

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A

FLÁVIA MAGALHÃES DUARTE BORGES

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

**VITÓRIA-ES
2023**

FLÁVIA MAGALHÃES DUARTE BORGES

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

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Olavo Venturim Caldas

**VITÓRIA-ES
2023**

FLÁVIA MAGALHÃES DUARTE BORGES

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

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino S/A, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração.

Aprovada em 22 de março de 2023.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr.: OLAVO VENTURIM CALDAS
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr.: JOÃO EUDES BEZERRA FILHO
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr.: GERCIONE DIONIZIO SILVA
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por me sustentar nessa caminhada, me dando forças para que eu conseguisse alcançar essa vitória.

Ao meu marido Renan, que me incentivou e me apoiou durante essa jornada, mostrando companheirismo e cuidado, somando para que eu conseguisse chegar até aqui.

Aos meus pais, que sempre me incentivaram nos estudos, ensinando a importância do conhecimento para o crescimento pessoal.

Ao professor orientador Dr. Olavo Venturin Caldas, pela compreensão, paciência, pelo tempo que dedicou para me auxiliar nesse processo. Agradeço, imensamente, pois sua contribuição foi fundamental para a que eu conseguisse concluir essa etapa.

Aos professores do curso, pelo conhecimento compartilhado ao longo dessa jornada.

Aos colegas de turma que mesmo de longe, sempre se prontificaram em compartilhar seus conhecimentos.

E ao Município de Presidente Kennedy, pela oportunidade que me foi dada, através da bolsa de estudos do Programa de Desenvolvimento do Ensino Superior e Técnico (PRODES), que me permitiu alcançar esse marco significativo em minha carreira acadêmica. Sou imensamente grata.

Porque o Senhor dá a sabedoria, e da sua boca
vem o conhecimento e o entendimento

Provérbios 2:6

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. Foi criada uma *proxy* qualidade dos controles internos, 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, entre os anos de 2016 a 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 do estudo 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.

ABSTRACT

The objective of the study was to analyze the impact of the quality of internal controls on governance, management and socioeconomic indicators of municipalities in the State of Espírito Santo. A proxy quality of internal controls was created, based on the failures identified by the technical team of the Court of Auditors of the State of Espírito Santo (TCEES), in the evaluation of government accountability, between the years 2016 to 2020. The study composes a sample of 390 observations, originating from the 78 municipalities of the State. Indicators of municipal governance, fiscal management and socioeconomic indicators were used. The results of the study indicate that the quality of internal controls is associated with better fiscal and socioeconomic indicators and a greater probability of approval of municipal accounts by TCEES. The research contributes to the improvement of internal controls at the municipal level, mainly from the perspective of reducing failures in public management internal controls, optimizing the efficiency, effectiveness and effectiveness of public policies offered to society, promoting good governance practices.

Keywords: Failures of Internal Controls; Municipal Governance; Quality of Internal Control; Accountability; Counties.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	41
TABELA 2 - ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS.....	47
TABELA 3 - MATRIZ DE CORRELAÇÃO.....	51
TABELA 4 - REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA	54
TABELA 5 - REGRESSÃO BINOMIAL NEGATIVA.....	59
TABELA 6 - REGRESSÃO MODELO LOGIT	61

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1. CONTROLES INTERNOS: DA CONTEXTUALIZAÇÃO À QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS	14
2.2. IMPACTOS DA QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS NA GOVERNANÇA E GESTÃO FISCAL MUNICIPAL	19
2.3. IMPACTOS DA QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS NOS INDICADORES SOCIOECONÔMICOS.....	24
2.3.1. Taxa de Distorção Idade-Série e Índice de Desenvolvimento da Educação Básica	24
2.3.2. Taxa de Mortalidade Geral e Infantil.....	27
2.4. IMPACTOS DA QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS NA APRECIÇÃO DAS CONTAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS ESTADUAL	29
2.5. OUTRAS VARIÁVEIS QUE IMPACTAM A GESTÃO MUNICIPAL E A QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS.....	32
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	36
3.1. POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	36
3.2. DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS.....	38
3.3. MODELOS ECONÔMICOS	43
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	46
4.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	46
4.2. ANÁLISE DE CORRELAÇÃO.....	49
4.3. RESULTADOS DAS REGRESSÕES LINEAR MULTIPLA, POISSON E LOGÍSTICA.....	53
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
REFERÊNCIAS.....	68

Capítulo 1

1. INTRODUÇÃO

O controle interno é uma ferramenta de gestão pública, instituída pela Lei Federal nº 4.320/1964, com o objetivo de promover o controle da execução orçamentária e financeira dos recursos públicos (Brasil, 1964), sendo reafirmada pela Constituição Federal de 1988, como responsável pela fiscalização e acompanhamento das contas públicas, visando assegurar que a Administração Pública atue em consonância aos princípios impostos pelo ordenamento jurídico. É caracterizado como uma ferramenta que auxilia a gestão na tomada de decisões, bem como fiscaliza as ações da gestão, com vistas a verificar se as metas de responsabilidade fiscal estão sendo cumpridas (Brasil, 1988; Nassif & Oliveira, 2020).

No âmbito da administração pública, o controle interno, além de assegurar o cumprimento dos princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade, possui a finalidade de analisar os aspectos discricionários da atuação administrativa (Di Pietro, 2005; Coso, 2013). Desse modo, o controle interno visa assegurar a não ocorrência de erros e a redução de riscos potenciais, identificando possíveis irregularidades que possam trazer prejuízos à administração pública, cabendo a unidade de controle interno atuar de forma preventiva, concomitante ou corretiva (Controladoria-Geral da União, 2007).

O crescente índice de fraudes e atos de corrupção, demandam dos governos e órgãos fiscalizadores a intensificação na fiscalização e controle dos recursos orçamentários e financeiros da administração pública (Transparency Internacional, 2021). Embora existam mecanismos criados pelo governo federal, com o intuito de reduzir a corrupção no Brasil, como a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, de 04

de maio de 2000, que estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com intuito de prevenir riscos e corrigir os desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas (Brasil, 2000); e até mesmo a Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, também conhecida como Lei de Acesso à Informação, que estabelece diretrizes para a transparência das informações aos cidadãos (Brasil, 2011), ainda é evidente a necessidade de intensificação da atuação dos órgãos fiscalizadores, de maneira eficiente e eficaz, na busca pela aplicação eficiente dos recursos públicos, haja vista a fragilidade encontrada nos controles internos administrativos (Nassif & Oliveira, 2020).

Estudos têm evidenciado fragilidades nos controles internos que afetam os 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).

Sistemas de controles internos frágeis oportunizam aos agentes o gerenciamento de resultados (Chan, Farrel, & Lee, 2005), ocasionando resultados ineficientes à administração pública. Trazendo a perspectiva do controle interno sob o olhar dos órgãos de controle externo, especificamente com base na análise das prestações de contas, estudos evidenciam que os municípios com maiores índices de deficiências nos controles internos foram os que apresentaram maior número de irregularidades nas prestações de contas (Kronbauer, Krüger, Ott & Nascimento, 2011).

Azambuja, Teixeira e Nossa (2018) externalizam que várias são as irregularidades encontradas nas contas públicas, no entanto, muitas das

irregularidades identificadas pela auditoria técnica do Tribunal de Contas, inclusive as gravíssimas, são em alguns casos revertidos pelo plenário, em que aprovam as contas com ressalvas, dado a esfera política, uma vez que as contas são apreciadas na fase final por relatores de indicação política.

Velten (2015) ao analisar os motivos que contribuíram para a rejeição das contas de governo, constatou que estes se depreendem de informações contábeis que não obtiveram uma análise prévia do sistema de controle interno, frente aos inúmeros erros e divergências de saldos das contas e nas demonstrações contábeis, que poderiam ter sido sanados mediante uma avaliação do controle interno. Contudo, o estudo deixa uma lacuna ao analisar os julgamentos das contas entre os anos de 2000 a 2010, que antecede a Resolução TC nº 227, de 25 de agosto de 2011, a qual estabeleceu no Estado do Espírito Santo a implantação dos Sistemas de Controles Internos na Administração Pública (Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, 2011).

Shu, Chen e Lin (2018) ao analisar a relação de integridade corporativa e qualidade de controles internos, 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.

Inácio (2016) ao avaliar os controles internos dos municípios paranaenses, utilizando o modelo COSO como parâmetro, constatou que as práticas de controles internos conduzem ao aumento nos gastos com saúde, sugerindo que controles

internos de qualidade auxiliam à gestão no cumprimento das responsabilidades fiscais, atingindo o limite mínimo estabelecido com investimentos em saúde.

