durante os exames de auditoria, que é efetuada por assuntos agrupados, como, prestação de contas, atos de pessoal, licitações e contratos, controles orçamentários, controles contábeis, dentre outros.

3.1) *Assunto*: É mencionado o título da irregularidade (ou falha de controle interno), cujo corpo do ponto de auditoria deverá conter:

- a descrição da irregularidade ou deficiência de controle interno;
- a infração a norma constitucional, legal, ou regulamentar, quando couber;
- conseqüências ocorridas ou futuras, quando couber; e
- recomendação para aprimorar os controles existentes, quando necessário.

4) *Resumo dos Pontos de Auditoria*: O resumo dos pontos de auditoria deve indicar, para cada ponto, o título, o item do relatório e um breve comentário. Como exemplo de irregularidades constatadas nos trabalhos realizados, tem-se o seguinte:

4.1) *Atos Passíveis de Caracterização de Improbidade Administrativa*;

4.2) *Atos Passíveis de Intervenção no Município*;

4.3) *Atos Passíveis de Tipificação como Crime de Responsabilidade*;

4.4) *Atos Praticados em Desacordo com a Lei Complementar 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF)*;

4.5) *Atos que constituem infração administrativa, passíveis de multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, segundo a Lei n.º 10.028/00 (Lei de Crimes Fiscais)*;

4.6) *Outras Irregularidades*.

5) *Recomendações e Ressalvas*: As recomendações devem ser extraídas dos pontos de auditoria e apresentadas na íntegra neste tópico. Deverá também mencionar o item do relatório a qual a recomendação foi extraída.

6) *Quadro de Detalhamento de Débitos*: Este tópico deve conter um parágrafo inicial indicando a quem serão imputados os débitos detectados nos exames de auditoria. Em

seguida, deverá conter quadro demonstrativo dos débitos, indicando uma breve descrição do ponto, o item a que se refere e o valor do débito em moeda nacional.

* Na realidade foram testados diferentes métodos, e o resultado obtido não apresentou diferença significativa.