

## NÍVEL DE MATURIDADE DE CONTROLE INTERNO E REFLEXOS NO DESEMPENHO FISCAL: Um estudo empírico nos municípios mato-grossenses

## MATURITY LEVEL OF INTERNAL CONTROL AND REFLECTIONS ON FISCAL PERFORMANCE: An empirical study in Mato Grosso's municipalities

*Evaldo Rezende Duarte<sup>1</sup>*

### RESUMO

Este estudo discute a relação entre o nível de maturidade de controle interno e o desempenho fiscal dos municípios mato-grossenses. O objetivo é avaliar se a atuação oportunista do gestor, nesse caso omissão voluntária, quanto à estruturação e aparelhamento do sistema de controle interno impacta negativamente nos resultados dos índices fiscais municipais. A análise foi realizada nos 141 municípios mato-grossenses retornando 111 observações. Trata-se de uma pesquisa aplicada, descritiva, com abordagem quantitativa e fonte de dados documental. A amostra foi dividida em dois grupos de maior e menor nível de maturidade de controle interno para isso foi utilizado o nível de maturidade atribuído por meio do programa PRIMORA, instituído pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso através da Resolução Normativa 26/2014, e para mensurar o desempenho fiscal adotou-se o índice de Gestão Fiscal (IGFM), calculado pelo TCE/MT, seguindo a metodologia criada pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN). Foram realizados testes estatísticos para análise entre os dois grupos (*Test T Student*), Regressão Linear e Correlação. Os resultados apresentam robustas evidências de que municípios com maior nível de maturidade de controle interno alcançam melhor desempenho fiscal, possivelmente, por conta da estruturação e aparelhamento desse setor. Dessa forma, a omissão voluntária dos gestores implicaria em menor efetividade dos órgãos de controle com reflexos diretos nos resultados fiscais.

**Palavras-Chave:** Controle Interno; Nível de maturidade; Desempenho fiscal; *Accountability*.

### ABSTRACT

This study discusses the relationship between the level of internal control maturity and fiscal performance in Mato Grosso's municipalities. The objective is to assess whether the omission, in terms of structuring and equipping this sector, impacts the results of fiscal indexes. The sample consists of 141 municipalities in Mato Grosso. The sample was divided into two groups of higher and lower internal control maturity levels, using the maturity level attributed through the PRIMORA program (TCE/MT), to measure fiscal performance, the Fiscal

<sup>1</sup> Fucape Business School: Vitoria, ES, BR. <https://orcid.org/0000-0003-3238-2325>

Management index was adopted (IGFM). Statistical tests were performed comparing the two groups (Test T Student), Linear Regression and Correlation. The results show strong evidence that municipalities with a higher level of maturity achieve better fiscal performance, possibly due to the structure and equipment of this sector. In this way, the omission of managers would result in less effective control bodies, with direct effects on fiscal results.

**Key words:** Internal Control; Maturity level; Fiscal performance; Accountability.

## 1 INTRODUÇÃO

Estudos apontam teorias que sugerem a atuação inadequada de governantes, desviando-se do foco de implementar políticas públicas voltadas à promoção do bem-estar da sociedade e realizando escolhas financeiras que promovem vantagens políticas e pessoais. [NHORDAUS (1975); ROGOFF (1990); NAKAGUNA & BENDER, (2006); SAKURAI & GREMAUD (2007); SAKURAI (2009); SIQUEIRA (2015); KLEIN & SAKURAI (2014); GONÇALVES; FUNCHAL; & BEZERRA FILHO (2017); SANTOS (2018)].

Em consequência diversas pesquisas em vários países buscam minimizar essa distorção e apresentam experiências bem sucedidas utilizando modelo de controle interno atrelado ao gerenciamento de riscos, como o Comitê das Organizações Patrocinadoras de *Treadway* ou *The Comitee of Sponsoring Organizations (COSO)*; *Cadbury* no Reino Unido, *Coco* no Canadá, o *Standard AZ/NZS 4360-1999* na Austrália/Nova Zelândia e o *King Report* na África do Sul, os quais representam um enorme marco no progresso da auditoria interna e governança nesses países. MCNAMEE e SELIM (1999) *apud* DAVIS, BLASCHEK (2006).

Pullen (2007), Becker (2009), Pöppel & Röglinger (2011), Rubino, Vitolla e Garzoni (2017) pesquisaram sobre o nível de maturidade de controle interno com vistas a limitar a atuação oportunista dos gestores no sentido de prevenção de ingerência.

