



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LYNDON JHONSON SOARES DOS SANTOS

**FATORES DETERMINANTES QUE INFLUENCIAM A PROBABILIDADE DE
REJEIÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO JULGADAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DE PERNAMBUCO**

RECIFE

2022

LYNDON JHONSON SOARES DOS SANTOS

**FATORES DETERMINANTES QUE INFLUENCIAM A PROBABILIDADE DE
REJEIÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO JULGADAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DE PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Informação Contábil

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati

RECIFE

2022

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S237f Santos, Lyndon Jhonson Soares dos
Fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das
contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco /
Lyndon Jhonson Soares dos Santos. – 2022.
99 folhas: il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati.
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de
Pernambuco, CCSA, 2022.
Inclui referências.

1. Prefeitos - legislação. 2. Pernambuco.Tribunal de Contas. 3. Contas
públicas – Relatório Pernambuco. I. Lybonati, Jeronymo José (Orientador).
II. Título.

657 CDD (22. ed.) UFPE (CSA 2022 – 008)

Lyndon Jhonson Soares dos Santos

**FATORES DETERMINANTES QUE INFLUENCIAM A
PROBABILIDADE DE REJEIÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO
JULGADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DE PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, Centro Acadêmico CCSA, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis. Área de concentração: Informação Contábil.

Aprovado em: 24/02/2022.

BANCA EXAMINADORA

Participação via videoconferência

Prof.º Dr. Jeronymo José Libonati (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Participação via videoconferência

Prof.º Dr. Cláudio de Araújo Wanderley (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Participação via videoconferência

Prof. Dr. Oton de Albuquerque Vasconcelos Filho (Examinador Externo)
Universidade de Pernambuco

Dedico este trabalho à minha família e a todos aqueles que me incentivaram nessa jornada.

AGRADECIMENTOS

Antes de iniciar os agradecimentos àqueles que me ajudaram nessa jornada, é preciso agradecer primeiramente a Deus, que diante de todas as dificuldades enfrentadas pelo caminho, foi quem me deu a sustentação espiritual para que perseverasse e conseguisse chegar até aqui.

Agradeço a minha família, incluindo meus pais, meu irmão, minha esposa, filhos, cunhada e demais, por todo o apoio, paciência e suporte psicológico durante todo o processo de estudos das disciplinas e elaboração da dissertação. Sei o quanto foi difícil deixar de lado alguns encontros, deixar de realizar determinadas atividades em família para poder se dedicar ao mestrado e todos eles entenderam a situação, me ajudando em tudo que era possível.

Agradeço imensamente ao meu orientador, professor Dr. Jeronymo José Libonati, sem o qual certamente minha caminhada teria sido muito mais difícil. Seus ensinamentos como orientador, suas experiências na gestão pública, na pesquisa, foram compartilhadas comigo e certamente levarei para a vida inteira como o melhor exemplo a ser seguido.

Agradeço ao meu amigo e colega de trabalho Jobson, que tanto me ajudou a decifrar as utilidades do software econométrico *stata*, o que foi fundamental para o desenvolvimento dessa pesquisa, principalmente no que se refere a definição da metodologia e análise dos resultados obtidos. Ao meu amigo Túlio Félix que me deu grande apoio nos estudos referentes às disciplinas e, da mesma maneira, agradeço aos outros meus amigos e colegas de trabalho da Auditoria Interna da UFPE que me apoiaram incondicionalmente na consecução desse meu objetivo.

A todos os colegas da turma do mestrado com os quais tive a oportunidade de trocar boas experiências, aprender e construir o conhecimento, principalmente nos diversos trabalhos de seminários nos mais diversos temas que foram discutidos nas disciplinas.

Ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPE – PPGCC/UFPE, pelos conhecimentos passados em sala de aula, pela perseverança e toda dedicação de ensinar em um contexto de pandemia com aulas remotas, fato que certamente, principalmente no início, foi complicado para alguns alunos e professores, mas estes sempre se dispuseram a ensinar da melhor forma possível, tendo paciência com os alunos quando haviam problemas de conexão com a internet e assim o conhecimento fluiu de forma muito mais fácil e harmônica.

Por fim, agradeço a todos aqueles que de uma forma direta ou indireta passaram pela minha vida nessa caminhada e fizeram com que esse meu sonho em se tornar mestre em Ciências Contábeis se concretizasse.

“Todo direito envolve uma responsabilidade; toda oportunidade, uma obrigação; toda posse, um dever”.

(John D. Rockefeller)

RESUMO

A presente dissertação teve como objetivo verificar quais são os fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE. Para alcançar tal objetivo, utilizou-se de metodologia quantitativa para verificar a influência de perfis de prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios pernambucanos na probabilidade de rejeição das contas julgadas pelo TCE/PE no período de 2005 a 2016. A pesquisa também identificou, por meio de análise de conteúdo nos pareceres prévios das prestações de contas dos Municípios, quais irregularidades foram mais presentes nas rejeições de contas de governo, e, conseqüentemente, possuíram maior influência sobre a rejeição destas. As referências teóricas versaram sobre a ótica da temática relacionada ao processo de *accountability* em um contexto de governança nas organizações, sobre o controle externo e *accountability* nos Municípios brasileiros, sobre a atuação do TCE/PE nesse contexto do controle externo no que se refere ao julgamento das contas de governos municipais e estudos anteriores sobre a temática da pesquisa. Com uma amostra que possibilitou um total de 1.892 contas de governo julgadas pelo TCE/PE no período objeto de análise, sendo 1.179 em que o referido tribunal sugeriu sua aprovação no parecer prévio da respectiva prestação de contas e 713 sua rejeição, referente aos 184 Municípios do Estado, dentre os principais resultados, verifica-se que das variáveis estudadas com relação ao perfil dos prefeitos, a experiência política e o nível de escolaridade são os fatores mais determinantes para influenciar, respectivamente, aumentando e diminuindo, a probabilidade de rejeição das contas de governo dos Municípios. Da mesma maneira, a maioria das características socioeconômicas estudadas se demonstraram fatores determinantes nessa influência, ao passo que quanto maior o valor dos seus índices, menor a probabilidade de rejeição das contas julgadas pelo TCE/PE. As irregularidades mais presentes e, conseqüentemente, que mais influenciam nessa probabilidade, são classificadas como de Limites Constitucionais/Legais, de aspectos Previdenciários e as classificadas como de Gestão Fiscal/Financeira e gravíssimas. Adicionalmente, a análise do Índice de correlação de *Pearson* demonstrou a existência de correlações tanto positivas quanto negativas entre os perfis de prefeitos, características socioeconômicas dos Municípios e as classes de irregularidades presentes nos pareceres prévios das prestações de contas dos Municípios pernambucanos. Tal resultado, possibilita explorar, em pesquisas futuras, uma análise teórica dessas relações encontradas. Com efeito, esses resultados representam uma contribuição científica para gestores públicos, cidadãos e Tribunais de Contas, à medida que identifica irregularidades presentes na gerência dos recursos públicos municipais que

necessitam de maior atenção dos gestores públicos quanto a melhor adequação de suas estruturas de governança, controles internos e gerenciamento de riscos, permite identificar quais características dos prefeitos e dos Municípios são desejáveis para que se busque diminuir o quantitativo de contas rejeitadas, além de proporcionar aos Tribunais de Contas, embasamento científico para que estes possam se engajar em oferecer produtos e serviços preventivos aos gestores municipais, com vistas à ajuda-los na gerência desses recursos, evitando a existência de irregularidades nas contas e, conseqüentemente, da rejeição destas.

Palavras-chave: Fatores determinantes de rejeição de contas municipais; Perfil dos prefeitos; características socioeconômicas; irregularidades; Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE.

ABSTRACT

This dissertation aimed to verify which are the determining factors that influence the probability of rejection of government accounts judged by the Court of Auditors of Pernambuco - TCE/PE. To achieve this objective, a quantitative methodology was used to verify the influence of mayor profiles and socioeconomic characteristics of Pernambuco municipalities on the probability of rejection of accounts judged by the TCE/PE in the period from 2005 to 2016. The research also identified, through of content analysis in the previous opinions of the rendering of accounts of the Municipalities, which irregularities were more present in the rejections of government accounts, and, consequently, had greater influence on the rejection of these. The theoretical references dealt with the perspective of the theme related to the accountability process in a context of governance in organizations, on external control and accountability in Brazilian municipalities, on the performance of the TCE/PE in this context of external control with regard to judgment of municipal government accounts and previous studies on the research topic. With a sample that allowed a total of 1,892 government accounts judged by the TCE/PE in the period under analysis, 1,179 in which the referred court suggested its approval in the prior opinion of the respective rendering of accounts and 713 its rejection, referring to the 184 Municipalities of the State, among the main results, it appears that of the variables studied in relation to the profile of the mayors, the political experience and the level of education are the most determining factors to influence, respectively, increasing and decreasing, the probability of rejection of the accounts of municipal government. In the same way, most of the socioeconomic characteristics studied proved to be determining factors in this influence, while the higher the value of their indexes, the lower the probability of rejection of the accounts judged by the TCE/PE. The most present irregularities and, consequently, that most influence this probability, are classified as Constitutional/Legal Limits, Social Security aspects and those classified as Fiscal/Financial Management and very serious. Additionally, the analysis of Pearson's Correlation Index showed the existence of both positive and negative correlations between the profiles of mayors, socioeconomic characteristics of the Municipalities and the classes of irregularities present in the previous reports of the rendering of accounts of the Municipalities of Pernambuco. This result makes it possible to explore, in future research, a theoretical analysis of these relationships found. Indeed, these results represent a scientific contribution to public managers, citizens and Audit Courts, as it identifies irregularities present in the management of municipal public resources that require greater attention from public managers regarding the best adequacy of their governance structures, controls and risk management, allows identifying

which characteristics of mayors and municipalities are desirable in order to seek to reduce the number of rejected accounts, in addition to providing the Courts of Auditors with scientific basis so that they can engage in offering preventive products and services to municipal managers, with a view to helping them manage these resources, avoiding the existence of irregularities in the accounts and, consequently, their rejection.

Keywords: Determining factors for rejection of municipal accounts; Profile of mayors; socioeconomic characteristics; irregularities; Court of Auditors of Pernambuco – TCE/PE.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Práticas, pilares e princípios da governança.....	26
Figura 2 - Relação entre governança, gestão de riscos e controles internos	28
Figura 3 - Distribuição espacial do percentual de contas rejeitadas pelo TCE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016.....	65
Figura 4 - Tendência temporal do percentual de rejeição de contas pelo TCE no período de 2005 a 2016 por região de desenvolvimento do Estado de Pernambuco.....	66
Figura 5 - Distribuição espacial das irregularidades moderadas pelo TCE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016.....	74
Figura 6 - Distribuição espacial das irregularidades graves pelo TCE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016	74
Figura 7 - Distribuição espacial das irregularidades gravíssimas pelo TCE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016.....	75
Figura 8 - Distribuição espacial da proporção das irregularidades, por natureza, nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016	75
Figura 9 - Curvas ROC dos modelos Logit1 (A) e Logit2 (B).....	78

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais Irregularidades das contas de governo dos Municípios	37
Quadro 2 - Resumo de estudos anteriores	46
Quadro 3 - Hipóteses atribuídas às variáveis com relação a probabilidade de rejeição das contas municipais	50
Quadro 4 - Resultados das hipóteses atribuídas às variáveis com relação a probabilidade de rejeição das contas municipais	83
Quadro 5 – Esquema resumo dos principais resultados da correlação entre as variáveis estudadas com as irregularidades encontradas nas contas de governo	88

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Análise da Multicolinearidade pelo Fator de Inflação de Variância (FIV)	57
Tabela 2 - Análise da Heterocedasticidade pelo teste de <i>Breusch-Pagan/Cook-Weisberg</i>	58
Tabela 3 - Resultado dos critérios de seleção dos modelos econométricos	59
Tabela 4 - Dados gerais das contas julgadas pelo TCE/PE de 2005 a 2016	63
Tabela 5 - Percentual de contas rejeitadas por região de desenvolvimento de Pernambuco no período de 2005 a 2016.....	64
Tabela 6 - Distribuição de frequência das irregularidades, por assunto	67
Tabela 7 - Evolução do quantitativo de irregularidades, por assunto, entre 2005 e 2016.....	71
Tabela 8 - Distribuição de frequência das irregularidades, por natureza, entre 2005 e 2016 .	72
Tabela 9 - Quantitativo e evolução das irregularidades, por natureza	73
Tabela 10 - Estatística descritiva das variáveis contas julgadas, perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios.....	76
Tabela 11 - Resultado da estimação dos modelos propostos inicialmente para o estudo	78
Tabela 12 - Cálculo da razão de chance a partir da estimação do modelo de regressão Logit2 com efeitos fixos de tempo e região administrativa	80
Tabela 13 - Correlação Perfil dos prefeitos x Irregularidades por Assunto	84
Tabela 14 - Correlação Perfil dos prefeitos x Irregularidades por Natureza.....	85
Tabela 15 - Correlação Características socioeconômicas x Irregularidades por Assunto	86
Tabela 16 - Correlação Características socioeconômicas x Irregularidades por natureza	87

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<i>AIC</i>	Critério de seleção de modelo de <i>Akaike</i>
<i>BIC</i>	Critério de seleção de modelo de <i>Schwarz</i>
CAS	Créditos Adicionais Suplementares
CF	Constituição Federal de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CONDEPE FIDEM	Agência Estadual de Planejamento e Pesquisas de Pernambuco
<i>COSO ERM</i>	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Enterprise Risk Management</i>
<i>COSO</i>	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CTB	Código de Trânsito Brasileiro
DPVAT	Seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres
FINBRA	Finanças Brasil do Tesouro Nacional
FIV	Teste de Fator de inflação de Variância
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFDM	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal
IPVA	Imposto de Veículos Automotores
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
Logit1	Modelo de regressão logística binária 1
Logit2	Modelo de regressão logística binária 2
LRF	Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal
MPC	Ministério Público de Contas
MQO	Mínimos Quadrados Ordinários
NBCs	Normas Brasileiras de Contabilidade

ON MPS/SPS	Orientação Normativa do Ministério da Previdência Social – Secretaria da Previdência Social
OSCIPs	Organizações Sociais ou Organização de Sociedade Civil de Interesse Público
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RDC	Resolução de Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Vigilância Sanitária
RAGs	Relatórios de Acompanhamento de Gestão
RFBM	Receita proveniente do Fundo de Participação dos Municípios
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
<i>ROC</i>	curva <i>Receiver Operating Characteristic</i>
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SAGRES	Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE/ES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCE/MT	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso
TCE/PE	Tribunal de Contas de Pernambuco
TCE/RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCEs	Tribunal de Contas Estaduais
TCMs	Tribunais de Contas Municipais
TSE	Tribunal Superior Eleitoral

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	24
2.1 O processo de <i>Accountability</i> em um contexto de Governança nas organizações	24
2.2 Controle Externo e <i>Accountability</i> nos Municípios brasileiros.....	30
2.3 Controle externo municipal realizado pelo Tribunal de Contas de Pernambuco	34
2.4 Estudos anteriores.....	43
3 METODOLOGIA	52
3.1 População, amostra e procedimentos de coleta de dados	52
3.2 Tratamento e análise dos dados.....	56
3.2.1. Aferição da confiabilidade dos dados das variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios	56
3.2.2. Análise descritiva e inferencial dos dados.....	58
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	63
4.1 Análise descritiva da amostra de contas que foram julgadas pelo TCE/PE entre 2005 e 2016.....	63
4.2 – Análise descritiva dos resultados obtidos quanto às irregularidades das contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco.....	64
4.3 – Análise descritiva e inferencial dos dados referentes as variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios	76
4.4 – Análise das correlações entre os perfis dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios com as irregularidades por assunto e natureza.....	84
5 CONCLUSÕES	90
6 REFERÊNCIAS.....	94

1 INTRODUÇÃO

A busca por um serviço público de qualidade, desperta cada vez mais o interesse de cidadãos comuns e órgãos de controle, internos e externos, por informações acerca do desempenho dos gestores públicos quanto a sua qualidade e eficiência na alocação dos recursos de que dispõem para praticar a gestão pública. Para Slomski (2008), as necessidades da sociedade são cada vez maiores e os recursos, a cada dia estão mais escassos. Essa realidade, ainda atual, nos faz refletir sobre qual a melhor forma da sociedade exercer o controle social e quais são as ferramentas disponíveis para que o Estado alcance essa eficiência tão desejada e essencial para uma prestação de serviços públicos de qualidade. Nesse contexto, o processo de controle dos recursos está alicerçado em um conceito muito importante que se faz presente nas organizações de uma maneira geral, qual seja o de governança corporativa, entendido como sendo um conceito que abrange a forma como as corporações são administradas (MATIAS-PEREIRA, 2018).

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2017) define governança corporativa como um sistema no qual empresas e demais organizações, considerando os relacionamentos existentes entre seus sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e outras partes interessadas, são dirigidas, monitoradas e incentivadas. Essa conceituação, aborda a governança corporativa em um âmbito privado, onde existe a atuação das empresas no mercado, envolvendo pessoas ou atores da cúpula da organização. Numa visão mais simples, a governança corporativa está associada a necessidade de administrar os conflitos de agência, no qual o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra parte (denominada agente). Nessa relação, comumente conhecida como “Teoria da Agência”, o agente deve tomar decisões em benefício do principal, entretanto, ocorre que em muitas vezes, acontecem situações de conflitos de interesse, principalmente quando se tem um comportamento oportunista por parte do agente (SILVA, 2008). Consoante Jensen e Meckling (2008) definem a relação de agência como sendo um contrato no qual o agente é encarregado de executar determinada atividade em nome do principal.

No âmbito do setor público, a figura do “principal” é assumida pela sociedade, que é representada por parlamentares escolhidos nas eleições e que destinam os recursos públicos, oriundos do pagamento de tributos e necessários ao funcionamento do Estado, para a figura dos “agentes”, representados por governadores, prefeitos e presidente da república, também escolhidos nas eleições e que têm a incumbência de aplicar esses recursos em benefício da sociedade (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020).

Na busca pela administração desse conflito de agência, a prática de uma boa governança, de acordo com Assi (2017), está alicerçada em quatro princípios básicos: A transparência (*disclosure*), a equidade (*fairness*), a responsabilidade corporativa (*Compliance*) e a prestação de contas (*Accountability*) (ASSI, 2017).

No contexto da *accountability* ou prestação de contas, Padoveze (2012) discorre-a como sendo a responsabilidade de desempenhar certa função determinada por lei, regulamento ou acordo, de modo que sejam prestadas contas dos atos que lhe foram conferidos. Trata-se, portanto, da responsabilização e prestação de contas do agente para com o principal, ou seja, os agentes da governança devem prestar contas de sua atuação a quem os fez delegação e respondem integralmente por todos os atos que praticarem no exercício desse mandato (BRASIL, 2012).

Para Arato (2002) a submissão dos governantes à *accountability* é necessária, tendo em vista que essa se apresenta como a única forma de obrigá-los a cumprirem suas promessas pelas quais foram eleitos, exigindo que eles expliquem a utilização dos recursos públicos. Bovens (2006), atribuiu à *accountability* a importância de ser uma forma de controle dos recursos públicos que possibilita “meios democráticos de monitorar e controlar a conduta dos governantes por prevenir concentrações de poder e por aumentar a capacidade de aprendizado e a efetividade da administração pública”.

Consoante Brasil (2012), destaca que os agentes da governança devem contribuir para aumentar a confiança da sociedade sobre a forma como os recursos são geridos, buscando reduzir a incerteza da sociedade sobre o que acontece no âmbito da administração pública. Essa contribuição se tornará cada vez mais efetiva, à medida que os gestores públicos melhoram a qualidade dos instrumentos e mecanismos de governança institucional mantidos pelos agentes responsáveis pela coisa pública. Assim, de acordo com Rocha (2013), a *accountability* pode ser realizada tanto no plano da ação política do cidadão e da sociedade, ou seja, exercida pelos atores sociais em relação aos atores estatais (*accountability* vertical), como no plano da atuação dos agentes e das organizações públicas, sendo exercida no interior do próprio Estado pelas diversas agências estatais (*accountability* horizontal).

Concomitante a isso, garantir boas estruturas de controles internos e práticas de gerenciamento de riscos são aspectos necessários para que a administração pública atinja um bom nível de governança e evite incorrer em irregularidades diversas que podem aumentar a probabilidade de rejeição de suas contas de governo quando julgadas pelos órgãos de controle externos.

Para Souza e Brasil (2017), a fragilidade dos controles internos vulnerabiliza as instituições públicas impedindo que estas atinjam seus objetivos, impactando a sociedade que é quem mais depende dos serviços prestados pelo Estado. Adicionalmente, para Soin e Collier (2013), o gerenciamento de riscos tornou-se um dos principais recursos das organizações do setor público, pois proporciona uma mudança nas práticas gerenciais e possui potencial de mudar níveis de responsabilidade e prestação de contas.

As estruturas de governança, gerenciamento de riscos e controles internos no setor público, além de estarem submetidas à constantes avaliações de sua eficiência na alocação de recursos por parte de órgãos considerados de controle interno, a exemplo das unidades de controladorias e auditorias internas, estão também submetidas ao julgamento de suas contas pelo controle externo à organização.

No âmbito dos Municípios, objeto de estudo dessa pesquisa, como forma de realizar o controle externo da utilização dos recursos públicos, a constituição brasileira determina, em seu artigo 70, parágrafo único, que “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária” (BRASIL, 1988). O controle externo desses recursos municipais é atribuído ao poder legislativo por força do que dispõe o artigo 31 da Constituição Federal Brasileira de 1988, que delega a este poder a responsabilidade de exercê-lo com o auxílio do Tribunal de Contas dos Estados - TCEs ou do Tribunal de Contas do(s) Município(s) - TCMs, caso exista.

No Brasil, perante a complexidade que a fiscalização dos recursos públicos municipais exige do poder legislativo, criou-se a figura dos Tribunais de Contas para cumprir a missão de fiscalizar a execução do orçamento público (BUZAID, 1966). Essa fiscalização, se faz por meio de um processo de prestação de contas (*accountability*) anual das contas de governo, nas quais os gestores são avaliados por meio de pareceres prévios emitidos pelos respectivos Tribunais de Contas das suas jurisdições que posteriormente são ratificados ou não pelo poder legislativo, o qual, na esfera municipal é representado por meio das câmaras municipais. Esses pareceres prévios, segundo Rocha (2013), “são instrumentos de controle que possuem inegável potencial de *accountability*”.

De acordo com Guerra (2007), compete aos Tribunais de Contas analisarem e emitirem pareceres prévios relativos às contas anuais do chefe de poder do respectivo ente federativo a fim de que a peça técnica produzida dê subsídios ao Legislativo no julgamento das contas. Para Furtado (2007) as contas de governo se referem às ações relacionadas à gestão política do

prefeito, como responsável geral pela execução orçamentária e obediência aos níveis de endividamento e aos limites mínimos e máximos previstos no ordenamento jurídico para os gastos com educação, saúde e pessoal, referindo-se então à gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Para o autor, os TCEs emitem pareceres prévios justamente sobre essas contas de governo.

Ao analisar as contas municipais e divulgar esses pareceres prévios nos processos de prestações de contas dos Municípios, os Tribunais de Contas Estaduais ou municipais, contribuem para que haja uma diminuição da assimetria de informações sobre a gestão dos recursos públicos, fazendo com que os cidadãos tenham melhores mecanismos para avaliar o desempenho dos gestores eleitos. Havendo irregularidades e rejeição das contas, os pareceres prévios servem a sociedade como uma ferramenta que influenciará na sua tomada de decisão no que se refere ao seu voto, principalmente quando se tratar da reeleição do gestor público que já teve contas julgadas.

Atualmente, existem no Brasil 33 Tribunais de Contas. O Tribunal de Contas da União - TCU, 26 Tribunais de Contas Estaduais e um do Distrito Federal - TCEs, três Tribunais de Contas dos Municípios (Bahia, Pará e Goiás – nesses Estados o TCE jurisdiciona apenas as contas estaduais) e os tribunais de contas dos Municípios do Rio de Janeiro e São Paulo.

No âmbito do Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE, foco desta pesquisa, responsável pelo julgamento das contas de 184 Municípios que existem no respectivo Estado, mais o arquipélago de Fernando de Noronha, seu regimento, segundo Martins et al. (2020), disciplina forma, prazos, tipos de pareceres e conteúdos mínimos que precisam ser enviados ao órgão pelos gestores municipais quando de seus processos de prestações de contas. Dentre os principais documentos a serem disponibilizados, estão balanços gerais, demonstrativos relativos à gestão fiscal, à aplicação de recursos com despesas vinculadas e relatório de controles internos emitidos por suas unidades de controladorias sobre a gestão orçamentária, financeira e patrimonial (MARTINS et al., 2020).

Adicionalmente a esse contexto, a cada ano de eleições municipais, no intuito de prestar informações mais detalhadas aos eleitores sobre os candidatos, o Tribunal Superior Eleitoral (TSE), divulga em seu sítio eletrônico, informações destes e de suas respectivas contas eleitorais, pelas quais, qualquer cidadão comum com acesso à internet tem a possibilidade de verificar qual o perfil dos candidatos selecionáveis para o seu Município, como, por exemplo, seu estado civil, idade, nível de escolaridade, partido, ou seja, informações que podem ser utilizadas pelos eleitores para justificar suas escolhas nas urnas.

Todas essas informações, proporcionam o anseio pela construção do entendimento de quais são os determinantes, dentre aspectos relacionados ao perfil do prefeito, às características socioeconômicas dos Municípios e as principais irregularidades encontradas nas prestações de contas, para que estas contas de governo sejam rejeitadas pela análise técnica das suas respectivas cortes de contas.

Estudos realizados em Municípios brasileiros (AZAMBUJA; TEIXEIRA; NOSSA, 2018; OLIVEIRA et al., 2016; MATA; MUNIZ, 2020; KRONBAUER et al., 2011; VELTEN, 2015; MILANEZI; MONTE-MOR, 2017; REWORÊDO; SILVA, 2005; MODES, 2012), bem como em Municípios alemães (FREIER; THOMASIU, 2016) e colombianos (AVELLANEDA, 2009) verificaram quais seriam as irregularidades mais presentes nas contas de governo e a influência de variáveis relacionadas ao perfil dos gestores públicos e dados socioeconômicos municipais na rejeição dessas contas. Assim, conforme é possível verificar nesses estudos, identificar variáveis de perfil desses gestores que podem ser consideradas determinantes para a rejeição das contas, contribui para prever, alertar e até mesmo influenciar o eleitor a escolher melhor seus representantes com base nessas características. Quanto as características socioeconômicas dos Municípios, identificar quais delas influenciam na rejeição das contas de governo, servirá para que os gestores identifiquem parâmetros ou indicadores municipais que necessitam de uma atenção maior para que se possa maximizar seus resultados, trabalhá-las no sentido de minimizar o risco de incorrer em rejeição das contas de governo.

Nesse cenário, a presente pesquisa também avança no tema ao avaliar quais são as irregularidades mais assíduas na rejeição das contas de governo. Para tanto, utilizou-se como base a classificação de irregularidades proposta pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, descritas em seu documento intitulado “*Classificação de Irregularidades: Critérios para as decisões sobre as contas anuais*” (MATO GROSSO, 2015). Essa classificação é dividida por assunto (Limites Constitucionais/Legais; Gestão Patrimonial; Contabilidade; Gestão Fiscal/Financeira; Controle Interno; Planejamento/ Orçamento; Licitação; Contratos; Convênios; Despesas; Pessoal; Previdência; Prestação de Contas; Transparência e acesso à Informação e diversos) e por natureza (Gravíssima, grave e moderada). Assim, a pesquisa também contribui para que gestores públicos municipais tenham embasamento científico sobre quais as falhas ou impropriedades que estão incorrendo e que influenciam na alocação ineficiente de recursos públicos.

