



QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS E SEUS IMPACTOS NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Mestre/MSc. Flavia Magalhaes Duarte [ORCID iD¹](#), Doutor/Ph.D. Olavo Venturim Caldas [ORCID iD²](#),
Doutor/Ph.D. João Eudes Bezerra Filho [ORCID iD¹](#), Doutor/Ph.D. Gercione Dionizio Silva [ORCID iD¹](#)

¹Fucape Business School, Vitória, ES, Brazil. ²Controladoria Geral da União, Brasília, DF, Brazil

Mestre/MSc. Flavia Magalhaes Duarte

[0009-0005-1302-6028](#)

Doutor/Ph.D. Olavo Venturim Caldas

[0000-0001-9188-3061](#)

Doutor/Ph.D. João Eudes Bezerra Filho

[0000-0001-5009-3418](#)

Doutor/Ph.D. Gercione Dionizio Silva

[0000-0002-3649-1767](#)

Resumo/Abstract

O objetivo do estudo foi analisar o impacto da qualidade dos controles internos na governança, na gestão e nos indicadores socioeconômicos dos municípios do Estado do Espírito Santo. Para isso, foi criada uma proxy qualidade dos controles internos, com base nas falhas identificadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo nas prestações de contas de governo entre 2016 e 2020. O estudo compõe uma amostra de 390 observações, oriundas dos 78 municípios do Estado. Foram utilizados indicadores de governança municipal, gestão fiscal e indicadores socioeconômicos. Os resultados indicam que a qualidade dos controles internos está associada a melhores indicadores fiscais, socioeconômicos e a maior probabilidade de aprovação das contas municipais pelo TCEES. A pesquisa contribui para o aperfeiçoamento dos controles internos no âmbito municipal, principalmente sob a perspectiva da redução de falhas nos controles internos da gestão pública, otimizando a eficiência, eficácia e efetivamente das políticas públicas ofertadas à sociedade, promovendo boas práticas de governança.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS E SEUS IMPACTOS NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Resumo

O objetivo do estudo foi analisar o impacto da qualidade dos controles internos na governança, na gestão e nos indicadores socioeconômicos dos municípios do Estado do Espírito Santo. Para isso, foi criada uma proxy qualidade dos controles internos, com base nas falhas identificadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo nas prestações de contas de governo entre 2016 e 2020. O estudo compõe uma amostra de 390 observações, oriundas dos 78 municípios do Estado. Foram utilizados indicadores de governança municipal, gestão fiscal e indicadores socioeconômicos. Os resultados indicam que a qualidade dos controles internos está associada a melhores indicadores fiscais, socioeconômicos e a maior probabilidade de aprovação das contas municipais pelo TCEES. A pesquisa contribui para o aperfeiçoamento dos controles internos no âmbito municipal, principalmente sob a perspectiva da redução de falhas nos controles internos da gestão pública, otimizando a eficiência, eficácia e efetivamente das políticas públicas ofertadas à sociedade, promovendo boas práticas de governança.

Palavras-chave: Falhas de Controles Internos; Governança Municipal; Qualidade de Controle Interno; Prestação de Contas; Municípios.

1. INTRODUÇÃO

Estudos têm evidenciado fragilidades nos controles internos que afetam a qualidade da gestão, impedindo em alguns casos de uma análise mais consistente da efetividade dos controles internos (Nassif & Oliveira, 2020). E essas fragilidades têm sido identificadas principalmente no aspecto ambiente de controle e atividades de controle, em que na maioria são ocasionados pelo funcionamento inadequado dos sistemas de controles internos (Benedek, Szenténé & Béres, 2014).

Shu, Chen e Lin (2018) evidenciaram que a eficiência na governança pode fortalecer os controles internos, reduzindo as fragilidades internas da organização. Afriyie, Kong, Danso, Musah e Akomeah (2019) também identificaram relação significativa dos mecanismos de controles internos para boa governança, fator que contribui para a melhoria nos indicadores da saúde, reduzindo, por exemplo, os índices de mortalidade.

Assim, partindo do pressuposto das fragilidades identificadas nos sistemas de controle interno, e na importância dessa ferramenta de gestão e fiscalização dos recursos públicos, esta pesquisa propõe responder a seguinte questão: Quais os impactos da qualidade dos controles internos em aspectos de governança, de gestão e nos indicadores socioeconômicos nos municípios do Estado do Espírito Santo?

O objetivo da pesquisa foi examinar como a qualidade dos controles internos afeta a governança, a gestão e os indicadores socioeconômicos dos municípios capixabas. A proxy “qualidade dos controles internos” foi estabelecida com base nas falhas identificadas pela equipe técnica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), na avaliação das prestações de contas de governo dos municípios capixabas. O estudo inova em medir a qualidade de controle interno a partir dos relatórios e pareceres prévios do TCEES, contribuindo com novas evidências no setor público sobre a importância dos controles internos administrativos e seus impactos na gestão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO



2.1. Impactos da Qualidade dos Controles Internos na Governança e na Gestão Fiscal Municipal

O Índice de Governança Municipal (IGM) foi desenvolvido pelo Conselho Federal de Administração em 2016 para avaliar a qualidade da gestão pública municipal, sob a perspectiva de três dimensões: Finanças, Gestão e Desempenho. O IGM consiste em um importante indicador para medir a qualidade da gestão pública municipal, possibilitando aos gestores a comparação entre as metas estabelecidas e os valores alcançados em cada exercício, oportunizando a avaliação do desempenho e os fatores críticos que podem ser corrigidos para promover uma gestão eficiente e eficaz (Conselho Federal de Administração, 2020; Rodrigues, Espanhol & Guzzo, 2021).

Alguns estudos têm apontado uma relação entre controles internos e governança. Hoitash, Hoitash e Bedard (2009), destacam a importância da gestão de desempenho nas auditorias internas governamentais, o que pode levar a melhorias na qualidade dos controles internos e, conseqüentemente, na governança; auxiliando na identificação de falhas e lacunas nos processos e procedimentos do governo, permitindo a implementação de medidas corretivas para melhorar a eficiência, eficácia e transparência da gestão (Aikinis, 2015).

Leng e Zhao (2013), evidenciaram que a qualidade dos controles internos tem um impacto positivo significativo no desempenho do monitoramento e avaliação, que é considerado um componente crucial da governança. Da mesma forma, Li, Lin e Song (2013) destacaram a importância do controle interno na promoção da eficiência do investimento empresarial. Eles argumentam que os controles internos fornecem uma estrutura para monitorar e avaliar a eficácia das decisões de investimento, contribuindo para a otimização da alocação de recursos e mitigação dos riscos de investimento.

O TCU (2020), destaca a importância do controle interno na promoção de boas práticas de governança. Ele enfatiza que o controle interno deve ser parte integrante da estrutura de governança e que deve ser implementado por meio de uma estrutura de governança bem definida que inclua funções e responsabilidades claras, políticas e procedimentos apropriados e mecanismos adequados de monitoramento e avaliação.

Frente a literatura exposta, este estudo levanta as seguintes hipóteses sobre a governança municipal:

H1 – A qualidade dos controles internos está associada positivamente a ao Índice de Governança Municipal dos municípios no Estado do Espírito Santo.

H2 – A qualidade dos controles internos está associada positivamente a Dimensão Finanças do Índice de Governança Municipal dos municípios no Estado do Espírito Santo.