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, 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 TCE-ES, contribuindo com novas evidências no setor público sobre a importância dos controles internos administrativos e seus impactos na gestão.

Esta pesquisa consiste em um estudo descritivo e quantitativo que utilizou dados secundários para analisar o impacto da qualidade dos controles internos na governança, na gestão e nos indicadores socioeconômicos dos municípios do Estado do Espírito Santo. Os dados foram obtidos de diversas fontes, incluindo Painel de Controle do Tribunal de Contas, banco de dados do Conselho Federal de Administração, Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, Sistema de Informações sobre Mortalidade (SIM) e Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). A amostra é composta por 390 observações, compreendendo os anos de 2016 a 2020. Para análise dos dados foram utilizados modelos de regressão linear múltipla, regressão logística e regressão binomial negativa.

Os resultados evidenciaram que a qualidade dos controles internos contribui para a melhoria da gestão fiscal, auxiliando à gestão no cumprimento das metas e dos princípios constitucionais relacionados a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), na salvaguarda dos ativos, no controle financeiro e orçamentário da organização. Os resultados empíricos também indicam que quanto maior qualidade dos controles internos melhores serão o nível de qualidade da educação, reduzindo o índice de repetência e aumentando consequentemente a taxa de aprovação. Quanto aos indicadores de saúde, os resultados evidenciaram relação significativa entre qualidade dos controles internos e a redução da taxa de mortalidade geral. Além disso, o estudo evidenciou relação positiva entre a qualidade dos controles internos e pareceres prévios emitidos pela aprovação das contas.

Como contribuições o estudo propõe ampliar as discussões sobre a qualidade do controle interno, no entanto, sob uma perspectiva contrária a que tem sido estudada nos últimos anos, medindo a qualidade do controle interno através das falhas identificadas nos relatórios iniciais de avaliação das prestações de contas dos auditores do TCEES. Além de contribuir para o aperfeiçoamento dos controles internos no âmbito municipal, otimizando a eficiência, eficácia e efetivamente das políticas públicas ofertadas à sociedade, promovendo boas práticas de governança.

Capítulo 2

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. CONTROLES INTERNOS: DA CONTEXTUALIZAÇÃO À QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS

O controle interno na administração pública é instituído pelo artigo 31, da Constituição Federal de 1988, na qual estabelece o exercício da fiscalização das ações do Município pelo Poder Legislativo Municipal, como controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, representado pelo Núcleo de Controle Interno (Brasil, 1988).

O controle interno tem a finalidade de garantir aos gestores as melhores alternativas para uso dos recursos financeiros, objetivando a economicidade do poder público (Cardin, Guimarães, Barbosa, Monteiro, & Lopes, 2015). Ele possui a função de avaliar, medir e controlar as atividades realizadas pela administração pública, sob uma perspectiva independente, como forma de assessorar as decisões da gestão (Conti & Carvalho, 2011).

Segundo Di Pietro (2005, p. 637) o controle interno possui a finalidade de “[...] assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade [...]”. Sua função consiste em assegurar a existência de erros e riscos potenciais, pautando suas atividades em caráter preventivo e corretivo das ações da gestão, controlando e monitorando os aspectos financeiros e orçamentários.

Nos últimos anos, o controle interno tem se destacado principalmente pelo avanço dos recursos tecnológicos, em que promoveu amplitude das informações

inerentes aos recursos públicos, fornecendo mais transparência e eficiência no controle dos gastos públicos, tornando-se um importante instrumento para a gestão (Moreira, Dias & De Souza, 2017).

O controle interno foi estabelecido pela Constituição Federal, como proposta de fiscalizar a gestão pública, avaliando o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, bem como a execução dos programas e orçamentos; comprovando a legalidade e avaliando a eficiência e eficácia dos resultados da administração pública, frente à gestão orçamentária, financeira e patrimonial; exercendo o controle das operações de crédito, avais e garantias; além de apoiar os órgão de controle externo no exercício de suas funções (Brasil, 1988; Barboza, 2015).

Além da norma constitucional, o controle interno já possuía previsão legal para atuação no controle dos orçamentos públicos, através da Lei Federal nº 4.320/1964, que “estatuí Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (Brasil, 1964, p.1). A base legal, prevê no artigo 74, a necessidade de controle da execução orçamentária frente à legalidade dos atos resultantes da arrecadação da receita e da realização das despesas; à fidelidade funcional dos servidores da administração pública, responsáveis pelos bens e valores públicos; bem como o cumprimento das metas orçamentárias e da realização das obras e prestação de serviços (Brasil, 1964).

No Estado do Espírito Santo, a norma que estabelece o controle e fiscalização financeira e orçamentária das contas públicas é a Constituição Estadual, que prevê nos artigos 29 e 70, a obrigatoriedade da atuação do controle através dos sistemas de controles internos (Espírito Santo, 1989).

Outros dispositivos legais também fazem menção ao controle interno, atribuindo funções e responsabilidades, com objetivo de normatizar as ações da administração públicas, exigindo o cumprimento de metas e prioridades durante o exercício, para manutenção do equilíbrio das finanças públicas. É o caso Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina a obrigatoriedade do Relatório de Gestão Fiscal, ao final de cada quadrimestre, para acompanhamento e fiscalização no que concerne ao cumprimento das metas estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a observância aos limites e condições estabelecidas na LRF, bem como as medidas e providências adotadas pelo Poder para retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite e para a reconstrução da dívida consolidada (Brasil, 2000; Soares & Scarpin, 2013).

Desse modo, o controle interno exerce uma função importante para o bom andamento da administração pública, uma vez que é responsável por orientar, fiscalizar e auxiliar na gestão, sendo o responsável por orientar “[...] todos os setores da administração municipal para o pleno atendimento da legislação” (Soares & Scarpin, 2013, p. 8).

Até aqui foi possível compreender a finalidade do controle interno, os avanços que contribuíram para torná-lo um instrumento de gestão, e os normativos que regulamentam as funções e responsabilidade do controle interno no âmbito da administração pública. No entanto, quando se fala em qualidade do controle interno, dificilmente são encontradas teorias que abordam sobre controles internos de qualidade. Contudo, essa “qualidade” é construída frente as deficiências e falhas evidenciadas por estudos em organizações privadas e públicas (Capovilla, Gonçalves, & Oliveira, 2017; Cunha, Silva, & Rohenkohl, 2019).

Capovilla, Gonçalves e Oliveira (2017) avaliaram as estruturas de controle interno em organizações governamentais com base no modelo de maturidade do COSO e dos padrões da GAO, medindo os quatros níveis de maturidade, como incipiente, inicial, em formação e estabelecido. O estudo permitiu avaliar e comparar a capacidade dos controles internos em diferentes organizações da administração pública, sendo possível constatar a deficiência nos controles internos e os pontos de melhorias para aprimoramento dos controles, que apesar de existirem sistemas de controles internos implantados, encontravam-se incipiente, o que traz riscos para a administração pública.

As deficiências dos controles internos podem resultar não apenas em falhas administrativas, mas no uso indevido dos recursos públicos, oportunizando aos gestores a utilização destes para fins diversos ao interesse público (Capovilla, Gonçalves & Oliveira, 2017), acarretando influência significativa na redução dos resultados pela gestão (Cunha, Silva, & Rohenkohl, 2019).

A presença de controles internos eficazes e eficientes não apenas reduzem os riscos de uso ineficiente dos recursos públicos, como também promove a confiabilidade dos demonstrativos financeiros e o cumprimento das legislações (Jokippi, 2010).

Silva, Abreu e Couto (2017) analisaram os avanços na legislação brasileira frente à aplicação do controle interno na administração pública, objetivando a prevenção de falhas, fraudes e corrupção. Os achados evidenciaram que entre os anos de 2003 a 2016 houve uma crescente publicação de normativos relacionados ao controle interno. E que as normas promoveram o aperfeiçoamento das práticas de controles interno, integrando a avaliação das dimensões de informação e comunicação e do ambiente de controle, estabelecidos pelo *framework* COSO.

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), é fruto da necessidade de estabelecer controles internos eficazes, que apresentem um funcionamento adequado, com vistas a promover maior confiabilidade nos relatórios financeiros e contábeis da administração. O COSO foi desenvolvido para identificar fraudes e gerenciar os riscos das organizações, estabelecendo sistemas de controles internos capazes de avaliar a atuação da gestão (COSO, 2013; Benedeck, Szenténé & Béres, 2014).

Para analisar a eficácia de um sistema de controle interno exige-se mais do que o atendimento as exigências estabelecidas pela legislação, é fundamental atribuir o julgamento sobre a administração e a estrutura de governança, de modo a examinar e determinar se o nível de controle utilizado é suficiente (COSO, 2013). O julgamento é ampliado quando há o constante monitoramento e avaliação dos sistemas de controles internos.

