

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

SIMONE REINHOLZ VELTEN

**DETERMINANTES DA REJEIÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS
ANUAIS DOS MUNICÍPIOS CAPIXABAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

VITÓRIA

2015

SIMONE REINHOLZ VELTEN

**DETERMINANTES DA REJEIÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS
ANUAIS DOS MUNICÍPIOS CAPIXABAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, na área de concentração de Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Moraes da Costa

VITÓRIA

2015

SIMONE REINHOLZ VELTEN

**DETERMINANTES DA REJEIÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS
ANUAIS DOS MUNICÍPIOS CAPIXABAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, na área de concentração Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Aprovada em 17 de março de 2015.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. FÁBIO MORAES DA COSTA
(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças – FUCAPE / Orientador)

Prof. Dr. DANILO SOARES MONTE-MOR
(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças - FUCAPE)

Prof. Dr. FERNANDO CAIO GALDI
(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças - FUCAPE)

Dedico este trabalho a meu esposo Wagner, ao meu filho Enzo e aos meus pais Dulcinea e Werna, e a todos os auditores de controle externo que sonham em ter seus esforços convertidos verdadeiramente em ações que beneficiem a sociedade brasileira.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus por essa benção alcançada e por ter me dado forças e persistência nos momentos mais difíceis;

Ao Professor Doutor Valcemiro Nossa e ao Professor Doutor Aridelmo José Campanharo Teixeira por oportunizar aos contadores militantes nas esferas governamentais, um mestrado profissional com uma linha de pesquisa direcionada ao desenvolvimento de pesquisas na área da contabilidade e da controladoria do setor público, e por agrupar um grupo tão seleta de profissionais neste curso;

Ao meu orientador Professor Doutor Fábio Moraes Costa, por partilhar seus conhecimentos e experiências e me ajudar a tornar concreto aquilo que parecia impossível;

A todos os professores que nos abrilhantaram com seus imensos conhecimentos, e abriram nossas mentes para novos horizontes;

Ao Professor Lino Martins, referência nacional em contabilidade para o setor público brasileiro, mestre dos mestres, foi uma honra ser sua aluna, mesmo que por poucas horas, entretanto o conhecimento adquirido com a sua presença e experiência, levarei por toda a vida;

A grata surpresa de conhecer e conviver com o Professor João Eudes Bezerra Filho, estudioso da contabilidade pública da região norte do nosso país, colega auditor do sistema de controle externo brasileiro, e membro do Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que nos enriqueceu com os seus conhecimentos, experiência e didática exemplar;

As funcionárias da biblioteca da FUCAPE que nunca se furtaram em prestar o auxílio necessário em nossas buscas por novos conhecimentos, vocês foram incansáveis;

Aos meus colegas do curso de Mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE) que tanto me ensinaram ao compartilhar as suas experiências profissionais em municípios do Espírito Santo e de Minas Gerais, em esferas estaduais e municipais, em entidades de controle interno e externo, e na área acadêmica;

As amigas Simony Pedrini Nunes Rátis e Lucy de Freitas, e amigos Luis Antônio Alves e Wagner Lovatti pelo tempo compartilhado e fortalecimento dos laços de amizade que levarei para sempre;

Aos municípios capixabas que prestaram as informações para que este estudo pudesse prosperar, gostaria de prestar meus sinceros agradecimentos;

Ao Ministério Público Estadual que agiu em prol do cumprimento da Lei de Acesso a Informação;

A Secretaria das Sessões do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo que compartilhou seus controles acerca da emissão dos pareceres prévios, informação essencial a este trabalho;

Aos meus familiares por suportar as minhas inúmeras ausências e pelos auxílios prestados;

A minha mãe, por ter cuidado da minha joia mais preciosa, enquanto eu elaborava este trabalho, sem o seu auxílio, eu não teria conseguido;

E ao meu esposo e meu pequeno príncipe, por estarem ao meu lado.

"Eduque os meninos ... e não será preciso castigar os homens." (Pitágoras)

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo pesquisar quais determinantes poderiam influenciar a rejeição das contas prestadas pelos prefeitos municipais ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. A metodologia utilizada tentou identificar se as informações que mensuravam as dimensões do departamento de contabilidade do município, do caráter político da apreciação, da competição política, das características do gestor, da gestão orçamentária e do tamanho do município eram determinantes para a rejeição das contas municipais. Com base nos resultados constatou-se que o menor grau de instrução dos prefeitos e os maiores municípios têm maiores chances de terem suas contas rejeitadas. Por outro lado o maior número de contabilistas presentes no departamento de contabilidade, a contratação de assessoria contábil e os maiores resultados orçamentários aumentam a probabilidade dos prefeitos terem as contas aprovadas. Estes resultados sugerem que a estrutura da área contábil, composta por profissionais contratados e assessorias, é relevante para o processo de aprovação de contas. Também, pode-se sugerir que os Tribunais de Contas incluam nas suas matrizes de risco de auditoria, pontos de controle para grau de instrução do prefeito e tamanho do município.

Palavras chaves: Parecer Prévio; Tribunal de Contas; Apreciação de Contas.

ABSTRACT

This study aimed to evaluate the determinants that could influence the rejection of the accounts provided by mayors the Court of Auditors of Espírito Santo. The methodology used tried to identify whether the information that measure the dimensions of the county accounting department, the political character of appreciation, political competition, the characteristics of the manager, of the budgetary and the size of the municipality was decisive rejection of the municipal accounts. Based on the results, lower level of education of the mayors and larger municipalities are more likely to have their accounts rejected. On the other hand, the number of professional accountants and professionals providing advisory services increase the likelihood of approval of accounts. These results suggest that investing in the structure of the accountancy department could enhance the quality and the probability of approval. In addition, the inclusion of audit risk matrices, the level of education of the mayor and the city's population are also relevant for the process of evaluating the city's accounts.

Keywords: Preliminary Opinion; Court of Auditors; Consideration of Accounts.

LISTA DE TABELAS

Tabela 01- Período das prestações de contas.....	29
Tabela 02- Conteúdo da prestação de contas anual.....	30
Tabela 03 – Quantidade de apreciações realizadas pelo plenário do TCEES por ano.....	37
Tabela 04 – Motivos ensejadores das rejeições, ressalvas, recomendações e determinações emitidos nos pareceres dos exercícios de 2000 a 2010.....	39
Tabela 05 – Atuação política e filiação partidária dos conselheiros.....	46
Tabela 06 – Resultado da apreciação das contas anuais.....	60
Tabela 07 – Número médio de servidores atuando na contabilidade das prefeituras municipais.....	62
Tabela 08 – Número médio de profissionais de contabilidade atuantes nas prefeituras municipais.....	63
Tabela 09 – Remuneração média dos contadores atuantes nas prefeituras municipais.....	64
Tabela 10 – Remuneração média dos técnicos em contabilidade atuantes nas prefeituras municipais.....	64
Tabela 11 – Contratação de assessoria contábil pelas prefeituras municipais.....	65
Tabela 12 – Utilização de software de contabilidade pública integrado a outros softwares de controles administrativos.....	66
Tabela 13 – Forma de elaboração das prestações de contas das prefeituras municipais no período de 2000-2010.....	67
Tabela 14 – Implantação dos controles internos no executivo municipal.....	68
Tabela 15 – Estatísticas descritivas da amostra.....	70
Tabela 16 – Regressão logística para resultado da apreciação das contas dos prefeitos municipais (Resul_TCE).....	72

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Descrição do agrupamento dos resultados das apreciações do TCEES.....	38
Quadro 02 – Origem dos conselheiros relatores.....	41
Quadro 03 – Exercício da realização das eleições.....	47
Quadro 04 – Escolaridade dos prefeitos.....	50
Quadro 05 – Descrição da variável dependente.....	51
Quadro 06 – Descrição das variáveis independentes.....	52
Quadro 07 – Descrição das variáveis independentes.....	53
Quadro 08 – Descrição das variáveis independentes.....	54
Quadro 09 – Descrição das variáveis independentes.....	55
Quadro 10 – Descrição das variáveis independentes.....	55
Quadro 11 – Descrição das variáveis independentes.....	55

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ARENA - Aliança Renovadora Nacional

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

DEM - Democratas

FINBRA – Finanças do Brasil

FUCAPE – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

LRFWEB – Sistema Informatizado do TCEES para coletar informações da Lei de Responsabilidade Fiscal

MDB - Movimento Democrático Brasileiro

PCdoB - Partido Comunista do Brasil

PCO - Partido da Causa Operária

PDC – Partido Democrata Cristão

PDT - Partido Democrático Trabalhista

PFL – Partido da Frente Liberal

PIB- Produto Interno Bruto

PMDB - Partido do Movimento Democrático Brasileiro

PMN - Partido da Mobilização Nacional

PPS - Partido Popular Socialista

PSB - Partido Socialista Brasileiro

PSD - Partido Social Democrático

PSDB - Partido da Social Democracia Brasileira

PSTU - Partido Socialista dos Trabalhadores Unificado

PT – Partido dos Trabalhadores

PTB - Partido Trabalhista Brasileiro

PV – Partido Verde

SIOPE - Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação

SIOPS - Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Saúde

SISTN – Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação

TCEES – Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

TCERS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

TRE – Tribunal Regional Eleitoral

TSE – Tribunal Superior Eleitoral

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1	14
1 INTRODUÇÃO	14
CAPÍTULO 2	23
2.0 REVISÃO DE LITERATURA	23
2.1 ACCOUNTABILITY	23
2.2 PESQUISAS ANTERIORES.....	23
2.3 TRIBUNAIS DE CONTAS	27
2.3.1 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO	28
CAPÍTULO 3	35
3 METODOLOGIA	35
3.1 COLETA DE DADOS.....	35
3.2 DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	43
3.2 REGRESSÃO LOGÍSTICA	56
CAPÍTULO 4	60
4 RESULTADOS DA PESQUISA	60
4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO SETOR DE CONTABILIDADE	61
4.2 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA AMOSTRA	70
4.3 RESULTADOS DA REGRESSÃO LOGÍSTICA	72
CAPÍTULO 5	78
5 CONCLUSÃO	78
REFERÊNCIAS.....	82
ANEXO I - PEDIDO DE INFORMAÇÃO AO PREFEITO MUNICIPAL	86

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho foi identificar e analisar os determinantes para a rejeição das contas prestadas pelos prefeitos capixabas ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), no período de 2000 a 2010.

Os Tribunais de Contas constituem o controle externo das instituições públicas brasileiras e são os órgãos responsáveis pela apreciação das contas dos governadores e prefeitos, bem como pelo julgamento dos demais administradores de recursos públicos (Constituição Federal de 1988).

Estas instituições de controle externo possuem autonomia administrativa, financeira, patrimonial e também quanto à forma de controle e julgamento daqueles que lhe devam prestar contas (Constituição Federal de 1988).

Diante desta autonomia é possível que as apreciações e os julgamentos das contas públicas sejam realizados de forma não padronizada, ou seja, usando critérios distintos em cada estado da federação.

Recentemente, por meio da Lei da Ficha Limpa, os resultados das apreciações realizados pelos Tribunais de Contas ganharam maior relevância social, visto que os gestores que tiverem suas contas rejeitadas por irregularidade insanável podem se tornarem inelegíveis. (Lei Complementar nº. 135/2010)

Segundo pesquisa realizada pelo site Congresso em Foco, das 418 impugnações realizadas nas candidaturas do exercício de 2014, com base na Ficha Limpa, 211 (52%) foram motivadas por contas rejeitadas pelos colegiados dos Tribunais. Segundo o Presidente da Associação dos Tribunais de Contas

(ATRICON), conselheiro Valdecir Pascoal (acesso em 10 fev. 2014), as instituições de controle externo estão contribuindo para a melhoria da democracia de nosso país:

A rejeição de contas pelos Tribunais de Contas, como se pode ver, é a **causa mais efetiva de impugnações de candidaturas da Lei da Ficha Limpa**. A atuação das instituições de controle externo está contribuindo decisivamente para a melhoria da nossa democracia brasileira e para a boa governança pública. **(grifo nosso)**

Empiricamente, os estudos de Revorêdo (2005), Lopes *et al.* (2008), Ott *et al.* (2010) e Ott *et al.* (2011) visaram identificar quais os determinantes para aprovação ou rejeição das contas dos prefeitos municipais pelos diferentes Tribunais de Contas do país, levando em consideração dimensões sócios econômicos, índices contábeis, variáveis ambientais e características dos municípios.

Os resultados de Revorêdo (2005) apontaram que não existe correlação entre o desempenho dos indicadores sócio econômicos e as decisões do Tribunal de Contas de Pernambuco, no exercício de 2000.

Lopes *et al.* (2008) testando se métricas contábeis são estatisticamente significativas para prever o tipo de parecer produzido pelo controle externo, concluiu que indicadores ligados a proporção de gastos correntes nas receitas auferidas e o passivo real sobre as mesmas receitas podem ser utilizadas para prever o tipo de parecer produzido pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, sendo como “pela aprovação” ou “pela rejeição”.

As pesquisas de Revorêdo (2005) e de Lopes *et al.* (2008) possuem uma característica em comum, posto que utilizaram como base os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais e foram estruturadas visando investigar os determinantes para a apreciação das contas dos prefeitos focando somente uma dimensão, ou medem só variáveis sociais, ou só variáveis contábeis.

Diferentemente de Revorêdo (2005) e de Lopes *et al.* (2008) que buscaram suas informações em pareceres prévios dos Tribunais de Contas, Ott *et al.* (2010) e Ott *et al.* (2011) buscaram, nos relatórios de acompanhamento de gestão julgados pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, correlação entre o número de irregularidades encontradas com indicadores sociais, políticos, econômicos, populacionais e orçamentários.

Em comum, todos estes estudos estão restritos a um lastro temporal curto, Revorêdo (2005) e Ott *et al.* (2010) estão restritos a apenas um exercício financeiro.

“Os pareceres emitidos pelos Tribunais de Contas sobre as contas municipais, refletem o juízo do controle externo sobre a adequação de legalidade, eficiência e efetividade dos atos de gestão”, (LOPES *et al.*, 2008, p.61). Esse juízo do controle externo também é denominado pelo autor de caráter político da apreciação.

Observa-se que o resultado da apreciação das contas dos prefeitos municipais, expresso no parecer prévio, é um conjunto de diversas análises sob diferentes aspectos, tornando-se difícil capturar o resultado dos determinantes para prever a sua aprovação ou rejeição, analisando somente uma dimensão.

De acordo com o art. 70 da Constituição Federal a fiscalização do controle externo avaliará os aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e contábil dos entes:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (art. 70 da CF/88)

No caso da prestação de contas anual do município, não cabe ao Tribunal de Contas realizar o seu julgamento, mas somente o compete a elaboração de um parecer prévio, que é apreciado pelo Plenário do Tribunal e remetido a Câmara Municipal para servir de subsidio para o seu julgamento. (Constituição Federal de 1988).

Constitucionalmente, o Tribunal de Contas somente julga prefeitos quando estes são ordenadores de despesas, através de processos de fiscalização de seus atos de gestão.

Faz-se necessário esta distinção visto que os Tribunais de Contas possuem competência para apreciarem as “*contas de governo*” e julgarem as “*contas de gestão*”. (Constituição Federal de 1988).

Segundo Furtado (2007) a primeira refere-se às contas globais da entidade e servem de subsídio para que o Poder Legislativo julgue os prefeitos municipais. Já a segunda, trata da prestação de contas que cada pessoa física no exercício de ordenar despesas deve estar sujeita. Os resultados desta última não são encaminhados para as câmaras municipais e são julgadas pelos próprios Tribunais de Contas:

Existem dois regimes jurídicos de contas públicas:

a) o que abrange as denominadas **contas de governo**, exclusivo para a gestão política do chefe do Poder Executivo, que prevê o julgamento político levado a efeito pelo Parlamento, mediante auxílio do Tribunal de Contas, **que emitirá parecer prévio** (CF, art. 71, I, c/c art. 49, IX);

b) o que alcança as intituladas **contas de gestão**, prestadas ou tomadas, dos administradores de recursos públicos, **que impõe o julgamento técnico realizado em caráter definitivo pela Corte de Contas** (CF, art. 71, II), consubstanciado em acórdão que terá eficácia de título executivo (CF, art. 71, § 3º), quando imputar débito (reparação de dano patrimonial) ou aplicar multa (punição).

O Supremo Tribunal Federal (ADI nº 849), examinando as competências institucionais do Tribunal de Contas da União, reconheceu a clara distinção entre as do artigo 71, I, de apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas do chefe do Poder Executivo, a serem julgadas pelo Legislativo, e as do art. 71, II, de julgar as contas dos demais administradores e responsáveis, entre eles, os dos órgãos do Poder Legislativo e do Poder Judiciário. (FURTADO, 2007, p.68-69)

No contexto de contas de gestão, Ferraz (2011) estuda a existência de correlação de variáveis de competição política com o resultado de auditorias realizadas pela Controladoria Geral da União (CGU) em municípios brasileiros, e constata que prefeitos reeleitos têm mais chances de cometerem atos de corrupção do que aqueles em primeiro mandato.

