

Características dos Municípios Fluminenses e suas Falhas Ressalvadas nos Pareceres de Prestação de Contas do TCE-RJ

Carla Macedo Velloso dos Santos

Rio de Janeiro - RJ
 Professora Assistente do Departamento de Contabilidade da FES/UFAM¹
 Doutoranda do PPGCC/UFRJ²
 carla.veloso.ufam@gmail.com

Márcio Marvila Pimenta

Rio de Janeiro - RJ
 Professor Assistente do Departamento de Contabilidade da ICM Macaé/
 UFF³
 Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ²
 mpimenta85@gmail.com

Thiago Paulo Rangel

Rio de Janeiro - RJ
 Analista de Controle Interno da SEFAZ/RJ⁴
 Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ²
 thiagoprangel@gmail.com

Pierre Ohayon

Rio de Janeiro - RJ
 Professor Titular da FACC/UFRJ⁵
 Doutor em Administração com Distinção pela FEA/USP⁶
 pohayon@facc.ufrj.br

Resumo

Diante de inúmeros escândalos, a sociedade tem exigido da Administração Pública cada vez mais transparência e qualidade de suas informações, incluindo as informações contábeis. No entanto, não é raro que estados e municípios apresentem irregularidades, desperdício de recursos públicos e não cumprimento dos dispositivos legais. Diante desse cenário, entra em tela a relevância da auditoria externa pública, que é o caso dos Tribunais de Contas. Sendo assim, o objetivo deste estudo é identificar as características dos municípios fluminenses que possam estar diretamente relacionadas com as falhas ressalvadas nos pareceres de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, referente ao exercício de 2013. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, documental e bibliográfica. Para o tratamento estatístico dos dados, foram utilizadas a análise de cluster e a regressão logística multinomial. Com a análise de cluster, foi possível agrupar os municípios em quatro clusters: o

Cluster 1, considerado um cluster ótimo; o Cluster 2, considerado um cluster ruim; o Cluster 3, considerado um cluster bom; e o Cluster 4 um cluster regular. Diante dos resultados da regressão logística multinomial, pode-se concluir que as características que se mostraram significantes para determinar o cluster que o município teria maior probabilidade de pertencer foram: IDH-M, localização e possibilidade de reeleição. Além disso, pode-se concluir que o tamanho, a autonomia e a proporção de servidores estatutários não são características que estão relacionadas com as falhas ressalvadas pelo TCE-RJ. Em relação aos grupos de falhas ressalvadas, o que mais chama atenção é o fato de todos os municípios da amostra terem apresentado falhas referentes à contabilização. Tal fato preocupa já que, com falhas na contabilização, os demonstrativos contábeis emitidos pelos municípios não representam a veracidade das contas públicas, aumentando a assimetria informacional e prejudicando significativamente a *accountability* e o controle social.

Palavras-chave: Municípios Fluminenses. Tribunal de contas. Prestação de Contas. Ressalvas..

Abstract

Faced with numerous scandals, society has demanded of the Public Administration increasingly transparency and quality of its information, including accounting information. However, it is not uncommon for states and municipalities to present irregularities, public resources waste and non-compliance with legal provisions. In this scenario, enters screen the relevance of public external audit, which is the case of the Audit Courts. Thus, the aim of this study is to identify the characteristics of Rio de Janeiro municipalities that may be directly related to the failure except the opinions of providing the Court of Auditors accounts of the State of Rio de Janeiro, for the year 2013. The study characterized if as an exploratory research, document and literature. For the statistical treatment of the data, we used cluster analysis and multinomial logistic regression. With the cluster analysis, it was possible to group the municipalities in four clusters: Cluster 1, considered a great cluster; Cluster 2, considered a bad cluster; Cluster 3, considered a good cluster; and Cluster 4 regular cluster. Given the results of multinomial logistic regression, it can be concluded that the characteristics that showed significance to determine the cluster that the municipality would more likely to belong were MHD, location and the possibility of reelection. Moreover, it can be concluded that the size, autonomy and the proportion of statutory servers are not characteristics that are related failures except for TCE-RJ. In relation to except failure groups, which draws more attention is the fact that all municipalities in the sample have shown failures relating to accounting. This fact worries since, with failures in accounting, the financial statements

¹ FES/UFAM – Faculdade de Estudos Sociais, Universidade Federal do Amazonas – Manaus – AM – CEP: 69067-005

² PPGCC/UFRJ – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – PPGCC da Universidade Federal do Rio de Janeiro - RIO DE JANEIRO/RJ – CEP: 22290-902

³ UFF-MACAÉ – Universidade Federal Fluminense – Macaé – RJ – CEP: 27930-560

⁴ SEFAZ /RJ – Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro – Rio de Janeiro – RJ – CEP: 20071-001

⁵ FACC/UFRJ – FACC/UFRJ – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Rio de Janeiro – Rio de Janeiro – RJ, CEP: 22290-240

⁶ FEA/USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – São Paulo – SP, CEP 05508-010

issued by the municipalities do not represent the veracity of public accounts, increasing information asymmetry and significantly undermining the accountability and social control.

Keywords: Municipalities of Rio de Janeiro. Audit Office. Accountability. Exceptions.

1. Introdução

Diante de inúmeros escândalos trazendo à tona casos de fraude, corrupção e outros tipos de desperdício de recursos públicos, a sociedade tem exigido da Administração Pública cada vez mais transparência e qualidade de suas informações, incluindo as informações contábeis (QUEIROZ et al., 2013). A partir dessa necessidade, o país tem implementado dispositivos legais que introduzem efetiva transparência nos atos da administração, destacando-se a Lei Complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), entre outras.

No entanto, não é raro que estados e municípios apresentem irregularidades, desperdício de recursos públicos e não cumprimento de tais dispositivos legais. Cabral e Ribeiro (2012, p. 30), ao analisar irregularidades de municípios do Estado de Mato Grosso, concluíram que as irregularidades apresentadas pelas prefeituras municipais estavam ligadas ao não atendimento pleno dos dispositivos de transparência e equilíbrio das receitas e despesas trazidas na LRF, colocando em dúvidas, perante a lei, a gestão fiscal e responsável dessas gestões.

