



O EFEITO DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS SUPLEMENTARES NO JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DOS MUNICÍPIOS CAPIXABAS

Angelo Ricardo Milanezi

Mestre em Ciências Contábeis

Fucape Business School

Av. Fernando Ferrari, 1358. Boa Vista, Vitória/ES. CEP 29.075-505.

armrick@gmail.com

Danilo Soares Monte-mor

Doutor em Administração e Ciências Contábeis

Fucape Business School

Av. Fernando Ferrari, 1358. Boa Vista, Vitória/ES. CEP 29.075-505.

danilo@fucape.br

RESUMO

O trabalho analisa se o nível de utilização de créditos adicionais suplementares - CAS pelos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais ou da aprovação delas com ressalva, tendo por base os pareceres prévios julgados pelo Tribunal de Contas do Estado, referentes a 2008-2011. Pelo método PROBIT, os resultados revelam que a maior utilização de créditos suplementares não aumenta o risco de rejeição, mesmo que ultrapasse os limites autorizados em lei. O fato da coligação do prefeito ser minoritária foi significativa para a rejeição. No entanto, as variáveis com aspectos políticos e de gestão fiscal reduzem esse risco. Os resultados ainda sugerem que o excesso de utilização de CAS elevam a probabilidade dos pareceres prévios serem aprovados com ressalva, enquanto as variáveis políticas reduzem tal possibilidade.

Palavras-chave: Parecer Prévio; Tribunal de Contas; Alterações Orçamentárias; Créditos Adicionais Suplementares.

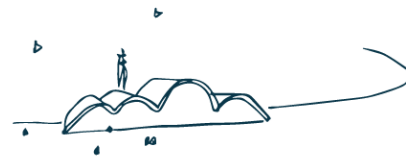
Área temática: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor (CPT).

1 INTRODUÇÃO

O Instituto de Estudos de Desenvolvimento e Cooperação Internacional depreende que a forma de gestão de um governo deve estar norteada na eficiência, transparência e responsabilidade, o que demonstra a determinação em gerir recursos disponíveis em prol do desenvolvimento econômico e social (Hegoa, 2005).

Em conformidade com tais instruções, foi aprovada no Brasil em 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) objetivando melhores resultados na gestão entre outras consequências de atitude fiscal responsável. Adicionalmente, a Lei Complementar nº 131 de 2009 e a Lei ordinária nº 12.527 de 2011 sinalizaram que a responsabilidade na gestão fiscal depreende uma ação transparente, norteada no planejamento orçamentário e financeiro e na transparência (Firovante, Pinheiro e Vieira, 2006).

Embora o ambiente legal esteja direcionado para a transparência fiscal e um planejamento responsável, existem evidências da utilização demasiada de créditos adicionais suplementares (CAS) por falta de planejamento, visto que a abertura desses créditos ocorre por ato discricionário do Poder Executivo.



Um exemplo disso é o Manual da LRF emitido pelo Tribunal de Contas de São Paulo (2012:10-11), quando elenca dentre suas recomendações duas diretamente relacionadas ao planejamento orçamentário municipal. A primeira, recomendando que os programas governamentais integrem a Lei Orçamentária Anual - LOA evitando abrir CAS reiteradamente, pois pode evidenciar falha de planejamento e afrontamento aos princípios da responsabilidade fiscal. A segunda, advertindo os Municípios de que o percentual prévio autorizado pelo Legislativo para abertura de CAS seja limitado à inflação esperada para o ano seguinte.

Dessa forma, a presente pesquisa objetiva identificar se o nível de utilização dos CAS aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais e ou de aprovação das contas com ressalvas, quando julgadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES.

Arantes (2013) destaca que em Minas Gerais o Tribunal de Contas não emite parecer prévio rejeitando as contas municipais pelo fato de possuir na LOA um limite excessivo de suplementação. No entanto, a pesquisa identificou que aqueles municípios que tiveram aprovados na LOA um limite superior a 25% para suplementação foram alertados de que tal percentual foi exagerado, o que pode evidenciar falha no planejamento e desorganização do município.

Aquino e Azevedo (2015) explicam que o Legislativo, além de propor alterações na alocação do orçamento, tem um relevante e pouco utilizado poder discricionário. A explicação está na aprovação da LOA Municipal, pois a Câmara é quem autoriza o limite de alterações que o Executivo pode incorrer na execução orçamentária e extrapolar tal limite pode incorrer na rejeição das contas anuais.

Revoredo e Silva (2005) e por Lopes et al. (2008) também focaram seus estudos nos pareceres prévios julgados por Tribunais de Contas. Ott et al. (2010 e 2011), através dos relatórios de gestão julgados pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, pesquisaram a correlação entre irregularidades cometidas e indicadores sociais, políticos, econômicos, populacionais e orçamentários. Segundo Lopes et al. (2008:61) “os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas refletem o juízo do controle externo sobre a adequação de legalidade, eficiência e efetividade da gestão”.

Com base nos preceitos legais e anedotais supracitados e nos trabalhos de Arantes (2013) e Aquino e Azevedo (2015), dentre outros autores como Lopes et al. (2008) Ott et al. (2011) e Velten (2015), espera-se encontrar resultados positivos de que quanto maior for o nível de utilização de CAS nos municípios capixabas, maior a probabilidade dos pareceres prévios opinarem pela rejeição das contas e ou opinarem pela aprovação das contas com ressalvas. A pesquisa se diferencia das já existentes nesse aspecto já que a análise da probabilidade de aprovação com ressalva não foi identificada em estudos anteriores.

O período da pesquisa compõe os exercícios de 2008 a 2011, sendo este o período mais recente em que o TCEES dispõe dos dados de CAS abertos pelas prefeituras e ainda, respeitando o prazo legal que o órgão de controle detém para o julgamento das contas, no caso, de 24 meses após a entrega da documentação. Para análise dos dados utilizou-se o modelo PROBIT objetivando testar variáveis independentes para estimar a probabilidade das contas anuais serem rejeitadas ou aprovadas com ressalvas utilizando-se de variáveis binárias.

Espera-se com a pesquisa acrescentar à literatura resultados com evidências relacionadas à gestão orçamentária. A análise do tema é relevante, dada à oportunidade de abordar academicamente um tema muito discutido atualmente no País, e por estar diretamente relacionado a atividades de controle e de gestão de recursos públicos.



2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Prestação De Contas Municipal No Tribunal De Contas Do Estado

Os Tribunais de Contas são os órgãos responsáveis pela avaliação das contas dos Poderes Executivos, representando o controle externo das instituições públicas brasileiras (Constituição Federal-CF de 1988). O Tribunal de Contas do Espírito Santo é uma instituição pública de controle externo. Sua função precípua é fiscalizar a utilização dos recursos públicos através do julgamento prévio das contas apresentadas pelo Estado e pelos 78 Municípios capixabas, cabendo examinar se as ações dos administradores públicos obedeceram aos princípios constitucionais (Constituição do Estado do Espírito Santo, 1989).

