

## **Prestação de contas de governos municipais: fatores atribuídos às controladorias municipais que explicam a rejeição pelo Tribunal de Contas**

### **Autoria**

Leonardo Valente Favaretto - leonardovf@hotmail.com

Prog de Pós-Grad Profissional em Administração - ESAG / UDESC - Universidade do Estado de Santa Catarina

Paula Chies Schommer - paulacs3@gmail.com

Prog de Pós-Grad Profissional em Administração - ESAG / UDESC - Universidade do Estado de Santa Catarina

Programa de Desenvolvimento e Gestão Social, PDGS / Universidade Federal da Bahia

Julio da silva Dias - jdias@udesc.br

Prog de Pós-Grad Profissional em Administração - ESAG / UDESC - Universidade do Estado de Santa Catarina

PPGIngo / UDESC - Universidade do Estado de Santa Catarina

### **Resumo**

Resumo: Este trabalho tem por objetivo investigar as variáveis associadas ao controle interno dos municípios catarinenses (controladorias municipais) que explicam a rejeição das contas de prefeito municipal (contas de governo) pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCESC). Foram analisadas informações constantes do 2º diagnóstico das controladorias municipais de Santa Catarina, realizado pelo Ministério Público Estadual de Santa Catarina, em 2019, por meio do programa Unindo Forças, cujos dados são compostos por 141 questões e a adesão foi de 100% dos 295 municípios catarinenses. Foram adicionados à análise dados extraídos do portal do TCESC com informações sobre o resultado das prestações de contas de prefeito dos anos de 2013 a 2018, resultando em 1770 prestações de contas e, ainda, dados demográficos extraídos do site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A pesquisa utiliza-se da regressão logística como ferramenta para análise dos dados. Como resultado da pesquisa, concluiu-se que contribuem para aumentar a probabilidade de rejeição de contas pelo TCESC as variáveis “alteração de prefeito”, “número de denúncias recebidas por outros órgãos públicos”, “controle interno sem autonomia” e “atuação restrita (não ampla) do controle interno”. Palavras-chave: Controle Interno. Controle externo. Prestação de contas. Regressão logística.

## Prestação de contas de governos municipais: fatores atribuídos às controladorias municipais que explicam a rejeição pelo Tribunal de Contas

**Resumo:** Este trabalho tem por objetivo investigar as variáveis associadas ao controle interno dos municípios catarinenses (controladorias municipais) que explicam a rejeição das contas de prefeito municipal (contas de governo) pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCESC). Foram analisadas informações constantes do 2º diagnóstico das controladorias municipais de Santa Catarina, realizado pelo Ministério Público Estadual de Santa Catarina, em 2019, por meio do programa Unindo Forças, cujos dados são compostos por 141 questões e a adesão foi de 100% dos 295 municípios catarinenses. Foram adicionados à análise dados extraídos do portal do TCESC com informações sobre o resultado das prestações de contas de prefeito dos anos de 2013 a 2018, resultando em 1770 prestações de contas e, ainda, dados demográficos extraídos do site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A pesquisa utiliza-se da regressão logística como ferramenta para análise dos dados. Como resultado da pesquisa, concluiu-se que contribuem para aumentar a probabilidade de rejeição de contas pelo TCESC as variáveis “alteração de prefeito”, “número de denúncias recebidas por outros órgãos públicos”, “controle interno sem autonomia” e “atuação restrita (não ampla) do controle interno”.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Controle externo. Prestação de contas. Regressão logística.

**Abstract:** *This work aims to investigate the variables associated with the internal control of Santa Catarina's municipalities (municipal controllerships) that explain the rejection of municipal mayor accounts (government accounts) by the Court of Accounts of Santa Catarina (TC/ESC). Information from the 2nd diagnosis of municipal controllerships in Santa Catarina carried out by the State Public Ministry of Santa Catarina, carried out in 2019, through the program Unindo Forças (MPSC, 2016), whose data comprises 141 questions and adherence was analyzed. 100% of the 295 municipalities in Santa Catarina. Data extracted from the TCE/SC portal were added to the analysis, with information on the result of the mayor's rendering of accounts for the years 2013 to 2018, resulting in 1770 rendering of accounts and also demographic data extracted from the website of the Brazilian Institute of Geography and Statistics (IBGE). The research uses logistic regression as a tool for data analysis. As a result of the research, it was concluded that the variables "change of mayor", "number of complaints received by other public bodies", "internal control without autonomy" and "restricted action" contribute to increase the probability of rejection of accounts by the SC (not broad) of internal control".*

**Keywords:** *Internal Control. External control. Accountability. Logistic regression.*

### 1. Introdução

O tema do controle da administração pública, sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito, tem se destacado, dada a agregação de poderes e atribuições deferidas pelo constitucionalismo contemporâneo ao Estado para dar conta de demandas complexas (Leal, 2018).

Para atender a demandas sociais em áreas como saúde, educação e segurança, o Estado necessita de capacidades e recursos públicos que, por sua vez, são geridos pelos agentes públicos, em nome da população. As ações dos agentes públicos devem estar alinhadas às expectativas dos cidadãos e aos princípios constitucionais para atingimento da finalidade pública.

O exercício do poder pode ser afetado por incapacidades ou por abusos dos agentes públicos. Torna-se, pois indispensável o estabelecimento de controles que não apenas verifiquem o cumprimento das leis, também auxiliem os gestores públicos a otimizar as ações e serviços públicos entregues ao cidadão, buscando atender a suas expectativas.

Dada a relevância do processo orçamentário como expressão das prioridades da administração pública e da cidadania, há necessidade de controle sobre a elaboração e a execução do orçamento, tanto em seus aspectos legais como políticos.

Um dos mecanismos pelos quais se exerce esse controle é a análise das contas dos chefes do executivo, que é feita, no caso dos municípios, por meio de funções estabelecidas para o controle interno municipal e para o controle externo desempenhado pelos Tribunais de Contas (TCs). Os TCs elaboram um parecer prévio sobre as contas dos prefeitos e recomendam aos Legislativos municipais a sua aprovação ou rejeição (Rocha, 2013).

Focalizando a relação entre o controle interno desempenhado pelas controladorias municipais e o controle externo realizado pelos TCs, indaga-se quais fatores atribuídos às controladorias municipais explicam a recomendação da rejeição das contas de prefeito pelo Tribunal de Contas?

O objetivo deste trabalho é investigar quais os fatores associados aos controles internos municipais que explicam a rejeição das prestações de contas dos prefeitos municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCESC).

A pesquisa fundamenta-se em dados do 2º diagnóstico das controladorias municipais catarinenses, realizado pelo Ministério Público Estadual de Santa Catarina, em 2019, por meio do programa Unindo Forças (MPSC, 2016), bem como em dados extraídos do portal do TCESC com informações sobre o resultado das prestações de contas de prefeito dos anos de 2013 a 2018. Utiliza-se, ainda, dados demográficos extraídos do site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

É apresentada na Seção 2 o referencial teórico utilizado no desenvolvimento do trabalho. Na seção 3 é apresentada a metodologia utilizada. Na seção 4 são apresentados os resultados da análise quantitativa dos dados, realizada por meio regressão logística. Na seção 5 apresentam-se as considerações finais.

## **2. Referencial Teórico**

### **2.1 Controle na Administração Pública**

A palavra controle encontra as mais variadas definições a depender do contexto em que é empregada. Barros (2017, p. 5) afirma que “o controle é a função administrativa que monitora e avalia as atividades e resultados alcançados para assegurar que o planejamento, a organização e a direção sejam bem-sucedidos”. Algo que se aplica de certo modo até hoje, tanto em organizações privadas como públicas.

Na visão de Cavalheiro e Flores (2007), historicamente, a palavra controle causou polêmicas e incompreensões. No âmbito da administração pública, ainda hoje o ato de controlar pode ser visto pelos gestores públicos como uma situação de interferência em sua atuação. Por outro lado, o controle pode ser entendido como fenômeno associado ao bom desempenho do serviço público, na sua missão constitucional de verificar falhas e irregularidades e corrigi-las em sua administração (Cavalheiro & Flores, 2007).