Com base na premissa de autonomia dada pela Constituição Federal aos órgãos de controle externo, cabe a cada Tribunal de Contas regulamentar a composição da prestação de contas que os prefeitos devem encaminhá-los anualmente, além de disciplinar internamente a forma que estas mesmas contas serão analisadas tecnicamente.

As prestações de contas dos prefeitos apresentadas anualmente ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo são compostas por informações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais, de controle interno, de cumprimento de limites legais (subsídios e Lei de Responsabilidade Fiscal) e constitucionais (educação e saúde) (Resolução TCEES nº. 182/2000).

Como amostra deste estudo foram selecionados todos os pareceres prévios das contas de governo dos exercícios de 2000 a 2010, apresentadas pelos prefeitos capixabas. O exercício inicial foi escolhido tendo como marco o exercício de implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, e o findo por conta do lapso temporal que existe entre o exercício de competência das contas, o exercício de

apresentação destas contas e prazo que o TCEES tem para a primeira apreciação, que atualmente é de 24 meses. Este lapso temporal estendido da amostra é um diferencial dos trabalhos anteriores.

No período de 2000 a 2010, tínhamos inicialmente uma amostra de 858 pareceres prévios, visto que são 11 anos de prestação de contas de 78 municípios. Entretanto o município de Governador Lindenberg só apresentou prestação de contas a partir do exercício de 2001 e até a data de 31 de julho de 2014, ainda restavam nove contas pendentes do primeiro julgamento, reduzindo desta forma a amostra para 848 pareceres.

O resultado das apreciações das prestações de contas dos exercícios de 2000 a 2010 totalizou 616 contas aprovadas (73%) e 232 contas rejeitadas (27%). Este estudo tabulou os motivos destas rejeições que resultou em 2.131 irregularidades ensejadoras de rejeição, ressalvas, recomendações e determinações.

Deste total, 61% referiam-se a inconsistências de informações de natureza contábil, orçamentária, financeira e patrimonial, 15% tratava-se de descumprimentos de limites constitucionais e legais (educação, saúde, lei de responsabilidade fiscal e repasse ao legislativo) e 24% retratavam irregularidades de atos de gestão relativos a licitações, pessoal e previdência.

Diante deste escopo, este estudo pretendeu identificar se a estrutura administrativa dos departamentos de contabilidade dos municípios, o caráter político da apreciação, a competição política, o tamanho do município, as características

peçoais do prefeito e o resultado da gestão orçamentária estão relacionados com maior ou menor probabilidade de rejeição das contas de governo dos prefeitos municipais pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

Não foram encontrados estudos que mensurassem o impacto da estrutura da contabilidade e do caráter político nos julgamentos realizados pelos Tribunais de Contas brasileiros.

Para evidenciar a composição dos departamentos de contabilidade dos municípios foi realizada uma pesquisa com todos os municípios capixabas (78), buscando identificar o número de profissionais de contabilidade presentes em cada exercício, a utilização de software integrado de gestão pelo setor e a contratação de assessoria contábil para acompanhamento das rotinas específicas do setor.

Este estudo tentou preencher a lacuna do estudo de Ott *et al.* (2011), ao definir variáveis com objetivo de capturar os efeitos do caráter político que, conforme o autor *“também se revela como uma fonte que embasa a decisão de mérito do parecer”* (OTT *et al.*, 2011, p.13).

Para tanto, foi levantado nos pareceres prévios o conselheiro relator de cada processo de prestação de contas anual, a origem de sua nomeação, se técnica ou política, e se este conselheiro teve atuação política partidária antes de ser nomeado para exercer o cargo de conselheiro do Tribunal de Contas.

Com base nestas premissas e variáveis e considerando os trabalhos de Revorêdo (2005), Lopes *et al.* (2008), Ott *et al.* (2010), Ott *et al.* (2011) e Ferraz

(2011) este estudo pretende pesquisar quais são os determinantes da rejeição das prestações de contas dos prefeitos municipais pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo?

A metodologia utilizada foi a regressão logística aplicada ao modelo desenvolvido para o resultado da apreciação das contas, por esta ser uma variável *dummy*. Foram encontradas evidências significativas de que variáveis que retratam as características pessoais do gestor e do tamanho do município são determinantes para rejeição das contas apreciadas pelo TCEES. Também ficou evidenciado que a estrutura administrativa da contabilidade e os bons resultados da gestão orçamentária são determinantes para aprovação. E não foram encontrados resultados significativos para as dimensões do caráter político da apreciação e da competição política do município.

Os prefeitos com menor escolaridade, neste trabalho definido como “lê e escreve” ou ter “ensino fundamental incompleto” e os maiores municípios possuem maior probabilidade de terem suas contas rejeitadas, o que pode indicar a necessidade de implantação de mais rotinas de controle interno, considerando que menos de 1% das prefeituras que responderam a este estudo possuíam-no implantado até o final do exercício de 2010.

Por outro lado, o maior número de profissionais da contabilidade, a presença de assessoria contábil contratada e o maior resultado orçamentário apresentado pelo município contribuem para aumentar as chances do prefeito ter suas contas aprovadas.

Os resultados de grau de escolaridade encontrados neste trabalho foram divergentes dos encontrados por Ott *et al.* (2010), que sugeriam que os prefeitos com maior grau médio de instrução apresentavam maior quantidade de irregularidades nos relatórios de auditorias.

Acredita-se que apesar de divergentes, estes resultados não são contraditórios, ao ponto que, talvez, a análise realizada quando da avaliação da prestação de contas pode não ser capaz de capturar a mesma profundidade daquelas testadas quando realizadas em procedimentos de auditorias.

Sugere-se que futuras pesquisas testem se esses resultados se confirmam quando do resultado do julgamento das contas de gestão, expressados nos relatórios de auditoria. Seria interessante a utilização das mesmas variáveis independentes e o mesmo período deste trabalho, para que possa ser isolado o posicionamento do plenário, e verificar se o mesmo se mantém.

Capítulo 2

2.0 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 *ACCOUNTABILITY*

Pinho (2009) analisou a possibilidade de traduzir o termo *accountability* para o português, e nos termos finais de seu trabalho conclui que:

Buscando o significado da palavra *accountability* em dicionários, justamente para apreender com maior precisão o que o termo significa em inglês e como tem sido traduzido para o português, constatou-se que o significado do conceito envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo. (PINHO, 2009, p. 1364)

Sob o aspecto do controle e da responsabilização atuam os órgãos responsáveis pelo controle externo das administrações públicas. Os Tribunais de Contas, no exercício da *accountability* devem tomar as contas dos responsáveis pela gestão dos recursos públicos e punir aqueles que não agirem dentro dos princípios esculpidos para a gestão do dinheiro público.

Uma das formas de punição aos gestores que não se enquadram aos princípios norteadores da administração pública é o julgamento de suas contas como irregulares, e consequente possibilidade de se tornar inelegível nas próximas eleições.

2.2 PESQUISAS ANTERIORES

O estudo de Revorêdo (2005) apontou que não há correlação entre o desempenho dos indicadores sócios econômicos dos municípios e os julgamentos realizados pelo Tribunal de Contas de Pernambuco.

A pesquisa de Revorêdo (2005) confrontou os resultados dos pareceres prévios do exercício de 2000, de 147 dos 184 municípios pernambucanos, com indicadores decorrentes do índice de desenvolvimento humano municipal (IDH-M) e seus componentes, obtidos a partir do censo do exercício de 2000. Neste exercício 98 contas haviam sido julgadas como regulares (64%) e 49 como irregulares (33%).

O autor explica que “a legalidade pode ser a principal dimensão presente nos relatórios de auditoria produzidos, explicando a ausência de correlação entre as decisões emanadas e as variáveis socioeconômicas” (REVORÊDO, 2005, p.9).

Lopes *et al.* (2008) realizaram sua pesquisa nos municípios do Estado de Santa Catarina e analisaram se indicadores calculados com base nas informações contábeis de ativos, passivos, receitas e despesas de municípios são “estatisticamente significativos para prever o tipo de parecer produzido pelo controle externo como sendo “pela aprovação” ou “pela rejeição” das prestações de contas” (LOPES *et al.*, 2008, p.1).

Lopes *et al.* (2008) utilizou o resultado dos pareceres prévios e informações contábeis do exercício de 2004 de 136 municípios, dos 293 existentes no Estado de Santa Catarina para prever através de um modelo matemático o resultado das apreciações do exercício de 2005. O modelo foi capaz de prevê satisfatoriamente 69,7% do resultado das contas dos municípios do exercício de 2005, contemplados na amostra.

Lopes *et al.* (2008) concluiu que existe uma possibilidade real do indicador que mensura a proporção de gastos correntes nas receitas arrecadadas pelos municípios e o peso das dívidas consolidadas sobre essas mesmas receitas preverem o resultado como sendo pela aprovação ou rejeição das prestações de contas.

Já Ott *et al.* (2010) focou seu estudo na análise das irregularidades apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), em seus relatórios de acompanhamento de gestão referentes ao exercício de 2004, de 99 municípios dos 496 que possuem o Estado do Rio Grande do Sul, correlacionando-os com variáveis ambientais. Nestes relatórios referentes aos municípios da amostra foram identificadas 834 inconformidades.

Os resultados principais deste estudo evidenciaram que “os municípios com maior número de irregularidades apontadas pelo TCE/RS são aqueles com: maior área geográfica, maior população, maior PIB e maior receita corrente líquida” (OTT *et al.*, 2010, p. 1). O índice de desenvolvimento humano (IDH) não se revelou como fator diferenciador entre municípios com maior e menor número de apontamentos, ao passo que nos municípios em que os prefeitos apresentam maior grau de instrução as irregularidade se apresenta em maior número.

Ott *et al.* (2011), se propôs a identificar os fatores que podiam explicar a ocorrência de distintos níveis de inconformidades de gestão apontadas nos relatórios de acompanhamento de gestão pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul frente a 30 municipais da região metropolitana, considerando o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A pesquisa de Ott *et al.* (2011) contou com 180 observações dos seguintes períodos definidos pelo autor como: a) pré-LRF (1996/1997), b) implantação da LRF (2000/2001) e c) vigência pela da LRF (2004/2005) e identificou 2.760 inconformidades.

Os resultados da análise de Ott *et al.* (2011) revelaram que os municípios que possuíam o maior volume de recursos livres, sem vinculações legais, tiveram um maior número de apontamentos, que o produto interno bruto (PIB) per capita

municipal e o nível de educação da população, são inversamente proporcionais ao número de inconformidades, e por fim constataram que após a edição da LRF o número de irregularidades aumentaram.

Ott *et al.* (2011) ressalva que, o caráter político presente nos julgamentos realizados pelos Tribunais de Contas, também se revela como uma determinante para aprovação ou rejeição das contas.

Contudo, faz-se necessário ressaltar que inobstante o viés técnico das equipes de auditoria do TCE/RS, a competência para a emissão dos pareceres acerca das contas municipais e, conseqüentemente, a natureza destes é exclusiva dos conselheiros desta corte. Assim, mesmo que a decisão do conselheiro seja embasada no trabalho do corpo técnico, adstrito ao princípio da legalidade, cabe a este ponderar seu posicionamento através do caso concreto, considerando os princípios da razoabilidade, moralidade, proporcionalidade, entre outros. **Percebe-se, portanto, que o caráter político também se revela como uma fonte que embasa a decisão de mérito do parecer.** (OTT *et al.*, 2011, p. 13) (grifo nosso)

Ferraz (2011) analisando os relatórios do programa de fiscalização a partir de sorteios públicos da Controladoria Geral da União (CGU) de 486 municípios brasileiros, compreendidos no período de 2001 a 2004, observou que os recursos públicos federais repassados aos municípios com prefeitos sem chance de reeleição, desviam em média, 57% a mais dos recursos recebidos, do que os prefeitos que estão em primeiro mandato com chance de reeleição.

Nesta mesma linha de análise de irregularidades apontadas pelo controle externo, Dalto (2011) realizou um estudo exploratório dos acórdãos do Tribunal de Contas da União acerca das irregularidades apontadas na execução de recursos de convênios entre fundações de apoio e universidades federais no Brasil.

Dalto (2011) constatou que a maior concentração de irregularidades ocorreu no ano de 2010 e a menor em 2006. Com relação a distribuição geográfica das

irregularidades apontadas pelo TCU nestes acórdãos, a maior incidência ocorreu no Estado de Pernambuco e a menor concentração foi no Estado de Mato Grosso.

2.3 TRIBUNAIS DE CONTAS

Segundo Loureiro (2009), o primeiro Tribunal de Contas Estadual que foi criado foi o do Estado do Piauí em 1891. Desde então, até os anos de 1950, foram criados mais 17 Tribunais, e até 1990 outros 13 órgãos de fiscalização superior foram constituídos.

Anteriormente a Reforma Gerencial do Estado, realizada pela Emenda Constitucional Nº 19/98, que instituiu os princípios da economicidade, eficácia e efetividade na gestão dos recursos públicos e a Lei de Responsabilidade Fiscal, que instituiu os princípios de planejamento, transparência e responsabilização, além de exigir dos gestores uma administração focada em resultados fiscais equilibrados para uma gestão pública responsável, a fiscalização a cargo dos Tribunais de Contas baseava-se essencialmente no princípio da legalidade.

Com vistas a se tornarem mais efetivos e úteis para a sociedade, Rocha (2009) concluiu que os relatórios produzidos pelos Tribunais de Contas devem ser inteligíveis pela sociedade:

... a condição fundamental para que a atuação dos tribunais de contas seja efetiva e contribua para a melhoria da gestão pública **é que seus relatórios, análises e pareceres reflitam as necessidades e expectativas de informações** não só dos seus destinatários, mas, e **principalmente, de forma mais ampla, da sociedade e do cidadão**. (ROCHA, 2009, p.14)

2.3.1 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Dentre as diversas atribuições dos Tribunais de Contas, destacam-se a emissão de parecer prévio nas contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta do Estado e dos Municípios (Lei Complementar Estadual Nº 32/93).

Segundo Andrada (2010, p. 69):

...o **Parecer Prévio** constitui o elo entre duas relevantes dimensões de controle, e, mais, especificamente, do controle externo: a **apreciação técnica e o julgamento político das contas de governo**, tendo em vista que seu conteúdo busca orientar a decisão do Poder Legislativo no julgamento das contas consolidadas e prestadas pelo Poder Executivo. Por esse motivo, o Parecer Prévio é um importante instrumento para efetivar o mecanismo de “freios e contrapesos” entre os poderes governamentais.

O rol de jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, ou seja, a quem sua fiscalização alcança também é bastante extensa, dentre eles destaca-se qualquer pessoa física, órgão ou entidade que utilize, arrecade, guarde ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado ou os Municípios respondam, ou que, em nome deles, assumam obrigação de natureza pecuniária e os que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário (Lei Complementar Estadual Nº 32/93).

O Plenário do Tribunal de Contas do Espírito Santo é composto por sete conselheiros, que são nomeados pelo Governador do Estado. São requisitos legais para o preenchimento do cargo:

- a) Ser brasileiro com mais de 35 (trinta e cinco) e menos de 65 (sessenta e cinco) anos de idade;
- b) Possuir idoneidade moral e reputação ilibada;
- c) Deter notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos, financeiros, ou de administração pública, e;

d) Contar com mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional nas áreas referidas (**Lei Complementar Estadual Nº 32/93**).

Três das sete vagas de conselheiros são preenchidas por indicação do governador do Estado, sendo que duas delas devem ser indicadas com membros do corpo técnico de auditores substitutos de conselheiros e por membros do Ministério Público de Contas e as outras quatro vagas são de livre escolha da Assembleia Legislativa (Constituição Estadual de 1989).

A fiscalização a cargo do Tribunal é realizada por auditores de controle externo concursados, mediante a execução de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com objetivo de verificar a legalidade, legitimidade, moralidade, economicidade, impessoalidade, publicidade, eficácia e eficiência da gestão e subsidiar o Plenário quando da apreciação das contas de governo e do julgamento das contas de gestão. (Lei Complementar Estadual Nº 32/93).

2.3.2 Da composição das Prestações de Contas

Os Tribunais de Contas possuem autonomia para regular a forma e o conteúdo das prestações de contas que os entes jurisdicionados estão obrigados a lhe encaminhar.