De outro modo, a pesquisa proporciona ao cidadão comum, dados empíricos para que este possa exigir dos gestores municipais que se abstenham de tomar decisões e atos

administrativos que culminem nessas irregularidades em suas contas, e que, portanto, caracterizam uma má gerência dos recursos públicos na execução das ações governamentais perante as demandas da sociedade. Assim, será possível proporcionar aos gestores públicos, informações que embasarão a implementação de controles internos e gerenciamento de riscos adequados para realização de uma boa governança, concomitante ao exercício do controle social das contas.

Nessa esteira, esse estudo tem como objetivo geral verificar quais são os fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE. Para tanto, foram estabelecidos objetivos específicos como: a) Identificar quais Municípios tiveram suas contas julgadas pelo TCE/PE no período de 2005 a 2016, caracterizando as contas que foram julgadas para os ciclos políticos das eleições de 2004, 2008 e 2012; b) Identificar, classificar, descrever e analisar as irregularidades mais presentes nas contas que foram rejeitadas pelo julgamento do TCE/PE nos processos de prestações de contas dos Municípios pernambucanos; e c) Utilizar modelo estatístico com variáveis de perfil do prefeito e características socioeconômicas dos Municípios para testar a influência dessas variáveis na rejeição das contas e realizar a análise dos resultados buscando fazer as generalizações possíveis frente ao método quantitativo utilizado.

O modelo estatístico utiliza como variáveis de perfil do prefeito a sua experiência política (AVELLANEDA, 2009; MODES, 2012; FREIER; THOMASIU, 2016), seu gênero (REWORÊDO; SILVA, 2005; VELTEN, 2015; MILANEZI; MONTE-MOR, 2017), idade (REWORÊDO; SILVA, 2005; VELTEN, 2015; MILANEZI; MONTE-MOR, 2017), espectro ideológico de seu partido (REWORÊDO; SILVA, 2005, MILANEZI; MONTE-MOR, 2017; MACIEL; ALARCON; GIMESES, 2018) e o seu grau de instrução ou nível de escolaridade (VELTEN, 2015; MILANEZI; MONTE-MOR, 2017). Já para as variáveis de características socioeconômicas dos Municípios, serão estudadas as variáveis relacionadas ao índice de desempenho financeiro do Município (VELTEN; 2015; MILANEZI; MONTE-MOR, 2017), PIB per capita (REWORÊDO; SILVA, 2005; MILANEZI; MONTE-MOR, 2017), receita com Fundo de Participações dos Municípios (REWORÊDO; SILVA, 2005), população (REWORÊDO; SILVA, 2005; VELTEN, 2015; MILANEZI; MONTE-MOR, 2017) e Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (MILANEZI; MONTE-MOR, 2017).

Para atingir o objetivo geral do estudo, utiliza-se da seguinte questão de pesquisa: **Quais são os fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE?**

Além desta introdução, essa dissertação apresenta mais quatro seções. A segunda seção, referencial teórico, aborda os temas relacionados ao processo de *accountability* em um contexto de governança nas organizações, o controle externo e *accountability* nos Municípios brasileiros, atuação do TCE/PE nesse contexto do controle externo no que se refere ao julgamento das contas de governos municipais e estudos anteriores sobre a temática da pesquisa. A terceira seção, metodologia, explica o método que foi utilizado para alcançar o objetivo e responder à questão de pesquisa. A quarta seção apresenta os resultados encontrados por meio da aplicação da metodologia apresentada, bem como as discussões acerca dos achados. Por fim, a quinta seção apresenta as conclusões obtidas, bem como aponta as limitações desse estudo, sugerindo pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Em um contexto de escassez de recursos nas organizações, sejam elas do setor privado ou do setor público, as boas práticas de governança se apresentam como instrumentos capazes de, além de diminuir o conflito de agência existente entre o detentor dos recursos e os executivos/gestores que gerenciam estes, diminuir também a probabilidade dessas instituições em incorrer em irregularidades nas suas contas, ocasionando sua rejeição, seja por órgãos de controle interno ou externo. Nesse contexto, internamente às organizações, a adoção de controles internos adequados e práticas de gerenciamento de riscos bem definidas contribuem significativamente para que as instituições atinjam seus objetivos, aumentando a chance de terem suas contas aprovadas pelos órgãos de controle.

No âmbito externo, principalmente no que se refere ao controle dos recursos públicos municipais, tem-se a prática da *Accountability* como um princípio e ferramenta de governança que pressupõe a responsabilização e a prestação de contas dos recursos pelos gestores. Assim, alguns fatores que refletem a existência dessas boas práticas de governança podem se apresentar como determinantes para aprovação ou não das contas desses gestores públicos municipais, a exemplo do seu perfil pessoal e como gestor/político ou no caso das características ou indicadores socioeconômicos municipais, além das irregularidades encontradas nas suas prestações de contas anuais, julgadas, no âmbito dos Municípios do Estado de Pernambuco, objeto de estudo dessa pesquisa, pelo seu respectivo Tribunal de Contas Estadual.

2.1 O processo de *Accountability* em um contexto de Governança nas organizações

O conceito de governança ganhou maior notoriedade a partir de escândalos ocorridos em grandes empresas multinacionais no início dos anos 2000, os quais revelaram fraudes fiscais e em balanços contábeis de grandes empresas norte americanas, como a Enron, Xerox e Worldcom, bem como na italiana Parmalat, trazendo como consequências, além do próprio colapso dessas empresas, uma grave crise de confiança no mercado financeiro mundial que levou a formulação de regulamentações e leis voltadas para restringir o comportamento corporativo, como foi o caso da Lei Sarbanes-Oxley de 2002 e da Lei Dood-Frank de 2010. (ALVES DA SILVA; DE PINHO FILHO; LUIZ VENTURI, 2019; BHAGAT; BOLTON, 2019).

Consoante Silveira (2014), esses colapsos são sempre marcantes e resultam de atos ilegais, antiéticos ou simplesmente decisões erradas tomadas na alta gestão das organizações. Problemas ou falhas de governança em qualquer tipo de organização, sejam da iniciativa

privada ou de um Município, são tidas como a principal causa de irregularidades nas contas. Ainda para o autor, com o crescimento histórico das organizações, veio a relação de agência entre os detentores dos recursos, chamado de “principal” e o responsável pela gestão da organização, chamado de “agente”, onde cada um possui interesse em maximizar seus próprios resultados, levando à um conflito de agência. Na busca pela redução desse conflito, a literatura aponta que a adoção de boas práticas de governança se tornou uma busca incessante nas organizações, tendo em vista seu alto poder de reduzir a assimetria de informações e melhorar o valor de mercado, ou seja, organizações com maior qualidade em sua governança, tendem a sofrer menos conflitos de agência e passam a melhorar seu desempenho organizacional (BRASIL, 2014; CHANG et al., 2015; ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020).

No Brasil, a governança ganhou relevância dentro das organizações na década de 90 com a fundação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, entidade sem fins lucrativos que tem por objetivo promover a governança corporativa no país, fomentando e disseminando conhecimento sobre as práticas de governança corporativa, tanto nas empresas privadas, como em organizações do terceiro setor, cooperativas, estatais, fundações e outros órgãos governamentais (IBGC, 2017; BRASIL, 2020).

Carvalho (2002), Slomski (2008), Rossetti e Andrade (2016) em suas definições de governança corporativa, levavam em consideração a ideia de que a governança corporativa estava relacionada a busca pelas melhores práticas organizacionais, por meio de ferramentas e mecanismos diversos, com o objetivo de reduzir o conflito de agência, alinhando os interesses entre “agente” e “principal”, diminuindo os custos desse conflito e maximizando os resultados da organização, proporcionando melhores retornos a todos os envolvidos.

Corroborando com esse entendimento, de acordo com o IBGC (2017), a governança é “um sistema pelo qual empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”. Ainda para o IBGC, “as boas práticas de governança convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum” (IBGC, 2017).

Nesse sentido, para atingir esses objetivos, a governança se vale de alguns princípios básicos que representam suas linhas mestras. São eles (IBGC, 2015; ASSI, 2017):

- a) Transparência – Consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições

de leis ou regulamentos. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização;

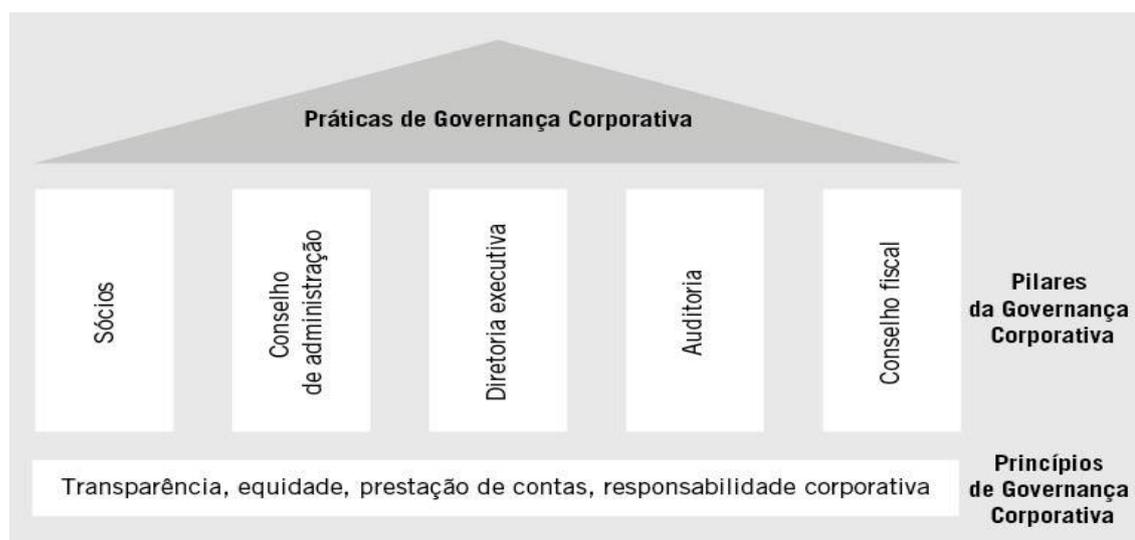
b) Equidade – Caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (stakeholders), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas;

c) Responsabilidade corporativa – Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional etc.) no curto, médio e longo prazos; e

d) Prestação de contas (*accountability*) – Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis (IBGC, 2015; ASSI, 2017).

A figura 1 abaixo demonstra um esquema que leva em consideração as práticas, os pilares e os princípios da governança mais aceitos pela literatura nacional e estrangeira (ASSI, 2017):

Figura 1 - Práticas, pilares e princípios da governança



Fonte: Assi (2017)

No âmbito do setor público, a governança é o exercício da gestão dos recursos econômico e sociais do país em busca do seu desenvolvimento (SLOMSKI, 2008), suas fragilidades nesse ambiente, estão comumente associadas à problemas relacionados à corrupção, fraude, incompetência ou desperdício de recursos públicos (ROSE-ACKERMAN, 2017).

Para Altounian, Souza e Lapa (2020), a figura do “principal” na relação de agência do setor público é assumida pela sociedade, que é representada por parlamentares escolhidos nas eleições e que destinam os recursos públicos, oriundos do pagamento de tributos e necessários ao funcionamento do Estado, para a figura dos “agentes”, representado por governadores,

prefeitos e presidente da república, também escolhidos nas eleições e que têm a incumbência de aplicar esses recursos em benefício da sociedade (ALTOUNIAN; SOUZA; LAPA, 2020). Esses conceitos demonstram a relevância e importância desse mecanismo na gestão responsável dos escassos recursos públicos, frente às demandas cada vez maiores da sociedade. Nesse sentido, para resolver os problemas públicos complexos que o Estado enfrenta, frente a crescente demanda da sociedade, a governança se demonstra como um processo interativo entre os atores sociais e econômicos, os quais são dirigidos em favor dos objetivos coletivos comuns (TORFING et al., 2012; ANSELL; TORFING, 2016).

Para mitigar o conflito de agência no setor público, é necessário que a organização adote um conjunto de práticas que lhe garanta atender aos interesses do principal, a exemplo da transparência, política de relacionamento com partes interessadas, avaliação de desempenho da alta administração, independência da auditoria interna, controles internos e gerenciamento de riscos, promoção de valores éticos e padrões de conduta (IBGC, 2015).

No que se refere aos controles internos, consoante Martins (2020), qualquer organização, inclusive os Municípios, que não tiverem controles internos adequados e suficientes, estão expostos a erros, fraudes e irregularidades. Essas fragilidades, deixam as instituições públicas vulneráveis a ponto de prejudicar a sua capacidade de atingir seus objetivos, produzindo consequências negativas para a sociedade que é quem depende dos serviços prestados pelo Estado (SOUZA; BRASIL, 2017).

Adicionalmente, de uma forma mais ampla que o controle interno, tem-se o gerenciamento de riscos corporativos, parte do processo geral de governança (COSO, 2013; COSO, 2017; BRASIL, 2018) e que vem cada vez mais se tornando uma ferramenta eficiente para a sua prática, auxiliando a consecução dos objetivos das organizações e no cumprimento de suas responsabilidades, gerando, preservando e entregando valor aos serviços públicos em benefício da sociedade. (VIEIRA; BARRETO, 2019). Consoante Brasil (2018), gerenciamento de riscos e controles internos visam aprimorar a direção e controle das organizações, assegurando maior responsabilidade e melhor prestação de contas (*accountability*), transparência (*openness*) e integridade (*integrity*). A figura 2 a seguir representa, de forma simples, a relação existente entre governança, gerenciamento de riscos e controles internos, proposta pelo referencial básico de gestão de riscos do Tribunal de Contas da União - TCU (Brasil, 2018).

Figura 2 - Relação entre governança, gestão de riscos e controles internos



Fonte: BRASIL (2018)

Para Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019) controles internos robustos e confiáveis devem adotar abordagens baseadas em riscos, associados as estratégias das organizações, criando um ambiente organizacional capaz de propiciar processos executados de forma ética, econômica, eficiente e efetiva, cumprindo obrigações relativas as diversas dimensões da *accountability* e estando em conformidade com as leis e as normas, salvaguardando a organização contra perdas, falhas e prejuízos decorrentes de futuras irregularidades em suas contas. Ainda segundo esses mesmos autores, o estabelecimento do gerenciamento de riscos está relacionado as diretrizes para padrões de controles internos no setor público, tendo em vista que é necessário identificar fatores que possam, porventura, interferir e prejudicar o cumprimento dos objetivos dos gestores nas instituições, ou seja, cabe as organizações estabelecerem gerenciamento de riscos com vistas a identificá-los e estabelecer meios de evitar ou mitigar seus impactos, evitando a incumbência em futuras irregularidades que culminem em rejeição das contas de governo.

Segundo Brasil (2012) boas estruturas de controles internos e gestão de riscos se tornam pré-requisitos para se ter uma organização bem administrada. Governança, controles internos e gestão de riscos, se geridas de forma integrada, objetivam estabelecer um ambiente que respeita valores, interesses e expectativas da instituição, dos agentes que o compõem e todas as partes interessadas, sendo o cidadão e a sociedade os vetores principais desse processo (BRASIL, 2012).

Nesse contexto, o modelo conceitual de integração entre controle interno e gerenciamento de riscos corporativos, difundido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO ERM, 2017)*, estabelece uma estrutura de controle interno e gerenciamento de riscos que busca destacar a importância de se considerar os riscos tanto no

processo de estabelecimento da estratégia quanto na condução no desempenho da execução da organização (COSO, 2017).

O modelo do *COSO ERM 2017 - Integrating with Strategy and Performance*, foi organizado em 20 princípios inseridos em 5 componentes inter-relacionados (Governança e cultura, Estratégia e definição de objetivos, Risco na execução, Monitoramento do desempenho e revisão; e finalmente Informação, comunicação e divulgação) que apresentam diferentes pontos de vistas e estruturas operacionais visando a melhoria do processo de estratégia e tomada de decisão organizacional, além de focar no gerenciamento de riscos no planejamento estratégico. Para o modelo, a organização que aderir a estes princípios pode conferir uma razoável expectativa de que ela entende e se esforça para gerenciar os riscos associados à sua estratégia e objetivos de negócios (COSO, 2017).

Segundo Davis e Blaschek (2006), os sistemas de controle interno nos Municípios brasileiros apresentam deficiências e não acompanharam as transformações no ambiente organizacional ocorridas após a reforma administrativa da década de 1990, apresentando foco em aspectos formais, deixando de lado a implementação de uma estrutura de gerenciamento de riscos apropriada que identificasse os eventos que prejudicam a administração pública, a exemplo do *COSO ERM 2017*.

Nesse sentido, observa-se que no âmbito do controle realizado dentro das instituições, têm-se os aspectos relacionados ao controle interno e gerenciamento de riscos como instrumentos para obtenção de uma boa governança e como ferramentas para prevenir a assunção de irregularidades na gestão dos recursos públicos, proporcionando a alocação eficiente destes e mitigando a probabilidade de rejeição das contas. No que se refere ao controle externo, ou seja, aquele exercido por órgão estatal estranho àqueles responsáveis pelo ato (ALVES; RIBEIRO, 2020), o controle dos recursos públicos também se mostra como uma das ferramentas da governança com a finalidade de garantir que a “administração atue de acordo com os princípios explícitos e implícitos da Constituição Federal” pautados na moralidade, transparência, impessoalidade, legalidade, eficiência, eficácia e efetividade (SILVA, 2002).

Consoante Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019), o controle externo dos recursos públicos integra o sistema de *accountability*, pilar da governança, com o dever institucional de zelar pela qualidade do Sistema de Controle Interno, os quais, juntos, devem atuar de forma coordenada e integrada na busca por identificar os determinantes e evitar as ineficiências do sistema de controle organizacional.

2.2 Controle Externo e *Accountability* nos Municípios brasileiros

Na governança pública, a promoção da *accountability* é especificamente atribuída às instituições independentes que possuem a competência constitucional de avaliar a ação governamental e produzir opiniões de caráter legal e técnico sobre as contas dos gestores públicos, essas instituições estão inseridas em dois sistemas de controle existentes no mundo, o primeiro sistema, de origem anglo-saxão, denominado *sistema de controladorias* ou *sistema de auditorias-gerais*, e o segundo, de origem romano-germânica, denominado *sistema de tribunais de contas*, em ambos, essas instituições são tradicionalmente chamadas de entidades fiscalizadoras superiores - EFS (CHAMOUN, 2020).

No sistema de auditorias-gerais, o controle externo é monocrático, exercido pelo Auditor-Geral, que funciona como um auditor independente do Parlamento, porém designado por este e com funções de fiscalização e certificação das contas públicas, já no sistema de tribunais de contas, o processo decisório é assentado por colegiados, compostos por ministros e conselheiros com poderes coercitivos e com grande grau de autonomia frente aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (SIMÕES, 2014). É importante ressaltar que, mesmo em países que utilizam o sistema de auditorias-gerais/controladorias, como no caso dos países do Reino Unido, como fruto de uma fase de transição, as auditorias externas estão sendo cada vez mais alocadas a empresas do setor privado (JONES; CARUANA, 2015).

Para Lima (2015) a essência do controle externo é ser realizado de forma independente, por outro poder distinto daquele responsável pela execução das atividades administrativas suscetíveis de controle, sendo seu objeto os atos administrativos em todos os poderes constituídos nas três esferas de governo e atos de gestão de bens e valores públicos.

No Brasil, o controle externo das contas públicas, de acordo com Martins et al. (2020) é exercido pelo poder legislativo, com auxílio do tribunal de contas, o qual, tem o papel de verificar, sob diversos enfoques, além do contábil, a legitimidade, economicidade e legalidade das contas públicas. Para Silva (2005), no âmbito federal, o controle externo compete ao Congresso Nacional, no âmbito estadual, compete as assembleias legislativas, e no âmbito municipal e no distrito federal, às câmaras municipais com o auxílio dos respectivos tribunais de contas, atuando em uma função fiscalizadora do povo, através de seus representantes (CARVALHO FILHO, 2014).

A verificação da legalidade, legitimidade e economicidade das contas públicas sob diversos enfoques, inclusive contábil, se faz principalmente pela obrigação que os gestores públicos tem em prestar contas, ou seja, promoverem a *accountability* de seus atos de governo,

obrigação essa que advém da Constituição Federal de 1988 em seu artigo 70 ao determinar que deverá prestar contas qualquer pessoa que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre bens públicos, seja esta física ou jurídica, pública ou privada (CASTALDELLI JÚNIOR, 2010; PETER; MACHADO, 2014).

Rocha (2013), explica que a *accountability* é exercida em dois planos, inicialmente propostos por O'Donnell (1998). O primeiro plano seria o vertical, sendo aquele representado pela ação política do cidadão e da sociedade, onde a *accountability* é exercida pelos atores sociais em relação aos atores estatais, proporcionando à sociedade exercer o poder de premiar ou punir seus representantes e governantes por meio da manutenção ou retirada destes do poder por intermédio do voto nas eleições. O segundo plano é o horizontal, sendo aquele de atuação dos agentes e das organizações públicas, onde a *accountability* é exercida no interior do próprio estado pelas diversas agências estatais que constituem o controle interno e externo das organizações, realizada pela fiscalização entre os poderes, por meio de órgãos governamentais que têm essa função de controlar, supervisionar, avaliar e punir agentes ou agências governamentais que executam a atividade pública (ROCHA, 2013).

Neste contexto, os tribunais de contas possuem crucial importância para consolidar a *accountability* nos Municípios, à medida que atuam de forma sancionadora e fiscalizatória das contas públicas (*accountability horizontal*), bem como proporcionam a sociedade, informações relevantes de como os gestores públicos gerenciam os recursos, influenciando a sociedade a realizar a *accountability* vertical, ou seja, exercer o direito de escolha de seus representantes, com base no seu desempenho na gestão do Município (SOUZA; FADUL, 2020). Para Fernandes, Fernandes e Teixeira (2018), em uma democracia com pleno exercício da *accountability* horizontal, os órgãos de controle possuem uma função primordial de tornar-se fontes de informação ao cidadão comum, municiando-os com dados necessários para direcionar, acompanhar e cobrar atuação de qualidade no setor público (FERNANDES; FERNANDES; TEIXEIRA, 2018).

Para Velten (2015) os tribunais de contas devem exercer a *accountability*, tomando as contas dos responsáveis pela gestão dos recursos públicos, punindo-os, quando não agirem dentro dos princípios esculpidos para a gestão do dinheiro público. Uma dessas formas de punição aos gestores que cometerem atos irregulares em suas contas é o julgamento delas como irregulares, tendo como consequência, a possibilidade desses gestores se tornarem inelegíveis nas próximas eleições. Han (2020) indica que a *accountability* é como um princípio que deve

influenciar as atividades e decisões dos agentes públicos para garantir a transparência, controles e a responsabilização de seus atos.

Nesse sentido, o ato de prestar contas é o meio pelo qual os gestores públicos proporcionam a devida transparência dos atos relacionados a utilização, a guarda, a gerência e a administração dos recursos públicos, se sujeitando as consequências destes. Assim, o Estado passa a ter a possibilidade de responsabilizá-los, principalmente no caso de ações que desencadeiam em irregularidades, fraudes contábeis ou operacionais (PETER; MACHADO, 2014; OLIVEIRA; 2017).

Segundo MEDEIROS et al. (2013), a contabilidade e a prestação de contas são medidas preventivas e ferramentas de controle para combater a corrupção política, iniciando-se, de acordo com Nakagawa, Relvas e Dias Filho (2007), com os registros das transações realizadas e finalizando-se com as informações geradas pela contabilidade sobre o desempenho econômico-financeiro do negócio e suas consequências futuras.

No âmbito das prestações de contas realizadas pelos agentes públicos, Furtado (2007) esclarece que existem dois regimes jurídicos de contas públicas, as contas de gestão e as contas de governo. Na primeira, as contas de gestão podem ser prestadas quando são apresentadas pelo próprio responsável, ou tomadas, quando são realizadas por procedimentos instaurados pela própria administração ou pelo tribunal de contas, podendo ser anuais ou não e dizem respeito a atos de administração e gerência de recursos públicos relacionados à admissão de pessoal, concessão de aposentadoria, ordenamento de despesas, arrecadação de receitas, licitações, contratos, execução orçamentária e financeira (empenho, liquidação e pagamento de despesas), realizadas por chefes e responsáveis por entidades da administração direta e indireta e fundações públicas nas três esferas de governo (FURTADO, 2007). Essas contas, podem ser julgadas como regulares, quando expressam a exatidão dos demonstrativos contábeis, regulares com ressalva, quando expressa alguma improbidade, falta, ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico, que não seja grave e não cause danos ao erário, ou irregulares, quando houver omissão do dever de prestar contas pelo gestor dos recursos públicos e infração grave como desfalques, desvios de dinheiro, bens ou valores públicos (PETER; MACHADO, 2014).

Já as prestações de contas de governo seriam o meio pelo qual o presidente da república, governadores e prefeitos expressam os resultados da atuação governamental no exercício financeiro ao qual se referem. Essas contas demonstram o retrato da situação financeira do ente federativo, revelando se houve cumprimento de orçamentos, planejamentos, programas governamentais, demonstram os níveis de endividamento, se os limites de gastos foram

cumpridos, principalmente com saúde, educação, despesas de pessoal. Dessa forma, por meio de balanços gerais prescritos pela Lei 4.320/64, se submetem aos pareceres prévios dos tribunais de contas e respectivos parlamentos, podendo terem suas contas julgadas rejeitadas ou aprovadas pela respectiva corte de contas. (FURTADO, 2007).

De acordo com Coutinho e Santos (2018), as contas de governo dizem respeito à distribuição de recursos entre os órgãos da Administração Pública, possuindo um caráter de cumprimento ou não das disposições orçamentárias aprovadas pelo poder legislativo. Ou seja, trata-se de julgar os atos políticos de planejamento, organização, direção e controle de políticas públicas. Ainda para os autores, essas contas se caracterizam basicamente por conter relatório acompanhado do Balanço Geral e das demonstrações contábeis, relatórios de gestão e dos demonstrativos da LRF ante as metas previstas nos instrumentos de planejamento orçamentário, estando sujeitas a emissão de parecer prévio de caráter opinativo (COUTINHO; SANTOS, 2018).

Os pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas consistem em uma apreciação geral e fundamentada sobre a gestão orçamentária, patrimonial e financeira explicitadas nas prestações de contas dos gestores públicos, buscando dar uma opinião, para fins de julgamento pela câmara de vereadores, sobre esses aspectos, deixando de prevalecer somente por decisão de dois terços dos membros da casa legislativa (ALVES; RIBEIRO, 2020). Consoante Rocha (2011), o Parecer Prévio emitido pelos Tribunais de Contas tem dupla função: primeiro informar a população acerca do resultado da administração municipal e materializar o trabalho desenvolvido pelo tribunal. Adicionado a isto, o parecer prévio serve de base para o julgamento político pela Câmara. Assim, o poder legislativo inicia seu julgamento a partir de uma peça técnica que para não ser levado em consideração, precisa que dois terços dos integrantes das câmaras precisem se posicionar contrariamente à sua sugestão.