Conforme previsão constitucional, a análise das prestações de contas apresentadas pelos municípios, será realizada por membros do Plenário do Tribunal, denominados Conselheiros, e o julgamento das contas efetuado diretamente pelas Câmaras Municipais (Brasil, 1988). Segundo o artigo 29 da Constituição do Espírito Santo (1989), o parecer prévio emitido pelo TCEES somente deixa de prevalecer quando por decisão de dois terços dos representantes da Câmara Municipal.

Concluída a parte de instrução processual realizada por auditores do Tribunal, a análise da documentação é exposta por meio dos votos do conselheiro relator e do Plenário, em sessão pública, e realizam a apreciação das contas de cada prefeitura (TCEES, 2002). De acordo com a Lei Orgânica da Corte de Fiscalização do Espírito Santo, as prestações de contas podem ser julgadas como “regulares, regulares com ressalva e como irregulares”.

A Constituição do Estado do Espírito Santo (1989), institui critérios para a fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos entes municipais, prevendo que tal responsabilidade será da Câmara Municipal, como órgão de controle externo, bem como pelo controle interno do Executivo Municipal. Ainda prevê que o esse controle das Câmaras será auxiliado pelo Tribunal de Contas que emitirá o parecer prévio das contas apresentadas e este somente deixa de predominar se por decisão de dois terços da Câmara.

2.2 Instrumentos De Planejamento, Transparência E Controle

Sousa et al. (2013), defendem que a LRF foi focada em Planejamento (estabelecimento de metas), em transparência (ampla divulgação das contas da administração pública), em controle (monitoramento pelos órgãos competentes e pela sociedade) e na responsabilização (aplicações das sanções em decorrência da má gestão dos recursos públicos).

A partir da edição da LRF em 2000, o planejamento orçamentário assume papel primordial na gestão pública, resgatando a necessidade do planejamento na administração. Conforme artigo 48 da LRF, considera-se instrumentos de transparência fiscal “os planos (Plano Plurianual – PPA), os orçamentos (LOA) e lei de diretrizes orçamentárias - LDO; as prestações de contas, o parecer prévio e os relatórios de gestão fiscal”.

Machado (2005) explica que os objetivos da LRF estão ligados a um modelo de gestão pública voltado para o fortalecimento do controle centralizado das dotações orçamentárias, no estreitamento dos vínculos entre planejar e orçar, e na consolidação de instrumentos de avaliação e controle das ações governamentais.

A transparência da gestão pública está associada à participação da população e na ampla divulgação dos atos administrativos, que deve ocorrer durante a elaboração dos instrumentos de planejamento, no caso, o PPA, a LDO e a LOA (Nascimento, 2010).

Slomski (2007, apud Fontes Filho e Naves, 2014:10) explicam que a transparência dos atos do gestor público foi induzida pela LRF e ressaltam que:



Para a transparência, o acesso à informação pública deve envolver toda a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do Governo Federal (Slomski Apud Fontes Filho e Naves, 2014:10).

Ainda quanto a transparência, Mendes (2009) destaca que no Brasil, geralmente ao final de cada ano, ocorre grande volume de projetos de CAS votados ao afogadilho pelas Câmaras Municipais sem análises tempestivas, o que pode prejudicar a transparência orçamentária.

A respeito do controle, o artigo 70 da Carta Magna, prevê que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União fica a cargo do Congresso Nacional, como forma de controle externo”. Porém também prevê que ao controle interno de cada órgão, cabe avaliar o cumprimento dos princípios da legalidade, economicidade, legitimidade. Os citados princípios, aliados ao da eficácia e eficiência possuem ligação com os instrumentos de gestão vinculados aos gastos públicos, e conseqüentemente o orçamento público faz parte dessa realidade.

2.2.1 Controle Interno

A Lei Federal nº 4320 de 1964, art. 76, se encarregou de colocar um capítulo específico para tratar do controle interno: “O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”. O art. 77 prevê que todos os atos da execução orçamentária “devem ser verificados pelo controle interno, de forma preventiva, concomitante e subsequente” (Brasil, 1964).

O controle interno ainda ganha destaque no art. 54 da LRF, parágrafo único, que passou a prever à obrigatoriedade de participação do controle interno na geração dos relatórios quadrimestrais de gestão fiscal, ou seja, um importante exemplo do controle interno presente na própria estrutura da administração pública (Brasil, 2000).

2.2.2 Controle Externo

Um dos mais relevantes órgãos de controle externo de responsabilidade fiscal é o Tribunal de Contas. Fernandes (2002:98), explica o Tribunal como “uma instituição de raiz constitucional”. Ainda afirma, que compete ao Tribunal apoiar o Legislativo e julgar a correta aplicação dos recursos.

O controle externo também é abordado na Lei nº 4320, que, no capítulo III, artigo 81, dá ao Poder Legislativo, órgão de controle externo, a responsabilidade de controle da execução orçamentária. O Executivo fica responsável por remeter a prestação de contas para análise do Tribunal e este pela emissão de parecer. Em seguida o Tribunal o encaminha para submissão do Legislativo. A opinião do parecer somente deixa de prevalecer se por decisão 2/3 dos representantes da câmara municipal (Brasil, 1988).

As prestações de contas dos entes que dependem de encerramento do exercício financeiro serão encaminhadas anualmente ao Tribunal de Contas do Estado, para análise e emissão dos pareceres prévios dentro do prazo legal (Machado Júnior e Reis, 2012).

2.3 Planejamento Orçamentário E Abertura De Créditos

A Lei 4.320/1964 conceitua que os créditos adicionais são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente planejadas na LOA. No art. 41 afirma que os créditos adicionais podem ser suplementares, a reforçar dotação orçamentária; especiais, se destinados a despesas para as quais ainda não exista dotação orçamentária; e extraordinários, quando abertos para cobrir despesas urgentes e imprevisíveis, nos casos de calamidade, guerra ou comoção interna.



O art. 43 da lei 4.320/64, ainda prevê que os recursos para abertura dos créditos adicionais, desde que não compromissados, poderão ter origem no superávit financeiro demonstrado no balanço patrimonial do último exercício, no excesso de arrecadação, na anulação total ou parcial de orçamento e nas operações de créditos aprovadas em lei.

Em relação ao planejamento e execução orçamentária, Ribeiro (2003) aponta em seu estudo os problemas mais recorrentes em países em desenvolvimento. Dentre eles destacam-se: A pouca participação da sociedade na fiscalização da execução orçamentária; intervenção Estatal; planejamento excessivamente genérico que dificulta o cumprimento de metas; gerenciamento excessivamente informal e com critérios pouco objetivos e a corrupção. Nesse sentido, Pinheiro, De Angelo e Savoia (2016) entendem que a eficiência no setor público é menor que no setor privado por conta das restrições impostas ao gestor e pela inexistência de incentivos que estimulem o servidor a atingir metas concretas.