A crescente demanda da sociedade por bens e serviços ante a diminuição de oferta de recursos suficientes para cumprir as exigências sociais reivindica responsabilidade dos administradores públicos, de modo que sejam necessários controles dos atos praticados a fim de evitar abusos praticados por quem detém o poder da gestão pública (Calixto & Velasquez, 2005). Nesse ponto, o controle demonstra-se como componente indispensável à atuação estatal, assegurando que a “administração atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico” (Mileski, 2003, p. 138).

Para além de uma abordagem de conformidade legal, o controle é relevante do ponto de vista político. Uma situação em que os cidadãos deleguem a outrem a condução dos interesses coletivos demanda a função controle como mecanismo para que se assegure a efetividade relativa ao poder que é delegado (F. B. Santos & Braga, 2019).

Conforme Alves e Júnior (2016, p. 5), “o controle não se limita apenas a considerar registros financeiros ou patrimoniais, mas abrange também questões gerenciais de eficiência e economicidade; questões vinculadas a programas e planos desenvolvidos pelo governo; bem como à conformidade com as normas jurídicas”.

O controle na administração pública pode ser classificado quanto ao órgão que o exerce, que pode ser administrativo, legislativo ou judicial, quanto ao momento em que se realiza, se prévio, concomitante ou posterior, e quanto à atividade, que pode ser de legalidade ou de mérito (Di Pietro, 2019).

O controle pode ser classificado, também, em controle interno, controle externo e controle social (Mello, 2016). O controle interno é aquele realizado pela própria administração, quando o órgão ou setor realiza controle sobre seus próprios. Já o controle externo é quando determinado órgão ou setor exerce controle sobre os atos de outros, a exemplo dos Poderes Legislativo e Judiciário e, também, pelo Tribunal de Contas. O controle social é exercido pelos cidadãos e sociedade civil organizada sobre os atos da administração pública, por meio de mecanismos de participação popular na gestão pública, como meio de controle político, da legalidade e de resultados (Mileski, 2011).

Outra possível classificação distingue mecanismos de controle institucional da administração pública - exercido por meio de órgãos e mecanismos formais e regulares, mecanismos de controle social – exercido tanto por mecanismos formais como conselhos, ouvidorias e audiências públicas, como por ação autônoma de cidadãos e organizações da sociedade civil. Pode-se falar, ainda, em coprodução do controle, quando agentes públicos e cidadãos engajam-se mutuamente e de modo contínuo na realização do controle (Schommer et al., 2015).

Controle pode ser considerado, ainda, como um princípio de gestão e como uma dimensão de *accountability*, junto à transparência, responsabilidade, imputabilidade e responsividade (Koppell, 2005). *Accountability* pode ser definida como conjunto de mecanismos de controle sobre o exercício do poder, tais como transparência, prestação de contas e responsabilização, que integram um sistema de respostas a expectativas da sociedade (Duarte & Zouain, 2019). Entre os componentes desse sistema, estão os chamados controle interno e controle externo.

## 2.2 Controle Interno

O debate sobre controle interno no Brasil teve como um de seus marcos a Lei Federal n. 4.320/64, que criou a expressão “controle interno” e o designou como exercício da verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária. A Constituição Federal

de 1967 consolidou a exigência do controle interno na administração pública, contudo limitada ao Poder Executivo. Em âmbito federal, o Decreto-Lei nº 200/1967 disciplinou as bases de atuação do controle ao ampliar o exercício do controle em todos os níveis e órgãos (Roncalio, 2009).

A obrigatoriedade da existência do controle interno foi reafirmada e ampliada na Constituição Federal de 1988 (CF/88), ao criar a expressão Sistema de Controle Interno, mantido de forma integrada por cada Poder da Federação (TCE MG, 2012). Essa exigência foi repisada na Constituição do Estado de Santa Catarina de 1989 e disciplinada na Lei Complementar nº 202/2000 (Lei Orgânica do TCE/SC). Nessa linha, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) reforçou as atribuições dos responsáveis pelo controle interno ao conferir a responsabilidade pela fiscalização e cumprimento das normas desta lei complementar (Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, 2000; T. de C. de S. C. TCE SC, 2020).

O controle interno pode ser entendido como um amplo processo que organiza “todos os métodos e medidas adotados pela Administração Governamental para salvaguardar os seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e o cumprimento da lei” (CGU, 2013, p. 9).

O Glossário de Termos do Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU) (TCU, 2017, p. 35) define Sistema de Controle Interno como “sinônimo de controle interno aplicado a uma entidade”. O TCU informa ainda que “no Brasil, a expressão também designa o conjunto de atividades avaliativas, unidades e órgãos instituídos para dar cumprimento às finalidades previstas no Art. 74, da Constituição Federal” (TCU, 2017, p. 35).

Deste modo, o Sistema de Controle Interno é conduzido pela estrutura de governança e executado por todos os níveis e órgãos da entidade, com a finalidade de mitigar os riscos, atingir os objetivos e metas institucionais, em observância aos princípios constitucionais da administração pública e aos princípios gerais de controle: eficiência, eficácia e efetividade operacional; integridade e confiabilidade da informação produzida; conformidade com leis e regulamentos aplicáveis; adequada salvaguarda e proteção de bens (*Diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil - Resoluções da ATRICON*, 2015).

A interação entre os mecanismos de controle interno, externo e social possibilitam evitar a ocorrência de fraudes e desperdícios de recursos públicos e contribuem para a efetividade, produtividade e economicidade na prestação do serviço público. O acesso a informações à sociedade e a sua participação direta por meio do controle social favorece aos gestores o cumprimento das leis e normas vigentes no ordenamento jurídico, assim como os guiam na condução da gestão estatal (Souza & Damascena, 2011).

Para França (2016), a atividade de um sistema de controle interno funciona por intermédio de uma sinérgica ação de ouvidoria, auditoria e corregedoria administrativa. A ouvidoria ouve e processa as reclamações (representações e denúncias) dos cidadãos e da própria administração, a auditoria verifica constantemente a legalidade, eficiência, eficácia, efetividade da administração e a corregedoria identifica, processa e encaminha a correção de falhas do exercício administrativo.

Nesse sentido, o modelo de órgão central do Sistema de Controle Interno que tem sido adotado por diversos entes federativos tem base na estrutura da CGU, que divide

suas atividades em quatro macro funções de controle: auditoria, corregedoria, ouvidoria e controladoria (prevenção), nesta incluídas ações de prevenção à corrupção, fomento à transparência, implementação de controles internos e de programas de integridade (Bona et al., 2020).

Santos e Braga (2019) descrevem um ciclo de sinergia entre as macrofunções do controle, ao dizer que a ouvidoria interage com a sociedade e percebe suas demandas; esse conhecimento alimenta a auditoria com informações relevantes, auxiliando no processo de avaliação da gestão, diagnóstico e recomendação de melhorias, assim como na identificação de irregularidades, o que, por sua vez, dá suporte à correção, agilizando o processo de punição, reduzindo a sensação de impunidade e contribuindo, assim, para incremento da prevenção, que se vale de todas as outras funções para promover maior transparência, fortalecer a interação com a sociedade e robustecer as ações de controle.

O controle interno serve não apenas à fiscalização das ações governamentais, mas pode constituir-se em ação apoiadora da atividade do administrador público, auxiliando o gestor a lidar com as diversas situações que envolvem a administração pública. Entre os propósitos do controle está o de impedir e corrigir situações que possam gerar desperdício ou desvio do dinheiro público, sendo considerado instrumento no combate à corrupção (Cavalheiro & Flores, 2007).

O TCE SC, em seu prejulgado nº 1900, elenca as atividades a serem desenvolvidas pelo Controle Interno das Câmaras municipais, que também se aplica ao Poder Executivo municipal:

[...]