O Parecer Prévio é o único documento que o legislador Constituinte de 1988 previu e nominou expressamente como imprescindível na apreciação das contas prestadas pelos Chefes dos Poderes Executivos. Diante disso, Guerra (2007) o caracteriza como sendo uma peça técnica e instrumento de apreciação das contas que embasará o julgamento destas pelo poder Legislativo. Para Oliveira (2013), o parecer prévio é uma peça essencial para validação formal de aprovação das contas, sua ausência impossibilita o poder legislativo de emitir qualquer tipo de decisão sobre as contas.

Conforme Rocha (2013), a competência do tribunal de contas através do processo de *accountability* vai além de apreciar a gestão orçamentária, patrimonial e financeira. Os tribunais

estão acometidos do encargo de apreciar se a execução dos orçamentos públicos municipais está de acordo com as normas da constituição e demais normas legais e regulamentares; de avaliar a legalidade, legitimidade, economicidade e a consecução de objetivos e metas dos programas previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como se essa está de acordo com o Plano Plurianual (PPA) e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); além de avaliar se o desenvolvimento econômico e social dos Municípios é um reflexo da administração financeira e orçamentária destes.

Para Simões (2014) a atuação dos tribunais de contas busca o controle das finanças públicas por meio da função de fiscalização dos recursos públicos, assegurando que estes sejam arrecadados, aplicados e utilizados conforme os princípios da legalidade, economicidade e eficiência, dessa forma, defendendo a saúde e o equilíbrio financeiro do Estado, preservando os direitos individuais, coletivos e o pleno exercício da cidadania e do interesse público (SIMÕES, 2014).

Nesse sentido, de acordo com Kronbauer et al. (2011) o controle das atividades públicas é um elemento-chave no acompanhamento da execução dos programas de governo, apontando falhas e desvios, zelando pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais, e verificando a perfeita aplicação das normas e princípios adotados, de modo a propiciar uma correta e eficaz aplicação desses recursos.

2.3 Controle externo municipal realizado pelo Tribunal de Contas de Pernambuco

Chamoun (2020), esclarece que a Constituição Federal do Brasil de 1988, em seu artigo 71, definiu as competências do Tribunal de Contas da União, que, por simetria, também se aplicam aos tribunais de contas estaduais e municipais. As principais competências desses tribunais para o autor seriam:

- Apreciar as contas prestadas anualmente pelo presidente da República, governadores e prefeitos mediante parecer prévio;
- Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões;
- Realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais entidades;
- Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

Sustar, se não atendida, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal (CHAMOUN, 2020).

Nesse sentido, a constituição do Estado de Pernambuco, onde estão os Municípios objetos desta pesquisa, também em seu artigo 29, parágrafo 1º, e artigo 30 estabelecem que:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração indireta e fundacional, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (PERNAMBUCO, 1989).

Para Lins (2012), no âmbito do Estado de Pernambuco, o controle externo das contas públicas municipais é exercido pelas câmaras municipais com auxílio do Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE, órgão responsável pela emissão de parecer prévio sobre as contas dos chefes do Poder Executivo dos 184 Municípios do Estado. De acordo com Simões (2014), o TCE/PE foi criado em 1967, por meio da Lei Estadual n. 6.078, como órgão auxiliar da Assembleia Legislativa no controle externo da administração financeira e orçamentária estadual. Tal função era exercida até então pelo “Tribunal da Fazenda do Estado”, que foi extinto, automaticamente, após a instituição do TCE/PE (SIMÕES, 2014). Dessa forma, o TCE/PE atua proporcionando o exercício do controle externo das entidades do Estado e dos Municípios, informando à comunidade o resultado dessas contas públicas, ou seja, se os recursos públicos estão sendo aplicados corretamente e se os serviços oferecidos à população possuem qualidade (OLIVEIRA, 2017).

De acordo com a lei orgânica do Tribunal de Contas de Pernambuco, os avanços introduzidos pela Constituição de 1988 ampliaram significativamente as áreas de atuação dos Tribunais de Contas, alcançando o Tribunal de Contas de Pernambuco. A fiscalização e o controle dos atos da administração pública não se limitaram apenas aos aspectos contábeis, e as decisões passaram a ter força executória, o que contribuiu para o fortalecimento da instituição e do Estado democrático (PERNAMBUCO, 2004). Ainda de acordo com a lei orgânica do TCE/PE, o respectivo tribunal deve emitir parecer prévio sobre as contas prestadas pelos prefeitos, anualmente, considerando como prazo final para tal, o último dia útil do mês de dezembro de cada ano (LINS, 2012).

O regimento interno do TCE/PE disciplina o conteúdo do parecer prévio como sendo sempre justificado e conclusivo, recomendando a aprovação, aprovação com ressalvas ou rejeição das contas, o mesmo, possibilita ao poder legislativo municipal, representado pela Câmara Municipal, a formação de opinião de juízo a respeito de aspectos relacionados a gestão fiscal, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do município (LINS, 2012).

No caso de rejeição das contas, as irregularidades das contas municipais constantes desses pareceres prévios acabam por refletir o desempenho do governo na execução das suas ações governamentais em benefício da sociedade, influenciando no comportamento do eleitor, quando da sua decisão de voto, conforme preceitua a teoria racional do comportamento do eleitor, defendida por Popkin (1994) e Anthony Downs (1999), na qual os indivíduos (eleitores) decidem seus votos procurando maximizar seus interesses, otimizar seus ganhos individuais, benefícios e satisfação (*homo economicus*), levando em consideração também informações sobre os candidatos, partidos políticos e desempenho do governo (POPKIN, 1994; DOWNS, 1999).

Esse entendimento é corroborado pelo estudo de Cavalcante (2015), o qual aponta que mesmo os eleitores possuindo informações incompletas, eles premiam ou punem os políticos e partidos de acordo com o seu desempenho. Essa pesquisa mensurou os efeitos do desempenho fiscal das prefeituras brasileiras, caracterizado pelo Índice Firjan de Gestão Fiscal, na probabilidade de reeleição em 2008, onde, por meio de uma metodologia quantitativa, o autor confirmou que o desempenho fiscal em conjunto com a administração orçamentária e financeira dos Municípios, possuem influência sobre as chances de reeleição dos prefeitos.

No que tange às irregularidades encontradas nas contas rejeitadas, o Tribunal de Contas de Pernambuco é um dos únicos tribunais no Brasil que ainda não definiu critérios de classificação dessas irregularidades para fins de apreciação e julgamento das contas dos gestores municipais, em contraste quando comparado a outros Tribunais de Contas pelo Brasil, a exemplo dos tribunais de contas dos Estados do Amapá; Bahia; Goiás; Paraíba; Paraná; Piauí; Mato Grosso; Rio Grande do Norte; Rio Grande do Sul; Rondônia; Santa Catarina e Tocantins (SOARES, 2018).

Para fins dessa pesquisa, utiliza-se a classificação definida pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso – TCE/MT, publicada pela resolução nº 02/2015 daquele tribunal e descritas no documento intitulado “*Classificação de Irregularidades: Critérios para as decisões sobre as contas anuais*” (MATO GROSSO, 2015), no que tange ao seu assunto (Limites Constitucionais/Legais; Gestão Patrimonial; Contabilidade; Gestão Fiscal/Financeira; Controle Interno; Planejamento/ Orçamento; Licitação; Contratos; Convênios; Despesas; Pessoal; Previdência; Prestação de Contas e diversos) e a sua natureza (Gravíssima, grave e moderada). O referido documento estabelece uma classificação padronizada para as irregularidades detectadas pelas equipes técnicas durante o processo de auditoria das contas governamentais.

No quadro 1 a seguir, tem-se um resumo das principais irregularidades classificadas pelo documento quanto ao seu assunto e a sua natureza, essas irregularidades são constantemente encontradas na análise das contas de governo dos Municípios quando da análise das prestações de contas pelos tribunais de contas estaduais.

Quadro 1 - Principais Irregularidades das contas de governo dos Municípios (Continua)

Irregularidade	Assunto	Natureza
Não aplicação do percentual mínimo de 25% da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212, da Constituição Federal).	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima
Não aplicação do percentual mínimo de 12% pelo Estado, e de 15% pelos Municípios, do produto da arrecadação de impostos em ações e serviços públicos de saúde (art. 77, II, III, § 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - Constituição Federal).		
Não destinação de no mínimo 60% dos recursos do Fundeb na remuneração dos profissionais do magistério (art. 60, XII, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – Constituição Federal).		
Gastos com pessoal acima dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 19 e 20, da Lei Complementar nº 101/2000).		
Repasse ao Poder Legislativo em desacordo com art. 29-A, § 2º, da Constituição Federal.		Grave
Existência de montante da dívida consolidada líquida, da amortização e/ou da contratação superior ao limite estabelecido em Resolução do Senado Federal (Resoluções do Senado Federal nº 40/2001 e nº 43/2001).		
Despesa total com remuneração de vereadores acima do limite de 5% da receita do município (art. 29, VII, da Constituição Federal).		
Pagamento de subsídios de vereadores cuja fixação ocorreu dentro da mesma legislatura e em desacordo com os percentuais de subsídios dos deputados estaduais (art. 29, VI, da Constituição Federal).		
Despesa total com remuneração de vereadores acima do limite de 5% da receita do município (art. 29, VII, da Constituição Federal).		
Desvio de bens e/ou recursos públicos (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal).	Gestão Patrimonial	Gravíssima
Aquisição de bens imóveis com gravame ou qualquer outro impedimento legal (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal).		Grave
Não-adoção de providências para inscrição de dívida ativa (art. 1º, § 1º, arts. 12 e 13, da Lei Complementar nº 101/2000).		
Cancelamento de dívida ativa sem comprovação do fato motivador (art. 37, <i>caput</i> , da Constituição Federal e art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000).		Moderada
Não-adoção de providências para cobrança de dívida ativa - administrativas e/ou judiciais (art. 1º, § 1º, arts. 12 e 13, da Lei Complementar nº 101/2000 e Lei nº 6.830/1980).		
Ausência ou deficiência dos registros analíticos de bens de caráter permanente quanto aos elementos necessários para a caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração (art. 94, Lei nº 4.320/1964).		
Inexistência de escrituração contábil do exercício em exame (arts. 83, 85 a 91, 93 a 95, 97, 99 e 100, da Lei nº 4.320/1964).	Contabilidade	Gravíssima
Não-apropriação da contribuição previdenciária do empregador (arts. 40 e 195, I, da Constituição Federal).		

Quadro 1 - Principais Irregularidades das contas de governo dos Municípios (Continuação)

Irregularidade	Assunto	Natureza
Não-contabilização de atos e/ou fatos contábeis relevantes que impliquem na inconsistência dos demonstrativos contábeis (arts. 83 a 106, da Lei nº 4.320/1964 ou Lei nº 6.404/1976).	Contabilidade	Grave
Registros contábeis incorretos sobre fatos relevantes, implicando na inconsistência dos demonstrativos contábeis (arts. 83 a 106, da Lei nº 4.320/1964 ou Lei nº 6.404/1976).		
Ausência de apresentação de contas individualizadas e consolidadas (art. 50, da Lei Complementar nº 101/2000).		
Divergência entre os registros contábeis das contas de Bens Permanentes e a existência física dos bens (arts. 83, 85, 89 e 94 a 96, da Lei nº 4.320/1964).		Moderada
Existência de registros contábeis intempestivos (Lei nº 4.320/1964 e Lei nº 6.404/1976).		
Não implementação das novas regras da contabilidade aplicada ao setor público nos padrões e/ou prazo definidos. (Portarias Secretaria do Tesouro Nacional - STN; Resoluções Conselho Federal de Contabilidade - CFC)		
Contração de obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres do mandato sem que haja disponibilidade financeira (art. 42, caput e parágrafo único da Lei Complementar nº 101/2000).	Gestão Fiscal/Financeira	Gravíssima
Ocorrência de déficit de execução orçamentária, sem a adoção das providências efetivas (art. 169 da Constituição Federal; arts. 1º, § 1º, 4º, I, “b” e 9º da Lei Complementar nº 101/2000; art. 48, “b”, da Lei nº 4.320/1964).		
Realização de empréstimos ou qualquer outro tipo de operação financeira junto a Fundo ou Órgão previdenciário (art. 167, XI, da Constituição Federal; art. 43, § 2º, II, da Lei Complementar nº 101/2000; art. 6º, V, da Lei nº 9.717/1998).		
Não-recolhimento das cotas de contribuição previdenciária do empregador à instituição de previdência (arts. 40 e 195, I, da Constituição Federal).		
Não-efetivação do desconto de contribuição previdenciária dos segurados e Não-recolhimento das cotas de contribuição previdenciária descontadas dos segurados à instituição devida (arts. 40, 149, § 1º e 195, II, da Constituição Federal; art. 168- A do Decreto-Lei nº 2.848/1940).		
Não-adoção de providências para a constituição e arrecadação do crédito tributário (art. 1º, § 1º e art. 11, da Lei Complementar nº 101/2000; arts. 52 e 53, da Lei nº 4.320/64).		
Cancelamento de restos a pagar processados sem comprovação do fato motivador (art. 37, caput da Constituição Federal).		Grave
Inadimplência no pagamento da contribuição patronal, débito original ou parcelamento (arts. 23, I, 24, II e IV, 36 da ON MPS/SPS nº 02/2009).		
Não-aplicação dos recursos destinados às ações e serviços públicos de saúde por meio de Fundo de Saúde (art. 2º, parágrafo único da Lei Complementar nº 141/2012).		
Não-retenção de tributos, nos casos em que esteja obrigado a fazê-lo, por ocasião dos pagamentos a fornecedores (art. 11 da Lei nº 101/2000).		
Não-cumprimento das regras que instituíram o regime especial de pagamento dos precatórios (art. 100 da Constituição Federal).		
Não liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público (art. 48, II, 48-A da Lei Complementar nº 101/2000).		
Ausência de estabelecimento de metas bimestrais de arrecadação pelo Poder Executivo (art. 13 da Lei Complementar nº 101/2000).		

Quadro 1 - Principais Irregularidades das contas de governo dos Municípios (Continuação)

Irregularidade	Assunto	Natureza
Omissão do responsável pela Unidade de Controle Interno em representar ao Tribunal de Contas do Estado sobre as irregularidades/ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário não reparados integralmente pelas medidas adotadas pela administração (art. 74, §1º, da Constituição Federal)	Controle Interno	Gravíssima
Não-instituição do Sistema de Controle Interno - SCI mediante lei específica (art. 74 da Constituição Federal).		Grave
Ausência de normatização das rotinas internas e procedimentos de controle dos sistemas administrativos que compõem o SCI (art. 5º da Resolução Normativa do TCE-MT nº 01/2007).		
Ineficiência dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos (art. 37, caput, da Constituição Federal).		
Descumprimento das normas de rotinas internas e procedimentos de controle dos sistemas administrativos (normas específicas do órgão/entidade).		Moderada
Realização de despesas sem a existência de crédito orçamentário (art. 167, II, da Constituição Federal).	Planejamento Orçamento	Grave
Abertura de créditos adicionais - suplementares ou especiais – sem autorização legislativa ou autorização legislativa posterior (art. 167, V, da Constituição Federal; art. 42, da Lei nº 4.320/1964).		
Abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes: excesso de arrecadação, superávit financeiro, anulação total ou parcial de dotações e operações de crédito (art. 167, II e V, da Constituição Federal; art. 43, da Lei nº 4.320/1964).		
Transposição, remanejamento ou transferências de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa (art. 167, VI, da Constituição Federal).		
Peças de Planejamento (PPA, LDO, LOA) elaboradas em desacordo com os preceitos constitucionais e legais (arts. 165 a 167 da Constituição Federal).		Moderada
Fraudes em obras de engenharia e projeto básico em desacordo com a lei de licitações (Lei de Licitações e Contratos Administrativos)	Licitação	Gravíssima
Não-realização de processo licitatório, nos casos previstos na Lei de Licitações (art. 37, XXI, da Constituição Federal).		Grave
Realização de despesas com justificativas de dispensa ou inexigibilidade de licitação sem amparo na legislação (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Fracionamento de despesas de um mesmo objeto para modificar a modalidade de procedimento licitatório ou promover a dispensa indevidamente (arts. 23, §§ 2º e 5º, 24, I e II da Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Realização de processo licitatório ou contratação de bens e serviços com preços comprovadamente superiores aos de mercado – sobrepreço (art. 37, caput, da Constituição Federal; Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Ocorrência de irregularidades nos procedimentos licitatórios (Lei de Licitações e Contratos Administrativos; Lei nº 10.520/2002; legislação específica do ente).		
Ocorrência de irregularidades nos procedimentos de dispensas e inexigibilidades de licitação (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Ausência de publicação dos avisos e demais atos obrigatórios da licitação nos meios de divulgação previstos na legislação e/ou fora dos padrões e critérios estabelecidos (Lei de Licitações e Contratos Administrativos; art. 4º, V, da Lei nº 10.520/02).		

Quadro 1 - Principais Irregularidades das contas de governo dos Municípios (Continuação)

Irregularidade	Assunto	Natureza
Não-rejeição, no todo ou em parte, da obra, serviço ou fornecimento executado em desacordo com o contrato (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).	Contratos	Grave
Inexistência de acompanhamento e fiscalização da execução contratual por um representante da Administração especialmente designado (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Contratação de empresa declarada inidônea ou suspensa para contratar com a Administração Pública (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Ocorrência de irregularidades na formalização, execução e finalização dos contratos (Lei de Licitações e Contratos Administrativos; legislação específica do ente)		Moderada
Não-aplicação de sanções administrativas ao contratado em razão de atraso ou inexecução total ou parcial do contrato (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Prorrogação de contrato de prestação de serviços de natureza continuada sem a devida previsão editalícia ou contratual (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Ocorrência de irregularidades nas alterações e/ou atualizações do valor contratual (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Irregularidades na contratação de entidades qualificadas como Organizações Sociais ou Organização de Sociedade Civil de Interesse Público (Lei nº 9.637/1998; Lei nº 9.790/1999).		
Irregularidades na execução de Contrato de Gestão ou Termo de Parceria celebrados junto a entidades qualificadas como Organizações Sociais ou Organização de Sociedade Civil de Interesse Público (Lei nº 9.637/1998; Lei nº 9.790/1999).		
Não-observância das regras de Celebração, execução e prestação de contas de convênios e/ou instrumentos congêneres (Lei de Licitações e Contratos Administrativos; Lei nº 9.504/1997; legislação específica do ente).	Convênio	Grave
Realização de despesas consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, ilegais e/ou ilegítimas (art. 15, da Lei Complementar nº 101/2000; art. 4º, da Lei nº 4.320/1964).	Despesas	Grave
Pagamento de despesas referente a bens e serviços em valores superiores ao praticado no mercado e/ou superiores ao contratado – superfaturamento (art. 37, caput, da Constituição Federal; Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Pagamentos de parcelas contratuais ou outras despesas sem a regular liquidação (art. 63, § 2º, da Lei nº 4.320/1964; Lei de Licitações e Contratos Administrativos).		
Pagamento de subsídios, vencimentos, vantagens pecuniárias e jetons não autorizados em lei. (art. 37, caput da Constituição Federal).		
Desvio de finalidades na aplicação de recursos vinculados (art. 8º, parágrafo único da Lei Complementar nº 101/2000).		
Pagamento de subsídios ao prefeito, vice-prefeito e secretários em desacordo com as determinações constitucionais e legais (art. 29, V, da Constituição Federal).		
Realização de despesa sem emissão de empenho prévio (art. 60 da Lei nº 4.320/1964).		
Ausência de documentos comprobatórios de despesas (art. 63, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.320/1964).		
Concessão de auxílio a pessoas em desacordo com a legislação (art. 37, caput, da CF; art. 26, da Lei Complementar nº 101/2000).		
Contribuição para o custeio de outro ente da Federação sem autorização na LDO, LOA ou em lei específica ou sem a formalização de convênio (art. 62, da Lei Complementar nº 101/2000).		

Quadro 1 - Principais Irregularidades das contas de governo dos Municípios (Continuação)

Irregularidade	Assunto	Natureza	
Pagamento de obrigações com preterição de ordem cronológica de sua exigibilidade (Lei de Licitações e Contratos Administrativos).	Despesa	Grave	
Nomeação de cônjuge, companheiro ou parente em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau, inclusive, da autoridade nomeante ou de servidor, investido em cargo de direção, chefia ou assessoramento, para o exercício de cargo em comissão ou de confiança, ou, ainda, de função gratificada na Administração Pública direta e indireta, compreendido o ajuste mediante designações recíprocas (Súmula Vinculante 13/2008 – Supremo Tribunal Federal – STF).	Pessoal	Gravíssima	
Contratação de pessoal por tempo determinado sem atender à necessidade temporária de excepcional interesse público, burlando a exigência de realização de concurso público (art. 37, II e IX, da Constituição Federal).		Grave	
Admissão de servidores em cargos comissionados ou função de confiança para o exercício de atribuições não relacionadas à direção, chefia e assessoramento (art. 37, V, da Constituição Federal).			
Admissão de servidores não-efetivos em função de confiança (art. 37, V, da Constituição Federal).			
Admissão de servidores acima do número de vagas previstas em lei (art. 37, I, da Constituição Federal).			
Criação de cargo sem o devido instrumento legal (arts. 37, caput, 61, II, “a”, da Constituição Federal ou legislação específica).			
Atraso no pagamento dos vencimentos de servidor público e/ou pagamento em datas diferenciadas (arts. 1º, § 1º, 17, da Lei Complementar nº 101/2000 – LRF, princípio da impessoalidade - art. 37, caput da Constituição Federal).			
Não provimento dos cargos de natureza permanente mediante concurso público (art. 37, II, da Constituição Federal).			
Não convocação dos candidatos aprovados em concurso público dentro das vagas e prazo de validade previstas no edital (art. 37, caput, da Constituição Federal).			
Contratação de pessoal por tempo determinado sem a realização de processo seletivo simplificado (art. 37, caput, da Constituição Federal).			
Pagamento de remuneração a servidores/empregados públicos com valores superiores ao teto remuneratório. (art. 37, XI da CF/1988; art. 62, Lei Complementar nº 04/90).			
Utilização de recursos previdenciários em despesas distintas do pagamento de benefícios e despesas administrativas (art. 167, XI, da Constituição Federal, art. 38, caput, da ON MPS/SPS nº 02/2009).			Previdência
Concessão de empréstimos ou qualquer outro tipo de operação financeira com recursos do Fundo ou órgão previdenciário (art. 167, XI, da Constituição Federal; art. 43, § 2º, II, da Lei Complementar nº 101/2000).			
Ausência de depósito das disponibilidades de caixa previdenciária em conta separada das demais disponibilidades do ente patronal (art. 1º, parágrafo único, e art. 6º, II, da Lei nº 9.717/1998; art. 43, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000).			
Não recolhimento das cotas de contribuição previdenciária do empregador à instituição de previdência (arts. 40 e 195, I, da Constituição Federal).			
Concessão ilegal de benefícios previdenciários (arts. 40 e 142, da Constituição Federal; art. 5º da Lei nº 9.717/98).			
Não encaminhamento ao TCE dos processos de aposentadoria, pensão, reforma e transferência para a reserva, bem como dos atos de anulação e revisão que importem alteração na fundamentação legal da concessão inicial ou da fixação de provento (art. 71, III, da Constituição Federal).	Grave		
Ausência de avaliação atuarial anual (art. 1º, I, da Lei nº 9.717/1998; arts.1º e 3º da Portaria MPS nº 403 /2008).			

Quadro 1 - Principais Irregularidades das contas de governo dos Municípios (Conclusão)

Irregularidade	Assunto	Natureza
Realização de avaliação atuarial por profissional não habilitado em atuária (Decreto-Lei nº 806/1969 e Decreto nº 66.408/1970).	Previdência	Grave
Inobservância dos requisitos mínimos para que o RPPS tenha viabilidade de manutenção, descritos no Parecer Atuarial, constante da Avaliação Atuarial (Lei nº 9.717/1998).		
Não-exercício do direito de compensação financeira junto ao RGPS (art. 4º da Lei nº 9.796/1999; Decreto nº 3.112/1999).		
Aplicação de alíquotas de contribuição dos servidores e dos inativos e pensionistas inferior a 11% e, a patronal, inferior à do servidor até o limite do dobro desta (arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.717/98; arts. 26 e 28, da ON MPS/SPS 02/2009).		
Ocorrência de irregularidades no processo de concessão de benefícios previdenciários (Legislação do MPS; legislação específica do ente).		
Inobservância das Normas e Procedimentos Contábeis estabelecidos nas normas previdenciárias (Portarias MPS 916/2003; art. 16, da Portaria nº 402/2008; art. 19, da ON MPS/SPS nº 02/2009).		
Ausência de registro contábil individualizado das contribuições de cada servidor e da parte patronal, com valores mensais e acumulados (art. 1º, VII, da Lei nº 9.717/98; art. 18, da Portaria MPS 402/08; art. 20, da ON MPS/SPS nº 02/09).		
Inobservância dos critérios dispostos na legislação para parcelamento de débitos junto ao RPPS (arts. 29, III e § 1º, e 37, III, da LC nº 101/00; art. 2º, da Lei nº 10.028/00; art. 105, § 4º, da Lei nº 4.320/64; art. 36, § 1º, da ON MPS/SPS nº 02/09; art. 3º, da Resolução nº 43, do Senado Federal; Art. 5º, da Portaria MPS nº 402/08).		
Obstrução ao livre exercício das inspeções e auditorias determinadas.	Prestação de Contas	Gravíssima
Sonegação de documentos e informações ao Tribunal de Contas.		Grave
Descumprimento do prazo de envio de prestação de contas, informações e documentos obrigatórios ao TCE (art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal).		Moderada
Divergência entre as informações enviadas por meio físico e/ou eletrônico e as constatadas pela equipe técnica.		
Não elaboração dos balancetes mensais.		
Envio de documentos ilegíveis e/ou em desconformidade com o exigido.		
Descumprimento de determinações com prazo, exaradas pelo TCE.		Diversos
Realização de ato sem observância ao princípio da publicidade (art. 37, caput, da Constituição Federal).	Grave	
Realização de transporte escolar em desacordo com a legislação vigente (Lei nº 9.503/1997).		
Distribuição de bens, valores ou benefícios por parte da Administração no último ano de mandato, (art. 73, §10, da Lei nº 9.504/97).		
Descumprimento das disposições da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011).		
Inadequação de estrutura física, de recursos materiais, humanos e tecnológicos, nas áreas de saúde e educação, no atendimento à população (Art. 6º, da Constituição Federal/1988, Art. 2º, da Lei nº 8.080/1990, Resoluções RDC nº 50/2002 e nº 42/2010, da Anvisa).		
Não aplicação de 30% dos recursos destinados à merenda escolar (PNAE) na aquisição de produtos da agricultura familiar sem justificativa adequada (artigos 13 e 18, da Resolução FNDE nº 38/2009).		

Fonte: MATO GROSSO (2015)

2.4 Estudos anteriores

Dada a importância de constante verificação dos determinantes da rejeição das contas de governo dos Municípios, tendo em vista a previsão legal do dever de prestar contas dos chefes do poder executivo municipal, diversos autores já realizaram pesquisas no intuito de verificar quais as variáveis determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo no julgamento dos Tribunais de Contas Estaduais - TCEs, bem como quais são as irregularidades mais presentes nessas contas, porém, essas pesquisas ainda não chegaram a um consenso, de forma que esse estudo utiliza de variáveis já examinadas em outras pesquisas, para buscar comparar os resultados obtidos e assim fortalecer e consolidar um maior entendimento sobre esses determinantes de rejeição das contas pelos TCEs.