As prestações de contas encaminhadas ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo podem ser classificadas conforme a temporalidade de envio:

TABELA 01– PERÍODO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS

Período	Prestação de Contas
Anual	Prestação de Contas Anual (por exercício financeiro) Prestação de Contas por término de gestão, quando este não coincidir com o exercício financeiro

Período	Prestação de Contas
Bimestral	Prestação de Contas Bimestral
A temporal	Prestação de Contas de comprovação da aplicação no todo ou em parte dos recursos recebidos através de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos congêneres.
Fonte: Elaborado pela autora. Adaptação da Lei Complementar Estadual Nº 32/93.	

O modelo e a estrutura do processo de prestação de contas anual dos prefeitos municipais, para as contas apresentadas no período de 1998 a 2002, estavam definidos no art. 165 da Resolução nº. 135/1997 (Regimento Interno do TCEES) e era composto pelas demonstrações contábeis previstas no art. 101 da Lei Federal nº. 4.320/64, pelos balanços gerais consolidados do município, relatório do órgão central de controle interno, relação de restos a pagar, conciliações bancárias e inventário dos bens móveis e imóveis.

Com a aprovação de um novo regimento interno no exercício de 2002, através da Resolução nº. 182/2002, o Tribunal de Contas alterou a composição das informações que compunham as prestações de contas dos prefeitos municipais, para o período de 2003 a 2010, passando a exigir a seguinte documentação, a ser encaminhada em papel até o dia 31 de março do exercício seguinte ao da prestação de contas:

TABELA 02 – CONTEÚDO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL

Prestação de Contas Anual	
Tipo de Informação	Descrição da Informação
Informações Contábeis	- balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais e os quadros demonstrativos constantes dos demais anexos estabelecidos no art. 101, da Lei Federal nº 4.320/64 e alterações; - balancete de verificação acumulado consolidado do Município, detalhado até o nível de conta contábil de lançamento, abrangendo todas as contas contábeis dos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, informando o saldo anterior, o total a débito e a crédito e o saldo final;

Prestação de Contas Anual	
Tipo de Informação	Descrição da Informação
	- notas explicativas às demonstrações e outros quadros elucidativos;
Informações Patrimoniais	- declaração de que foi realizado o inventário anual dos bens patrimoniais, evidenciando-se de forma detalhada as incorporações, baixas e possíveis divergências, indicando o setor e as pessoas designadas para a elaboração do referido inventário; - demonstrativo da dívida ativa, tributária e não tributária, devidamente assinado pelo gestor e por profissional responsável, destacando-se: a) saldo inicial; b) inscrições no exercício; c) baixas por pagamento; d) baixas por cancelamentos, acompanhadas de documentação que comprove sua legalidade e motivação; e) saldo final. - declaração de que foi realizado o inventário anual dos bens em almoxarifado com a demonstração da movimentação dos bens contendo a quantidade, o valor, o registro do saldo do exercício anterior e o saldo para o exercício seguinte;
Informações Financeiras	– Termo de verificação de disponibilidades financeiras, devidamente assinado pelo gestor e por profissional responsável, evidenciando: a) saldo de disponibilidades em caixa; b) saldo de disponibilidades bancárias, na qual conste banco, agência, e número da conta, evidenciando o saldo inicial, movimentação e o saldo final do exercício, com indicação das fontes de recursos, discriminadas por saúde, educação e convênios; c) conciliação dos saldos bancários e os respectivos extratos do encerramento do exercício, inclusive das contas com saldo contábil e bancário igual a zero; d) extratos bancários dos meses subsequentes, em que ocorreram as regularizações dos valores dos débitos e créditos constantes das conciliações; - balancete da execução extra-orçamentária do mês de dezembro, demonstrando a movimentação consolidada das receitas e despesas com o saldo inicial, saldo acumulado de entradas e saídas e saldo final, evidenciado por relatório detalhado por conta-contábil de lançamento;
Informações Orçamentárias	– movimento de “restos a pagar”, destacando-se: a) os saldos de restos a pagar de exercícios anteriores e os restos a pagar inscritos no exercício sob análise, discriminados em: processados e não processados, por exercício, por credor e por função e subfunção; b) os restos a pagar cancelados no exercício sob análise, discriminados em: processados e não-processados, por exercício, por credor e por função e subfunção; bem como cópia dos respectivos atos que autorizaram o cancelamento; - relação dos créditos adicionais, discriminando a lei autorizativa, instrumento de abertura, o valor e a fonte de recurso utilizada;

Prestação de Contas Anual	
Tipo de Informação	Descrição da Informação
	– balancete da execução orçamentária da receita e da despesa, consolidado e acumulado até o mês de dezembro, detalhando as contas de receita que possuem títulos genéricos e demonstrando a previsão orçamentária, a movimentação dos créditos adicionais e os valores empenhados, liquidados e pagos, evidenciados por: a) relatório detalhado por órgão/ elemento de despesa; b) relatório detalhado por função de despesa; c) relatório detalhado por função/ subfunção de despesa; d) relatório detalhado por elemento de despesa; e) relatório detalhado até o último nível da natureza da receita.
Controle Interno	- relatório conclusivo do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, que acompanha as contas do prefeito contendo, basicamente, os seguintes elementos: - I - o montante dos recursos aplicados na execução de cada um dos programas incluídos na programação anual; - II - a execução da programação financeira de desembolso, o seu comportamento em relação à previsão bem como, se for o caso, as razões determinantes do déficit financeiro; - III - as providências tomadas para eliminar as sonegações e racionalizar a arrecadação, com indicação dos resultados obtidos; - IV - as medidas adotadas para assegurar a boa gestão dos recursos públicos; - V - os trabalhos desenvolvidos com relação à contabilidade de custos e às avaliações da produtividade dos serviços públicos, bem como os resultados alcançados. - VI - informações que atendam ao disposto nos artigos 59, 71 e 72, da Lei Complementar Federal nº. 101/00.
Limites Legais: Subsídios	- fichas financeiras do Prefeito e do Vice-Prefeito; - instrumento normativo fixador dos subsídios do Prefeito e do Vice-Prefeito;
Limites Legais: LRF	- demonstrativo segregando a receita de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre a remuneração paga aos servidores públicos, identificado por Poder;
Limites Constitucionais: Educação	- demonstrativo contábil e resumos mensais, por evento, das folhas de pagamento dos profissionais do magistério em efetivo exercício de suas atividades na educação infantil e no ensino fundamental, incluindo aqueles cedidos ao município por outras esferas de governo, evidenciando os valores empenhados, liquidados e pagos; - demonstrativo contábil mensal das obrigações patronais incidentes sobre a folha de pagamento dos profissionais do magistério em efetivo exercício de suas atividades na educação infantil e no ensino fundamental, evidenciando a natureza e os valores empenhados, liquidados e pagos.
Fonte: Elaborado pela autora. Adaptação dos artigos 127 e 128 do Regimento Interno do TCEES (Resolução nº. 182/2002).	

2.3.3 Da apreciação das Prestações de Contas

A apreciação das prestações de contas apresentadas pelos prefeitos municipais é realizada pelos Conselheiros que compõem o Plenário dos Tribunais de Contas e o julgamento é efetuado pelas Câmaras Municipais (Constituição Federal, 1988).

O processo que se forma para subsidiar a decisão do Pleno é constituído pelas demonstrações contábeis apresentadas pelos municípios, por relatórios de auditoria, por análise realizada pelo corpo técnico de auditores de controle externo, por parecer elaborado pelos procuradores do Ministério Público de Contas junto ao Tribunal e pelo voto do conselheiro relator da prestação de contas, (TCEES, 2002).

Fase posterior à instrução processual realizada pela área técnica do TCEES, a análise desta documentação é apresentada, por meio de um voto, pelo conselheiro relator aos demais conselheiros que compõem o Plenário do Tribunal de Contas do Espírito Santo em sessão pública ordinária, e estes realizam a apreciação das prestações de contas dos setenta e oito prefeitos do Estado (TCEES, 2002).

De acordo com a Lei Orgânica da Corte de Fiscalização do Espírito Santo, as prestações de contas podem ser julgadas como:

REGULARES, quando expressarem a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

REGULARES COM RESSALVA, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falha de natureza formal, ou ainda a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico que não seja de natureza grave a que não represente injustificado dano ao erário; e,

IRREGULARES, quando comprovada grave infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; injustificado dano ao erário, decorrente de ato ilegal, ilegítimo, ímprobo ou antieconômico, e desfalque, desvio de dinheiros, bens ou valores públicos. (Lei Complementar Estadual Nº 32/93, art. 59)

Ressalta-se, entretanto que as análises realizadas e apresentadas no processo pelo corpo técnico e pelos procuradores do Ministério Público Especial de Contas constituem apenas subsídio para formação de opinião dos membros do Plenário, e seus resultados não são vinculativos.

Para garantir o princípio constitucional da ampla defesa, das decisões proferidas pelo Tribunal de Contas cabem recursos, que são analisados novamente pelo colegiado, podendo a sua decisão inicial ser mantida ou reformada.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

3.1 COLETA DE DADOS

O objetivo desta pesquisa foi identificar os determinantes para a rejeição das prestações de contas anual realizada pelos prefeitos municipais ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

Para tanto, o resultado desta apreciação de todos os 78 (setenta e oito) municípios capixabas foi buscado na página eletrônica do Tribunal de Contas do Estado, no link Atos do Plenário, pesquisando por nome do ente: prefeitura municipal de {município}, referente às contas dos exercícios de 2000 a 2010. Não foi levada em consideração a data da apreciação, mas sim o exercício de competência das contas prestadas.

Limitou-se este estudo ao conteúdo dos resultados das análises externadas em pareceres prévios das prestações de contas dos prefeitos municipais, que servem de auxílio para as Câmaras Municipais julgarem a prestação de contas de seus respectivos prefeitos, ou seja, das contas de governo.

Não foi analisado nesta pesquisa o resultado da apreciação das contas prestadas pelo Governador do Estado, o julgamento dos demais ordenadores de despesas, externados em acórdãos, nem tampouco o resultado do julgamento de registro de atos de pessoal e aposentadorias, e de pareceres em consulta.

O ano inicial (2000) da amostra foi escolhido devido a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, todos os exercícios seguintes estão sob a égide da mesma legislação.

E o exercício findo da pesquisa foi selecionado devido ao lapso temporal existente entre o exercício financeiro das contas prestadas e a efetiva apreciação por parte do plenário do Tribunal de Contas.

Posteriormente a uma alteração realizada na Constituição Estadual realizada em dezembro de 2011, o prazo máximo estabelecido para que o Tribunal aprecie as contas dos prefeitos, passou a ser de vinte quatro meses a contar do seu completo recebimento, mas este prazo anteriormente era de doze meses (Constituição Estadual, 1989).

O prazo médio entre a data de entrada das prestações de contas no Tribunal de Contas e a data do último julgamento, foi de 677 dias. A prestação de contas que foi apreciada mais rapidamente levou 75 dias (2,5 meses) e a que mais demorou totalizou 3.487 dias (9,7 anos).

Até a data de corte desta pesquisa, que ocorreu em 31 de julho de 2014, encontravam-se pendentes de apreciação as contas dos municípios de: Atílio Vivacqua (exercícios de 2009 e 2010), Barra de São Francisco (2010), Cachoeiro de Itapemirim (2010), Fundão (2010), Guaçuí (2009), Presidente Kennedy (2010) e Serra (2008, 2010). O município de Governador Lindemberg foi instalado em 2001, não tendo portanto, prestação de contas referente ao exercício de 2000.

Para encontrar o resultado da apreciação das contas prestadas pelos prefeitos municipais, este estudo analisou os 1.521 pareceres prévios que foram emitidos pelo Plenário do TCEES no período de 01 de janeiro de 2001 a 31 de julho

de 2014. Iniciou-se a busca dos pareceres prévios em janeiro de 2001, pois é a partir deste exercício que as contas do exercício de 2000 passaram a ser apreciadas pelo Plenário do TCEES.

Inicialmente, 157 pareceres prévios não foram objeto deste estudo, pois se referiam a pronunciamentos do colegiado referentes às contas dos exercícios da competência de 1996 a 1999 e 2011 e 2012, conforme se verifica na tabela 03:

TABELA 03 - QUANTIDADE DE APRECIÇÕES REALIZADAS PELO PLENÁRIO DO TCEES POR ANO

ANO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS	APRECIÇÕES REALIZADAS PELO PLENÁRIO POR ANO								TOTAL POR ANO
	2001-2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
1996	3		1			1			5
1997	4								4
1998	15						1		16
1999	90								90
2000	181	2	1						184
2001	119	1	3						123
2002	135	6	3						144
2003	158	6	9	2			1		176
2004	118	7	3	5	5		1		139
2005	102	26	16	5	4		12		165
2006	9	71	2	6	12	3	0		103
2007	0	18	62	3	3	4	1		91
2008	0		21	56	2	3	4		86
2009	0			24	49	4	4	1	82
2010	0				4	33	33	1	71
2011	0					1	15	23	39
2012	0						1	2	3
TOTAL:	934	137	121	101	79	49	73	27	1521

Fonte: Pareceres do Tribunal de Contas. Elaborada pela autora.

Desta forma restaram 1.364 pareceres prévios que foram emitidos pelo Plenário do TCEES no período de 2001 a 31 de julho de 2014, que se referiam a contas dos prefeitos referentes aos exercícios de 2000 a 2010, portanto objeto desta pesquisa.

Em muitos casos, existiam mais de um parecer para cada município/ano, devido ao fato do prefeito ter interposto recursos de reconsideração e/ou de revisão

ao primeiro julgamento. Esta pesquisa tabulou o resultado contido na última apreciação, descartando as informações contidas no(s) parecer(es) anterior(es).

Desta forma, esta pesquisa totalizou uma amostra de 848 pareceres prévios. Inicialmente seriam 858 pronunciamentos, pois são 11 anos de prestação de contas de 78 municípios, entretanto existiam 9 contas pendentes de julgamento e 1 município foi instalado no exercício de 2001.

O resultado da apreciação das contas prestadas pelos prefeitos ao Tribunal de Contas foi disposto numa variável *dummy*, denominada de **resul_tce**, e teve como resultado 0= aprovação e 1=rejeição, para isso, os dados foram assim agrupados da seguinte forma:

Descrição	Resultado da Apreciação do TCEES	Número de Ocorrências	Percentual
Aprovadas	Aprovação	616	72,6%
	Aprovação. Recomendação		
	Aprovação. Determinação		
	Aprovação com ressalva		
	Aprovação com ressalva. Determinação		
	Aprovação com ressalva. Recomendação		
	Aprovação. Tomadas de Contas		
	Aprovação. Rejeição.		
	Contas Iliquídáveis		
Rejeitadas	Rejeição	232	27,4%
	Rejeição. Recomendação		
	Rejeição. Determinação		
Total		848	100,00%

Quadro 01- Descrição do agrupamento dos resultados das apreciações do TCEES

Os motivos ensejadores das rejeições, ressalvas, recomendações e determinações do plenário totalizaram 2.131 irregularidades. Destas 61% referiam-se a inconsistências e/ou irregularidades de natureza contábil, orçamentária, financeira ou patrimonial, 15% tratava-se de descumprimentos de limites constitucionais ou legais (saúde, educação, lei de responsabilidade fiscal ou repasse ao legislativo) e 24% retratavam irregularidades de atos de gestão relativos a licitações, pessoal e previdência.

TABELA 04 – MOTIVOS ENSEJADORES DAS REJEIÇÕES, RESSALVAS, RECOMENDAÇÕES E DETERMINAÇÕES EMITIDOS NOS PARECERES DOS EXERCÍCIOS DE 2000 A 2010

DESCUMPRIMENTOS	2001-2007	2008-2014	TOTAL	%
Informações Contábeis	217	557	774	
Informações Patrimoniais	47	57	104	
Informações Financeiras	169	142	311	
Informações Orçamentárias	39	77	116	
Sub- Total	472	833	1305	61%
Limite do Legislativo	8	12	20	
Limite dos Subsídios de Agentes Políticos	12	8	20	
Lei de Responsabilidade Fiscal	94	73	167	
Limites de Educação	36	63	99	
Limites de Saúde	5	8	13	
Sub- Total	155	164	319	15%
Sistema de Controle Interno	16	9	25	
Licitações	299	75	374	
Pessoal	53	27	80	
Previdência	14	14	28	
Sub- Total	382	125	507	24%
TOTAL GERAL:	1009	1122	2131	100%
Fonte: Pareceres Prévios dos exercícios de 2000 a 2010 apreciados pelo colegiado no período de 2001 a 2014. Elaborada pela autora.				

Para tentar explicar os determinantes da rejeição do Tribunal de Contas sobre as contas dos prefeitos municipais, este estudo buscou informações sobre a estrutura administrativa dos setores de contabilidade, sobre o caráter político das apreciações, sobre a competição política, as características do gestor, a gestão orçamentária e o tamanho do município.

Os dados referentes à **estrutura administrativa** do setor de contabilidade dos municípios foram coletados por meio de questionário encaminhado aos 78 (setenta e oito) municípios do Estado, solicitando as informações segregadas por exercício financeiro.