Com vistas a promover uma avaliação da eficiência dos sistemas de controles internos, o COSO (2013) definiu cinco componentes integrados, são eles: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. Cada um dos componentes é formado por princípios, que são capazes de medir a eficiência dos controles internos das organizações. Os estudos de Benedeck, Szenténé e Béres (2014) encontraram significância ao analisar o componente atividades de controle e o funcionamento inadequado deste contribuíram para o aumento nas deficiências nos controles internos do governo local.

Para o *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI (2004) um controle interno de qualidade, com seus sistemas de monitoramento e avaliação em pleno funcionamento, reduz significativamente a probabilidade das organizações de não atingirem os objetivos.

2.2. IMPACTOS DA QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS NA GOVERNANÇA E GESTÃO FISCAL MUNICIPAL

Os controles internos são responsáveis pelo conjunto de normativos, técnicas e instrumentos que auxiliam os gestores na condução da administração pública de forma eficiente e eficaz, que representam o conjunto de procedimentos e métodos adotados para salvaguardar os ativos, a atuar com eficiência nas operações, na avaliação dos objetivos e metas, além dos orçamentos e políticas administrativas. Sua atuação visa fornecer segurança no cumprimento das legislações específicas que versam sobre a administração pública municipal (Brasil, 1988; Rollo, 2011). Nesse sentido, é necessário que os controles internos estejam alinhados com a governança municipal.

Nesta perspectiva, em 2016, o Conselho Federal de Administração, desenvolveu o Índice de Governança Municipal (IGM), com o objetivo de proporcionar aos gestores uma avaliação mais robusta dos resultados do Município, compreendendo três dimensões: Finanças (Fiscal), Gestão e Desempenho. O intuito do IGM/CFA é evidenciar aos gestores municipais, por meio de dados consolidados, a real situação do município e as oportunidades de melhorias, visando evidenciar os pontos que apresentam erros/fraquezas, de modo a estimular a qualidade na gestão pública (Conselho Federal de Administração, 2021).

Para Albuquerque, Salem, Moura, Martins e Porto (2017) os gestores não podem priorizar apenas a gestão fiscal sem analisar os resultados das políticas públicas entregues a sociedade; sem analisar o cenário como um todo, de modo a promover não apenas o atendimento aos limites constitucionais, mas evidenciando melhores resultados na qualidade da gestão e no desempenho. Sob essa perspectiva, o IGM/CFA foi desenvolvido para avaliar as três dimensões e promover uma avaliação

ampla da gestão municipal (Conselho Federal de Administração, 2021; Albuquerque *et al.*, 2017).

O IGM/CFA é caracterizado como 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 (Rodrigues, Espanhol & Guzzo, 2021).

As dimensões analisadas no IGM/CFA, como já abordado, consiste na avaliação das dimensões Finanças (Fiscal), Gestão e Desempenho. A estrutura do IGM/CFA é estabelecida mediante a avaliação das dimensões, indicadores e variáveis. O cálculo do IGM/CFA é elaborado a partir de dados secundários, extraídos de base de dados públicas, como Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) e do Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde (DATASUS), dentre outras bases (Conselho Federal de Administração, 2020).

A dimensão Finanças é medida através dos indicadores que avaliam a gestão fiscal do município, como autonomia, investimentos, liquidez e gasto com pessoal; o investimento per capita, considerando os gastos aplicados em saúde e educação; o custo do poder legislativo; e o equilíbrio previdenciário. A dimensão Gestão, compreende o conjunto de indicadores que mensuram as boas práticas de governança nos municípios, são eles: planejamento, colaboradores e transparência. E a dimensão desempenho avalia o impacto das políticas públicas na sociedade, e são medidas através dos indicadores saúde, educação, segurança, saneamento e meio ambiente e vulnerabilidade social (Conselho Federal de Administração, 2020).

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).

Estudos de 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 (Silva & Crisóstomo, 2019; Finck, 2022; Carneiro, 2022) 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).

Estudo de 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), ao avaliar a eficiência dos Gestores Públicos Municipais do Agreste Paraibano através dos indicadores temáticos do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, 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.

2.3. IMPACTOS DA QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS NOS INDICADORES SOCIOECONÔMICOS

Os indicadores socioeconômicos constituem-se como instrumentos que fornecem informações aos gestores quanto aos diversos aspectos da realidade social, no apoio ao desenvolvimento de políticas públicas, com foco no desenvolvimento social, objetivando a criação, o monitoramento e a avaliação das ações e das políticas públicas (Blanco, 2014). São consideradas unidade de medida parcial, que expressam quantitativamente determinada concepção de desenvolvimento, cuja função consiste em subsidiar planos e decisões políticas, avaliar metas e estratégias e fornecer informações sobre possíveis problemas ou crises sociais (Siedenberg, 2003).

O desenvolvimento socioeconômico é fruto de políticas públicas que versam sobre a promoção do bem-estar e a qualidade de vida aos cidadãos, garantindo o acesso a saúde, a educação, ao trabalho. Existem diversos indicadores que auxiliam os gestores no planejamento de políticas públicas, para monitorar as mudanças sociais e a controlar o bem-estar e a qualidade de vida da população. Eles interpretam e quantificam aspectos da realidade social, como analfabetismo, mortalidade infantil, desemprego, proporção de crianças na escola e desenvolvimento educacional (Blanco, 2014).

2.3.1. 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.

Essa influência da descentralização nos indicadores educacionais é constatada em estudos (Carvalho, Araújo, Medrano, Monteiro, & Leite, 2020) que evidenciaram o impacto positivo de recursos financeiros advindos do Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE) na Distorção Idade-Série, que reduz em cerca de 2,9% o percentual de alunos 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). O IDEB mensura a qualidade da educação por meio do desempenho do sistema educacional brasileiro para o ensino fundamental e médio, sendo a competência da educação fundamental voltada para a gestão municipal (Davis, 2022). Os dados são divulgados a cada dois anos.

Buscando avaliar a qualidade da educação, 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 (Kroth & Gonçalves, 2012), 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.

2.3.2. Taxa de Mortalidade Geral e Infantil

A Taxa de Mortalidade Geral, também denominado Coeficiente de Mortalidade Geral (CGM), 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 (TIM) 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), ao avaliar a relação das práticas de controle internos e os indicadores de desempenho dos municípios paranaenses, com base no modelo COSO, 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.

2.4. IMPACTOS DA QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS NA APRECIÇÃO DAS CONTAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS ESTADUAL

Estudos têm evidenciado diversas deficiências nos sistemas de controles internos, mediante análise da estrutura e maturação dos controles internos (Benedek, Szenténé & Béres, 2014; Capovilla, Gonçalves & Oliveira, 2017; Cunha, Silva & Rohenkohl, 2019). Outros analisam suas deficiências sobre a perspectiva da eficiência e eficácia dos controles internos (Jokipii, 2010), o que estão diretamente ligadas, uma vez que as falhas nos controles internos administrativos estão relacionadas à eficiência dos Sistemas de Controles Internos na administração pública (Kronbauer *et al.*, 2011).

Cunha, Silva e Rohenkohl (2019) ao analisar a influência das deficiências dos controles internos nas escolhas contábeis conservadoras e oportunistas, evidenciaram que a maioria das empresas analisadas tomaram decisões de maneira oportunista ao invés de eficientes. E que essas deficiências encontradas no ambiente interno apresentaram significância sobre o aumento do nível de gestão para reduzir os resultados, o que gera um efeito cascata dentro de uma organização.

Kronbauer *et al.* (2011) já traz uma perspectiva voltada para a gestão pública. 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. É importante evidenciar que as deficiências nos controles internos não apenas ocasionam problemas em sistemas específicos, mas abrange toda a gestão (Benedeck, Szenténé, & Béres, 2014).

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). A fiscalização exercida pelos Tribunais de Contas versa sobre a legalidade, legitimidade, economicidade dos recursos públicos, objetivando a apreciação e julgamento das ações realizadas pelos órgãos da administração pública.

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. Ao Tribunal compete a emissão de parecer prévio sobre as contas públicas, em caráter técnico, que somente deixará de prevalecer mediante julgamento e decisão 2/3 dos membros do Poder Legislativo (Brasil, 1988).

Os órgãos fiscalizados, além de estarem sujeitos ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas, também devem estabelecer sistemas de controles interno, para auxiliar o controle externo no exercício de sua missão institucional, avaliando e monitorando as ações de cada Poder, de maneira preventiva e corretiva (Lopes, Ribeiro Filho, Pederneiras, & Silva, 2008).