9. São atividades próprias do Controle Interno, entre outras, o acompanhamento e o controle, cabendo-lhe, analisar e avaliar, quanto à legalidade, eficiência, eficácia e economicidade, os registros contábeis, os atos de gestão, entre eles: os processos licitatórios, a execução de contratos, convênios e similares, o controle e guarda de bens patrimoniais da Câmara, o almoxarifado, os atos de pessoal, incluídos os procedimentos de controle de frequência, concessão e pagamento de diárias e vantagens, elaboração das folhas de pagamento dos Vereadores, servidores ativos e inativos (se for o caso), controle de uso, abastecimento e manutenção do(s) veículo(s) oficial(is); uso de telefone fixo e móvel (celular); execução da despesa pública em todas suas fases (empenhamento, liquidação e pagamento); a observância dos limites constitucionais no pagamento dos Vereadores e dos servidores da Câmara; a assinatura do Relatório de Gestão Fiscal, junto com o Presidente da Câmara (art. 54 da LRF), assim como, a fiscalização prevista no art. 59 da LRF; alertar a autoridade administrativa sobre imprecisões e erros de procedimentos, assim como sobre a necessidade de medidas corretivas, a instauração de tomada de contas especial e/ou de processo administrativo; executar as tomadas de contas especiais determinadas pelo Tribunal de Contas do Estado; comunicar ao Tribunal de Contas do Estado irregularidades ou ilegalidades de que tenha conhecimento, acerca das quais não foram adotadas quaisquer providências pela Autoridade Administrativa, sob pena de responsabilidade solidária (art. 74, § 1º, CF, art. 113 da CE e arts. 60 a 64 da Lei Complementar (estadual) n. 202/2000), observado o art. 5º da Decisão Normativa n. TC-02/2006; fazer a remessa ao Poder Executivo das informações necessárias à consolidação das contas, na forma, prazo e condições estabelecidas pela legislação vigente.

[...]

Dado o caráter revisional, fiscalizatório e de apoio à gestão realizado pelo Controle Interno, Botelho (2006) define que as funções desempenhadas pelos servidores do CI devem ser segregadas das demais funções realizadas pelos demais servidores, de modo que a pessoa responsável pela realização de atos e registros públicos não seja a

mesma que revise os próprios atos. Ademais, é recomendável que as funções do controle sejam conduzidas por profissionais com capacidade, formação e experiência compatíveis com a função requerida pela área de controle (Botelho, 2006).

Como requisito para implantação do Controle Interno, é necessário que o ente municipal observe o princípio da legalidade estampado no artigo 37 da Constituição Federal. Nesse sentido, a implantação do Sistema de Controle Interno se dará por força de lei e a sua regulamentação por meio de decreto do Poder Executivo Municipal (Botelho, 2006).

Quanto à posição na estrutura organizacional do ente municipal, Botelho (2006) recomenda que o Sistema de Controle Interno seja inserido na estrutura organizacional com *status* de secretaria, estando diretamente ligado ao gabinete do Prefeito. Isso não significa que está totalmente subordinado ao prefeito, visto que é órgão que desempenha funções de natureza técnica constitucionalmente definidas, a bem da guarda e controle do patrimônio público.

É nesse sentido que o próprio Supremo Tribunal Federal (STF) declarou, em decisão monocrática, ser inconstitucional nomeação para o cargo de Diretor de Controle Interno e de Controlador Interno por meio de cargo em comissão ou função gratificada, pois o “Controlador Interno desempenha funções de natureza técnica, para cuja realização não se faz necessária prévia relação de confiança entre a autoridade hierarquicamente superior e o servidor nomeado” (RE 1264676, 2020, p. 18).

Não obstante, a existência de um controle interno atuante no âmbito da esfera municipal como ferramenta de apoio à gestão “é imprescindível para assegurar a integridade de uma instituição e prevenir a ocorrência de fatos ilícitos” (CGU, 2013, p. 10). Um controle interno efetivo propicia à sociedade “que os recursos públicos estão sendo aplicados de forma eficiente e nos termos previstos nas leis e regulamentos, além de aprimorar a parceria com o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional” (TCE PR, 2017, p. 5).

### 2.3 Controle externo

O artigo 2º da CF/88 divide a organização político-administrativa da República entre os três poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, todos independentes e harmônicos entre si (*Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, 1988).

O controle externo, de acordo com Guerra (2005), é “o controle exercido por um Poder ou órgão distinto, apartado da estrutura do órgão controlado”. É o controle de um Poder sobre o outro, bem como aquele cumprido pela Administração direta sobre as entidades da Administração indireta. O controle externo também pode ser entendido como aquele que é exercido pelo Poder Legislativo (controle político) e pelo Tribunal de Contas (controle técnico financeiro) sobre a Administração direta e indireta dos Poderes ou, ainda, quando exercido sob o aspecto da legalidade pelo Poder Judiciário (controle judicial) (Mileski, 2011).

Segundo Botelho (2006), o controle externo envolve ações da gestão governamental, que abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Deste modo, “a fiscalização da administração pública, por órgão externo à sua estrutura, visa à atuação em consonância com os princípios impostos pelo ordenamento jurídico e preserva os interesses sociais” (Guerra, 2005, p. 101).

Quanto ao controle técnico financeiro, existem no mundo dois modelos de sistemas de controle externo, o primeiro incluindo os Tribunais de Contas ou Conselho

de Contas e o segundo priorizando Controladorias ou Auditorias Gerais. Os Tribunais de Contas são órgãos colegiados, enquanto as Controladorias-Gerais são órgãos de atuação unipessoal (Silva, 2014).

No Brasil, o modelo de sistema de controle externo técnico financeiro adotado pela CF/88 foi o de Tribunal de Contas. Hoje, o país conta com diferentes TCs. No âmbito da União, há o Tribunal de Contas da União; em âmbito estadual e no Distrito Federal, o Tribunal de Contas dos Estados e do Distrito Federal, responsáveis também pelo controle externo em âmbito municipal, quando não houver Tribunal de Contas Municipal (existentes apenas nos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro) ou Tribunal de Contas dos Municípios do Estado (Silva, 2014).

Em âmbito municipal, o art. 31 da CF/88 estabelece que “a fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei” (*Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, 1988, p. 19). O parágrafo 1º desse mesmo artigo estabelece que “o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver” (*Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, 1988, p. 19). Esse auxílio prestado pelos TCs consubstancia-se por meio de parecer prévio emitido sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar.

Em Santa Catarina, a Constituição Estadual de 1935 já previa a criação de um órgão responsável pelo controle da aplicação dos recursos públicos no Estado e nos municípios catarinenses. Porém, somente na vigência da Constituição de Estadual de 1947, em 4 de novembro de 1955, houve a criação do TCE SC, pela Lei Estadual n. 1.366, sancionada pelo governador à época, que nomeou os sete primeiros integrantes do TCESC, denominados à época “juízes” (T. D. C. D. S. C. TCE SC, 2003).

### 2.3.1 Atribuições do Tribunal de Contas

As atribuições afetas ao TCESC estão dispostas nos artigos 59, 60 e 113 § 5º da Constituição Estadual de 1989, bem como os sujeitos à sua jurisdição estão elencados no artigo 6º da Lei Complementar nº 202/2000 (Lei Orgânica TCESC). Destaca-se assim que a atuação do TCESC se dá em âmbito estadual e municipal.

Nesse passo, a Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000 (Lei Orgânica do TCESC) estabelece que, em seu artigo 1º, que ao TCESC, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição do Estado, entre outras competências, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Prefeito Municipal (Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências, 2000, p. 1).

O TCE, no exercício de sua competência definida no art. 59, I c/c art. §5º, da CE/89, aprecia as contas prestadas anualmente pelo prefeito, as quais serão anexadas às contas do Poder Legislativo, mediante parecer prévio emitido até o último dia do exercício em que foram prestadas.