Este pedido de informações foi remetido através dos Correios, em setembro de 2011 e reenviado nos meses de março de 2012 e outubro de 2012. Também foi entregue pessoalmente, aos profissionais da contabilidade presentes no treinamento da empresa de software E&L Produções de Software Ltda, realizado em Domingos Martins, nos dias 06 e 07 de fevereiro de 2013, evento que contou com a presença

de mais de trezentos profissionais das áreas de contabilidade, tesouraria, patrimônio, almoxarifado e recursos humanos, e no IX Fórum de Administração Públicos, também realizado em Domingos Martins no período de 04 a 05 de setembro de 2013, que contou com aproximadamente oitocentos participantes.

Em março de 2012 também foi encaminhado petição aos Ministérios Públicos dos municípios em desfavor dos prefeitos municipais, visto que os mesmos estavam descumprindo os prazos da lei de acesso a informação, quando não responderam tempestivamente aos questionamentos. Algumas promotorias deram prazo de dez dias para que as informações fossem respondidas. Mesmo assim, nem todas as prefeituras municipais do Estado responderam ao questionário.

As informações solicitadas às prefeituras municipais, acerca da estrutura administrativa do seu departamento de contabilidade, foram: a nomenclatura do setor de contabilidade e secretaria que se encontra subordinado, nomenclatura utilizada para os cargos ocupados pelos profissionais da contabilidade, se os registros eram realizados de forma centralizada, as atividades desenvolvidas pelo setor, a quantidade de profissionais comissionados e efetivos, a quantidade de técnicos e de contadores a disposição do setor, as suas respectivas remunerações, se a contabilidade possuía assessoria, se contava com software de contabilidade integrado com outros setores da prefeitura, e quem elaborava as prestações de contas do balanço anual, SISTN, LRFWEB, SIOPS e SIOPE, além do ano de criação e efetiva implantação do sistema de controle interno.

Para mensurar a estrutura dos setores de contabilidade dos municípios, foram selecionadas três informações: número de contabilistas presentes no setor, utilização de software de contabilidade pública integrado aos demais setores administrativos do município e a presença de assessoria contábil contratada.

No tocante ao número de contabilistas (contadores e técnicos em contabilidade) presentes ao final de cada exercício nos departamentos de contabilidade, esta pesquisa obteve um retorno de 516 respostas, ou seja, um retorno de 60%.

As respostas encaminhadas pelos municípios, acerca da utilização de software de contabilidade integrado obteve retorno de 569 respostas, atingindo um percentual de 66%.

Foram obtidas 511 respostas dos municípios, acerca da presença de assessoria contábil nos departamentos de contabilidade no período de 2000 a 2010.

O **caráter político** das decisões do Plenário, ressaltado por Ott *et al.*(2011) neste estudo foi tratado através de três *proxies*: conselheiro relator do processo de prestação de contas, origem da sua nomeação para a vaga de conselheiro e se o partido do prefeito é o mesmo, daquele partido que o conselheiro era filiado antes de ser empossado para o cargo.

A informação do conselheiro relator de cada processo foi buscada nos pareceres prévios do último julgamento proferido pelo Plenário. Posteriormente, a origem da sua nomeação foi buscada no site do TCEES e classificada da seguinte forma:

Origem política	Vagas indicadas pela Assembleia Legislativa e pelo Governador do Estado
Origem Técnica	Vagas indicadas entre os Auditores substitutos de Conselheiros e entre os membros do Ministério Público de Contas, membros que precisam passar por concurso público para ingressarem nestas carreiras.

Quadro 02- Origem dos Conselheiros Relatores.

Posteriormente, a informação sobre a filiação política partidária dos conselheiros antes de tomarem assento no Plenário do Tribunal de Contas, foi baseada nas pesquisas históricas de Saquetto (2007) e em consultas aos sites do Tribunal de Contas e dos Partidos Políticos.

Cavalcante (2013) constatou que a ameaça eleitoral não exerce impacto relevante sobre o desempenho dos prefeitos, ademais, o estudo também não encontrou evidências de que municípios governados pelo Partido dos Trabalhadores possuem políticas públicas mais eficientes.

As informações sobre a **competição política no município** e sobre as **características pessoais do gestor** foram coletadas no site do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), sobre as eleições municipais de 1996, 2000, 2004 e 2008.

Para retratar a competição política local foram tabuladas as informações acerca da reeleição do prefeito, sobre o número de candidatos que concorreram a eleição, sobre o partido do prefeito e sua coligação.

No âmbito das características pessoais do gestor, foram coletadas as informações acerca da sua idade na data da posse como prefeito, seu grau de instrução e sexo. Estas informações não estavam disponíveis para os prefeitos do exercício de 2000, eleitos em 1996.

Por fim, foram coletados dados sobre a população, as receitas arrecadadas e despesas empenhadas dos municípios capixabas, no período de 2000 a 2010, no site da Secretaria do Tesouro Nacional, através do download do banco de dados das Finanças do Brasil (FINBRA), na opção “Estados e Municípios”.

Os municípios de Governador Lindenberg (2000), Bom Jesus do Norte (2000, 2001, 2003), Afonso Cláudio (2002), Barra de São Francisco (2004) e Agua Doce do

Norte, Águia Branca, Ecoporanga, Linhares e Mantenópolis, referente ao exercício de 2005, não constavam na base de dados da FINBRA.

3.2 DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS

Para tentar explicar os fatores determinantes da rejeição pelo Tribunal de Contas sobre as contas anuais prestadas pelos municípios capixabas i ($i=78$) em um ano t ($t=2000$ a 2010), tentou-se selecionar variáveis que pudessem capturar (1) estrutura administrativa da contabilidade, (2) caráter político da apreciação, (3) competição política do município, (4) características do gestor, (5) a gestão orçamentária e (6) tamanho, através do número de habitantes.

A variável dependente deste estudo **Resultado da Apreciação do TCES (resul_tce)** é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor igual a 0 (zero) para os municípios que tiveram suas contas aprovadas e 1(um) para aqueles que tiveram-nas rejeitadas.

Conforme demonstrado anteriormente, a prestação de contas apresentada pelos municípios é composta, em sua maioria, por informações contábeis (demonstrativos, balancetes, conciliações, inventários, etc) e as inconsistências ou impropriedades apresentadas nestas informações são os grandes motivos ensejadores das rejeições das prestações de contas anuais dos prefeitos capixabas.

Em busca realizada, não foram encontrados estudos sobre a estrutura da contabilidade, desta forma este trabalho supõe que prefeituras que possuam um departamento de contabilidade mais bem estruturado terão condições de apresentar demonstrativos contábeis com menos inconsistências, e por consequência, menos sujeitos a rejeição por parte do Tribunal de Contas.

Para tentar explicar a estrutura da contabilidade foram utilizadas 3 (três) *proxies*: número de profissionais de contabilidade (**num_prof_cont**), software integrado (**sof_int2**) e assessoria contábil (**ass2**).

O **número de profissionais de contabilidade (Num_prof_Cont_{it})** indica a quantidade de contadores e de técnicos em contabilidade que trabalhavam no setor de contabilidade da prefeitura no mês de dezembro de cada exercício.

Agora a variável **software integrado (Sof_int2_{it})** indica a utilização de software de contabilidade interligado com outros sistemas administrativos da prefeitura municipal, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0 (ZERO) para os municípios que não o utilizam, e 1 (UM) quando ele é utilizado. Foi atribuído o valor zero, aos municípios que não responderam ao questionário.

Para este estudo, sistema de contabilidade integrado significa dizer que o software de contabilidade está interligado a outros softwares de controles administrativos do ente recebendo lançamentos automáticos dos atos e fatos que são controlados por estes sistemas administrativos e que precisam ser registrados contabilmente. Foi pesquisada a integração com os sistemas de controle da arrecadação municipal, da dívida ativa, da folha de pagamento, de licitações, compras, contratos, estoques e patrimônio público.

Para medir a presença de assessoria contábil no município foi criada a variável assessoria (**Ass2_{it}**), que indica a contratação de assessoria contábil pelo município, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) para os municípios que não contrataram este serviço, e 1 (UM) para aqueles que são assistidos por uma empresa de assessoria contábil. Foi atribuído o valor zero, aos municípios que não responderam ao questionário.

Com vistas a mensurar o **caráter político** relatado por Ott *et al.* (2011) que também se revela uma determinante na aprovação ou rejeição das contas municipais, este estudo tentou capturar seus efeitos controlando os resultados através de três *proxies*: relator do processo (**drel_tc**), origem do relator (**orig_rel**) e pela comparação do partido político do prefeito com o partido político que o conselheiro relator das contas era filiado antes de ser conselheiro (**part_pref_cons**).

A variável **relator do processo (drel_tce_{it})** indica qual foi o conselheiro que relatou a prestação de contas do prefeito municipal, tendo sido criada uma variável binária (*dummy*) para cada um dos dezessete conselheiros relatores, que assume o valor de 1(UM) quando o relator da *dummy* é o relator da prestação de contas e 0 (ZERO) quando é relatado por outro conselheiro.

Agora a variável **origem do relator (orig_rel_{it})** indica a origem da nomeação do conselheiro relator das contas, e é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) quando o conselheiro teve sua origem através da indicação da Assembleia Legislativa ou do Governador do Estado e assume 1 (UM) quando teve origem nas vagas reservadas para o Ministério Público de Contas e para os auditores substitutos de conselheiros.

O **partido do prefeito e do conselheiro (part_pref_cons_{it})** indica se o prefeito é do mesmo partido político que o conselheiro relator de suas contas era filiado antes da sua nomeação ao cargo no TCEES, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) quando o prefeito não for do mesmo partido que do conselheiro, e 1 (UM) quando ele for do mesmo partido de quando o conselheiro era filiado, anteriormente a sua nomeação no TCEES.

Para determinar se o partido do prefeito era o mesmo, daquele partido que o conselheiro era filiado antes de ser empossado para o cargo, foram usadas as seguintes informações:

TABELA 05 – ATUAÇÃO POLÍTICA E FILIAÇÃO PARTIDÁRIA DOS CONSELHEIROS

Conselheiro	Cargo Político Ocupado	Partido
Valci José Ferreira de Souza	Vereador e Vice Prefeito Itapemirim 1972 a 1982 Deputado 1987-1990 Deputado 1991-1994	Arena/72 PMDB/82 PTB/88 PTB
Umberto Messias de Souza	Vereador 1977 a 1982 Prefeito Bom Jesus do Norte 1983 a 1988 Deputado Estadual 1991-1994	ARENA/76 PDS/80 PFL/82 PSDB/90
Marcos Miranda Madureira	Deputado Estadual 1991-1994	PDC PMDB/PDC/PFL
Dailson Larana	Deputado Estadual 1966	MDB/PMDB
Enivaldo Euzébio dos Anjos		PDT/PSD
José Antônio Almeida Pimentel	Deputado Estadual 1984 a 1985 e de 1993 a 1994	DEM (ex-PFL)
Sérgio Aboudib		DEM (ex-PFL)
Sérgio Borges	Deputado Estadual 1998 e 2013	PMDB
Rodrigo Chamoun	Prefeito Guarapari (2001-2002) Deputado Estadual 2007-2012	PSB
Fonte: Adaptado SAQUETO (2007), perfil dos conselheiros (TCEES)		

Segundo apontamentos de Ferraz (2011) existe mais corrupção nos municípios governados por prefeitos em segundo mandato, mesmo quando comparados com prefeitos em primeiro mandato que já estavam no poder em um mandato anterior. Além disso, a corrupção é menor onde existe a presença de juiz, imprensa local e onde o apoio político no Poder Legislativo é menor.

As variáveis presença de juiz e imprensa local não foram utilizadas como variáveis de controle nesta pesquisa devido a dificuldade de acesso a estas informações por exercício.

Agora a pesquisa de Cavalcante (2013) ao estudar se o “grau de competição nos pleitos municipais exerce influência sobre a atuação dos prefeitos”, constatou que a “ameaça eleitoral não exerce impacto relevante sobre o desempenho dos prefeitos” (CAVALCANTE, 2013, p. 1586), ademais, o estudo também não encontrou evidências de que municípios governados pelo Partido dos Trabalhadores possuem políticas públicas mais eficientes.

Ott *et al.* (2011) constatou que as siglas partidárias do Partido Socialista Brasileiro (PSB) e Partido dos Trabalhadores (PT) “influenciam negativamente na quantidade de apontamentos”, evidenciando que as prefeituras governadas por estes partidos, teriam menos irregularidades descritas nos relatórios de auditoria realizadas pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul.

Para captar os efeitos da **competição política** no município, foram utilizadas outras quatro *proxies*: quantidade de candidatos (**num_cand**), prefeito reeleito (**pref_reel**), partido do prefeito igual ao partido ou coligação do governador (**prefgovcol**) e partido de esquerda (**part_esq**), em que:

Quantidade de candidatos (Num_cand_{it}) é representada pela quantidade de candidatos que disputaram as eleições municipais para prefeito nos exercícios de 2000, 2004 e 2008.

Exercício da realização da Eleição	Exercícios contemplados no mandato
1992	1993, 1994, 1995 e 1996
1996	1997, 1998, 1999 e 2000

2000	2001, 2002, 2003 e 2004
2004	2005, 2006, 2007 e 2008
2008	2009, 2010, 2011 e 2012

Quadro 03 – Exercício da realização das eleições

Prefeito Reeleito (Pref_reel_{it}) indica se o prefeito do exercício da prestação de contas esta em um segundo mandato, é uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é reeleito, e 1 (UM) quando o prefeito foi reeleito;

Ressalva-se que os prefeitos responsáveis pela prestação de contas do exercício de 2000 foram eleitos no exercício no ano de 1996. Para ele ser considerado reeleito, o mesmo deveria ter sido eleito também em 1992. Entretanto, a possibilidade de reeleição do Chefe do Poder Executivo para mandatos subsequentes somente foi possibilitada a partir de uma emenda a constituição brasileira, aprovada no exercício de 1997. Desta forma, nenhum prefeito do exercício de 2000 foi reeleito.

Prefeito é do partido ou coligação do governador (Prefgovcol_{it}) indica se o prefeito é do partido ou da coligação que elegeu o governador do Estado, é uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é do mesmo partido ou coligação do governador e 1 (UM) quando o prefeito é do mesmo partido ou da coligação que elegeu o governador do Estado.

Partido de Esquerda (Part_esq_{it}) indica se o partido do prefeito é de esquerda, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é de um partido classificado como esquerda e 1 (UM) quando ele pertence aos partidos denominados de esquerda.

Para identificar os partidos de esquerda foi utilizada a classificação apresentada em Carreirão (2006) e Carvalho (2009), definindo como partidos de esquerda as seguintes legendas: PT, PDT, PPS, PCdoB, PSB, PV, PSTU, PCO e PMN.

Ott *et al.* (2010) observou que os municípios em que os prefeitos apresentam maior grau médio de instrução as irregularidades se apresentam em maior número:

A média de escolaridade dos prefeitos do grupo de municípios com maior número de irregularidades apontadas é de 5.82 enquanto que a dos prefeitos do grupo com menor média de incidências é de 5 anos.

Considerando o critério de quantificação do grau de instrução apresentado no item 3.4, pode-se inferir que nos municípios com **menos problemas** de inconsistências na gestão, em média, os prefeitos **teriam concluído o Ensino Médio (5)**. Por sua vez, os prefeitos dos municípios **com mais irregularidades** apontadas pelo TCE/RS, em média revela uma **escolaridade superior ao ensino médio**, próxima ao índice 6, **correspondente ao superior incompleto**.

Este estudo remete a uma reflexão, ou seja: “prefeitos com menor escolaridade podem estar cercado-se com assessores mais qualificados, enquanto que prefeitos com maior escolaridade, entendendo não ser necessária tal medida, acabam por cometer mais irregularidades em sua gestão”.

Contudo, este resultado é de certa forma surpreendente, pois se esperaria que em prefeituras, nas quais os prefeitos possuem maior escolaridade, houvesse menor número de irregularidades de gestão apontadas. (OTT *et al.*, 2010, p. 14)

Para retratar as **características do gestor** foram selecionadas as seguintes *proxies*: idade do prefeito na data da posse (**id_dt_posse**), sexo (**sexo**) e grau de instrução (**grauincompleto**), onde:

Idade na data da posse (Id_dt_posse_{it}) representa a idade do prefeito na data da posse, considerando a posse em primeiro de janeiro do ano subsequente ao da eleição;

Sexo_{it} é uma variável binária (dummy) que assume o valor 0 (ZERO) quando o sexo do prefeito é masculino e 1(UM) quando for feminino;

Grauincompleto it representa o grau de instrução que os prefeitos declararam ao Tribunal Regional Eleitoral (TRE/ES) no momento do registro da candidatura, sendo como: *somente lê e escreve ou que possuem ensino fundamental incompleto*, é uma variável binária (dummy) que assume o valor 0 (ZERO) para os demais graus de instrução e 1(UM) para aqueles prefeitos que possuem ensino fundamental incompleto ou que somente lê e escreve.

