

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECONÔMICAS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

WARLANIERY SADRAK SILVA DE MORAIS

**Análise do cumprimento de metas e limites da Lei de Responsabilidade Fiscal e o ofício
do Controle – um estudo nos municípios goianos**

GOIÂNIA
2016

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

Warlaniery Sadrak Silva de Moraes

Análise do cumprimento de metas e limites da Lei de Responsabilidade Fiscal e o ofício do Controle – um estudo nos municípios goianos

Trabalho de Conclusão de Curso submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis:

Orientador: **Prof. Me. Ednei Moraes Pereira**

GOIÂNIA

2016

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

Silva de Moraes, Warlanery Sadrak

Análise do cumprimento de metas e limites da Lei de Responsabilidade Fiscal e o ofício do Controle – um estudo nos municípios goianos [manuscrito] / Warlanery Sadrak Silva de Moraes. - 2016.

XXVII, 27 f.

Orientador: Prof. Ednei Moraes Pereira.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Goiânia, 2016.

Bibliografia.

Inclui siglas, abreviaturas, tabelas.


1. Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. Metas. 3. Limites. 4. Controle. 5. Municípios. I. Moraes Pereira, Ednei, orient. II. Título.

CDU 005

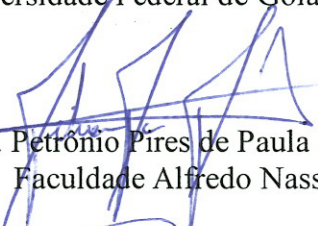
Warlaniery Sadrak Silva de Morais

Análise do cumprimento de metas e limites da Lei de Responsabilidade Fiscal e o ofício do Controle –
um estudo nos municípios goianos


Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:



Prof. Me. Ednei Morais Pereira - Orientador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Espc. Petrónio Pires de Paula - Avaliador(a)
Faculdade Alfredo Nasser



Prof. Me. Johnny Jorge de Oliveira - Avaliador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 12 de dezembro de 2016.

Resumo

Essa pesquisa analisa o cumprimento de metas e limites fiscais dispostos na Lei de Responsabilidade Fiscal e o ofício do controle, sob a perspectiva da responsabilidade gestão pública de forma conjunta ao exercício dos controles interno e externo. Estudo dirigido para 20 municípios goianos, com população superior a 50 mil habitantes com a utilização de dados relativos ao período de 2013 a 2015, resultantes de fontes primárias no qual permitiu a estruturação de uma base de dados original. A hipótese da pesquisa relacionou variáveis de cumprimento de metas e limites fiscais com variáveis representativas de controle. As análises realizadas constataram-se que apenas as variáveis relativas a Dívida Consolidada Líquida, Operações de Créditos e Operações de Créditos por Antecipação de Receita Orçamentária apresentaram margens folgadas. Resultado que sugere reflexão, tendo em vista a serventia do endividamento público, porém, corroborando com achados de (MELLO; DALCHIAVON, 2012) que aponta o controle e redução da dívida pública. Em relação ao controle, observou-se poucas constatações de denúncias relacionadas ao cumprimento de meta e limites fiscais, conjuntamente, *homepages* dos municípios pesquisados apresentaram, de forma deficitária, mecanismos que disponha de transparência para exercício da fiscalização social. Sobre o controle exercido pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, aferiu-se que, apenas em um ano, um município teve o parecer prévio favorável a aprovação sem ressalvas, sendo 56% dos pareceres prévios analisados apontaram ressalvas nas contas dos gestores públicos e 41% pela rejeição, sendo a Corte de Contas das municipalidades goianas intempestiva no julgamento das contas dos gestores públicos, conforme previsto em sua Lei Orgânica. Fato relevante a reflexão, vista a exiguidade da evolução da trajetória fiscal da gestão dos municípios goianos. Em relação ao indício da existência de controladoria interna na estrutura administrativa dos municípios, grande parte das prefeituras apresentaram a existência do órgão, porém, com a execução da correlação feita com cumprimento das metas e limites fiscais, verificou-se ausência de qualquer tipo de correlação, sendo que algumas controladorias ainda demonstraram alguma abstenção ou falha em cumprir seu papel designado de controladoria disposto na LRF. Alusivo a correlação realizada, contrariou-se com a hipótese esperada de correlação positiva entre o cumprimento de metas e limites fiscais e a presença do controle, onde se verificou poucas ocorrências de correlação significativa. Como contribuição teórica, esse estudo amplia a discussão sobre a gestão fiscal responsável e a atuação do controle.

Palavras Chaves: Lei de Responsabilidade Fiscal. Metas. Limites. Controle. Municípios

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO:	1
1.1	Contextualização e Justificativa de Pesquisa:.....	1
2	REFERENCIAL TEÓRICO	3
2.1	Nova Gestão Pública:.....	3
2.2	Federalismo no Brasil:.....	4
2.3	Responsabilidade na Gestão Fiscal:.....	5
2.4	Controle Externo e Controle Interno:.....	5
3	METODOLOGIA	8
3.1	Definição da amostra da pesquisa:.....	8
3.2	Definições das variáveis de pesquisa:.....	12
3.3	Coleta de Dados.....	12
3.3	Hipótese Estatística:.....	14
3.4	Teste de Correlação:.....	14
3.5	Limitações da pesquisa:.....	14
4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	15
4.1	Variáveis relativas ao cumprimento de metas e limites fiscais.....	15
4.2	Variáveis relativas ao controle por meio do julgamento das contas.....	18
4.3	Variáveis relativas a transparência fiscal.....	20
4.4	Correlação.....	21
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:	25

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Justificativa de Pesquisa

O histórico da sociedade brasileira, no período entre o início da década de 80 até meados de 90, foi marcado pela dificuldade econômico-financeira. Esta situação foi devida às elevações constantes das taxas de juros internacionais da dívida externa, instabilidade da moeda, descontrole da inflação e, conseqüentemente, desequilíbrio das contas públicas (ALBERTO; BONACIM, 2010).

Além do mais, a pressão sobre os gastos públicos, após a redemocratização do país, a falta de mecanismos legais e a carência de experiência no controle fiscal provocaram uma sucessão de déficits primários (resultado da arrecadação do governo menos os gastos, exceto juros da dívida. A grosso modo, é a geração de caixa do governo) que resultou em uma trajetória crescente das dívidas dos Estados (ALMEIDA; FERREIRA, 2005).

Ainda o país apresentava um memorável exemplo de má gestão de recursos, tendo como agravante a falta de responsabilidade e compromisso social dos gestores da máquina pública. Além da ausência de uma regulação severa de controle na gestão (FILHO; FIALHO, 2015).

De modo que os interesses particulares dos gestores, mesmo em detrimento de ações de melhoria da economia, afetaram o resultado econômico (OLIVEIRA; CARVALHO, 2009). Como afirmaram, também, Fialho (1999) que as decisões do governo em relação à política influenciam os resultados da economia e a sociedade.

Sendo que essa situação das contas públicas foi documentada e exposta pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pelo Banco Central do Brasil (BACEN), ver tabelas 1 e 2 e figura 1:

Tabela 1: Gastos com Pessoal em relação à Receita Corrente Líquida

R\$ bilhões			
Ano	Pessoal	RCL	Pessoal/RCL
1996	45	68	66%
1997	52	74	70%
1998	56	82	68%
1999	58	88	66%
2000	62	103	60%

Fonte: Nascimento e Debus (2002)

Tabela 2: Dívida Líquida do Setor Público Brasileiro

Ano	Governo Federal	Estados e Municípios	Total
1994	13%	10%	23%
1995	13%	11%	24%
1996	16%	12%	28%
1997	19%	13%	32%
1998	25%	14%	39%
1999	31%	16%	47%
2000	32%	18%	50%

Fonte: Nascimento e Debus (2002)

Consonante a esse cenário existia pressão externa do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) para que ações de melhoria da gestão fossem tomadas (RESENDE et al., 2014).

Em face dessa situação o equilíbrio das contas públicas tornou-se a maior precedência do Estado, essencialmente em âmbito de déficits orçamentários, no ordenamento fiscal, na

estabilização monetária, na renegociação das dívidas dos Estados e reestruturação administrativa (LEITE, 2011).

Dentre das medidas tomadas, para a reforma do Governo, destacou-se: O Plano Real que resultou no controle da inflação, maior transparência nos resultados e estabilidade monetária; o Programa de Estabilidade Fiscal (PEF) que objetivou a redução do déficit público e contribuir com a redução do endividamento público em relação ao Produto Interno Bruto; e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar número 101/2000), tratada como uns dos mais significativos feitos do processo de mudança na Administração Pública.

O objetivo da LRF foi estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e definir do que se entende por responsabilidade na gestão fiscal, conforme seu 1º artigo:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2000).

A LRF foi edificada em quatro importantes pilares, tendo em vista seu objetivo, expostos a seguir: (a) **Planejamento**: estabeleceu programas e metas a serem atingidos durante a gerência da máquina pública; (b) **Transparência**: determinou a ampla divulgação das contas públicas de forma confiável, clara, completa e tempestiva; (c) **Controle**: monitoramento realizado tanto pelas entidades públicas competentes a fiscalização quanto pela sociedade e (d) **Responsabilização**: cumprimento das metas fiscais estabelecidas pela normatização da LRF e sanções aplicadas em decorrência da má utilização dos recursos públicos. (Grifamos).