Estudos como o de Revorêdo e Silva (2005), Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017) pesquisaram, respectivamente nos Municípios de Pernambuco, Espírito Santo e novamente Espírito Santo, a variável “sexo” do prefeito(a) com relação à sua influência na rejeição de contas municipais, considerando em seus resultados que o fato de o prefeito ser do sexo masculino possui uma influência maior na probabilidade de rejeição das contas municipais do que quando a gestão é de uma prefeita, os autores explicam que esse resultado também sofreu influência da quantidade maior de contas julgadas para o sexo masculino do que o feminino.

Assim como com a variável “sexo”, a variável “idade” também foi objeto de estudo nas pesquisas de Revorêdo e Silva (2005), Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017), onde os autores observaram, cada pesquisa no seu respectivo município objeto de estudo, existir uma relação positiva entre idades maiores dos prefeitos e a probabilidade de rejeição das contas.

Revorêdo e Silva (2005), também estudaram, nos Municípios pernambucanos, a variável “espectro ideológico” do prefeito, evidenciando que prefeitos mais voltados para o espectro ideológico de partidos considerados de direita, possuem maiores probabilidades de terem suas contas rejeitadas. Sobre essa variável, importa destacar a classificação realizada no estudo de Maciel, Alarcon e Gimeses (2018), o qual, classificou quais aqueles partidos que possuem espectros ideológicos de esquerda e de direita em âmbito nacional.

Os estudos de Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017), também verificaram a variável “Grau de instrução” ou “nível de escolaridade” do prefeito com relação a sua influência na rejeição das contas governamentais, identificando resultados que sugerem uma relação negativa entre a escolaridade do prefeito e a rejeição das contas, ou seja, quanto maior o grau de instrução, a escolaridade do prefeito, menor a probabilidade de rejeição das contas.

Esses mesmos estudos citados, além de pesquisarem a influência de variáveis do perfil do prefeito, também estudaram a influência na probabilidade de rejeição das contas de governos municipais por meio de variáveis relacionadas às características socioeconômicas dos Municípios. Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017), verificaram se o “índice de desempenho financeiro” do município, dado pela razão entre receitas e despesas, também tinha influência, onde os resultados sugeriram que quanto maior for o resultado do índice de desempenho orçamentário/financeiro, menor a probabilidade de o tribunal rejeitar as contas dos prefeitos.

Revorêdo e Silva (2005) e Milanezi e Monte-Mor (2017) incluíram em seus estudos a verificação da variável “PIB per capita” como determinante da probabilidade de rejeição das contas de governos municipais, encontrando uma relação negativa para tal, ou seja, quanto maior o PIB per capita do município, menor a probabilidade de rejeição das contas municipais.

Ainda sobre o estudo de Revorêdo e Silva (2005), foi verificada se a variável “Receita provenientes do Fundo de Participação dos Municípios” possuía influência na rejeição das contas governamentais, essa variável foi utilizada nesse estudo no sentido de mensurar em especial a independência econômica da unidade federativa em relação ao poder central e sua capacidade de geração de receita própria. Os autores encontraram resultados que indicam que quanto maior esse tipo de receita no município, maior a probabilidade de rejeição das contas.

Os estudos de Revorêdo e Silva (2005), Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017), também verificaram a variável “população” quanto a ser determinante da probabilidade de rejeição das contas de governos municipais, nos quais, em sua maioria, os resultados sugeriram que quanto maior a população do Município, maior a probabilidade de rejeição das contas municipais quando julgadas pela corte de contas.

O estudo de Milanezi e Monte-Mor (2017), também verificou se a variável Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), que captura os efeitos do Emprego e renda, Educação e Saúde nos Municípios, é determinante na rejeição das contas municipais quando julgadas pela corte de contas. Para essa variável, a relação encontrada no estudo foi negativa, ou seja, quanto maior esse índice, menor a probabilidade de rejeição das contas municipais.

O estudo de Kronbauer et al. (2011) identificou que as principais irregularidades nas contas municipais do Estado do Rio Grande do Sul são classificadas como sendo de “despesas”, “Administração de Pessoal” e “Controles Internos”, sendo as relacionadas ao sistema de controle interno dos Municípios as mais frequentes naqueles com maiores irregularidades apontadas pelo tribunal. Esse estudo também correlacionou que os Municípios com maior

número de irregularidades apontadas são aqueles com maior área geográfica, maior população, maior PIB e maior Receita Corrente Líquida.

O estudo de Oliveira et al. (2016), identificou e classificou irregularidades nas contas de governo de Municípios pernambucanos, considerando os anos de 2000 e 2012, em 20 tipologias diferentes, identificando grande variedades de irregularidades e aumento de contas rejeitadas nesse intervalo de período, sendo entendidas como o reflexo do aumento de obrigações normativas, principalmente pela implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O estudo de Azambuja, Teixeira e Nossa (2018) identificou nas contas dos Municípios mato-grossenses que irregularidades classificadas como gravíssimas, embasaram os pareceres prévios dos auditores do tribunal de contas julgador, ou seja, a classificação por natureza também proporciona verificar quais destas mais influenciam a rejeição das contas.

Já o estudo de Mata e Muniz (2020), buscou realizar classificação, por assunto, das irregularidades mais encontradas nas contas municipais do Estado do Espírito Santo entre os anos de 2013 a 2016, identificando que a maioria das irregularidades dizem respeito a falhas de escrituração das contas públicas, seguidas das irregularidades relacionadas à apuração de déficit orçamentário e financeiro, ao descumprimento do limite legal de despesas com pessoal, à abertura de créditos adicionais, à documentação de prestação de contas e ao controle interno.

Os estudos de Avellaneda (2009), Freier e Thomasius (2016) e Modes (2012) apesar de não estudarem especificamente a rejeição de contas municipais, pesquisaram sobre a variável experiência política do prefeito, relacionando-a, respectivamente, com o desempenho municipal na área de educação, com a tendência a ter melhores resultados fiscais e com a qualidade dos gastos públicos. Nesses estudos, os autores identificaram que prefeitos com maiores experiências políticas, necessariamente, apresentaram melhores desempenhos nessas respectivas áreas, demonstrando, portanto, que a variável experiência política do prefeito se trata de uma variável igualmente interessante para verificar sua influência na probabilidade de rejeição das contas municipais. O quadro 2 a seguir, resume os principais aspectos dos estudos citados anteriormente.

Quadro 2 - Resumo de estudos anteriores (Continua)

Autor(es)	Amostra	Estratégia de pesquisa	Principais resultados
Revorêdo e Silva (2005)	Foram analisadas as contas julgadas pelo TCE/PE de 81% dos 184 Municípios pernambucanos no ano de 2000.	Confrontamento das contas julgadas com as variáveis do estudo por meio de análise estatística discriminante dos dados para verificar se as decisões emanadas pelo TCE/PE, referente ao julgamento das contas municipais, mantém relação com os indicadores socioeconômicos de cada município.	Não há correlação entre o desempenho dos indicadores modelados e as decisões emanadas, o que refletiria uma ênfase nos aspectos legais como contraponto à questão da economicidade e suas espécies – eficiência (constitucional), eficácia e efetividade.
Avellaneda (2009)	A pesquisa foi realizada em 40 Municípios colombianos entre os anos de 2000 e 2004.	Regressão com dados em painel para estimar os efeitos das variáveis independentes sobre a variável dependente.	Relação positiva entre a qualificação dos prefeitos e a cobrança de impostos sobre a propriedade e gastos com programas sociais. O nível educacional do prefeito municipal parece ter uma maior influência porque afeta ambos os indicadores de finanças públicas.
Kronbauer et al. (2011)	Foram analisados os apontamentos do TCE/RS emitidos em seus RAGs, referentes ao exercício de 2004, correspondentes aos Poderes Executivos Municipais do Estado do Rio Grande do Sul.	Pesquisa documental que consistiu na análise dos RAGs referentes ao exercício de 2004 emitidos pelo TCE/RS. Utilização de índices sociais, políticos, econômicos e orçamentários dos Municípios para identificar fatores que podem influenciar em um maior ou menor número de inconsistências detectadas pelo controle externo. As técnicas de análise de dados envolvem estatística descritiva e análise de variância	Identificou 834 irregularidades apontadas pelo TCE/RS em seus relatórios de acompanhamento de gestão referentes ao exercício de 2004. As principais irregularidades apontadas relacionam-se à: Despesas, Administração de Pessoal e Controles Internos. Os Municípios com maior número de irregularidades apontadas são aqueles com maior área geográfica, maior população, maior PIB e maior RCL, sendo as relacionadas ao sistema de controle interno dos Municípios as mais frequentes naqueles com maiores irregularidades apontadas pelo tribunal
Modes (2012)	Dados das eleições de 1996, 2000, 2004 e 2008, no que se refere à gastos dos Municípios brasileiros.	Por meio de método econométrico de dados em painel, identificar relação entre a composição dos gastos dos Municípios brasileiros e características dos seus prefeitos.	Prefeitos que já tinham experiência política, em média, gastam menos do que prefeitos com outras experiências. O nível de escolaridade não tem efeito sobre o nível de gastos. Políticos iniciantes, gastam menos com urbanismo e saúde e mais em transporte e administração.

Quadro 2 - Resumo de estudos anteriores (Continuação)

Autor(es)	Amostra	Estratégia de pesquisa	Principais resultados
Velten (2015)	Foram analisados 1.521 pareceres prévios emitidos pelo Plenário do TCE/ES no período de 2001 a 31 de julho de 2014 referente a 78 Municípios que tiveram suas contas julgadas.	Análise de conteúdo dos pareceres prévios do TCE/ES para identificar as irregularidades que ensejaram em rejeição das contas e regressão logística para 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.	Foram encontradas 2.131 irregularidades que se referiam a inconsistências e/ou irregularidades de natureza contábil, orçamentária, financeira ou patrimonial, descumprimentos de limites constitucionais ou legais (saúde, educação, lei de responsabilidade fiscal ou repasse ao legislativo), atos de gestão relativos a licitações, pessoal e previdência. O menor grau de instrução dos prefeitos e os maiores Municípios têm maiores chances de terem suas contas rejeitadas. O maior número de contabilistas presentes no departamento de contabilidade, a contratação de assessoria contábil e os maiores resultados orçamentários aumentam a probabilidade de os prefeitos terem as contas aprovadas.
Oliveira et al. (2016)	Foram analisados 40 relatórios de auditoria do TCE/PE referente à 20 Municípios do Estado de Pernambuco.	Identificação das irregularidades apresentadas nos relatórios de auditoria e classificação em grupos que os qualificasse pela natureza; distribuição entre os grupos de irregularidades levantadas e a taxa de crescimento por período analisado; apresentação das decisões mais frequentes especificadas nos relatórios sobre as prestações de contas; mapeamento das modalidades ou tipos de problemas de controle interno por período analisado; caracterização dos relatórios de auditoria, como volume de páginas e o tempo para finalização do documento.	Foram identificadas um total de 146 irregularidades para o ano 2000 e 386 para 2012 nas contas de governo dos Municípios de Pernambuco, classificadas em 20 tipologias. Identificação de relevante variação de irregularidades, aumento de obrigações normativas e aumento de contas rejeitadas entre períodos, principalmente com relação aos Municípios pequenos, coincidentemente, os que possui as maiores quantidades de irregularidades. Há indicativos de que tais mudanças sejam reflexos de mais de uma década de implantação da LRF

Quadro 2 - Resumo de estudos anteriores (Continuação)

Autor(es)	Amostra	Estratégia de pesquisa	Principais resultados
Freier e Thomasius (2016)	Pesquisa realizada em 2031 Municípios alemães entre os anos de 1984 e 2009.	Coleta de informações sobre orçamentos, resultados de eleições e níveis de qualificação dos prefeitos. Utilização de Regressão linear simples para estimar os efeitos dessas variáveis com relação melhores resultados fiscais.	Prefeitos com experiência anterior têm tendência a ter melhores resultados fiscais. Em contraste, o nível de escolaridade não exerce efeitos significativos sobre o desempenho fiscal.
Milanezi e Monte-Mor (2017)	Foram analisados 78 resultados de julgamentos dos pareceres prévios das contas de 78 Municípios do Espírito Santos, no período de 2008 a 2011.	A partir de um modelo PROBIT, verificou se o nível de créditos adicionais suplementares - CAS influenciava na rejeição das contas de governo de Municípios capixabas, pesquisou essa influência para variáveis relacionadas a se o prefeito era de partido de esquerda, sua idade, seu gênero, escolaridade, resultado orçamentário, população do município, PIB per capita e índice Firjan de gestão fiscal e desenvolvimento municipal	O nível de utilização de CAS por um lado pode diminuir a probabilidade de rejeição de contas anuais. Por outro lado, evidenciaram que o nível de utilização dos CAS pode aumentar a probabilidade de aprovação das contas com ressalvas. O grau de escolaridade, tamanho da população e partido de esquerda, sexo e PIB per capita não foram significantes para essa probabilidade de rejeição das contas. Já a variável idade do prefeito na data da posse evidenciou uma relação positiva entre o nível de utilização dos créditos adicionais suplementares e à rejeição das contas dos prefeitos.
Azambuja, Teixeira e Nossa (2018)	Foram analisados relatórios de auditoria, pareceres do MPC e os pareceres prévios de apreciação das contas municipais de governo, referentes aos exercícios financeiros de 2011 a 2015, de 141 (cento e quarenta e um) Municípios do estado de Mato Grosso.	Identificar e classificar as irregularidades encontradas nas contas de governo dos Municípios de Mato Grosso quanto ao seu assunto e nível de gravidade.	As irregularidades, principalmente as consideradas gravíssimas, embasaram os pareceres dos auditores do tribunal de contas daquele Estado na rejeição das contas municipais, embora, o estudo tenha demonstrado que nem sempre o parecer do auditor foi seguido pelos votos de relatores e conselheiros no plenário do respectivo tribunal.

Quadro 2 - Resumo de estudos anteriores (Conclusão)

Autor(es)	Amostra	Estratégia de pesquisa	Principais resultados
Mata e Muniz (2020)	Foram analisados pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES) referente a prestações de contas dos Municípios capixabas, no período de 2013 a 2016	Análise documental e análise de conteúdo dos pareceres prévios emitidos pelo TCE-ES para identificação e classificação das irregularidades	34,23% das irregularidades dizem respeito a falhas de escrituração das contas públicas, seguidas das irregularidades relacionadas à apuração de déficit orçamentário e financeiro, ao descumprimento do limite legal de despesas com pessoal, à abertura de créditos adicionais, à documentação de prestação de contas e ao controle interno, entre outras

Fonte: Elaborado pelo Autor

Como observado, estudos como os de Kronbauer et al. (2011), Oliveira et al. (2016), Azambuja, Teixeira e Nossa (2018) e Mata e Muniz (2020), focaram suas análises na identificação e classificação de irregularidades presentes nas contas de governo ou contas de gestão dos Municípios. Já os estudos de Revorêdo e Silva (2005), Avellaneda (2009), Modes (2012), Velten (2015), Freier e Thomasius (2016) e Milanezi e Monte-Mor (2017), buscaram verificar mais a questão da influência de variáveis relacionadas ao perfil dos gestores e dados socioeconômicos municipais na rejeição dessas contas ou no desempenho de áreas específicas.

Nesse sentido, a presente pesquisa avança pela iniciativa de realizar uma análise em conjunto tanto das variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios, quanto das irregularidades constantes nas prestações de contas dos prefeitos para determinar suas influências sobre a probabilidade de rejeição das contas municipais.

Destaca-se ainda pela utilização de um período de análise que envolve três ciclos políticos (2005 a 2008, 2009 a 2012 e 2013 a 2016), o que inclui 12 anos de prestações de contas verificadas, algo que nos estudos anteriores, para Municípios brasileiros, só foi observado na pesquisa de Velten (2015) e somente até meados do ano de 2014. Outro ponto de destaque da pesquisa é a análise dos 184 Municípios pernambucanos nesse período, proporcionando uma maior consolidação e entendimento acerca dos resultados encontrados nos estudos anteriores mencionados, tendo em vista que apenas algumas poucas pesquisas conseguiram explorar o quantitativo total de Municípios dos seus respectivos Estados objetos de análise e mesmo estas que conseguiram, possuíam quantitativos menores de Municípios (Velten, 2015; Milanezi e Monte-Mor, 2017; Azambuja, Teixeira e Nossa, 2018; Mata e Muniz, 2020). Por fim, se faz necessário mencionar também a utilização, na presente pesquisa, de

metodologia quantitativa com utilização de modelo de regressão logística binária, o qual difere dos modelos utilizados nos estudos anteriores para verificação das influências propostas.

Nesse contexto, para esse estudo e a luz da literatura apresentada, verifica-se a influência na probabilidade de rejeição das contas de governo dos Municípios de Pernambuco por meio do conjunto de variáveis que caracterizam o perfil pessoal e político dos prefeitos, a exemplo da sua experiência política, sexo, idade, grau de instrução e espectro ideológico. No que se refere às características socioeconômicas, tem-se o estudo do conjunto de variáveis relacionadas ao desempenho financeiro do município, sua riqueza per capita, sua receita advinda do fundo de participação dos Municípios, o tamanho da população e o índice Firjan de desenvolvimento municipal.

Nesse sentido, buscando atingir o objetivo e responder à questão da pesquisa, foram estabelecidas as seguintes hipóteses para cada uma das variáveis apresentadas na literatura e utilizadas nesse estudo, de acordo com o quadro 3 abaixo.

Quadro 3 - Hipóteses atribuídas às variáveis com relação a probabilidade de rejeição das contas municipais (Continua)

Hipótese	Variável	Proxy	Relação esperada com a probabilidade de rejeição das contas	Fonte
H_1	<i>exp_polit</i>	Experiência política do prefeito (a)	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Avellaneda (2009), Freier e Thomasius (2016) e Modes (2012)
H_2	<i>sexo</i>	Sexo do (a) prefeito (a)	Se masculino, maior a probabilidade de rejeição das contas	Revorêdo e Silva (2005), Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017)
H_3	<i>idade</i>	Idade do (a) prefeito (a)	Quanto maior, maior a probabilidade de rejeição das contas	Revorêdo e Silva (2005), Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017)
H_4	<i>Ideolog</i>	Espectro ideológico do (a) prefeito (a)	Se de direita, maior a probabilidade de rejeição das contas	Revorêdo e Silva (2005), Milanezi e Monte-Mor (2017), Maciel, Alarcon e Gimeses (2018)

Quadro 3 - Hipóteses atribuídas às variáveis com relação a probabilidade de rejeição das contas municipais (Conclusão)

Hipótese	Variável	Proxy	Relação esperada com a probabilidade de rejeição das contas	Fonte
H_5	<i>Instruc</i>	Grau de Instrução/Nível de escolaridade do (a) prefeito (a)	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017)
H_6	<i>Índ_desem_fin</i>	Desempenho orçamentário/financeiro do município	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017)
H_7	<i>PIBpc</i>	Riqueza do município pelo número de habitantes	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Revorêdo e Silva (2005), Milanezi e Monte-Mor (2017)
H_8	<i>RFPM_pc</i>	Receita proveniente do Fundo de Participação dos Municípios per capita	Quanto maior, maior a probabilidade de rejeição das contas	Revorêdo e Silva (2005)
H_9	<i>pop</i>	Tamanho da população do Município	Quanto maior, maior a probabilidade de rejeição das contas	Revorêdo e Silva (2005), Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017)
H_{10}	<i>IFDM</i>	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM)	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Milanezi e Monte-Mor (2017)

Fonte: Elaborado pelo Autor

3 METODOLOGIA

3.1 População, amostra e procedimentos de coleta de dados

A fim de verificar quais são os fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE, no que se refere aos perfis dos prefeitos, características socioeconômicas dos Municípios e irregularidades mais presentes nessas contas, realizou-se coleta de dados secundários. Como população alvo dessa pesquisa, tem-se as prestações de contas de governo dos Municípios pernambucanos julgadas pelo TCE/PE, com relação ao período de 2005 a 2016, caracterizando, assim, as contas de governo que foram julgadas para as gestões dos ciclos políticos das eleições realizadas em 2004, 2008 e 2012, possibilitando, levando-se em consideração o número total de Municípios pernambucanos que é de 184 (Cento e oitenta e quatro), uma possível análise total de 2.208 contas julgadas pelo respectivo tribunal no período objeto de análise. O corte temporal da pesquisa levou em consideração que as prestações de contas de exercícios mais recentes ainda carecem de uma análise completa do TCE/PE, ou seja, sua maioria ainda não possui um parecer prévio emitido pelo TCE/PE sugerindo a rejeição ou aprovação dessas contas.

A abordagem utilizada na pesquisa foi a quantitativa, por meio da quantificação de informações, com posterior utilização de métodos estatísticos para demonstrar os resultados e atender ao objetivo geral da pesquisa. Essa abordagem foi utilizada tendo em vista a natureza dos dados coletados relacionados ao perfil dos prefeitos e as características socioeconômicas dos Municípios, bem como ao caráter quantitativo e descritivo das irregularidades e o caráter dicotômico do resultado do julgamento das contas pelo TCE/PE, as quais só podem ter dois resultados possíveis, aprovadas ou rejeitadas, possibilitando, assim, a utilização dessa abordagem.

Os objetivos da pesquisa se enquadram como descritivos e exploratórios: São descritivos tendo em vista que procuram descrever as características de uma amostra e estabelecem relações entre variáveis quantitativas, buscando sua generalização e aprofundamento por modelos que melhor as descrevem. São exploratórios tendo em vista que explora algo ainda pouco estudado na literatura, estabelecendo hipóteses sobre o tema com sua testagem e validação.

Os dados secundários foram coletados por meio de arquivos de interesse disponibilizados em banco de dados e documentos disponíveis na internet em *sites* de entidades governamentais, ou seja, caracterizando uma pesquisa documental. Os documentos e arquivos

de banco de dados citados serviram de base para realização das análises, demonstração e discussão dos resultados.

Inicialmente, colheu-se, no sítio eletrônico do Tribunal de Contas de Pernambuco - TCE/PE, por meio de sua ferramenta intitulada “Tome conta”, relação de contas de governo municipais julgadas pelo respectivo tribunal como aprovadas e rejeitadas dos Municípios pernambucanos, com relação ao período objeto de análise da pesquisa. Ao todo, das 2.208 contas de governo possíveis de se analisar, a ferramenta “Tome Conta” retornou uma amostra de 1.892 contas de governo julgadas pelo TCE/PE, sendo 1.179 em que o referido tribunal sugeriu sua aprovação no parecer prévio da respectiva prestação de contas e 713 sua rejeição, referente aos 184 Municípios do Estado. Sobre as contas de governo, importa destacar que estão relacionadas às ações relativas à gestão política dos prefeitos sobre a execução orçamentária, obediência aos níveis de endividamento, aos limites mínimos e máximos com relação aos gastos com saúde, educação e pessoal e a gestão orçamentária, financeira e patrimonial (FURTADO, 2007) em que o Tribunal de Contas de Pernambuco, no julgamento da devida prestação de contas do Município, emite um parecer prévio sugerindo sua aprovação ou rejeição.

No que se refere as informações das variáveis de perfil dos prefeitos, apresentadas na literatura e que serão objeto de estudo dessa pesquisa, estas foram coletadas da seguinte maneira:

Para a variável *exp_polit* que busca verificar se a experiência política do prefeito influencia na probabilidade de rejeição no julgamento das contas, suas informações foram coletadas por meio da base de dados do Tribunal Superior Eleitoral - TSE e por meio da relação de contas julgadas no período de análise. Basicamente, trata-se da diferença entre o ano da prestação de contas e o ano da primeira candidatura do prefeito informado na base de dados do TSE.

A variável *sexo*, utilizada para verificar se existe influência na probabilidade de rejeição das contas julgadas pelo TCE/PE pelo simples fato de o gestor ser do sexo masculino ou feminino, também foi coletada por meio da base de dados disponibilizada pelo TSE.

A variável *idade*, utilizada para captar a probabilidade de a idade do prefeito influenciar na rejeição de suas contas, foi coletada a partir da base de dados do TSE, que disponibiliza a data de nascimento dos prefeitos, portanto, os valores da variável dizem respeito a idade do(a) prefeito(a) na data limite para realização da prestação de contas da conta julgada, que para o Tribunal de Contas de Pernambuco trata-se da data 31 de março do ano subsequente ao exercício de prestação de contas.

A variável *ideolog* que reflete o espectro ideológico do partido do prefeito que teve a conta julgada, seus dados foram coletados identificando cada partido de cada prefeito, informação disponibilizada também pela base de dados disponível no sítio eletrônico do TSE.

A variável *instruc*, utilizada para verificar se o grau de instrução/nível de escolaridade do (a) prefeito (a) também tem influência sobre a rejeição das contas municipais, foi coletada por meio da base de dados disponível no sítio eletrônico do TSE.

Com relação as variáveis objeto de estudo que dizem respeito às características socioeconômicas dos Municípios, estas foram coletadas da seguinte forma:

A variável *Índ_desem_fin* que pretende medir se o desempenho orçamentário/financeiro do Município possui influência na rejeição de suas contas quando julgada pela corte de contas, foi coletada por meio da base de dados disponibilizada pelo portal FINBRA (Finanças Brasil) do Tesouro Nacional (para os dados de 2005 a 2012) e no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI (para os dados de 2013 a 2016), que contém os dados de receitas arrecadadas e despesas empenhadas dos Municípios.

A variável *PIBpc* que pretende medir se a riqueza do Município pelo número de habitantes influencia na rejeição das contas municipais, teve seus dados coletados por meio da base de dados disponibilizada no sítio eletrônico da Agência Estadual de Planejamento e Pesquisas de Pernambuco - Condepe Fidem.

A variável *RFPM_pc* é outra variável de controle utilizada para verificar sua influência na probabilidade de rejeição das contas municipais. Seus dados foram coletados por meio da base de dados disponibilizada pelo portal FINBRA (Finanças Brasil) do Tesouro Nacional (para os dados de 2005 a 2012) e no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI (para os dados de 2013 a 2016).

A variável *pop* que representa o tamanho da população do Município, busca verificar se aqueles Municípios com maior população, e que provavelmente possuem maior volume de recursos financeiros em circulação, influenciam a probabilidade de rejeição das contas pelo TCE/PE. Seus dados foram coletados por meio da base de dados disponibilizada no sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

A variável *IFDM* que diz respeito ao Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, também se apresenta como uma variável relevante para ser testada com relação a probabilidade de rejeição das contas municipais e foi coletada por meio do banco de dados disponibilizado

pelo sistema Firjan, medindo o desenvolvimento socioeconômico dos Municípios com relação a três áreas de atuação: Emprego e renda, Educação e Saúde.

As irregularidades presentes nas contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE, foram identificadas por meio de análise de conteúdo dos pareceres prévios existentes nos processos de prestações de contas. Essa análise foi realizada por meio da leitura de todos aqueles pareceres prévios das 713 contas rejeitadas pelo respectivo tribunal, com posterior realização de categorização das irregularidades encontradas. Para Bardin (2011) a categorização é um processo de tipo estruturalista que comporta as etapas de inventário (isolamento dos elementos) e classificação (organização dos elementos em classes/categorias).

Para esse estudo, foi utilizada a classificação de irregularidades praticada pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso – TCE/MT, descritas no documento “*Classificação de Irregularidades: Critérios para as decisões sobre as contas anuais*” (MATO GROSSO, 2015), no que tange ao seu assunto (Limites Constitucionais/Legais; Gestão Patrimonial; Contabilidade; Gestão Fiscal/Financeira; Controle Interno; Planejamento/ Orçamento; Licitação; Contratos; Convênios; Despesas; Pessoal; Previdência; Prestação de Contas; Transparência e acesso à Informação e diversos) e a sua natureza (Gravíssima, grave e moderada). A classificação “Transparência e acesso à Informação” não existe no documento “*Classificação de Irregularidades: Critérios para as decisões sobre as contas anuais*” (MATO GROSSO, 2015), portanto, tratou-se de um desmembramento de irregularidades que estão classificadas como “diversas” para essa categoria, com o intuito de melhor classificá-las, tendo em vista a importância que se tem sobre os aspectos da transparência pública e acesso à informação, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Lei de Acesso à Informação, respectivamente.