As informações pessoais e a coligação que o chefe do poder executivo concorreu nas eleições dos responsáveis pela prestação de contas do exercício de 2000 e que foram eleitos em 1996 não estão disponíveis nos sites do Tribunal Regional e Superior Eleitoral.

Também foi buscada esta informação junto a Ouvidoria destes tribunais, entretanto foi-nos informado que estas informações existem, entretanto não se encontravam digitalizadas. Os prefeitos que declararam a escolaridade informaram os seguintes dados:

Código	Grau Instrução declarada ao TRE	Quantidade de Observações	Grau Incompleto
1	Lê e escreve	4	1
2	Ensino fundamental incompleto	114	1
3	Ensino fundamental completo e ensino médio incompleto	84	0
4	Ensino médio completo e ensino superior incompleto	188	0
5	Superior completo	382	0
	Não declaradas - Vazias	86	0
TOTAL:		858	

Quadro 04 – Escolaridade dos prefeitos

Conforme evidências de Lopes *et al.* (2008) o indicador de gestão financeira pública denominado de *operacionalização de receitas e despesas total*, calculado como a razão de receita total sobre despesa total não foi significativo para prever os resultados da apreciação das contas dos prefeitos municipais.

Para evidenciar os resultados da **gestão orçamentária** neste trabalho é usado uma *proxy* de resultado orçamentário (ro_{it}), que foi apurado através do coeficiente de receita orçamentária arrecadada sobre despesa orçamentária empenhada, em cada exercício. O resultado esperado para se ter uma gestão equilibrada dos recursos públicos é que ele seja maior que um, ou seja, para cada R\$ 1,00 de receita, foi gasto menos de R\$ 1,00 de despesas.

Os resultados do estudo Ott *et al.* (2010) revelaram que os municípios com maior número de irregularidades apontadas pelo TCE/RS são aqueles com: **maior área geográfica, população, PIB e receita corrente líquida.**

Desta forma para controlar a dimensão tamanho do município, este estudo selecionou a *proxy* do logaritmo de população ($\ln pop_{it}$).

Conforme exposto no quadro abaixo, no período de onze anos objeto deste estudo, a maioria das contas dos prefeitos municipais foi aprovada (72,58%). Faltam dez informações dos municípios, referente aos municípios que ainda não tiveram suas contas apreciadas pelo TCEES, até o dia 31 de julho de 2014.

Variável dependente	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
resul_tce	Resultado da apreciação da prestação de contas	0- aprovação	615	72,58	848
		1- rejeição	233	27,48	

Quadro 05 – Descrição da Variável Dependente

No âmbito das variáveis independentes que demonstram a estrutura do departamento de contabilidade, pode-se observar que todas estão completas, pois foram tratadas como zero, as informações dos municípios que não responderam ao questionário.

No tocante ao número de profissionais de contabilidade presentes nos departamentos no encerramento de cada exercício, foram obtidas 516 respostas através dos questionários e 342 não responderam a esta pergunta do questionário. Dos municípios que responderam 30 deles, informaram que não possuíam contadores no município.

Estrutura do setor de contabilidade					
Variáveis independentes	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
Num_prof_Cont _{it}	Número de contabilistas no município	0 profissional	372	43,36	858
		1 profissional	138	16,08	
		2 profissionais	125	14,57	
		3 profissionais	78	9,09	
		4 profissionais	63	7,34	
		5 profissionais	22	2,56	
		6 profissionais	26	3,03	
		7 profissionais	3	0,35	
		8 profissionais	10	1,17	
		9 profissionais	1	0,12	
		10 profissionais	6	0,70	
		13 profissionais	1	0,12	
		16 profissionais	1	0,12	
		17 profissionais	1	0,12	
		20 profissionais	3	0,35	
		21 profissionais	3	0,35	
		22 profissionais	1	0,12	
		23 profissionais	1	0,12	
		24 profissionais	3	0,35	
Sof_int2 _{it}	Utilização de software de gestão integrada	0- não	739	86,13	858

Estrutura do setor de contabilidade					
Variáveis independentes	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
		1- sim	119	13,87	
Ass2_{it}	Contratação de assessoria contábil	0 - não	524	61,07	858
		1 - sim	334	38,93	

Quadro 06 – Descrição das Variáveis Independentes

As variáveis que tratam do caráter político da apreciação das contas possuem, especialmente, a que trata do relator do processo, mais informações que a variável dependente, pois mesmo sem haver o julgamento, já é público o conselheiro que irá relatar o processo de prestação de contas.

Dimensão: Caráter Político					
Variáveis independentes	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
drel_tce_{it}	Relator do processo de prestação de contas do prefeito	1 = Sérgio Aboudib	42	4,90	857
		2= Dailson Laranja	99	11,55	
		3=Domingos Taufner	15	1,75	
		4= Eduardo Perez	2	0,23	
		5=Elcy de Souza	114	13,30	
		6=Enivaldo dos Anjos	93	10,85	
		7= João Luiz Lovatti	16	1,87	
		8=Marcos Madureira	99	11,55	
		9= Márcia Jacoub	28	3,27	
		10=Marco Antônio	60	7,00	
		11= Mário Moreira	82	9,57	
		12=Antônio Pimentel	38	4,43	
		13=Sebastião Ranna	40	4,67	
		14=Rodrigo Chamoun	17	1,98	
		15=Sérgio Borges	1	0,12	
		16=Umberto Messias	108	12,60	
		17=Valci Ferreira de Souza	3	0,35	
orig_rel_{it}	Origem da nomeação do conselheiro relator	0- Política	582	67,91	857
		1- Técnica	275	32,09	

Dimensão: Caráter Político					
Variáveis independentes	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
part_pref_cons_it	Prefeito é do mesmo partido que o conselheiro relator	0- Não	753	87,86	857
		1- Sim	104	12,14	

Quadro 07 – Descrição das Variáveis Independentes

As informações das variáveis que tratam da competição política ocorrido nos municípios possuem um número menor de informações devido a ausência das mesmas nos sites dos Tribunais Eleitorais.

Dimensão: Competição Política					
Variáveis independentes	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
Num_cand_it	Número de candidatos que concorreram a eleição a prefeito	1 candidato	6	0,70	857
		2 candidatos	339	39,56	
		3 candidatos	259	30,22	
		4 candidatos	157	18,32	
		5 candidatos	70	8,17	
		6 candidatos	22	2,57	
		7 candidatos	3	0,35	
		9 candidatos	1	0,12	
Pref_reel_it	Prefeito reeleito	0 – não	557	72,24	771
		1- sim	214	27,76	
Prefgovcol_it	Prefeito pertence ao partido ou a coligação do governador	0 – não	489	63,75	767
		1- sim	278	36,25	
Part_esq_it	Prefeito pertence a partido de esquerda	0 – não	567	66,08	858
		1- sim	291	33,92	

Quadro 08 – Descrição das Variáveis Independentes

As variáveis que dimensionam as características pessoais do gestor obtiveram um número menor de observações, devido ao fato de que as informações pessoais

dos prefeitos eleitos em 1996 e ocupantes do cargo no primeiro ano desta pesquisa, exercício de 2000, não estavam disponíveis nos sites do TRE-ES e no TSE.

Dimensão: Característica do Gestor					
Variáveis independentes	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
Id_dt_posse _{it}	Idade do prefeito na data da posse	Discreta			780
Sexo _{it}	Sexo do prefeito	0-masculino 1-feminino	736 40	94,85 5,15	776
Grauincompleto _{it}	Grau instrução prefeito	0 – outros 1 - Lê e escreve e ensino fundamenta incompleto	654 118	84,72 15,58	772

Quadro 09 – Descrição das Variáveis Independentes

Para apuração do resultado orçamentário, faltaram informações na base de dados da FINBRA referente a dez municípios.

Dimensão: Gestão Orçamentária					
Variável independente	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
ro _{it}	Resultado Orçamentário	Contínua			846

Quadro 10 – Descrição das Variáveis Independentes

Também estão faltando dez observações da variável de população.

Dimensão: Controle					
Variável independentes	Descrição	Resposta	Frequência	%	Total
lnpop _{it}	Logaritmo da população	Contínua			846
Dano	Ano da prestação de contas	2000 a 2010			858

Quadro 11 – Descrição das Variáveis Independentes

3.2 REGRESSÃO LOGÍSTICA

Considerando que a variável dependente deste estudo é binária, a técnica utilizada para análise dos dados foi a regressão logística.

Para verificar a existência de relação entre o Resultado da Apreciação das contas (**Resul_tce_{it}**) dos prefeitos municipais e as variáveis explicativas que mensuram a estrutura administrativa do departamento de contabilidade, o caráter político das apreciações das contas, a competição política, as características do gestor, a gestão orçamentária, foi utilizada a seguinte equação:

$$\begin{aligned} \text{Resul_tce}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Num_Prof_Cont}_{it} + \beta_2 \text{Sof_int2}_{it} + \beta_3 \text{Ass2}_{it} + \beta_4 \text{Orig_rel}_{it} \\ & + \beta_5 \text{Part_pref_cons}_{it} + \beta_6 \text{Num_Cand}_{it} + \beta_7 \text{Pref_Reel}_{it} + \beta_8 \text{Prefgovcol}_{it} + \\ & \beta_9 \text{Part_esq}_{it} + \beta_{10} \text{ld_dt_posse}_{it} + \beta_{11} \text{Sexo}_{it} + \beta_{12} \text{Grauincompleto}_{it} + \beta_{13} \text{RO}_{it} + \beta_{14} \\ & \text{Inpop}_{it} + \sum_{j=1}^{17} (\alpha \text{ drel_tce}) + \sum_{j=1}^{11} (\alpha \text{ dano}) + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1)$$

Em que:

Resultado da apreciação do TCE (Resul_tce_{it}) é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor igual a 0 (ZERO) para os municípios que tiveram suas contas aprovadas e 1(UM) para aqueles que tiveram-nas rejeitadas

Número de profissionais de contabilidade (Num_prof_Cont_{it}) indica a quantidade de contadores e de técnicos em contabilidade que trabalhavam no setor de contabilidade da prefeitura no mês de dezembro de cada exercício;

Software Integrado (Sof_int2_{it}) indica a utilização de software de contabilidade interligado com outros sistemas administrativos da prefeitura

municipal, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0 (ZERO) para os municípios que não o utilizam, e 1 (UM) quando ele é utilizado. Foi atribuído o valor zero, aos municípios que não responderam ao questionário;

Assessoria Contábil (Ass2_{it}) indica a contratação de assessoria contábil pelo município, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) para os municípios que não contrataram este serviço, e 1 (UM) para aqueles que são assistidos por uma empresa de assessoria contábil. Foi atribuído o valor zero, aos municípios que não responderam ao questionário;

Relator do processo (drel_tce_{it}) indica qual foi o conselheiro que relatou a prestação de contas do prefeito municipal, tendo sido criada uma variável binária (*dummy*) para cada um dos dezessete conselheiros relatores, que assume o valor de 1(UM) quando o relator da dummy é o relator da prestação de contas e 0 (ZERO) quando é relatado por outro conselheiro;

Origem do relator (orig_rel_{it}) indica a origem da nomeação do conselheiro relator das contas, é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) quando o conselheiro teve sua origem através da indicação da Assembleia Legislativa ou do Governador do Estado e assume 1 (UM) quando teve origem nas vagas reservadas para o Ministério Público de Contas e nos auditores substitutos de conselheiros.

Partido do prefeito e do conselheiro (part_pref_cons_{it}) indica se o ex-partido político do conselheiro relator das contas, caso tenha, é o mesmo do prefeito, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) quando o prefeito não for do mesmo partido que do conselheiro, e 1 (UM) quando ele for do mesmo partido de quando o conselheiro era filiado, anteriormente a sua nomeação no TCEES.

Número de candidatos (Num_cand_{it}) é representado pela quantidade de candidatos que disputaram as eleições municipais para prefeito;

Prefeito Reeleito (Pref_reel_{it}) indica se o prefeito do exercício da prestação de contas esta em um segundo mandato, é uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é reeleito, e 1 (UM) quando o prefeito foi reeleito;

Prefeito é do mesmo partido ou coligação do governador (Prefgovcol_{it}) indica se o prefeito é do partido ou da coligação que elegeu o governador do Estado, é uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é do mesmo partido ou coligação do governador e 1 (UM) quando o prefeito é do mesmo partido ou da coligação que elegeu o governador do Estado.

Partido de esquerda (Part_esq_{it}) indica se o partido do prefeito é de esquerda, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é de um partido classificado como esquerda e 1 (UM) quando ele pertence aos partidos denominados de esquerda.

Idade do prefeito na data da posse (Id_dt_posse_{it}) representa a idade do prefeito na data da posse, considerando a posse em primeiro de janeiro do ano subsequente ao da eleição;

Sexo_{it} é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0(ZERO) quando o sexo do prefeito é masculino e 1(UM) quando for feminino;

Grau incompleto_{it} representa a escolaridade dos prefeitos, é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0 (ZERO) para os demais graus de instrução e 1(UM) para aqueles prefeitos que possuem ensino fundamental incompleto ou que somente lê e escreve.

Resultado Orçamentário (RO_{it}) apurado através do coeficiente de receita orçamentária arrecadada sobre despesa orçamentária empenhada, em cada exercício.

População ($Lnpop_{it}$) é o logaritmo do número de habitantes em cada município.

ε_{it} = termo de erro da regressão.

Com base neste modelo estatístico elaborado para identificar os determinantes para rejeição das contas dos prefeitos municipais, obteve-se os seguintes resultados, que foram apresentados no próximo capítulo.

Capítulo 4

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Neste tópico foram apresentadas as estatísticas descritivas da amostra, além dos resultados da regressão, que teve por objeto testar variáveis independentes na tentativa de explicar o comportamento das apreciações das contas dos prefeitos municipais realizadas pelo plenário do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

As variáveis independentes estão embasadas em informações e *proxies* que reflitam a estrutura administrativa, o caráter político da apreciação as contas, a competição política, as características do gestor, a gestão orçamentária e o tamanho do município no período de 2000 a 2010.

Na tabela 06, a seguir, foram detalhados os resultados da última apreciação das contas dos prefeitos municipais capixabas, no período de 2000 a 2010.

Observa-se que no período de 2005 a 2010, as contas aprovadas passaram a conter recomendações e determinações, e o número de aprovações com ressalvas aumentou, conseqüentemente o número de contas rejeitadas teve uma redução 22%.

TABELA 06 – RESULTADO DA APRECIAÇÃO DAS CONTAS ANUAIS

Descrição dos Resultados	2000-2004	2005-2010	Total
Aprovação	253	249	502
Aprovação. Recomendação	0	77	77
Aprovação. Determinação	0	4	4
Aprovação com ressalva	1	0	1
Aprovação com ressalva. Determinação	0	21	21
Aprovação com ressalva. Recomendação	0	3	3
Aprovação. Tomadas de Contas	0	1	1
Aprovação. Rejeição	4	1	5
Rejeição	130	91	221
Rejeição. Recomendação	0	9	9
Rejeição. Determinação	0	2	2

Descrição dos Resultados	2000-2004	2005-2010	Total
Contas Iliquidadáveis	1	1	2
Contas pendentes de julgamento	0	9	9
TOTAL:	389	468	857
Fonte: Parecer Prévio do TCEES. Elaborada pelo autor.			

Esse fato talvez possa ser explicado, por conta das orientações contidas na Instrução Normativa nº. 002 de 08 de fevereiro de 2008, editada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo que determinou que os resultados da apreciação dos atos de gestão não seriam mais incluídos no Parecer Prévio, sendo julgados em autos apartados.

4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO SETOR DE CONTABILIDADE

Uma das dimensões testada na regressão logística foi a estrutura administrativa do setor de contabilidade dos municípios capixabas. Conforme exposto anteriormente, estas informações foram coletadas por meio de questionário.

As análises descritivas destas informações foram realizadas segregando os municípios em pequeno, médio e grande porte. Desta forma, foi utilizada a classificação realizada por Nobre (2010) que segregou os municípios de pequeno porte aqueles com população até 30 mil habitantes, aqueles com população maior que 30 mil e menor que 100 mil habitantes, foram classificados como médio porte, e por fim, os que possuem mais de 100 mil habitantes, foram classificados como de grande porte.

Cinquenta e duas prefeituras deram retorno aos questionamentos realizados, mas nem todas as respostas vieram completas.

Pode se depreender das informações prestadas, que os setores de contabilidade das prefeituras municipais são denominados de *coordenação, departamento, divisão, gerência, subsecretaria ou superintendência de contabilidade*, e geralmente estão subordinadas a Secretaria de Finanças ou da Fazenda.