Velten (2015) no estudo das determinantes de rejeição das prestações de contas dos municípios capixabas sugeriu aos secretários municipais de finanças dos municípios capixabas que passassem a realizar um planejamento orçamentário e financeiro equilibrado, com vistas a não comprometer o resultado das contas municipais e, por consequência, aumentar as chances de êxito pela aprovação das contas anuais.

De acordo com o Manual Técnico de Orçamento Federal (MTO, 2015:94), a lei orçamentária poderá abrigar autorização para abertura de CAS, limitados a determinado valor ou percentual, sem a obrigação de submissão ao Poder Legislativo, com vigência limitada ao exercício em que forem abertos. Infere-se aqui um grau de discricionariedade ao Executivo na aprovação das peças orçamentárias.

Aquino e Azevedo (2015) afirmam que a Câmara autoriza o limite de alterações ao orçamento que o Executivo pode abrir de CAS e que extrapolar o limite legal pode incorrer na rejeição das contas anuais, já que o art. 167 da CF veda a abertura de crédito suplementar sem prévia autorização legal.

Furtado (2014), elenca em sua publicação as principais hipóteses que levam à rejeição de contas e que por consequência podem tornar o gestor inelegível. Dentre elas encontra-se a abertura de crédito suplementar fora da autorização legal, citando o Recurso Especial Eleitoral TSE nº 325/74, relator Ministro Henrique Alves, de 17/12/2012.

Nesse contexto, espera-se na pesquisa encontrar resultados positivos em relação à hipótese H₁:

H₁: Quanto maior o nível de utilização de créditos adicionais suplementares pelos municípios capixabas, maior a probabilidade dos pareceres prévios opinarem pela rejeição das contas.

Arantes (2013) buscou identificar os motivos de rejeição das contas dos municípios mineiros entre 2010 e 2011. A autora evidencia que o Tribunal daquele Estado não rejeita as contas municipais pelo fato de possuir na um limite excessivo de suplementação na LOA, mas foi possível identificar que todos os municípios que obtiveram limite superior a 25% de suplementação foram alertados por se tratar de percentual exagerado que pode evidenciar falhas no planejamento orçamentário. Assim, também espera-se encontrar resultados positivos em relação à hipótese H₂:

H₂: Quanto maior o nível de utilização de créditos adicionais suplementares pelos municípios capixabas, maior a probabilidade dos respectivos pareceres prévios opinarem pela aprovação das contas com ressalva.



2.4 Pesquisas Anteriores Sobre Créditos Orçamentários

No Brasil, os orçamentos públicos, por força legal, são propostos pelos Executivos de cada ente, que os elaboram e os encaminham ao Legislativo, podendo este autorizá-los ou não, inclusive proceder com os ajustes considerados relevantes.

Arantes (2013) revela em sua pesquisa que o Tribunal de Minas Gerais não rejeitou as contas dos entes pelo fato de possuir na LOA um limite excessivo de suplementação, mas foi possível identificar que todos os municípios mineiros que tiveram aprovados na LOA um limite superior a 25% de suplementação receberam um alerta informando que o tal limite é um percentual exagerado, podendo evidenciar tanto a falta de planejamento do município quanto omissão da Câmara ao aprovar o orçamento.

Alves e Sodré (2010) encontraram em seu estudo, significativa rela o entre emendas parlamentares ao orçamento federal que destinam recursos para municípios e má gestão de recursos, verificando que os municípios contemplados com verbas da União provenientes de emendas parlamentares apresentaram 25% mais de casos de corrup o em rela o aos municípios não contemplados.

Albuquerque e Ramos (2006) utilizaram os relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União - CGU para pesquisar os determinantes de corrup o na gestão pública municipal. Usando variáveis políticas e características municipais encontraram como principais evidências a de que baixos salários dos prefeitos e maiores poderes discricionários ao gestor público acarretaram aumento da má utiliza o dos recursos públicos.

Aquino e Azevedo (2015) afirmam que a Câmara autoriza o limite de altera es ao orçamento que o Executivo pode abrir de CAS e que extrapolar o limite legal pode incorrer na rejei o das contas anuais, já que o art. 167 da CF veda a abertura de CAS sem prévia autoriza o legal. Furtado (2014), elenca as principais hipóteses que levam   rejei o de contas e que por consequência podem tornar o gestor inelegível. Dentre elas encontra-se a abertura de CAS fora do limite legal, citando o Recurso Especial Eleitoral TSE n  325/74, relator Ministro Henrique Alves, de 17/12/2012.

Os supracitados estudos reforçam-se as hipóteses da pesquisa no sentido de encontrar resultados positivos no sentido de que quanto maior o nível de utiliza o de CAS pelos municípios capixabas, maior será a probabilidade dos respectivos pareceres prévios opinarem pela rejei o das contas ou pela aprova o das contas com ressalvas.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

O objetivo da pesquisa foi identificar se o nível de utiliza o anual de CAS nos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejei o das contas anuais (H_1) e ou aprova o com ressalvas (H_2), quando do julgamento pelo TCEES.

A pesquisa teve como fontes de dados o TCEES que disponibilizou os demonstrativos de créditos adicionais encaminhados anualmente pelos Entes e os relatórios técnicos contábeis. Ambos os relatórios subsidiam a emissão dos pareceres prévios das contas. O resultado do julgamento dos pareceres prévios das contas dos 78 municípios foi extraído da página eletr nica do TCEES, referente às contas dos exercícios de 2008 a 2011. A amostra total foi de 299 observa es, pois no período 13 municípios ainda constavam com julgamento das contas pendentes. No período de 2008 a 2010, a pesquisa utilizou a base de dados de Velten (2015), exceto em rela o às novas variáveis inseridas no modelo e em rela o aos dados de 2011 que foram atualizados pelo autor.



Para composição da dotação anual inicial e atualizada dos municípios, além dos relatórios disponibilizados pelo TCEES, foram utilizadas as bases de dados contábeis municipais disponibilizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, através do SICONFI, e pelo site Finanças Brasil (FINBRA). Os dados socioeconômicos dos municípios foram obtidos junto ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA e ao Sistema FIRJAN. Este último é quem disponibiliza o Índice de Gestão Fiscal – IFGF e o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal – IFDM.

Para explicar a relação entre utilização de CAS pelos 78 municípios e a probabilidade de rejeição ou aprovação com ressalvas das contas pelo Tribunal, a pesquisa buscou, não somente o montante dos CAS, mas também informações sobre o caráter político das apreciações, competição política, características do gestor, gestão orçamentária, tamanho do município e população, o IFGF, o IFDM e o PIB per capita. Para isso, o modelo trouxe os 78 municípios ($i=78$) para um período de 4 anos ($t = 2008$ a 2011).

Pelo fato da variável dependente deste estudo ser binária, sendo um (1) para contas rejeitadas e zero (0) para as contas aprovadas com ressalvas e os dados da utilização de CAS compreenderem 78 municípios num período de 4 anos, a metodologia utilizada na pesquisa foi o PROBIT por ser apropriada na estimação de probabilidade em conjuntos de dados com variáveis binárias (Gujarati, 2006).