Para Shi & Svensson (2006) a fragilidade no ciclo financeiro é maior em países subdesenvolvidos, em tese, por conta de arranjos institucionais mais frágeis e flexíveis permitindo manobras discricionárias realizadas pelos gestores. Santos (2018) reforça que eleitores de jovens democracias, como a brasileira, não punem governantes que atuam manipulando as finanças de maneira indevida, pois não conseguem identificar sua atuação através de informações perfeitas. Diferentemente de democracias consolidadas, nas quais os eleitores são conservadores e identificam a atuação oportunista do gestor e tendem a se comprometer com o equilíbrio das contas públicas.

Dessa forma, o controle sobre a Gestão Fiscal em entidades públicas no cenário brasileiro assume maior importância devendo ser instigada.

Por outro lado, é cada vez mais recorrentes notícias acerca de distorções, corrupção e desvios de conduta na gestão pública. Nesse sentido, cresce o desafio para os sistemas de controle interno e externo de minimizar o risco de ingerência.

A estrutura e as ferramentas adotadas no Controle Interno devem estar alinhadas e suprir a necessidade de informações do Controle Externo. Essa congruência facilitaria a integração entre os órgãos de controle atendendo ao disposto na Constituição Federal Art. 74 “Os poderes... manterão, sistema de controle interno com a finalidade de: apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional”.

Assim, o presente estudo busca avaliar se a omissão em implementação de requisitos de controle interno guarda relação com pior desempenho na Gestão Fiscal alcançada pelo gestor.

Em tese, ao sofrer menor pressão regulatória por parte do controle interno o gestor agiria de maneira discricionária realizando escolhas oportunistas e inadequadas prejudicando seu desempenho fiscal em detrimento do anseio político.

A análise foi realizada nos municípios mato-grossenses no ano de 2018, data base de aferição do nível de maturidade do Controle Interno através do programa APRIMORA e foram realizados testes estatísticos a fim de capturar as evidências de resultado.

Dessa forma, o estudo espera contribuir teoricamente acerca da discussão sobre o conflito de agência nas entidades públicas, nas quais gestores atuariam de modo a contemplar seus anseios pessoais em detrimento do bem comum.

De maneira prática discute a adoção de ferramentas que possam ser utilizadas para aperfeiçoar as atividades de controle e, conseqüentemente, diminuir os riscos de desvios de conduta dos agentes públicos.

## 2 PERSPECTIVAS DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO E EXTERNO

Quando o ser humano interage no fator controlado essa atividade torna-se mais complexa em função da imprevisibilidade que, segundo Florentino (1988) *apud Silva* (2002), decorre dos seguintes defeitos inerentes ao homem: fadiga mental ou física; aptidão para a desorganização; e tendência a fazer variar os resultados em proveito próprio (fraudes).

A essência da teoria de controle baseia-se na intercalação de um agente corretivo no fluxo do processo de modo a balizar seu comportamento para que se processe dentro de padrões predeterminados (FLORENTINO, 1988).

Nesse sentido, Hay (1993) indica que o sistema de controle interno foi instituído nos países de língua inglesa a partir de 1920 com evolução acentuada a partir de 1950, principalmente, em decorrência de críticas aos sistemas de auditoria ineficientes quanto à previsão de falência de companhias.

Segundo Vieira (2005) o controle interno pode ser definido como um “Conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência”.

Países desenvolvidos com baixos níveis de fraude e alto índice de pesquisa em administração pública desenvolveram sistemas de controle interno ampliado utilizando em sua base conceitual o gerenciamento de riscos, conforme afirmam DAVIS e BLASCHEK (2006).

O controle interno na Administração Pública Brasileira, inicialmente, foi fundamentado no artigo 76 da Lei 4.320/64, a qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle de execução orçamentária: legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Posteriormente, o artigo 74 da Constituição Federal de 1988 designou os objetivos do controle interno, em especial, “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração...” e ainda “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional” complementa que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.

De acordo com Treter (2013), a necessidade de disciplinar parâmetro para atuação do Controle Interno Municipal, também conhecido como Auditoria Interna ou Controladoria Municipal, surgiu a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal com o intuito de fiscalizar todos os atos administrativos da entidade garantindo a execução de suas atividades, observando os princípios constitucionais que regem a Administração Pública. A necessidade evidenciou-se através da evolução do estado que passou a gerar processos e procedimentos cada vez maiores, mais amplos e complexos.