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. Sua apreciação se baseará nos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, razoabilidade e proporcionalidade dos atos de gestão (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).

O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (2020), através da Instrução Normativa TC nº 68, de 08 de dezembro de 2020, ainda apresenta os critérios para composição da prestação de contas anual, além dos critérios para prestação de contas mensal e envio de remessa de dados e demonstrativos ao TCE/ES.

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.

2.5. OUTRAS VARIÁVEIS QUE IMPACTAM A GESTÃO MUNICIPAL E A QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS

Para Afriyie et al. (2019), os mecanismos de controles internos são importantes instrumentos de gestão que consistem em métodos e princípios voltados para a minimização dos riscos, no combate às fraudes e no incentivo a eficiência do uso dos recursos financeiros e orçamentários (Cardin et al., 2015), para cumprimento das políticas e metas estabelecidas.

A auditoria interna integra essa discussão devido à sua capacidade para aumentar a confiança dos relatórios financeiros (Davidson, Goodwin-Stewart & Kent, 2005). Pereira (2018), também constatou influência positiva da auditoria interna, na divulgação de provisões e de passivos contingentes, que fornecem credibilidade das informações contábeis e uma perspectiva para aumento da eficiência da gestão. Para Nerantzidis, Pazarskis, Drogalas e Galanis (2022), uma auditoria interna quando eficaz e de qualidade corrobora para elevar a competência dos auditores internos.

A origem do controlador, quando analisadas sob a ótica da independência funcional (se de provimento efetivo ou função de gratificação), não tem apresentado significância para análise da qualidade dos controles internos (Helfenstein, 2019), o que pode estar atrelado ao elevado índice de servidores de cargos em comissão (Domiciano, 2017). Contudo, quando avaliado a independência percebida dos controladores internos, há evidências de correlação direta e significativa com a eficiência dos controles internos (Helfenstein, 2019).

Shu, Chen e Lin (2018), ao examinar a relação entre integridade corporativa e qualidade de controles internos de empresas privadas, constataram que o tamanho do ativo pode diminuir significativamente as deficiências graves dos controles internos. Outros estudos também constataram a forte relação entre a boa governança e o desenvolvimento econômico (Kaufmann, Kraay, & Zoido-Lobaton, 1999).

Harelimana (2018), ao analisar o efeito da auditoria interna na gestão orçamentária do governo de Rwanda, evidenciou relação significativa entre as práticas de controles internos, através de auditorias, no resultado orçamentário. Hawkesworth, von Trapp e Nielsen (2011), complementa ao constatar que muitos governos locais não verificaram efetivamente a auditoria interna nos orçamentos em execução, resultando em má gestão, falta de controle sobre suas atividades e redução da execução orçamentária.

Quanto ao crescimento econômico, Neduziak e Correia (2017), ao analisar os efeitos da alocação do gasto público frente ao comportamento do Produto Interno Bruto (PIB) na administração pública brasileira, constatou evidência significativa entre o gasto dos recursos públicos na taxa de crescimento econômico. Quando isolado os gastos com educação e cultura, obteve-se um resultado negativo, onde o aumento dos gastos na educação e cultura está associada a redução do PIB. Já os estudos de

Acosta-Ormaechea e Morozumi (2013), identificaram relação significativa entre o PIB e os gastos com educação.

Para Sen (2010), o PIB contribui para o desenvolvimento humano, embora não seja o único fator que o determina, todavia, possui capacidade para agregar valor, relacionando o capital humano com os demais setores da economia, promovendo o crescimento econômico (Mendes, Ferreira, Abrantes & de Faria, 2018).

Barbosa Filho (2017), aponta a crise econômica como um fator que reduz a capacidade de crescimento da economia, o que foi observado entre a crise de 2014/2017, no qual o PIB gerou um déficit primário de 2,7% no ano de 2016. Para o autor, essa crise foi provocada por erros de políticas públicas que afetaram drasticamente a economia brasileira, gerando um custo fiscal elevado. Silva, Abreu e Couto (2017), ao investigar os avanços da emissão de normas que visa o aprimoramento dos controles internos, constataram que entre os anos de 2015 e 2016 houve a publicação de 11 normativos de controles internos. O que implica na importância dos controles internos para o aprimoramento da gestão, no monitoramento das atividades e no combate às fraudes.

Outro fator controlado neste estudo é a pandemia da Covid-19, que segundo Espinoza Cruz, Espinoza Gamboa e Chumpitaz Caycho (2021), ao analisar se o nível de controle interno está relacionado a gestão em tempos de pandemia, constatou relação significativa, evidenciando que empresas com melhores controles internos apresentaram melhoria na gestão operacional e financeira.

O controle interno é uma atividade inerente a qualquer organização, todas as organizações, sejam públicas ou privadas, possuem controles internos, mesmo que seja ineficiente (Espinoza Cruz, Espinoza Gamboa & Chumpitaz Caycho, 2021). Contudo, sua eficiência e eficácia é fundamental, pois contribui para a melhoria da

gestão operacional e financeira da organização, evidenciando suas fragilidades e apresentando soluções de melhorias.

Capítulo 3

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1. POPULAÇÃO E AMOSTRA

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 Avaliação das Contas Municipais.

A população da pesquisa consiste nos 78 municípios do Estado do Espírito Santo, no qual foi dada ênfase as informações relativas aos Poderes Executivos. Ressalta-se que a limitação do estudo ao Estado do Espírito Santo levou em consideração a transparência dos Portais das Prefeituras, uma vez que as informações foram coletadas manualmente através desses veículos de comunicação, que contêm as informações sobre a transparência ativa dos municípios. O que em outros Estados haveria limitações de informações, de modo que não seria possível levantar todos os dados necessários para esse estudo, dado a ausência de informações disponibilizadas nos Portais da Transparência.

Vale destacar que, o Estado do Espírito Santo é considerado um dos Estados com maior transparência ativa, dada sua classificação na avaliação do Mapa Brasil Transparente, sendo um dos três Estados que recebeu nota 10 em transparência e o único Estado com maior média das notas dos municípios, com 8,55 em nível de transparência (Controladoria-Geral da União, 2021).

A delimitação temporal do estudo compreendeu o período de 2016 a 2020. O estudo limitou o final da avaliação ao ano de 2020, uma vez que a variável explicativa qualidade dos controles internos é medida através das falhas (indicativos de irregularidades) identificadas nos relatórios técnicos iniciais das prestações de contas de governo dos 78 municípios do Estado do Espírito Santo. Nesse sentido, até a conclusão do levantamento dos dados, as contas referentes ao exercício de 2021 ainda não haviam sido apreciadas, e quanto ao exercício de 2022, o prazo para envio da prestação de contas, ainda estava em andamento, conforme Lei Complementar Estadual nº 621/2012. 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 Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, 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. Optou-se pela escolha das Contas de Governo, uma vez que está é

responsável pelo envio dos documentos e informações consolidadas de natureza contábil, financeira, orçamentária, fiscal, patrimonial e operacional. Foram analisados os relatórios técnicos iniciais das prestações de contas referente aos exercícios de 2016 a 2020, estimando uma amostra inicial de 390 observações.

Foi dado ênfase aos relatórios técnicos iniciais com o foco de identificar as irregularidades apontadas na análise inicial da prestação de contas, haja vista que nos relatórios conclusivos, tende a afastar irregularidades que não exclui a ocorrência de falhas da administração. Denota-se que quando há ausência de informações na Prestação de Contas e não fora mencionado em notas explicativas, por exemplo, é resultado de uma falha interna. Por esse motivo, buscou-se aqui analisar as falhas oriundas de erros, de incorreções, de ausência de análise interna, que em conjunto constituem-se falhas nos controles administrativos. De modo que, mesmo que nos relatórios conclusivos tenha sido afastado, mas caso seja constatado que a irregularidade indicada tenha sido originaria de uma ausência/falta de informação ou classificação da forma correta, também se caracteriza como uma falha de controle interno.

3.2. DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS

O presente estudo buscou analisar o impacto da qualidade do controle interno dos Municípios do Estado do Espírito Santo sob quatro perspectivas: Governança Municipal, Gestão Fiscal, Indicadores Socioeconômicos e Avaliação das Contas Municipais.

Para medir a qualidade do controle interno e o impacto na governança municipal, classifica-se como variável dependente o Índice de Governança Municipal (IGM), extraído da base de dados do Conselho Federal de Administração, responsável

por evidenciar as necessidades e as boas práticas dos municípios, de modo a auxiliar o gestor a identificar os pontos que carecem de melhoria, além de priorizar as políticas públicas.