Diante desse cenário, entra em tela a relevância da auditoria externa pública. Segundo Macêdo e Costa (2014, p. 84), a auditoria externa é relevante não apenas por analisar e relatar os fatos ocorridos mas, também, por reunir lições a serem apreendidas e divulgar boas práticas a serem seguidas. Os autores ressaltam, ainda, que os auditores do setor público ajudam a promover uma melhor gestão e tomada de decisão e, portanto, promovem uma utilização mais eficaz dos recursos públicos e a melhoria da *accountability* por meio de seus pareceres.

Diversos estudos tiveram como foco as irregularidades, desperdícios de recursos públicos e falhas apontadas pelos órgãos de auditoria externa, tanto em estados quanto em municípios, como os estudos de Melo e Freire (2008) em Alagoas; Henrique (2011) em Pernambuco; Pinto et al. (2011) no Paraná; Cabral e Ribeiro (2012) no Mato Grosso; Rocha (2013) em Santa Catarina; e Ferreira (2014) no Rio Grande do Sul. No entanto, dentre esses, apenas o estudo de Pinto et al. (2011) realizou alguma comparação entre características dos municípios estudados e as ressalvas dos pareceres de auditoria externa. Por meio de estatística descritiva, os autores compararam as falhas ressaltadas com a faixa populacional dos municípios. Assim, nota-se a escassez de estudos que comparem as falhas apontadas pela auditoria externa pública e as diversas características dos municípios.

Ante a essa lacuna, surge a seguinte questão de pesquisa: Quais as características dos municípios podem estar diretamente associadas com as falhas ressaltadas nos pareceres de prestação de contas dos órgãos de controle externo público? Sendo assim, o objetivo deste estudo é identificar as características dos municípios fluminenses que possam estar diretamente relacionadas com as falhas ressaltadas nos pareceres de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ), referente ao exercício de 2013.

O estudo procura contribuir com a literatura em contabilidade e gestão pública ao aplicar duas técnicas estatísticas multivariadas: análise de *cluster* e regressão logística multinomial, a fim de, primeiramente, agrupar os 85 municípios fluminenses da amostra com similaridades em suas falhas ressaltadas pelo TCE-RJ e, por fim, verificar quais características desses municípios possam estar relacionadas com a probabilidade de pertencer a cada *cluster*.

O artigo será dividido em cinco partes, incluindo esta introdução. A segunda seção contém a Revisão de Literatura, onde comenta-se sobre o exercício do controle externo e traz estudos anteriores sobre o tema. A terceira seção refere-se à metodologia, contendo a escolha da amostra, coleta de dados, variáveis

dependentes e inde dependentes, hipóteses do estudo, entre outras informações. Na quarta seção, são apresentados os resultados seguidos pela quinta seção onde encontram-se as conclusões, além de sugestões para futuras pesquisas.

2. Revisão de Literatura

2.1 Controle Externo

Juntamente com o início da organização humana em cidades-Estados, surgiu a necessidade de arrecadação, estocagem e gerenciamento dos recursos. E na medida em que os recursos se tornaram expressivos, cresceu também a importância do controle desses recursos, de forma a evitar desvios, desperdício ou subtração (LIMA, 2009).

O controle é reconhecido com uma função essencial dentro de uma organização e encontramos registros de sua existência na organização dos faraós do antigo Egito, entre os hindus, os chineses e os sumérios, ou em instituições presentes na Atenas do Século de Ouro (V a.C.). A ideia de uma Corte de Contas pode ser localizada no final da Idade Média, em países como a Inglaterra, a França e a Espanha. Porém, foi só após a Revolução Francesa, com a consagração do princípio da separação dos poderes e distinção entre Executivo, Legislativo e Judiciário, que podemos falar de um controle externo (LIMA, op. cit.).

Na administração pública o controle tem como objetivo “verificar a racional aplicação dos recursos orçamentários e os resultados obtidos, bem como melhorar a própria gestão” (KRÜGER; KRONBAUER; SOUZA, 2012, p. 44). O primeiro órgão de fiscalização das contas públicas no Brasil data de 1808, com a criação do Erário Régio (LIMA, 2009). Atualmente, controle externo é exercido pelo Poder legislativo de cada ente, com o auxílio dos seus respectivos tribunais de Contas, sendo responsável pela fiscalização quanto à legalidade, economicidade, moralidade e demais princípios que norteiam a administração pública brasileira (BRASIL, 1988).

Pela Constituição de 1946, cada Estado pôde instituir sua própria Corte de Contas. Quanto aos Municípios, somente os Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro possuem um Tribunal de Contas próprio e os Estados da Bahia, Ceará, Goiás e Pará, possuem em sua estrutura um Tribunal de Contas que abrangem todos os seus Municípios (LIMA, 2009).

2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal e Prestação de Contas dos Municípios

No início dos anos 80, o modelo de organização institucional-legal de finanças públicas vigente no Brasil não atendia as necessidades para a boa condução da política macroeconômica e a ação fiscalizadora do Congresso e da sociedade era dificultada pela fragilidade dos mecanismos de transparência (TAVARES, 2005).

Com a promulgação da Constituição de 1988, estabeleceu-se a necessidade de uma lei complementar disposta sobre finanças públicas, dívida pública, concessão de garantias, e emissão e resgate de títulos da dívida pública. Estava lançada a base constitucional para a futura Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (TAVARES, 2005). Segundo Silva e Bonacim (2010), a LRF surgiu como instrumento de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro das contas públicas, através de regras claras para a adequação de despesas públicas em níveis compatíveis com as receitas de cada ente da federação (MARCUIZZO; FREITAS, 2004).

Entre os meios para a consecução de sua finalidade, a LRF tem como obrigatoriedade a divulgação de relatórios específicos com informações que possibilitem aos usuários internos e externos o acompanhamento das finanças do governo. “Desde a promulgação da lei, os órgãos públicos têm vivido um intenso processo de mudança e adequação às exigências da lei” (SILVA; BONACIM, 2011, p. 155). E é de responsabilidade dos Tribunais de Contas a emissão de parecer prévio sobre as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo, Presidentes dos órgãos do Poder Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público (CARMO et al., 2012).

Ainda sim, mesmo após alguns anos de sua promulgação, prefeitos e vereadores municipais continuaram sendo flagrados pelos Tribunais de Contas por irregularidades e fraudes com recursos públicos e as violações mais comuns à regra fiscal são: restos a pagar sem disponibilidade financeira, aumento do nível de endividamento e da dívida ativa, déficit orçamentário, resultado financeiro, econômico e patrimonial negativos, gastos com serviços terceirizados além do limite permitido, dívidas confessadas não lançadas no passivo e desequilíbrio entre a previsão e a realização das receitas e despesas (MACEDO, 2005).