A pesquisa ainda considerou a origem dos conselheiros relatores no sentido de segregar se a nomeação teve sua origem política ou não e se diferencia das já existentes pelo aspecto de também avaliar a probabilidade de aprovação com ressalva aliada ao nível de utilização dos CAS dentro ou fora do limite legal. Para tanto houve a segregação dos pareceres com contas aprovadas sem ressalvas daqueles com contas aprovadas com ressalvas. Devido ao objeto da pesquisa conter aspectos legais autorizados em lei, a composição partidária nas câmaras municipais também foi considerada de forma a identificar se a coligação partidária do prefeito possui relevância na câmara de vereadores.

Para testar a probabilidade de relação entre o resultado da variável dependente dummy (Resul_tce) com as variáveis independentes, foi utilizada a equação de Velten (2015) adaptada:

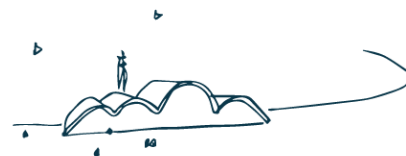
$$\text{Resul_tce}_{it} = \beta_0 + \sum_{i=1}^{16} \beta_{it} X_{it} + \Sigma (\alpha \text{ dano}) + \varepsilon$$

Onde:

(Resul_tce_{it}): Variável dependente binária (dummy) que assume o valor igual a 1 (um) para aqueles municípios com contas rejeitadas e valor 0 (zero) para os municípios com contas aprovadas;

ε é o termo de erro da equação.

E ainda, onde as variáveis independentes X_1 a X_{16} seguem descritas no Quadro 1:

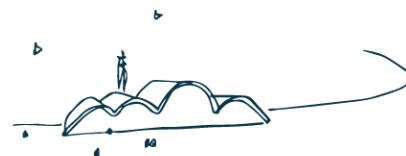


X_i	Variável	Proxy	Fonte
X_1	Utilização de Créditos Suplementares (CAS)	Coefficiente de variação entre o total de CAS utilizados pelos municípios e a dotação orçamentária inicial prevista;	Santos e Alves (2011)
X_2	Minoria na Câmara Municipal	Variável binária de valor 1 (um) quando possui minoria na câmara municipal e 0 (zero) quando não possui.	Kerbaux (2008)
X_3	Origem do relator	Variável binária (dummy) de valor 1 (um) quando o conselheiro não teve sua origem através de indicação política e valor 0 (zero) quando o teve.	Velten (2015)
X_4	Partido do prefeito e do conselheiro	Variável binária de valor 1 (um) quando o prefeito for do mesmo partido que conselheiro era filiado, antes da sua nomeação e 0 (zero) quando o prefeito não é.	Velten (2015)
X_5	Número de candidatos	Quantidade de candidatos que disputaram as eleições municipais para prefeito;	Velten (2015)
X_6	Prefeito Reeleito	Variável binária (dummy) que assume valor 1 (um) quando o prefeito foi reeleito e valor 0 (zero) quando o prefeito não é.	Velten (2015)
X_7	Prefeito é do mesmo partido ou coligação do governador	Variável binária (dummy) que assume valor 1 (um) quando o prefeito é do mesmo partido/coligação que elegeu o governador do Estado e 0 (zero) quando não é.	Velten (2015)
X_8	Partido de esquerda	Variável binária (dummy) que assume valor 1 (um) quando ele pertence aos partidos denominados de esquerda e 0 (zero) quando o prefeito não é.	Velten (2015)
X_9	Idade do prefeito na data da posse	Idade do prefeito na data da posse, ou seja, no primeiro dia do ano seguinte ao da eleição;	Velten (2015)
X_{10}	Sexo	Variável binária (dummy) que assume o valor 1 (um) quando o sexo do prefeito for masculino e 0 (zero) quando feminino;	Velten (2015)
X_{11}	Escolaridade do prefeito	Variável binária (dummy) que assume valor 1 (um) para os prefeitos com ensino fundamental incompleto ou que somente lê e escreve e valor 0 (zero) para os demais graus.	Velten (2015)
X_{12}	Resultado Orçamentário	Coefficiente de receita orçamentária arrecadada sobre despesa orçamentária empenhada em cada exercício.	Velten (2015)
X_{13}	População	é o logaritmo do número de habitantes de cada município.	Velten (2015)
X_{14}	Pib Percapita - PIB	PIB per capita dos municípios, divulgado pelo IBGE.	Santos e Alves (2011)
X_{15}	Índice Firjan de Gestão Fiscal - IFGF	A pontuação varia de zero (0) a um (1), sendo que, quanto mais próximo de 1, melhor a gestão.	Oliveira e Silva (2012);
X_{16}	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal - IFDM	A pontuação varia de zero (mínimo) a 1 ponto (máximo), sendo que quanto mais próximo de 1, melhor é o desenvolvimento.	Cruz et al. (2012)

Quadro 1. Descrição das variáveis dependentes

Elaborado pelo autor.

Com base no modelo estatístico supracitado espera-se identificar se o nível de utilização anual de CAS dos municípios capixabas aumenta a probabilidade das contas anuais serem rejeitadas (H_1) e ou serem aprovadas com ressalva (H_2).



4 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo são apresentadas as estatísticas descritivas da amostra e os resultados do PROBIT, este que teve por objeto testar variáveis independentes que poderiam explicar se o nível de utilização dos CAS dos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das prestações de contas anuais quando do julgamento pelo TCEES.

4.1 Estatísticas Descritivas Da Amostra

Tabela 1

Resultado Da Apreciação das Contas Pelo Tce (Aprovadas X Rejeitadas)

Ano	Resposta	Frequência	%
2008	0 = aprovação	62	79,49
	1= Rejeição	16	20,51
2009	0 = aprovação	65	85,53
	1= Rejeição	11	14,47
2010	0 = aprovação	68	88,31
	1= Rejeição	9	11,69
2011	0 = aprovação	58	85,29
	1= Rejeição	10	14,71
Total de observações:		299	

Fonte: Parecer Prévio do TCEES. Elaborado pelo Autor

Tabela 2

Resultado da Apreciação Das Contas Pelo Tce (Aprovadas Sem Ressalvas X Aprovadas Com Ressalvas)

Ano	Resposta	Frequência	%
2008 - 2011	0 = Sem ressalvas	203	80,24
	1= Com ressalvas	50	19,76
Total de observações:		253	

Fonte: Parecer Prévio do TCEES. Elaborado pelo Autor

Observa-se na Tabela 1 que entre 2008 a 2011 a amostra contou com 299 pareceres prévios, sendo que do total, 46 foram rejeitados (contas irregulares) e 253 aprovados (com e sem ressalvas). Assim, apura-se que em média 15% dos pareceres opinaram pela rejeição das contas anuais. Na Tabela 2 segrega-se as contas aprovadas em sem ressalvas e com ressalvas, com percentuais de 80% e 20%, respectivamente.