O Índice de Governança Municipal foi escolhido como variável dependente por apresentar os resultados dos municípios sob três dimensões, Finanças, Gestão e Desempenho. Dimensões que permitem ao gestor uma análise ampla da situação do município, não apenas com o olhar para as responsabilidades fiscais, frente a LRF, mas também uma abordagem para a gestão pública e seu desempenho. 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.

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, as taxas 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. Trata-se de uma variável binária que assume valor 1 (um) para os municípios que tiveram suas contas

aprovadas (com ou sem ressalvas) e 0 (zero) para aqueles que tiverem as contas rejeitadas.

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).

De acordo com o Anexo II da Resolução nº 297/2016, são avaliados 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:

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

Apresenta-se a seguir a Tabela 1 com a descrição das variáveis utilizadas neste estudo:

TABELA 1 - DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS

Variável Dependente	Código	Hipótese	Descrição	Fonte
Índice de Governança Municipal	IGM_geral	H1	Métrica de Governança Municipal dos municípios brasileiros medida a partir das Dimensões Finanças, Gestão e Desempenho.	
Dimensão Finanças do Índice de Governança Municipal	IGM_finanças	H2	Indica o resultado obtido pelo Município mediante uma avaliação das finanças	Conselho Federal de Administração.
Dimensão Gestão do Índice de Governança Municipal	IGM_gestão	H3	Indica o resultado obtido pelo Município mediante uma avaliação da gestão municipal	
Dimensão Desempenho do Índice de Governança Municipal	IGM_desemp	H4	Indica o resultado obtido pelo Município mediante uma avaliação do desempenho dos Municípios	
Índice Firjan de Gestão Fiscal	IFGF_geral	H5	Avalia a situação fiscal dos municípios brasileiros, considerando a autonomia do município, os gastos com pessoal, a liquidez e os investimentos	Sistema FIRJAN
Indicador Autonomia do Índice Firjan de Gestão Fiscal	IFGF_autonomia	H6	Indicador que mensura a capacidade dos poderes executivos de gerar receita e arcar com os custos de sua existência.	
Taxa de Distorção Idade-Série	tx_dist_idade_escolar	H7	Taxa de Distorção Idade-Série do 9º ano Ensino Fundamental das escolas públicas	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep)
Índice de Desenvolvimento da Educação Básica	Ideb	H8	É calculado com base nos dados da aprovação escolar e das médias de desempenho. Esse indicador é responsável por medir a qualidade da educação. É calculado dividindo-se o total de óbitos, em determinado período, pela população calculada para a metade do período	
Taxa de Mortalidade Geral	tx_mort_geral	H9	Número de óbitos de menores de um ano de idade, por mil nascidos vivos, em determinado espaço geográfico, no ano considerado.	Sistema de Informação sobre Mortalidade – SIM, disponibilizado pelo DATASUS
Taxa de Mortalidade Infantil	tx_mort_infantil	H10	Resultado da Apreciação de Contas variável binária que 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.	
Resultado do Parecer Prévio do Tribunal de Contas do Estado	resultado_tce	H11		Parecer Prévio do TCEES/ Adaptado de Velten (2015); Azambuja (2018)
Variáveis independentes	Código		Descrição	Fonte

Qualidade do Controle Interno	QualidadeCI	Medida através da quantidade de não conformidade nos relatórios técnicos sobre o número de aspectos analisados pelo TCE. QualidadeCI = 1 – (quantidade de falhas / 46).	Relatórios Técnicos Iniciais das Prestações de Contas de Governo dos Municípios do Estado do Espírito Santo/(TCEES).
Variáveis de Controle	Código	Descrição	Fonte
Origem do Controlador	Orig_controlador	Origem do Controlador, variável binária que assume valor 1 (um) quando o cargo do controlador é de provimento efetivo e 0 (zero) quando for cargo em comissão	Portal da Transparência dos Municípios do Estado do Espírito Santo. / Domiciano (2017)
Auditoria Interna	aud_interna	Auditoria Interna, variável binária que assume valor 1 (um) quando o órgão possui auditorias internas e 0 (zero) quando não há auditorias internas	Portal da Transparência dos Municípios do Estado do Espírito Santo. /Pereira (2018)
Produto Interno Bruto <i>per capita</i>	pib_per	Produto Interno Bruto <i>per capita</i>	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)
Salário médio dos servidores municipais	sal_medio	Logaritmo do salário médio dos servidores municipais, calculado com base na despesa empenhada com pessoal/quantidade de servidores	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI)
Receita orçamentária <i>per capita</i>	rec_orc_perc	Receita orçamentária per capita, calculada com base no logaritmo da receita total/população	
Total do Ativo	ativo	Logaritmo do ativo total	
Dummy Crise	d_crise	Variável binária, que assume valor 1 (um) para o ano de crise (2016) e 0 (zero) para os demais anos (2017-2020)	
Dummy Pandemia	d_pandemia	Variável binária, que assume valor 1 (um) para o ano de pandemia (2020) e 0 (zero) para os demais anos (2016-2019)	

Fonte: Elaborada pela autora.

3.3. 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:

$$\begin{aligned} Impactos_{it} = & \beta_0 + \beta_1 QualidadeCI_{it} + \beta_2 Orig_controlador_{it} + \beta_3 aud_interna_{it} + \beta_4 pib_per_{it} \\ & + \beta_5 sal_medio_{it} + \beta_6 rec_orc_perc_{it} + \beta_7 ativo_{it} + \beta_8 d_crise_{it} \\ & + \beta_9 d_pandemia_{it} + \xi_{it} \end{aligned}$$

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 Avaliação 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 tiverem o parecer prévio expedido. O modelo econométrico empregado nessa análise é representado pela seguinte equação:

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

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).

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

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

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.

Capítulo 4

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Na Tabela 2 abaixo, apresenta-se as estatísticas descritivas das variáveis utilizadas neste estudo. 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.

Quando analisados individualmente os indicadores que compõem o IGM, percebe-se que as dimensões gestão e desempenho apresentaram uma nota média de 6,40 e 6,14 respectivamente, dando destaque para a dimensão gestão, que denota que os Municípios do Estado do Espírito Santo têm evidenciado esforços para promover uma gestão pública eficiente, com o devido planejamento no âmbito das despesas, captação de recursos e incentivos aos municípios; a gestão dos colaboradores e da transparência pública.

Em relação a dimensão finanças, esta apresentou uma média de 5,07. No entanto, que chamou a atenção é mínima de 1,87 representada pelo município de Divino de São Lourenço, indicando criticidade na gestão fiscal, representada pela baixa capacidade de investimento, seja na saúde ou educação, e baixa capacidade de liquidez.

Seguindo nessa abordagem, 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.

TABELA 2 - 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
ldeb	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.

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.

No que compete a atuação dos órgãos de controles internos, 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.

No tocante a origem do controlador interno, constata-se que dos 78 Municípios do Estado do Espírito Santo, apenas 37,9% 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). Outrora, esse resultado também reflete nas fiscalizações realizadas pelo órgão de controle interno, de modo que os Municípios que não realizaram auditorias internas no período abrangido relataram a falta de pessoal, principalmente de auditores internos, para exercerem a fiscalização interna.

Em relação aos indicadores socioeconômicos relativos à educação, constatou-se uma nota média de 4,68 para a qualidade educacional, variando entre 2,4 e 6,1. Esse indicador chama atenção, uma vez que a nota média está abaixo da meta estabelecida para o sistema educacional, média 6, que representa um indicativo de qualidade comparável a educação dos países desenvolvidos. Quando analisado sob

a ótica da taxa de distorção idade-série, verifica-se que 25,6% dos alunos matriculados apresentaram idade superior a indicada para a série. Dados que refletem sobre a nota do Ideb, uma vez que é composta pela taxa de reprovação dos alunos.

Observou-se também que, os Municípios do Estado do Espírito Santo, entre os anos de 2016 e 2020, apresentou uma receita orçamentária *per capita* média de R\$ 3.582,00 com variação entre R\$ 181,60 e R\$ 49.069,00. Já o PIB *per capita* apresentou uma média de R\$ 26.361,00.

4.2. ANÁLISE DE CORRELAÇÃO

A Tabela 3 apresenta a correlação entre as variáveis do modelo. Convém ressaltar que o objetivo dessa análise é evidenciar o grau de relacionamento (correlação) entre as variáveis classificadas como dependentes compostas pela Governança Municipal (H1, H2, H3 e H4), Gestão Fiscal (H5 e H6), Indicadores Socioeconômicos (H7, H8, H9 e H10) e Apreciação das contas municipais (H11) com a variável independente composta pela proxy qualidade dos controles internos, bem como suas correções entre as variáveis de controle.