2.3 Estudos Anteriores

Diversos pesquisadores focaram nos apontamentos da auditoria pública, como no estudo de Cabral e Ribeiro (2012, p. 30), que teve como objetivo analisar as irregularidades nas contas públicas anuais dos municípios da região Médio Norte do Estado de Mato Grosso, apontadas nos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas do Estado por estarem em desacordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Após a revisão de 50 relatórios de auditoria de 10 municípios no período de 2006 a 2010, os autores identificaram 172 irregularidades com a LRF, que foram classificadas em gravíssimas, graves e não classificadas, além de 34 infrações com a LRF-Cidadão. Ao final, os autores puderam concluir que os municípios analisados não atenderam plenamente aos dispositivos da transparência e equilíbrio das receitas e despesas trazidas na LRF, colocando em dúvidas a gestão fiscal e responsável dessas gestões.

Também, com o objetivo de identificar os fatores geradores das ressalvas apresentadas nas prestações de contas dos municípios do Estado do Paraná referente ao exercício de 2007, Pinto et al. (2011, p. 113) realizaram estudo utilizando análise de conteúdo a partir dos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE-PR). Os dados apontaram que os fatores geradores de ressalvas estavam relacionados, principalmente, à Contabilização, Auditoria-Controladoria, Sistema de Controle Interno e Gestão. Os municípios com menos de 5 mil habitantes estavam mais sujeitos a ressalvas, enquanto os com população entre 20 mil e 100 mil habitantes estavam menos sujeitos a tais restrições. O estudo concluiu que a ineficiência da Gestão foi o mecanismo de controle gerencial mais vulnerável.

Já Melo e Freire (2008, p. 65) realizaram estudo com objetivo de investigar, analisar e evidenciar os principais fatores contábeis que contribuíram para ressalvas ou reprovações nos pareceres das prestações de contas dos diretórios estaduais de dezoito diretórios estaduais de partidos políticos cadastrados no Tribunal Regional Eleitoral de Alagoas – TRE/AL. Por meio de análise de conteúdo, os resultados demonstraram que os principais fatores contábeis encontrados, que contribuíram para reprovação ou ressalva nas prestações de contas dos partidos políticos foram: a inobservância do Princípio da Competência no registro de despesas e a ausência de apresentação de Livros Obrigatórios. Além disso, foi observada divergência na decisão entre o parecer técnico e o parecer pleno, onde muitas vezes o parecer técnico expressou a reprovação das contas e o pleno não acatou e aprovou as contas com ressalvas, alegando que tais fatores não comprometem a regularidade, confiabilidade ou consistência das contas.

No Estado do Rio Grande do Sul, Söthe, Söthe e Gubiani (2012, p. 196) realizaram um estudo com objetivo de analisar os impactos da LRF nas contas públicas dos governos municipais por meio de análise dos aspectos avaliados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS). Os resultados demonstraram a influência positiva da LRF na gestão pública municipal, pois houve aumento de aprovação de prestação de contas dos poderes executivos e legislativos municipais por parte do TCE/RS. Os resultados evidenciaram também que as contas dos poderes executivos municipais apresentam um percentual maior de parecer pelo não atendimento da LRF nos exercícios de encerramento de mandato.

Ainda no Rio Grande do Sul, Laureano et al. (2016, p. 1) tiveram como objetivo identificar os argumentos que justificam

as divergências entre as conclusões dos Auditores Públicos e o Colegiado de Conselheiros do TCE-RS referente ao exercício de 2010, no que diz respeito ao atendimento à LRF por parte dos Municípios gaúchos e realizaram estudo por meio de análise de conteúdo. Os resultados apontaram que uma maior flexibilidade por parte dos Conselheiros no que diz respeito à caracterização do desequilíbrio financeiro e do excesso de gastos com pessoal. Os autores observaram, ainda, certo desprestígio em relação à temática da transparência.

Por fim, Ferreira (2014, p. 8) também realizou estudo junto ao TCE-RS com o objetivo de analisar a efetividade dos trabalhos de auditoria no cumprimento da sua missão. O autor utilizou cinco categorias para analisar o TCE-RS e concluiu que apenas na categoria intitulada de “controle social e trabalhos auditoriais” os trabalhos foram efetivos. Já nas outras quatro categorias — “discussão da responsabilidade pelos atos e fatos da gestão auditada”, da “qualidade das provas angariadas pela técnica auditorial”, da “interpretação acerca da missão constitucional e seu desenrolar no mundo da vida” e dos “trabalhos de auditoria e o combate à corrupção” — os serviços apresentaram fragilidades relacionadas a sua efetividade no cumprimento da missão constitucional.

3. Metodologia

3.1 Tipologia da Pesquisa

Quanto aos objetivos, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, já que visou compreender os fenômenos, descobrindo e mensurando relações entre eles. Quanto aos procedimentos, classifica-se como documental e bibliográfica, já que fez uso de pareceres e relatórios de órgãos governamentais, além de pesquisas científicas para o embasamento teórico. Quanto à abordagem da questão de pesquisa, a pesquisa pode ser classificada como quantitativa, pois focou na mensuração de fenômenos.

3.2 Amostra

O estado do Rio de Janeiro é o terceiro estado mais populoso do Brasil e sua capital, a cidade do Rio de Janeiro, a segunda capital mais populosa, ficando atrás apenas da cidade de São Paulo. De seus 92 municípios, 12 estão entre os 100 maiores Produto Interno Bruto (PIB) do país, sendo eles a cidade do Rio de Janeiro, Campos dos Goytacazes, Duque de Caxias, Niterói, Macaé, Cabo Frio, Rio das Ostras, São Gonçalo, Nova Iguaçu, Volta Redonda, Petrópolis e Resende (IBGE, 2010).

No entanto, optou-se por excluir da amostra a Cidade do Rio de Janeiro, já que possui especificidades significativamente diferente dos demais municípios: população e PIB correspondendo a, aproximadamente, 39% e 46% de todo estado, respectivamente; auditoria realizada pelo TCM-RJ e não pelo TCE-RJ, como os demais municípios do estado, entre outras.