A partir da análise descritiva da Tabela 3, é possível inferir que os municípios capixabas utilizaram, em média, um índice de 30% para abertura de crédito adicional suplementar, sendo que no primeiro quartil a utilização foi de até 12% e no terceiro quartil os percentuais foram acima de 42%. Resultados não tabulados ainda apontaram que as Leis Orçamentárias Anuais dos municípios no período do estudo autorizaram em média um percentual de 35% de abertura de CAS.

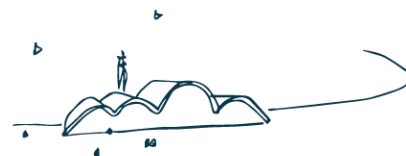


Tabela 3

Estatística Descritiva Da Amostra

Variáveis	Observ.	Média	DP	Q1	Mediana	Q3
Resultado contas TCE	299	0.16	0.36	0.00	0.00	0.00
Fora do autorizado (ilegal)	306	0.31	0.46	0.00	0.00	1.00
Utilização de CAS	306	0.30	0.22	0.12	0.29	0.42
Minoria na Camara	299	0.41	0.49	0.00	0.00	0.00
Origem do relator	312	0.48	0.50	0.00	0.00	1.00
Part. Pref e Conselheiro	312	0.07	0.25	0.00	0.00	0.00
Numero de candidados	312	2.88	1.05	2.00	3.00	3.00
Prefeito reeleito	312	0.33	0.47	0.00	0.00	1.00
Pref_colig_governador	312	0.15	0.36	0.00	0.00	0.00
Partido de esquerda	312	0.39	0.49	0.00	0.00	1.00
Idade data posse	312	50.68	7.92	46.00	49.50	54.00
Sexo do prefeito	312	0.10	0.30	0.00	0.00	0.00
Escolaridade do prefeito	312	0.13	0.34	0.00	0.00	0.00
Resultado Orçamentário	312	1.05	0.13	1.00	1.03	1.08
População	312	10.00	0.99	9.32	9.80	10.34
PIB Percapta	308	16.735	29.913	8.434	10545	14.159
IFGF	311	0.59	0.12	0.52	0.59	0.68
IFDM	312	0.69	0.07	0.63	0.68	0.74

Elaborado pelo Autor

A amostra de 299 observações ainda demonstra que o percentual mínimo de utilização de créditos variou de 0% nos municípios de Dores do Rio Preto e São Domingos do Norte nos anos de 2008 e 2009, até o percentual de até 131%, no caso de Presidente Kennedy em 2011. Nota-se ainda, que em média 31% dos municípios utilizam-se de créditos acima do limite autorizado em lei.

Assim, observa-se que apesar de em média os municípios terem utilizado créditos suplementares na ordem de 30%, ou seja, abaixo do percentual médio autorizativo previstos nas leis orçamentárias que foi de 35%, alguns municípios utilizaram-se de percentuais acima da média, inclusive acima do limite autorizado em lei.

Tabela 4

Teste Diferença De Média Dentro Do Limite E Fora Do Limite

Variáveis	Dentro do limite		Fora do limite		Diff	P-valor
	Media	Dp	media	Dp		
Resultado contas TCE	0.183	0.027	0.098	0.031	0.086	0.060
Resultado com ressalva	0.154	0.028	0.301	0.051	-0.147	0.006
Utilização de CAS	0.237	0.123	0.429	0.024	-0.192	0.000
Origem do relator	0.505	0.034	0.428	0.050	0.076	0.213
Minoria na Camara	0.379	0.033	0.489	0.052	-0.112	0.069
Part. Pref e Conselheiro	0.042	0.013	0.122	0.033	-0.080	0.008
Numero de candidados	2.906	0.075	2.826	0.096	0.080	0.534
Prefeito reeleito	0.341	0.032	0.306	0.047	0.035	0.543
Pref_colig_governador	0.154	0.024	0.153	0.036	0.001	0.979
Partido de esquerda	0.392	0.033	0.377	0.049	0.014	0.802
Idade data posse	50.883	0.544	50.244	0.792	0.638	0.509
Sexo do prefeito	0.093	0.019	0.102	0.031	-0.008	0.812
Escolaridade do prefeito	0.144	0.024	0.102	0.030	0.043	0.300
Resultado Orçamentário	1.033	0.007	1.079	0.016	-0.046	0.004
Populacao	9.979	0.071	10.033	0.088	-0.054	0.657
PIB Percapta	13505.46	1120.92	23759.09	4771.78	-10253.63	0.005
IFGF	0.587	0.008	0.608	0.012	-0.021	0.147
IFDM	0.680	0.005	0.698	0.007	-0.018	0.043

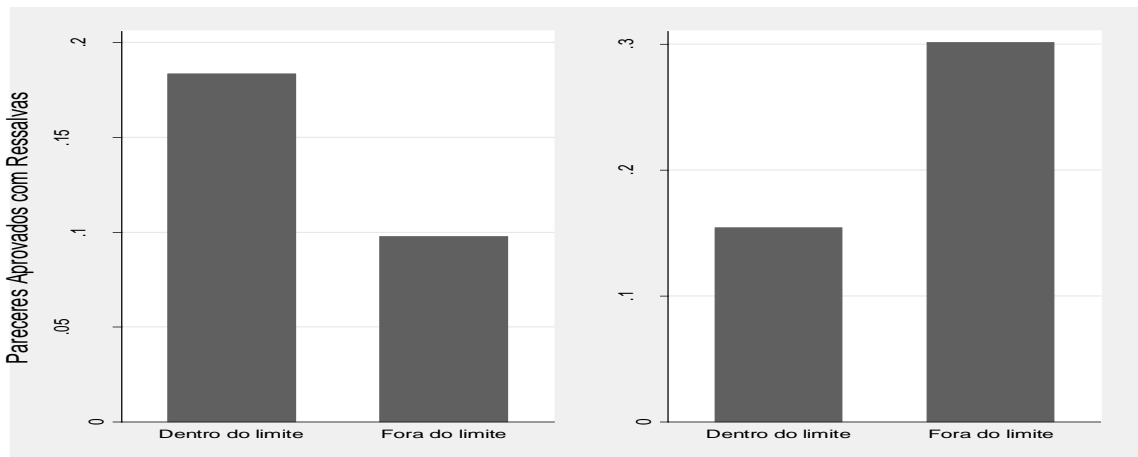


Elaborado pelo Autor

Os resultados do teste das médias indicados na Tabela 4, demonstram que em média, 18% dos municípios que utilizaram créditos adicionais suplementares dentro do limite legal e 10% daqueles que utilizaram fora do limite legal, obtiveram em suas contas pareceres prévios rejeitados.