Nascimento e Debus (2002) afirma que a Lei Complementar atribuiu a Contabilidade Pública um caráter mais gerencial, pois a LRF postula a prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas, verifica o cumprimento dos limites que foram expostos e preocupa-se com erros e falhas existentes na direção pública.

Além disso, Almeida e Ferreira (2005) apontam que a LRF uma nova noção de equilíbrio, estabelecendo regras de controle que limitou a ação dos ordenadores de despesas, tendo como intuito de assegurar o equilíbrio das finanças públicas; obrigando-os a planejar, possuírem o controle de tais despesas, se responsabilizarem com o dinheiro da sociedade e serem transparentes com essa população que deveria lhes acompanhar e fiscalizar.

Em relação à efetividade, a estrutura legislativa da LRF se mostrou efetiva, como aponta os estudos de Mello e Dalchiavon (2012) que demonstrou controle e redução significativa do endividamento dos municípios potiguares; Araujo e Moraes (2003) expuseram que em 2001 a LRF trouxe efetivamente uma melhoria na redução de despesa com pessoal e maior obtenção de superávits nos municípios brasileiros; Nascimento (2008) mostrou os efeitos, de modo positivo, nas finanças estaduais; Sousa et al (2013) detectou que o cumprimento das imposições da LRF provoca um impacto positivo sobre o desenvolvimento municipal.

Porém mesmo com todos os aparatos que a Lei Complementar Nº 101/2000, Municípios e Estados apresentam inconformidade com a redação da LRF, como, por exemplo, no caso do Estado do Rio Grande do Sul em 2007 que, nos seus demonstrativos, apresentou gastos e dívidas acima dos limites estipulados.

No dia 10 de maio de 2016 o site <http://www.politicanaparaiba.com.br> noticiou que em 2015 doze Estados, incluindo Goiás, estavam no limite prudencial de seus gastos em relação ao custo com Pessoal. Isso quer dizer que esses estados comprometeram com pessoal

pelo menos 46,55% da Receita Corrente Líquida, representando um “estado de alerta”, pois suas contas estão próximas à delimitação que a LRF determina para estes gastos.

Esmiuçando essa situação do Estado de Goiás, o Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCM/GO) noticiou nos dias 07 e 10 de março de 2016, via internet, as rejeições das prestações de contas dos municípios de Luziânia, Rio Quente e Planaltina de Goiás. Logo, tornou-se considerável a verificação de tal ocorrência em outros municípios.

Outro problema encontrado é que, de acordo com Cruz (2015), as Cortes de Contas brasileiras não têm sidas oportunas em relação à emissão de seus pareceres prévios das prestações de contas dos municípios da União (análise feita nos municípios com população acima de 100.000 habitantes). Assim, a demora indevida na divulgação do julgamento das contas, é possível que perca a relevância e deixe de impedir ou reverter ações de gestores imprudentes.

Dessa forma, outro ponto importante para o cotidiano político, no âmbito acadêmico e social, é investigar a administração pública está contribuindo com a transparência da gestão para que se possibilite a elevação do nível do controle social, que oportunize a população de reconhecer a situação que se encontra a governança pública dos Municípios, Estados e/ou união.

Por fim, não menos importante, é relevante averiguar a incumbência das Controladorias Internas em relação ao controle exercido sobre as contas de governo, tendo em vista a atribuição feita a estes Controles Internos, conforme vislumbra a Constituição Federal em seu artigo 70. Conforme define o COSO (2011), o controle interno é um sistema desenvolvido para proporcionar segurança razoável quanto à realização dos objetivos do ente em aspectos relacionados a eficiência e efetividade, fidedignidade nos relatórios contábeis financeiros emitidos e a conformidade com leis e regulamentos incidentes à entidade. Dessa forma, colaborando com a atividade do controle externo, no qual o controle externo deverá verificar previamente a funcionalidade adequada, bem como o nível de confiabilidade deste sistema (DINIZ *et al.*, 2004).

Diante do contexto, o presente trabalho buscou responder o problema de pesquisa: Qual o nível do cumprimento das metas e limites fiscais dos municípios goianos e a atuação do controle? O objetivo foi verificar qual o nível do cumprimento das metas e limites fiscais dos municípios goianos e atuação do controle.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Nova Gestão Pública

A Nova Gestão Pública promoveu uma série de mudanças em âmbito gerencial e organizacional nos órgãos públicos dos países membros da *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD), de modo a ser perceptível como uma tendência de norteador de reformas na Administração dessas entidades (CRUZ, 2015).

Segundo Pollitt (1993), apud (CRUZ, 2015), a ênfase da NGP teve natureza fortemente gerencial e acentua a diferença que as práticas de gestão podem fazer no aperfeiçoamento da qualidade e da eficiência na prestação de serviços públicos. Em suma, a NGP objetiva a implementação e difusão das práticas empresariais, adotadas na relação comercial, nas práticas da Administração Pública.

Hood (1991) destaca que os componentes doutrinários da NGP orientam o desenvolvimento das práticas comerciais na reestruturação administrativa, moldada por seus preceitos: contratação de gestores profissionais, estabelecimento de padrões e medidas de desempenho, maior ênfase nos controles de outputs, descentralização, concorrência, replicação de modelos aplicados ao setor privado, controle e responsabilização no uso dos recursos.

Bresser-Pereira (1997) afirma que essa reforma teve como principais características: redução do tamanho em termos de pessoal, redução do endividamento, aumento da governança do Estado, delimitação das funções do Governo e tomar atitudes efetivas em relação ao ajuste fiscal.

Cruz (2015) diz que as delimitações de metas e limites que são objeto de acompanhamento ao longo da execução do orçamento, a existência de mecanismos de controle que permite a responsabilização dos atos dos gestores públicos e a disponibilidade das informações contábeis e fiscais formam evidências de que a reorganização dos órgãos públicos foi, de certo modo, influenciada pelas concepções da Nova Gestão Pública.

Vista que assim essa perspectiva foi editada pela Lei Complementar N° 101 de 2000 (LRF) como ferramenta normatizadora das Finanças Públicas, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

Conforme preceitua a Constituição Federal do Brasil, as normas e os pressupostos trazidos pela LRF são os referenciais que orientam o princípio da eficiência na Administração Pública (MATIAS-PEREIRA, 2006). Corroborando com os achados sobre a efetividade desta lei, conforme se verifica nos estudos já citados nesta pesquisa, como: (MELLO; DALCHIAVON, 2012), (ARAUJO; MORAES, 2003), (NASCIMENTO, 2008) e (SOUSA et al., 2013).

Porém, há o receio sobre a questão de associar a LRF com eficiência, pois se observa que a LRF trouxe ganhos de economicidade ao Estado de maneira geral (ABRÚCIO, 2007), todavia se verifica que em alguns casos, especificamente municípios que se encontravam a baixo dos limites legislativos, houve espaço para gerenciamento para o aumento de gastos. Como se vê nos achados de (COSTA, 2005), (GOBETTI; KLERING, 2007) e (FIORAVANTE; PINHEIRO; VIEIRA, 2006).

Demonstrando que não há um consenso claro segundo o entendimento de que o cumprimento das regras impostas pela LRF represente a maneira mais apropriada de se cumprir o princípio constitucional da eficiência. Contudo, resultados macroeconômicos verificados a partir da vigência desta lei que indicam uma correlação entre as suas normas de finanças públicas com o desempenho positivo de desempenho fiscal em nível estadual (NASCIMENTO, 2008). Já em âmbito dos municípios brasileiros (SOUSA et al., 2013) confirmam esses aspectos.

2.2 Federalismo no Brasil

Para uma gestão fiscal ideal é fundamental estabelecer relações fiscais eficientes e eficazes entre os níveis do governo, principalmente no cenário em que a manutenção da trajetória de consolidação fiscal está entre as principais prioridades políticas (BLÖCHLIGER; VAMMALLE, 2012).

Assim, o federalismo fiscal fixado no Brasil pode ser definido como a divisão de responsabilidades entre os diferentes níveis do governo (Nacional, Estadual e Municipal) relativo à arrecadação de tributos e a aplicação deles, objetivando aumentar a eficiência do setor público, como afirma Mendes (2004).

Desse modo, a LRF veio a romper o papel de “paternalismo” que Estado desempenhava, exigindo dessa administração maior empenho na busca do equilíbrio fiscal. Pois, a partir da edição da LRF, inviabilizou a União de refinar as dívidas estaduais e municipais, tornando suas dívidas independentes e obrigando as administrações subnacionais a desenvolverem programas que ajustem o controle de seus gastos e limite o endividamento. (NASCIMENTO, 2008).

Ademais, tendo em vista da necessidade do governo de arrecadar recursos, a competência pela arrecadação de receitas tornou-se partilhada entre as esferas do Governo, evidenciando que a competência da União pela cobrança de certos tributos foi descentralizada

de forma a se obter maior eficiência e, por consequência, a responsabilidade de executar despesas públicas fica limitada ao nível do governo de arrecadação (MENDES, 2004).