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 já uma melhoria no desempenho municipal. Quanto a dimensão finanças, gestão e o indicador geral, não houve correlação. Contudo, evidenciou correlação da auditoria interna com o índice geral de governança ($r=0.171$) e com a dimensão finanças ($r=0.229$), ambos a um nível de confiança de 90%.

Quanto a gestão fiscal, a Tabela 3 constatou 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. Em outras palavras, há correlação entre controles internos de qualidade com o aumento na probabilidade de emissão de parecer prévio pela aprovação das contas, e com os resultados nas políticas públicas de saúde e educação.

A variável de controle crise, controlada no ano de 2016 apresentou correlação com o indicador de gestão fiscal, a um nível de 90% de confiança, que em tempos de crise os indicadores de gestão fiscal podem sofrer reduções, bem como pode influenciar na apreciação das contas municipais, indicando níveis de rejeição. Já a variável pandemia, controlada no ano de 2020, apresentou correlação positiva, indicando que em tempos de epidemia, pode haver influência positiva no indicador de gestão fiscal e na emissão de parecer prévio pela aprovação das contas.

TABELA 3 - MATRIZ DE CORRELAÇÃO

Variáveis	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
(1) IGM	1.000									
(2) IGM_financeiras	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_In	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
-----------------	--------	--------	--------	-------	-------	--------	--------	-------	---------	-------

Nota: * indica significância estatística ao nível de 10%.

Fonte: Elaborado pela autora.

4.3. RESULTADOS DAS REGRESSÕES LINEAR MULTIPLA, POISSON E LOGISTICA

A Tabela 4 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. Para medir esse impacto, foi utilizado o Índice de Governança Municipal (IGM), sob a perspectiva geral e sob as dimensões finanças, gestão e desempenho, buscando uma visão macro da governança dos municípios.

Nesse sentido, avaliando a governança municipal, apenas a dimensão desempenho apresentou relação significativa com a qualidade dos controles internos, indicando à um nível de confiança de 90%, que quanto maior a qualidade dos controles internos na administração pública, melhor o desempenho nas políticas públicas voltadas para saúde, educação, segurança, saneamento básico, meio ambiente e vulnerabilidade social. Esse resultado está de acordo com os estudos de Aikins (2015), ao evidenciar que as melhorias nos controles internos afetam o desempenho da organização, colaborando para uma governança mais eficaz (Hoitash, Hoitash, & Bedard, 2009).

Observou-se ainda relação significativa entre a governança municipal e o tamanho da organização, em termos de ativo, indicando que quanto mais a administração pública adotar práticas eficientes na governança municipal, melhor serão os indicadores de rentabilidade do ente público. Da mesma forma, que colabora para o aumento da capacidade dos municípios em obter receitas próprias.

TABELA 4 - 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)
/								
Inalpha								
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.

Ainda, observou-se que embora a qualidade dos controles internos não tenha apresentado estatisticamente relação significativa no indicador geral de governança municipal, as auditorias internas evidenciaram contribuições para melhoria da gestão, tanto para a perspectiva finanças, melhorando os indicadores relacionados a autonomia, a liquidez, aos investimentos, ao equilíbrio previdenciários e aos repasses para o Legislativo; bem como para os indicadores relacionados ao planejamento, a gestão de pessoal e a transparência pública.

Esse resultado é confirmado por Pereira (2018) ao testar a influência das auditorias internas na quantidade de divulgação de provisões e de passivos contingentes. O fato de a gestão possuir auditoria interna, contribui para a credibilidade das informações prestadas nas demonstrações contábeis, que também integram a prestação de contas anual.

Nesse sentido, o estudo rejeitou as hipóteses H1, H2 e H3, uma vez que o indicador de governança municipal geral, as dimensões finanças e gestão não apresentaram relação significativa. Por outro lado, a dimensão desempenho H4 apresentou relação significativa com a qualidade dos controles internos, esse resultado sugere que o nível de qualidade dos controles internos pode estar mais diretamente relacionado à efetividade das políticas públicas do que com a gestão administrativa em si, não sendo suficientes para garantir uma boa governança. Por fim, a falta de relação significativa nas hipóteses H1, H2 e H3 não significa que os controles internos não sejam importantes para a governança municipal, mas pode indicar que outros fatores, além dos controles internos, são importantes para garantir uma governança efetiva, como a cultura organizacional, a liderança, a transparência.

Além disso, a ausência de relação significativa pode estar associada ao fato de que os controles internos têm se preocupado mais com a Lei de Responsabilidade

Fiscal, no atendimento aos limites constitucionais e nas demandas dos Tribunais de Contas, do que com a governança em si.

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.

Diante dos resultados, é possível afirmar que controles internos de qualidade podem ajudar à administração pública a evitar erros, fraudes e até mesmo desvios de recursos, garantindo maior integridade das informações financeiras, bem como o cumprimento da legislação e normas aplicáveis. Além disso, podem fornecer informações para auxiliar na tomada de decisão, propiciando aos gestores públicos a adoção de medidas mais eficazes para gerir as finanças do município.

Leng e Zhao (2013), alcançaram esse resultado ao examinar o efeito da qualidade do controle interno no desempenho de fusões e aquisições de empresas que aderiram as práticas de controles interno após a divulgação da Lei Sarbanes-Oxley. Segundo os autores, as empresas que possuem um controle interno de qualidade agregam maior valor à empresa, aumentando suas chances de fusões e aquisições (Leng & Zhao, 2013), e promovendo maior eficiência nos investimentos (Li, Lin & Song, 2013).

Logo, os mecanismos de controles internos buscam a eficiência e eficácia das organizações em gerir os riscos que impeçam o alcance das metas e objetivos da

organização. 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.

Outrora, a ausência de controles internos e até mesmo as deficiências nos controles existentes, afetam a autonomia e liquidez da organização, como pôde ser constatado no estudo de Petrucci (2018), ao analisar o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), dos municípios do Estado da Paraíba, evidenciou que as falhas nos controles internos municipais levaram a redução do índice de gestão fiscal, uma vez que o ente jurisdicionado apresentou elevado gasto com pessoal, alta dívida fundada com base na sua receita corrente líquida, além de não realizar os repasses previdenciários no prazo.

Além disso, também se constatou relação positiva entre o indicador de gestão fiscal e o ativo total dos municípios, com grau de 99% de confiança. Esse resultado indica que um bom desempenho fiscal pode estar associado a uma melhor capacidade de investimentos e captação de recursos, contribuindo para o aumento do ativo total das prefeituras. Quanto as variáveis salário médio *per capita*, receita orçamentária *per capita* e PIB *per capita* o modelo indicou relação negativa entre as variáveis.

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.

O modelo também investigou o impacto da qualidade dos controles internos nos indicadores socioeconômicos. Os resultados evidenciados na Tabela 4 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.

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), que analisaram a relação entre indicadores educacionais e a qualidade da gestão pública municipal, medida através da efetividade dos controles internos, evidenciando que controles internos de qualidade podem apresentar impactos significativos na qualidade da educação, estimulando os municípios na elaboração e manutenção de políticas públicas educacionais. Assim, ao monitorar as políticas e práticas relacionadas à educação do aluno, os controles internos podem identificar áreas onde são necessárias melhorias e ajudar a otimizar a alocação de recursos para apoiar o desempenho do aluno.

Os resultados também revelam que a origem do controlador pode reduzir a um nível de 10% de significância o número de alunos matriculados com idade superior a recomendada para série, e conseqüentemente aumentando o índice de rendimento escolar (99% de confiança). Isso sugere que a origem do controlador, quando está vinculada ao cargo efetivo, pode promover maior efetividade dos controles internos, refletindo na melhoria da qualidade da educação. Essa relação pode estar associada a maior estabilidade e continuidade do cargo do controlador, uma vez que permite um trabalho mais consistente e maior capacidade de implementar ações de melhoria nos controles internos. Os resultados vão de encontro ao evidenciado por Helfenstein (2019) ao constatar correlação direta e positiva nos controles internos quando há independência percebida dos controladores internos, no entanto, diverge quando analisado os resultados de regressão, visto que os estudos de Helfenstein (2019), ao controlar outros fatores, não constatou relação significativa entre independência percebida e eficiência dos controles internos.

Quanto aos indicadores da saúde, conforme a Tabela 5, 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.

TABELA 5 - REGRESSÃO BINOMIAL NEGATIVA

Variáveis	(9)	(10)
	tx_mort_geral	tx_mort_infantil
QualidadeCI	-0.494*	-0.995
	(0.29)	(2.46)
aud_interna	-0.0522	0.0805
	(0.06)	(0.57)
orig_controlador	0.103	0.168

	(0.06)	(0.54)
pib_per	-0.000000872	-0.00000428
	(0.00)	(0.00)
sal_medio	0.297***	0.505
	(0.12)	(1.07)
rec_orc_perc	-0.0000146**	-0.0000385
	(0.00)	(0.00)
ativo	0.141***	0.522**
	(0.03)	(0.25)
d_crise	-0.0541	0.125
	(0.07)	(0.65)
d_pandemia	0.0564	-0.268
	(0.07)	(0.73)
_cons	-3.791***	-17.42*
	(1.14)	(10.55)
<hr/>		
lnalpha	-3.255***	-30.94
	(0.44)	(.)
<hr/>		
N	388	389

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

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. Um estudo de 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.