Quando da análise dos pareceres aprovados com ressalva, os percentuais médios foram de 15% para os entes que observaram o limite e de 30% para aqueles que não respeitaram o limite autorizado. Na mesma análise, observa-se ainda que em média, o nível de utilização de créditos suplementares para os que respeitaram o limite legal foi de 24% e para os que não respeitaram tal limite foi de 43%.

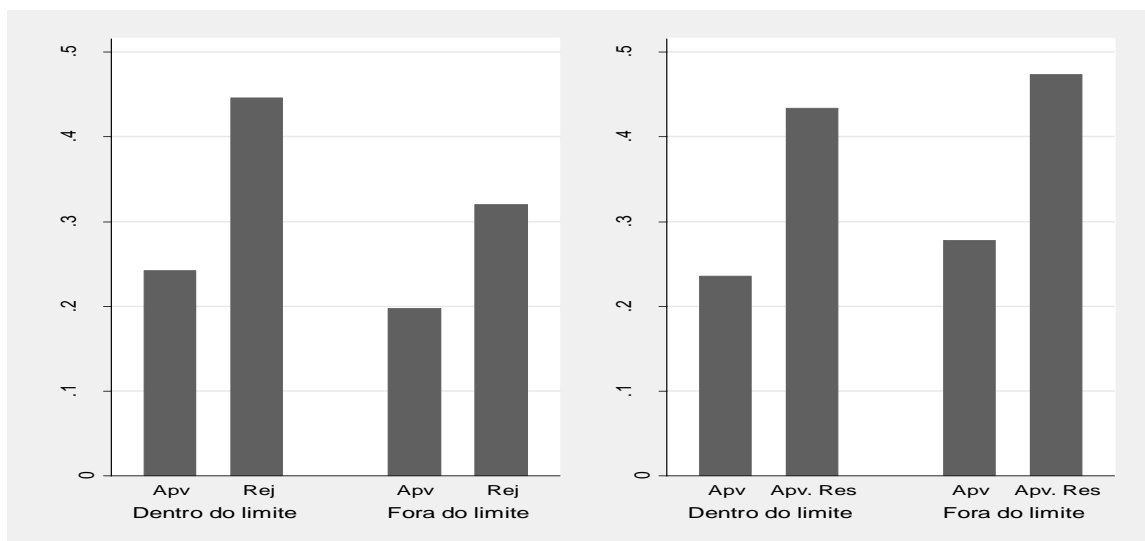
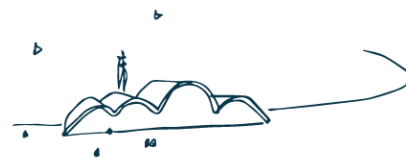
De forma geral, esses primeiros resultados demonstrados apontam que apesar do nível de utilização de créditos suplementares ter sido maior nos municípios que não respeitaram o limite estipulado em lei, o percentual de rejeição de contas foi maior para aqueles municípios que respeitaram.



Quadro 2. Pareceres prévios das contas segregando os rejeitados dos aprovados com ressalva.

Elaborado pelo autor.

De acordo com o Quadro 2, sugere-se que embora os pareceres prévios com utilização de créditos fora do limite autorizado reprovem menos, os pareceres aprovados fora do limite autorizado possuem maior incidência na modalidade aprovados com ressalva.



Quadro 3. Utilização Dos Créditos Dentro E Fora Do Limite Autorizado Na Lei Orçamentária
Elaborado pelo autor.

Em análise do gráfico da esquerda (Quadro 3) contemplando o percentual de CAS utilizados considerando os pareceres reprovados e aprovados, é possível evidenciar que tanto no grupo de municípios que respeitaram o limite quanto no grupo que extrapolaram o limite, os municípios rejeitados utilizaram-se de mais créditos que os aprovados. Já no gráfico da direita, que engloba os municípios com pareceres aprovados, nota-se que aqueles aprovados com ressalvas abriram mais créditos suplementares do que os aprovados sem ressalvas.

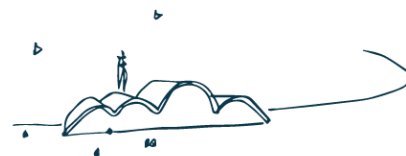
Com base nesses resultados apresentados, conclui-se que tanto os municípios com pareceres reprovados quanto aqueles aprovados com ressalvas utilizam-se em média de mais créditos adicionais, quando comparados aos municípios com pareceres aprovados sem ressalvas.

4.2 Resultados Do Probit

Na tabela 5, o modelo PROBIT estima a probabilidade da utilização dos CAS aumentar a emissão de pareceres com reprovação.

Tabela 5
CAS: Reprovados X Aprovados

Variáveis	PROBIT	
	Coef.	P-valor
Utilização de CAS	-3.540	0.008 ***
Minoria na Câmara	0.917	0.057 *
Origem do relator	6.527	0.999
Part. Pref e Conselheiro	-8.923	0.996
Numero de candidados	0.106	0.599
Prefeito reeleito	-0.587	0.188
Pref_colig_governador	-0.647	0.306
Partido de esquerda	-0.348	0.380
Idade na data posse	0.051	0.052 *
Sexo	0.406	0.529
Escolaridade do prefeito	-0.253	0.654
Resultado Orçamentário	-5.383	0.055 *
Populacao	0.063	0.843
PIB Percapta	-.000	0.257



IFGF	-3.494	0.047 **
IFDM	-0.878	0.818

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Elaborado pelo autor.

A partir dos resultados acima é possível verificar que o nível de abertura de CAS reduz a probabilidade de rejeição de contas anuais, com 99% de confiança, já que o resultado foi significativo ao nível de 1% e com sinal negativo. Nota-se também que o fato do prefeito possuir minoria partidária na Câmara e a idade do prefeito na data da posse sugere aumento da probabilidade de rejeição das contas, com confiança de 90%. Percebe-se ainda que tanto a variável do resultado orçamentário quanto a do Índice Firjan Fiscal diminuem a probabilidade de rejeição das contas, com 90% e 95% de confiança, respectivamente.

Os primeiros resultados do PROBIT sugerem que os municípios podem estar se utilizando da abertura de CAS como manobra legal para evitar a rejeição das contas. O resultado, embora rejeite a hipótese H_1 , deve ser analisado com cautela, já que não levou em consideração a segregação dos municípios que tiveram pareceres aprovados com ressalvas.

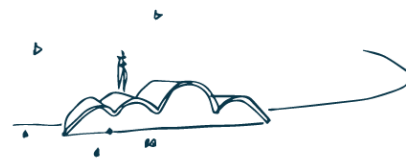
Tabela 6
CAS: Reprovados X Aprovados Com Ressalva

Variáveis	PROBIT	
	Coef.	P-valor
Utilização de CAS	1.753	0.032 **
Minoria na Câmara	-0.320	0.386
Origem do relator	-5.674	0.999
Part. Pref e Conselheiro	-1.167	0.067 *
Numero de candidados	0.013	0.942
Prefeito reeleito	-0.715	0.073 *
Pref_colig_governador	-1.102	0.060 *
Partido de esquerda	0.091	0.821
Idade na data posse	-0.001	0.968
Sexo	0.526	0.353
Escolaridade do prefeito	0.544	0.369
Resultado Orçamentário	-0.545	0.755
Populacao	-0.140	0.544
PIB Percapta	-0.000	0.542
IFGF	0.513	0.759
IFDM	2.565	0.423

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Elaborado pelo autor.