Dessa forma, a atuação do controle interno está diretamente relacionada aos órgãos de controle externo, entre esses o Tribunal de Contas. A Constituição Federal de 1988 no art. 70 estabelece com mais clareza o escopo do controle externo ao mesmo tempo em que consagra no texto constitucional os Princípios Básicos da Administração Pública em especial “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta... será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

Segundo estudo realizado pela Diretoria de métodos de procedimentos de controle do Tribunal de Contas da União o papel do controle interno está sendo ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa. Utilizando a ideologia formulada pelo *COSO I* que se tornou referência mundial alicerçada nos seguintes eixos:

#### Quadro 1 - Eixos de parametrização de controle interno.

1. Uniformização de definições de controle interno.
2. Definição de componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado.
3. Delineamento de papéis e responsabilidades da administração.
4. Estabelecimento de padrões para implementação e validação.
5. Criação de meios para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

Fonte: Adaptado de *COSO I*.

Diversas entidades ligadas à gestão pública reconhecem a eficiência da ideologia e adotam esse sistema em suas atividades operacionais de controle como o Banco Mundial – BID; a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai); o órgão que auxilia o parlamento norte-americano no exercício do controle externo, *U.S. Government Accountability Office* (GAO) e no ambiente nacional o Tribunal de Contas da União (TCU).

## 2.1 MITIGAÇÃO DE RISCO

Segundo Gomes (1999) *apud* Silva (2002), um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis-chave que derivam do contexto social e da estratégia da organização, além de levar em consideração as responsabilidades de cada administrador ou encarregado por centros de competência. A estrutura contém, ainda, o sistema de indicadores de informações e de incentivos.

Conforme Diniz *et al* (2004) a existência de um adequado sistema de controle interno é de suma importância para a administração pública e, em particular, para o fortalecimento do controle externo.

Para a repartição pública, de acordo com Machado e Reis (1997), “representa uma ferramenta de grande valiosidade na detecção de falhas operacionais dos procedimentos adotados e na manutenção da integridade da entidade”. E para o controle externo, é importante na medida em que possibilita um exame prévio da situação do órgão auditado.

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

Nesse sentido, os relatórios de auditoria na gestão pública, indiretamente, expõem as fragilidades do controle interno sem, contudo, estabelecer uma orientação evolutiva ou de aproveitamento das experiências entre as entidades (CAPOVILLA e GONÇALVES, 2018).

Os controles internos sob a visão sistêmica devem alcançar toda a entidade, avaliando e prevenindo influências negativas interna e externamente mediante controles contábeis e controles administrativos (CREPALDI, 2000).

Assim, os controles contábeis devem monitorar e controlar o patrimônio público e a fidedignidade das informações contábeis, incluindo, por exemplo, controles físicos sobre bens por meio de relatórios periódicos que possibilitem a análise sobre a conformidade das atividades operacionais de gestão e outras que possam direta ou indiretamente afetar o patrimônio.

Os controles administrativos devem proporcionar dados para análise quanto ao desempenho dos gestores e, conseqüentemente, a efetividade das políticas públicas adotadas. A análise de desempenho se desenvolve por meio da teoria de *Accountability* e deve avançar conforme os preceitos da *New Public Management*.

Complementa Diniz *et al* (2002) que a atuação do controle externo está diretamente relacionada ao desempenho do controle interno, principalmente na análise dos órgãos de contabilidade analítica sendo este o ponto de contato mais efetivo entre os controles.

Essa congruência sistemática potencializaria a atuação do controle externo em consonância com o sistema de gerenciamento de riscos prévios através de controle interno, para isso torna-se fundamental em tese um sistema com elevado nível de maturidade.

### **2.1.1 Aprimora versus Índice de Gestão Fiscal**

Segundo o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, o Indicador de Gestão Fiscal dos Municípios do Estado de Mato Grosso (IGFM-TCE/MT) trata de uma ferramenta que permite mensurar a qualidade da gestão financeira dos municípios de Mato Grosso, mediante dados recebidos por meio do Sistema Auditoria Pública Informatizada de Contas - APLIC.

O referido indicador apresenta como objetivo estimular práticas de boa gestão por meio da avaliação de desempenho publicizada nos indicadores, assim contribuindo com o aprimoramento da gestão fiscal dos municípios.

O Indicador de Gestão Fiscal dos Municípios foi idealizado baseando-se nos cálculos formulados pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), como

estímulo à responsabilidade administrativa, mediante controle por meio de indicadores que possibilitem mensurar o desempenho fiscal dos municípios, bem como possibilitar maior controle social na arrecadação, endividamento e investimentos públicos.

De acordo com o TCE/MT, os dados são extraídos do Sistema de Auditoria Pública Informatizada de Contas (APLIC), calculados conforme sistemática orientada pela FIRJAN e os resultados fornecem informação acerca da qualidade da gestão.