H3 – A qualidade dos controles internos está associada positivamente a Dimensão Gestão do Índice de Governança Municipal dos municípios no Estado do Espírito Santo.

H4 – A qualidade dos controles internos está associada positivamente a Dimensão Desempenho do Índice de Governança Municipal dos municípios no Estado do Espírito Santo.

Alguns estudos têm avaliado a gestão fiscal dos municípios com base no Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), que avalia a situação fiscal dos municípios sob a perspectiva de quatro indicadores, são eles: Autonomia, Gastos com Pessoal, Liquidez e Investimentos (Federação da Indústria do Estado do Rio de Janeiro [FIRJAN], 2021).

Silva e Crisóstomo (2019), ao analisar a influência da eficiência da gestão pública e fiscal no desenvolvimento socioeconômico dos municípios cearenses, utilizando o IFGF como indicador para medir a gestão fiscal, constaram relação significativa da eficiência e gestão fiscal para o desenvolvimento dos municípios. Em consonância, estudos relacionam os mecanismos



de controles internos na gestão como potencializador no desenvolvimento socioeconômico (Gerigk & Clemente, 2011; Azevedo, 2013).

Leite Filho e Fialho (2015), evidenciaram o IFGF Autonomia como o principal indicador que explica o desenvolvimento dos municípios, apresentando relação positiva e significativa. Palmeira (2021), ao utilizar o Índice Firjan para avaliar a relação entre a autonomia fiscal e a transparência fiscal dos municípios brasileiros com mais de 50.000 habitantes, evidenciou que os municípios que apresentam maiores níveis de autonomia fiscal tendem a ser mais transparentes.

Petrucci (2018), constatou que a qualidade dos controles internos está positivamente associada à gestão fiscal, indicando que controles internos eficazes podem contribuir para prevenir irregularidades, descumprimento de regras fiscais e má gestão de recursos públicos, fatores críticos na avaliação da eficiência da gestão fiscal. Da mesma forma, Espinoza Crus, Espinoza Gamboa e Chumpitaz Caycho (2021), ao analisarem o impacto do controle interno na gestão empresarial dos shopping centers peruanos durante a atual pandemia constataram que os controles internos desempenham um papel crucial para garantir a eficiência e a eficácia do gerenciamento financeiro.

Nesse sentido, para avaliar o impacto dos controles internos na gestão fiscal, foram testadas as seguintes hipóteses:

H5 – A qualidade dos controles internos está associada positivamente ao Índice Firjan de Gestão Fiscal dos municípios do Estado do Espírito Santo.

H6 – A qualidade dos controles internos está associada positivamente ao Indicador Autonomia do Índice Firjan de Gestão Fiscal dos municípios do Estado do Espírito Santo.

2.2. Impactos da Qualidade dos Controles Internos nos Indicadores Socioeconômicos

2.2.1. Taxa de Distorção Idade-Série e Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

A Taxa de Distorção Idade-Série é um indicador educacional desenvolvido pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) que visa medir o percentual de alunos, por série, que apresenta idade superior à recomendada (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira [INEP], 2004). Ele é medido com base no número de matrículas na idade acima da recomendada para determinado nível de ensino/série e no número total de matrículas no nível de ensino/série. Trata-se de um indicador que mede a eficiência e o rendimento escolar.

Orellano, Rocha, Mattos e Zoghbi (2011), ao estimar os efeitos das mudanças ocorridas no sistema educacional correlacionando à descentralização sobre o desempenho, utilizou a Taxa de Distorção Idade-Série como um indicador educacional. Os resultados indicaram correlação positiva entre a Taxa de Distorção Idade-Série e a descentralização, evidenciando que os municípios com menor autonomia fiscal apresentaram maior percentual de alunos no Ensino Fundamental com idade superior à recomendada.

Embora possa não haver estudos ligando diretamente a qualidade dos controles internos à taxa de distorção idade-série, os controles internos podem desempenhar um papel crítico no monitoramento e avaliação das políticas e práticas relacionadas à educação do aluno. A LRF exige que as entidades públicas mantenham a transparência e a prestação de contas no uso de recursos públicos, o que inclui os gastos com educação. Controles internos eficazes podem garantir que os recursos educacionais sejam usados de forma eficiente e eficaz, o que pode levar a melhores resultados dos alunos, incluindo uma redução nas taxas de distorção idade-série.

Dessa forma, a Taxa de Distorção Idade-Série é utilizada nesta pesquisa como medida de qualidade, de eficiência educacional, atrelada aos controles internos, buscando testar a seguinte hipótese:



H7 – A qualidade dos controles internos está associada negativamente com a Taxa de Distorção Idade-Série.

Outro indicador que também reflete a realidade das políticas públicas educacionais é o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), desenvolvido em 2007, pelo INEP, com o intuito de avaliar a qualidade da educação, através dos dados de aprovação escolar e das médias de desempenho nas avaliações (Blanco, 2014).

Um estudo realizado nos municípios do estado do Espírito Santo, com dados de 2005, 2007 e 2009, evidenciou a inexistência de relação entre gastos com educação com a qualidade da educação (Silveira, 2011). E mesmo quando ampliando o tamanho da amostra para os demais municípios brasileiros, ainda é notável a baixa influência dos gastos com educação no desempenho dos alunos, resultando como possíveis deficiências à má gestão dos recursos públicos (Kroth & Gonçalves, 2012), o que integra também a responsabilidade da gestão no controle e na correta aplicabilidade desses recursos (Silveira, 2011).

Para Henriques, Franco e Teles (2006), a qualidade das políticas públicas educacionais é influenciada por fatores como a eficiência e eficácia da gestão nas ações e programas voltados à educação. E os indicadores educacionais servem como parâmetros para auxiliar a gestão na melhoria dos serviços públicos prestados, bem como no monitoramento e na avaliação das políticas públicas (Rezende & Jannuzzi, 2008), aumentando assim o controle social e a transparência da aplicabilidade dos recursos e das ações da administração pública (Henrique, Franco & Teles, 2006).

Assim, com o intuito de testar o impacto do controle interno - enquanto ações voltadas para o aprimoramento dos sistemas de controles internos para promover resultados eficientes para a gestão - nos resultados das metas e qualidades da educação, o estudo buscou testar a seguinte hipótese:

H8 – A qualidade dos controles internos está associada positivamente ao Índice de Desenvolvimento da Educação Básica.

2.2.2. Taxa de Mortalidade Geral e Infantil

A Taxa de Mortalidade Geral, consiste em indicadores utilizados na saúde pública para medir a intensidade da ocorrência de mortes na população geral, em determinado período. Ele é medido com base no número total de óbitos, por mil habitantes, dividido pela população total no período (Brasil, 2008). Esse indicador fornece à gestão informações suficientes para medir a qualidade dos serviços públicos prestados, como ferramenta de avaliação da eficiência das ações e políticas públicas de saúde (Afriyie et al., 2019).

A Taxa de Mortalidade Infantil também é considerada um indicador de saúde pública, que avalia a eficiência das ações e programas de assistência à saúde e a evolução socioeconômica do país (Araujo, Maranhão, Sousa, Souza, Lira Neto, Pereira, Castro & Silva, 2022). Ele é medido pelo número de óbitos de menores de um ano de idade, por cada mil nascidos vivos, pelo número de habitantes em determinado espaço geográfico, e em determinado período (Brasil, 2008). Sua finalidade é estimar o risco de morte que a população de nascidos vivos está exposta no primeiro ano de vida, permitindo uma análise da disponibilização, utilização e principalmente da eficiência da assistência à saúde fornecida durante o pré-natal, parto, após o nascimento até completar um ano de idade (Kropiwiec, Franco & Amaral, 2016).