Ao analisar unicamente a tabela 5, observa-se que nos municípios que utilizaram CAS a probabilidade de rejeição das contas reduz. Já na Tabela 6, ao segregar reprovados e aprovados com ressalvas, os resultados evidenciam que a utilização dos CAS aumenta a probabilidade de aprovação das contas com ressalva, ao nível de confiança de 95%. O resultado confirma a hipótese H_2 indo ao encontro do resultado de Arantes (2013). Mostram-se ainda significantes as seguintes variáveis: Partido do prefeito e do conselheiro, prefeito reeleito e prefeito com coligação do governador, ao nível de confiança de 90% e com sinais negativos, ou seja, reduzindo as aprovações das contas com ressalvas.



Para verificar se os resultados do julgamento das contas dependem ou não da utilização dos créditos dentro ou fora do limite autorizado, foi comparado se a utilização de créditos fora do limite legal impacta na rejeição de contas, conforme Tabela 7.

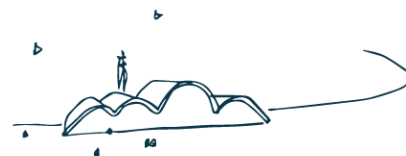


Tabela 7

CAS: Utilização Fora Do Limite > A Probabilidade De Rejeição

Variáveis	PROBIT	
	Coef.	P-valor
Ilegais	-0.744	0.165
Minoria na Câmara	0.978	0.101 *
Origem do relator	7.755	1.000
Part. Pref e Conselheiro	-11.164	0.999
Numero de candidados	-0.047	0.831
Prefeito reeleito	-0.242	0.623
Pref_colig_governador	-0.254	0.716
Partido de esquerda	-0.218	0.621
Idade na data posse	0.058	0.078 *
Sexo	0.770	0.279
Escolaridade do prefeito	-0.244	0.706
Resultado Orçamentário	-5.627	0.077 *
Populacao	0.355	0.328
PIB Percapta	-0.000	0.349
IFGF	-4.538	0.019 **
IFDM	-2.366	0.605

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Elaborado pelo autor.

Os resultados apontam que o fato de estar acima do limite não influencia significativamente na probabilidade de rejeição das contas. Porém, evidencia-se que as variáveis minoria na câmara e idade do prefeito na data da posse pode aumentar a probabilidade de rejeição das contas, ao nível de confiança de 90%. Destaca-se também significância nas variáveis resultado orçamentário e o IFGF, porém, evidenciando redução na probabilidade de rejeição, ao nível de confiança de 90 e 95%, respectivamente.

Na Tabela 8 abaixo, analisa-se se a utilização dos CAS fora do limite legal influencia na probabilidade de aprovação das contas com ressalva.

Os resultados apontam que ao estimar somente os casos de pareceres aprovados com ressalvas, o fato da utilização de CAS estar fora do limite legal interfere positivamente com índice de confiança de 90%, ou seja, aumentando a probabilidade de aprovação com ressalvas. O fato do partido do prefeito ter minoria na câmara não demonstrou significância nos pareceres aprovados com ressalvas.

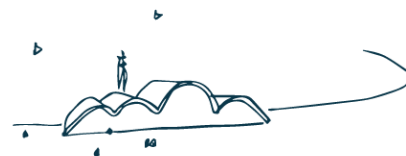


Tabela 8

CAS: Fora Do Limite > Aprovação Com Ressalvas

Variáveis	PROBIT	
	Coef.	P-valor
Minoria na Câmara	-0.198	0.504
Ilegais	0.470	0.097 *
Origem do relator	0.546	0.630
Part. Pref e Conselheiro	-1.234	0.027 **
Numero de candidados	0.072	0.621
Prefeito reeleito	-0.543	0.076 *
Pref_colig_governador	-0.915	0.038 **
Partido de esquerda	-0.006	0.986
Idade na data posse	-0.006	0.761
Sexo	0.360	0.444
Escolaridade do prefeito	0.512	0.305
Resultado Orçamentário	-0.288	0.861
Populacao	-0.158	0.412
PIB Percapta	-0.000	0.893
IFGF	0.823	0.564
IFDM	1.560	0.557

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Elaborado pelo autor.

Outras variáveis de aspectos políticos tais como partido do prefeito e do conselheiro, coligação do prefeito e governador e prefeito reeleito demonstraram-se novamente significantes, ao nível de confiança entre 95% e 90% e com sinais negativos, ou seja, de forma a reduzir a probabilidade de aprovação com ressalvas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar se o nível de utilização de CAS nos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais e ou de aprovação com ressalvas, quando julgadas pelo TCEES, tendo como base os pareceres prévios emitidos.

O estudo trouxe como hipótese H_1 , que quanto maior o nível de utilização de CAS nos municípios capixabas maior a probabilidade de os pareceres prévios opinarem pela rejeição das contas. Como hipótese H_2 , trouxe que quanto maior o nível de utilização de CAS suplementares nos municípios capixabas, maior a probabilidade dos pareceres prévios opinarem pela aprovação com ressalvas.

Os resultados sugerem que o nível de utilização de CAS por um lado pode diminuir a probabilidade de rejeição de contas anuais, rejeitando a hipótese H_1 . Por outro lado, evidenciaram que o nível de utilização dos CAS pode aumentar a probabilidade de aprovação das contas com ressalvas, confirmando o resultado esperado na hipótese H_2 .

O fato da utilização dos CAS estar fora do limite legal não teve influência significativa na probabilidade de rejeição das contas, mas os resultados evidenciam que o fato do prefeito ter minoria na câmara municipal e a idade do prefeito aumentam a probabilidade de rejeição das contas. Ao analisar a amostra de pareceres aprovados segregando-lhes em sem ressalvas e com ressalvas, os resultados indicam que estar fora do limite legal é significativo, sugerindo aumento da probabilidade de aprovação com ressalvas.

De forma geral, os resultados também sugerem que a utilização de CAS poderia estar sendo utilizada como um artifício para diminuir a probabilidade de rejeição de contas, já que



mesmo sendo detectados pelo TCEES, poderiam não configurar gravidade suficiente para justificar a rejeição das contas, mas somente uma ressalva, confirmando a hipótese H_2 e ao encontro dos resultados de Arantes (2013).

Ainda foram significantes as variáveis prefeito reeleito e o IFGF, no sentido de reduzir a probabilidade de rejeição de contas. Esses resultados confirmam os encontrados por Ott et al. (2010, 2011) quando demonstraram correlação entre as irregularidades encontradas nos pareceres prévios com indicadores políticos e de gestão orçamentária.