O art. 51, da Lei Orgânica do TCESC, define que a prestação de contas de prefeito será encaminhada ao TC até o dia 28 de fevereiro do exercício seguinte, e consistirá no Balanço Geral do Município e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos de que trata o art. 120, § 4º, da Constituição Estadual (Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa

Catarina e adota outras providências, 2000).

Nesse ponto, fica destacada a função do órgão central do sistema de controle interno municipal quanto à prestação de contas de prefeito encaminhada ao TCE. Tal órgão tem a incumbência da coordenação, do planejamento, da normatização e do controle das atividades do sistema de controle interno, certificando a realização da avaliação das contas e da gestão no exercício, registrando os resultados e indicando as falhas e irregularidades verificadas, bem como as medidas adotadas pelos gestores para a sua correção. A atuação do controle interno serve, portanto, ao grau de confiabilidade da ação fiscalizadora do TC (Estabelece critérios para organização e apresentação da prestação de contas anual, normas relativas à remessa de dados, informações e demonstrativos por meio eletrônico e dá outras providências, 2015).

## 2.4 O Controle Interno em Santa Catarina e o Programa Unindo Forças

A exigência de um Sistema de Controle Interno (SCI) efetivo pela administração pública municipal tem sido pauta de recentes ações dos órgãos de fiscalização externa, tais como Tribunais de Contas e Ministério Público (MPSC, 2016; T. de C. de S. C. TCE SC, 2020). Por exigência constitucional e legal, os SCIs estão instituídos em todos os municípios catarinenses.

Para promover o fortalecimento das unidades de controle interno em Santa Catarina, o Ministério Público estadual lançou, no final de 2015, o Programa Unindo Forças, que consiste em um conjunto de ações e iniciativas que tem por objetivo contribuir para a organização e o aprimoramento da atuação das unidades de controle interno dos municípios catarinenses na consecução de elementos estruturais mínimos que possibilitem a prevenção e repressão ao ilícito por parte desses órgãos municipais (MPSC, 2016).

Antes da implantação do Programa Unindo Forças, em 2015, no 2º semestre de 2014, o 1º diagnóstico realizado pela Rede de Controle da Gestão Pública do Estado, através da CGU, detectou uma atuação fraca ou inexistente das controladorias municipais, além de falta de estrutura e execução de atividades incompatíveis com a natureza do órgão (MPSC, 2016). Os principais pontos desse primeiro diagnóstico estão destacados no quadro 1, a seguir:

Quadro 1 – Dados 1º diagnóstico do MPSC

- 80% das Prefeituras tem apenas um agente na UCI (carência de servidores nas UCIs);
- 35 % das UCI's integradas por servidor não efetivo nomeado na condição de ocupante de cargo de provimento em comissão (Responsável UCI comissionado);
- 65% dos Municípios não possuem cargo de auditor interno e de cargos específicos para o desempenho das atividades de controle em seus quadros funcionais (ausência cargo de auditor);
- 31 % das UCI'sb são vinculadas a Secretarias Municipais, sem autoridade sobre demais órgão (falta de autonomia);
- 148 Municípios não realizaram qualquer auditoria em 2015 (deficiência atividades de auditoria)
- 251 cidades não fizeram tomada de contas especial no mesmo período (deficiência nas atividades de fiscalização);
- 98% dos municípios tiveram entre 0 e 5 Tomadas de Contas Especiais apuradas (deficiência função de fiscalização);
- 34% dos controladores internos desempenharam atividades de desvio e sem segregação de funções (inobservância à segregação de funções);
- 95% dos Municípios tiveram, entre 2013-2014, apenas de 0 a 5 denúncias apuradas e 195 (66%) municípios informaram não ter apurado qualquer denúncia e somente de 11 a 14 prefeituras apuraram mais de 5 denúncias (deficiência função de ouvidoria);

- 77% das Prefeituras Catarinenses não possuem área de Corregedoria (deficiência função de correição)
- Pouco mais de 18% dos Municípios catarinenses não possuem ainda a estrutura do controle interno regulamentada por intermédio de lei (regulamentação legal do controle interno);

Fonte: (MPSC, 2016).

Considerando os resultados expressos nesse primeiro diagnóstico, questiona-se o que causa um Sistema de Controle Interno municipal ineficaz? Segundo Botelho (2006), as causas podem incluir a falta de iniciativa do administrador, falta de autonomia de trabalho do controlador interno, ausência de apuração de denúncias, falta de planejamento adequado, estrutura organizacional inadequada, ausência de controle nas unidades administrativas, escassez de recursos humanos, ausência de segregação de funções, remuneração não condizente com as responsabilidades, ausência de procedimentos e rotinas e resistência às mudanças por parte dos servidores.

Responder a esse questionamento motiva a realização desta pesquisa, de modo a identificar, por meio de metodologia estatística de regressão logística, quais os fatores atribuídos ao controle interno que explicam o parecer pela rejeição das contas de prefeito nos anos de 2013 a 2018.

A partir dos resultados observados no primeiro diagnóstico das controladorias municipais, o MPSC, dando prosseguimento ao programa Unindo Forças, elaborou, em 2019, um segundo diagnóstico das controladorias municipais de SC, o qual compôs os dados analisados nesta pesquisa.

Assim, considerando os aspectos abordados relativos ao controle interno, a pesquisa procura abordar a problemática da atuação dos Sistemas Controles Internos municipais de Santa Catarina, os facilitadores, as deficiências e as barreiras que dificultam uma atuação adequada ao aprimoramento da gestão municipal, sob a ótica das contas de governo municipal apreciadas pelo TCESC, utilizando o 2º diagnóstico realizado pelo MPSC.

### 3. Procedimentos Metodológicos

O presente estudo utiliza, preponderantemente, a técnica de análise de dados com vistas à abordagem quantitativa, de modo que se busca analisar e compreender quais fatores atribuídos ao controle interno municipal explicam a rejeição das contas anuais de prefeito pelo TCE SC, com base em variáveis selecionadas a partir da análise dos dados coletados no 2º diagnóstico realizado pelo MPSC, à luz do referencial teórico e das questões constantes do mencionado levantamento.

Utiliza-se ainda a regressão logística como técnica de análise de dados, sendo codificadas as respostas das variáveis dependentes e independentes para a utilização do programa estatístico (Statistical Package for Social Sciences – SPSS).

O modelo estatístico-matemático de regressão relaciona uma variável  $y$ , também chamada de variável dependente ou resposta, com uma variável  $x$ , chamada de variável explicativa ou independente (Barbetta, 1999).

A variável dependente ( $y$ ) neste estudo será definida de acordo com o objeto de análise: recomendação pela rejeição das contas de prefeito apresentadas ao TCE SC nos exercícios de 2013 a 2018. Foi considerado apenas o primeiro parecer prévio emitido pelo TCESC, isto é, desconsiderou-se as reanálises nas etapas de primeira e segunda reapreciação (em sede de recurso).

Justifica-se a escolha da análise a partir do exercício de 2013, haja vista que a atual configuração de número de municípios em Santa Catarina manteve-se o mesmo desde 2013, ano no qual foram instalados os municípios de Pescaria Brava e Balneário

Rincão (IBGE, 2020).

As variáveis independentes (x) foram definidas com base nos dados coletados no 2º diagnóstico das controladorias municipais realizado pelo MPSC, à luz do referencial teórico e das questões constantes do mencionado levantamento.

### 3.1 Base de dados

A base de dados utilizada nesta pesquisa foi obtida com base no 2º diagnóstico das controladorias municipais realizado pelo MPSC. Os dados foram tratados para possibilitar a realização da análise estatística, porém sem que fosse alterado o sentido das respostas.

A etapa seguinte consistiu na formação da segunda base de dados extraída do portal do TCEC. Foram extraídos dados dos municípios como população, associação de municípios a que pertence cada cidade catarinense, macrorregião de localização de cada município e o resultado do parecer prévio emitido pelo TCEC em primeira análise (desconsiderou-se 2 (duas) possíveis reapreciações) relativo aos exercícios de 2013 a 2018. Ao todo, formaram a base de dados 1.770 prestações de contas municipais (6 prestações de contas para cada um dos 295 municípios durante 6 anos), as quais serviram de base para a formação da variável dependente.