O IGFM-TCE/MT é composto por 6 índices a saber: IGFM Receita Própria Tributária; IGFM Despesa com Pessoal; IGFM Liquidez; IGFM Investimentos; IGFM Custo da Dívida; IGFM Resultado Orçamentário do RPPS descritos a seguir:

**Quadro 2 – Índice de Gestão Fiscal Municipal (TCE/MT).**

<b>IGFM Receita Tributária Própria</b>	Referente a capacidade de arrecadação de cada município. Peso: 20% para municípios com RPPS, 22,222% para municípios sem RPPS;
<b>IGFM Despesa com Pessoal</b>	Representa quanto os municípios gastam com pagamento de pessoal, medindo o grau de rigidez do orçamento. Peso: 20% para municípios com RPPS, 22,222% para municípios sem RPPS;
<b>IGFM Liquidez</b>	Responsável por verificar a relação entre o total de restos a pagar acumulados no ano e os ativos financeiros disponíveis para cobri-los no exercício seguinte. Peso: 20% para municípios com RPPS, 22,222% para municípios sem RPPS;
<b>IGFM Resultado Orçamentário do RPPS</b>	Avalia o quanto o fundo de previdência do município é superavitário ou deficitário. Peso: 10% para municípios com RPPS, não avaliado em municípios sem RPPS;
<b>IGFM Custo da Dívida</b>	Avalia o comprometimento do orçamento com o pagamento de juros e amortizações de empréstimos contraídos em exercícios anteriores. Peso: 10% para municípios com RPPS, 11,111% para municípios sem RPPS;
<b>IGFM Investimentos</b>	Acompanha o total de investimentos em relação à receita líquida. Peso: 20% para municípios com RPPS, 22,222% para municípios sem RPPS;

Fonte: Adaptado TCE/MT

Já o programa APRIMORA, idealizado por meio da Resolução nº1/2007 e suas alterações, foi desenvolvido considerando-se os princípios estabelecidos no COSO e apresenta como objetivo mensurar o nível de maturidade do controle interno dos municípios. Segundo Pullen (2007) a métrica de mensuração do nível de maturidade consiste em “um conjunto estruturado de elementos que descrevem as características de processos eficazes em diferentes estágios de desenvolvimento”.

Para Becker *et al* (2009) trata-se de um modelo capaz de estabelecer um caminho evolutivo, antecipando situações ou projetando cenários desejáveis de funcionamento do controle interno.

Rubino, Vitolla e Garzoni (2017) *apud* Capovilla e Gonçalves (2018) indicam a possibilidade de ações prescritivas relativas à implantação, condução e avaliação das atividades de controle interno com vistas ao seu aperfeiçoamento. Ademais, complementam que tal modelo possibilita a comparação de resultados entre as entidades.

A análise é realizada considerando-se aspectos de estruturação, independência, rotinas operacionais e legislação. Os requisitos de análise são avaliados conforme o quadro a seguir:

**Quadro 3: Variáveis de nível de maturidade do controle interno (APRIMORA).**

<b>1. Posição, atribuições e independência da Unidade Central de Controle Interno na Estrutura Organizacional e de Governança Corporativa do Poder ou Órgão.</b>
Independência da UCI em relação às unidades controladas e sua vinculação direta ao Prefeito.
Previsão legal das prerrogativas, atribuições e responsabilidades dos profissionais do controle interno.
Adequação da estrutura da carreira, da quantidade de pessoal e da competência técnica dos servidores da UCI

para o exercício das atividades de controle interno, de forma a garantir sua independência e objetividade.
Designação de servidores por unidade ou por sistema administrativo do município, responsáveis pela execução de procedimentos de controle específicos em apoio aos trabalhos da UCI.
Promoção das condições e dos meios necessários para o desenvolvimento profissional contínuo dos profissionais do controle interno.
Adequação da estrutura física da UCI para o exercício de suas atividades, de forma a garantir a sua independência e objetividade.
Acesso irrestrito pelos profissionais do controle interno aos documentos e às informações necessárias à realização de suas atribuições.
Desenvolvimento exclusivo de atividades próprias de controle e auditoria interna pela UCI, em fiel observância ao princípio da segregação de funções, não executando atos de gestão ou de elaboração das normas de rotinas de responsabilidade de outras unidades administrativas.
Realização de auditorias internas periódicas pela UCI de avaliação de controles internos dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho do Poder Executivo, que tenham por objetivo verificar a capacidade da organização para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, visando promover melhorias contínuas nos seus processos de trabalho.
Atuação da UCI com base em planejamento anual das atividades de auditoria interna, sem interferências e limitações na sua execução.
Realização dos trabalhos de auditoria interna com base em normas e manuais que regulamentam o processo de auditoria.
Adoção das medidas cabíveis pelo Prefeito para a implementação das recomendações propostas pela UCI.
Existência de política e de processo de gerenciamento de riscos corporativos.
<b>2. Existência, aderência e adequação das normas de rotinas e dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos da organização.</b>
Existência de normas de rotinas e de procedimentos de controle relativos aos processos de trabalho dos sistemas administrativos previstos no Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno.
Aderência às normas de rotinas e de procedimentos de controle pelas unidades administrativas executoras dos processos de trabalho dos sistemas administrativos previstos no Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno.
Adequação das normas de rotinas e de procedimentos de controle dos processos de trabalho dos sistemas administrativos previstos no Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno.