Outros municípios também foram excluídos da amostra, sendo eles: Aperibé, Araruama, Arraial do Cabo, Duas Barras e São Fidélis, por não apresentarem todos os dados necessários para a realização do estudo; e São Sebastião do Alto, por não ter sido emitido parecer favorável à aprovação de suas contas referente ao exercício de 2013. Sendo assim, a amostra foi composta por 85 municípios, representando, aproximadamente, 59% da população e 52% do PIB de todo o Estado do Rio de Janeiro (IBGE, 2010).

3.3 Coleta de Dados

Foi desenvolvido um banco de dados com a utilização do software Microsoft Excel para registro de todos os dados coletados. A partir dos pareceres emitidos pelos TCE-RJ referentes às prestações de contas dos municípios do Estado do Rio de Janeiro para o exercício de 2013, foi possível identificar as ressalvas referentes às falhas cometidas pelos municípios e agrupá-las em grupos de falhas ressalvadas. Ressalta-se que em março de 2016, data da coleta de dados, apenas os pareceres de prestação de contas do exercício

de 2013 estavam disponibilizados. Além disso, foram coletadas informações dos municípios por meio do Finanças do Brasil (FINBRA) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), referente ao exercício de 2013, sendo elas: autonomia financeira, localização, possibilidade de reeleição, Índice de desenvolvimento humano municipal (IDH-M), tamanho, endividamento e proporção de funcionários estatutários.

Quadro 1: Grupos de Falhas

Grupos de Falhas	Exemplos de Ressalvas
Contabilização	A despesa empenhada registrada nos demonstrativos contábeis não confere com o montante consignado no Anexo I – Balanço Orçamentário do Relatório Resumido da Execução Orçamentária referente ao 6º bimestre
Equilíbrio Financeiro	Não foi atingido o equilíbrio financeiro no exercício, sendo apurado um déficit da ordem de R\$, em desacordo com o disposto no §1º do art. 1º da Lei Complementar Federal n.º 101/00
Limites e metas da LRF	O Poder Executivo desrespeitou o limite de despesas com pessoal no 2.º e 3.º quadrimestres de 2013, estabelecido na alínea “b”, inciso III, artigo 20 da Lei Complementar Federal n.º 101/00
Tributação	Repasse parcial da contribuição patronal, conforme observado no Anexo 10 da Lei 4.320/64 do RPPS, em desacordo com o art. 40 da CRFB/88 c/c o inciso II do art. 1.º da Lei Federal 9.717/98
Prestação de Contas	Pelo não encaminhamento das publicações (i) das leis autorizativas de suplementação do orçamento nos 949 e 973 e (ii) das leis autorizativas de abertura de créditos adicionais nos 929, 941, 955, 962 e 972, em desacordo com o disposto no inciso IV do artigo 3º da Deliberação TCE/RJ n.º 199/96
Crédito Adicional	A abertura do crédito adicional efetuada após o 1º trimestre de 2013, em desacordo com o disposto no § 2.º do artigo 21 da Lei Federal n.º 11.494/07
Execução da Despesa	Pela existência de gastos no montante de R\$, realizados com recursos do FUNDEB, que não pertencem ao exercício de 2013, em desacordo com o artigo 21 da Lei n.º 11.494/07
Orçamento	Quanto à elaboração do orçamento, acima da capacidade real de arrecadação demonstrada pelo município, colocando em risco o equilíbrio financeiro, uma vez que autoriza a realização de despesas sem a correspondente receita
Cadastros Irregulares	Pelo cadastro do Conselho do FUNDEB apresentar situação irregular junto ao Ministério da Educação – MEC
Controle Interno	O Setor de Controle Interno não abordou em seu Relatório todas as falhas apontadas na presente Prestação de Contas, bem como as medidas porventura adotadas com vistas a elidi-las, não sendo observada sua atribuição disciplinada nos artigos 70 a 74 da Constituição Federal/88
Repases	O repasse do Poder Executivo ao Legislativo, no montante de reais, manteve-se abaixo do orçamento final da Câmara em reais, descumprindo o disposto no inciso III do §2º do art. 29-A c/c o art. 168 ambos da CRFB/88
Conselhos	O Conselho do FUNDEB apresenta-se sem mandato ativo junto ao Ministério da Educação – MEC, conforme consulta efetuada ao site daquele órgão

Fonte: Os autores, com base nos 85 pareceres analisados e no estudo de Pinto et al. (2011, p. 124).

3.5 Variáveis Independentes e hipóteses

3.5.1 Reeleição

A reeleição traz a possibilidade de os eleitores avaliarem a atuação de seus representantes e decidirem por reconduzi-los ao cargo ou negarem-lhe sua confiança por meio das urnas, o que pode funcionar como um constrangimento às falhas e desperdício dos recursos públicos. No estudo de Batista (2013, p. 104), a variável reeleição apresentou resultados significativos, indicando que prefeitos em segundo mandato tendem a cometer mais falhas e atos corruptos. Sendo assim, surge a primeira hipótese desta pesquisa: **H1 – O exercício do segundo mandato é uma característica que influencia significativamente nas falhas ressalvadas pelo Tribunal de Contas.**

3.5.2 Autonomia Financeira

A autonomia financeira é uma variável relacionada à capacidade do município de gerar receitas, sem depender de transferências governamentais de esferas superiores. De acordo com Cruz, Macedo e Sauerbronn (2013, p. 1384), essa é uma característica que tem influência positiva no nível de responsabilidade fiscal dos municípios. No entanto, Rezende (1995, p. 6) alerta para o fato de que a autonomia financeira pode ser confundida com “liberdade para gastar”. Diante disso, a segunda hipótese deste estudo é: **H2 - Maior autonomia financeira é uma característica que influencia significativamente nas falhas ressalvadas pelo Tribunal de Contas.**

3.5.3 Localização

Cruz et al. (2013, p. 1384) destacam que a localização é uma característica que pode ter influência significativa no nível de responsabilidade fiscal dos municípios, já que as capitais e os municípios que se localizam em regiões metropolitanas apresentam melhores desempenhos no indicador de responsabilidade fiscal. No caso do

3.4 Variáveis Aglutinadoras

Para a análise, foi necessário categorizar as falhas ressalvadas nos pareceres de prestação de contas do TCE-RJ referentes ao exercício de 2013 para que fosse possível realizar a análise de *cluster*. Assim sendo, com base no estudo de Pinto et al. (2011, p. 124), as falhas ressalvadas foram categorizadas em 12 grupos, como demonstrado no Quadro 1, a seguir.