É importante destacar que a escolha pela classificação de irregularidades praticada pelo TCE/MT, baseia-se no fato de que o TCE/PE não possui uma classificação própria, em contraste quando comparado a outros Tribunais de Contas no Brasil, a exemplo dos tribunais de contas dos Estados do Amapá; Bahia; Goiás; Paraíba; Paraná; Piauí; Mato Grosso; Rio Grande do Norte; Rio Grande do Sul; Rondônia; Santa Catarina e Tocantins (SOARES, 2018), impossibilitando utilizar a visão do próprio TCE/PE sobre essas classificações. Nesse sentido, a classificação apresentada pelo TCE/MT se mostrou mais adequada para alcançar os objetivos da pesquisa, por apresentar uma diversidade e completude de classes e naturezas de irregularidades, além de já ter sido utilizada em outras pesquisas (Soares, 2018).

3.2 Tratamento e análise dos dados

Os procedimentos e técnicas utilizadas para tratamento dos dados, tanto com relação aos dados das variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios, quanto para os dados das irregularidades coletadas nos pareceres prévios do TCE/PE, consistiram, inicialmente, na sua tabulação em planilha eletrônica de cálculo (Excel). Posteriormente, utilizou-se o software estatístico *Stata*, em sua décima sexta versão, para aferir a confiabilidade dos dados das variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios, por meio de testes de verificação da existência de Multicolinearidade e Heterocedasticidade, com posterior análise descritiva e inferencial desses dados para obtenção dos resultados. Já para as irregularidades, utilizou-se o software estatístico para realizar a sua análise descritiva para obtenção dos resultados.

3.2.1. Aferição da confiabilidade dos dados das variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios

Após a coleta de dados, utilizando o software estatístico e visando auferir a confiabilidade dos dados das variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios, estimou-se um modelo de probabilidade linear através do método dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), por meio do qual foi possível realizar o teste de Fator de inflação de Variância (FIV) para verificação da existência de multicolinearidade entre os dados das variáveis e o teste de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* para verificação da existência de heterocedasticidade.

O problema da multicolinearidade, de acordo com Favero e Belfiore (2017) ocorre quando há correlações muito elevadas entre variáveis explicativas, em casos extremos essas correlações podem ser perfeitas indicando uma relação linear entre as variáveis que acabam prejudicando as estimativas. O teste de Fator de inflação de Variância (FIV) proporciona verificar quais variáveis propostas no estudo apresentam alta correlação entre si, seu cálculo é obtido pela seguinte expressão:

$$VIF_i = \frac{1}{1 - R_i^2}$$

Onde,

R_i^2 = Coeficiente de determinação do preditor “i” em relação a outros preditores do modelo.

O valor VIF será sempre maior ou igual a 1. Quando igual a 1 o modelo não apresenta correlação, quando estiver entre 1 e 5, estará moderadamente correlacionado e quando for maior que 5, estará altamente correlacionado.

A tabela 1 a seguir apresenta o valor do VIF calculado no *Stata* para as variáveis objeto de estudo dessa pesquisa:

Tabela 1 - Análise da Multicolinearidade pelo Fator de Inflação de Variância (FIV)

Teste de Multicolinearidade FIV		
<i>Variable</i>	<i>VIF</i>	<i>1/VIF</i>
<i>exp_polit</i>	1.98	0.506299
<i>Instruc2</i>		
	2 2.32	0.431471
	3 2.24	0.445747
<i>sexo</i>	1.04	0.962961
<i>Ideolog</i>	1.06	0.945976
<i>idade</i>	1.16	0.860784
<i>lnpop</i>	4.33	0.231097
<i>Ind_desem_fin</i>	1.03	0.966678
<i>lnRFPM_pc</i>	4.37	0.228997
<i>lnPIBpc</i>	2.56	0.390942
<i>IFDM</i>	2.41	0.415494
<i>Mean VIF</i>	2.23	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como pode ser observado, o Resultado do FIV foi igual a 2,23, demonstrando que existe uma correlação moderada entre as variáveis. Nesse sentido, para Gujarati (2011), mesmo na existência de altas correlações entre variáveis explicativas é preciso levar em consideração que isso não gera necessariamente estimadores ruins ou fracos. Para Favero e Belfiore (2017), alguns autores até argumentam que a solução para uma multicolinearidade elevada é identificá-la, reconhecê-la e não fazer nada. Portanto, é possível considerar que esse resultado de multicolinearidade moderada das variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios, não prejudica as estimativas dos resultados com relação à influência sobre a rejeição de contas julgadas pelo TCE/PE.

Já o teste de heterocedasticidade de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* buscou verificar a existência de Heterocedasticidade nos dados, a existência de heterocedasticidade indica que as variâncias não são as mesmas para todas as observações (HILL; GRIFFITHS; JUDGE, 2010) existindo a não constância da variância dos resíduos ao longo da variável explicativa, ou seja, pode estar ocorrendo uma correlação entre os termos do erro e a variável X indicando que há,

por exemplo, erro de especificação do modelo ou presença de *outliers* (Favero; Belfiore, 2017). Seu cálculo, por intermédio da interpretação do *p-valor*, indica se existe ou não Heterocedasticidade na amostra. A tabela 2 a seguir apresenta o valor do teste de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* calculado no *stata* para as variáveis objeto de estudo dessa pesquisa:

Tabela 2 - Análise da Heterocedasticidade pelo teste de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg*

<i>Teste de Heterocedasticidade Breusch-Pagan/Cook-Weisberg</i>	
<i>Ho: Constant variance</i>	
<i>Variables: fitted values of ParecerTCE</i>	
chi2(1)	= 17.64
Prob > chi2 =	0.0000

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como pode ser observado, o Resultado do teste *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* demonstra um *p-valor* de zero, ou seja, considerando 1% de significância estatística. Nesse caso, rejeita-se a hipótese nula de variância constante do termo de erro, indicando que há problema de heterocedasticidade nos dados. Desta forma, a indicação é que o modelo econométrico utilizado precisa ser estimado, no *software* estatístico, com correção para heterocedasticidade presente nos dados, essa correção consiste em transformar (ponderar) a equação do modelo, de modo a garantir erros homocedásticos, não impactando negativamente nos resultados das estimativas do modelo (GUJARATI, 2011).

3.2.2. Análise descritiva e inferencial dos dados

Para a análise descritiva e inferencial dos dados, inicialmente, por meio da utilização do *Stata*, determinou-se a estatística descritiva dos dados das variáveis, ou seja, as características específicas de cada variável na amostra, a exemplo da média, desvio padrão, valores mínimos e máximos observados. Em seguida, foi igualmente utilizado o software estatístico para obter os resultados da influência dessas variáveis na probabilidade de ocorrência de rejeição das contas municipais.

Após a estimação do modelo de probabilidade linear pelo método dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), foi possível identificar uma multicolinearidade moderada que não prejudica as estimativas do modelo, e a existência de heterocedasticidade nos dados. Em sequência, foram estimados dois modelos subsequentes, com correção para a heterocedasticidade presente, os modelos de regressão logística binária Logit1 e Logit2.

É preciso salientar que a estimação do modelo de probabilidade linear por MQO não se mostra a forma mais adequada de estimar o modelo probabilístico devido à característica da

variável dependente ser dicotômica (GUJARATI, 2011), isso porque a natureza binária da variável dependente viola alguns pressupostos do modelo linear (homocedasticidade, linearidade, normalidade), podendo gerar coeficientes ineficientes e viesados (FERNANDES et al., 2021). Assim passou-se a estimar o modelo de regressão logística Logit, pois este leva em consideração a natureza não linear da variável dependente. Para escolher qual modelo entre o Logit1 e Logit2 era mais apropriado para a análise dos resultados, utilizou-se os critérios de seleção de modelo de Akaike e Schwarz, onde o modelo com acréscimo de efeitos fixos de região e tempo (Logit2) apresentou-se com o menor valor dessas estatísticas, sendo considerado o ideal para interpretação das estimativas obtidas (WOODRIGDE, 2010). A tabela 3 abaixo demonstra os valores dessas estatísticas para os modelos.

Tabela 3 - Resultado dos critérios de seleção dos modelos econométricos

Critérios de seleção dos modelos econométricos			
	MQO	Logit1	Logit2
AIC ⁽ⁱ⁾	2529.9	2409.4	2279.7
BIC ⁽ⁱⁱ⁾	2596.3	2475.7	2467.7
E.F. Tempo ⁽ⁱⁱⁱ⁾	Não	Não	Sim
E.F. Região ^(iv)	Não	Não	Sim

Nota: [i] AIC – critério de seleção de modelo de Akaike; [iv] BIC – critério de seleção de modelo de Schwarz; [v] E. F. Tempo - vetor de variável *dummy* do ano **k** que é igual a um (1) se é do ano **k** e zero (0) caso contrário, onde **k** assume valores entre 2005 e 2016; [vi] E. F. Região – vetor de variável *dummy* que representa a região de desenvolvimento do *i*-ésimo município. Assume valor igual um (1) se pertence a região **g** e zero (0) caso contrário
Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a seleção do modelo mais adequado, a equação abaixo demonstra com maiores detalhes o modelo de regressão logística binária Logit2 selecionado no estudo para testar as hipóteses que foram apresentadas no capítulo da literatura, quanto à influência das variáveis na probabilidade "p" de rejeição das contas de governos municipais pernambucanos, quando do julgamento pelo TCE/PE.

$$p = \frac{1}{1 + e^{-Z}} = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_k X_k)}}$$

$$Z = RejeitTCE_{ij} = \beta_0 + \beta_1 exp_polit_{ij} + \beta_2 sexo_{ij} + \beta_3 idade_{ij} + \beta_4 ideolog_{ij} + \beta_5 instruc_{ij} + \beta_6 ind_desem_fin_{ij} + \beta_7 PIBpc_{ij} + \beta_8 RFPM_pc_{ij} + \beta_9 pop_{ij} + \beta_{10} IFDM_{ij} + \varepsilon_{ij}$$

Onde, $i = 1, 2, \dots, 1.892$, a variável dependente $RejeitTCE_{ij}$, rejeição da conta pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE, trata-se de uma variável dicotômica, tendo em

vista que assume somente dois valores possíveis, os quais para esse estudo foram definidos como 0 (zero) para o status de contas aprovadas e 1 (um) para contas rejeitadas.

A variável *exp_polit* é uma variável discreta representada pela quantidade de anos em que o prefeito está na política, exercendo cargos políticos.

A variável *sexo* trata-se de uma variável dicotômica, assumindo o valor 0 (zero) para o sexo masculino e o valor 1(um) para o sexo feminino.

A variável *idade* é uma variável discreta representada pela idade do gestor na data de entrega das prestações de contas municipais de cada exercício julgado pelo TCE/PE.

A variável *ideolog* é uma variável dicotômica que representa o espectro ideológico do partido que é mais voltado para a esquerda, atribuindo-lhe o valor 0 (zero), e o espectro ideológico do partido que é mais voltado para a direita, atribuindo-lhe o valor 1 (um).

A variável *instruc* é uma variável categórica representada pelo valor 1 (um), englobando os níveis de escolaridade “Lê e escreve”, “Ensino Fundamental Incompleto” e “Ensino Fundamental Completo, 2 para os níveis de escolaridade “Ensino Médio Incompleto”, “Ensino Médio Completo” e “Superior Incompleto” e 3 para “Superior Completo”.

A variável *ind_desem_fin* é uma variável contínua obtida pela razão entre a receita orçamentária arrecadada pela despesa orçamentária empenhada. Valores mais próximos de 1 indicam um maior equilíbrio entre receita e despesa e, conseqüentemente, melhor alocação dos recursos arrecadados.

A variável *PIBpc* é uma variável contínua que representa os valores monetários dos Produtos Internos Brutos municipais dividido pela quantidade de habitantes dos respectivos Municípios.

A variável *RFPM_pc* é uma variável contínua representada por valores monetários relacionados ao Fundo de Participação dos Municípios dividido pela quantidade de habitantes dos respectivos Municípios. A divisão pela quantidade de habitantes aumenta a capacidade de análise da variável, considerando a dispersão dos valores reais existentes entre os Municípios.

A variável *IFDM* é uma variável contínua representada por valores que variam de zero (0) a um (1), sendo que, quanto mais próximo de 1, melhor o desenvolvimento da localidade no que se refere aos quesitos Emprego e renda, Educação e Saúde.

Os modelos de regressão logística foram testados também por meio da mensuração de suas capacidades de discriminar as categorias da variável dependente, através da curva *Receiver Operating Characteristic (ROC)*, a qual, determina que se a área sob a curva for menor ou igual a 0.5, o modelo não consegue discriminar as categorias das variáveis explicadas, já uma área

maior que 0.5 indica que o modelo discrimina bem as categorias da variável dependente, tendo maior eficiência global quando da inclusão de todo o conjunto de variáveis explicativas do modelo (HOSMER; LEMESHOW, 1989). Os resultados indicaram que o modelo Logit2 discrimina melhor as categorias da variável dependente, tendo em vista que seu valor sob a curva *ROC* foi de 0.71, já o valor do modelo Logit 1 foi de 0.61.

Em seguida, foi realizada a interpretação dos resultados levando em consideração a significância estatística das variáveis aos níveis usuais de 1% e 5% do *p-valor* e a magnitude dos seus coeficientes, tanto por meio do sinal do coeficiente de regressão, quanto por meio da análise da razão de chance (*Odds Ratio*) de ocorrência da variável dependente. A razão de chance (*Odds Ratio*) oportuniza apresentar os resultados indicando a estimativa de ocorrência de rejeição das contas dos prefeitos quando há um incremento de uma unidade em cada variável explicativa do modelo proposto, como também em termos percentuais de probabilidade de ocorrência dessa rejeição (FERNANDES et al., 2021).

Adicionalmente, a classificação das irregularidades proporcionou verificar, por meio de estatística descritiva, aquelas que possuem maiores frequências e, conseqüentemente, maior influência na rejeição das contas de governo que foram julgadas pelo TCE/PE. Dessa forma, foram apresentados os dados gerais das contas julgadas no período objeto de análise, a evolução desse quantitativo total por ano de prestação de contas, o percentual de contas julgadas rejeitadas por região de desenvolvimento do Estado de Pernambuco, distribuição de frequência pelas classes relacionadas ao assunto e a natureza das irregularidades, com detalhamento da evolução desse quantitativo no período de análise e descrição detalhada das irregularidades mais assíduas identificadas para cada classificação quanto ao assunto e natureza.

Também foi feita apresentação de mapas obtidos por meio da utilização do software *stata* que demonstram a tendência temporal do percentual de rejeição de contas dos prefeitos, a distribuição espacial das irregularidades encontradas pelo TCE nas prestações de contas, a distribuição espacial da proporção das irregularidades encontradas pelo TCE nas prestações de contas e a distribuição espacial do percentual de contas rejeitadas no Estado.

Por fim, com o objetivo de dar maior qualidade as informações sobre as irregularidades e as variáveis objeto de estudo, buscou-se verificar se o perfil dos prefeitos e as características socioeconômicas dos Municípios possuem algum tipo de associação ou relação linear com as irregularidades observadas nas contas rejeitadas. Para tanto, por meio do software estatístico *stata*, realizou-se o teste de Correlação de *Pearson*.

Para Favero e Belfiore (2017), a correlação de *Pearson* é uma medida do grau da relação linear entre variáveis, seus valores podem variar entre -1 e 1, valores mais próximos de um desses extremos indica a existência de relação linear mais fortes entre as variáveis, por outro lado, um valor da correlação de *Pearson* muito próximo de 0 indica que a relação linear é praticamente inexistente. Para Field (2009), o teste de correlação de *Pearson* é a mensuração do relacionamento de duas ou mais variáveis, sendo que valores de correlação inferiores a 0,1, representam uma relação pequena entre as variáveis, já aqueles valores entre 0,1 e 0,3 representam relações lineares moderadas e, por fim, aqueles acima de 0,5 representam uma relação linear grande. Todos esses resultados serão apresentados e analisados no capítulo seguinte.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção tem como objetivo apresentar e analisar os principais achados que respondem o problema de pesquisa. Para tanto, ela é dividida em quatro subseções: na primeira, demonstra-se e analisa-se brevemente a estatística descritiva da amostra de contas que foram julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE no período objeto de análise da pesquisa. Na segunda subseção, apresenta-se a análise dos resultados obtidos por meio de estatística descritiva quanto às irregularidades das contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco. Na terceira subseção, faz-se a análise dos resultados obtidos por meio de estatística descritiva e inferencial dos dados referentes as variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios. E por fim, na quarta e última subseção, serão apresentados os resultados quanto às correlações encontradas entre os perfis dos prefeitos e as características socioeconômicas dos Municípios com as irregularidades por assunto e natureza.

4.1 Análise descritiva da amostra de contas que foram julgadas pelo TCE/PE entre 2005 e 2016.

Com o propósito de demonstrar o total de contas julgadas e sua evolução ao longo do tempo, a tabela 4 a seguir apresenta os dados gerais obtidos com relação ao total de contas julgadas pelo TCE/PE entre os anos de 2005 e 2016, bem como a variação percentual desse quantitativo de um ano anterior para o seu subsequente.

Tabela 4 - Dados gerais das contas julgadas pelo TCE/PE de 2005 a 2016

Ano	Contas Rejeitadas	Variação	Contas Aprovadas	Variação	Total de Contas Julgadas	Variação
2005	53	-	128	-	181	-
2006	82	55%	99	-23%	181	0%
2007	86	5%	94	-5%	180	-1%
2008	83	-3%	95	1%	178	-1%
2009	62	-25%	119	25%	181	2%
2010	64	3%	116	-3%	180	-1%
2011	64	0%	115	-1%	179	-1%
2012	80	25%	95	-17%	175	-2%
2013	19	-76%	142	49%	161	-8%
2014	43	126%	93	-35%	136	-16%
2015	42	-2%	50	-46%	92	-32%
2016	35	-17%	33	-34%	68	-26%
TOTAL	713	TOTAL	1179	TOTAL	1892	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como pode ser observado, entre os anos de 2005 e 2016, o TCE/PE julgou 1.892 contas, sugerindo sua aprovação nos pareceres prévios em 1.179 contas e sua rejeição em 713 contas. Nesse período, considerando a evolução desses quantitativos, verifica-se que as maiores variações entre as contas aprovadas ocorreram sempre naquelas prestações de contas que se referem aos primeiros mandatos dos prefeitos, ou seja, quando estes ainda estavam executando os recursos planejados pelos seus antecessores. Esse fato ocorreu nas prestações de contas de 2005 (128 contas aprovadas), em 2009 (+25% ou 119 contas aprovadas) e em 2013 (+49% ou 142 contas aprovadas), demonstrando um comportamento que poderá ser objeto de investigação em outras pesquisas. A maior variação entre um ano e outro ocorreu entre 2013 e 2014, quando as contas aprovadas variaram positivamente em 49%.

Ratificando o entendimento anterior, os números de contas rejeitadas pelo TCE/PE tiveram suas maiores reduções com relação aos seus anos antecessores justamente nos anos de 2005 (53 contas rejeitadas), 2009 (-25% ou 62 contas rejeitadas) e 2013 (-76% ou 19 contas rejeitadas) ou seja, novamente indicando uma tendência do tribunal em rejeitar menos contas nos primeiros anos de mandato dos prefeitos.

Considerando os últimos anos de análise, nota-se uma tendência de redução do número de contas julgadas, indicando que quanto mais recentes, as contas ainda não tiverem seus processos de prestações de contas totalmente julgadas pelo tribunal.

4.2 – Análise descritiva dos resultados obtidos quanto às irregularidades das contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco.

Objetivando identificar como estão distribuídas geograficamente pelo Estado de Pernambuco as contas rejeitadas pelo TCE/PE no período de 2005 a 2016, a tabela 5 a seguir apresenta o percentual de contas rejeitadas por região de desenvolvimento do Estado.

Tabela 5 - Percentual de contas rejeitadas por região de desenvolvimento de Pernambuco no período de 2005 a 2016

Região de Desenvolvimento	Núm. Municípios	Percentual de contas rejeitadas
Agreste Central	26	28,4%
Agreste Meridional	26	47,2%
Agreste Setentrional	19	28,9%
Mata Norte	19	51,7%
Mata Sul	24	46,6%
Metropolitana	14	26,3%
Sertão Central	8	26,2%
Sertão de Itaparica	7	31%
Sertão do Araripe	10	50%

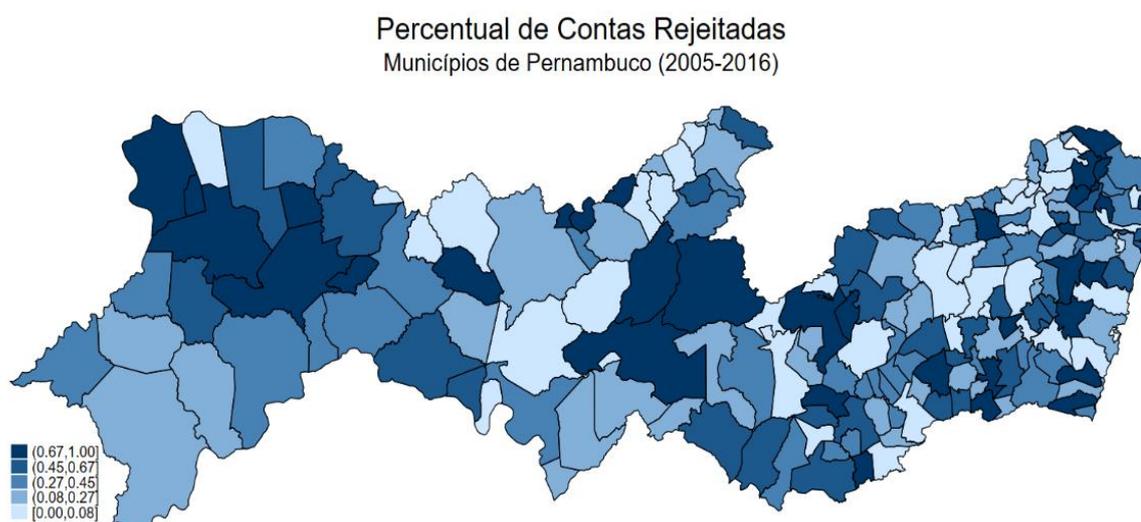
Sertão do Moxotó	7	42,8%
Sertão do Pajeú	17	26,5%
Sertão do São Francisco	7	37,8%

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela, é possível verificar que as regiões de desenvolvimento da Mata Norte, Sertão do Araripe, Agreste meridional e Mata Sul são as regiões que mais possuem, proporcionalmente, contas de governo rejeitadas pelo TCE/PE no período de 2005 a 2016.

Na figura 3 abaixo, observa-se no mapa uma distribuição espacial do percentual de contas rejeitadas pelo TCE/PE no período objeto de análise.

Figura 3 - Distribuição espacial do percentual de contas rejeitadas pelo TCE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016

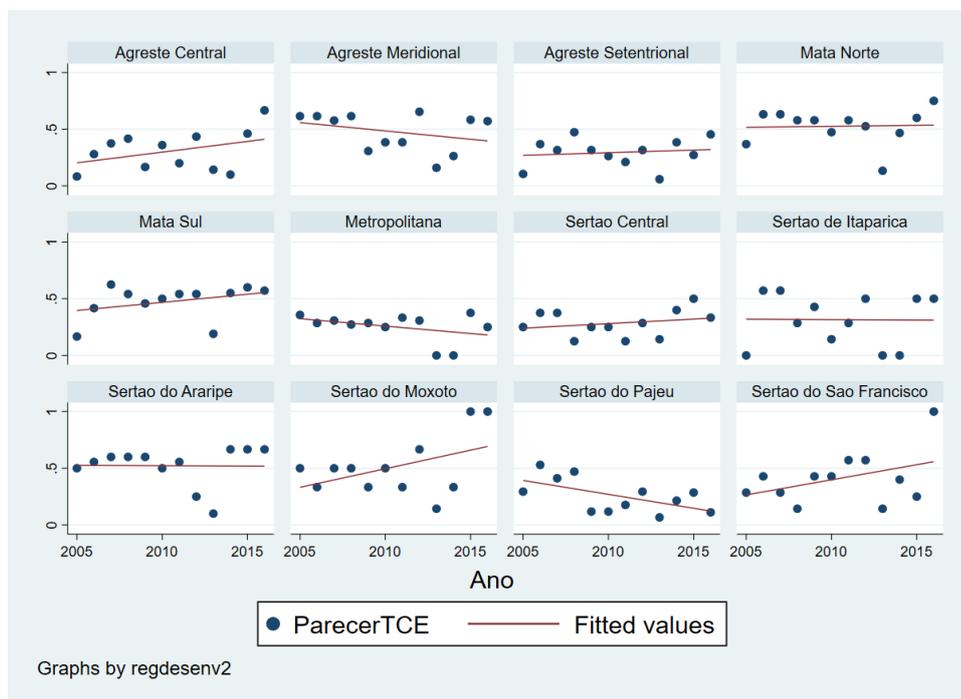


Fonte: Elaborado pelo autor

As regiões mais escuras do mapa indicam os Municípios com mais contas julgadas como rejeitadas pelo TCE/PE, ratificando os percentuais apresentados na tabela 5.

A figura 4 a seguir demonstra a tendência temporal do percentual de rejeição das contas julgadas pelo TCE/PE por região de desenvolvimento do Estado de Pernambuco, no período analisado.

Figura 4 - Tendência temporal do percentual de rejeição de contas pelo TCE no período de 2005 a 2016 por região de desenvolvimento do Estado de Pernambuco



Fonte: Elaborado pelo autor

Pela figura acima, é possível identificar uma tendência de alta, no período de 2005 a 2016, nas rejeições das contas dos Municípios da região do Agreste Central, Mata Sul, Sertão do Moxotó e Sertão do São Francisco. Já os Municípios que compõem as regiões do Agreste Meridional, Região Metropolitana do Recife e Sertão do Pajeú, apresentaram uma tendência de queda na rejeição das contas ao longo do período. Para os Municípios que compõem as regiões do Agreste Setentrional, Mata Norte, Sertão Central, Sertão de Itaparica, e Sertão do Araripe, houve uma tendência de estabilidade de rejeição das contas Municipais ao longo do período analisado.

No intuito de identificar quais as irregularidades mais frequentes nas contas municipais e que mais influenciam sua rejeição pelo TCE/PE, passou-se a realizar a análise descritiva das irregularidades encontradas nas contas rejeitadas pelo tribunal no período objeto de análise.

A tabela 6 apresenta uma distribuição de frequência das irregularidades, por assunto, encontradas nas prestações de contas de governo dos prefeitos, identificadas por meio da análise de conteúdo realizada nos pareceres prévios do TCE/PE referente às 713 contas julgadas rejeitadas pelo tribunal no período de 2005 a 2016.