Fonte: Resolução Normativa 26/2014 (Anexo III).

A presente pesquisa busca explorar a lacuna relacionando os resultados do nível de maturidade com o próprio desempenho fiscal do ente, fato que poderia indicar omissão/negligência dos administradores em afronto ao que se espera.

### 3 METODOLOGIA

Como exposto, o presente trabalho busca identificar possível omissão voluntária dos gestores em estruturar o sistema de controle. Dessa forma, visa avaliar os efeitos dessa negligência no desempenho fiscal da gestão. Para isso, avalia a relação entre o nível de maturidade do controle interno por meio do sistema APRIMORA/TCE-MT e o resultado de índice de gestão fiscal municipal (IGFM) calculados pelo TCE/MT a partir de ideologia formulada pela FIRJAN.

Além disso, apresenta fonte de dados documental e abordagem dos dados caracteristicamente quantitativa. Foram avaliados dados de 2018 (ano em que ocorreu a avaliação do nível de maturidade) dos 141 municípios mato-grossenses, com retorno de 111 observações acerca do IGFM e nível de maturidade de controle interno.

A fim de possibilitar a análise foram criados dois grupos de municípios classificados de acordo com seu nível de maturidade. O grupo de Maior Maturidade engloba os municípios

identificados com maiores índices que variam entre 33,33% e 64,4%, enquanto que o grupo de Menor Maturidade é formado por municípios que apresentam índices que variam entre 4,4% e 32,22%.

A partir da segregação dos municípios em grupos de Maior e Menor nível de maturidade passou-se a realizar testes estatísticos em relação aos resultados apresentados no Índice de Gestão Fiscal. Foram realizados *Test T Student* a fim de evidenciar a média dos índices nos dois grupos, Regressão Linear Simples para medir o nível de relação entre nível de maturidade e desempenho na gestão fiscal, testes de normalidade e de correlação.

## 4 ANÁLISE DE DADOS

Abaixo é apresentada a estatística descritiva para os dois grupos pesquisados de Maior Maturidade e Menor Maturidade, ressalta-se a média e mediana maior para o grupo de maior maturidade em relação ao grupo de menor maturidade. É apresentado ainda desvio padrão e variância das amostras.

**Tabela 1:** Estatística Descritiva

<i>Maior Maturidade</i>		<i>Menor Maturidade</i>	
Média	0,601052632	Média	0,516851852
Erro padrão	0,014227573	Erro padrão	0,016949021
Mediana	0,59	Mediana	0,52
Modo	0,55	Modo	0,58
Desvio padrão	0,107415818	Desvio padrão	0,124549362
Variância da amostra	0,011538158	Variância da amostra	0,015512544
Curtose	-0,507460967	Curtose	-0,190459998
Assimetria	-0,063080423	Assimetria	-0,045599218
Intervalo	0,48	Intervalo	0,59
Mínimo	0,34	Mínimo	0,21
Máximo	0,82	Máximo	0,8
Soma	34,26	Soma	27,91
Contagem	57	Contagem	54
Nível de confiança(95,0%)	0,028501253	Nível de confiança(95,0%)	0,033995431

**Onde:** A variável Maior Maturidade representa o grupo de municípios com maior nível de maturidade de controle interno segundo avaliação utilizando-se do sistema Aprimora, apresentando índices que variam de 33,33% até 64,44%. A variável Menor Maturidade representa o grupo de municípios com menor nível de maturidade do controle interno segundo avaliação utilizando-se do sistema Aprimora, apresentando índices que variam de 4,44% até 32,22%.

A média e mediana apresentadas para os dois grupos já apontam tendência quanto ao resultado do estudo. Ressalta-se que os testes estatísticos não reportaram a presença de *outliers*, na sequência apresenta-se o teste de normalidade da amostra.

**Tabela 2:** Teste de normalidade *Shapiro - Wilk*

	<i>Maior Maturidade</i>	<i>Menor Maturidade</i>
W-stat	0,984987	0,993449
p-value	0,700198	0,991623
alpha	0,05	0,05
normal	yes	yes

Fonte: Elaborado pelo autor.



O resultado apresentado no teste de *Shapiro-Wilk* não rejeita a hipótese nula de normalidade dos resíduos, assim indicado que os resultados estatísticos são confiáveis.