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 melhor a relação entre qualidade dos controles internos e taxa de mortalidade infantil. Além disso, Afriyie *et al.* (2019), evidenciou que a qualidade dos serviços de saúde está relacionada a melhoria na assistência materno-infantil, e na qualidade técnica da atenção prestada.

A Tabela 6 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 Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Os resultados foram apresentados em 2 colunas, sendo a coluna 1, analisado apenas a qualidade do controle interno e variáveis que estão relacionadas a atividade e ambiente de controle interno; e na coluna 2 incluiu-se as demais variáveis de controle.

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.

TABELA 6 - 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)
pib_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.

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.

Quando observada as variáveis de controle, constatou-se relação significativamente contrária entre a aprovação das contas e a *dummy* crise. O que indicar 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.

Isto posto, 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.

Capítulo 5

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou analisar o impacto da qualidade dos controles internos em aspectos de governança, de gestão fiscal, socioeconômicos e de aprovação de contas pelo TCEES dos 78 municípios do Estado do Espírito Santo.

Os resultados do estudo revelaram que embora a qualidade dos controles internos tenha apresentado relação significativa com o desempenho municipal, a pesquisa não conseguiu comprovar a relação entre a qualidade dos controles internos e a Governança Municipal, que incluem as dimensões finanças e gestão. Constatou-se que a qualidade dos controles internos melhora o desempenho da administração pública no exercício das políticas públicas voltadas à saúde, educação, segurança, saneamento básico, meio ambiente e vulnerabilidade social, todavia, não são suficientes para garantir uma boa governança.

A qualidade dos controles internos também está associada positivamente a gestão fiscal, sugerindo que mecanismos de controles aumentam a probabilidade de resultados eficientes na gestão fiscal, contribuindo no cumprimento das metas e das responsabilidades fiscais, avaliando e adotando medidas para aumento da sua capacidade para gerar receitas próprias suficientes e na aplicação eficiente dos recursos disponíveis.

Também foi constatado evidências de que a qualidade dos controles internos contribui para melhorias nos níveis de educação, aumentando a eficiência na gestão escolar para melhora do rendimento escolar. Da mesma forma que a qualidade na educação aumenta a taxa de aprovação, ela age na redução do número de alunos

matriculados com idade superior a recomendada, pela diminuição da taxa de reprovação.

Ainda, há evidência de sua contribuição para os indicadores de saúde. Contudo, seu impacto apresentou relação significativamente negativa apenas com a taxa de mortalidade geral, sugerindo que a melhoria nos serviços de assistência à saúde reduz a taxa de mortalidade. Quando analisado a taxa de mortalidade infantil, as evidências estatísticas não comprovaram relação de impacto.

A qualidade dos controles internos também apresentou relação significativamente positiva com o resultado da apreciação de contas, indicando que maior qualidade dos controles internos aumentam as probabilidades dos Tribunais de Contas emitirem parecer favorável à aprovação das contas. De modo que, controles internos eficientes reduzem as falhas e irregularidades indicadas na prestação de contas, que são reflexos da governança e da gestão do ente jurisdicionado durante o exercício.

Em relação as variáveis de controle, foi identificado relação significativamente negativa em relação a governança municipal e gestão fiscal com o desenvolvimento da economia (PIB *per capita*). Esse resultado foi contrário ao esperado, uma vez que estudos apresentam evidências de que a boa governança melhora os resultados de desenvolvimento econômico (Zaufmann, Kraay & Zoido-Lobaton, 1999, Gaygisiz, 2013; Gray, 2007; Marino, Soares, Luca & Vasconcelos, 2016), exercendo grande influência nas políticas econômicas, de saúde e educação, que contribuem também para o desenvolvimento humano (Gaygisiz, 2013). No entanto, essa relação negativa pode ser explicada pelo desempenho negativo do país frente a economia (Marino et al., 2016), e até mesmo pelo efeito do esforço da governança nas ofertas de serviços

públicos de qualidade, que podem mitigar os resultados no setor privado (Rajkumar & Swaroop, 2002).

As implicações práticas desse estudo fornecem evidências empíricas de que controles internos de qualidade contribuem para a gestão pública, promovendo bons mecanismos de governança que auxiliam à gestão e cumprimento das políticas públicas com eficiência, na assistência à saúde e educação. Além de contribuir para o cumprimento das metas e responsabilidades fiscais, buscando a eficiência na aplicabilidade dos recursos financeiros, aumentando a autonomia fiscal dos municípios. Esse conjunto de fatores, associados à controles internos de qualidade, oportunizam maiores chances de aprovação das contas municipais, reflexos de uma administração pública eficiente e eficaz.

O estudo amplia as discussões teóricas sobre a qualidade dos controles internos, sob uma perspectiva diferente da maioria dos estudos, que medem essa qualidade com base em questionários aplicados aos servidores para avaliar a estrutura integrada do controle interno, através do modelo COSO. O estudo contribui 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 do impacto dos controles internos apenas nos municípios do Estado do Espírito Santo, dada a complexidade para obtenção dos dados dos demais estados brasileiros e ao tempo para coleta de dados, uma vez que a coleta de informações dos relatórios e pareceres técnicos, bem como as informações sobre realização de auditorias e origem do controlador, ocorreu de forma manual, pelo acesso ao Painel de Controle do Tribunal de Contas do Estado 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

- Acosta-Ormaechea, Santiago; Morozumi, Atsuyoshi. (2013). Can a government enhance long-run growth by changing the composition of public expenditure? *IMF Working Paper*, v. 13, n. 162, p. 1-44.
- 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.
- Albuquerque, A. J. L., Salem, I., Moura, R. N., Martins, H. F., & Porto, G. (2017). Índice CFA de Governança Municipal, Anais do Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília, DF, Brasil, 10. Recuperado em 18 junho, 2022 de <https://www.consad.org.br/documentos?filter=true&s=CFA>
- 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.
- Azambuja, P. A., Teixeira, A. J. C., & Nossa, S. N. (2018). A Independência da Auditoria Pública e a Apreciação das Contas Municipais. *EnANPAD*, Curitiba, Brasil. Recuperado em 16 maio, 2022, de http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/A%20Independ%C3%AAncia%20da%20AuditoriaAPB534.pdf
- 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.
- Barbosa Filho, F. D. H. (2017). A crise econômica de 2014/2017. *Estudos avançados*, 31, 51-60;
- Barboza, E. (2015). Controle Interno: curso prático de técnicas de auditoria para emissão de relatórios e pareceres com base na IN 08/2013 do TCE-ES (1ª ed). Vitória: Editora Esafi.
- Benedek, M., Szenténé, K. T., & Béres, D. (2014). Internal controls in local governments. *Public Finance Quarterly*, 59(3), 296. Recuperado em 01 junho, 2022, de <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. (1964). Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Diário Oficial da União.
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Diário Oficial da União.
- Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União.
- Brasil. (2008). Indicadores básicos para a saúde no Brasil: conceitos e aplicações. Brasília: Organização Pan-Americana da Saúde.
- Brasil. (2011). Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União.
- Capovilla, R. A., Gonçalves, R. D. S., & Oliveira, A. B. S. (2018). Modelo de Maturidade como Instrumento de Avaliação de Controle Interno em Organizações Governamentais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 267-289.
- Cardin, S. A., Guimarães, F., Barbosa, M. V., Monteiro, A. D. S., & Lopes, P. D. L. (2017). Controle Interno na Administração Pública como ferramenta para economicidade de processos. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia–XII SEGeT. Recuperado em 10 maio, 2022, de <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/35622398.pdf>
- Carneiro, A.F. (2022). Avaliação da gestão pública pelo Índice Firjan de gestão fiscal. *Open Science Research*, 6.
- Carvalho, W. L., Araújo, P. H. C., Medrano, R. M. A., de Fátima Monteiro, W., & de Sousa Leite, P. (2020). Os impactos do programa nacional de apoio ao transporte do escolar em indicadores de desempenho escolar. *34º Congresso de Pesquisa e Ensino em Transporte da ANPET*.
- Chan, K. C., Farrell, B. R., & Lee, P. (2005). Earnings management and return-earnings association of firms reporting material internal control weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act.
- Conselho Federal de Administração. (2020). Roteiro de Atualização da Base de Dados do IGM-CFA. Brasília, DF. Recuperado em 19 jun, 2022, de https://igm.cfa.org.br/igm/guia_atualizacao_dados.pdf