Tabela 6 - Distribuição de frequência das irregularidades, por assunto

Assunto das Irregularidades	Frequência	Frequência Relativa	Frequência Percentual	Frequência Acumulada
Convênio	20	0,01	0,64	0,64
Contrato	35	0,01	1,12	1,77
Pessoal	68	0,02	2,18	3,95
Despesa	75	0,02	2,41	6,36
Gestão Patrimonial	80	0,03	2,57	8,93
Controle Interno	103	0,03	3,31	12,24
Planejamento/Orçamento	103	0,03	3,31	15,55
Transparência e Acesso à Informação	148	0,05	4,75	20,30
Diversos	161	0,05	5,17	25,47
Licitação	200	0,06	6,42	31,90
Contabilidade	209	0,07	6,71	38,61
Prestação de Contas	220	0,07	7,07	45,68
Gestão Fiscal/Financeira	403	0,13	12,95	58,63
Previdência	587	0,19	18,86	77,48
Limites Constitucionais /Legais	701	0,23	22,52	100,00
TOTAL	3113	1,00	100,00	-

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir da tabela acima, verifica-se que as irregularidades relacionadas à Limites Constitucionais/Legais respondem pela maioria das irregularidades identificadas nos pareceres prévios das prestações de contas de governo no período de 2005 a 2016, com 22,52% das 3.113 irregularidades encontradas. Em seguida, com 18,86% do total, estão as irregularidades relacionadas à aspectos previdenciários e com 12,95% as irregularidades relacionadas a gestão fiscal/financeira dos Municípios. Assim, essas três classificações de irregularidades representam juntas mais da metade do total de irregularidades das contas analisadas (54,33%), se apresentando como aquelas classificações que mais influenciam na rejeição dessas contas. As demais 12 classificações de irregularidades apresentadas na tabela 6, somam 45,67% do total de irregularidades presentes nas contas rejeitadas, sendo as relacionadas a prestações de contas, contabilidade e licitações as mais frequentes desse grupo.

As principais irregularidades classificadas e observadas como sendo de Limites Constitucionais/Legais, que respondem por 22,52% do total, estão relacionadas ao descumprimento dos limites constitucionais com despesas de pessoal, infringindo também dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, descumprimento do percentual mínimo de aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino municipal, como também em ações e serviços públicos de saúde, aplicação abaixo do limite legal previsto dos recursos do FUNDEB na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública de ensino e descumprimento do limite de repasse do duodécimo à

câmara municipal. Essas irregularidades, em sua grande maioria também estão classificadas no que se refere a sua natureza, como gravíssimas.

As irregularidades classificadas como previdência, que correspondem à 18,86% do total, dizem respeito à ausência de recolhimento ao Regime Próprio de Previdência Social - RPPS de contribuições previdenciárias descontadas dos servidores e patronais, desequilíbrio financeiro do regime, intempestividade e erros na contabilização e recolhimento das obrigações previdenciárias junto ao RPPS e ao Regime Geral de Previdência Social, desrespeito às alíquotas vigentes para esses dois regimes, ocasionando o pagamento de multas e juros (decorrentes dos repasses intempestivos), assim como o aumento do passivo do município e ausência de avaliação atuarial, essa última é considerada uma irregularidade “Grave”, quanto as demais, “Gravíssimas”.

No que se refere às irregularidades classificadas como de Gestão Fiscal/Financeira, que respondem por 12,95% do total de irregularidades, as principais estão relacionadas à assunção de dívidas sem lastro financeiro para cumprir com os compromissos, principalmente os de curto prazo, utilização de recursos orçamentários e financeiros com finalidade diversa da sua vinculação legal, ineficiência na arrecadação de receitas tributárias próprias, Inscrição de Restos a pagar sem que haja disponibilidade de recursos para sua execução, déficit de execução orçamentária (despesas maiores que receitas) e contratação de obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres do mandato sem que haja disponibilidade financeira para seu cumprimento. Essas irregularidades também são classificadas quanto a sua natureza, sendo consideradas em sua maioria como graves e gravíssimas.

Correspondendo à 7,07% do total de irregularidades, estão as classificadas como sendo de Prestações de Contas, onde constam irregularidades referentes a perda de prazo para envio de dados das prestações de contas ao sistema SAGRES do TCE/PE, documentos obrigatórios das prestação de contas encaminhados ao TCE/PE de forma incompleta ou não encaminhados, erro no lançamento das informações no sistema SAGRES, ausência de publicação dos relatórios resumidos de execução orçamentária e dos relatórios de gestão fiscal no sistema SISTN nos prazos previstos em lei, divergências de informações contábeis entre o portal do cidadão do TCE/PE e o sistema SAGRES de prestação de contas dos Municípios e não encaminhamento de atos de admissão de pessoal ao TCE/PE. Essas irregularidades são classificadas quanto a sua natureza como “Moderadas”.

As irregularidades classificadas como sendo de “Contabilidade”, que correspondem a 6,71% do total, estão mais relacionadas à falhas encontradas em demonstrativos contábeis que

não estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs e os demonstrativos exigidos na lei 4.320/1964, ausência, nas demonstrações contábeis, de notas explicativas, em linguagem simples, objetiva, clara e concisa, ausência de informações relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas e despesas contabilizadas em elementos diferentes do que deveriam ser classificadas. Essas irregularidades podem ser consideradas de natureza moderadas para graves pois impactam negativamente no acompanhamento da execução orçamentária, na análise e interpretação de resultados econômicos e financeiros, tornando difícil a apuração da situação financeira e orçamentária do Município. Outras irregularidades são a ausência de controle contábil por fontes/destinação de recursos, informações contábeis que não evidenciam a real situação patrimonial do município, ausência de registros no balanço patrimonial de provisão para perdas de dívida ativa, essas últimas consideradas de natureza grave.

Já com relação as irregularidades classificadas como sendo de licitações, que somam 6,42% do total, as principais irregularidades estão relacionadas à contratações irregulares por meio de dispensa e inexigibilidade, afrontando a lei de licitações e contratos administrativos, fracionamento de despesas para evitar a realização do devido processo licitatório, fraudes em licitações, conluio de participantes em processos licitatórios, licitações realizadas com superfaturamento de preços, bem como escolha de fornecedores ou prestadores de serviços com irregularidades fiscais/trabalhistas, ou seja, empresas que venceram licitações sem estarem habilitadas para tal, comprovando também a existência de indícios de favorecimento à determinadas empresas. Essas irregularidades, em sua maioria estão classificadas quanto a sua natureza como sendo graves.

Classificadas como assuntos “Diversos” e somando 5,17% do total de irregularidades, estão às relacionadas à ausência de elaboração, por exemplo, do plano municipal de saneamento básico; de plano de gestão Integrada de resíduos sólidos, do Programa Anual de Saúde – PAS, bem como irregularidades relacionadas à baixos índices de Gestão da Saúde (quantidade de médicos por habitante, taxas de mortalidade na infância e de mortalidade infantil) e de Gestão da Educação (fracasso escolar). A maioria dessas irregularidades é considerada pela literatura como “moderada”.

No tocante à classificação Transparência e Acesso à Informação, que respondeu por 4,75% do total de irregularidades, tem-se como principais problemas o não cumprimento de dispositivos legais da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Acesso à Informação (Lei nº

12.527/2011) e outros normativos correlatos sobre a disponibilização e divulgação de dados financeiros dos órgãos municipais em portais de transparência, ausência de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias e orçamentos, contrariando a Lei de Responsabilidade Fiscal. Essas irregularidades são consideradas pela literatura como “Moderadas”.

Na classificação “Planejamento/Orçamento”, correspondendo a 3,31% do total, estão irregularidades como valores superestimados de receitas que não levam em consideração indicadores reais e atualizados, fragilidades no processo de elaboração e aprovação dos instrumentos de planejamento municipal (LDO e LOA), fragilidades nos indicadores dos recursos relacionados a educação, elaboração inadequada de programação financeira e cronograma mensal de desembolso, encaminhamento dos PPAs e LOAs fora do prazo legal às câmaras municipais. Essas irregularidades foram classificadas também como “Moderadas” quanto a sua natureza.

Na sequência, temos as irregularidades classificadas como de “Controle Interno”, respondendo também por 3,31% do total. Suas principais situações estão relacionadas à ineficiência dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos relacionados à contabilidade, ao acompanhamento das despesas de pessoal, da saúde, do equilíbrio atuarial e financeiro do RPPS, da elaboração dos demonstrativos contábeis e alimentação consistente dos sistemas SAGRES e SICONFI, bem como ausência de controles eficientes e eficazes na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Municípios, além da não instituição ou instituição precária do Sistema de Controle Interno Municipal. Essas irregularidades estão classificadas quanto a sua natureza como moderadas e graves.

As irregularidades mais frequentes relacionadas à gestão patrimonial, que correspondem à 2,57% do total de irregularidades, dizem respeito à ausência de efetiva cobrança e arrecadação de dívidas ativas dos Municípios, consideradas quanto a sua natureza como moderada com relação a ausência de cobrança e grave quanto a situação irregular da dívida propriamente dita.

Quanto a classificação “Despesa”, 2,41% do total de irregularidades, a irregularidade com maior frequência verificada diz respeito a realização de despesas consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, ilegais e/ou ilegítimas, principalmente aquelas relacionadas à recursos do FUNDEB e despesas pagas sem que houvesse a realização total de um determinado contrato. Essas irregularidades são classificadas como graves.

Para a classificação de irregularidades sobre “Pessoal”, com 2,18% do total, tem-se como principal situação a contratação de servidores por tempo determinado sem atender à necessidade temporária de excepcional interesse público, burlando a exigência de realização de concurso público. Essa irregularidade é classificada quanto a sua natureza como grave.

As irregularidades classificadas como sendo de contratos, correspondendo a apenas 1,12% do total de irregularidades, tendo como principais irregularidades contratações superfaturadas em diversos tipos de serviços, principalmente de obras e engenharia, contratações em excesso e indevidas de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), bem como problemas de má fiscalização dos contratos de fornecimento de bens e prestações de serviços diversos, ocasionando pagamentos que não são devidos. A maioria dessas irregularidades está classificada como grave.

Por fim, correspondendo a apenas 0,64% do total de irregularidades, tem-se as relacionadas à convênios, principalmente as situações em que há irregularidades identificadas na celebração e prorrogação de Termos de Parceria, utilização indevida desses termos, inadimplência de convênios com outras esferas de governo, indícios de desvio de verbas de convênio celebrados com a União, bem como não execução de objetos de convênios e irregularidades nas prestações de contas desses. Essas irregularidades são classificadas quanto a sua natureza como graves.

A tabela 7 a seguir apresenta a evolução do quantitativo de irregularidades, por assunto, no período analisado.

Tabela 7 - Evolução do quantitativo de irregularidades, por assunto, entre 2005 e 2016

Assunto das Irregularidades	2006/ 2005	2007/ 2006	2008/ 2007	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2013/ 2012	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015
Licitação	131%	32%	2%	-4%	-100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Convênio	-50%	33%	50%	-83%	-100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Contrato	14%	25%	-30%	-57%	-100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Despesa	150%	-35%	-15%	0%	-91%	-100%	0%	100%	-33%	150%	-80%
Controle Interno	250%	57%	-41%	100%	-85%	-75%	100%	0%	100%	75%	-43%
Pessoal	22%	-18%	-22%	43%	-100%	100%	0%	-100%	100%	-100%	100%
Prestação de Contas	29%	189%	31%	12%	-66%	-46%	429%	-73%	210%	-90%	67%
Gestão Patrimonial	100%	0%	100%	-100%	0%	100%	60%	-63%	667%	-22%	-39%
Planejamento/Orcamento	0%	0%	100%	-100%	100%	-28%	8%	-64%	100%	160%	-42%
Transparência e Acesso à Informação	100%	0%	-100%	100%	-50%	1200%	169%	-77%	250%	21%	-26%
Diversos	-100%	100%	-19%	-71%	40%	-29%	380%	-67%	663%	-90%	0%
Contabilidade	1500%	13%	83%	-24%	-76%	150%	-20%	-33%	350%	-25%	-56%
Limites Constitucionais /Legais	10%	43%	32%	-38%	27%	-4%	-7%	-72%	105%	-24%	42%
Previdência	142%	52%	-1%	-26%	4%	4%	44%	-87%	340%	11%	-14%

Gestão Fiscal/Financeira	-43%	50%	683%	-64%	-12%	120%	148%	-80%	194%	49%	-16%
TOTAL	69%	46%	23%	-26%	-34%	14%	63%	-75%	271%	-20%	-18%

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir da tabela anterior, verifica-se que as maiores variações no quantitativo de irregularidades por assunto de um ano para o outro, ocorreram de 2013 para 2014, assim como no quantitativo de contas rejeitadas apresentado na tabela 4. Essa elevação maior nesse ano pode ter relação com a implantação, pelo TCE/PE, da modalidade processual de prestação de contas em meio eletrônico, a partir da resolução TC nº 11/2014 do TCE/PE, o que pode ter facilitado e dado maior celeridade à análise das contas por parte dos auditores do tribunal.

Variações pontuais expressivas são observadas em anos anteriores e subsequentes à 2014, como no caso das irregularidades relacionadas à aspectos contábeis, que de 2005 para 2006 tiveram um aumento de 1500%, das irregularidades de gestão fiscal/financeira que de 2007 para 2008 aumentaram em 683%, das irregularidades relacionadas à Transparência e Acesso à Informação que de 2010 para 2011 aumentaram em 1200%, fato talvez associado a promulgação da Lei de acesso à informação nº 12.527/2011, das irregularidades relacionadas às prestações de contas que aumentaram 429% de 2011 para 2012, das irregularidades classificadas como “diversos” que de 2013 para 2014 subiram 663% e, por fim, das relacionadas à gestão patrimonial que se elevaram 667% de 2013 para 2014.

Observa-se também que de 2010 para 2016, as irregularidades classificadas como de licitação, convênio e contratos não passaram mais a ser verificadas nas contas de governo, mas sim nas contas de gestão, que não são objeto de análise dessa pesquisa.

Nos últimos dois anos de prestações de contas analisadas, é possível identificar uma tendência de redução no quantitativo da maioria das irregularidades, esse fato pode estar associado às prestações de contas que ainda estão em processo de análise pelo tribunal.

A tabela 8 a seguir apresenta uma distribuição de frequência das irregularidades, por natureza, verificadas nos pareceres prévios do TCE/PE referente às 713 contas julgadas rejeitadas.

Tabela 8 - Distribuição de frequência das irregularidades, por natureza, entre 2005 e 2016

Natureza das Irregularidades	Frequência	Frequência Relativa	Frequência Percentual	Frequência Acumulada
Moderada	635	0,20	20,40	20,40
Grave	856	0,27	27,50	47,90
Gravíssima	1622	0,52	52,10	100,00
TOTAL	3113	1,00	100,00	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 8, é possível verificar que a maioria das irregularidades identificadas no período objeto de análise estão classificadas como gravíssimas, somando 52,1% do total, seguidas pelas irregularidades consideradas graves, 27,5% do total de irregularidades e, por fim, as irregularidades de natureza moderada, correspondendo à 20,4% das 3.113 irregularidades encontradas nos pareceres prévios das contas rejeitadas pelo TCE/PE entre 2005 e 2016.

A tabela 9 a seguir apresenta a evolução desse quantitativo de irregularidades, por natureza, no período analisado.

Tabela 9 - Quantitativo e evolução das irregularidades, por natureza

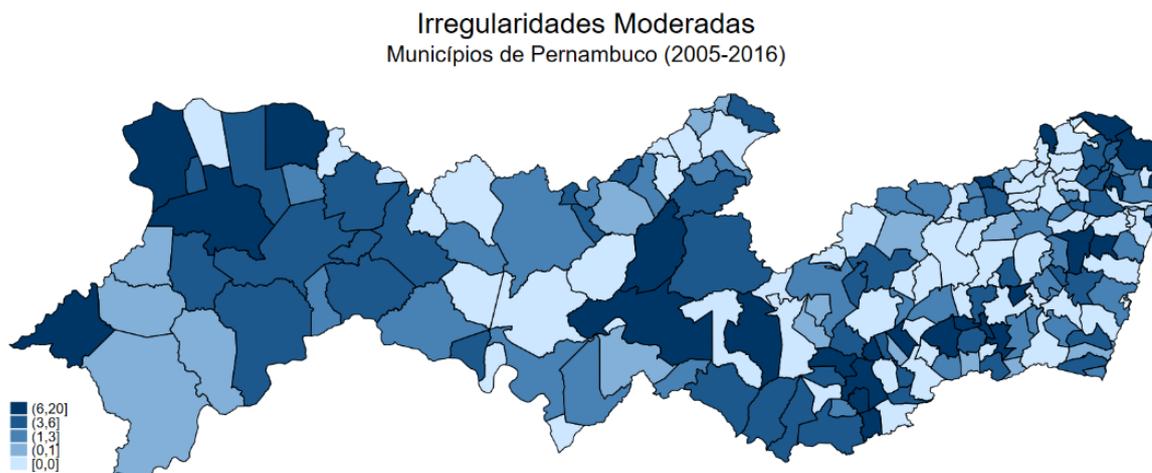
Natureza das Irregularidades	2006/2005	2007/2006	2008/2007	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2015/2014	2016/2015
Moderada	63%	169%	11%	38%	-39%	3%	194%	-71%	386%	-36%	-34%
Grave	89%	29%	6%	-19%	-86%	65%	39%	-44%	327%	-50%	-17%
Gravíssima	53%	48%	40%	-42%	17%	10%	40%	-81%	162%	26%	-8%
TOTAL	69%	46%	23%	-26%	-34%	14%	63%	-75%	271%	-20%	-18%

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se que as maiores variações para cada natureza ocorreram novamente entre os anos de 2013 para 2014, com um aumento significativo de 386% para as irregularidades classificadas quanto a sua natureza como moderadas, 327% para as consideradas graves e de 162% para as consideradas gravíssimas.

A seguir, na figura 5, é possível ter uma ideia mais detalhada da distribuição espacial das irregularidades moderadas encontradas pelo TCE/PE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016. As áreas mais escuras do mapa indicam os Municípios que tiveram maiores concentrações desse tipo de irregularidades nesse período.

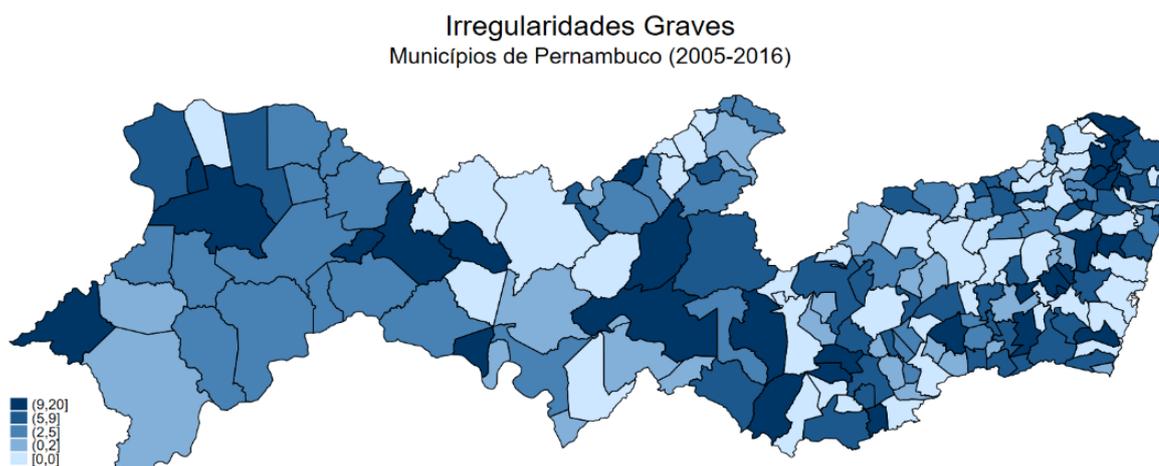
Figura 5 - Distribuição espacial das irregularidades moderadas pelo TCE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016



Fonte: Elaborado pelo autor

Da mesma forma que no mapa anterior, a figura 6 abaixo apresenta a distribuição espacial das irregularidades consideradas graves encontradas pelo TCE/PE nas prestações de contas dos prefeitos no período analisado, demonstrando nas áreas mais escuras os Municípios que mais incorreram nesse tipo de irregularidades.

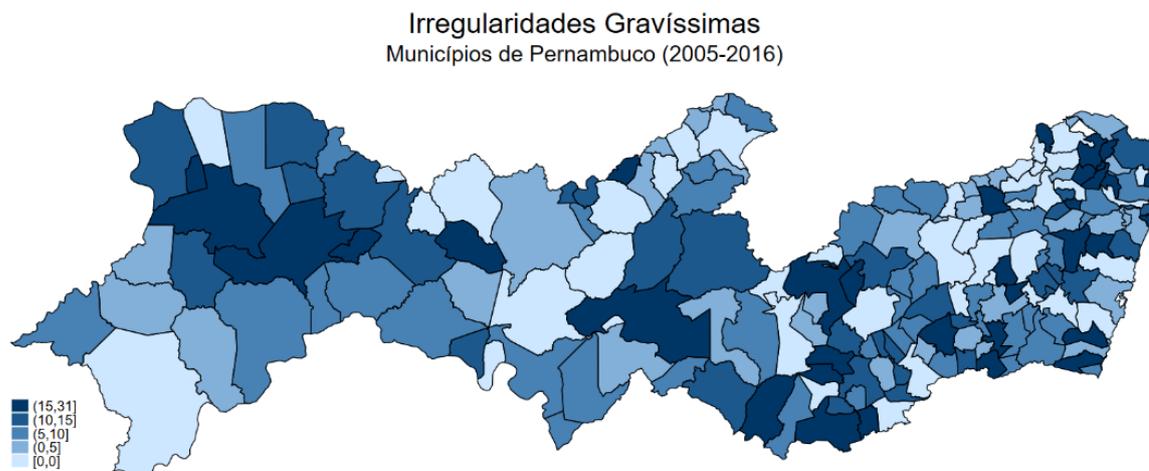
Figura 6 - Distribuição espacial das irregularidades graves pelo TCE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016



Fonte: Elaborado pelo autor

Por fim, na figura 7 a seguir, tem-se a distribuição espacial das irregularidades consideradas gravíssimas encontradas pelo TCE/PE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016. Novamente as áreas mais escuras do mapa indicam os Municípios com maior concentração de irregularidades dessa natureza.

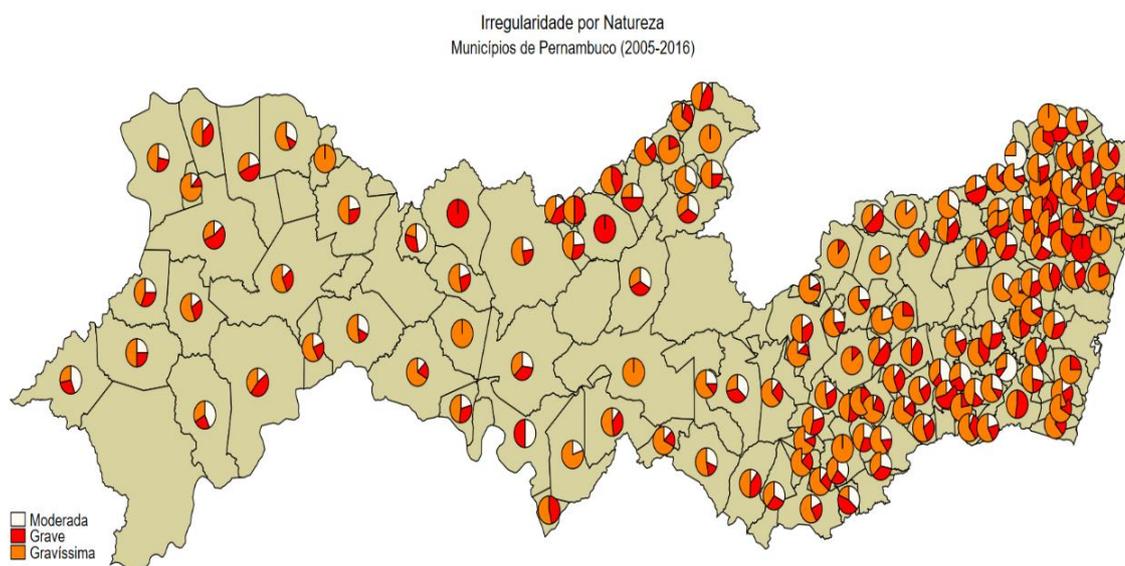
Figura 7 - Distribuição espacial das irregularidades gravíssimas pelo TCE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016



Fonte: Elaborado pelo autor

De uma forma mais consolidada, a figura 8 a seguir apresenta a distribuição espacial da proporção das irregularidades por natureza encontradas pelo TCE/PE nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016, possibilitando ter uma maior noção dos tipos de irregularidades que cada Município teve.

Figura 8 - Distribuição espacial da proporção das irregularidades, por natureza, nas prestações de contas dos prefeitos no período de 2005 a 2016



Fonte: Elaborado pelo autor

Com os resultados apresentados nas subseções 4.1 e 4.2, foi possível atingir dois objetivos específicos da pesquisa, o de identificar quais Municípios tiveram suas contas julgadas pelo TCE/PE no período de 2005 a 2016 e identificar, classificar, descrever e analisar as irregularidades mais presentes nas contas que foram rejeitadas pelo julgamento do TCE/PE

nos processos de prestações de contas dos Municípios pernambucanos no período de 2005 a 2016. Dessa forma, atinge-se até então, parte do objetivo geral da pesquisa, que é verificar quais são os fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE.

4.3 – Análise descritiva e inferencial dos dados referentes as variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios

Com o intuito de conhecer as principais características da amostra com relação às contas julgadas, as variáveis de perfil dos prefeitos e as características socioeconômicas dos Municípios, a tabela 10 a seguir apresenta a estatística descritiva desses dados.

Tabela 10 - Estatística descritiva das variáveis contas julgadas, perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios

Variáveis	Média	Métrica de leitura	D. Padrão	Mín.	Máx.
<i>TCE(i)</i>	0.377	%	0.485	0	1
<i>Exp_polit(ii)</i>	4.643	Anos	2.883	1	13
<i>Sexo(iii)</i>	0.0803	%	0.272	0	1
<i>Idade(iv)</i>	50.24	Anos	10.16	22.28	83.08
<i>Ideolog(v)</i>	0.649	%	0.477	0	1
<i>Instruc(vi)</i>	2.295	Categoria	0.719	1	3
<i>Índ_desem_fin(vii)</i>	1.01	Índice	0.103	0.131	2.255
<i>PIBpc(viii)</i>	6.539	Valor	5.868	1.844	86.892
<i>RFPM_pc(ix)</i>	521.6	monetário	230.1	57.73	1.937
<i>Pop(x)</i>	42.160	Habitantes	110.437	3.681	1.54E+06
<i>IFDM(xi)</i>	0.564	Índice	0.087	0.284	0.791

Número de observações: 1892

Nota: [i] Valor 0 (Zero) para contas aprovadas, 1 (um) para contas rejeitadas pelo TCE/PE; [ii] Quantidade de anos em que o prefeito está na política, exercendo cargos políticos; [iii] Valor 0 (zero) para o sexo masculino e valor 1(um) para o sexo feminino; [iv] Idade do gestor na data de entrega das prestações de contas municipais de cada exercício julgado pelo TCE/PE; [v] Valor 0 (zero) espectro ideológico de esquerda, valor 1 (um) espectro ideológico de direita; [vi] Valor 1 (um) para categorias “Lê e escreve”, “Ensino Fundamental Incompleto” e “Ensino Fundamental Completo, 2 para “Ensino Médio Incompleto”, “Ensino Médio Completo” e “Superior Incompleto” e 3 para “Superior Completo; [vii] Índice numérico obtido pela razão entre a receita orçamentária arrecadada pela despesa orçamentária empenhada; [viii] Valores monetários dos Produtos Internos Brutos municipais; [ix] Valores monetários das receitas provenientes do Fundo de Participação dos Municípios; [x] População em quantidade de habitantes dos Municípios; [xi] Índice numérico referente ao Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal.