A variável dependente foi definida como: houve recomendação pela rejeição das contas de prefeito apresentadas ao Tribunal de Contas de Santa Catarina nos exercícios de 2013 a 2018 (SIM/NÃO). Foram considerados com resposta SIM os municípios que obtiveram pelo menos 1 parecer prévio com recomendação pela rejeição nos últimos 6 anos (2013 a 2018) e NÃO a situação inversa.

A pesquisa teve como universo 295 unidades de controle interno municipais de Santa Catarina, isto é, a aplicação do questionário obteve 100% de adesão. De um total de 141 questões aplicadas ao questionário no 2º diagnóstico das controladorias municipais realizado pelo MPSC, foram selecionadas 29 questões, as quais tem relação com as categorias de análise baseadas no referencial teórico.

Como próxima etapa da pesquisa, partiu-se para a análise estatística de dados das principais questões presentes no levantamento. Por fim, utilizou-se da ferramenta estatística regressão logística como instrumento para verificação da chance de um determinado município obter parecer prévio pela rejeição das contas de prefeito baseado em variáveis e seus respectivos coeficientes.

### 3.2 Identificação das categorias de análise

Como resultado da exploração do material coletado no diagnóstico e no referencial teórico, identificou-se as categorias de análise, isto é, representações significativas oriundas das respostas às questões presentes do 2º diagnóstico realizado pelo MPSC, de forma que representassem aspectos significativos sobre o resultado da apreciação das contas anuais de prefeito pelo TCEC.

Realizou-se revisão sistemática de literatura por meio de buscas em publicações disponibilizadas na internet, nas bases de dados EBSCO host, SCIELO (Web of Science), SCOPUS, Google Acadêmico e sites de revistas especializadas no tema como Revista dos Tribunais de Contas, Revista de Controle, e Revista da CGU, com o descritores em português e inglês ("*Controllership*" OR "*Central Internal Control Unit*" OR "*Internal Control System*" OR "*Internal Control*" OR "*External Control*") configurados para

pesquisar em todos os campos. Os textos considerados fundamentaram a definição das categorias de análise, em articulação com os elementos presentes no diagnóstico do MPSC.

Além disso, partiu-se para a etapa de relacionamento das categorias de análise com os fatores obtidos na revisão sistemática da literatura com relação às atividades a serem desenvolvidas pelo controle interno, conforme demonstrado na tabela seguir:

Tabela 1 - Categorias de análise

<b>Cód.</b>	<b>Categoria de análise</b>	<b>Base teórica e técnica</b>
C00	Dados demográficos	(IBGE, 2020)
C01	Aspecto político (eleições e alternância de poder)	(CGU, 2013; TCE PR, 2017; Estabelece critérios para organização e apresentação da prestação de contas anual, normas relativas à remessa de dados, informações e demonstrativos por meio eletrônico e dá outras providências, 2015)
C02	Cargo do responsável pelo CI	(Botelho, 2006)
C03	Área de formação do responsável pelo CI	(Botelho, 2006)
C04	Função de ouvidoria	(Bona et al., 2020; França, 2016; F. B. Santos & Braga, 2019)
C05	Regulamentação legal do controle interno	(Botelho, 2006)
C06	Autonomia do CI	(Botelho, 2006)
C07	Número de servidores nas UCIs	(Botelho, 2006)
C08	Abrangência da atuação do CI	(Cavalheiro & Flores, 2007)
C09	Função de correição	(Bona et al., 2020; França, 2016; F. B. Santos & Braga, 2019)
C10	Incentivo à transparência pública	(Bona et al., 2020; França, 2016; F. B. Santos & Braga, 2019)
C11	Controle Social (Atuação de Observatórios, conselhos, imprensa, organizações da sociedade civil)	(Mileski, 2011; Souza & Damascena, 2011)
C12	Função auxílio da gestão	(CGU, 2013; TCE PR, 2017)
C13	Função de fiscalização	(Bona et al., 2020; França, 2016; F. B. Santos & Braga, 2019)
C14	Normas e expedientes elaborados pelo controle interno	(Estabelece critérios para organização e apresentação da prestação de contas anual, normas relativas à remessa de dados, informações e demonstrativos por meio eletrônico e dá outras providências, 2015) - IN 20/2015
C15	Interação com o controle externo	(Estabelece critérios para organização e apresentação da prestação de contas anual, normas relativas à remessa de dados, informações e demonstrativos por meio eletrônico e dá outras providências, 2015) - IN 20/2015
C16	Função auditoria	(Bona et al., 2020; França, 2016; F. B. Santos & Braga, 2019)
C17	Inobservância à segregação de funções	(Botelho, 2006)

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

### 3.3 Identificação das variáveis da pesquisa

Com base nas informações disponibilizadas pelo 2º diagnóstico realizado pelo MPSC, partiu-se para a definição das variáveis para análise estatística.

Variável dependente (y): houve recomendação pela rejeição das contas de prefeito apresentadas ao Tribunal de Contas de Santa Catarina nos exercícios de 2013 a 2018 (SIM/NÃO).

As variáveis independentes (x), relacionadas com as categorias de análise e com o número da questão do questionário aplicado no 2º diagnóstico das controladorias municipais e nos dados dos municípios (TCE), estão dispostas na tabela 2, a seguir:

Tabela 2 – Variáveis da pesquisa

<b>Cód_ Questão MPSC/Dados TCE/IBGE</b>	<b>Cód_ Cat.</b>	<b>Cód_ Variável</b>	<b>Varivável_Indep.</b>	<b>Tipo_ Variável</b>
Dados TCE/IBGE	C00	V01	População	Quantitativa/discreta
Dados TCE	C00	V02	Associação de municípios	Catégorica/nominal
Dados TCE	C00	V03	Macrorregião	Catégorica/nominal
8	C01	V04	Houve alteração de prefeito de 2013 a 2018	Catégorica/nominal/dicotômica
10	C02	V05	Responsável pelo CI efetivo	Catégorica/nominal/dicotômica
15; 16	C03	V06	Área de formação compatível com CI (adm, cont., econ., dir.)	Catégorica/nominal/dicotômica
44	C04	V07	Há setor de ouvidoria	Catégorica/nominal/dicotômica
95	C04	V08	Quantidade denúncias apresentadas por cidadãos em 2017 e 2018	Quantitativa/discreta
99	C04	V09	Quantidade denúncias apresentadas por órgãos públicos em 2017 e 2018 e apuradas/em apuração pelo CI	Quantitativa/discreta
126	C04	V10	Número de denúncias recebidas de 2015 a 2018	Quantitativa/discreta
30	C05	V11	Há regulamentação legal do controle interno	Catégorica/nominal
33	C06	V12	CI vinculado à secretaria (sem autonomia)	Catégorica/nominal/dicotômica
34	C07	V13	Mais de 1 servidor exclusivo para o CI	Quantitativa/discreta
40	C07	V14	Há um único órgão/unidade/pessoa, responsável por todas as atividades de controle interno	Catégorica/nominal/dicotômica
39	C08	V15	Atua em todos os Poderes e órgãos	Catégorica/nominal/dicotômica

<b>Cód_Questão MPSC/Dados TCE/IBGE</b>	<b>Cód_Cat.</b>	<b>Cód_Variável</b>	<b>Varivável_Indep.</b>	<b>Tipo_Variável</b>
43	C09	V16	Possui Corregedoria	Categórica/nominal/dicotômica
51	C10	V17	Possui setor responsável pela transparência	Categórica/nominal/dicotômica
57	C11	V18	Há controle social ativo	Categórica/nominal/dicotômica
85	C12	V19	Periodicidade avaliação metas do PPA e LDO no ano	Categórica/ordinal
86	C12	V20	Periodicidade avaliação programas de gov. no ano	Categórica/ordinal
101	C13	V21	Quantidade de tomadas de contas especial	Quantitativa/discreta
102	C14	V22	Quantidade normas orientativas	Quantitativa/discreta
104	C14	V23	Quantidade Recom., Notif. e alertas expedidos	Quantitativa/discreta
66	C14	V24	CI possui atribuição legal para expedir normas	Categórica/nominal/dicotômica
114	C15	V25	Quantidade de expedientes encaminhados ao CE	Quantitativa/discreta
116	C15	V26	Quantidade de expedientes recebidos do CE	Quantitativa/discreta
70	C16	V27	Realizou Audit., fisc. e inspeç. 2018	Categórica/nominal/dicotômica
71	C16	V28	Realizou Audit., fisc. e inspeç. 2017	Categórica/nominal/dicotômica
35	C16	V29	Há cargo de auditor	Categórica/nominal/dicotômica
106	C17	V30	Há segregação de funções	Categórica/nominal/dicotômica

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

As variáveis independentes foram selecionadas com base nas categorias de análise previamente definidas na base teórica e técnica revisadas na seção do referencial teórico.