- Conselho Federal de Administração. (2021). Metodologia. Recuperado em 19 jun, 2022, de <https://igm.cfa.org.br/metodologia/>
- Conti, J. M., & Carvalho, A. C. (2011). O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Direito Público*, 8(37). Recuperado em 12 maio, 2022, de <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1845>
- Controladoria-Geral da União (2007). Manual de Controle Interno: um guia para a implementação e operacionalização de unidades de controle interno governamentais.
- Controladoria-Geral da União. (2021). Mapa Brasil Transparente. EBT - Avaliação 360° (2ª ed). Recuperado em 13 jun, 2022, de <https://mbt.cgu.gov.br/publico/home>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO]. (2013). Internal Control: integrated framework.
- Cunha, P. R., Silva, A., & Rohenkohl, L. B. (2020). Internal Control Deficiencies and Conservative and Opportunist Accounting Choices. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 22 (3), 368-385. Recuperado em 05 junho, 2022, de <https://revistacgg.org/contabil/article/view/2014>
- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting & Finance*, 45(2), 241-267.
- Davis, P. G. (2022). Indicadores e Dados Municipais: Um banco de dados para avaliar a eficiência das despesas públicas. In *Anais do IV Dataset Showcase Workshop*, 79-90.
- Di Pietro, M.S.Z. (2005). *Direito Administrativo* (18º ed). São Paulo: Editora Atlas.
- 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. Recuperado em 24 maio, 2022, de 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.
- Espírito Santo. (1989). *Constituição do Estado do Espírito Santo*. Vitória, ES: Diário Oficial.
- 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.
- Finck, R. (2022). Gestão fiscal municipal: análise de municípios gaúchos por meio do Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF). (Trabalho de Conclusão de Curso). Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado em 20 dezembro, 2022, de <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/246257/001145922.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Gaygizis, Esmá. (2013). How are cultural dimensions and governance quality related to socioeconomic development? *The Journal of Socio-Economics*, v. 47, p. 170-179.
- 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.
- Gray, Hazel. (2007). *Governance for economic growth and poverty reduction: empirical evidence and new directions reviewed*. Londres: Department for International Development; World Bank.
- Harelimana, J. B. (2017). The effect of internal audit on budget management of local government of Rwanda. *Journal of Internet Banking and Commerce*, 22(3), 1-21.
- Hawkesworth, I., von Trapp, L., & Nielsen, D. F. (2011). Performance Budgeting in Poland: An OECD Review. *OECD Journal on Budgeting*, 2011(1), 7-57.
- 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. Recuperado em 20 fevereiro, 2023, de <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.

- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2004). Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Recuperado em 13 junho, 2022, de https://www.ifad.org/elearning_cfs/INTOSAI.pdf
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14, 115-144.
- Kaufmann, D, Kraay, A., Zoido-Lobaton, P. (1999). Governance matters. In Policy research working paper, *World Bank* (2196).
- 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. Recuperado em 29 maio, 2022, de <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34794>
- Kropiweic, 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).
- 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.
- Lopes, J. E.G., Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras, M. M. M., & Silva, F. D. C. (2008). Requisitos para aprovação de prestações de contas de municípios: aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de julgamentos do controle externo. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(4), 59-83. Recuperado em 10 jun, 2022, de <https://www.redalyc.org/pdf/1970/197014583004.pdf>
- Marino, P. D. B. L. P., Soares, R. A., Luca, M. M. M. D., & Vasconcelos, A. C. D. (2016). Indicadores de governança mundial e sua relação com os indicadores socioeconômicos dos países do Brics. *Revista de Administração Pública*, 50, 721-744.
- 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.

- Mendes, W. D. A., Ferreira, M. A. M., Abrantes, L. A., & Faria, E. R. D. (2018). A influência da capacidade econômica e da formação de receitas públicas no desenvolvimento humano. *Revista de Administração Pública*, 52, 918-934.
- Ministério Público do Estado do Espírito Santo. (2020). É inconstitucional servidor comissionado ou em função de confiança exercer cargo de controlador interno, decide STF. Recuperado em 24 agosto, 2022, <https://www.mpc.es.gov.br/2020/08/e-inconstitucional-servidor-comissionado-ou-em-funcao-de-confianca-exercer-cargo-de-controlador-interno-decide-stf/>
- Moreira, M. A., Dias, A. G. S., & De Souza, P. M. (2017). Controle Interno como Instrumento de Gestão Pública. *RIC*, 11(4), 39. Recuperado em 10 maio, 2022, de <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/download/231400/25630>
- 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. Recuperado em 05 junho, 2022, de <https://congressosp.fipecafi.org/anais/20UsplInternational/ArtigosDownload/2705.pdf>
- Neduziak, L. C. R., & Correia, F. M. (2017). Alocação dos gastos públicos e crescimento econômico: um estudo em painel para os estados brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 51, 616-632.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2), 189-209.
- 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 aa transparência Pública nos Municípios Brasileiros. (Dissertação de Mestrado), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, Vitória, ES, Brasil.
- Pereira, S.C.R. (2018). A influência do sistema de controle interno na divulgação de provisões e de passivos contingentes no setor público. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresas, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitoria, 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.

- Rajkumar, A. S., & Swaroop, V. (2008). Public spending and outcomes: Does governance matter? *Journal of development economics*, 86(1), 96-111.
- 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). Recuperado em 18 junho, 2022, de https://200.137.71.11/bitstream/handle/123456789/851/TCC_%c3%8dNDICE_%20CFA_%20DE_%20GOVERNAN%c3%87A_%20MUNICIPAL.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Rollô, M. F. (2007). Os sistemas de controle interno na administração pública. *Revista Eletrônica do CRCRS*, (5), 40-49.
- Sen, Amartya. (2010). *Desenvolvimento como liberdade* São Paulo: Companhia das Letras.
- 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.
- Siedenberg, D. R. (2003). Indicadores de desenvolvimento socioeconômico: uma síntese. *Desenvolvimento em questão*, 1(1), 45-71.
- Silva, A. H. C., Abreu, C. L. D., & Couto, D. C. D. F. (2018). Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 20-38. Recuperado em 02 junho, 2022, de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/view/3070/2531>
- 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.
- Soares, M., & Scarpin, J. E. (2013). Controle interno na administração pública: avaliando sua eficiência na gestão municipal. *Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais*, 14(1). Recuperado em 13 maio, 2022, de <https://revistajuridicas.pgsskroton.com.br/article/view/422>
- Transparency International. (2021). Índice de Percepção da Corrupção 2021. São Paulo: Transparência Internacional – Brasil. Recuperado em 10 junho, 2022, de <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/indice-de-percepcao-da-corrupcao-2021>

- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. (2011). Resolução TC nº 227, de 25 de agosto de 2011. Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e fiscalização do Sistema de Controle Interno da administração Pública, aprova o “Guia de orientação para implantação do Sistema de controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências. (Alterada pelas Res. nºs 257/2013 e 319/2018). Vitória: TCEES. Recuperado em 14 junho, 2022, de <https://www.tcees.tc.br/biblioteca/ato-normativo/detalhes-ato-normativo/?id=4224>
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. (2013). Resolução TC nº 261, de 04 de junho de 2013. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Vitória: Diário Oficial do Estado, TCEES. Recuperado em 14 junho, 2022, de <https://www.tcees.tc.br/biblioteca/ato-normativo/detalhes-ato-normativo/?id=4482>
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. (2016). Resolução TC nº 297, de 30 de agosto de 2016. Vitória: TCEES. Recuperado em 20 fevereiro, 2023, de <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/Res297-2016-Procedimentos-analise-tecnica-prestacoes-contas-Atualizada-ate-Resol.-334-2019-12.2.2020.pdf>
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. (2020). Instrução Normativa TC nº 68, de 08 de dezembro de 2020. Estabelece critérios para a composição, organização e apresentação da prestação de contas anual, prestação de contas mensal, remessas de dados, informações e demonstrativos sobre a execução orçamentária, financeira, patrimonial, gestão fiscal e previdenciária, por meio eletrônico, ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e dá outras providências. Vitória: TCEES. Recuperado em 14 junho, 2022, de <https://www.tcees.tc.br/biblioteca/ato-normativo/detalhes-ato-normativo/?id=1447>
- Velten, S. R. (2015). *Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos municípios capixabas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo*. (Dissertação de mestrado). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, ES, Brasil. Recuperado em 25 maio, 2022, de https://fucapex.br/?jet_download=27383