Ficando claro que a descentralização ocorrida no Brasil resultou, para os entes subnacionais, numa atribuição de autoridade tributária, incumbência de responsabilidade por despesas, consolidação a independência da dívida, limitadas pela LRF, e a promoção de expansão dos municípios (KOPITS; JIMENEZ; MANOEL, 2000).

Sendo importante destacar que a dimensão territorial e a diversidade regional do Brasil são características que favorecem a organização sob a forma de federação, permitindo o provimento de diferentes perfis de demanda por bens e serviços públicos, sendo algumas são definidas como privativas de cada nível do Governo e outras compartilhadas (REZENDE, 1995).

2.3 Responsabilidade na Gestão Fiscal

Responsabilidade Fiscal remete-se, geralmente, à prudência dos gestores públicos em limitar gastos e administrar a dívida em níveis razoáveis, mas ela também faz referência às medidas e processos dos governos na gestão de assuntos fiscais. E para o alcance do equilíbrio das contas públicas é necessário dispor de ação planejada e transparente mecanismos eficientes de controle. (CRUZ, 2015).

Indo além dos instrumentos legais, a literatura sobre a responsabilidade fiscal, fazem referência ao fato de que consecução de metas e limites está condicionado à existência de um sistema de gestão e controle que assegure a prevenção e correção de desvios, erros e falhas que possam influenciar negativamente o equilíbrio fiscal da administração pública. (CRUZ, 2015).

Sendo que num país democrático espera-se que a conduta dos agentes públicos e os resultados de suas políticas sejam passíveis de controle, como afirma o entendimento de Arantes et al., (2010).

Destarte, é indispensável garantir que os representantes da população pautem suas ações que reflitam da melhor forma os anseios de seus representados. Todavia, tal garantia só é possível com instrumentos de controle eficazes e efetivos implementados nos órgãos públicos. (ABRUCIO; ARANTES; TEIXEIRA, 2005).

Para finalizar o ciclo de representação do povo, Arantes et al. (2010) salienta a avaliação da população referente a ação dos governantes se agiram ou não como idealizado por eles, sendo que essa avaliação se dá a partir dos efeitos gerados pelos atos de controle. Para isso há a necessidade que a população tenha acesso às informações confiáveis, claras, completas e oportunas, abrangendo todas as ações executadas, que permita a avaliar essas informações.

Posto isto, a LRF dispõe, em seu artigo 59, que o poder legislativo, diretamente ou com auxílio dos tribunais de contas, e o Sistema de Controle Interno de cada poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento de cada gestão, com ênfase em: Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, conforme dispositivos legais; Providências tomadas, conforme disposições legais, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e legais; Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

2.4 Controle Externo e Controle Interno

O controle é um importante componente das funções administrativas de uma entidade, pois possibilita a avaliação do alcance dos objetivos determinados. Com a implementação de

sistemas de controle, é capaz de amenizar ou eliminar os obstáculos que impeçam o alcance desses objetivos. (IMONIANA; NOHARA, 2005).

De forma que alcance os objetivos de maneira correta e tempestiva com a mínima utilização de recursos, estruturando um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos para organizar os objetivos (GIMENES et al., 2012).

O controle da Administração Pública mostra-se ferramenta fundamental para o revigoramento da legitimidade e economicidade da ação pública, buscando a qualidade e eficiência possíveis na prestação dos serviços públicos essenciais com a regularidade jurídica dos procedimentos adotados (AGUIAR; ALBUQUERQUE; MEDEIROS, 2011).

Assim o Estado sujeita-se aos sistemas de controle definidos pela Constituição Federal: (i) o controle interno, realizado pelos próprios órgãos estatais; (ii) o controle externo, realizado pelo Poder Legislativo, que conta com o auxílio da corte de contas. (ROCHA, 2002)

Com a Emenda Constitucional n.º 19/98, alterou-se o artigo 37 da Constituição Federal, onde estabeleceu uma perspectiva de controle direto dos recursos públicos, onde foi proporcionado a possibilidade de o cidadão exercer o Controle Social (FILHO, 2010). Combinado com o segundo parágrafo do artigo 74 da Constituição Federal em que define que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante os Tribunais de Contas.

A Constituição Federal, no artigo 74, fundamenta a finalidade do Controle Interno: (a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; (b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e (d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

No primeiro parágrafo do mesmo artigo, a Constituição destaca que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Por parte do Controle Externo realizado pelas Cortes de Contas brasileiras, destaca-se as principais atividades: apreciação das contas do presidente da república, dos administradores e demais responsáveis por bens públicos; aferição da regularidade do processo licitatório; fiscalizar o cumprimento das normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade de gestão fiscal; etc. (ROCHA, 2002).

Já o Controle Externo realizado pela sociedade, se desenvolve com princípio da transparência da gestão pública, pois o acesso a informação tornou-se um dos insumos básicos do exercício da cidadania, tendo em vista que a sociedade necessita em reconhecer como foram utilizados os recursos públicos para gerência da máquina pública, no qual seu financiamento é feito por esta sociedade. (EVANGELISTA, 2010).

Os demonstrativos fiscais foram impostos as entidades públicas a elaboração e divulgação, inclusive por meio eletrônico (como prevê o Art. 48 desta mesma lei), do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (BRASIL, 2000).

Esses relatórios de forma tempestivas, tornam-se ferramentas de transparência utilizadas pelo Governo Federal e pelos Tribunais de Contas locais para avaliar e acompanhar o desempenho fiscal nos Estados e Municípios (BRASIL, 2000).

O descumprimento dos preceitos estabelecidos pela LRF, desde a elaboração até a divulgação dos demonstrativos, resulta em sanções pessoais e limitações e restrições institucionais para os administradores públicos, sanções previstas nesta lei juntamente com a Lei de Crimes Fiscais (Lei 10.028 de 2000). Pois considera-se, de acordo com Cruz (2015),

como requisitos da responsabilidade da gestão fiscal o respeito das metas de resultado e satisfazer os limites e condições trazidos pela LRF.

Especificamente o RREO é um conjunto de anexos que fornece informações ao executivo, legislativo e à população sobre a execução orçamentária e sua previsão, prestando-se como ferramenta de transparência da administração pública na proporção que disponibiliza à sociedade informações relevantes a arrecadação e o desembolso da gerência governamental, facilitando a ação do controle interno e externo (RESENDE et al., 2014). Sendo que não há diferenciação entre os órgãos públicos em relação a elaboração do RREO (BRASIL, 2014).

Permitindo verificar a execução orçamentária e de restos a pagar, a apuração dos dispêndios mínimos constitucionalmente estabelecidos de aplicação em saúde e ensino, a apuração do gasto máximo constitucionalmente permitido para contratação de operações de crédito, as projeções atuariais dos Regimes de Previdência bem como suas receitas e despesas, o valor da Receita Corrente Líquida, o cumprimento metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a aplicação da receita de capital derivada da alienação de ativos. (BRASIL, 2014).

O RGF possibilita ter maior transparência à gestão fiscal do titular do Poder/órgão realizada no período, principalmente por meio da apreciação do cumprimento dos limites estabelecidos. Sendo composto por anexos comparativos com os limites para despesa com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contra garantias e operações de crédito. Ademais traz o montante de disponibilidade de caixa, da inscrição de restos a pagar, das operações de crédito por antecipação de receita (BRASIL, 2014).

Além disso, o RGF traz as medidas corretivas aderidas ou a aderir, quando se ultrapassa qualquer dos limites fixados, podendo facultar o desdobramento das informações constantes nos demonstrativos proporcionando maior transparência. (BRASIL, 2014)

Ambos relatórios são complementados pela emissão do parecer prévio produzidos pelos Tribunais de Contas que julga as prestações de contas dos gestores como “aprovada, aprovada com ressalva (s) e rejeitadas”. Sendo assim, os tribunais têm o papel de auxiliar a fiscalização feita pelo poder legislativo de cada município e da sociedade, disponibilizando informações auditadas e simplificadas da governança dos gerentes públicos. (CRUZ, 2015)

De forma que o controle é o momento constitutivo do processo de *accountability* para assegurar que eles atuem como representantes da população de fato. (ABRUCIO; ARANTES; TEIXEIRA, 2005).

Os tribunais de contas surgiram com a finalidade de conceder assessoramento técnico do Poder Legislativo na atividade de controle das contas públicas. No caso dos chefes do Poder Executivo, as cortes de contas têm a incumbência de elaborar um parecer prévio, a partir do exame das contas, para auxiliar o julgamento do Legislativo. Ressaltando que este parecer prévio deixará de ser válido por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal com as devidas justificativas adequadas (CRUZ, 2015).

Também, os tribunais têm papel importante de asseguarção da integridade das informações disponibilizadas pelas entidades públicas, tendo vista a crescente disponibilidade de informações exigidas pela Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso a Informação), e, conseqüentemente, evitar comportamentos oportunistas dos gestores (SUZART, 2012).

É mister ressaltar que o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás tem o prazo para emissão dos pareceres prévios sobre as contas prestadas pelos Prefeitos Municipais de 60 dias, conforme artigo 6º da Lei 15.958/07 do Governo Estadual.