Rio de Janeiro, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) determina as seguintes regiões: 1- Região Metropolitana; 2- Sul Fluminense; 3- Norte Fluminense; 4- Baixada Litorânea; 5- Centro Fluminense; e 6- Noroeste Fluminense. Assim, a terceira hipótese deste estudo é: **H3 - A localização do município é uma característica que influencia significativamente nas falhas ressalvadas pelo Tribunal de Contas.**

3.5.4 IDH-M

O IDH-M é utilizado para medir o nível de pobreza e a qualidade de vida dos cidadãos, sendo elaborado com base nos indicadores de educação, longevidade e renda da população. Segundo Zuccolotto, Antonio e Teixeira (2014, p. 249), quanto melhor as condições socioeconômicas apresentadas pelo ente federativo, maior a transparência fiscal. Corroborando com essa afirmativa, Batista (2013, p. 104) ressalta que um município que apresenta o valor máximo no índice terá vinte casos a menos de corrupção. Além disso, Henrique (2011, p. 34) atribui às falhas e à corrupção papel inibidor de investimentos que seriam utilizados para o desenvolvimento do município. Sendo assim, surge a quarta hipótese: **H4 - O IDH-M é uma característica que influencia significativamente nas falhas ressalvadas pelo Tribunal de Contas.**

3.5.5 Tamanho

Essa variável expressa o tamanho do município em termos de arrecadação de recursos para custeio dos serviços públicos, representada pelo montante total arrecadado pelo município no exercício, considerando receitas correntes e de capital. Segundo Pinho (2006, p. 5) e Cruz et al. (2013, p. 1382), os municípios com melhores condições econômicas, sociais, políticas e tecnológicas tendem a ter um maior nível de *accountability*, o que inibe as falhas e o desperdício dos recursos públicos. Diante disso, surge a quinta hipótese: **H5 - O**

tamanho é uma característica que influencia significativamente nas falhas ressalvadas pelo Tribunal de Contas.

3.5.6 Proporção de Servidores Estatutários

Essa variável expressa a proporção de servidores estatutários na administração direta do município, representada pelo número de servidores estatutários dividido pelo número total de servidores na administração direta, segundo informações coletadas do FINBRA (2013). Segundo Sodré e Alves (2010, p. 418), a falta de capacidade técnica dos municípios em promover uma gestão efetiva está relacionada com um quadro de servidores precário e com rotatividade. Sendo assim, a sexta e última hipótese é: **H6–A proporção de servidores estatutários na administração direta do município é uma característica que influencia significativamente nas falhas ressalvadas pelo Tribunal de Contas.**

3.6 Técnicas de análise dos dados

Para o tratamento estatístico dos dados foram usadas a análise de *cluster* e a regressão logística multinomial. A análise de *clusters* (conglomerados), segundo Fávero et al. (2009, p. 196), tem como objetivo segregar elementos ou variáveis com base na análise nas similaridades ou de distância. Para o estudo, utilizou-se o método *Two Step Cluster*, assim como na pesquisa de Cruz (2010, p. 111) e de Macedo e Corrar (2010, p. 151). O objetivo de usar essa técnica no estudo se deu pela possibilidade de segregar os municípios da amostra em grupos, de acordo com as falhas ressalvadas nos pareceres de prestação de contas, para assim realizar a regressão logística multinomial.

A regressão logística multinomial é uma técnica estatística utilizada para descrever o comportamento entre três ou mais variáveis dependentes categóricas e variáveis independentes métricas ou não métricas. Ou seja, destina-se a investigar o efeito das variáveis pelas quais os indivíduos, objetos ou sujeitos estão expostos sobre a probabilidade de ocorrência de determinado evento de interesse, já que uma das categorias da variável dependente deve ser escolhida como referência (FÁVERO et al., 2009, p. 456). O uso da regressão logística multinomial neste estudo teve como objetivo calcular a probabilidade de municípios com certas características (reeleição, autonomia financeira, localização, IDH-M e tamanho) estarem compondo um determinado *cluster* formado de acordo com os grupos de falhas ressalvadas em seus pareceres de prestação de contas emitidos pelo TCE (RJ).

4. Resultados

4.1 Análise de Cluster

Para a realização da análise de *cluster*, optou-se por utilizar como variáveis aglutinadoras os grupos de falhas dos municípios, que foram objetos de ressalvas nos pareceres de prestação de contas do TCE-RJ referente ao exercício de 2013, sendo eles: a) contabilização; b) equilíbrio financeiro; c) limites e metas estabelecidos pela LRF; d) tributação; e) prestação de contas; f) créditos adicionais; g) execução das despesas; h) orçamento; i) cadastros irregulares; j) controle interno; h) repasses; i) conselhos.

Foi utilizado o software SPSS para a criação dos *clusters* e optou-se pelo método de análise *Two Step Cluster*, que segundo Cruz (2010, p. 111) “é um método avançado de análise exploratória que identifica agrupamentos naturais em um conjunto de dados”. Para as configurações do software, foi definido que o número máximo de *clusters* gerados seria 15 e foi utilizado o *Schwarz’s Bayesian Criterion* (BIC) como critério de agrupamento, com um nível de 95% de confiança.

A partir disso, o software gerou 4 *clusters* com nível de qualidade aceitável. A Tabela 1, a seguir, apresenta a quantidade de municípios presentes em cada um dos *clusters* gerados e a proporção de cada *cluster* em relação ao total de municípios analisados.

Tabela 1: Tamanho dos Clusters

Cluster	F	f
1	26	30,6%
2	24	28,2%
3	18	21,2%
4	17	20%
Total	85	100%

Fonte: Os autores, com base nos 85 pareceres analisados.

O primeiro e maior *cluster* agrupou 26 municípios, correspondendo a 30,6% do total. O *Cluster 2* agrupou 24 municípios, correspondendo a 28,2% do total. Os *Clusters 3* e *4* agruparam 18 e 17 municípios, respectivamente. A proporção de tamanho entre o menor e o maior *cluster* correspondeu a 1,53 vezes.

De acordo com os grupos de falhas que foram objetos de ressalvas nos pareceres de prestação de contas do TCE-RJ, é possível identificar as primeiras diferenças entre os *clusters*, conforme é demonstrado na Tabela 2, a seguir.