Fonte: Elaborado pelo autor

Com os resultados da tabela acima, verifica-se que, em média, aproximadamente 38% das contas julgadas entre 2005 e 2016 pelo TCE/PE, foram rejeitadas pelo tribunal. No que se refere aos perfis dos prefeitos, verifica-se que a experiência política dos prefeitos é, em média, de 4,6 anos. Verifica-se também que apenas 8% das prefeituras são comandadas por prefeitas e a idade média dos prefeitos foi de 50 anos, com mínimo de 22 anos e máximo de 83 anos. O

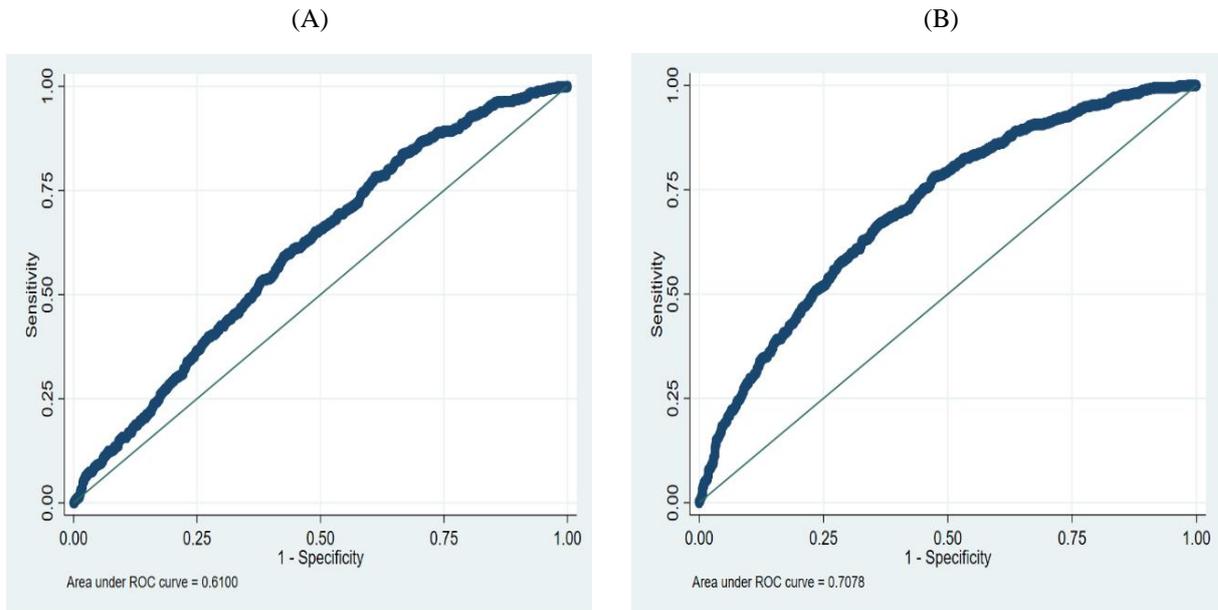
espectro ideológico dos prefeitos, apontou que aproximadamente 65% destes são de partidos de direita. O grau de instrução ou nível de escolaridade aponta que a maioria dos prefeitos possui, em média, ensino médio ou superior incompleto.

No que se refere às características socioeconômicas dos Municípios, o índice de desempenho financeiro ficou, em média, em 1,01, ou seja, na média as prefeituras estão mantendo um equilíbrio entre suas receitas e despesas, porém, é possível identificar na amostra prefeituras que obtiveram índices de desempenho financeiro considerados muito baixos (0,103) e elevados (2,255), indicando, respectivamente, excessos de despesas e excessos de receitas para esses Municípios. O PIB per capita da amostra ficou, em média, em R\$ 6.539,00, com Municípios apresentando mínimo e máximo de, respectivamente, R\$ 1.844 e R\$ 86.892, indicando o quanto a amostra é caracterizada por Municípios pouco e muito ricos. A receita com o Fundo de Participações dos Municípios per capita demonstra que, em média, os Municípios receberam recursos desse tipo de transferência intergovernamental na ordem de R\$ 521,60, com mínimo e máximo de respectivamente R\$ 57,73 e R\$ 1.937,00. A média de habitantes da amostra de Municípios foi de 42.160 habitantes e o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal apresentou média de 0,564 com mínimo e máximo de respectivamente 0,284 e 0,791, indicando uma disparidade de desenvolvimento nos aspectos do emprego e renda, educação e saúde entre os Municípios analisados.

Conforme foi explicado na seção metodológica, levando-se em consideração a realização do teste de Fator de Inflação de Variância (*VIF*), para verificação da Multicolinearidade, do teste de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* para verificação da Heterocedasticidade e a teoria econométrica de que os modelos por MQO não são a forma mais adequada de estimar um modelo probabilístico, foi necessário estimar modelos de probabilidade por regressão logística, onde o modelo Logit2, que apresentou o critério de seleção de modelo de *Akaike (AIC)* e *Schwarz (BIC)* com menor valor, tornou-se assim o melhor modelo apresentado para obtenção das estimativas (WOODRIGDE, 2010), sendo o escolhido para verificar a influência das variáveis de perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios na probabilidade de rejeição das contas pelo TCE/PE.

Para ratificar a escolha do modelo Logit2, a Figura 9 a seguir demonstra, por meio da curva *Receiver Operating Characteristic (ROC)*, a capacidade de o modelo discriminar as categorias da variável dependente.

Figura 9 - Curvas ROC dos modelos Logit1 (A) e Logit2 (B)



Fonte: Elaborado pelo autor.

A interpretação da curva *ROC* é de que se a área sob a curva for menor ou igual a 0.5, o modelo não consegue discriminar as categorias da variável explicada. Os resultados mostram que o modelo Logit1 discrimina de forma aceitável as categorias da variável dependente, pois os valores sob a curva *ROC* foram da ordem de 0.61, enquanto o modelo Logit2, discrimina de forma muito boa as categorias da variável dependente, pois o valor sob a curva *ROC* foi da ordem de 0.71, indicando uma melhor eficiência global do modelo econométrico quando da inclusão de todo o conjunto de variáveis explicativas do modelo (HOSMER; LEMESHOW, 1989).

Na Tabela 11, podemos observar os resultados das estimações dos modelos de probabilidade Linear por Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) e por regressão logística binária Logit1 e Logit2, mencionados na seção anterior. O número de observações nessa estimação teve de ser reduzido à 1860, tendo em vista valores ausentes de algumas variáveis. Para aperfeiçoar o ajuste dos modelos, transformou-se em logaritmo os valores das variáveis PIB per capita, Receita com Fundo de Participação dos Municípios per capita e População.

Tabela 11 - Resultado da estimação dos modelos propostos inicialmente para o estudo

Variável Dependente: <i>dummy</i> = 1 se a conta foi rejeitada			
Variáveis Independentes	MQO	LOGIT1	LOGIT2
<i>exp_polit</i>	0.0193*** (0.01)	0.0901*** (0.02)	0.0589** (0.03)
<i>Sexo</i>	0.0612 (0.04)	0.2795 (0.18)	0.1764 (0.19)

<i>Idade</i>	-0.0001 (0.00)	-0.0004 (0.01)	-0.0018 (0.01)
<i>Ideolog</i>	0.0538** (0.02)	0.2516** (0.11)	0.1785 (0.11)
<i>Instruc2</i>	-0.0348 (0.03)	-0.1428 (0.15)	-0.2074 (0.16)
<i>Instruc3</i>	-0.0879*** (0.03)	-0.3814*** (0.14)	-0.4066*** (0.15)
<i>Ind_desem_fin</i>	-0.2654** (0.11)	-1.3131** (0.65)	-1.6827** (0.70)
<i>lnPIBpc</i>	-0.0091 (0.03)	-0.0466 (0.15)	-0.3568** (0.18)
<i>lnRFPM_pc</i>	-0.0362 (0.05)	-0.1802 (0.25)	-0.6856* (0.40)
<i>lnpop</i>	-0.0216 (0.03)	-0.1183 (0.12)	-0.3270* (0.17)
<i>IFDM</i>	-0.7647*** (0.20)	-3.3864*** (0.88)	-3.7858*** (1.08)
Obs.	1860	1860	1860
Pseudo R2	-	0.03	0.10
FIV mean(i)	2.23	-	-
Breusch-Pagan(ii)	17.64***	-	-
AIC(iii)	2529.9	2409.4	2279.7
BIC(iv)	2596.3	2475.7	2467.7
E.F. Tempo(v)	Não	Não	Sim
E.F Região(vi)	Não	Não	Sim

Nota: [i] FIV - Fator de Inflação de Variância; [ii] Teste de heterocedasticidade de Breusch-Pagan; [iii] AIC – critério de seleção de modelo de Akaike; [iv] BIC – critério de seleção de modelo de Schwarz; [v] E. F. Tempo - vetor de variável *dummy* do ano *k* que é igual a um (1) se é do ano *k* e zero (0) caso contrário, onde *k* assume valores entre 2016 a 2018; [vi] E. F. Região – vetor de variável *dummy* que representa a região de desenvolvimento do *i*-ésimo município. Assume valor igual um (1) se pertence a região *g* e zero (0) caso contrário. *g* representa as regiões de desenvolvimento: Agreste Central, Agreste Meridional, Agreste Setentrional, Mata Norte, Mata Sul, Metropolitana, Pajeú, Sertão Central, Sertão de Itaparica, Sertão do Araripe, Sertão do Moxotó, Sertão do São Francisco; [vii] Erro-padrão entre parênteses; [viii] * $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com a escolha pelo modelo econométrico de probabilidade Logit2 para realizar as inferências quanto às variáveis de perfil de prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios, inicialmente, pode-se observar na tabela 11, considerando somente a análise dos sinais dos coeficientes de regressão, que os anos de experiência política do prefeito, possuem uma relação positiva com a probabilidade de uma prestação de contas vir a ser rejeitada, ou seja, quanto maior a experiência política, maior seria a probabilidade da conta ser rejeitada, esse resultado se mostrou estatisticamente significativo ao nível usual de significância de 5%. O grau de instrução ou nível de escolaridade dos prefeitos sugere uma relação negativa com a probabilidade de rejeição de uma prestação de contas, considerando seu coeficiente com sinal

negativo e um nível de significância estatística de 1%, indicando que cidades onde o prefeito atinge o nível superior de educação formal têm menor probabilidade de ter sua prestação de contas rejeitada quando comparadas com níveis inferiores de educação formal desses prefeitos.

Embora com uma relação estatisticamente insignificante, os coeficientes da regressão Logit2 apresentam indícios de que cidades com maior população apresentam uma relação negativa com a rejeição das contas pelo TCE/PE, ou seja, quanto maior a população de um Município, menor a probabilidade de o tribunal rejeitar a sua conta. Já cidades geridas por prefeitos que obtiveram maiores Índices de desempenho financeiro, possuem menor probabilidade de a prestação de contas vir a ser rejeitada, uma vez que existe uma correlação negativa e estatisticamente significativa de 5% entre esta variável e a variável dependente. Adicionalmente, a probabilidade de rejeição das contas diminui em cidades com maior PIB per capita e maior IFDM, uma vez que os resultados mostram que há uma correlação negativa entre estas variáveis e a variável dependente, e por fim, embora com uma relação estatisticamente insignificante, há indícios de que Municípios com maiores receitas provenientes do Fundo de Participação dos Municípios – RFPM diminuem a probabilidade de suas contas serem rejeitadas pelo TCE/PE.

Buscando ratificar esses resultados apresentados somente pela interpretação do sinal do coeficiente de regressão, passou-se a analisar os resultados das razões de chance (*Odds Ratio*) de ocorrência da rejeição das contas para cada variável explicativa. A análise da razão de chance é uma metodologia mais adequada para esse tipo de inferência, tendo em vista que oportuniza apresentar os resultados indicando a estimativa de ocorrência de rejeição das contas dos prefeitos quando há um incremento de uma unidade em cada variável explicativa do modelo proposto, como também em termos percentuais de probabilidade de ocorrência dessa rejeição (FERNANDES et al., 2021).

A Tabela 12 a seguir traz as razões de chances das variáveis utilizadas no modelo logístico binário Logit2.

Tabela 12 - Cálculo da razão de chance a partir da estimação do modelo de regressão Logit2 com efeitos fixos de tempo e região administrativa

Variável Dependente: <i>dummy</i> = 1 se conta foi rejeitada						
Variáveis Independentes	<i>Odds Ratio</i>	Erro-Padrão.	Estat. Z	<i>P-valor</i>	[95% Intervalo de Conf.]	
<i>exp_polit</i>	1.060649	0.030523	2.05	0.041	1.002482	1.122192
<i>Sexo</i>	1.192943	0.228609	0.92	0.357	0.819408	1.736757
<i>Idade</i>	0.998177	0.005552	-0.33	0.743	0.987354	1.009118
<i>Ideolog</i>	1.195458	0.13436	1.59	0.112	0.959106	1.490055

<i>Instruc2</i>							
	2	0.812663	0.126269	-1.34	0.182	0.599312	1.101965
	3	0.665911	0.101157	-2.68	0.007	0.494438	0.89685
<i>Ind_desem_fin</i>		0.185866	0.130703	-2.39	0.017	0.046841	0.737521
<i>lnPIBpc</i>		0.699931	0.127288	-1.96	0.05	0.490069	0.999661
<i>lnRFPM_pc</i>		0.503763	0.200565	-1.72	0.085	0.230853	1.099304
<i>lnpop</i>		0.721057	0.122076	-1.93	0.053	0.517441	1.004798
<i>IFDM</i>		0.022691	0.024443	-3.51	0.00	0.002748	0.187395

Número de observações: 1860

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise da tabela 12, verifica-se que a razão de chance de uma conta ser rejeitada pelo TCE/PE quando se aumenta em um ano a experiência política do prefeito é de um aumento de 1,060649 vezes. Em termos percentuais, esse coeficiente indica que quando se aumenta em um ano a experiência política do prefeito, a probabilidade de a conta ser rejeitada pelo TCE/PE é 6,06% maior, mantendo-se as demais variáveis constantes. Esse resultado é estatisticamente significativo ao nível de 5% e contrasta com os resultados dos estudos de Avellaneda (2009), Freier e Thomasius (2016) e Modes (2012), que encontraram relações positivas entre uma maior experiência política e resultados dos prefeitos com relação ao desempenho municipal na área de educação, desempenho fiscal e melhor qualidade dos gastos públicos nos Municípios, respectivamente. Embora a comparação não tenha como variável dependente a rejeição das contas municipais em todas as pesquisas, esperava-se que prefeitos com maiores experiências políticas diminuíssem a probabilidade dessas contas serem rejeitadas, fato que não ocorreu nessa pesquisa, portanto, rejeita-se a hipótese H1 de que quanto maior a experiência política do prefeito, menor a probabilidade de rejeição das contas julgadas pelo TCE/PE.

A variável *sexo* não apresentou significância estatística, o que proporciona rejeitar a hipótese H2 estabelecida na literatura, porém, sua razão de chance dá indícios de que ser do sexo masculino aumenta em 19,3% a probabilidade de as contas municipais serem rejeitadas pelo tribunal. Esse resultado corrobora com os resultados dos estudos de Revorêdo e Silva (2005), Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017), de que ser do sexo masculino aumenta a probabilidade de rejeição das contas municipais.

Igualmente à variável *sexo*, a variável *idade* também não foi estatisticamente significativa, proporcionando novamente a rejeição de sua hipótese (H3) atribuída, porém, sua razão de chance dá indícios de que quando se aumenta em um ano a idade do prefeito, há um aumento de 0.998177 vezes na probabilidade de rejeição das contas, em termos percentuais esse valor indicaria uma diminuição de 0,18% na probabilidade de rejeição das contas dos prefeitos. Esse resultado contrasta com os resultados dos estudos de Revorêdo e Silva (2005), Velten

(2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017) de que quanto maior a idade do prefeito, maior a probabilidade de rejeição das contas.

A variável *ideolog* também não foi estatisticamente significativa para a amostra analisada, proporcionando novamente a rejeição de sua hipótese (H4) atribuída, porém, sua razão de chance dá indícios de que o prefeito ser de partido de direita, aumenta em 19,5% a probabilidade de a conta ser rejeitada pelo tribunal. Esse resultado corrobora com os resultados dos estudos de Revorêdo e Silva (2005) e Milanezi e Monte-Mor (2017).

Outra variável estatisticamente significativa na análise da razão de chance foi o grau de instrução ou nível de escolaridade, com significância a nível de 1%, seus resultados sugerem que quando o prefeito atinge o nível de escolaridade superior completo, a chance de as contas serem rejeitadas é 33,4% menor que aquelas contas prestadas por prefeitos com níveis menores de educação formal. Esse resultado confirma os resultados encontrados nas pesquisas de Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017) possibilitando aceitar a hipótese H5 de que quanto maior o nível de escolaridade do prefeito, menor a probabilidade de rejeição das contas.

O aumento de uma unidade no índice de desempenho financeiro do Município, faz com que a probabilidade de rejeição das contas diminua em 81,5%. Esse resultado foi significativo ao nível de 5% e reforça os resultados encontrados por Velten (2015) e Milanezi e Monte-Mor (2017) de que quanto maior o desempenho orçamentário/financeiro do Município, menor a probabilidade de rejeição das contas, assim, aceita-se a hipótese H6.

Para o PIB *per capita*, aumentos de 1% nos seus valores fazem com que a probabilidade de rejeição das contas reduza em 30,1%. Esse resultado corrobora com os resultados dos estudos de Revorêdo e Silva (2005) e Milanezi e Monte-Mor (2017) de que quanto maior o PIB *per capita*, menor a probabilidade de rejeição das contas, fazendo com que seja possível aceitar a hipótese H7. Essa variável também foi estatisticamente significativa ao nível de 5%.

A variável Receitas com o Fundo de Participação do Município per capita, não foi estatisticamente significativa, o que leva a rejeição de sua hipótese (H8) atribuída, porém, sua razão de chance apresenta indícios de que aumentos de 1% nos seus valores fazem com que a probabilidade de rejeição das contas reduza em aproximadamente 50%. Esse resultado contrasta com o resultado da pesquisa de Revorêdo e Silva (2005).

Adicionalmente, a probabilidade de uma conta ser rejeitada diminui em 28% quando há aumento de 1% na população dos Municípios. Esse resultado é estatisticamente significativo ao nível de 5% e contrasta com os estudos de Revorêdo e Silva (2005), Velten (2015) e Milanezi

e Monte-Mor (2017) de que quanto maior a população do Município, maior a probabilidade de rejeição das contas, portanto, rejeita-se a hipótese H9.

Por fim, o acréscimo de um décimo de unidade no IFDM reduz a probabilidade de rejeição da prestação de contas em 9,8%, reforçando o resultado encontrado na pesquisa de Milanezi e Monte-Mor (2017) de que quanto maior o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, menor a probabilidade de rejeição das contas, assim, aceita-se a hipótese H10. Essa variável foi estatisticamente significativa ao nível de 1%.

O Quadro 4 a seguir, apresenta um resumo dos resultados encontrados para as hipóteses estabelecidas na literatura.

Quadro 4 - Resultados das hipóteses atribuídas às variáveis com relação a probabilidade de rejeição das contas municipais (Continua)

Hipótese	Variável e Proxy	Relação esperada	Resultado encontrado
H_1	<i>exp_polit</i> Experiência política do prefeito (a)	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Rejeição da Hipótese estabelecida
H_2	<i>sexo</i> Sexo do (a) prefeito (a)	Se masculino, maior a probabilidade de rejeição das contas	Rejeição da Hipótese estabelecida
H_3	<i>idade</i> Idade do (a) prefeito (a)	Quanto maior, maior a probabilidade de rejeição das contas	Rejeição da Hipótese estabelecida
H_4	<i>Ideolog</i> Espectro ideológico do (a) prefeito (a)	Se de direita, maior a probabilidade de rejeição das contas	Rejeição da Hipótese estabelecida
H_5	<i>Instruc</i> Grau de Instrução/Nível de escolaridade do (a) prefeito (a)	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Aceitação da Hipótese estabelecida
H_6	<i>Índ_desem_fin</i> Desempenho orçamentário/financeiro do município	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Aceitação da Hipótese estabelecida
H_7	<i>PIBpc</i> Riqueza do município pelo número de habitantes	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Aceitação da Hipótese estabelecida

Quadro 4 - Resultados das hipóteses atribuídas às variáveis com relação a probabilidade de rejeição das contas municipais (Conclusão)

Hipótese	Variável e Proxy	Relação esperada	Resultado encontrado
H_8	<i>RFPM_pc</i> Receita proveniente do Fundo de Participação dos Municípios per capita	Quanto maior, maior a probabilidade de rejeição das contas	Rejeição da Hipótese estabelecida
H_9	<i>pop</i> Tamanho da população do Município	Quanto maior, maior a probabilidade de rejeição das contas	Rejeição da Hipótese estabelecida
H_{10}	<i>IFDM</i> Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM)	Quanto maior, menor a probabilidade de rejeição das contas	Aceitação da Hipótese estabelecida

Fonte: Elaborado pelo Autor

4.4 – Análise das correlações entre os perfis dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios com as irregularidades por assunto e natureza.

No intuito de verificar se o perfil dos prefeitos e as características socioeconômicas dos Municípios possuem algum tipo de relação linear ou associação com as irregularidades observadas nas contas rejeitadas pelo TCE/PE, passou-se a verificar a correlação de *Pearson* entre esses determinantes de rejeição das contas de governo. A tabela 13 a seguir apresenta a correlação de *Pearson* para as variáveis de perfil dos prefeitos com as irregularidades das contas classificadas por assunto.

Tabela 13 - Correlação Perfil dos prefeitos x Irregularidades por Assunto

	<i>Exp_polit</i>	<i>Sexo</i>	<i>Idade</i>	<i>Ideolog</i>	<i>Instruc</i>
Contabilidade	,073**	,001	-,039	,019	-,013
Contrato	-,088**	-,011	-,030	,050*	,004
Controle Interno	-,049*	-,033	-,039	,054*	-,001
Convênio	-,063**	-,027	,039	,048*	-,010
Despesa	-,076**	-,009	-,006	,078**	,001
Diversos	,118**	,000	-,009	-,026	-,044
Gestão Fiscal/Financeira	,203**	,031	-,014	-,006	-,022
Gestão Patrimonial	,179**	,014	,013	-,020	,008
Licitação	-,139**	-,015	,015	,078**	-,008
Limites Constitucionais/Legais	,047*	,015	,008	,013	-,058*

Pessoal	-,010	,015	-,016	,000	-,012
Planejamento/orçamento	,137**	,005	-,037	-,025	,028
Prestação de contas	,028	-,012	,030	,012	-,039
Previdência	,119**	,010	-,036	,042	-,023
Transparência e Acesso à Informação	,219**	,027	-,029	-,041	-,035

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme demonstra a tabela 13, é possível identificar algumas associações/correlações lineares positivas e negativas entre as variáveis relacionadas ao perfil dos prefeitos e as irregularidades classificadas por assunto. Dentre as positivas e de acordo com o critério estabelecido por Field (2009), observa-se uma associação positiva de intensidade moderada entre a experiência política dos prefeitos e irregularidades classificadas no assunto “Diversos”, “Gestão Fiscal/Financeira”, “Gestão patrimonial”, “Planejamento/orçamento”, “Previdência” e “Transparência e Acesso à Informação”. Com uma relação positiva fraca estão o perfil ideológico do prefeito com as irregularidades classificadas como de “Despesa” e “Licitação”. Essas associações foram estatisticamente significantes ao nível de 1%. Ao nível estatístico de significância de 5% e novamente com relação positiva de intensidade fraca estão a experiência política do prefeito com as irregularidades classificadas como “Limites Constitucionais/Legais” e o perfil ideológico do prefeito com as irregularidades classificadas como de “Contratos”, “Controle Interno” e “Convênio”.

Apresentando uma relação negativa de intensidade fraca estão a experiência política do prefeito e as irregularidades classificadas como de “Contabilidade”, “Contrato”, “Convênio” e “Despesa”. Novamente com uma correlação negativa, porém de intensidade moderada estão a experiência política do prefeito com a irregularidade classificada como de “Licitação”. Essas associações foram estatisticamente significantes ao nível de 1%. Ao nível de significância de 5% e com correlação negativa fraca estão a experiência política do prefeito com as irregularidades classificadas como de “Controle Interno” e o grau de instrução do prefeito com as irregularidades classificadas como de “Limites Constitucionais/Legais”.

A tabela 14 a seguir apresenta a correlação de *Pearson* para as variáveis de perfil dos prefeitos com as irregularidades das contas classificadas por sua Natureza.

Tabela 14 - Correlação Perfil dos prefeitos x Irregularidades por Natureza

	<i>Exp_polit</i>	<i>Sexo</i>	<i>Idade</i>	<i>Ideolog</i>	<i>Instruc</i>
Gravíssima	,145**	,023	-,017	,025	-,048*

Grave	-,030	-,005	-,019	,062**	-,025
Moderada	,164**	,002	-,006	-,019	-,017

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 14 demonstra, ao nível de significância de 1%, uma correlação positiva de intensidade moderada entre a experiência política dos prefeitos e as irregularidades classificadas como gravíssimas e moderadas. Com intensidade fraca e novamente ao nível de 1%, observa-se uma correlação positiva entre o perfil ideológico do prefeito e as irregularidades classificadas como graves. Com uma correlação negativa de intensidade fraca e ao nível estatístico de significância de 5% estão o grau de instrução do prefeito com as irregularidades gravíssimas.

A tabela 15 a seguir apresenta a correlação de *Pearson* para as variáveis de características socioeconômicas dos Municípios com as irregularidades das contas classificadas por assunto

Tabela 15 - Correlação Características socioeconômicas x Irregularidades por Assunto

	<i>Índice_desem_fin</i>	<i>PIBpc</i>	<i>RFPM_pc</i>	<i>Pop</i>	<i>IFDM</i>
Contabilidade	,009	-,014	,085**	-,047*	,001
Contrato	-,028	-,059**	-,063**	-,020	-,082**
Controle Interno	-,023	-,051*	,013	-,040	-,104**
Convênio	,008	-,045	-,036	-,010	-,052*
Despesa	,002	-,044	-,057*	-,019	-,059**
Diversos	-,014	,015	,101**	-,036	,046*
Gestão Fiscal/Financeira	,028	,032	,238**	-,058*	,076**
Gestão Patrimonial	,042	,034	,159**	-,031	,053*
Licitação	-,045	-,103**	-,116**	-,045	-,146**
Limites Constitucionais/Legais	-,029	-,059**	,003	-,057*	-,035
Pessoal	-,019	-,014	-,025	-,023	-,024
Planejamento/orçamento	-,012	,028	,151**	-,034	,061**
Prestação de contas	,007	-,019	,003	-,039	-,028
Previdência	-,068**	-,033	,118**	-,078**	-,030
Transparência e Acesso à Informação	,036	,063**	,225**	-,037	,104**

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 15, observa-se uma correlação positiva fraca entre a Receita do Fundo de Participação dos Municípios per capita com as irregularidades classificadas como de

“Contabilidade” (1% de significância estatística), entre o PIB per capita e as irregularidades classificadas como de “Transparência e Acesso à Informação” (1% de significância estatística) e entre o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal - IFDM e as irregularidades classificadas como de “Gestão Fiscal/Financeira”, “Planejamento/Orçamento” (1% de significância estatística) e as irregularidades classificadas como de “Diversos” e “Gestão Patrimonial” (5% de significância estatística). Com associação positiva moderada estão o IFDM e as irregularidades classificadas como de “Transparência e Acesso à Informação” e a RFPM per capita com as irregularidades classificadas como de “Diversos”, “Gestão Fiscal/Financeira”, “Gestão Patrimonial”, “Planejamento/Orçamento”, “Previdência” e “Transparência e Acesso à Informação” (1% de significância estatística).