Inácio (2016) identificou significância entre melhores práticas de controles internos e gastos com saúde, evidenciando que, controles internos eficientes tendem a aumentar os investimentos em saúde, melhorando a qualidade dos serviços de assistência à saúde.



Kropiwiec, Franco e Amaral (2016), relatam que a qualidade dos serviços de saúde e a assistência materna prestada reduzem os números de mortalidade infantil.

Afriyie et al. (2019), relaciona as boas práticas de governança na melhoria da qualidade dos serviços de saúde, seja na definição das prioridades, no monitorando das ações, na responsabilização da equipe e na estruturação institucional. Atividades que são abrangidas pelo controle interno, seja na prevenção, na correção e na detecção de falhas dos sistemas de controle.

Nesse sentido, para medir os impactos dos controles internos nos indicadores de saúde, foi testada as seguintes hipóteses:

H9 – A qualidade dos controles internos está associada negativamente a Taxa de Mortalidade Geral.

H10 – A qualidade dos controles internos está associada negativamente a Taxa de Mortalidade Infantil.

2.3. Impactos da Qualidade dos Controles Internos na Apreciação das contas pelo Tribunal de Contas Estadual

Krounbauer et al. (2011), ao analisarem a natureza dos apontamentos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul nas contas dos poderes executivos, constataram uma relação significativa entre sistemas de controles internos irregulares e nível de irregularidades nas prestações de contas. Em outras palavras, os pesquisadores constataram que os municípios do Rio Grande do Sul com maior nível de apontamento de irregularidades também apresentaram número elevados de inconsistências nos controles internos.

Com a finalidade de destacar as principais deficiências de controles internos nos governos locais da Hungria, Benedek, Szanténé e Béres (2014) identificaram como maior índice de irregularidades os controles internos de gestão financeira, que trazendo para o contexto brasileiro consiste nas principais análises dos tribunais de contas, frente à Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), que estabelece as normas e diretrizes para gerir os recursos públicos estipulando limites com gastos, atribuição de responsabilidade aos gestores públicos, além de fomentar a transparência das informações.

Os Tribunais de Contas exercem o papel de controle externo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos recursos públicos geridos pelos Poderes do Estado e dos Municípios, além dos demais órgãos integrantes da administração direta e indiretas, mantidas pelo Poder Público (Brasil, 1988). Domiciano (2017) explica que os Tribunais de Contas atuam como órgãos autônomos, de auxílio ao Poder Legislativo, o qual é constitucionalmente responsável pela fiscalização no âmbito municipal, como órgão de controle externo.

No Estado do Espírito Santo, compete ao Tribunal de Contas além de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a apreciação das contas prestadas anualmente pelo Governadores do Estado e pelos Prefeitos Municipais, mediante a emissão de parecer prévio julgando pela aprovação (com ou sem ressalvas) e/ou rejeição das contas públicas (Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, 2013).

São integrantes da prestação de contas, além dos elementos que compõem as demonstrações financeiras exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, os documentos inerentes ao rol de responsáveis da unidade jurisdicionada; o relatório de gestão; os relatórios e pareceres sobre as contas; e o relatório do órgão de controle interno, cabendo a avaliação sobre a eficácia e eficiência da gestão no âmbito orçamentário, financeiro, operacional, contábil e patrimonial, devendo ainda ser indicado qualquer irregularidade que fora identificada na análise do controle interno (Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, 2013).



Embora o controle interno, atue como órgão fiscalizador auxiliar na missão institucional dos Tribunais de Contas, os estudos de Domiciano (2017) evidenciaram que apesar da ausência do parecer de controle interno nas prestações de contas ser considerado suficiente para reprovação das contas públicas, sua presença não traz significância para ampliar a probabilidade de aprovação das contas.

Frente a literatura exposta, este estudo levantou a seguinte hipótese de pesquisa:

H11 – A qualidade dos controles internos está associada positivamente a probabilidade de emissão de parecer prévio, pela aprovação das contas de governo, por parte dos Tribunais de Contas.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Essa pesquisa é caracterizada como uma pesquisa descritiva e quantitativa, que utilizou de dados secundários para verificar o impacto da qualidade dos controles internos nos municípios do Estado do Espírito Santo, observando os critérios de Governança Municipal, Gestão Fiscal, Indicadores Socioeconômicos e Apreciação das Contas Municipais.

O estudo foi realizado nos 78 municípios do Espírito Santo, entre 2016 e 2020, com foco nos Poderes Executivos e na qualidade dos controles internos medidos através das falhas identificadas nos relatórios técnicos iniciais das prestações de contas de governo. Para análise da governança municipal, foi excluído o ano de 2016, uma vez que a base de dados do IGM foi publicada a partir de 2017.

Os dados relativos à Governança Municipal foram coletados da base de dados do Índice de Governança Municipal, elaborado pelo Conselho Federal de Administração (2021). Para avaliar a Gestão Fiscal dos Municípios Capixabas, foram coletadas as informações do Índice Firjan de Gestão Fiscal (FIRJAN, 2021).

Para análise dos Indicadores Socioeconômicos, os dados foram coletados do Sistema de Informação sobre Mortalidade – SIM, disponibilizado pelo DATASUS, para testar a taxa de mortalidade geral e taxa de mortalidade infantil; e do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira – INEP, para testar a taxa de distorção da idade, do 9º ano do Ensino Fundamental Anos Finais e o IDEB, das escolas públicas no Estado do Espírito Santo.

E quanto a Apreciação das Contas Municipais, os dados foram obtidos do Painel de Controle do TCEES, onde realizou-se a extração dos Relatórios Técnicos Iniciais das prestações de contas dos Poderes Executivos (Contas de Governo) do Estado do Espírito Santo, para análise documental. Foram analisados os relatórios técnicos iniciais das prestações de contas referente aos exercícios de 2016 a 2020, estimando uma amostra inicial de 390 observações.

3.1. Descrição das Variáveis

Para medir a qualidade do controle interno e o impacto na governança municipal, classifica-se como variável dependente o Índice de Governança Municipal (IGM). Relaciona-se essa variável com o controle interno, haja vista que o controle interno abrange o conjunto de normas, técnicas e procedimentos que auxiliam a administração pública no cumprimento das metas e do planejamento. Desse modo, foi analisado o Índice de Governança Municipal Geral e sob a perspectiva de cada indicador, são eles: Finanças, Gestão e Desempenho.

Para medir o impacto da qualidade do controle interno na gestão fiscal, utilizou-se como variável dependente o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), e também se analisou isoladamente o IFGF Autonomia, um indicador capaz de evidenciar a capacidade da administração pública se sustentar, considerado um dos pontos mais críticos na avaliação da gestão fiscal (FIRJAN, 2021).



Os indicadores socioeconômicos também assumem a posição de variáveis dependentes no estudo, assim, também são avaliados: as taxas de distorção idade-série, o IDEB (indicadores da educação); as taxas de mortalidade geral e de mortalidade infantil (indicadores da saúde).

Também considera como variável dependente o resultado da apreciação das contas municipais, com vistas a evidenciar se as falhas de controle interno impactam na emissão de pareceres prévios pela aprovação das contas.