**Tabela 3: Teste-t: duas amostras presumindo variâncias diferentes**

	<i>Maior Maturidade</i>	<i>Menor Maturidade</i>
Média	0,601052632	0,516851852
Variância	0,011538158	0,015512544
Observações	57	54
Hipótese da diferença de média	0	
gl	105	
Stat t	3,804995073	
P(T<=t) uni-caudal	0,000119326	
t crítico uni-caudal	1,659495384	
P(T<=t) bi-caudal	0,000238652	
t crítico bi-caudal	1,982815217	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme exposição por meio do *Test T Student* foram realizadas 111 observações, 57 relativas aos municípios com maior nível de maturidade de controle interno que apresentam média maior de desempenho na gestão fiscal 0,60, enquanto que 54 observações se referem aos municípios com menor nível de maturidade que apresentam menor média de desempenho fiscal 0,51. O resultado apresentado é estatisticamente significativo a 1%.

Conforme observado, os municípios com menor nível estrutural de controle interno apresentam pior desempenho fiscal. Assim, restaria reconhecida a hipótese de pesquisa, na qual os municípios com menor nível de maturidade de controle interno exercem menor pressão regulatória e, conseqüentemente, pior desempenho fiscal.

Segue abaixo a análise sobre a correlação de Pearson, verificando a relação entre as variáveis nível de maturidade e desempenho fiscal.

**Tabela 4: Correlação de Pearson**

<i>Pearson's coeff (t test)</i>		<i>Pearson's coeff (Fisher)</i>	
		<i>Rho</i>	0
<i>Alpha</i>	0,1	<i>Alpha</i>	0,1
<i>Tails</i>	2	<i>Tails</i>	2
<i>corr</i>	0,36754841	<i>corr</i>	0,367548
<i>std err</i>	0,08907827	<i>std err</i>	0,095346
<i>t</i>	4,12612893	<i>z</i>	4,007123
<i>p-value</i>	7,237E-05	<i>p-value</i>	6,15E-05
<i>lower</i>	0,21977171	<i>lower</i>	0,223474
<i>upper</i>	0,5153251	<i>upper</i>	0,495906

Fonte: Elaborado pelo autor.

Acerca da *Correlação de Pearson* observa-se a relação positiva entre o nível de maturidade e o desempenho fiscal, inferindo que quanto melhor estruturado é o controle interno maior seu desempenho. O resultado é estatisticamente significativo a 1%, conforme p-valor.

Na sequência é apresentado o resultado da regressão linear com vistas a medir a relação entre o nível de maturidade de controle interno e o desempenho fiscal.

**Tabela 5: Regressão Linear**

	<i>Coefficientes</i>	<i>Erro padrão</i>	<i>Stat t</i>	<i>valor-P</i>	<i>95% inferiores</i>	<i>95% superiores</i>	<i>Inferior 95,0%</i>	<i>Superior 95,0%</i>
Interseção	0,4327	0,0328	13,2092	0,0000	0,3677	0,4976	0,3677	0,4976
% Maturidade	0,0039	0,0009	4,1261	0,0001	0,0020	0,0057	0,0020	0,0057

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

O resultado da regressão mostra-se consistente conforme a literatura, pois a variável % Maturidade, possivelmente, estaria influenciando os resultados de gestão fiscal nos municípios. Esse resultado é estatisticamente significativo a 1%, dessa forma, em tese confirmando a hipótese de pesquisa.

Esse resultado reforça a idéia de que o sistema de avaliação do nível de maturidade de controle interno (APRIMORA) implantado pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso ajuda a evidenciar as condições de atuação do controle interno e, conseqüentemente, medir sua eficácia no desenvolvimento de sua missão institucional. Nesse sentido, há uma ferramenta capaz de fornecer congruência entre o controle interno e externo, a qual pode ser utilizada tanto para análise preditiva como também confirmatória.

Em contrapartida, a melhor estruturação do sistema de controle traduz-se em maior pressão regulatória, fato que pode ser refutado politicamente, mas observado em diversos estudos relacionados à gestão pública PULLEN (2007); BECKER (2009); PÖPPEL & RÖGLINGER (2011); RUBINO; VITOLLA; GARZONI (2017).

Em termos práticos, os resultados incidem evidências de que os gestores ao deixarem de adotar mecanismos de estruturação do sistema de controle interno tomam para si um nível de eficácia menor nos resultados fiscais.

A sociedade parte diretamente interessada, ao delegar poder ao gestor, busca um comportamento condizente com a promoção da gestão responsável, espera-se que suas funções sejam desempenhadas com zelo e eficiência e esses fatores estariam diretamente relacionados ao ato de monitoramento e controle da gestão financeira.