Diante a necessidade de cumprimento do prazo estabelecido, a LRF acrescenta que os Tribunais de Contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas dos Poderes penderes de parecer prévio, conforme artigo 57, § 2º desta lei (BRASIL, 2000).

3 METODOLOGIA

3.1 Definição da amostra da pesquisa:

Conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2012) demonstrados no Censo Populacional 2010, o estado de Goiás possui população de 6.003.788 habitantes distribuídos por 246 municípios. Desse montante, 20 municípios possuíam população superior a 50.000 habitantes (metrópoles, municípios de grande e médio porte) e 226 municípios possuíam população inferior a 50.000 habitantes (municípios de pequeno porte).

Desse modo, verificou-se que o quantitativo aproximado de 91,87% em municípios de pequeno porte e 8,13% em metrópoles, municípios de grande e médio porte. Porém analisado o contingente populacional, observou-se que 20 municípios abrigam mais de 62,8% (3.770.925 habitantes) da população do estado, evidenciando uma situação de concentração populacional em poucas cidades (IBGE, 2012).

Além disso, geralmente municípios com maior concentração de pessoas arrecadam número maior de receita, possuíam endividamento mais expressivo e puderam ter políticas de renúncias de receitas, resultante de subvenções governamentais, para favorecerem a população. Conforme verificação de dados do IPEA.

Ainda de acordo IBGE (2012), os municípios considerados nesta pesquisa correspondem a 66,4% da riqueza produzida no estado de Goiás, medida por meio do Produto Interno Bruto (PIB) municipal.

Ressaltou-se outro ponto da LRF, que dispôs regras diferenciadas e flexíveis para os municípios de pequeno porte referente à periodicidade da divulgação do RREO e RGF, tendo a faculdade de publica-los semestralmente, conforme artigo 63, inciso II desta lei. Devidos aos motivos expostos, optou-se por delimitar a amostra da pesquisa aos 20 municípios definidos como metrópole, grande e médio porte.

Tabela 3 – Municípios definidos para amostra da pesquisa

Município	População (nº de habitantes)	Município	População (nº de habitantes)	Município	População (nº de habitantes)	Município	População (nº de habitantes)
Goiânia	1.302.001	Águas Lindas de Goiás	159.378	Itumbiara	92.883	Caldas Novas	70.473
Ap. de Goiânia	455.657	Valparaíso de Goiás	132.982	Jataí	88.006	St Ant. do Descoberto	63.248
Anápolis	334.613	Trindade	104.488	Catalão	86.647	Goianésia	59.549
Rio Verde	176.424	Formosa	100.085	Senador Canedo	84.443	Cidade Ocidental	55.915
Luziânia	174.531	Novo Gama	95.018	Planaltina	81.649	Mineiros	52.935

Fonte: IBGE, 2012

O período de observação da pesquisa foi 2013 a 2015 justificado pela Lei Complementar Nº 131/2009 que estabeleceu exigência de maior detalhamento dos requisitos de transparência na gestão fiscal e prazos diferenciados para atendimento. Ademais, Cruz (2015) verificou o cumprimento de limites fiscais, explorou o período de 2010 a 2013, que possibilitou verificar os achados desta pesquisa, comparar tais resultados.

3.2 Definições das variáveis de pesquisa:

O quadro 1 apresenta as variáveis de estudo relacionadas ao cumprimento de metas e de limites exigidos pela LRF. A escolha e definição dessas variáveis foram embasadas nas disposições da LRF e nas diretrizes do Manual de Demonstrativos Fiscais. Já o quadro 2 sintetiza os tipos de pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas e sua relação com a adequação dos mecanismos de controle

Quadro 1 – Variáveis referentes ao cumprimento de Metas e Limites Fiscais:

Variável	Forma de Cálculo	Limites / Metas	Referência Legal
Margem em relação ao limite da despesa com pessoal	$MPess = (0,54 - DTP/RCL) / 0,54$	Poder Executivo Municipal = 54% RCL	LRF, art. 19, III; art 20, III b.
Margem em relação ao limite da Dívida Consolidada Líquida	$MDcl = (1,2 - DCL/RCL) / 1,2$	Municípios = 120% da RCL	LRF, art. 29, I; Resolução do Senado Federal nº 20/2001, art. 3, II;
Margem em relação ao limite de Operações de Crédito	$MOpc = (0,16 - Opc/RCL) / 0,16$	Municípios = 16% RCL	LRF, art. 29, IV; art. 30 §3º; Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 7º, I
Margem em relação ao limite de Antecipação de Receita Orçamentária	$MAro = (0,07 - ARO/RCL) / 0,07$	Municípios = 7% RCL	LRF Senado Federal nº 43/2001, art. 10., art. 29, IV; Resolução do
Margem de aplicação mínima de recurso com Ensino	$AME = ((RI+RT) / GTE) - 0,25) / 25$	Municípios = X ≥ 25% RCL	Constituição Federal, art. 212
Margem de aplicação mínima de recurso com Saúde	$AMS = ((RI+RT) / GTS) - 0,15) / 15$	Municípios = X ≥ 15% RCL	Constituição Federal, art. 198, Inciso III
Comprometimento da disponibilidade de caixa com restos a pagar não processados	$DispCxRp = (1 - Rpn/DispCx) / 1$	Municípios = 100% Disp Cx Liq	LRF, Art.s 42 e 55, III

Legenda: DTP: Despesa Total com Pessoal; RCL: Receita Corrente Líquida; Ope: Operações de Crédito; ARO: Antecipação de Receita Orçamentária; GE: Gasto total com Ensino; GS: Gasto total com Saúde; RI: Receita de Impostos; RT: Receita de Transferências; DispCxRp: Disponibilidade de Caixa com Restos a pagar não processados, GTS: Total das Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde, GTE: Total das Despesas com Ações e Serviços Públicos de Ensino, DCL: Dívida Consolidada Líquida e Rpn: Restos a Pagar Não Processado
Fonte: Adaptado de Cruz (2015)

Quadro 2 - Controle por meio de julgamento contas

Categoria	Variável	Descrição
Parecer favorável à aprovação das contas	ppFav	As prestações de contas indicam a adequação dos mecanismos de controle e cumprimento dos princípios legais, pois estão isentas de falhas formais e materiais.
Parecer favorável à aprovação das contas, com ressalvas	ppFavRe	As prestações de contas indicam falhas nos mecanismos de controle, pois apresentam erros formais, mas não materiais, que resultem em danos ao erário.
Parecer desfavorável a aprovação das contas	ppRej	As prestações de contas indicam falhas nos mecanismos de controle, pois apresentam erros formais e materiais que resultem em danos ao erário.

Fonte: Autoria Própria

3.3 Coleta de Dados

Os dados referentes ao cumprimento de metas e limites fiscais foram coletados no RGF e RREO do último quadrimestre e bimestre (respectivamente) de cada exercício incluso na pesquisa, a partir dos demonstrativos fiscais dispostos nos sites oficiais das prefeituras municipais de Goiás consideradas nesta pesquisa. Complementarmente foi requerido ao TCM/GO, com respaldo a Lei de Acesso à Informação, via ofício, acesso as análises dos demonstrativos supracitados conjuntamente aos Pareceres Prévios das respectivas prestações de contas e, seguidamente, foi requisitado relatório analítico com todas as denúncias recebidas

por este Tribunal para verificação denúncias relacionadas aos assuntos tratados nessa pesquisa.

Onde se estabeleceu um padrão de coleta de dados, primeiramente, foi-se calculado os índices com base nos dados disponibilizados pelas prefeituras. Quando apresentado alguma divergência, inconsistência ou ausência de dados (por exemplo: campos dos demonstrativos em branco, divergência de dados do mesmo item nos anexos dos demonstrativos fiscais) foi-se consultado e considerado os valores dos documentos disponibilizados pelo TCM/GO, tendo em vista que os dados apreciados por esta Corte de Contas são considerados para fiscalização das prestações de contas.

Importante destacar que as prestações de contas feita ao TCM/GO é realizada via processo físico e digital, podendo haver incoerências entre as prestações de contas, conforme se lê em um julgamento de prestações de contas entregues fisicamente no qual ocorre tal situação citada no parágrafo anterior. “O Demonstrativo da Despesa com Pessoal [...], que evidencia o montante de R\$ [...], a perfazer [...] da Receita Corrente Líquida – RCL, diverge das respectivas informações apuradas com base nas contas de gestão do período enviadas por meio eletrônico (extraídas do Sistema de Controle de Contas Municipais – SICOM, [...]), no montante de R\$ [...], que corresponde a [...] da RCL. Neste caso, considera-se a informação prestada no âmbito das contas de gestão como referência. ”

Com o intuito de exemplificação da forma de verificação dos elementos dos pareceres prévios e relatório analítico de denúncias, seguem abaixo trechos aleatórios detectados. Desse modo, os trechos expostos foram retirados parcialmente dos documentos disponibilizados, preservando-se a caracterização do ente investigado.