A qualidade do controle interno (QualidadeCI), classificada neste estudo como variável explicativa, foi medida através das não conformidades extraídas dos relatórios técnicos iniciais exarados nas prestações de contas de governo dos Municípios do Estado do Espírito Santo. O Anexo II da Resolução nº 297, de 30 de agosto de 2016, do TCEES, pontua o conjunto de diretrizes adotados para análise técnica das prestações de contas anuais de Prefeitos Municipais (Espírito Santo, 2016), que consiste na avaliação de 46 (quarenta e seis) aspectos relacionados a atuação da gestão frente as formalidades e atuação do controle interno, aos aspectos contábeis, a conformidade constitucional, fiscal, legal e a gestão previdenciária. Desse modo, a variável foi medida através do indicador criado:

$$Qualidade_{CI} = 1 - \left(\frac{\text{Quantidade de falhas}}{46} \right)$$

Como variáveis de controle incluem-se a origem do controlador; a auditoria interna; o PIB per capita; salário médio dos servidores municipais; a receita orçamentária per capita; o ativo total dos municípios capixabas; *dummy* crise; e *dummy* pandemia. Essas duas últimas foram controladas para analisar seus impactos no ano de 2016 e 2020, respectivamente, assumindo valor de 1 (um) para o ano de crise (2016) e de pandemia (2020) e 0 (zero) para os demais anos.

3.2. Modelos Econométricos

Neste estudo, foram aplicados três modelos econométricos para identificar os impactos da qualidade dos controles internos: um modelo de regressão linear múltipla, um modelo de regressão logística e um modelo binomial negativo. O objetivo foi estudar a relação entre a qualidade do controle interno e as variáveis dependentes, buscando evidenciar o comportamento do fenômeno em questão (Favero & Belfiore, 2017).

Os impactos da qualidade do controle interno na Governança Municipal, Gestão Fiscal e nos Indicadores Socioeconômicos relacionados à Educação foram testados com a utilização de um modelo de regressão linear múltipla, representado pela seguinte equação:

$$\text{Impactos}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{QualidadeCI}_{it} + \beta_2 \text{Orig_controlador}_{it} + \beta_3 \text{aud_interna}_{it} + \beta_4 \text{pib_per}_{it} \\ + \beta_5 \text{sal_medio}_{it} + \beta_6 \text{rec_orc_perc}_{it} + \beta_7 \text{ativo}_{it} + \beta_8 \text{d_crise}_{it} + \beta_9 \text{d_pandemia}_{it} + \xi_{it}$$

As estimações do modelo foram realizadas com a variável dependente *Impactos* substituída pelas seguintes variáveis: Índice de Governança Municipal (IGM_geral), Dimensão Finanças do Índice de Governança Municipal (IGM_finanças), Dimensão Gestão do Índice de Governança Municipal (IGM_gestão), Dimensão Desempenho do Índice de Governança Municipal (IGM_desemp), Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF_geral), Indicador Autonomia do Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF_autonomia), Taxa de Distorção Idade-Série (tx_dist_idade_escolar) e Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb).

A análise dos impactos da qualidade do controle interno na Apreciação das Contas Municipais (resultado_tce) foi realizada com utilização de modelo de regressão logística. A variável dependente *resultado_tce* assume valor 1 (um) para os municípios que tiveram suas contas aprovadas (com ou sem ressalvas) e 0 (zero) para aqueles que tiveram as contas rejeitadas. Foram excluídos da amostra as prestações de contas que não tiveram o parecer prévio expedido.



Por fim, para analisar o impacto da qualidade do controle interno nos Indicadores Socioeconômicos relacionados à Saúde, como a Taxa de Mortalidade Geral e Taxa de Mortalidade Infantil, inicialmente foi empregado o modelo Poisson, em razão da variável dependente ser de contagem de ocorrências. Contudo, devido a apresentação de superdispersão, foi empregado o modelo de regressão binomial negativo (Favero & Belfiore, 2017).

Os testes econométricos para garantir a validade dos modelos e estimações não apresentaram problemas ou anormalidade em relação aos resultados encontrados. Além disso, foram winsorizados os dados para evitar possíveis problemas com outliers.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1. Estatística Descritiva

Na Tabela 1, apresenta-se as estatísticas descritivas das variáveis utilizadas neste estudo.

Tabela 1

Estatísticas Descritivas

Variáveis	Obs.	Média	Desvio Padrão	Min	Max
IGM	312	5.873	0.779	3.813	8.089
IGM_financeiras	312	5.075	1.110	1.871	8.011
IGM_gestão	312	6.402	1.112	3.230	8.860
IGM_desemp	312	6.142	1.137	3.133	8.800
IFGF_geral	379	0.598	0.162	0.0874	0.959
IFGF_autonomia	379	0.474	0.317	0	1
Resultado_tce	319	0.699	0.459	0	1
tx_dist_idade_escolar	390	0.256	0.0651	0.0980	0.471
Ideb	390	4.688	0.534	2.400	6.100
tx_mort_geral	389	4.310	2.581	1.755	11.26
tx_mort_infantil	390	0.0400	0.0645	0	0.229
QualidadeCI	390	0.858	0.0941	0.457	1
aud_interna	390	0.351	0.478	0	1
orig_controlador	390	0.379	0.486	0	1
pib_per	390	26361	44635	9047	582655
sal_medio	389	10.43	0.269	9.875	11.39
rec_orc_perc	390	3582	5433	181.6	49069
ativo	390	18.46	1.231	16.90	21.29
d_crise	390	0.200	0.401	0	1
d_pandemia	390	0.200	0.401	0	1

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que, entre os anos de 2017 a 2020, os Municípios do Estado do Espírito Santo apresentaram uma nota média de 5,87 para o Índice de Governança Municipal considerada moderada, frente a meta estabelecida pelo Conselho Federal de Administração para medir a qualidade da gestão municipal, de modo que o Município com melhor qualidade é aquele que atinge ou se aproxima da nota 10. As notas variam entre a mínima de 3,81 a máxima de 8,08.

Ao analisar o IFGF_geral constatou-se que, entre os anos de 2016 a 2020, os municípios do Estado do Espírito Santo apresentaram pontuação média de 0,59 indicando dificuldades na gestão fiscal, e quando avaliado isoladamente sua autonomia fiscal, constata-se a baixa capacidade dos municípios capixabas gerarem receitas suficientes para custear sua existência, apresentando pontuação média de 0,47.

Em relação ao resultado da apreciação das contas municipais, observou-se que 69,9% dos municípios tiveram suas contas aprovadas, incluindo as aprovações com ressalvas. Além disso, constatou-se que entre os anos de 2016 a 2020, apenas 319 municípios receberam parecer prévio de suas prestações de contas.



Quando mensurado a qualidade do controle interno, medida através das falhas de controles internos, constata-se que os Municípios têm apresentado um média de qualidade de 85,8% com uma mínima de 45,7% de qualidade e a máxima de 100% para os municípios que não apresentarem nenhuma irregularidade. Dentre as 390 observações, apenas 13 relatórios não evidenciaram irregularidades, e 11 municípios não apresentaram falhas de controles internos, de modo que 2 municípios (Brejetuba e Ecoporanga) mantiveram eficiência nos controles internos por 2 anos.