As correlações negativas de intensidade moderada foram entre a RFPM per capita e as irregularidades classificadas como de “Licitação” e entre o IFDM com as irregularidades classificadas como de “Controle Interno” e “Licitação” (1% de significância estatística). Com associação negativa fraca estão o Índice de Desempenho Financeiro do Município com as irregularidades classificadas como de “Previdência”, o PIB per capita e as irregularidades classificadas como de “Contrato” (1% de significância estatística) e “Despesa” (5% de significância estatística), a população do Município com as irregularidades classificadas como de “Contabilidade”, “Gestão Fiscal/Financeira”, “Limites Constitucionais/Legais” (5% de significância estatística), “Previdência” (1% de significância estatística), e o IFDM e as irregularidades classificadas como de “Contrato”, “Despesa” (1% de significância estatística) e “Convênio” (5% de significância estatística).

A tabela 16 a seguir apresenta a correlação de *Pearson* para as variáveis de características socioeconômicas dos Municípios com as irregularidades das contas classificadas por natureza.

Tabela 16 - Correlação Características socioeconômicas x Irregularidades por natureza

	Correlação Características socioeconômicas x Irregularidades por natureza				
	<i>Índice_desem_fin</i>	<i>PIBpc</i>	<i>RFPM_pc</i>	<i>Pop</i>	<i>IFDM</i>
Gravíssima	-,043	-,032	,125**	-,083**	-,009
Grave	-,014	-,082**	,012	-,066**	-,105**
Moderada	,007	,035	,161**	-,047*	,066**

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela anterior demonstra uma correlação positiva de intensidade moderada entre a RFPM per capita e as irregularidades classificadas como gravíssimas e moderadas (1% de significância estatística). A correlação positiva de intensidade fraca foi entre o IFDM e as irregularidades classificadas quanto a sua natureza como moderadas (5% de significância estatística).

As associações negativas de intensidade fraca ocorreram entre o PIB per capita e as irregularidades classificadas como graves (1% de significância estatística), entre a população do Município e as irregularidades gravíssimas, graves (1% de significância estatística) e moderadas (5% de significância estatística). Com relação negativa e intensidade moderada observa-se o IFDM e as irregularidades classificadas como graves (1% de significância estatística).

O quadro 5 a seguir apresenta um esquema resumindo os principais resultados encontrados nessa subseção para as relações entre as variáveis estudadas de perfil dos prefeitos, características socioeconômicas dos Municípios e as irregularidades encontradas nos pareceres prévios das prestações de contas de governos dos Municípios Pernambucanos.

Quadro 5 – Esquema resumo dos principais resultados da correlação entre as variáveis estudadas com as irregularidades encontradas nas contas de governo

Classes de Irregularidades	Perfil de prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios								
	<i>Exp_polit</i>	<i>Ideolog</i>	<i>Instruc</i>	<i>Índice_des em_fin</i>	<i>PIBpc</i>	<i>RFPM_pc</i>	<i>Pop</i>	<i>IFDM</i>	
Contabilidade	+, - (i)	+,+				+,+	+, -		
Contrato						+, -			+, -
Controle Interno									
Convênio									
Despesa							+, -		+, -
Diversos	+,+ (ii)					+,+		+,+	
Gestão Fiscal/Financeira							+, -		
Gestão Patrimonial									
Licitação	+, -	+,+				+, -		+, -	
Limites Constitucionais/Legais	+,+		+, -			+,+	+, -		
Planejamento/orçamento									+,+
Previdência				+, -				+, -	
Transparência e Acesso à Informação					+,+				+,+
Moderadas								+, -	
Graves	+,+			+, -		+, -	+, -		
Gravíssimas	+,+		+, -			+,+			

Nota: [i]: “+,-“ refere-se à quanto maior a métrica da variável de perfil do prefeito ou característica socioeconômica do Município, menor o quantitativo de determinada classificação de irregularidades nas contas; **[ii]:** “+,+” refere-se à quanto maior a métrica da variável de perfil do prefeito ou característica socioeconômica do Município, maior o quantitativo de determinada classificação de irregularidades nas contas.

Fonte: Elaborado pelo autor

Com os resultados apresentados nas subseções 4.3 e 4.4, foi possível atingir o objetivo específico da pesquisa de utilização de modelo estatístico com variáveis de perfil de prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios para testar a influência dessas variáveis na rejeição das contas de governo. O objetivo geral da pesquisa também atingiu a sua completude com essas análises, tendo em vista que em conjunto com os resultados obtidos nas subseções 4.1 e 4.2, foi possível demonstrar fatores determinantes, dentre perfis de prefeitos, características socioeconômicas dos Municípios e irregularidades mais presentes nas contas rejeitadas pelo TCE/PE, que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco no período objeto de análise.

5 CONCLUSÕES

Essa pesquisa teve como objetivo verificar quais são os fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE. Para tanto, inicialmente estabeleceu-se alguns objetivos específicos como: a) Identificar quais Municípios tiveram suas contas julgadas pelo TCE/PE no período objeto de análise, que foi de 2005 a 2016, o qual caracteriza as contas de governo que foram julgadas para os ciclos políticos das eleições de 2004, 2008 e 2012; b) Identificar, classificar, descrever e analisar as irregularidades mais presentes nas contas que foram rejeitadas pelo julgamento do TCE/PE nos processos de prestações de contas de governo dos Municípios pernambucanos; e c) Utilizar modelo econométrico com variáveis de perfil do prefeito e características socioeconômicas dos Municípios para testar a influência dessas variáveis na rejeição das contas.

Adicionalmente, buscou-se com a pesquisa, proporcionar ao cidadão o levantamento de dados empíricos que demonstrassem com maior transparência os resultados quanto a gestão dos recursos públicos municipais, como forma de que estes cidadãos pudessem ter maior conhecimento sobre as irregularidades que assolam a má gestão dos recursos públicos, decorrente de uma inadequação nos controles internos, gerenciamento de riscos organizacionais e má governança pública, para que assim, pudessem ter maior embasamento para exigir dos gestores municipais que se abstenham de tomar decisões e realizar atos administrativos que culminem nessas irregularidades em suas contas, resultando em execução ineficiente das ações governamentais perante as demandas da sociedade.

De outra forma, os resultados encontrados proporcionam aos gestores públicos em geral, informações que embasarão a implementação de controles internos e gerenciamento de riscos adequados para realização de uma boa governança, concomitante ao exercício do controle social das contas, beneficiando, sobremaneira, com serviços públicos de qualidade, a sociedade. Aos Tribunais de Contas, os resultados proporcionam engajamento para que estes órgãos possam proporcionar aos gestores municipais, produtos ou ferramentas diversas que os ajude à não incorrer em irregularidades e assim diminuam a probabilidade de terem suas contas rejeitadas pelo respectivo tribunal de sua jurisdição.

Nesse sentido, por meio da metodologia de pesquisa estabelecida e considerando as variáveis estatisticamente significantes aos níveis usuais de 1% e 5%, verificou-se que cada aumento de um ano na experiência política do prefeito, aumenta-se a probabilidade de rejeição das contas em 6%. Essa relação positiva contrastou com a literatura apresentada. Já para a

variável grau de instrução ou nível de escolaridade, seus resultados são estatisticamente significantes e sugerem que quando o prefeito atinge o nível de escolaridade superior completo, a chance de as contas serem rejeitadas é 33,4% menor que aquelas contas prestadas por prefeitos com níveis menores de educação formal. Esse resultado ratificou os resultados encontrados na literatura apresentada. As demais variáveis verificadas quanto a sua influência sobre a rejeição das contas de governo municipais e que estão relacionadas ao perfil dos prefeitos, apesar de ser possível identificar suas razões de chances, não apresentaram significância estatística aos níveis usuais de 1% e 5%.

No que se refere às variáveis relacionadas às características socioeconômicas dos Municípios, as estatísticas mais significantes sugerem que o aumento de uma unidade no índice de desempenho financeiro do Município, faz com que a probabilidade de rejeição das contas diminua em 81,5%. Para o PIB *per capita*, aumentos de 1% nos seus valores fazem com que a probabilidade de rejeição das contas reduza em 30,1%. Esses dois resultados ratificam os resultados apresentados na literatura. Já para as receitas com o Fundo de Participação do Município *per capita*, apesar de ser possível identificar sua razão de chance, a variável não apresentou significância estatística aos níveis usuais de 1% e 5%.

Adicionalmente, a probabilidade de uma conta ser rejeitada diminui em 28% quando há aumento de 1% na população dos Municípios. Esse resultado contrasta com os estudos apresentados na literatura. Por fim, aumentos de um décimo de unidade no IFDM reduz a probabilidade de rejeição da prestação de contas em 9,8%, reforçando os resultados utilizados como literatura.

No que se refere às irregularidades identificadas nos pareceres prévios das contas de governo analisadas, verificou-se que as classificadas como de Limites Constitucionais/Legais, Irregularidades de aspectos Previdenciários e as classificadas como de Gestão Fiscal/Financeira, são as mais frequentes e, conseqüentemente, as que mais influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo. Adicionalmente, verificou-se que a maioria das irregularidades identificadas são consideradas quanto a sua natureza como gravíssimas, com quase o dobro das irregularidades consideradas graves e mais do que o dobro das consideradas moderadas.

Já a análise do Índice de Correlação de *Pearson*, possibilitou verificar associações tanto positivas quanto negativas entre variáveis relacionadas ao perfil dos prefeitos e características socioeconômicas dos Municípios com as irregularidades observadas nas contas rejeitadas pelo TCE/PE. Dentre as correlações positivas mais expressivas estão as entre a experiência política

dos prefeitos e irregularidades classificadas no assunto “Diversos”, “Gestão Fiscal/Financeira”, “Gestão patrimonial”, “Planejamento/orçamento”, “Previdência” e “Transparência e Acesso à Informação” e irregularidades consideradas gravíssimas e moderadas. Já uma correlação negativa expressiva, foi identificada entre a experiência política do prefeito com a irregularidade classificada como de “Licitação”. Entre as características socioeconômicas e as irregularidades, verificou-se uma associação positiva de maior intensidade entre o IFDM e as irregularidades classificadas como de “Transparência e Acesso à Informação” e a RFPM per capita com as irregularidades classificadas como de “Diversos”, “Gestão Fiscal/Financeira”, “Gestão Patrimonial”, “Planejamento/Orçamento”, “Previdência” e “Transparência e Acesso à Informação”. A RFPM também apresentou correlação positiva com as irregularidades classificadas como gravíssimas e moderadas. Já as correlações negativas de intensidade moderada foram entre a RFPM per capita e as irregularidades classificadas como de “Licitação” e entre o IFDM com as irregularidades classificadas como de “Controle Interno” e “Licitação”, bem como entre o IFDM e as irregularidades classificadas como graves.

Diante do exposto, a partir dos resultados apresentados pela pesquisa, entende-se que das variáveis estudadas com relação ao perfil dos prefeitos, a experiência política e o nível de escolaridade são os fatores mais determinantes para influenciar, respectivamente, aumentando e diminuindo, a probabilidade de rejeição das contas de governo dos Municípios. No que se refere às variáveis relacionadas às características socioeconômicas dos Municípios, as estatísticas mais significantes sugerem que um aumento do Índice de desempenho financeiro do Município, do PIB per capita, da população e do IFDM, diminuem a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo TCE/PE. As irregularidades mais presentes e, conseqüentemente, que mais influenciam nessa probabilidade, são classificadas como de Limites Constitucionais/Legais, de aspectos Previdenciários e as classificadas como de Gestão Fiscal/Financeira e gravíssimas.

Destaca-se que esses resultados contribuíram para que o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa pudessem ser atingidos, haja vista que foi possível identificar os Municípios que tiveram suas contas julgadas pelo TCE/PE no período objeto de análise, identificou-se, classificou-se, descreveu-se e analisou-se as irregularidades mais presentes nas prestações de contas rejeitadas pelo TCE/PE nos processos de prestações de contas dos Municípios pernambucanos, bem como utilizou-se modelo econométrico com variáveis de perfil do prefeito e características socioeconômicas dos Municípios para testar a influência dessas variáveis na rejeição das contas. Esse conjunto de objetivos específicos atingidos,

proporcionou identificar quais os fatores determinantes que influenciam a probabilidade de rejeição das contas de governo julgadas pelo Tribunal de Contas de Pernambuco – TCE/PE, que é o objetivo geral da pesquisa.

Adicionalmente, esses resultados representam uma contribuição científica acerca das impropriedades ou irregularidades que acometem a gerência dos recursos públicos municipais, evidenciadas nas prestações de contas de governo julgadas pelo controle externo municipal e que necessitam de maior atenção dos gestores públicos quanto a melhor adequação de suas estruturas de governança, controles internos e gerenciamento de riscos, além de proporcionarem aos Tribunais de Contas, embasamento científico para que estes possam se engajar em oferecer produtos ou prestar serviços preventivos aos gestores municipais, com vistas à ajuda-los na gerencia desses recursos, evitando a existência de irregularidades nas contas.

O diagnóstico quanto aos perfis dos prefeitos e as características socioeconômicas dos Municípios, permite inferir quais dessas características traçam um perfil a ser identificado e desejado para que se busque diminuir o quantitativo de contas rejeitadas. Ainda, contribui no sentido de dar maior solidez a literatura sobre fatores determinantes da rejeição de contas por parte de Tribunais de Contas Estaduais.

Sobre os desafios enfrentados na pesquisa, a principal limitação esteve arrolada a obtenção e tabulação dos dados quantitativos, tendo em vista serem oriundos de diversas instituições de pesquisa governamentais, bem como o estabelecimento de sua codificação para adequá-los ao uso de software estatístico. Adicionalmente, a análise de conteúdo realizada nos pareceres prévios das prestações de contas rejeitadas pelo TCE/PE também exigiu uma grande quantidade de paciência, perseverança e tempo.

Para futuras pesquisas, propõe-se que se faça um estudo mais aprofundado no intuito de identificar novas variáveis que porventura sejam objeto de análise como fatores determinantes da rejeição de contas de governo municipais, como, por exemplo, novas variáveis de perfil dos prefeitos como seu estado civil ou sua ocupação, bem como novas variáveis que representam índices socioeconômicos dos Municípios como o Índice de desenvolvimento Humano Municipal. A dimensão espacial também pode ser considerada para uma abrangência maior de análise em mais de um Estado ou em Estados com maiores números de Municípios, bem como, o aspecto temporal, que pode ser objeto de análise em uma quantidade maior de ciclos políticos mais antigos e recentes. A pesquisa também possibilita a observação e escolha de outros métodos ou modelos econométricos que melhor se moldem às características das variáveis e relações propostas.

6 REFERÊNCIAS

- ALVES DA SILVA, Cláudia; DE PINHO FILHO, Esp. Lúcio Carlos; LUIZ VENTURI, Dr. James. Governança Corporativa: Um diálogo entre a gestão de riscos, controles internos, *compliance* e a contabilidade. *Revista Processus de Políticas Públicas e Desenvolvimento Social*, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 35-53, dez. 2019.
- ALVES, C. C. S.; RIBEIRO, A. M.. Apreciação de contas de governos: uma análise nos Municípios de Santa Catarina. *Revista Brasileira de Administração Científica*, v.11, n.4, p.242-258, 2020.
- ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; SOUZA, Daniel Luiz de; LAPA, Leonard Renne Guimarães. *Gestão e governança pública para resultados: uma visão prática*. 2. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- ANSELL, Christopher; TORFING, Jacob. *Introduction*. In: ANSELL, Christopher; TORFING, Jacob. *Handbook on theories of governance*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2016.
- ARATO, Andrew. Representação, soberania popular e *accountability*. *Lua Nova*, n. 55/56, p. 85-103, 2002.
- ASSI, Marcos. *Governança, riscos e compliance: mudando a conduta nos negócios*. São Paulo: Saint Paul Editora, 2017.
- AVELLANEDA, Claudia. N. *Mayoral Quality and Local Public Finance*. *Public Administration Review*, [s.l.], v. 69, n. 3, p.469-486, Wiley-Blackwell, maio 2009.
- AZAMBUJA, P. A.; TEIXEIRA, A.; NOSSA, S. N. Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. *Revista de Contabilidade e Organizações*, [S. l.], v. 12, p. e149212, 2018.
- BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 229 p. 2011.
- BHAGAT, Sanjai. BOLTON, Brian J.. *Corporate Governance and Firm Performance: The Sequel*. *Journal of Corporate Finance*, Forthcoming, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3371172>. April 12, 2019.
- BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). *Controladoria no setor público*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- BOVENS, Mark. *Analysing and assessing public accountability. A conceptual framework*. *European Governance Papers* — Eurogov, C-06-01, jan. 2006.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Controles na Administração Pública*. Renato Santos Chaves. Brasília: TCU, Instituto Serzedella Corrêa, 2012.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. Versão 2. Brasília: TCU. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de gestão de riscos. Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), Brasília, 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. Edição 3 - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – Secex Administração, 242p. 2020.

BUZUID, A. O Tribunal de Contas do Brasil. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 62, n. 2, p. 37-62, 1966.

CARVALHO, Antonio Gledson de. Governança corporativa no Brasil em perspectiva. Revista de Administração, São Paulo, v. 37, n. 3, p. 19-32, jul./set. 2002.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 27 ed. rev., ampl. e atual. Até 31-12-2013.- São Paulo :Atlas, 2014.

CASTALDELLI JÚNIOR, E. Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma análise de conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2010.

CAVALCANTE, Pedro. Vale a pena ser um bom prefeito? Comportamento eleitoral e reeleição no Brasil. Opin. Publica, Campinas, v. 21, n. 1, p. 87-104, Apr. 2015.

CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire Farias. Os tribunais de contas na era da governança pública: focos, princípios e ciclos estratégicos do controle externo. Tribunal de Contas do século XXI. Belo Horizonte: Fórum, p. 313-336, 2020.

CHANG, Y.-K., CHEN, Y.-L., CHOU, R. K. & HUANG, T.-H. *Corporate governance, product market competition and dynamic capital structure. International Review of Economics and Finance*, v. 38(1), p. 44–55, 2015.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION - COSO. *Internal Control – Integrated Framework (Executive Summary)*. 2013. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em 09 mai. 2021.

_____. *ENTERPRISE RISK MANAGEMENT: Integrating with Strategy and Performance. Executive Summary, COSO*, 2017.

COUTINHO, Doris de Miranda; SANTOS, Aline Sueli de Salles. O papel do Tribunal de Contas frente à *accountability*. A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 18, n. 72, p. 209-233, abr./jun. 2018.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: 6o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2006.

DOWNS, ANTHONY. Uma teoria econômica da democracia. São Paulo: EDUSP: 1999.

FAVERO, L. P.; BELFIORE, P. Manual de análise de dados - Estatística e Modelagem Multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FERNANDES, G. A. A. L.; FERNANDES, I. F. L. A.; TEIXEIRA, M. C. Estrutura de funcionamento e mecanismos de interação social nos tribunais de contas estaduais. *Revista do Serviço Público*, [S. l.], v. 69, p. 123 - 150, 2018.

FERNANDES, Antônio Alves Tôrres et al. Leia este artigo se você quiser aprender regressão logística. *Revista de Sociologia e Política*, v. 28, 2021.

FIELD, A.. *Descobrimo a estatística usando o SPSS*. Bookman Editora, 2009.

FREIER, Ronny; THOMASIU, Sebastian. *Voters prefer more qualified mayors, but does it matter for public finances? Evidence for Germany. International Tax And Public Finance*, [s.l.], v. 23, n. 5, p.875-910, 6 nov. 2016.

FURTADO, José de R. C. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 35, n. 109, p. 61-89, 2007.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externo e interno da Administração Pública*. 2 ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. *Econometria básica-5*. Amgh Editora, 2011.

HAN, Yousueng. *The impact of accountability deficit on agency performance: performance accountability regime. Public Management Review*, v. 22, n. 6, p. 927-948, 2020

HILL, C.; GRIFFITHS, W.; JUDGE, G. *Econometria*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

HOSMER, D. W.; LEMESHOW, S. *Applied logistic regression*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1989.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 5.ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. - São Paulo, SP: IBGC, 2015.

_____. *Gerenciamento de riscos corporativos: evolução em governança e estratégia*. São Paulo. SP: IBGC, 2017.

JENSEN, M.C.; MECKLING, W.H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estruturas de propriedade. *RAE-Clássicos*, v.48, n.2, p.87-124, 2008.

JONES, R. Caruana, J. *Public Sector Accounting and Auditing in the United Kingdom*. In Brusca, I; Caperchione, E.; Cohen, S.; & Manes Rossi, F. (Coord.). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The challenge of harmonization*. (pp. 219-234). London: Palgrave. UK, 2015.

KRONBAUER, C. A.; KRUGER, G. P.; NASCIMENTO, C. J.; OTT, E.. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5, p. 48-71, 2011.

LIMA, Luiz Henrique. *Controle Externo*. Grupo Gen-Editora Método Ltda., 2015.

LINS, C. D. M. *Divergências entre o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado (TCE) e o resultado do julgamento das contas anuais de prefeitos em Pernambuco*. Dissertação de Mestrado em Administração Pública e Governo, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2012.

- MACIEL, Ana Paula Brito; ALARCON, Anderson de Oliveira; GIMENES, Éder Rodrigo. Partidos políticos e espectro ideológico: Parlamentares, especialistas, esquerda e direita no Brasil. *Revista Eletrônica de Ciência Política*, [S.l.], v. 8, n. 3, jan. 2018.
- MARTINS, L. C. et al. Controle Externo das Contas Públicas: A Influência Política no Julgamento das Contas dos Prefeitos do Estado de Pernambuco. *SOCIEDADE, CONTABILIDADE E GESTÃO (UFRJ)*, v. 15, p. 162-176, 2020.
- MARTINS, Lucas Candeia. Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM. 2020. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2020.
- MATA, R. S.; MUNIZ, J. M. B.. *Accountability* e a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo: um estudo sobre os motivos que causaram a rejeição das prestações de contas dos Municípios capixabas. In: XLIV ENCONTRO DA ANPAD - EnANPAD 2020, 2020, Evento On-line. XLIV ENCONTRO DA ANPAD - EnANPAD 2020. Maringá - PR: ANPAD, p. 1-10, 2020.
- MATIAS-PEREIRA, J. Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais. 5. ed. São Paulo: GEN-Atlas, 2018.
- MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado Classificação de irregularidades: critérios para as decisões sobre as contas anuais / Tribunal de Contas do Estado. 5. ed. rev. amp. – Cuiabá: Publicontas, 2015.
- MEDEIROS, T. A. F. et al. *Accountability* nos diretórios estaduais dos partidos políticos na Paraíba. In: SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 7.; 2013, Recife. Anais eletrônicos... Recife: UFPE, 2013.
- MILANEZI, Angelo R.; MONTE-MOR, Danilo S. O efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais dos Municípios capixabas. In: XI Congresso Anpcont, 2017, Belo Horizonte. Anais... Belo Horizonte: Anpcont, 2017.
- MODES, Maria Guazzelli. Perfil dos prefeitos e o padrão de gastos locais: evidências para Municípios brasileiros. Dissertação (Mestrado Profissional em Finanças e Economia) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.
- NAKAGAWA, M.; RELVAS, T. R. S.; DIAS FILHO, J. M. *Accountability*: A razão de ser da contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 1, n. 3, art. 5, p. 83-100, set – dez/2007.
- O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, n. 44, p. 27-54, 1998.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 5. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- OLIVEIRA, Anderson do Nascimento. et al. As Principais Irregularidades de Controle Interno de Municípios pernambucanos: Um estudo a partir dos relatórios de auditoria do TCE-PE sobre as prestações de contas. In: I Congresso UFPE de Ciências Contábeis, 2016, Recife. *Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor*. v. 1. Recife: UFPE, 2016.

OLIVEIRA, A. D. N. Dissecando os relatórios do TCE-PE de avaliação das prestações de contas dos Municípios pernambucanos: uma análise exploratória. Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil, 2017.

PADOVEZE, C. L. Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo, Ed. rev. E atual, 3ª edição, 2012.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de auditoria governamental. Editora Atlas SA, 2014.

PERNAMBUCO. Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Constituição do Estado de Pernambuco (e suas atualizações). 1989.

PERNAMBUCO. Lei Orgânica nº 12.600 de 14 de junho de 2004. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Recife, 2004. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br/html/lei-org/index.htm>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

POPKIN, Samuel L. *The reasoning voter: Communication and persuasion in Presidential Campaigns*. University Chicago Press, 1994.

REVORÊDO, W. C., & SILVA, C. A. T. Decisões do Tribunal de contas do estado de Pernambuco para as contas municipais: uma análise focada no reflexo de indicadores socioeconômicos. Anais do Congresso da USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil. 2005.

ROCHA, Arlindo Carvalho. *Accountability* na Administração Pública: Modelos de Análise e Abordagens. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82 - 97, maio/ago. 2011.

_____. A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, p. 901-925, jul./ago. 2013.

ROSE-ACKERMAN, S.. *What does “governance” mean? Governance: Na International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 30(1), 23-27. doi:10.1111/gove.12212, 2017.

ROSSETTI, José Pascoal; ANDRADE, Adriana. Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas Gen, 2016.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. Controle social: reformando a administração para a sociedade. Organ. Soc., Salvador, v. 9, n. 24, p. 115-137, Aug. 2002.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 24ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 924 p. 2005.

SILVA, Tarciso Gouveia da; ANDRADE, George Albin R. de. Utilização de modelos microeconômicos para previsão dos efeitos da teoria da agência nas organizações. Internext – Revista Eletrônica de Negócios Internacionais, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 1-15, jan./jun. 2008.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. Governança corporativa: o essencial para líderes. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

SIMÕES, Edson. Tribunais de Contas: Controle externo das contas públicas. São Paulo: Saraiva, 2014.

SLOMSKI, V. Governança corporativa e governança na gestão pública. São Paulo: Atlas, 2008.

SOARES, Amanda Paulino. Taxonomia das irregularidades detectadas no processo de auditoria das prefeituras: instrumento de apoio aos tribunais de contas brasileiros. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, Recife, 2018.

SOIN, K.; COLLIER, P. *Risk and risk management in management accounting and control. Management Accounting Research*, v. 24, p. 82-87, 2013.

SOUZA, Antonio Emanuel Andrade de; FADUL, Élvia ou CAVALCANTI FADUL, E. M.. Potencial de *Accountability* nos Pareceres Prévios do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. In: XLIV Encontro da ANPAD - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2020, On line. Anais do XLIV Encontro Nacional de Programas de Administração Pública - EnAPAD 2020. Maringá: ANPAD, v. 1. p. 21-37, 2020.

SOUZA, K.; BRASIL, F. Como gerenciar riscos na Administração Pública: estudo prático em licitações. Curitiba: Editora Negócios Públicos do Brasil, 2017.

TORFING, Jacob et al. *Interactive governance: advancing the paradigm*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

VELTEN, S. R. Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos Municípios capixabas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. 2015. 98 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2015.

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. Governança, gestão de riscos e integridade. Brasília: Enap, 2019.

WOOLDRIDGE, J. M. *Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*. 2nd ed. Cambridge, MA: MIT Press, 2010.