Para as variáveis em que foram atribuídas mais de uma questão (V06), porém com dados do tipo categóricos, nominal e dicotômicos (SIM/NÃO), foi considerado como resposta SIM quando todas as respostas das questões retornaram SIM. Foi considerado como resposta NÃO quando pelo menos uma das duas respostas retornou o valor NÃO.

#### 4. Resultados

Como resultado da pesquisa aplicada pelo MPSC no 2º diagnóstico das controladorias municipais, procedeu-se à análise estatística dos dados, com objetivo de responder quais fatores atribuídos às controladorias municipais explicam a rejeição pelo Tribunal de Contas.

Um dos pré-requisitos da regressão logística é a inexistência de multicolinearidade, ou seja, as variáveis independentes não podem apresentar uma alta correlação entre si. Para que não exista multicolinearidade, os valores de tolerância devem ser maiores do que 0,1 e os valores de VIF devem ser menores que 10. Verificou-se que nenhuma variável independente apresentou valor de tolerância menor do que 0,1 e valor de VIF maior do que 10, o que representa que as variáveis independentes selecionadas (V01 a V30) não apresentam multicolinearidade.

A continuidade do trabalho requereu a aplicação de testes sobre a adequação do uso da regressão logística ao problema de pesquisa. Além do teste Chi-square, foram “rodados” no SPSS os testes de Likelihood Value, Cox & Snell R<sup>2</sup>, Nagelkerke R<sup>2</sup>, Teste de Hosmer e Lemeshow e o Teste Wald.

Dos 295 municípios que participaram do diagnóstico realizado pelo MPSC, 274 foram incluídos na análise, considerando que o restante (21) não respondeu a pelo menos uma das variáveis, sendo classificados como casos omissos (*missing cases*). Registra-se que não foram identificadas as causas para a ausência de respostas destes 21 municípios.

Considerando que 274 casos foram incluídos na análise, caso o modelo inicial apresentasse apenas a variável dependente (y), isto é, considerando que todos os municípios estão dentro da categoria de maior frequência (categoria Não para Rejeição das contas), o modelo acertaria em 79,9% dos casos.

Foi estabelecido como referência a resposta NÃO para a variável dependente (Há alguma rejeição nos últimos 6 anos). Isto significa que o modelo analisou a chance (razão de chance – odds ratio) de as variáveis independentes ensejarem a categoria SIM para a rejeição das contas.

No total, foram classificados de forma adequada 85% dos casos, que é maior que o modelo sem nenhum previsor (variável independente) que havia resultado em 79,9%.

Por fim, demonstra-se o resultado final do teste de regressão logística na tabela 3 a seguir:

Tabela 3 - Variáveis da equação

Variáveis na equação	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. para EXP(B)	
							Inferior	Superior
V01_População	0	0	0,462	1	0,497	1	1	1
V02_Macrorregião	-0,059	0,09	0,424	1	0,515	0,943	0,79	1,125
V03_Associação_muni	-0,033	0,034	0,94	1	0,332	0,967	0,904	1,035
V04_Alterou_prefeito	1,807	0,759	5,659	1	0,017	6,089	1,375	26,973
V05_Servidor_efetivo	-0,323	0,422	0,587	1	0,444	0,724	0,317	1,654
V06_Área_form_compat	0,489	0,649	0,567	1	0,452	1,63	0,457	5,817
V07_Ouvidoria	0,201	0,388	0,268	1	0,605	1,223	0,571	2,617
V08_Nro_denúncia_cid_2017_2018	-0,005	0,015	0,096	1	0,756	0,995	0,966	1,026
V09_Nro_denúncia_órg_2017_2018	0,085	0,043	3,827	1	0,05	1,088	1	1,185
V10_Denúnc_receb_2015_2018	-0,009	0,011	0,571	1	0,45	0,991	0,97	1,014

V11_Ato_norm	-0,136	0,225	0,364	1	0,546	0,873	0,562	1,357
V12_Sem_autonomia	1,119	0,48	5,435	1	0,02	3,062	1,195	7,844
V13_Total_serv_CI	0,026	0,423	0,004	1	0,951	1,026	0,448	2,352
V14_Órgão_Central	19,52	26937,614	0	1	0,999	300297932,1	0	.
V15_Atuação_ampla	-0,911	0,422	4,658	1	0,031	0,402	0,176	0,92
V16_Função_Corregedoria	0,31	0,544	0,324	1	0,569	1,363	0,469	3,963
V17_Função_transparência	0,302	0,441	0,47	1	0,493	1,353	0,57	3,212
V18_Control_Social	0,002	0,738	0	1	0,998	1,002	0,236	4,253
V19_Nro_Avaliação_PPA_em_1_ano	0,006	0,096	0,003	1	0,954	1,006	0,833	1,215
V20_Nro_Avaliação_program_em_1_ano	0,09	0,09	0,998	1	0,318	1,094	0,917	1,305
V21_Nro_TCE	0,007	0,091	0,006	1	0,937	1,007	0,842	1,205
V22_Nro_normas	0,018	0,01	2,984	1	0,084	1,018	0,998	1,039
V23_Nro_rec_ale_not	0	0,001	0,054	1	0,816	1	0,998	1,001
V24_Pode_expe_normas	-0,424	0,473	0,803	1	0,37	0,655	0,259	1,654
V25_Nro_expe_enca_CE	0,032	0,084	0,143	1	0,705	1,032	0,875	1,218
V26_Nro_expe_rec_CE	0,004	0,003	1,49	1	0,222	1,004	0,997	1,011
V27_Auditorias_2018	-0,872	0,475	3,364	1	0,067	0,418	0,165	1,062
V28_Auditorias_2017	0,149	0,458	0,106	1	0,745	1,161	0,473	2,847
V29_Cargo_Auditor	0,422	0,394	1,143	1	0,285	1,525	0,704	3,304
V30_Segregação_funções	-0,189	0,397	0,227	1	0,634	0,828	0,38	1,802
Constante	-	21,943	26937,614	0	1	0,999	0	

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Considerando que as variáveis significativas são aquelas em que a significância (P) é menor do que 0,05, temos que somente foram consideradas como significativas para o modelo as variáveis V04, V09, V12, V15.

A interpretação da razão de chances (odds ratio)  $\text{Exp}(B)$  pode ser assim interpretada:

Para a variável V04, conclui-se que a mudança de prefeito aumenta em 6,08 vezes a chance de o município ter suas contas apreciadas com recomendação pela rejeição.

Essa variável indica que a mudança de comando na gestão municipal pode trazer consequências sob o ponto de vista da saúde das contas apresentadas ao TCESC. Este dado pode estar associado às características da nova gestão, tais como mudanças de políticas de governo, mudanças na equipe técnica e política nos quadros da prefeitura, entre outros. Pode ainda estar associado à gestão anterior, tal como o descumprimento de normas relativas à responsabilidade fiscal quanto à suficiente disponibilidade de caixa frente aos compromissos assumidos e em andamento.