Verifica-se que em média 35% dos Municípios do Estado do Espírito Santo tem realizado auditorias internas, cuja atuação está segregada da função do responsável pelos controles internos da gestão, com independência para se reportar à alta administração, em caso de atos irregulares. E apenas 37,9% dos Municípios capixabas possuem servidores de provimento efetivo atuando no órgão de controle interno, exercendo o cargo de Controlador, sendo os demais ocupantes de cargos em comissão, considerados de livre nomeação e exoneração pelo Chefe do Poder Executivo. Esse resultado tem sido objeto de questionamentos pelos órgãos de controle externo, que enfatizam a necessidade de servidores efetivos na função de Controlador Interno (Ministério Público do Estado do Espírito Santo, 2020).

4.2. Análise de Correlação

A Tabela 2 apresenta a correlação entre as variáveis do modelo. O objetivo dessa análise é evidenciar o grau de relacionamento (correlação) entre as variáveis classificadas como dependentes compostas pela Governança Municipal (H1 a H4), Gestão Fiscal (H5 e H6), Indicadores Socioeconômicos (H7 a H10) e Apreciação das contas municipais (H11) com a variável independente composta pela proxy qualidade dos controles internos.

Em relação a governança municipal, constatou-se correlação positiva entre a dimensão desempenho com a qualidade dos controles internos ($r=0,116$), indicando que à medida que os controles internos operam de forma eficiente há uma melhoria no desempenho municipal. Quanto a dimensão finanças, gestão e o indicador geral, não houve correlação.

Quanto a gestão fiscal, constatou-se correlação positiva entre o IFGF_geral com a qualidade dos controles internos ($r=0,262$). Observou-se que o IFGF_geral também se relaciona positivamente com as variáveis do modelo, a um nível de significância de 10%, exceto para a receita orçamentária per capita, que apresenta correlação negativa, e para as variáveis taxa de distorção idade-série e taxa de mortalidade infantil, que não apresentou correlação.

Ao nível de significância de 10%, também se destacam correlacionados a apreciação das contas municipais ($r= 0,443$), taxa de distorção idade-série ($r= -0,290$), Ideb ($r= 0,303$), taxa de mortalidade geral ($r= -0,125$) e taxa de mortalidade infantil ($r= -0,172$) com a qualidade dos controles internos, evidenciando que controles internos de qualidade aumentam a probabilidade de emissão de parecer prévio pela aprovação das contas, e com os resultados nas políticas públicas de saúde e educação.

A crise econômica em 2016 apresentou correlação negativa com o indicador de gestão fiscal, enquanto a pandemia em 2020 apresentou correlação positiva. Isso sugere que, durante uma crise econômica, pode haver uma redução nos indicadores de gestão fiscal e níveis de rejeição das contas municipais, enquanto em tempos de epidemia pode haver influência positiva nesses indicadores.



Tabela 2

Matriz de Correlação

Variáveis	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
(1) IGM	1.000									
(2) IGM_finanças	0.620*	1.000								
(3) IGM_gestão	0.710*	0.108*	1.000							
(4) IGM_desemp	0.758*	0.194*	0.377*	1.000						
(5) IFGF_geral	0.250*	0.358*	0.058	0.111*	1.000					
(6) IFGF_autonomia	0.139*	0.284*	0.035	-0.023	0.632*	1.000				
(7) resultado_tce	0.095	-0.075	0.119*	0.150*	0.322*	0.149*	1.000			
(8) tx_dist_idade_escolar	-0.100*	0.111*	-0.224*	-0.095*	-0.039	0.075	-0.205*	1.000		
(9) Ideb	0.211*	-0.040	0.249*	0.229*	0.208*	0.067	0.338*	-0.457*	1.000	
(10) tx_mort_geral	0.009	0.063	-0.113*	0.068	0.068	0.274*	-0.055	0.170*	-0.093*	1.000
(11) tx_mort_infantil	0.060	0.179*	-0.098*	0.045	0.164*	0.438*	0.001	0.203*	-0.162*	0.662*
(12) QualidadeCI	0.070	0.020	0.008	0.116*	0.262*	0.012	0.443*	-0.290*	0.303*	-0.125*
(13) aud_interna	0.171*	0.229*	0.074	0.055	0.202*	0.177*	0.123*	0.003	0.119*	0.105*
(14) orig_controlador	0.038	0.024	0.015	0.040	0.088*	0.108*	0.024	-0.056	0.121*	0.150*
(15) pib_per	-0.203*	0.137*	-0.353*	-0.206*	0.106*	-0.084	-0.050	0.094*	-0.112*	0.036
(16) sal_medio	-0.018	0.194*	-0.109*	-0.119*	0.128*	0.160*	-0.062	0.140*	-0.006	0.303*
(17) rec_orc_perc	-0.058	0.064	-0.112*	-0.073	-0.100*	-0.203*	-0.017	0.150*	-0.090*	-0.128*
(18) ativo	-0.034	0.347*	-0.281*	-0.134*	0.399*	0.479*	-0.001	0.299*	-0.168*	0.378*
(19) d_crise					-0.141*	-0.062	-0.233*	0.004	-0.395*	-0.047
(20) d_pandemia	0.053	0.025	0.039	0.047	0.287*	0.014	0.141*	-0.033	0.229*	0.072
Variáveis	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)	(20)
(11) tx_mort_infantil	1.000									
(12) QualidadeCI	-0.172*	1.000								
(13) aud_interna	0.200*	0.071	1.000							
(14) orig_controlador	0.171*	-0.037	0.221*	1.000						
(15) pib_per	0.057	0.051	0.121*	-0.035	1.000					
(16) sal_medio	0.341*	-0.085*	0.150*	0.021	0.298*	1.000				
(17) rec_orc_perc	-0.113*	0.014	-0.065	-0.108*	0.478*	0.050	1.000			
(18) ativo_ln	0.550*	-0.111*	0.327*	0.139*	0.397*	0.520*	0.029	1.000		
(19) d_crise	0.031	-0.144*	-0.180*	0.018	-0.058	-0.166*	-0.077	-0.042	1.000	
(20) d_pandemia	-0.052	0.267*	-0.005	0.032	0.013	0.158*	-0.059	0.052	-0.250*	1.000

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Fonte: Elaborado pela autora.



4.3. Resultados das Regressões Linear Múltipla, Poisson e Logística

A Tabela 3 apresenta os resultados da análise de regressão linear múltipla para testar as hipóteses do estudo: H1, H2, H3, H4, H5, H6, H7 e H8. As Hipóteses H1 a H4 analisaram se a maior qualidade dos controles internos impacta positivamente na governança dos municípios do Estado do Espírito Santo.

Nesse sentido, avaliando à Governança Municipal, o estudo constatou que apenas a dimensão de desempenho apresentou relação significativa com a qualidade dos controles internos na administração pública municipal, indicando que quanto maior a qualidade dos controles internos, melhor o desempenho das políticas públicas. Isso está em linha com estudos anteriores que mostram que melhorias nos controles internos afetam o desempenho da organização (Aikins, 2015) e colaboram para uma governança mais eficaz (Hoitash, Hoitash & Bedard, 2009). No entanto, a falta de relação significativa em outras dimensões não significa que os controles internos não sejam importantes, mas pode indicar que outros fatores também são relevantes, como cultura organizacional, liderança e transparência. Além disso, a falta de relação pode estar relacionada ao fato de que os controles internos têm se preocupado mais em atender aos limites constitucionais e demandas dos Tribunais de Contas, do que com a governança em si. O estudo rejeitou as hipóteses H1, H2 e H3, mas suportou a hipótese H4.