Sob a teoria de *Accountability* não basta apenas prestar contas sob a instauração de sistema de controle interno municipal, há de se refletir sob o prisma da eficiência e eficácia desse setor.

Nesse sentido, os resultados evidenciados para Gestão Fiscal apontam que a omissão por parte dos gestores em relação à estruturação e procedimentos instituídos no controle interno estariam relacionadas ao menor esforço para adesão ao indicado através do sistema APRIMORA.

Em tese, a omissão à efetivação de ações que possibilitem aumento no nível de maturidade de sistema de controle pode estar facilitando o desvio de conduta e ingerência pública. Contrariamente, a *New Public Management* eoa sobre o estímulo a cultura organizacional dispendo de ferramentas que podam potencializar resultados e mitigar risco.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo discute possível omissão/negligência dos gestores em estruturar o sistema de controle com vistas a sofrer menor pressão fiscalizadora, o reflexo dessa ação seria observado diretamente no desempenho fiscal da gestão.

Realizou-se coleta de dados documental por meio do índice de gestão fiscal e do nível de maturidade de controle interno nos 141 municípios mato-grossenses no ano de 2018, formando-se dois grupos de maior e menor nível de maturidade.

Os resultados estatísticos apresentados por meio do teste de média, regressão linear e correlação indicam evidências robustas de congruência entre controle interno e controle externo quando a utilização de avaliação do nível de maturidade do controle interno indicado pelo sistema APRIMORA. A relação se dá aos municípios que foram avaliados com maior nível de maturidade de controle interno alcançando melhor desempenho nos índices de gestão fiscal, em contrapartida, os municípios com menor nível de maturidade apresentam menor desempenho.

As evidências indicam que gestores ao se omitirem na implementação e aperfeiçoamento de sistemas de controle interno estariam assumindo risco de desempenho ineficiente na gestão financeira municipal. Nesse caso, a omissão evidenciaria negligência no gerenciamento de recursos públicos, contribuindo para encobrir desvios de condutas, ingerência e atuação oportunista.

As evidências apontam conforme literatura para o conflito de agência, na qual o interesse pessoal do gestor estaria sobrepondo o interesse social.

Experiências técnicas que apresentam condição de limitar a atuação oportunista dos gestores e que criem condições para melhorar o monitoramento das atividades públicas devem ser compartilhadas e estimuladas.

De modo geral, como já exposto, jovens democracias e países subdesenvolvidos sofrem com sistemas estruturados de corrupção e que não são identificados e punidos pelo cidadão. Assim, é fundamental estimular experiências técnicas que possam aperfeiçoar os sistemas de controle e dificultar ou evidenciar desvios de conduta.

A limitação do estudo se dá em face da realização da avaliação do nível de maturidade pelo sistema APRIMORA disponibilizado apenas no ano de 2018, o que impossibilita análise contínua.

Como sugestão de pesquisa indica-se a realização de avaliação do nível de maturidade e sua relação com o nível de apontamentos realizados nos relatórios anuais de auditoria do controle externo.

## REFERÊNCIAS

**BRASIL.** Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 17 de outubro. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei n. 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*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 11 de junho. 2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE). Resolução n. 1/2007. Aprova o “Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências. Disponível em <<https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00059456/1.%20Resolu%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%BA%2001-2007.pdf>> Acesso em 16 jul. 2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE). Resolução n. 26/2014. Altera a Resolução Normativa nº 33/2012, aprova os requisitos, o conceito e a estrutura da referência do sistema de controle interno dos fiscalizados, bem como estabelece a competência da UCI para elaborar, aprovar, modificar e executar o seu Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00059461/4.%20Resolu%C3%A7%C3%A3o%20Nor%20Normat%C2%BA%20026-2014.pdf>>. Acesso em 16 jul. 2020.

BECKER, J.; KNACKSTEDT, R.; PÖPPELBUß, J. Developing Maturity Models for IT Management – A Procedure Model and its Application. **Business & Information Systems Engineering (BISE)**, v. 1, n. 3, 2009.

CAPOVILLA, Ricardo Augusto; GONÇALVES, Rodrigo de Souza. Avaliação do ambiente de controle interno por meio de modelo de maturidade em organizações governamentais. **Contextus, Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, vol.16, nº2, 2018.

COSO – Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). **Internal Control – Integrated Framework**. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992. Disponível em <[www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm](http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm)>. Acesso em 19 mar.2020.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e pratica. São Paulo: Atlas, 2000.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: **6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 27 e 28 jul. 2006. Disponível em: [https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos05/340\\_artigoSEGET.pdf](https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos05/340_artigoSEGET.pdf). Acesso em: 12 out. 2020.