Nesse ponto, observa-se importância de se manter uma estrutura sólida da atuação do controle interno municipal, de modo que auxilie na manutenção das finanças públicas, ainda que ocorram mudanças na gestão municipal, atuando de maneira a minimizar os riscos advindos da mudança de prefeito. Embora a alternância de poder possa contribuir para aumentar transparência, reduzir corrupção e inovar em mecanismos de controle, se não estiver associada a uma boa estrutura de controle, aliada à capacidades dos novos gestores, esse fator pode ser negativo para as contas públicas.

Em contraponto, Batista (2013) aponta que eleições competitivas, que induzem a

alternância de poder, podem aumentar a capacidade de controle horizontal entre os atores políticos e assim diminuir a possibilidade de atos corruptos e de má gestão. A possibilidade de os eleitores avaliarem o comportamento de seus representantes e decidirem por os manterem ou não em seus cargos induz ao mecanismo de controle vertical e pode ser benéfico para a gestão pública.

Para a variável V09, conclui-se que o número de denúncias apresentadas por órgãos públicos em 2017 e 2018 e apuradas ou em apuração pelo CI aumenta em 1,08 vezes a chance de o município ter suas contas apreciadas com recomendação pela rejeição.

O questionário do MPSC abordou os anos de 2017 e 2018 e a variável dependente leva em consideração os anos de 2013 a 2018. Assim, pode-se entender que as denúncias apresentadas em 2017 e 2018 são de fatos ocorridos em anos anteriores, podendo, inclusive, abranger os anos selecionados para a variável dependente (2013 a 2018).

Nesse sentido, o município que recebe reiteradas denúncias de possíveis irregularidades na gestão municipal tem mais chances de apresentar resultado negativo na apreciação das contas pelo TCESC. Por outro lado, esse dado pode ser entendido como positivo, se considerar que o controle interno municipal mantém um canal aberto para o recebimento de denúncias e reclamações tanto de órgãos públicos quanto dos cidadãos, fortalecendo o exercício da transparência e *accountability*.

É nesse sentido que Ceneviva (2006) entende que a responsabilização compreende não somente as relações formais e institucionalizadas, mas também as relações informais de fiscalização e controle, considerando assim, como agentes de *accountability*, a imprensa e organizações da sociedade civil que comumente se incumbem de monitorar e denunciar abusos e condutas impróprias de agentes públicos no exercício do poder.

Desta forma, a *accountability* exercida como meio de construção e manutenção de um regime democrático tende a ser efetiva com a participação ativa do cidadão (organizados ou não) e com informações confiáveis e tempestivas que subsidiem o controle social e a responsabilização dos agentes públicos (Doin et al., 2012).

Para a variável V12, conclui-se que o fato de o Controle Interno não ter autonomia aumenta em 3,62 vezes a chance de o município ter suas contas apreciadas com recomendação pela rejeição.

A interpretação deste dado reforça a importância da autonomia do controle interno municipal. Não apenas como mera estrutura burocrática, mas sim como órgão que auxilia o gestor público na prática de atos de gestão, de avaliação e mitigação de riscos, de avaliação das políticas de governo, como órgão que atua transversalmente em toda a estrutura municipal e possa reunir informações importantes para a tomada de decisão do prefeito municipal.

Nesse sentido, é possível dizer que um controle interno autônomo fornece um ambiente com um conjunto de regras solidificadas que primam pelo bom resultado e pela gestão de risco associados ao patrimônio público, estabelecendo equilíbrio entre os interesses do gestor e o interesse público (M. S. D. Santos, 2014).

Para a variável V15, conclui-se que se o controle interno não tem ampla atuação, aumenta em 1,59 vezes a chance de o município ter suas contas apreciadas com recomendação pela rejeição.

O desempenho de atividades do CI apenas em determinados setores contribui para um desempenho ruim das contas apresentadas ao TCESC. O controle interno municipal

pode ter atuação ampla, isto é, atuar em todos os setores do governo municipal, em consonância com os princípios constitucionais e éticos. A ampla atuação do CI contribui para a avaliação dos riscos inerentes às diversas áreas que o governo municipal atua, sendo aliado para um bom acompanhamento da gestão municipal.

Ressalta-se que não foi verificada a existência de endogeneidade entre as variáveis numa primeira avaliação. Sabe-se, porém, que a troca de prefeito pode gerar instabilidade administrativa e impactar outras variáveis da equação. É possível que a mudança de prefeito (V04) possa diminuir a autonomia do Sistema de Controle Interno (V12) ou ainda reduzir a área de atuação (V15), o que pode indicar uma certa endogeneidade. Entretanto esta é uma análise exploratória inicial da questão dos determinantes sobre fatores atribuídos às controladorias municipais que explicam a rejeição pelo Tribunal de Contas. A partir dos resultados desta pesquisa a questão de endogeneidade pode ser avaliada em trabalhos futuros.

## 5. Considerações finais

A análise e o modelo estatístico desta pesquisa utilizaram dados constantes do 2º diagnóstico realizado pelo MPSC (Programa Unindo Forças), bem como com dados sobre a prestação e contas de prefeito municipal do TCESC. Foram selecionadas 30 variáveis independentes distribuídas em 17 categorias de análise.

O objetivo geral da pesquisa foi alcançado, uma vez que foi possível identificar quatro variáveis que, de acordo com o modelo de regressão logística aplicado, contribuem de forma significativa para explicar os fatores associados ao controle interno municipal que pode contribuir para a rejeição das contas de prefeito.

O estudo relaciona a teoria com a prática ao analisar os dados coletados pelos municípios participantes do diagnóstico do MPSC com o disposto no referencial teórico. Isso posto, chama a atenção para pontos, isto é, a relação entre o CI e os aspectos políticos da gestão municipal; a importância da função de ouvidoria municipal na manutenção aberta de um canal de comunicação com órgãos públicos e com a população, bem como a apuração eficiente das denúncias e reclamações recebidas; a autonomia e abrangência de atuação do CI, atuando também como órgão de apoio à gestão municipal.

Dentre as variáveis que resultaram como não significativas sob o aspecto quantitativo deste estudo, não se pode descartar a investigação de diversos fatores importantes para o entendimento de um diagnóstico da atuação dos controles interno municipais, tais como aspectos sobre a estrutura do CI (número de servidores, vínculo dos servidores, área de formação, regulamentação legal, segregação de funções); desempenho das funções de corregedoria, transparência e sua relação com o controle social; avaliação das políticas públicas e dos programas de governo; diagnóstico da atuação fiscalizadora dos CIs.

Recomenda-se para estudos futuros a exploração das variáveis selecionadas pelo modelo estatístico, bem como aquelas que são importantes sob o aspecto qualitativo, de forma a ampliar o conhecimento sobre a atuação dos controles internos municipais, inclusive quanto aos os municípios que não se comportam de acordo com o modelo, de modo a explicar a recomendação de rejeição em parecer prévio pelo Tribunal de Contas, além dos fatores apresentados neste estudo, quais as dificuldades e os avanços enfrentados pelo CIs em sua atuação institucional e como o controle externo pode contribuir para o fortalecimento do controle interno municipal.

Ainda, sugere-se para estudos futuros um estudo comparativo dos resultados do modelo desenvolvido nessa pesquisa em municípios de Santa Catarina e em outros municípios de outros estados.