Tabela 2: Frequência das ressalvas

Grupos de falhas	Cluster 1		Cluster 2		Cluster 3		Cluster 4		Total	
	F	f	F	f	F	f	F	f	F	f
Cont	26	100%	24	100%	18	100%	17	100%	85	100%
Eq_Fin	1	4%	24	100%	6	33%	8	47%	39	46%
LM_LRF	12	46%	20	83%	18	100%	8	47%	58	68%
Trib	0	0%	9	38%	4	22%	0	0%	13	15%
Prest_Cont	15	58%	23	96%	16	89%	17	100%	71	84%
Cred_Ad	8	31%	15	63%	4	22%	3	18%	30	35%
Ex_Desp	19	73%	24	100%	4	22%	16	94%	63	74%
Orçam	1	4%	2	8%	0	0%	0	0%	3	4%
Cad_Irreg	0	0%	0	0%	7	39%	16	94%	23	27%
Cont_Int	18	69%	22	92%	11	61%	17	100%	68	80%
Repass	0	0%	2	8%	3	17%	0	0%	5	6%
Cons	0	0%	1	4%	0	0%	1	6%	2	2%

Fonte: Os autores com base nos 85 pareceres analisados.

Primeiramente, o que mais chama atenção é o fato de 100% dos municípios da amostra terem apresentado falhas referentes à contabilização, o que prejudica significativamente a *accountability*, já que os demonstrativos contábeis não apresentam valores que possam ser tomados como “reais”. Analisando os resultados do *Cluster 1*, nota-se que nenhum outro grupo de falhas objetos de ressalvas foi praticado por todos os municípios desse *cluster*, sendo falhas na execução das despesas e falhas de controle interno as mais praticadas por 73% e 69% dos municípios do *cluster*, respectivamente.

Todos os municípios presentes no *Cluster 2*, por sua vez, apresentaram além das falhas de contabilização, desequilíbrio financeiro e falhas na execução das despesas. Além disso, 96% de seus municípios apresentaram falhas referentes à prestação de contas, 92% referentes ao controle interno e 83% descumpriram metas e limites da LRF.

No *Cluster 3*, 100% de seus municípios não cumpriram com metas e limites da LRF, além das falhas de contabilização, inerentes a todos os *clusters*. Ademais, 89% dos municípios apresentaram falhas referentes à prestação de contas e 61% falhas de controle interno.

Já no *Cluster 4*, todos os municípios apresentaram falhas de contabilização, prestação de contas e controle interno, além de 94% de seus municípios apresentarem falhas referentes à execução das despesas e cadastros irregulares.

A Tabela 3, a seguir, apresenta a frequência da quantidade de grupos de falhas ressalvadas por parecer de cada *cluster*.

Tabela 3: Frequência da quantidade de grupos de ressalvas por parecer

Qtd grupos de falhas	Cluster 1		Cluster 2		Cluster 3		Cluster 4		Total	
	F	f	F	f	F	f	F	f	F	f
1	2	8%	0	0%	0	0%	0	0%	2	2%
2	4	15%	0	0%	0	0%	0	0%	4	5%
3	1	4%	0	0%	2	11%	0	0%	3	4%
4	10	38%	0	0%	5	28%	0	0%	15	18%
5	7	27%	2	8%	5	28%	6	35%	20	24%
6	2	8%	7	29%	3	17%	5	29%	17	20%
7	0	0%	10	42%	2	11%	5	29%	17	20%
8	0	0%	1	4%	1	6%	1	6%	3	4%
9	0	0%	4	17%	0	0%	0	0%	4	5%
Total	26	100%	24	100%	18	100%	17	100%	85	100%

Fonte: Os autores, com base nos 85 pareceres analisados.

Nota-se que o mínimo de grupos de falhas ressalvadas por parecer foi de 1 e o máximo de 9. Sendo assim, percebe-se que o *Cluster 1* corresponde aos municípios que apresentaram menos grupos de falhas ressalvadas por parecer, tendo de 1 a 5 grupos de falhas em sua maioria. Já o *Cluster 2* integra os municípios com maiores grupos de falhas ressalvadas por parecer, tendo de 7 a 9 em sua maioria.

A maioria dos municípios integrantes do *Cluster 3* apresentou de 4 a 6 grupos de falhas por parecer e a maioria dos municípios do *Cluster 4* apresentou de 5 a 7 grupos de ressalvas por parecer. Com isso, foi possível identificar as principais características das variáveis aglutinadoras de cada um dos quatro *clusters*, como apresentado no Quadro 2, a seguir.

Quadro 2: Características dos Clusters

Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4
Considerado um <i>Cluster</i> ótimo;	Considerado um <i>Cluster</i> ruim;	Considerado um <i>Cluster</i> bom;	Considerado um <i>Cluster</i> regular;
Menor quantidade de grupos de ressalvas – maioria entre 1 a 5;	Maior quantidade de grupos de ressalvas – maioria entre 7 a 9;	Quantidade de grupos de ressalvas regular – maioria entre 4 a 6;	Quantidade de grupos de ressalvas regular – maioria entre 5 a 7;
A maioria de seus municípios apresentou falhas referentes à contabilização, execução de despesas e controle interno.	A maioria de seus municípios apresentou falhas referentes à contabilização, equilíbrio financeiro, execução da despesa, prestação de contas e controle interno.	A maioria de seus municípios apresentou falhas referentes à contabilização, limites e metas da LRF e Prestação de Contas.	A maioria de seus municípios apresentou falhas referentes à contabilização, prestação de contas, controle interno, execução da despesa e cadastros irregulares.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos 85 pareceres analisados.

Apesar dessas análises, faz-se necessária a realização da regressão logística multinomial para se aferir as diferenças estatísticas entre os *clusters*, como pode ser observado a seguir.

4.2 Regressão Logística Multinomial

Primeiramente, foram analisadas as premissas de validade e ajuste do modelo para as variáveis i) tamanho; ii) IDH-M; iii) proporção de servidores estatutários; iv) autonomia; v) localização; e vi) possibilidade de reeleição. Verificou-se, portanto, que não existia problemas de multicolinearidade, já que todas as variáveis apresentaram o fator de inflação de variância (VIF) menor que 2,5.

No entanto, ao realizar o teste de regressão logística multinomial com todas as variáveis, observou-se que o modelo não apresentava significância, com o teste de loglikelihood (-2ll) apresentando um p-valor de 0,116. Além disso, observou-se que as variáveis Autonomia, Tamanho e Proporção de funcionários estatutários também não apresentavam significância, rejeitando-se, portanto, as hipóteses H2, H5 e H6. Sendo assim, optou-se por realizar a regressão considerando apenas as variáveis IDH-M, Localização e Reeleição.