A nomenclatura do cargo ocupado por profissionais de contabilidade mais citadas na pesquisa foi: contador, analista em gestão pública, assessor contábil financeiro, diretor de contabilidade, gerente de contabilidade, técnico em contabilidade e auxiliar de contabilidade.

Treze destas contabilidades, que responderam ao questionário, funcionam de forma descentralizada, sendo realizados registros em outros setores, tais como: Secretaria Municipal de Saúde e de Assistência Social e seus respectivos fundos contábeis.

No que diz respeito a quantidade de servidores lotados nos setores de contabilidade, tendo como referência o mês de dezembro de cada exercício, denota-se que os municípios de grande porte, em média possuem quase o triplo de servidores, em comparação com os municípios de pequeno porte. Esta posição esta na tabela abaixo:

TABELA 07 – NÚMERO MÉDIO DE SERVIDORES ATUANDO NA CONTABILIDADE DAS PREFEITURAS MUNICIPAIS

Média do Número de Servidores Efetivos e Comissionados					
Exercício	Pequeno Porte	Médio Porte	Grande Porte	Geral	número de observações
2000	3,76	7,50	12,20	5,20	45
2001	3,94	7,33	12,80	5,34	46
2002	4,03	7,33	12,80	5,41	46
2003	4,17	7,00	12,20	5,48	46
2004	4,23	7,28	12,20	5,56	46
2005	4,62	6,50	11,83	5,78	47
2006	4,40	6,83	12,50	5,74	47
2007	4,64	6,71	12,50	5,95	47

Média do Número de Servidores Efetivos e Comissionados					
Exercício	Pequeno Porte	Médio Porte	Grande Porte	Geral	número de observações
2008	4,51	7,14	14,00	6,08	48
2009	4,60	6,28	14,30	6,06	48
2010	4,80	6,50	14,30	6,24	49
Média Geral:	4,34	6,95	12,88	5,71	

Fonte: Questionário aplicado nos municípios capixabas. Elaborada pela autora.

Agora, o número médio de profissionais de contabilidade, considerando contadores e técnicos em contabilidade, manteve-se estável no período estudado, conforme se observa na tabela a seguir:

TABELA 08 – NÚMERO MÉDIO DE PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE ATUANTES NAS PREFEITURAS MUNICIPAIS

Média do Número de Profissionais da Contabilidade						
Exercício	Pequeno Porte	Médio Porte	Grande Porte	Geral	número de observações	N. de Profissionais
2000	2,18	2,00	7,60	2,77	44	122
2001	2,36	1,83	9,25	2,93	43	126
2002	2,48	2,33	9,25	3,09	43	133
2003	2,59	2,28	8,50	3,09	43	133
2004	2,63	2,43	8,25	3,11	43	134
2005	2,70	2,66	6,40	3,11	45	140
2006	2,64	3,33	6,20	3,13	45	141
2007	2,72	3,43	5,83	3,23	46	149
2008	2,79	3,71	7,00	3,46	47	163
2009	2,88	3,71	7,16	3,55	47	167
2010	2,79	3,63	7,00	3,45	48	166
Média Geral:	2,61	2,85	7,49	3,17		

Fonte: Questionário aplicado nos municípios capixabas. Elaborada pela autora.

Constatou-se que a remuneração dos contadores atuantes nos poderes executivos municipais, no período de 2000 a 2010, está na média de R\$ 2.405,15. Entretanto, pode-se verificar que o poder de compra dos salários foi reduzido em 15% com relação ao exercício de 2000, e em relação ao salário mínimo teve uma redução de 47%. Estas remunerações tiveram seus valores originais atualizados no período de dezembro do respectivo exercício até 12/2014, pelo IGPM (FGV).

TABELA 09 – REMUNERAÇÃO MÉDIA DOS CONTADORES ATUANTES NAS PREFEITURAS MUNICIPAIS

Remuneração Média dos Contadores						
Exercício	Pequeno Porte	Médio Porte	Grande Porte	Geral	Nº Observ.	Correspondente em Salários Mínimos da Época
2000	2.624,04	2.213,62	3.631,97	2.789,37	28	7,04
2001	3.007,68	2.567,80	3.509,79	3.033,58	29	5,91
2002	2.257,79	2.134,81	3.020,38	2.364,92	31	5,53
2003	2.212,95	1.983,28	2.709,03	2.254,58	32	4,92
2004	2.082,88	1.806,84	2.572,78	2.114,33	34	4,79
2005	2.363,71	1.510,90	2.701,75	2.288,01	34	4,58
2006	2.318,45	2.083,24	2.864,89	2.361,68	36	4,19
2007	2.356,27	2.011,38	2.363,36	2.752,23	36	4,10
2008	2.222,59	2.198,92	2.537,99	2.259,06	40	4,02
2009	2.405,83	2.228,03	2.686,92	2.420,24	43	3,78
2010	2.409,25	2.191,41	2.502,98	2.387,38	44	3,75
Média Geral:	2.375,70	2.071,25	2.853,39	2.405,15	387	4,66
Nº. Observ.	278	52	57	387		

Fonte: Questionário aplicado nos municípios capixabas. Elaborada pela autora.

Já a remuneração dos técnicos em contabilidade, no mesmo período, estava na média de R\$ 1.538,47. A remuneração destes profissionais em relação ao exercício de 2000 foi reduzida em 21%, e com relação ao correspondente em salários mínimos, teve uma queda de 51%. As perdas salariais dos técnicos em contabilidade foram superiores a aquelas sofridas pelos salários dos contadores.

Constatou-se com base nos dados apresentados, que a média da remuneração destes técnicos é maior nos municípios de pequeno porte, do que nos municípios maiores.

TABELA 10 – REMUNERAÇÃO MÉDIA DOS TÉCNICOS EM CONTABILIDADE ATUANTES NAS PREFEITURAS MUNICIPAIS

Média da Remuneração dos Técnicos em Contabilidade						
Exercício	Pequeno Porte	Médio Porte	Grande Porte	Geral	Nº Observ.	Correspondente em Salários Mínimos da Época
2000	1.933,77	1.992,96	1.183,14	1.833,93	37	4,63
2001	2.138,40	2.155,90	1.285,75	2.024,59	37	3,95
2002	1.615,74	1.783,67	1.111,84	1.561,26	37	3,65
2003	1.562,76	1.588,46	1.029,58	1.495,31	38	3,27

Média da Remuneração dos Técnicos em Contabilidade						
Exercício	Pequeno Porte	Médio Porte	Grande Porte	Geral	Nº Observ.	Correspondente em Salários Mínimos da Época
2004	1.476,47	1.449,51	1.091,27	1.421,50	37	3,22
2005	1.471,35	1.440,60	1.194,75	1.429,52	36	2,86
2006	1.417,54	1.510,94	1.308,82	1.412,68	35	2,51
2007	1.444,96	1.452,43	1.269,88	1.421,47	36	2,47
2008	1.417,89	1.324,03	1.173,02	1.370,85	36	2,44
2009	1.553,87	1.397,54	1.239,80	1.488,54	36	2,33
2010	1.518,20	1.366,66	1.160,66	1.443,28	36	2,27
Média Geral:	1.604,94	1.520,63	1.186,23	1.538,47	401	3,06
Nº. Observ.	303	43	55	401		

Fonte: Questionário aplicado nos municípios capixabas. Elaborada pela autora.

Com base nas informações prestadas, foi constatado que os municípios de pequeno porte, que possuem, em média o menor número de profissionais de contabilidade, são os que mais utilizam os serviços de assessoramento contábil:

TABELA 11 – CONTRATAÇÃO DE ASSESSORIA CONTÁBIL PELAS PREFEITURAS MUNICIPAIS

Contratação de Assessoria Contábil				
Exercício	Pequeno	Médio	Grande	número de observações
2000	11	2	1	14
2001	16	4	0	20
2002	18	5	0	23
2003	19	5	0	24
2004	20	5	1	26
2005	23	4	2	29
2006	26	5	2	33
2007	28	6	2	36
2008	30	5	2	37
2009	28	4	3	35
2010	28	4	3	35

Fonte: Questionário aplicado nos municípios capixabas. Elaborada pela autora.

Também foi perguntado aos municípios, se o sistema de contabilidade utilizado por eles era integrado com outros sistemas informatizados de outros setores da Prefeitura, com vistas a reduzir o retrabalho, diminuindo desta forma a quantidade de inconsistências nas informações geradas pelo setor de contabilidade.

Observou-se que até o exercício de 2006 a utilização de softwares integrados pelas prefeituras municipais era pequena, menor que 20%, aumentado gradativamente e chegando a 50% de utilização no exercício de 2010. Veja na tabela a seguir:

TABELA 12 – UTILIZAÇÃO DE SOFTWARE DE CONTABILIDADE PÚBLICA INTEGRADO A OUTROS SOFTWARES DE CONTROLES ADMINISTRATIVOS

Software de Gestão Integrada				
Exercício	Não	Sim	número de observações	Integrado com os setores de:
2000	44	3	47	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações e compras
2001	46	3	49	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações e compras
2002	45	4	49	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações e compras
2003	44	5	49	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações e compras
2004	45	5	50	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações e compras
2005	44	6	50	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações, compras, contratos, estoques e patrimônio
2006	41	9	50	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações, compras, contratos, estoques e patrimônio
2007	37	13	50	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações, compras, contratos, estoques e patrimônio
2008	33	18	51	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações, compras, contratos, estoques e patrimônio
2009	29	22	51	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações, compras, contratos, estoques e patrimônio

Software de Gestão Integrada				
Exercício	Não	Sim	número de observações	Integrado com os setores de:
2010	25	26	51	arrecadação, dívida ativa, folha de pagamento, licitações, compras, contratos, estoques e patrimônio

Fonte: Questionário aplicado nos municípios capixabas. Elaborada pela autora.

É interessante destacar neste ponto, que das 518 observações acerca de qual a empresa de software contratada pela municipalidade pelo período de 2000 a 2010, existe destaque para uma empresa, que sozinha representou 70% dos softwares instalados, outras seis empresas possuíam outros 26% das respostas e outras seis possuíam o restante (4%).

Também foi arguido aos municípios, sobre quem era responsável pela elaboração das principais prestações de contas que o Poder Executivo Municipal tem competência e obrigação legal de realizar. Constatou-se que mais da metade destas prestações de contas, no período de 2000 a 2010, foi elaborada pela própria prefeitura, através de diversas secretarias, conforme se depreende na tabela a seguir:

TABELA 13 – FORMA DE ELABORAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DAS PREFEITURAS MUNICIPAIS NO PERÍODO DE 2000-2010

Gestão	Responsável pela Elaboração	Tipo de Prestação de Contas						
		PCA	SISTN	LRFWEB	SIOPS	SIOPE	TOTAL	%
Terceirizada	Empresa de assessoria	87	115	83	119	89	493	25%
	Empresa de software	15	0	3	11	6	35	2%
	sub-total	102	115	86	130	95	528	27%
Própria	Setor de contabilidade	342	304	191	260	131	1228	61%
	Secretaria de Finanças	11	11	7	11	6	46	2%
	Secretaria de Saúde				35	0	35	2%
	Secretaria de Educação					21	21	1%
	sub-total	353	315	198	306	158	1330	66%

Gestão	Responsável pela Elaboração	Tipo de Prestação de Contas						
		PCA	SISTN	LRFWEB	SIOPS	SIOPE	TOTAL	%
Compartilhada	Setor de contabilidade e de empresa assessoria	12	13	10	19	14	68	3%
	Setor de contabilidade e de empresa software	20	20	3	3	3	49	2%
	Empresa de software e Secretaria de Planejamento			7	0	6	13	1%
	Empresa de software e Secretaria de Saúde				11	0	11	1%
	sub-total	32	33	20	33	23	141	7%
TOTAL:		487	463	304	469	276	1999	100%

Fonte: Questionário aplicado nos municípios capixabas. Elaborada pela autora.

No que tange aos controles internos, constatou-se que até o exercício de 2010, somente seis prefeituras possuíam controles internos implantados. Ressalta-se que o pico existente no exercício de 2012 refere-se a obrigatoriedade imposta pelo Tribunal de Contas através da Resolução TCEES n. 227 de 25 de agosto de 2011.

TABELA 14 – IMPLANTAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS NO EXECUTIVO MUNICIPAL

Exercício	Lei de criação	Efetiva Implantação
1994	1	1
2007	1	0
2008	3	2
2009	2	1
2010	4	2
2011	6	3
2012	26	22
2013	2	5
Não possui	1	0
Em andamento	0	6
Total:	46	42

Fonte: Questionário aplicado nos municípios capixabas. Elaborada pela autora.

Diante destes dados, esta pesquisa pretendeu verificar se a existência do maior número de profissionais da contabilidade, a utilização de software integrado e a contratação de assessoria contábil pelos municípios, o que reduziria, em tese, o número de inconsistências contábeis apresentadas nos balanços gerais, podem ser determinantes para reduzir a probabilidade os prefeitos terem as suas contas rejeitadas perante o Tribunal de Contas do Estado.

4.2 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA AMOSTRA

Na tabela a seguir foram demonstradas as estatísticas descritivas das variáveis utilizadas nesta pesquisa. Denota-se que nem todas as variáveis possuem todas as observações completas.

TABELA 15- ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA AMOSTRA

Variáveis	Tamanho da Amostra	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
resul_tce	848	0,27	0,44	0	1
num_prof_cont	858	1,86	3,11	0	24
sof_int2	858	0,13	0,34	0	1
ass2	858	0,38	0,48	0	1
orig_rel	857	0,31	0,46	0	1
part_pref_cons	857	0,12	0,32	0	1
num_cand	857	3,03	1,12	1	9
pref_reel	771	0,27	0,44	0	1
prefgovcol	767	0,36	0,48	0	1
part_esq	858	0,33	0,47	0	1
id_dt_posse	780	50,83	9,3	29	77
sexo	776	0,05	0,22	0	1
grauincompleto	772	0,15	0,36	0	1
ro	846	1,01	0,09	0	1,65
lnpop	846	9,97	0,97		
dreltc1 a 17	857			0	1
Dano1 a 10	858			0	1

Onde,

Resultado TCE (Resul_tce_{it}) é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor igual a 0 (ZERO) para os municípios que tiveram suas contas aprovadas e 1(UM) para aqueles que tiveram-nas rejeitadas

Número de profissionais da contabilidade (Num_prof_Cont_{it}) indica a quantidade de contadores e de técnicos em contabilidade que trabalhavam no setor de contabilidade da prefeitura no mês de dezembro de cada exercício;

Software Integrado (Sof_int2_{it}) indica a utilização de software integrado na contabilidade, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0 (ZERO) para os municípios que não o utilizam, e 1 (UM) quando ele é utilizado. Foi atribuído o valor zero, aos municípios que não responderam ao questionário;

Assessoria contábil (Ass2_{it}) indica a contratação de assessoria contábil pelo município, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) para os municípios que não contrataram este serviço, e 1 (UM) para os que contrataram.

Relator do processo (drel_tce_{it}) indica qual foi o conselheiro que relatou a prestação de contas do prefeito municipal, tendo sido criada uma variável binária (*dummy*) para cada um dos dezessete conselheiros relatores, que assume o valor de 1(UM) quando o relator da *dummy* é o relator da prestação de contas e 0 (ZERO) quando é relatado por outro conselheiro;

Origem do relator (orig_rel_{it}) indica a origem da nomeação do conselheiro relator das contas, é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) quando o conselheiro teve sua origem através da indicação política e 1 (UM) quando teve origem técnica

Partido do prefeito e do conselheiro (part_pref_cons_{it}) indica se o ex-partido político do conselheiro relator das contas, caso tenha, é o mesmo do prefeito, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) quando o prefeito não for do mesmo partido que do conselheiro, e 1 (UM) quando ele for do mesmo partido de quando o conselheiro era filiado, anteriormente a sua nomeação no TCEES.

Número de candidatos (Num_cand_{it}) é representado pela quantidade de candidatos que disputaram as eleições municipais para prefeito;

Prefeito Reeleito (Pref_reel_{it}) indica se o prefeito do exercício da prestação de contas esta em um segundo mandato, é uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é reeleito, e 1 (UM) quando o prefeito foi reeleito;

Prefeito do partido ou coligação do governador (Prefgovcol_{it}) indica se o prefeito é do partido ou da coligação que elegeu o governador do Estado, é uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é do mesmo partido ou coligação do governador e 1 (UM) quando o prefeito é do mesmo partido ou da coligação que elegeu o governador do Estado.

Partido de esquerda (Part_esq_{it}) indica se o partido do prefeito é de esquerda, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é de um partido classificado como esquerda e 1 (UM) quando ele pertence aos partidos denominados de esquerda.