## REFERÊNCIAS

- Alves, A. G. de S., & Júnior, V. F. de M. (2016). O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 4(3), 56–71. <https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/23429>
- Diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil—Resoluções da ATRICON*, (2015) (testimony of - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil ATRICON).
- Barbetta, P. A. (1999). *Estatística aplicada as Ciências Sociais*. Ed. da UFSC.
- Barros, A. C. (2017). O Controle Social no Brasil. *Fundação Demócrito Rocha*, 16. [https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Controle\\_Cidadao/fasciculo\\_6\\_novo.pdf](https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Controle_Cidadao/fasciculo_6_novo.pdf)
- Batista, M. (2013). Incentivos da dinâmica política sobre a corrupção: Reeleição, competitividade e coalizões nos municípios brasileiros. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, 28, 87–106. <https://doi.org/10.1590/S0102-69092013000200006>
- Bona, R. da S. D., Borba, J. A., & Miranda, R. G. de. (2020). Barômetro de Risco da Governança Municipal: Aplicação de um Modelo de Avaliação nas Prefeituras Catarinenses. *Revista da CGU*, 12(21), 45–63. <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v12i21.170>
- Botelho, M. M. (2006). *Manual prático de controle interno na administração pública municipal*. Juruá.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, (1988) (testimony of BRASIL). [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)
- Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, nº Lei complementar no 101, de 4 de maio de 2000 (2000). [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)
- RE 1264676, Min. Alexandre de Moraes \_\_\_\_ (STF 2020). <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5884758>
- Calixto, G. E., & Velasquez, M. D. P. (2005). Sistema de controle interno na administração pública federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 2(3), 81. <https://doi.org/10.5902/198109466153>
- Cavalheiro, J. B., & Flores, P. C. (2007, Associação dos membros dos Tribunais de Contas – ATRICON). A organização do sistema de controle interno municipal. *Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC RS)*, 4. ed. revista e atualizada.
- Ceneviva, R. (2006). Accountability: Novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente. *Anais do EnANPG-2006*. [http://www.anpad.org.br/eventos.php?cod\\_evento=6&cod\\_edicao\\_subsecao=167&cod\\_evento\\_edicao=21&cod\\_edicao\\_trabalho=6566](http://www.anpad.org.br/eventos.php?cod_evento=6&cod_edicao_subsecao=167&cod_evento_edicao=21&cod_edicao_trabalho=6566)
- CGU, C.-G. da U. (2013). *Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão*. <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualintegridade2013.pdf/view>
- CONTROLE. (2020). In *Michaelis On-Line*. Melhoramentos. <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/controle>
- Di Pietro, M. S. Z. (2019). *Direito administrativo*. Forense.

- Doin, G. A., Dahmer, J., Schommer, P. C., & Spaniol, E. L. (2012). Mobilização social e coprodução do controle: O que sinalizam os processos de construção da lei da ficha limpa e da rede observatório social do Brasil de controle social. *Pensamento & Realidade*, 27(2), 56–79. <https://revistas.pucsp.br/index.php/pensamentorealidade/article/view/12648>
- Duarte, A. L. F., & Zouain, D. M. (2019). Resgate conceitual de accountability: Proposta de categorização a partir de estudo bibliométrico. *Revista Gestão Organizacional*. <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/4720>
- França, P. G. (2016). *O Controle da Administração Pública* (4ª Ed). Saraiva Educação S.A.
- Guerra, E. M. (2005). *Os controles externo e interno da Administração Pública* (2ª ed. rev. e ampliada). Editora Fórum.
- IBGE. (2020). *Municípios Novos*. <https://cnae.ibge.gov.br/en/component/content/article/97-7a12/7a12-voce-sabia/curiosidades/3268-municipios-novos.html>
- Koppell, J. G. (2005). Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of “Multiple Accountabilities Disorder”. *Public Administration Review*, 65(1), 94–108. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00434.x>
- Leal, R. G. (2018). Razões de importância do controle interno da Administração Pública. In F. Motta & E. GABARDO (Orgs.), *Crise e Reformas Legislativas na Agenda do Direito Administrativo: Xxi Congresso Brasileiro de Direito*. Fórum.
- Mello, C. A. B. de. (2016). *Curso de direito administrativo* (33ª edição, revista e atualizada até a Emenda constitucional 92, de 12.7.2016). Malheiros Editores.
- Mileski, H. S. (2003). *O controle da gestão pública*. Editora Revista dos Tribunais.
- Mileski, H. S. (2011). *O controle da gestão pública* (2. ed. rev., atual e aum.). Fórum.
- MPSC, M. P. de S. C. (2016). *Programa Unindo Forças*. <https://www.mpsc.mp.br/programas/unindo-forcas>
- Rocha, A. C. (2013). A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 901–926. <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9638>
- Roncalio, M. P. (2009). *Controle interno na administração pública municipal: Um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na constituição federal*. Universidade Federal de Santa Catarina.
- Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências, nº Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000, 32 (2000). [http://www.portaldoservidor.sc.gov.br/ckfinder/userfiles/arquivos/Legislacao%20Correlata/Leis%20Complementares/2000\\_-\\_LEI\\_COMPLEMENTAR\\_N%C2%BA\\_202%2C\\_de\\_15\\_de\\_dezembro\\_de\\_2000.pdf](http://www.portaldoservidor.sc.gov.br/ckfinder/userfiles/arquivos/Legislacao%20Correlata/Leis%20Complementares/2000_-_LEI_COMPLEMENTAR_N%C2%BA_202%2C_de_15_de_dezembro_de_2000.pdf)
- Santos, F. B., & Braga, M. V. de A. (2019). Do paradoxo à efetividade: A controladoria pública como instrumento de um estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. In A. C. BLIACHERIENE, M. V. de A. BRAGA, & R. J. B. RIBEIRO (Orgs.), *Controladoria No Setor Público*. Fórum.
- Santos, M. S. D. (2014). Controle interno na gestão pública municipal: Independência e autonomia qualidades intrínsecas para a sua efetividade. *Boletim Governet de Administração Pública e Gestão Municipal*, 1, 23.
- Schommer, P. C., Rocha, A. C., Spaniol, E. L., Dahmer, J., Sousa, A. D. de, Schommer, P. C., Rocha, A. C., Spaniol, E. L., Dahmer, J., & Sousa, A. D. de. (2015). Accountability and co-production of information and control: Social observatories

- and their relationship with government agencies. *Revista de Administração Pública*, 49(6), 1375–1400. <https://doi.org/10.1590/0034-7612115166>
- Silva, M. M. da. (2014). *Controle Externo Das Contas Públicas: O Processo Nos Tribunais De Contas Do Brasi* (1º ed). Atlas.
- Souza, C. de O., & Damascena, L. G. (2011). *O Controle Interno na gestão pública municipal: Estudo de caso na Prefeitura de Itaporanga – PB*. 21.
- TCE MG, T. de C. de M. G. (2012). *Cartilha de Orientações sobre Controle Interno*. [https://www.tce.mg.gov.br/img\\_site/Cartilha\\_Control%20Interno.pdf](https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf)
- TCE PR, T. de C. do E. do P. (2017). *Diretrizes e orientações sobre controle interno para os jurisdicionados*. [http://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2017/6/flipbook/317850/files/assets/common/downloads/Cartilha%20Controle%20Interno\\_final.pdf](http://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2017/6/flipbook/317850/files/assets/common/downloads/Cartilha%20Controle%20Interno_final.pdf)
- TCE SC, T. D. C. D. S. C. (2003). *Revista do TCE de Santa Catarina—Nº 1 / Ano 1 / Tribunal de Contas SC*. <http://www.tce.sc.gov.br/content/revista-do-tce-de-santa-catarina-n%C2%B0-1-ano-1>
- Estabelece critérios para organização e apresentação da prestação de contas anual, normas relativas à remessa de dados, informações e demonstrativos por meio eletrônico e dá outras providências, nº Instrução Normativa N.TC-20/2015 (2015). <http://www.tce.sc.gov.br/content/instru%C3%A7%C3%A3o-normativa-ntc-202015>
- TCE SC, T. de C. de S. C. (2020). *Guia de Mandato—Orientações para Gestores Públicos Municipais*. <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/GUIA%20DO%20MANDATO%202020.pdf>
- TCU, T. de C. da U. (2017). *Glossário de Termos do Controle Externo*. <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25EC59C0F015F58F31F6504A6>