Quadro 3 – Exemplificação de análise de elementos

Documento	Variável	Trecho Referência	Palavras-Chave
Parecer Prévio	Favorável a aprovação	MANIFESTAR à Câmara Municipal de [...] parecer pela aprovação das Contas de Governo do exercício de 2015, [...].	Aprovação, Ressalva, Rejeição, Manifestar, Câmara Municipal.
Parecer Prévio	Favorável a aprovação com Ressalvas	MANIFESTAR à Câmara Municipal de [...] o Parecer Prévio pela APROVAÇÃO COM RESSALVA das Contas de Governo referentes ao exercício de 2014, [...].	Aprovação, Ressalva, Rejeição, Manifestar, Câmara Municipal.
Parecer Prévio	Favorável a Rejeição	MANIFESTAR à Câmara Municipal de [...] o Parecer Prévio pela rejeição das Contas de Governo de 2014, [...]	Aprovação, Ressalva, Rejeição, Resolve, Câmara Municipal.
Relatório Analítico de Denúncias	Denúncias	DENUNCIA DE SUPOSTA ILEGALIDADES NA FOLHA DE PAGAMENTO MUNICIPAL	Prestação de contas, Pagamento, Aplicação.
Parecer Prévio	Existência Controle Interno	Apresentação intempestiva do relatório exarado pelo Sistema de Controle Interno	Controle Interno

Fonte: Autoria própria

Em relação a existência dos instrumentos de transparências fiscais e a existência de órgão de controle interno, a coleta de dados foram verificados na página eletrônica oficial das prefeituras municipais de Goiás e consideradas numa lógica binária, pela existência do item foi concedido como (1) e não existência (0). De forma complementar para constatação da

existência da entidade de controle interno, verificou-se, também, evidências nos demonstrativos fiscais, tais como, o ateste do controlador interno (tendo em vista a exigência do artigo 54 em seu parágrafo único da LRF, onde estabelece exigência de assinatura do controlador interno) e/ou dispêndio da administração pública a favor da controladoria interna disponível no Demonstrativo da Despesa por Função/Subfunção acessível no Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

3.3 Hipótese Estatística

A partir do objetivo desta pesquisa e evidências analisadas na literatura, a hipótese testada nesse estudo relaciona o cumprimento de metas fiscais (variáveis dependentes) com a dimensão do controle (variável explicativa).

Partiu-se da concepção de que os mecanismos de controle constituem fatores necessários para o alcance da responsabilidade na gestão fiscal, admitiu-se a hipótese de que municípios apresentam indicadores de cumprimento de metas e limites fiscais mais equilibrados possuem estruturas de controle mais adequadas, ou seja, o controle coopera para o nível de responsabilidade fiscal dos municípios (CRUZ, 2015). Assim, estabeleceu-se a seguinte hipótese: H1 - Indicadores de cumprimento de metas e limites fiscais mais equilibrados estão positivamente associados a uma maior qualidade nas estruturas de controle, refletidas no parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas.

3.4 Teste de Correlação

A técnica de correlação é um método que possibilita definir o grau de relacionamento entre duas observações emparelhadas e indica até que ponto os valores de uma variável estão relacionados com os da outra. O resultado desses testes são coeficientes que quantificam o nível de correlação entre as variáveis estudadas (STEVENSON, 1981).

Dentre as medidas de correlação entre duas variáveis, é frequentemente utilizado o coeficiente de Pearson. Este coeficiente consiste numa medida de associação que independe das unidades de medidas das variáveis. Porém as variáveis analisadas devem ser submetidas aos testes de normalidade. Ressalta-se que a interpretação do coeficiente de correlação de Pearson como medida da intensidade da relação linear entre duas variáveis é puramente matemática, portanto está isenta de implicações causais. Isso implica em dizer que as variáveis associadas podem ser influenciadas por outras que originam a relação entre elas.(CRUZ, 2015)

A partir do uso dessa técnica espera-se verificar se há correlação entre controle e o cumprimento de metas e limites fiscais e, por conseguinte, verificar se há influência partidária na composição dos gastos públicos.

3.5 Limitações da pesquisa

Nesta pesquisa devem-se considerar as limitações para a análise de resultados e considerações finais feitas. Primeiramente o procedimento amostral definiu como objeto de investigação os municípios goianos de grande e médio porte populacional, cujos dados se tem maior acesso, com lapso temporal de 2013 a 2015.

Consequente, a escolha das métricas de análise também pode ser considerada como limitação da pesquisa. Apesar de estarem consoantes com pesquisas desenvolvidas sobre o tema, as variáveis relacionadas ao cumprimento de metas e limites fiscais utilizadas na pesquisa foram calculadas com base em definições legais e normativas. Além disso, esses dados são de informações primárias, de natureza declaratória em que se presume a veracidade ideológica dessas informações.

Outro fator de limitação da pesquisa, é a divergência de dados constatados nos demonstrativos fiscais. Onde foi observado que valores que deveriam constar o mesmo

quantitativo em diferentes anexos nos relatórios contábeis, há diferença. Tendo a ocorrência, também, de divergência de valores nas prestações de contas feitas por meio físico e digital entregues ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás. Dessa forma instaura-se um cenário de incertezas em saber qual desses montantes que compõem as prestações de contas são fidedignos.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção é apresentado os resultados obtidos a partir da análise dos dados obtidos, onde foi realizado estatística descritiva para as variáveis consideradas neste estudo, que incluem medidas posição, dispersão e formato da distribuição, tais como: média, mediana, valores máximos e mínimos, desvio padrão, variância, assimetria e curtose.

Cumprir ressaltar que a prefeitura de Nova Gama em 2015 deixou de prestar contas ao TCM/GO, bem como, não disponibilizou os demonstrativos fiscais em sua *homepage* oficial. Portanto, para 2015 esse município foi desconsiderado da amostra, restando assim 59 observações para o período estudado.

4.1 Variáveis relativas ao cumprimento de metas e limites fiscais

A seguir é apresentado a estatística descritiva das variáveis relativas às margens em relação aos limites e metas fiscais, definidos na LRF e em resolução do Senado Federal: Margem em relação ao limite da despesa com pessoal (MPess), Margem em relação ao limite da Dívida Consolidada Líquida (MDcl), Margem em relação ao limite de Operações de Crédito (MOpc), Margem em relação ao limite de Antecipação de Receita Orçamentária (MAro), Margem de Aplicação mínima de recursos com Ensino (AME), Margem de Aplicação mínima de recursos com Saúde (AMS) e Comprometimento da disponibilidade de caixa com restos a pagar não processados (DispCxRp).

Tabela 4 – Margem em relação ao limite da despesa com Pessoal

MPess	N	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Pad	Variância	Curtose	Assimetria
Total	59	0,0087	0,0441	-0,4954	0,3539	0,1732	0,0300	1,9622	-1,3955
2015	19	-0,0092	0,0415	-0,4954	0,1685	0,1688	0,0285	4,5497	-2,2243
2014	20	0,0076	0,0481	-0,4220	0,2307	0,1597	0,0255	2,8802	-1,6140
2013	20	0,0268	0,0531	-0,4248	0,3539	0,1878	0,0353	0,6301	-0,9482

Fonte: Autoria própria

Os dados demonstram que à margem de despesa com pessoal que em todos os anos analisados houve municípios que extrapolou o limite máximo, comprovado pelas margens negativas. Das 59 observações, 10 municípios (em 17 observações) apresentaram margem negativa da despesa com pessoal. A maior margem negativa foi verificada no ano de 2015, em que o município ultrapassou em, aproximadamente, 50% o limite máximo com essa despesa, figurando mais de 80% da Receita Líquida Corrente. A maior margem positiva foi de 35,39% (comprometimento 34,89% da RCL), representando o menor risco de descumprimento do limite fiscal.

Em média, a margem de gastos com Pessoal foi de 0,87%, ficando dentre -0,92% a 2,68%, apontando uma redução percentual da folga financeiras que os municípios tinham em 2013 para 2015, ou seja, houve aumento do comprometimento da RCL com despesa de pessoal.

Aspecto importante a destacar, dos 20 municípios analisados, os municípios de Cidade Ocidental, Goiânia, Itumbiara, Luziânia e Mineiros apresentaram margem negativa apenas em um ano; Águas Lindas de Goiás, Formosa e Novo Gama descumpriram o limite em dois anos seguidos; e os municípios de Planaltina e Santo Antônio do Descoberto apresentaram margem negativa em todos os anos investigados.

Tabela 5 - Margem em relação ao limite da Dívida Consolidada Líquida

MDcl	N	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Pad	Variância	Curtose	Assimetria
Total	57	0,7798	0,9362	- 2,5803	1,0000	0,5001	0,2501	36,1478	-5,5664
2015	19	0,7040	0,9539	- 2,5803	1,0000	0,7866	0,6188	17,6082	-4,1368
2014	19	0,7578	0,8320	- 0,0168	1,0000	0,2943	0,0866	2,0802	-1,6755
2013	19	0,8776	1,0000	0,4168	1,0000	0,1709	0,0292	2,3119	-1,3432

Fonte: Autoria própria

Tratando-se da Margem da Dívida Líquida, das 60 observações que compõem a amostra deste estudo, foram analisados 57, pois o município de Luziânia apresentou, de forma recorrente, inconsistência de dados em seu demonstrativo (valores da Dívida Consolidada negativos).