Em relação à gestão fiscal, o estudo evidenciou o impacto positivo entre da qualidade dos controles internos na gestão fiscal dos municípios capixabas, tanto para a perspectiva geral ($r=0,397$; $p\text{-valor} < 0,01$) quanto na perspectiva de autonomia ($r=0,295$; $p\text{-valor} < 0,05$). Os resultados suportaram as hipóteses H5 e H6, revelando que quanto maior a qualidade dos controles internos, melhor será a gestão fiscal do município, incluindo aspectos como eficiência na arrecadação e na aplicação dos recursos públicos, na transparência, no cumprimento das metas fiscais e na capacidade de gestão financeira.

Esse resultado vai de encontro ao de Leng e Zhao (2013), que constataram que empresas com controles internos de qualidade têm maior valor agregado e, conseqüentemente, maior eficiência nos investimentos (Li, Lin & Song, 2013). Espinoza Cruz, Espinoza Gamboa e Chumpitaz Caycho (2021), confirmaram essa hipótese ao identificar que os controles internos influenciaram significativamente a gestão financeiras de empresas em tempos de pandemia. Eles afirmam que, os controles internos vão além da gestão operacional, mas, contempla suporte para a gestão financeira da organização. Por outro lado, a ausência de controles internos ou deficiências nesses controles podem afetar a autonomia e liquidez da organização, como foi constatado por Petrucci (2018), cujo estudo evidenciou que as falhas nos controles internos municipais levaram a uma redução do índice de gestão fiscal.

Quanto a variável pandemia controlada no exercício de 2020, foi constatado relação significativa entre a gestão fiscal e a pandemia da COVID-19, com nível de significância de 1%. Essa relação positiva pode estar relacionada as ações adotadas pelo governo brasileiro no enfrentamento da COVID-19, ao estabelecer um “regime fiscal provisório”, que limitou os gastos com pessoal, limitando a contratação e proibindo reajustes de salários (Brasil, 2020); além de fornecer recursos públicos federais para auxiliar os estados e municípios no combate à doença.

Os resultados evidenciados na Tabela 3 indicam a relação significativa entre os indicadores que medem a qualidade da educação com a qualidade dos controles internos, com grau de 99% de confiança, suportando as hipóteses H7 e H8. Para a taxa de distorção idade-série, hipótese H7, constatou-se relação negativa e significativa, conforme esperado, indicando que quanto maior qualidade dos controles internos menor será o número de alunos com idade superior a recomendada nas salas de aula, proporcionando melhorias no rendimento escolar, e reduzindo o nível de reprovação nas escolas.

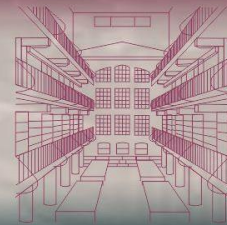


Tabela 3
Regressão Linear Múltipla

Variáveis	(1) IGM	(2) IGM_financeiras	(3) IGM_gestão	(4) IGM_desemp	(5) IFGF_geral	(6) IFGF_autonomia	(7) tx_dist_idade_escolar	(8) Ideb
QualidadeCI	0.517 (0.50)	0.673 (0.64)	-0.378 (0.69)	1.254* (0.76)	0.397*** (0.08)	0.295** (0.15)	-0.183*** (0.03)	1.226*** (0.26)
aud_interna	0.339*** (0.10)	0.316** (0.13)	0.472*** (0.13)	0.228 (0.14)	0.0104 (0.02)	-0.0119 (0.03)	-0.00628 (0.01)	0.0844 (0.05)
orig_controlador	-0.0257 (0.09)	-0.110 (0.13)	-0.0155 (0.12)	0.0479 (0.14)	0.00182 (0.02)	0.00370 (0.03)	-0.0120* (0.01)	0.149*** (0.05)
pib_per	-0.00000449*** (0.00)	-0.00000161 (0.00)	-0.00000715*** (0.00)	-0.00000470*** (0.00)	-9.70e-08 (0.00)	-0.00000195*** (0.00)	-0.000000157* (0.00)	-0.000000558 (0.00)
sal_medio_ln	0.118 (0.19)	0.126 (0.24)	0.368 (0.26)	-0.137 (0.28)	-0.0821*** (0.03)	-0.105* (0.06)	-0.0103 (0.01)	0.117 (0.10)
rec_orc_perc	0.0000118 (0.00)	0.0000196* (0.00)	0.00000928 (0.00)	0.00000651 (0.00)	-0.00000255 (0.00)	-0.00000544* (0.00)	0.00000222*** (0.00)	-0.00000678 (0.00)
ativo_ln	-0.00623 (0.04)	0.294*** (0.06)	-0.253*** (0.06)	-0.0595 (0.07)	0.0628*** (0.01)	0.166*** (0.01)	0.0187*** (0.00)	-0.0939*** (0.02)
d_crise					-0.0274 (0.02)	-0.0628* (0.04)	-0.00274 (0.01)	-0.453*** (0.06)
d_pandemia	0.0899 (0.10)	0.0215 (0.14)	0.165 (0.14)	0.0838 (0.16)	0.0798*** (0.02)	-0.0409 (0.04)	0.00585 (0.01)	0.108* (0.06)
_cons	4.237** (1.95)	-2.374 (2.45)	7.509*** (2.57)	7.575*** (2.81)	-0.0488 (0.30)	-1.655*** (0.59)	0.178 (0.14)	4.167*** (1.04)
/								
lnalpha								
N	311	311	311	311	378	378	389	389
R ²	0.09	0.15	0.19	0.07	0.31	0.34	0.20	0.29
adj. R ²	0.07	0.12	0.17	0.05	0.30	0.33	0.18	0.27
F	3.746	8.715	8.953	2.875	20.76	25.83	10.39	17.29

Nota: ***, **, *, estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Fonte: Elaborado pela autora.



Em consonância a essa análise, a hipótese H8, também foi suportada, o Ideb apresentou relação significativamente positiva com a qualidade dos controles internos, sugerindo que um ambiente de controle interno mais eficiente pode aumentar a taxa de aprovação escolar, um importante indicador para a qualidade da educação, que pode ter implicações para a gestão pública dos municípios e principalmente para a formulação de políticas educacionais. Esses resultados vão de encontro ao evidenciado por Silveira (2011) e Kroth e Gonçalves (2012), ao evidenciarem que controles internos de qualidade podem apresentar impactos significativos na qualidade da educação, estimulando os municípios na elaboração e manutenção de políticas públicas educacionais.

Os resultados apontam que a origem do controlador pode impactar na efetividade dos controles internos e na melhoria da qualidade da educação. Quando o controlador está vinculado ao cargo efetivo, há redução do número de alunos matriculados com idade superior a recomendada para série, aumentando o índice de rendimento escolar. Isso pode estar relacionado com a estabilidade e continuidade do cargo do controlador, permitindo um trabalho mais consistente e eficiente. Esses resultados divergem do estudo de Helfenstein (2019) que não constatou relação significativa entre independência percebida e eficiência dos controles internos.

Quanto aos indicadores da saúde, conforme a Tabela 4, constatou-se relação significativamente negativa entre a qualidade dos controles internos e a taxa de mortalidade geral, suportando a hipótese H9 do estudo. Esse resultado evidencia que, a maior qualidade nos controles internos na atenção à saúde, melhores serão o gerenciamento dos recursos financeiros destinados a saúde. Logo, a melhoria nos serviços de saúde prestados à população, pode resultar em uma redução na taxa de mortalidade geral.