Diante da nova regressão logística, o teste de *loglikelihood* (-2ll) que é, segundo Costa et al. (2014, p. 10), “um dos métodos mais utilizados para verificar a qualidade de ajuste do modelo” apresentou valores menores com as variáveis do que o modelo apenas com o intercepto, passando de 231,514 para 194,962. Além disso, o seu p-valor de 0,019 indica que foi rejeitada a hipótese nula de que não há diferença estatística entre um modelo com e sem variáveis explicativas, demonstrando que o modelo como um todo é significativo, apesar do grau de acerto do modelo ser de 44,7%.

Por fim, foi possível observar que o modelo apresentou um pseudo-R2 de Nagelkerke de 37,4%, mostrando a capacidade de explicação da variável dependente, que é representada pelos quatro *clusters*, e pelas variáveis independentes (IDH-M, Localização e Reeleição).

De acordo com Fávero et al. (2009, p. 457), para a análise logística multinomial, deve-se escolher uma categoria de referência. Na pesquisa em questão, foi utilizado o *Cluster 1* como referência. Cada variável foi analisada de acordo com sua significância (p-valor) e quanto ao sinal dos coeficientes de determinação beta (B), conforme a Tabela 4 a seguir.

Tabela 4: Resultados da Regressão Logística

Variáveis	Cluster 2		Cluster 3		Cluster 4	
	B	p-valor	B	p-valor	B	p-valor
Intercepto	-12,898	0,069	-9,487	0,242	-32,600	0,000
IDH-M	0,020	0,049	0,018	0,138	0,021	0,056
Metrop.	-0,022	0,983	-1,981	0,070	18,033	0,000
Sul	-1,142	0,327	-2,099	0,079	17,570	0,000
Norte	-1,597	0,220	-21,169	0,997	16,558	0,000
Baixada	-2,021	0,168	-2,620	0,075	17,251	0,000
Centro	-0,267	0,825	-1,444	0,238	19,025	
Noroeste	0b		0b		0b	
Reeleição N	-1,305	0,071	-2,441	0,004	-0,815	0,299
Reeleição S	0b		0b		0b	

Fonte: Os autores, com base nos 85 pareceres analisados.

Com base nos resultados apresentados na Tabela 6, observa-se que para o *Cluster 2* as variáveis IDH-M e reeleição foram significativas a 10%. No entanto, o IDH-M foi o único que apresentou sinal positivo. Isso indica que quanto maior o IDH-M maior a probabilidade de um município pertencer ao *Cluster 2* ao invés de pertencer ao *Cluster 1*. Ou seja, revela-se que os municípios do *Cluster 2* possuem maior IDH-M quando comparados com os municípios do *Cluster 1*. Como o *Cluster 1* foi classificado como

um *cluster* ótimo e o *Cluster 2* como *cluster* ruim, esse resultado aponta, portanto, que municípios com maiores IDH-M possuem mais tipos de falhas objetos de ressalvas nos pareceres de prestações de contas do TCE-RJ.

Na análise dos resultados do *Cluster 3* observa-se que as variáveis referentes à localidade, com exceção do Norte e Centro Fluminense e a variável referente à reeleição mostraram-se significativas a 10%. Por fim, analisando o *Cluster 4*, nota-se que as variáveis IDH-M e Localidade mostraram-se significantes, possuindo sinal positivo. Isso significa que quanto maior o IDH-M, maior a probabilidade de o município pertencer ao *Cluster 4*, considerado como um *cluster* regular. Diante desses resultados, é possível afirmar que as hipóteses H1, H3 e H4 foram aceitas.

6. Conclusão

Neste estudo, buscou-se identificar as características de 85 municípios fluminenses que possam estar diretamente relacionadas com as falhas ressalvadas nos pareceres de prestação de contas do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, referentes ao exercício de 2013.

Primeiramente, com a análise de *cluster*, foi possível agrupar os municípios da amostra em quatro *clusters*. O *Cluster 1* apresentou os melhores resultados em relação às falhas ressalvadas pelo TCE-RJ, sendo considerado um *cluster* ótimo; O *Cluster 2* agrupou municípios com os piores resultados, sendo considerado um *cluster* ruim; O *Cluster 3* foi considerado um *cluster* bom; e o *Cluster 4* um *cluster* regular.

Diante dos resultados da regressão logística multinomial, pode-se concluir que as características que se mostraram significantes para determinar o *cluster* que o município teria maior probabilidade de pertencer foram: i) IDH-M; ii) localização; e iii) possibilidade de reeleição; aceitando apenas as hipóteses H1, H3 e H4.

No entanto, o sinal positivo da variável IDH-M indica que, ao contrário do que sugere a literatura, quanto maior o IDH-M maior a probabilidade de o município pertencer ao *Cluster 2*, considerado um *cluster* ruim, ou ao *Cluster 4*, um *cluster* regular. Em outras palavras, quanto maior o IDH-M, maior a probabilidade do município

apresentar maior número de grupos de falhas ressalvadas nos pareceres de prestação de contas emitidos pelo TCE-RJ.

Além disso, pode-se concluir que o tamanho, a autonomia e a proporção de servidores estatutários não são características que estão relacionadas com as falhas ressalvadas pelo TCE-RJ, rejeitando, portanto, as hipóteses H2, H5 e H6. Isso indica que, independentemente do tamanho, da autonomia e da proporção de servidores estatutários, o município possui a mesma probabilidade de apresentar mais ou menos grupos de falhas nos pareceres de prestação de contas do TCE-RJ.

Em relação aos grupos de falhas ressalvadas, o que mais chama atenção é o fato de todos os municípios da amostra terem apresentado falhas referentes à contabilização, similarmemente ao encontrado no estudo de Macêdo e Costa (2014, p. 83). Tal fato preocupa já que, com falhas na contabilização, os demonstrativos contábeis emitidos pelos municípios não representam a veracidade das contas públicas, aumentando a assimetria informacional e prejudicando a *accountability* e o controle social significativamente.