As variáveis grau de escolaridade, tamanho da população e partido de esquerda não foram significantes no modelo, diferenciando-se dos resultados encontrados por Velten (2015). A variável idade do prefeito na data da posse evidenciou uma relação positiva entre o nível de utilização dos CAS e à rejeição das contas, variável esta que também foi significativa no estudo de Velten (2015).

Como contribuições, acrescenta-se a literatura resultados inerentes à utilização de CAS que podem proporcionar aos gestores municipais melhorias no planejamento e na gestão permitindo melhor transparência orçamentária à sociedade. Os resultados também podem colaborar com os Tribunais de Contas dos Estados quando do planejamento dos pontos de auditorias, já que os municípios poderiam estar se utilizando do uso de CAS como um artifício para evitar a reprovação das contas anuais.

A pesquisa possui limitações, principalmente em relação ao período ao limitar-se a quatro exercícios. Apesar de ter contado com os dados mais recentes disponíveis, a extensão do prazo em novas pesquisas possibilitaria um diagnóstico comparando governos. Para futuras pesquisas sugere-se estender o período da análise e aplicá-la em outros Estados. Uma segunda recomendação de pesquisa seria a de incluir o comportamento dos pareceres prévios rejeitados pelo Tribunal de Contas quando julgados pelas Câmaras Municipais.

REFERÊNCIAS

Arantes, Silvana A. D. (2013). *Motivos de rejeição de prestação de contas dos municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. Dissertação (mestrado), Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte, MG, Brasil.

Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal.

Brasil. LC n° 101, de 04 de maio de 2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. DOU, Brasília.

Brasil. LC n° 130, de 17 de abril de 2009. (2009). Dispõe sobre o Sistema Nacional de Crédito Cooperativo e revoga dispositivos das Leis nos 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e 5.764, de 16 de dezembro de 1971. DOU, Brasília.

Brasil. Lei n° 12.527, de 18 de novembro de 2011. (2011). Brasília: Presidência da República. Recuperado em 17 de dezembro, 2015, de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 17 dez. 2015.

Brasil. Lei n° 4.320 de 17 de março de 1964. (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. Diário Oficial da União, Brasília.

Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. (2015). Secretaria de Orçamento Federal. Manual técnico de orçamento MTO. Edição 2015. Brasília.



Cruz, Cláudia F.; Ferreira, Aracéli C. de S.; Silva, Lino M. da; Macedo, Marcelo A. da S. (2012). Transparência da Gestão Pública Municipal: Um estudo dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46, 153-176.

Espírito Santo. Constituição. (1989). Constituição do Estado do Espírito Santo. Vitória: Assembléia Legislativa. Vitória, 1989. Recuperado em 15 de março, 2016, de: <http://www.es.gov.br/Banco%20de%20Documentos/doc-governo/constestadual2.pdf>.

Espírito Santo. Lei Complementar Estadual Nº 32, de 14 de janeiro de 1993. (1993). Vitória. Recuperado em 17 de dezembro, 2015, em: <http://www.tce.es.gov.br/portais/Portais/14/Arquivos/Biblioteca/Legislacao/LC%2032%20Revogada.pdf>.

Fernandes, Jorge U. J. (2002). Responsabilidade fiscal: na função de ordenador de despesas na terceirização de mão de obra na função de controle administrativo. *Brasília Jurídica*, Brasília.

Fontes Filho, J. R., & Naves, G. G. (2014). A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a Promoção da Accountability Horizontal: a Percepção dos Usuários. *BBR-Brazilian Business Review*, 11(3), 1-28.

Furtado, José de R. C. (2014). A lista do Tribunal de Contas para a Justiça Eleitoral. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 4010, 24 jun. 2014. Recuperado em 23 de fevereiro, 2016, em: <http://jus.com.br/artigos/29607>.

Gujarati, D. *Econometria básica*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

Hegoa, I. D. (2005). Diccionario en línea de Acción Humanitaria y Cooperación ai Desarrollo. Recuperado em 04 de outubro, 2015, em: <http://www.dicc.hegoa.ehu.es/listar/mostrar/24>.

Kerbauy, M. T. M. (2008). Legislativo municipal, organização partidária e coligações partidárias. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 13(53).

Lopes, J. E. de G. et al. (2008). Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Análise Discriminante nos Julgamentos do Controle Externo. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(4), 59-83.

Machado, N. (2005). *Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental*. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

Mendes, M. J. (2008). Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. *Cadernos de Finanças Públicas*, 9, 57-102.

Nascimento, Edson R. (2010). *Princípios de Finanças Públicas*. Rio de Janeiro: Ferreira.

Oliveira, M. De J., & S. E. A. Eficiência na Gestão Fiscal e o Desenvolvimento Socioeconômico dos Municípios da Microrregião de Cataguases - MG. *Anais do Encontro De Administração Pública E Governo – ENAPG*. Salvador.

Ott, E., Kruger, G. P., Kronbauer, & C. A. Nascimento, C. J. (2010). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS nas auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Anais do Congresso Da Usp Controladoria E Contabilidade*, São Paulo: SP, Brasil, 10.



- Ott, E., Kruger, G. P., Kronbauer, & C. A. Nascimento, C. J. (2011). Análise dos fatores explicativos das inconformidades apontadas pelo TCE/RS nas auditorias em executivos municipais da Região Metropolitana de Porto Alegre. *Anais do Encontro Da Associação Nacional De Pós-Graduação E Pesquisa Em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 35.
- Pinheiro, Fernando A. P.; Savoia, José R. F.; & Angelo, Cláudio F. (2016). Análise Comparativa da Atuação de Prestadores de Serviços de Saneamento Públicos e Privados no Brasil. *BBR- Brazilian Business Review*, 13(1), 118-140.
- Revoredo, W. C., & Silva, C. A. T. Decisões do Tribunal de contas do estado de Pernambuco para as contas municipais: uma análise focada no reflexo de indicadores sócio-econômicos. *Anais do Congresso da USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil.
- Santos, S. R. T., & Alves, T. W. (2011). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. *Revista de Administração Pública*, 45(1), 181-208.
- Sousa, Paulo F. B. *et al.* (2013). Desenvolvimento municipal e cumprimento da LRF: uma análise dos municípios brasileiros. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, João Pessoa, 1(1), 58-70.
- Tribunal De Contas Do Estado De São Paulo. (2012). *Manual Básico da LRF*. São Paulo. 10/11.
- Tribunal De Contas Do Estado Do Espírito Santo. Regimento Interno, Resolução Nº 182, de 12 de dezembro de 2002. Vitória, 2002. Recuperado em 23 de dezembro, 2015, de: <<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portais/14/Arquivos/Biblioteca/RegInt182-02Alt.pdf>>.
- Velten, Simone R. (2015). Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos municípios capixabas pelo tribunal de contas do Estado do Espírito Santo. 98f. Dissertação (Mestrado), Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitoria, ES, Brasil.