Desse modo, pode-se constatar que controles internos de qualidade auxiliam à gestão no aprimoramento de políticas públicas voltadas para a assistência à saúde, verificando as falhas, estabelecendo mecanismos de controle que estimulem o cumprimento do percentual de investimentos em saúde, melhorando a qualidade dos serviços de saúde. Mary (2017), constatou essa influência positiva ao avaliar o efeito dos sistemas de controles internos no desempenho de um Hospital Materno-Infantil, no Estado de Ondo. O estudo evidenciou que a implementação de controles internos aumentou a eficiência operacional, contribuindo para o alcance dos objetivos da organização.



Tabela 4

Regressão Poisson

Variáveis	(9) tx_mort_geral	(10) tx_mort_infantil
QualidadeCI	-0.494* (0.29)	-0.995 (2.46)
aud_interna	-0.0522 (0.06)	0.0805 (0.57)
orig_controlador	0.103* (0.06)	0.168 (0.54)
pib_per	-0.000000872 (0.00)	-0.00000428 (0.00)
sal_medio	0.297*** (0.12)	0.505 (1.07)
rec_orc_perc	-0.0000146** (0.00)	-0.0000385 (0.00)
ativo	0.141*** (0.03)	0.522** (0.25)
d_crise	-0.0541 (0.07)	0.125 (0.65)
d_pandemia	0.0564 (0.07)	-0.268 (0.73)
_cons	-3.791*** (1.14)	-17.42* (10.55)
lnalpha	-3.255*** (0.44)	-30.94 (.)
N	388	389

Nota: ***, **, *, estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Fonte: Elaborado pela autora.

No entanto, ao analisar o impacto da qualidade dos controles internos na taxa de mortalidade infantil, o estudo não suportou a hipótese H10. A falta de relação significativa entre qualidade dos controles internos e taxa de mortalidade infantil pode sugerir que outras variáveis possam influenciar a taxa de mortalidade infantil, além da qualidade dos controles internos. Cabe destacar que, os estudos de Kropiwiec, Franco e Amaral (2016), constataram relação significativa da qualidade dos serviços de saúde e assistência materna sobre a redução da taxa de mortalidade infantil, indicando que a análise de múltiplas variáveis pode ajudar a compreender a relação entre qualidade dos controles internos e taxa de mortalidade infantil.

A Tabela 5 apresenta os resultados da análise da regressão do modelo logit, para testar o impacto da qualidade dos controles internos na emissão de parecer prévio pela aprovação das contas municipais (hipótese H11), com base nos pareceres prévios exarados pelo TCEES. De acordo com a regressão logística, a qualidade dos controles internos tem relação significativa ao nível de 1% com o resultado da apreciação de contas. Os resultados indicam que, quanto maior qualidade nos controles internos nos entes jurisdicionados do Poder Executivo, maiores são as probabilidades dos pareceres prévios do Tribunal de Contas opinarem pela aprovação das contas. Esse resultado vai de encontro ao estudo de Kronbauer et al. (2011), ao constatarem que as irregularidades apontadas pelo controle externo em auditorias municipais estão relacionadas a ineficiência dos controles internos. Contribuindo também com os estudos de Nassif e Oliveira (2020), ao evidenciar existência de fragilidades nos controles internos nos municípios do Estado da Bahia, em que nenhuma prefeitura teve suas contas aprovadas sem ressalvas, sendo constatadas ressalvas e rejeição nas contas.

No entanto, ao verificar o grau de relação entre a origem do controlador, auditoria interna e o resultado da apreciação das contas, observou-se que não foram significativos. Isso indica que, o fato do controlador ser efetivo ou do ente jurisdicionado realizar auditorias



internas não são fatores determinantes para a emissão de parecer prévio pela aprovação das contas e para garantir a boa gestão dos recursos públicos.

Tabela 5
Regressão Modelo Logit

Variáveis	(11a) resultado_tce	(11b) resultado_tce
QualidadeCI	11.71*** (6.88)	12.09*** (6.59)
aud_interna	0.553 (1.81)	0.385 (1.16)
orig_controlador	0.120 (0.41)	0.0589 (0.19)
pi_b_per		-0.00000629 (-1.85)
sal_medio		-0.887 (-1.33)
rec_orc_perc		0.00000711 (0.27)
ativo		0.268 (1.72)
d_crise		-1.103*** (-3.34)
d_pandemia		0.836 (0.78)
_cons	-9.211*** (-6.41)	-4.744 (-0.73)
<i>Pseudo R²</i>	0.17	0.22
<i>AIC</i>	329.7	322.5
<i>BIC</i>	344.8	360.1
<i>N</i>	319	318

Nota: ***, **, *, estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente. 1ª Linha representada pelo coeficiente e nível de significância, 2ª Linha pelos erros-padrões, entre parênteses.

Fonte: Elaborado pela autora.

Quando observada as variáveis de controle, constatou-se relação significativamente contrária entre a aprovação das contas e a dummy crise. O que indica que, em períodos de crise há uma tendência à redução da aprovação das contas, o que pode ocorrer devido aos entes jurisdicionados enfrentarem dificuldades para cumprir com as responsabilidades e com os regulamentos fiscais. Os resultados evidenciam que o modelo proposto para testar a hipótese H11 explicou em 22% a variabilidade do resultado da apreciação das contas de governo pelo Tribunal. Assim, o estudo não rejeita a hipótese H11, afirmando a associação positiva entre qualidade dos controles internos e resultado da apreciação das contas municipais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo evidenciou que controles internos de qualidade na gestão pública são importantes para o cumprimento das políticas públicas com eficiência, contribuindo para melhorias nos indicadores educacionais e de saúde. Além disso, os controles internos contribuem para o cumprimento das metas e responsabilidades fiscais e aumentam a autonomia fiscal dos municípios. Quando combinados, esses fatores levam a uma maior probabilidade de aprovação das contas municipais, refletindo uma administração pública eficiente e eficaz.

O estudo amplia as discussões teóricas sobre a qualidade dos controles internos, evidenciando resultados empíricos baseados nas deficiências dos controles internos apontados

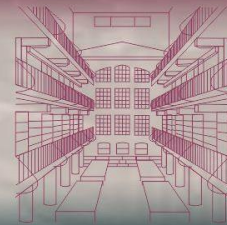


na prestação de contas de governo, o que pode contribuir para o aprimoramento dos sistemas de controle interno e para garantir a transparência e efetividade na gestão pública.

O estudo se limitou a análise nos municípios do Estado do Espírito Santo, dada a complexibilidade para obtenção dos dados dos demais estados brasileiros, uma vez que a coleta de informações ocorreu de forma manual, pelo acesso ao Painel de Controle do TCEES e pelos Portais da Transparência dos Municípios. Sugere-se que pesquisas futuras ampliem essa amostra, adotando parâmetros que possibilitem essa comparação dos resultados com outros Estados brasileiros.