Com isso, reforça-se a necessidade de maior exigência por parte dos cidadãos e conscientização dos prefeitos e gestores dos municípios para que as falhas sejam diminuídas, que os demonstrativos contábeis sejam elaborados de acordo com os valores reais e que melhore a transparência, fortalecendo o controle social (ZUCCOLOTTO, 2015, p. 69) e reduzindo a assimetria informacional presente na relação “principal” (sociedade) e “agente” (governo municipal) (LIMA; PEREIRA, 2011, p. 24).

Importante ressaltar que essas considerações se restringem à amostra e ao período analisado. Para pesquisas futuras, sugere-se que sejam realizados estudos similares referentes ao exercício de 2014, para que possa ser realizada a comparação das falhas referentes à contabilização antes e após a adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS). Além disso, sugere-se um estudo qualitativo junto aos servidores de municípios presentes no *Cluster 1* e no *Cluster 2*, com vistas a detectar os principais fatores que contribuem para as falhas ressalvadas.

Referências Bibliográficas

- BATISTA, M. Incentivos da dinâmica política sobre a corrupção: reeleição, competitividade e coalizões nos municípios brasileiros. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 28, n. 82, pp. 87-106, 2013.
- CABRAL, R. A.; RIBEIRO, M. A. Análise dos Apontamentos do Tce-Mt nas Contas Públicas dos Municípios da Região Médio Norte do Mato Grosso. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, Tangará da Serra, v. 1, n. 2, pp. 30-53, 2012.
- CARMO, Carlos Roberto Souza et al. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as Prestações de Contas de Prefeituras do Vale do Ribeira. *Revista GeTeC*, Monte Carmelo, v. 1, n. 2, 2012.
- COSTA, W. B. da et al. Análise dos Estágios de Ciclo de Vida de Companhias Abertas no Brasil: um estudo com base em variáveis contábil-financeiras. In: ENCONTRO DA ANPAD, 38., Rio de Janeiro: ANPAD, 2014.
- CRUZ, C. F. da. *Transparência da gestão pública municipal: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros*. 2010. 140 f. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.
- _____; MACEDO, M. Á. da S.; SAUERBRONN, F. F. Responsabilidade fiscal de grandes municípios brasileiros: uma análise de suas características. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 6, pp. 1375-1399, 2013.
- FÁVERO, L. P. et al. *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2009.
- FERREIRA, L. J. V. N. *Controle externo e auditoria no tribunal de contas do estado do rio grande do sul: uma análise do trabalho realizado no âmbito municipal*. 2014. 185 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento) - Faculdade de Ciências Administrativas, Contábeis, Econômicas e de Comunicação, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, RS, Brasil, 2014.
- HENRIQUE, A. da T. *Corrupção e gastos públicos: um estudo empírico para os municípios de pernambuco*. 2011. 73 f. Dissertação. (Mestrado em Engenharia de Produção) - Faculdade de Engenharia, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, Brasil, 2011.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Perfil dos Municípios Brasileiros 2013*. Pesquisa de Informações Básicas Municipais. [s.l.: s.n.].
- KRÜGER, Gustavo Pires; KRONBAUER, Clovis Antonio; DE SOUZA, Marcos Antonio. Análise dos Fatores Explicativos de Inconformidades Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, pp. 43-58, 2012.
- LAUREANO, R. V. et al. Análise de Conteúdo das Divergências entre as Conclusões dos Auditores Públicos e as Decisões do Tce-Rs em Relação à LRF. In: Congresso AnpCont, Ribeirão Preto-SP, 2016.

- LIMA, Luiz Henrique. Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de quinhentos questões., Rio de Janeiro, Campus, 2009. (v. 5)
- MACEDO, Fausto. Justiça impede punição a prefeitos que violam LRF. **Gazeta Digital**, Cuiabá, maio 2005. Disponível em: <<http://www.gazetadigitalCom.br/conteudo/show/secao/10/materia/72387> >. Acesso em: 17 ago. 2016.
- MACÊDO, F. F. R. R.; COSTA, I. C. D. S. Análise do Conteúdo Informativo dos Pareceres dos Auditores dos Tribunais de Contas dos Estados Brasileiros. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 14, n. 28, pp. 83-99, 2014.
- MACEDO, M. A. da S.; CORRAR, L. J. Análise do Desempenho Contábil-Financeiro de Seguradoras no Brasil no Ano de 2007: um estudo apoiado em análise hierárquica (AHP). **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 21, n. 3, pp. 135-165, 2010.
- MARCUZZO, Juliana Luisa; FREITAS, Luiz Antônio Rossi de. A contabilidade gerencial e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, v. 1, n. 1, pp. 190, 2004.
- MELO, L. M. S. de; FREIRE, R. de S. Contabilidade Para Quê? Uma Análise dos Pareceres das Prestações de Contas de Partidos Políticos em Alagoas. **Registro Contábil**, Maceió, v. 2, n. 3, pp. 65-79, 2008.
- PINHO, J. A. G. de. Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA (ANPAD), II, 2006, São Paulo: ANPAD, 2006.
- PINTO, V. M. et al. Controle da Gestão Pública a Partir da Investigação dos Fatores Geradores de Ressalvas das Contas Municipais do Paraná de 2007. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, Cascavel, pp. 113-131, 2011.
- QUEIROZ, D. B. et al. Transparência dos Municípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socioeconômicas. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 1, n. 2, pp. 38-51, 2013.
- REZENDE, F. Federalismo Fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 15, n. 3, pp. 5-17, 1995.
- ROCHA, A. C. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, pp. 901-926, 2013.
- SILVA, Daiane Rodrigues da; BONACIM, Carlos Alberto Grespan. A influência da lei de responsabilidade fiscal na gestão das contas públicas segundo a percepção de um contador. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2011.
- SODRÉ, A. C. de A.; ALVES, M. F. C. Relação entre Emendas Parlamentares e Corrupção Municipal no Brasil : Estudo dos Relatórios do Programa de Fiscalização da Controladoria-Geral da União. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, pp. 414-433, 2010.
- SÖTHER, A.; SÖTHER, V.; GUBIANI, C. A. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul. **Revista do Serviço Público**, v. 63, n. 2, pp. 177-197, 2012.
- TAVARES, Martus. Vinte anos de política fiscal no Brasil: dos fundamentos do novo regime à Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, São Paulo, v. 4, n. 7, p. 79, 2005, jul. 2005.
- ZUCCOLOTTO, R.; ANTONIO, M.; TEIXEIRA, C. As Causas da Transparência Fiscal : evidências nos estados brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 25, n. 66, pp. 242-254, 2014.