Idade na posse (Id_dt_posse_{it}) representa a idade do prefeito na data da posse , considerando a posse em primeiro de janeiro do ano subsequente ao da eleição;

Sexo_{it} é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0(ZERO) quando o sexo do prefeito é masculino e 1(UM) quando for feminino;

Grau de Instrução (Grauincompleto_{it}) representa a escolaridade dos prefeitos. é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0 (ZERO) para os demais graus de instrução e 1(UM) para aqueles prefeitos que possuem ensino fundamental incompleto ou que somente lê e escreve.

Resultado orçamentário (RO_{it}) resultado orçamentário apurado através do coeficiente de receita orçamentária arrecadada sobre despesa orçamentária empenhada, em cada exercício.

População (Lnpop_{it})logarítmo do número de habitantes em cada município.

ε_{it} = termo de erro da regressão.

4.3 RESULTADOS DA REGRESSÃO LOGÍSTICA

Na tabela 16, a seguir, foram detalhados os resultados da regressão logística para o resultado da apreciação das contas dos prefeitos municipais (**resul_tce**).

TABELA 16 – REGRESSÃO LOGÍSTICA PARA RESULTADO DA APRECIACÃO DAS CONTAS DOS PREFEITOS MUNICIPAIS (RESUL_TCE)

$$\text{Resul_tce}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Num_Prof_Cont}_{it} + \beta_2 \text{Sof_int2}_{it} + \beta_3 \text{Ass2}_{it} + \beta_4 \text{Orig_rel}_{it} + \beta_5 \text{Part_pref_cons}_{it} + \beta_6 \text{Num_Cand}_{it} + \beta_7 \text{Pref_Reel}_{it} + \beta_8 \text{Prefgovcol}_{it} + \beta_9 \text{Part_esq}_{it} + \beta_{10} \text{Id_dt_posse}_{it} + \beta_{11} \text{Sexo}_{it} + \beta_{12} \text{Grauincompleto}_{it} + \beta_{13} \text{RO}_{it} + \beta_{14} \text{Inpop}_{it} + \sum_{j=1}^{17} (\alpha \text{ drel_tce}) + \sum_{j=1}^{11} (\alpha \text{ dano}) + \varepsilon_{it}$$

Variável dependente: Resul_tce_{it}, variável binária (dummy) para medir resultado da apreciação das contas realizado pelo Tribunal de Contas, podendo ser pela aprovação, ZERO, ou pela rejeição (UM).

Total de Observações: 734

Variáveis	Log(Pop)	
	Coef. β	Prob.
num_prof_cont	-0,10	0,005 ***
sof_int2	0,46	0,145
ass2	-0,60	0,005 ***
orig_rel	-0,31	0,365
part_pref_cons	-0,30	0,342
num_cand	0,10	0,307
pref_reel	-0,24	0,270
prefgovcol	-0,00	0,996
part_esq	-0,38	0,098 *
id_dt_posse	0,22	0,052 *
Sexo	-0,74	0,165
grauincompleto	1,21	0,000 ***
RO	-4,06	0,002 ***
Inpop	0,32	0,007 ***
Drel_tce	Sim	-
dano	Sim	-

Pseudo $R^2 = 0,1966$

Prob>chi2 = 0,00

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

Onde,

Resultado TCE (Resul_tce_{it}) é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor igual a 0 (ZERO) para os municípios que tiveram suas contas aprovadas e 1(UM) para aqueles que tiveram-nas rejeitadas

Número de profissionais da contabilidade (Num_prof_Cont_{it}) indica a quantidade de contadores e de técnicos em contabilidade que trabalhavam no setor de contabilidade da prefeitura no mês de dezembro de cada exercício;

Software Integrado (Sof_int2_{it}) indica a utilização de software integrado na contabilidade, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0 (ZERO) para os municípios que não o utilizam, e 1 (UM) quando ele é utilizado. Foi atribuído o valor zero, aos municípios que não responderam ao questionário;

Assessoria contábil (Ass2_{it}) indica a contratação de assessoria contábil pelo município, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) para os municípios que não contrataram este serviço, e 1 (UM) para os que contrataram.

Relator do processo (drel_tce_{it}) indica qual foi o conselheiro que relatou a prestação de contas do prefeito municipal, tendo sido criada uma variável binária (*dummy*) para cada um dos dezessete conselheiros relatores, que assume o valor de 1(UM) quando o relator da *dummy* é o relator da prestação de contas e 0 (ZERO) quando é relatado por outro conselheiro;

Origem do relator (orig_rel_{it}) indica a origem da nomeação do conselheiro relator das contas, é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) quando o conselheiro teve sua origem através da indicação política e 1 (UM) quando teve origem técnica

Partido do prefeito e do conselheiro (part_pref_cons_{it}) indica se o ex-partido político do conselheiro relator das contas, caso tenha, é o mesmo do prefeito, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume o valor de 0 (ZERO) quando o prefeito não for do mesmo partido que do conselheiro, e 1 (UM) quando ele for do mesmo partido de quando o conselheiro era filiado, anteriormente a sua nomeação no TCEES.

Número de candidatos (Num_cand_{it}) é representado pela quantidade de candidatos que disputaram as eleições municipais para prefeito;

Prefeito Reeleito (Pref_reel_{it}) indica se o prefeito do exercício da prestação de contas esta em um segundo mandato, é uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é reeleito, e 1 (UM) quando o prefeito foi reeleito;

Prefeito do partido ou coligação do governador (Prefgovcol_{it}) indica se o prefeito é do partido ou da coligação que elegeu o governador do Estado, é uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é do mesmo partido ou coligação do governador e 1 (UM) quando o prefeito é do mesmo partido ou da coligação que elegeu o governador do Estado.

Partido de esquerda (Part_esq_{it}) indica se o partido do prefeito é de esquerda, sendo uma variável binária (*dummy*) que assume valor 0 (ZERO) quando o prefeito não é de um partido classificado como esquerda e 1 (UM) quando ele pertence aos partidos denominados de esquerda.

Idade na posse (Id_dt_posse_{it}) representa a idade do prefeito na data da posse, considerando a posse em primeiro de janeiro do ano subsequente ao da eleição;

Sexo_{it} é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0(ZERO) quando o sexo do prefeito é masculino e 1(UM) quando for feminino;

Grau de Instrução (Grauincompleto_{it}) representa a escolaridade dos prefeitos. é uma variável binária (*dummy*) que assume o valor 0 (ZERO) para os demais graus de instrução e 1(UM) para aqueles prefeitos que possuem ensino fundamental incompleto ou que somente lê e escreve.

Resultado orçamentário (RO_{it}) resultado orçamentário apurado através do coeficiente de receita orçamentária arrecadada sobre despesa orçamentária empenhada, em cada exercício.

População (Lnpop_{it}) logarítmo do número de habitantes em cada município.

ε_{it} = termo de erro da regressão.

Com base nos resultados da regressão constatou-se que as variáveis número de profissionais de contabilidade (**num_prof_cont**), assessoria contábil (**ass2**), grau de instrução (**grauincompleto**), resultado orçamentário (**ro**) e população (**lnpop**) são significativos a 1%.

A variável número de profissionais de contabilidade (**num_prof_cont**) presentes nas prefeituras, componente da dimensão **estrutura administrativa da contabilidade**, é estatisticamente significativa sugerindo que os municípios com maior quantitativo destes profissionais em seus quadros, possuem maiores probabilidade de terem suas contas aprovadas.

Da mesma forma, pode-se constatar que os municípios que possuem assessoria contábil, possuem maior probabilidade de terem suas contas aprovadas. Desta constatação sugere-se que o auxílio prestado pelos profissionais contratados, associado ao maior número de contabilistas do município, no modelo de gestão compartilhada, indica que a estrutura administrativa da contabilidade tende a aumentar a probabilidade do município ter suas contas aprovadas.

Não foram significativas as variáveis origem dos conselheiros (**orig_rel**) e partido do prefeito e partido do conselheiro relator (**part_pref_cons**) que mensuravam a dimensão do **controle político** do julgamento das contas, o que pode indicar que não existe ingerência política nas apreciações realizadas em plenário, ou que as métricas utilizadas não foram capazes de capturar tais resultados.

No âmbito das variáveis de **competição política**, nenhuma apresentou resultados significativos, a não ser a de partido de esquerda (**part_esq**) ao nível de

confiança de 90%, que sugeriria que os prefeitos filiados a partidos de esquerda teriam maior probabilidade de terem suas contas aprovadas.

Este resultado assemelha-se com a pesquisa de Cavalcante (2013) ao constatar que a ameaça eleitoral não exerce impacto relevante sobre o desempenho dos prefeitos, além disso, o estudo também não encontrou evidências de que municípios governados pelo Partido dos Trabalhadores possuem políticas públicas mais eficientes.

Entretanto este resultado diverge dos resultados de Ott *et al.*(2011), que constatou que a gestão dos prefeitos do PSB e PT teriam um número menor de apontamentos nos relatórios de auditoria, e por consequência teriam suas contas maior probabilidade de aprovação.

No que tange a variável indicativa de prefeito reeleito (***pref_reel***) ela não foi significativa. Desta maneira os resultados de Ferraz (2011) não se confirmaram, de que os prefeitos em segundo mandato, tem maior probabilidade de cometerem atos de corrupção.

A princípio este resultado não é contraditório, o que pode ter ocorrido é que as análises das prestações de contas não alcançaram os níveis de corrupção realizados no modelo de auditoria da Controladoria Geral da União, base do estudo de Ferraz.

As variáveis destinadas a medir as ***características do prefeito***, idade na data da posse (***id_dt_posse***) foi significativa, mas ao nível de 10%, o poderiam sugerir que os prefeitos com maiores idades teriam maior probabilidade de terem suas contas rejeitadas.

Já grau de instrução (**grauincompleto**) foi significativo a 1%, o que sugere que os prefeitos que “leem e escrevem” ou que possuem primeiro grau incompleto tem mais probabilidade de terem suas contas reprovadas.

Este resultado vai de encontro a conclusão de Ott *et al.*(2010), ao concluir que as irregularidades e deficiências de controle interno são maiores naqueles municípios em que o prefeito apresenta maior grau médio de instrução.

No que tange a gestão orçamentária, a variável do resultado orçamentário (**ro**) foi significativa a 1%, ou seja, quanto maiores forem os resultados apurados, maior a probabilidade do município ter suas contas aprovadas.

Este resultado também era esperado considerando que este índice reflete uma premissa de equilíbrio fiscal, estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O trabalho de Lopes *et al.* (2008) também apontou que o indicador da proporção de gastos correntes sobre as receitas auferidas poderia se um indicador para prever o resultado da apreciação das contas em aprovação ou rejeição.

Também foi significativa a 1% a variável de população (**Inpop**) indicando que quanto maior a população do município, maior as chances de ter suas contas rejeitadas. Esse resultado pode indicar que os municípios maiores fazem a gestão de um volume maior de recursos públicos e estariam sujeitos a maiores erros, entretanto poderia ser argumentado que eles também possuem uma estrutura a disposição maior do que os pequenos municípios. No entanto, este estudo também mediu a estrutura administrativa do departamento de contabilidade.

Respondendo ao problema de pesquisa deste estudo, de quais são os determinantes para rejeição das prestações de contas dos prefeitos municipais, no período de 2000 a 2010, pode-se aferir com bases nos resultados estatisticamente

significantes ao nível de 1%, de que o menor grau de instrução dos prefeitos e os municípios com maior população possuem maior probabilidade de terem suas contas rejeitadas.

Capítulo 5

5 CONCLUSÃO

Com base nas estatísticas deste presente estudo, pode-se sugerir que os prefeitos municipais invistam na estruturação dos seus departamentos de contabilidade, visto que os municípios que possuem maior quantidade de profissionais da contabilidade e que possuíam assessoria contábil, ou seja, maior quantidade de profissionais da área contábil, independentemente da sua forma de contratação, tinham maior probabilidade de terem sua prestação de contas aprovadas.

Este resultado era esperado, considerando que a natureza da prestação de contas apresentada ao TCEES, tem sua essência fundamentada em informações contábeis, e quando elas são produzidas por profissionais que tem a competência legal para elaborá-las, ocorre a mitigação da ocorrência de erros, aumentando as chances das contas serem aprovadas.

Outra conclusão é que uma gestão em que as receitas arrecadadas são maiores que as despesas empenhadas, e que por consequência geram um resultado orçamentário positivo, diminui a probabilidade dos prefeitos terem suas contas rejeitadas perante o TCEES.

Desta forma, sugere-se aos secretários municipais de finanças dos municípios, dediquem-se para realizarem um planejamento orçamentário e financeiro equilibrado, com vistas a não comprometer o resultado das contas dos prefeitos, e por consequência aumentarem as chances de terem suas contas rejeitadas.

Outro ponto relevante é que pode ser levado em consideração no planejamento das próprias auditorias do TCEES, é o indicativo de que a menor escolaridade dos prefeitos e os municípios com maior população terem maiores chances de terem suas contas rejeitadas.

Esta consideração também serve de alerta para os sistemas de controle interno municipais para que se mapeiem os riscos e coloquem mais pontos de controles com vistas a diminuir a probabilidade de terem contas rejeitadas.

A não significância das variáveis de controle político se mostrou uma quebra de paradigma, não se confirmando desta maneira o senso comum de que ex-companheiros políticos partidários poderiam obter algum tipo de favorecimento em seus julgamentos.

Também se pode depreender da análise dos motivos que ensejaram as rejeições das contas de governo dos prefeitos municipais, que a análise destas prestações de contas realizada pelo Tribunal de Contas do Estado, no período da pesquisa, foi essencialmente baseada em informações contábeis que não passaram por uma avaliação prévia de um sistema de controle interno municipal, devido a grande incidência de erros primários de divergência entre saldos de contas e erro na apresentação das demonstrações contábeis.

Desta forma, sugere-se ao Tribunal de Contas do Estado que realize um trabalho de orientação aos prefeitos capixabas, da necessidade de um departamento de contabilidade bem estruturado e da análise prévia das demonstrações contábeis pelo sistema de controle interno municipal.

Também seria interessante que, nos termos das atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas, que as suas análises externadas nos pareceres prévios

que subsidiam os julgamentos dos prefeitos pelos poderes legislativos municipais, evidenciassem não só o resultado da fiscalização contábil, financeira e orçamentária sob aspecto da legalidade, mas também os resultados da fiscalização operacional e patrimonial, sob o prisma da legitimidade e economicidade.

Sugere-se a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), tendo em vista que ainda não existe no âmbito do Controle Externo, um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas, que se estude a possibilidade de padronização de um conteúdo mínimo de análise das contas de governo que são realizadas pelos Tribunais de Contas do Brasil, com vistas a proporcionar aos gestores públicos uma segurança jurídica maior, e uma impessoalidade na análise e apreciação destas prestações de contas, independente do Tribunal de Contas em que se está jurisdicionado.

Recomenda-se ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo o aperfeiçoamento do processo de accountability dos pareceres prévios das contas de governo dos prefeitos municipais, informando aos usuários da informação, a sociedade e aos membros dos Poderes Legislativos, que utilizaram estas informações para subsidiarem o julgamento dos prefeitos municipais, com informações mais completas em termos constitucionais, e inteligíveis ao seu público alvo.

Ressalva-se que os resultados desta pesquisa estão limitados a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, nos municípios capixabas no período de 2000 a 2010.

Sugere-se a replicação deste estudo em outros Tribunais de Contas dos demais estados brasileiros e que seja testado novamente a utilização de software integrado de gestão, tendo em vista que a maioria dos municípios só passou a

utilizá-los a partir de 2010 e os impactos da implantação dos controles internos nas apreciações das prestações de contas dos municípios capixabas a partir de 2012.

Outro tópico que também poderia ser estudado é se esses resultados (contas de governo) se confirmam quando do julgamento dos relatórios de auditoria (contas de gestão). Segure-se que sejam utilizados as mesmas variáveis independentes e o mesmo período deste trabalho, para que possa ser capturado o posicionamento do plenário, quando do julgamento destes relatórios de auditoria.

REFERÊNCIAS

ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal. BARROS, Laura Correa. **O parecer prévio como instrumento de transparência, controle e fortalecimento da cidadania.** Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, out-dez/2010, v. 77, n. 4, ano XXVIII.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **Informação e documentação - apresentação de citações em documentos:** NBR 10520. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **Informação e documentação - referências e elaboração:** NBR 6023. Rio de Janeiro. Agosto, 2002.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). **Ficha Limpa: rejeição de contas é causa mais efetiva de impugnações de candidatos.** 14 ago. 2014. Disponível em: < <http://www.atricon.org.br/sem-categoria/ficha-limpa-rejeicao-de-contas-e-causa-mais-efetiva-de-impugnacoes-de-candidaturas/>>. Acesso em 25 ago. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 135, de 04 de junho de 2010.** Altera a Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. Brasília: Senado Federal, 2010. Disponível em:< <http://planalto.gov.br> >. Acesso em 11 fev. 2015.