As margens negativas, demonstradas na coluna “Mínimo”, aponta que apenas em 2013 nenhum município goiano descumpriu o limite máximo de endividamento consolidado líquido (120% da RCL). Das 57 observações, apenas duas observações apresentaram margem negativa de DCL, observações relativas as prefeituras de Cidade Ocidental e Caldas Novas.

Na média, os municípios goianos apresentaram margem em relação ao limite máximo de, aproximadamente, 78%, o que sinaliza baixo comprometimento da RCL com endividamento. Assim, o reduzido número de eventos com margem de DCL negativa e a margem média próxima a 100% indica que o limite legal é consideravelmente confortável.

Mesmo com a carência de recursos para realização de investimentos e desequilíbrio financeiro, maior parte dos municípios pesquisados não recorreram ao financiamento como meio de captação de recurso.

Tabela 6 – Margem em relação ao limite de Operações de Crédito

MOpc	N	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Pad	Variância	Curtose	Assimetria
Total	59	0,9255	1,0000	0,1831	1,0000	0,1741	0,0303	7,3778	- 2,7808
2015	19	0,9061	1,0000	0,3988	1,0000	0,1782	0,0318	3,2909	- 2,0502
2014	20	0,9052	1,0000	0,1831	1,0000	0,2183	0,0477	6,4908	- 2,6720
2013	20	0,9642	1,0000	0,5894	1,0000	0,0963	0,0093	11,2666	- 3,4016

Fonte: Autoria própria

A margem relacionada ao limite de contratação de operações de créditos no exercício apresentou média cerca de 91%, indicando comprometimento médio de, aproximadamente, 1,45% da RCL. Sendo que dos municípios pesquisados, nenhum apresentou margem negativa em relação a contratação de operações de créditos e, além disso, do total das observações disponíveis (59 observações), 37 observações mostraram margem de 100% em relação ao limite estipulado, ou seja, não contrataram operações de créditos no período de análise. Assim, demonstrando, outra vez, baixo potencial em relação a aquisição de endividamento para financiamento e investimento na máquina pública.

Tabela 7 – Margem em relação ao limite de Antecipação de Receita Orçamentária

MAro	N	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Pad	Variância	Curtose	Assimetria
Total	59	0,9995	1,0000	0,9714	1,0000	0,0037	0,0000	59,0000	- 7,6811
2015	19	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	0,0000	0,0000	#DIV/0!	#DIV/0!
2014	20	0,9986	1,0000	0,9714	1,0000	0,0062	0,0000	20,0000	- 4,4721
2013	20	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	0,0000	0,0000	#DIV/0!	#DIV/0!

Fonte: Autoria própria

A margem em relação ao limite de Antecipação de Receita Orçamentária demonstrou uma média, relativamente alta, de 99,95%. Sendo que das 60 observações (desconsiderando um município que não prestou contas em 2015), o município de Jataí em 2014 apresentou contratação de operações de créditos por antecipação de receita orçamentária, onde este

obteve uma margem de 97,14% (representando 0,20% da RCL). Dessa maneira, 58 municípios apresentaram uma margem de 100% em relação ao limite legal.

Tabela 8 - Margem de Aplicação mínima de recursos com Ensino

AME	N	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Pad	Variância	Curtose	Assimetria
Total	59	0,1800	0,1732	-0,3012	1,2352	0,3096	0,0959	2,2850	1,1992
2015	19	0,0660	-0,0524	-0,2884	1,0392	0,3064	0,0939	3,9687	1,6426
2014	20	0,2556	0,2066	-0,3012	1,2352	0,3061	0,0937	4,4225	1,4351
2013	20	0,2127	0,1604	-0,1940	1,0144	0,2842	0,0808	1,6648	1,1945

Fonte: Autoria própria

Em relação à margem de aplicação mínima de recursos aplicados ao Ensino, os dados revelam que em todos os períodos houve municípios abaixo do limite mínimo (25% da RCL), confirmado pela margem negativa apresentada nesta tabela. Fato representado por 10 municípios, em 16 ocorrências no período analisado, sendo as prefeituras de Águas Lindas de Goiás, Cidade Ocidental, Formosa, Goianésia e Itumbiara não aplicaram o mínimo exigido em apenas um ano; Caldas Novas, Catalão, Luziânia e Rio Verde reincidiram na desobediência da aplicação do mínimo imposta; e Aparecida de Goiânia em todos os anos.

Das 59 observações, houve casos de aplicação com margem de, aproximadamente, 123% (representando 88,25% da RCL) e outros casos que apresentou margem negativa de, aproximadamente, 30% (representando 17,47% da RCL). Em média, a margem de aplicação de recursos com ensino foi de 18%, variando dentre 25% a 6%, demonstrando uma significativa queda de aplicação de recursos.

Tabela 9 - Margem de Aplicação mínima de recursos com Saúde

AM S	N	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Pad	Variância	Curtose	Assimetria
Total	59	0,5484	0,3093	-0,3747	3,9953	0,8084	0,6535	8,7871	2,7030
2015	19	0,5523	0,3600	-0,2527	3,8567	0,8450	0,7140	12,8398	3,3515
2014	20	0,5333	0,2093	-0,2947	3,9953	0,9332	0,8708	9,3610	2,9079
2013	20	0,5599	0,3787	-0,3747	1,9653	0,6151	0,3784	-0,0970	0,8169

Fonte: Autoria própria

A margem correspondente a aplicação mínima de recursos com saúde evidencia que em todos os anos houve municípios que não aplicaram o mínimo legal estipulado pela LRF (15% da RCL), ou seja, aplicaram menos que o mínimo estabelecido por lei. Desses municípios que não atenderam a meta, Catalão e Novo Gama desrespeitaram a aplicação mínima em um período; Formosa e Rio Verde descumpriram a meta em dois períodos reiterados.

Em média, a margem do dispêndio com a saúde foi cerca de 55%, variando dentre 53% a 55%. Destaca-se que nestes eventos houve situação em que o município apresenta quase 38% de margem negativa, bem como, município que apresenta, aproximadamente, 400% de margem positiva.

Tabela 10 - Comprometimento da disponibilidade de caixa com restos a pagar não processados

DispCxRp	N	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Pad	Variância	Curtose	Assimetria
Total	58	-1,2396	0,1355	-21,2348	0,9991	3,2255	10,4036	24,9143	-4,2459
2015	18	-0,8914	-1,4997	-3,0845	0,8965	1,4131	1,9968	-1,8988	0,1025
2014	20	-1,8630	-0,9559	-21,2348	0,9991	4,7284	22,3578	14,8880	-3,6408
2013	20	-0,8237	0,5351	-5,9874	0,9958	2,1749	4,7301	-0,0597	-1,0841

Fonte: Autoria própria

Relacionado ao comprometimento da disponibilidade de caixa com restos a pagar não processados, se verifica que em todos os anos houve a inscrição de restos a pagar não

processados acima da disponibilidade de caixa. Em média, a margem foi de 123,96% negativa, sendo esta variável influenciada pelos altos índices negativos da amostra.

Das 58 observações, 28 apresentaram margem negativa, destacando que o município de Valparaíso de Goiás apresentou dados inconsistentes em seu demonstrativo de 2015 (tendo em vista a divergência de valores nos próprios demonstrativos da prefeitura); Águas Lindas de Goiás, Aparecida de Goiânia, Luziânia, Novo Gama, Rio Verde, Senador Canedo, Trindade e Valparaíso de Goiás desacataram o limite em um período; Catalão, Formosa, Goianésia e Goiânia desrespeitaram a exigência repetidamente nos anos analisados; Caldas Novas, Cidade Ocidental, Planaltina, e Santo Antônio do Descoberto não acataram o limite da LRF.

4.2 Variáveis relativas ao controle por meio do julgamento das contas

As próximas tabelas (tabela 11 e 12) demonstram as descrições quantitativa, por ano e no geral, da variável relacionada com o controle por meio do julgamento das contas exercido pelo Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás e materializado via emissão do parecer prévio, seguidamente, o detalhamento dos tipos de pareceres prévios emitido em cada exercício considerados neste estudo.

Tabela 11 – Quantitativo de pareceres prévios emitidos e não emitidos

Ano	Parecer emitido		Parecer não emitido		Total
	fi	fri	fi	fri	
2015	5	0,25	15	0,75	20
2014	15	0,75	5	0,25	20
2013	14	0,7	6	0,3	20
Total	34	0,57	26	0,43	60

Fonte: Autoria própria

A partir da tabela permite constatar que no mês de novembro de 2016, quando foi realizada a coleta de dados em relação aos pareceres prévios, ainda havia 35% dos pareceres não emitidos em referência ao no de 2013, mais 30% em relação a 2014 e 75% relativos ao ano de 2015.

Cumprir destacar que os pareceres prévios não emitidos nos anos de 2013 e 2014 estão em fase de recurso, tendo a possibilidade de mudar o teor da análise técnica feita pelo TCM / GO, portanto, por não estar definitivamente julgada a prestação de contas, não consta o respectivo parecer prévio.

Todavia, a delonga do Tribunal de Contas em emitir o parecer prévio causa prejuízo à responsabilização dos administradores e ao exercício do controle social, visto que o parecer prévio constitui ferramenta imprescindível de auxílio no julgamento das contas.