DINIZ, Josedilton Alves; FILHO, José Francisco Ribeiro; LIBONATY, Jeronimo José; FRAGOSO, Adriana Rodrigues. Controle Interno na Administração Pública Municipal: Aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos42004/53.pdf>

FLORENTINO, A. M. **Auditoria contábil**. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

GONÇALVES, Luciano Gomes; FUNCHAL, Bruno; BEZERRA FILHO, João Eudes. A influência dos ciclos políticos nos investimentos públicos em infraestrutura: um estudo nos

estados brasileiros no período de 2003 a 2014. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p.462-481, jul./ago. 2017.

HAY, David. Internal Control: How It Evolved in Four English – Speaking Countries. **Accounting Historians Journal**, v. 20, n. 1, 1993.

KLEIN, Fabio Alvim; SAKURAI, Sérgio Naruhiko. Termlimits and political budget cyclesat the local level: evidence from a Young democracy. *In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA*, 42., 2014, Natal. **Anais Eletrônicos [...]**. Natal: Associação Nacional dos Centros de Pós-graduação em Economia (ANPEC), 2014. Disponível em: <https://en.anpec.org.br/previous-editions.php?r=encontro-2014>. Acesso em: 14 maio 2019.

MACHADO Jr., J. T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada**. 22. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1990.

McNAMEE, David e SELIM, Georges **The next step in risk management. The Internal Auditor**; Jun; 56, 3; ABI/INFORM Global. 1999.

NAKAGUMA, Marcos Yamada; BENDER, Siegfried. A emenda da reeleição e a Lei de Responsabilidade Fiscal: impactos sobre ciclos políticos e performance fiscal dos Estados (1986-2002). **Revista de Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v.10, n.3, p.377-397, jul./set.2006.

NORDHAUS, William D. . The political business cycle. **The Review of Economic Studies**. V.42. n.2, 1975. <https://doi.org/10.2307/2296528>

PÖPPELBUß, Jens; RÖGLINGER, Maximilian. What makes a useful maturity model? A framework of general design principles for maturity models and its demonstration in business process management. *In: EUROPEAN CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS. Anais...* Helsinque, Finlândia, 2011.

PULLEN, William. A public sector HPT maturity model. **Performance Improvement**, v. 46, n. 4, p. 9-15, 2007.

RUBINO, Michele; VITOLLA, Filippo. Internal control over financial reporting: opportunities using the COBIT framework. **Managerial Auditing Journal**, v. 29, n. 8, 2014.

\_\_\_\_\_; GARZONI; Antonello. The impact of an IT governance framework on the internal control environment. **Records Management Journal**, v. 27, n. 1, p. 19-41, 2017.

SAKURAI, Sergio Naruhiko; GREMAUD, Amaury Patrick. Political business cycles: evidências empíricas para os municípios paulistas (1989-2001). **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 27-54, jan./mar. 2007.

\_\_\_\_\_, Sergio Naruhiko. Ciclos políticos nas funções orçamentárias dos municípios brasileiros: uma análise para o período 1990 – 2005 via dados em painel. **Estudos econômicos**, São Paulo, v. 39, n. 1, p. 39-58, jan./mar.2009.

SANTOS, Paulo Sérgio Almeida. **Motivações eleitoreiras e investimentos públicos discricionários**: análise *crosssubnational* em uma jovem democracia. Disponível em:

[https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/34637/3/2018\\_PauloS%c3%a9rgioAlmeidadosSantos.pdf](https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/34637/3/2018_PauloS%c3%a9rgioAlmeidadosSantos.pdf)

SHI, Min; SVENSSON, Jakob. Political budget cycles: Do they differ across countries and why? **Journal Public Economics**. v. 90,2006. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2005.09.009>

SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do Controle Interno da Administração Pública. **Contexto**, Porto Alegre, v.2, n.2, 2002.

SAKURAI, Sergio Naruhiko. Ciclos políticos nas funções orçamentárias dos municípios brasileiros: uma análise para o período 1990 – 2005 via dados em painel. **Estudos econômicos**, São Paulo, v. 39, n. 1, p. 39-58, jan./mar.2009.

SIQUEIRA, Fernando de Faria. **Política fiscal e ciclo político no Brasil**: uma análise empírica. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências) –Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

TRETER, Jaciara. O funcionamento do controle interno em consonância com a lei de responsabilidade fiscal nas prefeituras da região do alto Jacuí. **Cataventos**. Revista de extensão Universitária Unicruz. Cruz Alta, v.5. n.1, 2013.

VIEIRA, Cleiton. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em:  
<[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0001565.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001565.pdf)>. Acesso em 21 set. 2020.