CARREIRÃO, Y.S. Ideologia e partidos políticos: um estudo sobre as coligações em Santa Catarina. Opinião Pública, Campinas, v. 12, N.1, p. 136-163, 2006.

CAVALCANTE, Pedro. **A competição eleitoral gera governos mais eficientes? Um estudo comparado das prefeituras do Brasil.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.47 (6), p. 1569-591, nov./dez. 2013.

DALTO, Crisley do Carmo. **Execução de recursos de convênio entre fundações de apoio e universidades federais no Brasil: um estudo dos acordãos do Tribunal de Contas da União (TCU).** 2011. 103 p. Dissertação (Mestrado em

Ciências Contábeis) da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2011.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Constituição do Estado do Espírito Santo. Vitória, 1989. <<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/Legislacao/CES.pdf>>. Acesso em 14 set. 2014.

_____. Emenda Constitucional n. 74, de 30 de novembro de 2011. Vitória, 2011. <<http://www.tce.es.gov.br/PortalTcees/default.aspx>>. Acesso em 14 set. 2014.

_____. **Lei Complementar Estadual Nº 32, de 14 de janeiro de 1993**. Vitória, 1993. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/Legislacao/LC%2032%20Revogada.pdf>>. Acesso em 23 out. 2013.

FERRAZ, Cláudio. FINAN, Frederico. **Electoral Accountability and Corruption in Local Governments: Evidence from Audit Reports**. American Economic Review, v. 101, n.4, p. 1274–1311, June 2011.

FUCAPE. **Normas para apresentação de trabalhos acadêmicos**. Vitória: 2008. Disponível em: <<http://www.fucape.br>>. Acesso em: 29 jul. 2014.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, ano 35, n. 109, p. 61-89, mai/ago 2007.

GIL. Carlos Antônio. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LOPES, Jorge Expedido de Gusmão. FILHO, José Francisco Ribeiro. PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo. SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da. **Requisitos para aprovação de prestações de contas dos municípios: aplicação de análise discriminante(AD) a partir de julgamentos do controle externo**. Revista Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 59-83, out./dez. 2008.

LOUREIRO, Rita Maria. TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. MORAES, Tiago Cacique. **Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.43 (4), p. 739-772, jul./ago. 2009.

NOBRE, Lenir Lúcia Leal. **Análise dos julgamentos do Tribunal de Contas dos municípios do Ceará: um olhar sobre a prestação de contas dos sistemas**

municipais de saúde. Tese de doutorado apresentada na Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

OLIVEIRA, K.V.;CARVALHO, V.A.A. **A contabilidade governamental e o calendário eleitoral: Uma análise empírica sobre um painel de municípios do Rio de Janeiro no período 1998-2006.** Revista de Contabilidade e Organizações, USP, São Paulo, v.3, n.5, p. 121 – 141 jan./abr. 2009.

OTT, Ernani. KRUGER, Gustavo Pires. KRONBAUER, Clóvis Antônio. NASCIMENTO, Cleber José. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS nas auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Anais...** Congresso da USP Controladoria e Contabilidade, 10º. São Paulo: USP, 2010.

OTT, Ernani. KRUGER, Gustavo Pires. KRONBAUER, Clóvis Antônio. Análise dos fatores explicativos das inconformidades apontadas pelo TCE/RS nas auditorias em executivos municipais da Região Metropolitana de Porto Alegre. **Anais...** Encontro da ANPAD, XXXV. Rio de Janeiro, 2011.

PINHO. José Antonio Gomes. SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Accountability: já podemos traduzir para o português?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.43 (6), p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

REVORÊDO, Wirla Cavalcante. SILVA, César Augusto Tibúrcio. Decisões do Tribunal de contas do estado de Pernambuco para as contas municipais: uma análise focada no reflexo de indicadores sócio-econômicos. **Anais...** Congresso da USP Controladoria e Contabilidade, 5º. São Paulo: USP, 2005.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability na administração pública: a atuação dos tribunais de contas. **Anais...** Encontro da ANPAD, XXXIII, Rio de Janeiro, 2009.

SAQUETO, Diemerson. **A invenção do pastor político: imaginários de poder político construídos a partir da história das bancadas evangélicas.** Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em História Social das Relações Políticas do Centro de Ciências Humanas Naturais da Universidade Federal do Espírito Santo. Vitória, 2007.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil). Finanças do Brasil – Receitas e Despesas dos Municípios (2000 e 2010). Disponível em:<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contas-anuais>>. Acesso em: 21 ago. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Regimento Interno do TCEES, Resolução Nº 135, de 03 de abril de 1997.** Vitória, 1997.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Regimento Interno do TCEES, Resolução Nº 182, de 12 de dezembro de 2002**. Vitória, 2002.

Disponível em:

<<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/RegInt182-02Alt.pdf>

>. Acesso em 23 out. 2013

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Resolução 227 de 25 de agosto de 2011**. Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e

fiscalização do Sistema de Controle Interno da administração Pública, aprova o

“Guia de orientação para implantação do Sistema de controle Interno na

Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências. Vitória, 2011.

Disponível em:

<<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/Legislacao/Res227-2011%20Controle%20Interno-guia.pdf>>. Acesso em 07 jul. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Instrução**

Normativa nº. 002, de 07 de fevereiro de 2008. Altera o art. 126 da Resolução TC nº. 182, de 12 de dezembro de 2002. Vitória, 2008. Disponível em:

<<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/AtosNormativos/002-2008-%20AltraRI.pdf>>. Acesso em 23 out. 2013

Anexo I - Pedido de Informação ao Prefeito Municipal

EXCELENTÍSSIMO SENHOR PREFEITO MUNICIPAL

ASSUNTO: Pedido de Informações

Eu, **Simone Reinholz Velten**, residente neste Estado do Espírito Santo, no município de Domingos Martins, portadora do CPF nº. 075.297.497-14, CI nº. 1.417.880 SSP/ES, servidora pública estadual, conselheira do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Espírito Santo e estudante do Mestrado em Contabilidade e Controladoria Pública da *FUCAPE BUSINESS SCHOOL*, venho por meio deste requerer informações **sobre a estrutura administrativa dos departamentos de contabilidade e de controle interno** desta municipalidade no período de 2000 a 2011.

As informações requeridas encontram-se detalhadas no ANEXO I e poderão ser devolvidas por meio de correspondência enviada pelos Correios (envelope em anexo), ou por meio eletrônico, no e-mail: **simone_velten@hotmail.com**. Dúvidas acerca das informações solicitadas podem ser esclarecidas pelo telefone: (27) 9943-2778. Esclareço que estas informações serão utilizadas exclusivamente **somente para fins acadêmicos** no desenvolvimento da minha dissertação do mestrado.

Ressalto ainda, que este pedido tem abrigo na Constituição Federal e na legislação brasileira (Lei de Responsabilidade Fiscal e na Lei Federal 12.527/2011, que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal) que pregam pela transparência das informações do setor público brasileiro e o incentivo ao controle social.

Saliento que tenho prazo para entrega do projeto de pesquisa a Instituição de Ensino, e por este motivo gostaria de contar com a colaboração de V. Excelência no atendimento deste pedido no **prazo de 30 (trinta) dias, ou no máximo, até o dia 29 de fevereiro de 2012.**

Atenciosamente,

Simone Reinholz Velten

CPF: 075.297.497-14

Anexo I – Informações Requeridas

Caso queira este formulário em arquivo magnético (documento word), encaminhe um e-mail para **simone_velten@hotmail.com**, que lhe envio para facilitar o preenchimento das respostas:

Informações do Município

Nome do Município: _____

Data de emancipação do Município: _____

Número de Vereadores: _____

Informações sobre o Prefeito Municipal

Biênio	Nome do Prefeito Municipal	Partido Político do Prefeito
1997-2000		
2001-2004		
2005-2008		
2009-2012		

Informação acerca do responsável pelas informações

Nome do Servidor responsável pelas informações:	
Telefone de Contato para dirimir quaisquer dúvidas acerca das informações:	
E-mail de contato:	

**Informações acerca da Estrutura Administrativa da
Contabilidade do Município**

1.1) Qual o nome dado ao órgão responsável pela contabilidade do município, e a qual Secretaria Municipal este órgão encontra-se subordinado? (Ex.: Departamento de Contabilidade, Setor de Contabilidade, etc)

Nome:	Resposta:
Do órgão responsável pela contabilidade do município	
Da secretaria que o órgão da contabilidade encontra-se subordinado	

1.2) Quais as funções desempenhadas pelo órgão responsável pela contabilidade do município: (marque com um "X" nas atribuições que são desempenhadas pela contabilidade)

Atribuições desempenhadas pelo órgão responsável pela contabilidade	
☐	Registra empenhos
☐	Registra liquidações
☐	Registra pagamentos
☐	Registra créditos adicionais
☐	Realiza a conciliações das contas contábeis
☐	Realiza o fechamento mensal do balancete contábil
☐	Registra a consolidação das contas municipais
☐	Registra as variações ocorridas nos bens patrimoniais do município (entrada, saídas, doações, cessões, alienações, etc)
☐	Analisa prestação de contas de adiantamento/ suprimentos de fundos
☐	Analisa prestação de contas de diárias
☐	Elabora os balanços e demonstrativos da Lei Federal nº. 4.320/64.
☐	Elabora os relatórios de execução orçamentária (RREO) exigidos pela LRF

Atribuições desempenhadas pelo órgão responsável pela contabilidade	
	Elabora os relatórios de gestão fiscal (RGF) exigidos pela LRF
	Elabora o orçamento anual (LOA)
	Elabora a lei de diretrizes orçamentárias (LDO)
	Elabora o plano plurianual (PPA)
	Realiza a prestação de contas do SISAUD/LRFWEB
	Realiza a prestação de contas do SISTN
	Realiza prestação de contas do SIOPE
	Realiza prestação de contas do SIOPS
	Realiza prestação de contas dos convênios estaduais
	Realiza prestação de contas de convênios federais
	Outras (descreva) :
	Outras (descreva) :

1.3) O órgão responsável pela contabilidade do município registra os fatos contábeis de todas as secretarias municipais ou o município possui registros descentralizados em outras secretarias?

☐ Contabilidade centralizada

☐ Contabilidade descentralizada

1.4) Em caso de contabilidade descentralizada, em quais secretarias esses registros são realizados? (se a contabilidade for centralizada, pule esta pergunta)

☐ Secretaria Municipal de Saúde

☐ Fundo Municipal de Saúde

☐ Secretaria Municipal de Educação

☐ Fundo Municipal de Educação

☐ Secretaria Municipal de Assistência Social

☐ Fundo Municipal de Assistência Social

☐ Outras Secretarias

☐ Outros Fundos

1.5) Quantos servidores o órgão responsável pela contabilidade do município possuía ao final de cada exercício, para a realização de suas atribuições?

No mês de dezembro de:	Quantidade total de servidores da contabilidade:		Deste total de servidores lotados na contabilidade, quantos tinham formação em contabilidade:	
	Efetivos	Comissionados	Contador (nível superior)	Técnicos em contabilidade
2000				
2001				
2002				
2003				
2004				
2005				
2006				
2007				
2008				
2009				
2010				

1.6) A estrutura do órgão responsável pela contabilidade do município possui cargo de contador ou de técnico em contabilidade? Qual o nome dado a este cargo e sua respectiva remuneração ao final de cada exercício? Ex.: oficial administrativo, agente administrativo, auxiliar contábil, contador, técnico em contabilidade, etc.

No mês de dezembro do exercício de:	Informações sobre o cargo que deve ser ocupado por <u>CONTADOR</u>		
	Denominação dada ao cargo	Quantidade de vagas ocupadas	Remuneração do cargo
2000			
2001			
2002			
2003			
2004			
2005			
2006			

No mês de dezembro do exercício de:	Informações sobre o cargo que deve ser ocupado por <u>CONTADOR</u>		
	Denominação dada ao cargo	Quantidade de vagas ocupadas	Remuneração do cargo
2007			
2008			
2009			
2010			

No mês de dezembro do exercício de:	Informações sobre o cargo que deve ser ocupado por <u>TÉCNICO EM CONTABILIDADE</u>		
	Denominação dada ao cargo	Quantidade de vagas ocupadas	Remuneração do cargo
2000			
2001			
2002			
2003			
2004			
2005			
2006			
2007			
2008			
2009			
2010			

1.7) Quantos servidores o Poder Executivo, na Administração Direta, possuía ao final de cada exercício?

No mês de dezembro de:	Efetivos e Estáveis	Comissionados	Contratos Temporariamente	Estagiários	Total Geral de Servidores
2000					
2001					
2002					
2003					

No mês de dezembro de:	Efetivos e Estáveis	Comissionados	Contratos Temporariamente	Estagiários	Total Geral de Servidores
2004					
2005					
2006					
2007					
2008					
2009					
2010					

1.8) O município possuía assessoria contábil nos exercícios de 2000 a 2010?

No exercício de:	Possuía assessoria contábil?	Nome da empresa que prestou assessoria contábil a Prefeitura
2000		
2001		
2002		
2003		
2004		
2005		
2006		
2007		
2008		
2009		
2010		

1.9) Qual a empresa que forneceu o sistema informatizado de contabilidade a municipalidade? Este sistema era um sistema integrado?

Observação: Considere a “integração em funcionamento” aquela em que os diversos sistemas informatizados da Prefeitura Municipal realizam lançamentos automáticos no sistema de contabilidade pública.

Sistemas que se encontravam integrados com o sistema de contabilidade pública									
No exercício de:	Arrecadação municipal	Dívida ativa	Folha de pagamento	Licitação	Compras	Contratos	Estoques	Patrimônio	Outro. Qual?
2008									
2009									
2010									

1.11) Quem foi responsável pela elaboração e envio da prestação de contas anual (balanço) ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo?

Responsável pela elaboração da Prestação de Contas Anual (Balanço Geral)					
Balanço do exercício de:	Setor de Contabilidade	Setor ou departamento específico de Prestação de Contas da Prefeitura Municipal	a empresa contratada de assessoria contábil	A empresa responsável pelo Sistema Informatizado de Contabilidade da Prefeitura	Outro
2000					
2001					
2002					
2003					
2004					
2005					
2006					
2007					
2008					
2009					
2010					

1.12) Quem foi responsável pela elaboração e envio da prestação de contas do balanço e dos relatórios da lei de responsabilidade fiscal, através do SISTN, ao Ministério da Fazenda?

RESPONSÁVEL PELA PRESTAÇÃO DE CONTAS DO SISTN

Informações do Exercício de:	Setor de Contabilidade	Setor específico de Prestação de Contas da Prefeitura Municipal	a empresa contratada de assessoria contábil	A empresa responsável pelo Sistema Informatizado de Contabilidade da Prefeitura	Outro
2000					
2001					
2002					
2003					
2004					
2005					
2006					
2007					
2008					
2009					
2010					

1.13) Quem foi responsável pela elaboração e envio da prestação de contas do dos relatórios da lei de responsabilidade fiscal, através da LRFWEB, ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo?

RESPONSÁVEL PELA PRESTAÇÃO DE CONTAS DA LRFWEB					
Informações do Exercício de:	Setor de Contabilidade	Setor específico de Prestação de Contas da Prefeitura Municipal	a empresa contratada de assessoria contábil	A empresa responsável pelo Sistema Informatizado de Contabilidade da Prefeitura	Outro
2000					
2001					
2002					
2003					
2004					
2005					
2006					
2007					
2008					

RESPONSÁVEL PELA PRESTAÇÃO DE CONTAS DA LRFWEB					
Informações do Exercício de:	Setor de Contabilidade	Setor específico de Prestação de Contas da Prefeitura Municipal	a empresa contratada de assessoria contábil	A empresa responsável pelo Sistema Informatizado de Contabilidade da Prefeitura	Outro
2009					
2010					

1.14) Quem foi responsável pela elaboração e envio da prestação de contas dos recursos da saúde, através do SIOPS, ao Ministério da Saúde?

RESPONSÁVEL PELA PRESTAÇÃO DE CONTAS DO SIOPS						
Informações do Exercício de:	Setor de Contabilidade	Setor específico de Prestação de Contas da Prefeitura	a empresa contratada de assessoria contábil	A empresa responsável pelo Sistema Informatizado de Contabilidade da Prefeitura	A secretaria municipal de saúde	Outro
2000						
2001						
2002						
2003						
2004						
2005						
2006						
2007						
2008						
2009						
2010						

1.15) Quem foi responsável pela elaboração e envio da prestação de contas dos recursos da educação, através do SIOPE, ao Ministério da Educação? (Marque com "X")

RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS DO SIOPE						
Informações do Exercício de:	Setor de Contabilidade	Setor específico de Prestação de Contas da Prefeitura	a empresa contratada de assessoria contábil	A empresa responsável pelo Sistema Informatizado de Contabilidade da Prefeitura	A secretaria municipal de educação	Outro