Quando se observa o prazo instituído pela Lei N. ° 15.958 de 2007 (dispõe sobre a lei orgânica do TCM/GO) de 60 dias do recebimento da prestação de contas para emissão do parecer prévio, verifica que nenhuma apreciação das contas foi emitida dentre esse prazo.

A tabela 12 detalha os tipos de pareceres prévios emitidos pelos de contas para os municípios em cada período considerado nesta pesquisa:

Tabela 12 – Tipos de pareceres prévios emitidos

Ano	PP Fav		PP Fav c/ Ress		PP Rej		Total
	fi	fri	fi	fri	fi	fri	
2015	1	0,2	1	0,20	3	0,60	5
2014	0	0	7	0,47	8	0,53	15
2013	0	0	11	0,79	3	0,21	14
Total	1	0,03	19	0,56	14	0,41	34

Fonte: Autoria própria

A respeito dos tipos de pareceres prévios emitidos, afere-se que nos anos de 2014 e 2015 a categoria Parecer Prévio pela Rejeição das contas é a mais representativa. Porém quando se analisa pela quantidade total dos anos aglomerados, observa-se que o Parecer Favorável à Aprovação com Ressalvas, responsável por 56% do total da amostra.

Sendo a amostra segmentada da seguinte forma em relação aos tipos de pareceres: ppFav em 2015 – Mineiros; ppFavRe em 2013 - Águas Lindas de Goiás, Anápolis, Aparecida de Goiânia, Catalão, Cidade Ocidental, Jataí, Luziânia, Mineiros, Rio Verde, Trindade e Valparaíso de Goiás; ppFavRe em 2014: Anápolis, Aparecida de Goiânia, Itumbiara, Jataí, Mineiros, Rio Verde e Trindade; ppFavRe em 2015 – Itumbiara; ppRej em 2013: Caldas Novas, Novo Gama e Senador Canedo; ppRej em 2014 – Águas Lindas de Goiás, Catalão, Formosa, Goianésia, Planaltina, Santo Antônio do Descoberto, Senador Canedo e Valparaíso de Goiás; ppRej em 2015 – Caldas Novas, Cidade Ocidental e Planaltina.

Fato que se destaca nessa análise é a carência de Parecer Prévio Favorável à aprovação das contas, onde não se observa uma melhoria contínua da administração pública desses municípios. Circunstância que vai em confronto com os pressupostos da LRF, pois esta postula a ação planejada, prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, obediência a limites e condições, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Em consulta aos Pareceres Prévios, 15 não foram emitidos em 2015 e os 11 restantes não foram emitidos por estarem em fase recursal, constatou-se que esses pareceres foram julgados pela Rejeição das contas, situação representada pelos seguintes municípios: Caldas Novas, Cidade Ocidental, Formosa, Goianésia, Goiânia, Itumbiara, Luziânia, Novo Gama, Planaltina e Santo Antônio do Descoberto.

Além julgamentos feitos pelo TCM/GO, foi verificado se as prefeituras apresentavam em sua estrutura administrativa um órgão específico de controle interno. Conforme elucidado, a existência do controle interno, de forma exclusiva e independente, nos municípios proporciona maior controle das ações da administração pública em referência aos princípios regentes, como por exemplo, a definição traga pelo artigo 1º da LRF, onde destaca que o controle objetiva a prevenção de riscos e corrigir desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas.

A tabela 13 apresenta dados referentes à existência de Controladoria Geral do Município ou Secretaria de Controle Interno ou termo correlato que identifica um órgão específico de Controle Interno na estrutura administrativa do município.

Tabela 13 - Existência de órgão de controle interno na estrutura administrativa dos municípios

Controle Interno			
Existência		Inexistência	
fi	fri	fi	fri
18	0,9	2	0,1

Fonte: Autoria própria

Como apresentado, os municípios de Goianésia e Luziânia indicaram a inexistência de controladoria interna na gestão municipal, representando 10% da população deste estudo.

Outra constatação percebida em leitura aos pareceres prévios, foi a ausência de posicionamento do controle interno ou manifestação de modo incompleto da controladoria interna em relação as contas em questão. Tendo como impressão alguma abstenção ou falha desses entes em cumprir seu papel designado pela LRF e Constituição Federal. Como constatado nos casos das prefeituras de Aparecida de Goiânia, Cidade Ocidental, Itumbiara, Novo Gama, Planaltina, Santo Antônio do Descoberto, Senador Canedo e Trindade.

Após, foi constatado o quantitativo de denúncias feitas junto ao TCM/GO em relação de possíveis irregularidades realizadas pela administração pública dos municípios. Dessa forma a tabela 14 demonstra as denúncias realizadas no período de análise, de modo que há a segmentação de denúncias relacionadas ao tema proposto e a parte de denúncias relacionadas a outras improbidades administrativas (tais como: processo licitatório, concurso público, contratação e acumulação de cargos, etc.).

Tabela 14 – Denúncias recebidas pelo TCM/GO

	2013		2014		2015	
	Relacionadas	Ñ relacionadas	Relacionadas	Ñ relacionadas	Relacionadas	Ñ relacionadas
	6	88	8	63	7	53
Total Denúncias	94		71		60	

Fonte: Aatoria própria

Com a distinção feita anteriormente, observa-se que a maioria das denúncias, recepcionadas pela Corte de Contas dos Municípios de Goiás, 91% remetem a outros assuntos não abordados nessa pesquisa, como possíveis irregularidades de: processo licitatório, contratos, concursos públicos, etc. Os 9% restantes trazem denúncias relacionados a possíveis irregularidades de aplicação em serviços de saúde e educação ou na prestação de contas. Cabe destacar a quantidade decrescente observada no período da análise, tendo um montante de 94 denúncias em 2013, ano respectivo ao início de mandato do candidato eleito, a 60 denúncias feitas no ano de 2015.

4.3 Variáveis relativas a transparência fiscal

A participação constante da sociedade na gestão pública é um direito assegurado pela Constituição Federal, permitindo que a população participe da elaboração das políticas públicas e, também, fiscalizar a aplicação de recursos públicos. Desse modo, foi verificado a divulgação dos instrumentos de transparência fiscal nos sites das prefeituras municipais do Estado de Goiás, tendo em vista o intuito de contribuição para o exercício do controle.

Tabela 15 – Existência de instrumentos de transparência nos sites das prefeituras municipais

	Existência		Inexistência	
	Fi	Fri	fi	fri
D.O. no Site	6	0,3	14	0,7
Mapa do site	3	0,15	17	0,85
Port. Trans. Site	20	1	0	0
Total	29	0,48	31	0,52

Foi constatado, nesta análise dos 20 municípios, que todas as prefeituras possuem um portal da transparência em suas *homepages*, recurso utilizado para aglomerar e organizar os conteúdos detalhados e requeridos pela LRF. Em relação ao mapa do site, apenas Goiânia, Jataí e Luziânia possuem o recurso de mapa que contém com a estrutura dos conteúdos do site de modo que ajude a guiar o usuário na busca e navegação na página de internet oficial da prefeitura. Por fim, a respeito da disponibilização da versão online do Diário Oficial do Município, se observa que as prefeituras de Anápolis, Aparecida de Goiânia, Goiânia, Itumbiara, Jataí, e Valparaíso de Goiás dispõe desse recurso em seus *websites*, ressalvando que há municípios que compartilha com outros municípios do Estado ou com associações municipais o Diário Oficial, assim, não foram considerados nesta pesquisa, tendo em vista que para acessar exclusivamente o conteúdo de cada município é necessário executar um pesquisa por meio de formulário de busca, no qual, geralmente, a busca foi frustrada.

4.4 Correlação

Tabela 16 – Matriz de correlação das variáveis relacionadas a obediência de metas e limites fiscais, bem como a relação com o controle

	Mmess	MDcl	AME	AMS	DisCxRp	ppFav	ppFavRe	ppRej	Tempest	C.I	Denúncias	Mapa site	Diar Off no Site
Mmess	1,000												
MDcl	-0,023	1,000											
AME	0,864	0,139	1,000										
AMS	-0,136	0,294	0,173	1,000									
DisCxRp	0,306	-0,091	0,190	-0,044	1,000								
ppFav	0,034	0,494	0,743	0,490	-0,092	1,000							
ppFavRe	0,248	0,885	-0,010	-0,142	-0,263*	0,174	1,000						
ppRej	0,058	0,179	0,941	0,282	0,044	0,189	-0,591**	1,000					
Tempest	0,467	0,042	0,012	-0,128	0,509**	0,000	0,000	-0,478**	1,000				
C.I	0,358**	0,755	0,925	0,333	0,000	0,189	0,000	0,000	-0,052	1,000			
Denúncias	-0,363**	-0,178	0,292*	0,062	-0,290*	-0,345**	0,008	0,000	0,696	-0,076	1,000		
Mapa site	0,005	0,177	0,025	0,643	0,026	0,008	0,000	0,000	0,567	0,042	0,123	1,000	
Diar Off no Site	0,003	0,150	-0,377**	0,056	-0,297*	0,150	-0,384**	-0,478**	0,000	0,753	0,352	0,352	1,000
	0,982	0,255	0,003	0,674	0,023	0,258	0,003	0,000	0,004	-0,015	-0,327*	-0,156	0,098
	-0,090	0,355**	0,173	-0,113	0,044	-0,021	0,112	-0,052	0,004	0,910	0,011	0,239	0,098
	0,497	0,006	0,190	0,393	0,743	0,877	0,399	0,696	0,978	0,063	0,218	0,458	0,009
	-0,114	0,099	0,106	-0,050	0,058	-0,243	-0,029	0,004	0,004	0,635	0,094	0,458	0,009
	0,391	0,456	0,425	0,707	0,663	0,064	0,830	0,978	0,978	0,098	0,098	0,458	0,009
	0,062	-0,261*	0,047	0,143	0,002	0,128	0,111	-0,078	-0,078	0,063	0,218	0,458	0,009
	0,642	0,046	0,725	0,281	0,988	0,332	0,402	0,559	0,910	0,063	0,218	0,458	0,009
	0,259*	0,179	0,073	0,223	0,092	0,201	0,252	-0,270*	0,063	0,218	0,458	0,009	0,009
	0,048	0,176	0,583	0,090	0,489	0,128	0,054	0,038	0,635	0,094	0,458	0,009	0,009