REFERÊNCIAS

- Afriyie, S. O., Kong, Y., Danso, P. O., Ibn Musah, A. A., & Akomeah, M. O. (2019). Do corporate governance mechanisms and internal control systems matter in reducing mortality rates? *The International journal of health planning and management*, 34(2), 744-760.
- Aikins, S. (2015). Performance management in government internal audits: critical success factors. *Journal of Public Administration and Governance*, 5(3), 46-79.
- Araujo, G. A. D. S., Maranhão, T. A., Sousa, D. D. B., Sousa, G. J. B., Lira Neto, J. C. G., Pereira, M. L. D., & Silva, J. W. M. D. (2022). Spatiotemporal pattern and factors related to infant mortality in Northeast Brazil. *Revista Gaúcha de Enfermagem*, 43.
- Azevedo, R. R. (2013). Uma análise dos índices da Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios paulistas após a implantação do Projeto AUDESP. *Revista Gestão, Finanças e Contabilidade*, 3(2), 39-36.
- Benedek, M., Szenténé, K. T., & Béres, D. (2014). Internal controls in local governments. *Public Finance Quarterly*, 59(3), 296. <https://www.proquest.com/openview/c8b329987c86c2e9b043559a6b3e9479/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2046130>
- Blanco, E. M. M. (2014). *Os reflexos da educação em indicadores socioeconômicos selecionados em municípios do interior do Rio Grande do Sul*. (Trabalho de Conclusão de Curso). Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal, Universidade Federal do Rio Grande, Rio Grande, Brasil.
- Brasil. (2008). Indicadores básicos para a saúde no Brasil: conceitos e aplicações. Brasília: Organização Pan-Americana da Saúde.
- Conselho Federal de Administração. (2020). Roteiro de Atualização da Base de Dados do IGM-CFA. Brasília, DF. https://igm.cfa.org.br/igm/guia_atualizacao_dados.pdf
- Conselho Federal de Administração. (2021). Metodologia. <https://igm.cfa.org.br/metodologia/>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Brasília, DF: Diário Oficial da União.
- Domiciano, J. F. (2017). *A consequência dos pareceres do controle interno na apreciação das contas de governo: uma análise das prestações de contas anuais dos municípios rondonienses*. (Dissertação de mestrado). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, Brasil. https://fucape.br/?jet_download=27933
- Espinoza Cruz, M. A., Espinoza Gamboa, E. N., & Chumpitaz Caycho, H. E. (2021). Control interno y gestión empresarial de centros comerciales peruanos en tiempos de la actual pandemia (2020). *Contabilidad y Negocios*, 16(31), 57-70.
- Favero, L.P.; Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com excel, SPSS e stata*. Rio de Janeiro: Elsevier.



- Federação da Indústria do Estado do Rio de Janeiro [FIRJAN]. (2021). IFGF Índice Firjan de Gestão Fiscal.*
- Gerigk, W., & Clemente, A. (2011). Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos. *Revista de Administração Contemporânea*, 15(3), 513-537.
- Helfenstein, R. (2019). Independência e qualidade do controle interno no setor público. *Pensar Contábil*, 21(75).
- Henriques, R., Franco, C. T. S., & Teles, J. L. (2006). Diversidade na Educação: como indicar as diferenças? *Brasília: Ministério da Educação*, 8.
- Hoitash, U., Hoitash, R., & Bedard, J. C. (2009). Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The accounting review*, 84(3), 839-867.
- Inácio, V. F. (2016). *Configuração dos controles internos municipais e os indicadores de desempenho: um estudo aplicado aos municípios paranaenses*. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Brasil. <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/43373>
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira [INEP]. (2004). Dicionário de Indicadores Educacionais. Brasília: MEC/INEP.*
- Kronbauer, C. A., Krüger, G. P., Ott, E., & Nascimento, C. J. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de contabilidade e organizações*, 5(12), 48-71. <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34794>
- Kropiwiec, M. V., Franco, S. C., & Amaral, A. R. D. (2017). Fatores associados à mortalidade infantil em município com índice de desenvolvimento humano elevado. *Revista Paulista de Pediatria*, 35, 391-398.
- Kroth, D. C., & de Oliveira Gonçalves, F. (2019). O impacto dos gastos públicos municipais sobre a qualidade da educação: uma análise de variáveis instrumentais entre 2007 e 2011. *Planejamento e Políticas Públicas*, (53).
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. (2000). Brasília, DF: Diário Oficial da União.*
- Leite Filho, G. A., & Fialho, T. M. (2015). Efeitos dos indicadores de qualidade da gestão pública municipal nos indicadores de desenvolvimento dos municípios brasileiros. In *Congresso USP — Controladoria e Contabilidade*, (15).
- Leng, J., & Zhao, P. (2013). Study on the Impact of the Quality of Internal Control on the Performance of M&A. *Journal of Service Science and Management*, 6(3).
- Li, W. F., Lin, B., & Song, L. (2011). The role played by the internal control in companies' investment: Is it a promotion of efficiency or a repression thereof. *Management World*, 2, 81-99.
- Mary, A. I. (2017). Impact of effective internal control in the management of mother and child Hospital Akure, Ondo State. *Journal of Finance and Accounting*, 5(1), 61-73.
- Ministério Público do Estado do Espírito Santo. (2020). É inconstitucional servidor comissionado ou em função de confiança exercer cargo de controlador interno, decide STF. https://www.mpc.es.gov.br/2020/08/e-inconstitucional-servidor-comissionado-ou-em-funcao-de-confianca-exercer-cargo-de-controlador-interno-decide-stf/*
- Nassif, S. M. D. S., & Oliveira, J. R. S. (2020). Qualidade do Controle Interno das Prefeituras dos Maiores Municípios Baianos. *XX USP Internacional Conference In Accounting*, São Paulo, Brasil. <https://congressousp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2705.pdf>



- Orellano, V. I. F., Rocha, F., Mattos, E., & Zoghbi, A. C. P. (2012). *Descentralização fiscal e municipalização do ensino fundamental: impacto sobre os indicadores de desempenho educacional*. Escola de Economia de São Paulo: FGV.
- Palmeira, A.B.V. (2021). *Autonomia Fiscal como determinante da transparência Pública nos Municípios Brasileiros*. (Dissertação de Mestrado), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, Vitória, ES, Brasil.
- Petrucci, T. D. R. (2018). *Análise dos indicadores temáticos do TCE-PB para avaliação da eficiência dos Gestores Públicos Municipais no Agreste Paraibano*. (Dissertação de Mestrado) Programa de Pós-graduação em Administração Pública, Universidade Federal de Campina Grande, Paraíba, Brasil.
- Rezende, L. M. D., & Jannuzzi, P. D. M. (2008). Monitoramento do Plano de Desenvolvimento da Educação: proposta de aprimoramento do Ideb e de painel de indicadores. *Revista do Serviço Público*, 59(2), 121-150.
- Rodrigues, L. D. S., Espanhol, J. A. & Guzzo, M. S. P. (2021). Índice CFA de governança municipal (IGM-CFA): um estudo sobre município de Colatina/ES. *Revista Ifes Ciência*, 6(1).
- Shu, W., Chen, Y., & Lin, B. (2018). Does corporate integrity improve the quality of internal control? *China Journal of Accounting Research*, 11(4), 407-427.
- Silva, C. R. M. D., & Crisóstomo, V. L. (2019). Gestão fiscal, eficiência da gestão pública e desenvolvimento socioeconômico dos municípios cearenses. *Revista de Administração Pública*, 53, 791-801.
- Silveira, A. S. da. (2011). *O Efeito do gasto público na qualidade da educação*. (Dissertação de Mestrado), Programa de Pós-Graduação em Administração, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, ES, Brasil.
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. (2011). Resolução TC nº 227, de 25 de agosto de 2011. Vitória: TCEES.
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. (2013). Resolução TC nº 261, de 04 de junho de 2013. Diário Oficial do Estado, TCEES.
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. (2016). Resolução TC nº 297, de 30 de agosto de 2016. Vitória: TCEES.