Nota: ** - A correlação é significativa ao nível de 0,01; * - A correlação é significativa ao nível de 0,05

A matriz de correlação das variáveis relacionadas ao cumprimento de metas e limites fiscais, mostrou inexistência a associação significativa entre as variáveis (MPess, MDcl, AMS, AME e DisCxRp). Bem como, a variável parecer prévio favorável à aprovação (ppFav) apontou ausência de correlação significativa com as variáveis de metas e limites fiscais, com exceção da variável DisCxRp que apontou uma correção moderada com o ppFav.

Desse modo, contrariando a hipótese de que os indicadores de cumprimento das metas e limites fiscais equilibrados refletiriam estruturas de controle adequadas, no qual seria expresso pela emissão do parecer favorável à aprovação de contas

A variável parecer prévio favorável à aprovação com ressalvas (ppFavRe) mostrou-se contrária ao que se esperava a vista da sua correlação positiva com a MPess e DisCxRp, pois a medida que tais limites são atendidos, esperou-se que a quantidade de ppFavRe decaísse, ou seja, uma correlação de forma negativa, como essas variáveis se relacionaram de forma negativa com o parecer prévio favorável a rejeição das prestações de contas. Assim, levou-se a considerar a existência de outros fatores, não relacionados ao cumprimento de metas e limites, que sujeitam as contas dos gestores públicos a serem ressalvadas.

Por fim, a tabela 16 revela poucas ocorrências de correlações entre as variáveis, contrariando a expectativa da existência de correlação em que o cumprimento de metas e limites fiscais resultasse em um parecer prévio favorável à aprovação das prestações de contas, revelando que há outros fatores que influenciam tal decisão. Bem como, esperava-se que a existência de uma estrutura de controle interno e mecanismos de transparência para exercício do controle social corrobora-se de forma positiva para os indicadores de obediência aos ditames da LRF.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atual pesquisa teve origem nos dispostos da Lei de Responsabilidade Fiscal que tratam da gestão fiscal da administração pública. Tendo como vertente o controle exercido na gerência pública de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas e o cumprimento de metas e limites fiscais.

Como motivação, este estudo teve a intenção de contribuir com a lacuna teórica de da gestão fiscal dos municípios do Estado de Goiás e constatação de obediência de cumprimento de metas e limites fiscais disciplinados na LRF, bem como a atuação do controle pertinente da administração pública, controle repartido em: controle externo exercido pelos tribunais de contas, controle interno e controle social.

Com o objetivo geral de investigar a situação da relação da gestão fiscal baseada no cumprimento de metas e limites fiscais, tendo como foco as finanças públicas de 20 municípios goianos com população igual ou superior a 50.000 habitantes no período de 2013 a 2015, montante representativo de 8,13% dos municípios do Estado de Goiás e 62,8% do contingente populacional, evidenciando aglomeração populacional em poucas cidades.

O Referencial Teórico foi construído a partir de conceitos da Nova Gestão Pública, Federalismo Fiscal no Brasil, Responsabilidade na Gestão Fiscal e Controle Externo e Controle Interno. Bem como conceitos na literatura concernentes à divulgação de instrumentos de transparência fiscal.

Para constatações dos objetivos do estudo, foi elaborada uma base dados original, a partir da coleta de dados nos sites oficiais das prefeituras inclusas no estudo, que disponibiliza dados declaratórios, que se presume a veracidade, de seus municípios relativos aos demonstrativos fiscais, elementos de transparência e a existência de entidade de controle interno. Complementarmente, foi requisitado ao Tribunal de Contas de Goiás a análise feita dos demonstrativos fiscais, dos pareceres prévios das respectivas prestações de contas e a quantidade de denúncias recepcionadas pelo órgão.

A partir da base de dados arquitetada, foram definidas e calculadas variáveis relacionadas ao cumprimento de metas limites fiscais, à divulgação dos instrumentos de transparência fiscal e ao controle exercido.

Das variáveis relacionadas ao cumprimento de metas e limites, foram verificadas 420 variáveis a respeito do cumprimento da legislação, sendo que 65 dessas variáveis apresentaram margem negativa, ou seja, municípios que descumpriram dispositivos legalmente estabelecidos. 10 variáveis foram desconsideradas, pois, o município de Nova Gama deixou de prestar contas em 2015 (responsável pela ausência de 7 observações) e 3 (três) observações constavam dados inconsistentes para análise.

A variável do comprometimento da Disponibilidade de Caixa com a inscrição com Restos a Pagar não processados (DispCxRp) teve mais ocorrências de margem negativa. Demonstrando, assim, uma problemática de, aproximadamente, 34% municípios goianos, investigados nessa pesquisa, em relação aos dispêndios a curto prazo. Tal cenário é representado por 28 observações com margem negativa das 58 analisadas.

Enquanto a Margem de Operações de Crédito (MOpc) e a Margem de Operações de Créditos por Antecipação de Receita Orçamentária (MAro) apresentaram nenhuma ocorrência de margem negativa, resultante da pouca utilização desses recursos pelos municípios desse estudo. Já a Margem em relação ao limite da Dívida Consolidada Líquida (MDcl), das 57 observações examinadas, apenas 2 ocorrências apresentaram margem negativa.

Expondo, assim, baixo comprometimento das prefeituras municipais com o endividamento do ente. Fator relevante, tendo em vista a serventia do endividamento público, como: financiamento do déficit público, oportunizar maneiras adequadas para a realização da política econômica, financiamento do setor privado a longo prazo, etc. (PEDRAS, 2009).

Geralmente, na média, os municípios apresentaram margens positivas em relação as médias e limites, exceto a variável DispCxRp e a MPess do ano de 2015. As municipalidades apresentaram maiores esforços fiscais para atender o gasto total com Pessoal e realizar as aplicações mínimas de recursos com Ensino e Saúde. Destacando que cada variável (MPess, AME e AMS) apresentou 59 observações cada, sendo que a Mpress apresentou 17 observações de margem negativa, AME exibiu 16 observações de margem negativa e AMS 6 observações de margem negativa.

A análise de forma ampla, percebeu-se que municípios de Anápolis e Jataí cumpriram com todos os limites e metas analisados no período de tempo verificado por esta pesquisa, seguidos por Mineiros, Senador Canedo e Trindade que apresentaram apenas uma transgressão em relação a submissão das metas e limites considerados. Sob a óptica da afronta aos limites e metas fiscais, o município de Nova Gama se destacou devido a não prestar contas no ano de 2015, de modo subsequente os municípios de Caldas Novas, Cidade Ocidental, Formosa, Luziânia, Planaltina e Santo Antônio do Descoberto demonstraram o quantitativo menor de cumprimento.

Quanto aos instrumentos de transparência fiscal, constatou que todos os municípios dessa análise apresentaram o portal da transparência, no qual possibilita a participação dos cidadãos na gestão pública com o intuito de intervir para atender o interesse público. Porém, ao tratar da facilitação de navegação por meio do mapa do site, apenas 3 (três) prefeituras apresentaram existência de tal quesito. Quanto ao Diário Oficial de cada poder público municipal, somente 6 entes apontaram a existência em sua *homepage*, abdicando ao controle um instrumento de comunicação de assuntos públicos.

Nota-se que o Tribunal de Contas dos Municípios Estado de Goiás tem sido intempestivo na emissão dos pareceres prévios das prestações de contas. Sendo que nenhum parecer prévio foi emitido dentro o prazo de 60 dias estabelecido pela Lei n. ° 15.958/07. Podendo reduzir a probabilidade de responsabilização dos gestores responsáveis e prejudicar

o exercício do controle social devida a vagareza na emissão dos pareceres prévios, como destaca (ROCHA, 2002) em relação da menor tempestividade.

Todavia, cabe destacar que devido a vários fatores que envolve a conjuntura dos Tribunais de Contas, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil prevê, em sua Resolução 01/2014, o julgamento das contas até o final do exercício seguinte ao da sua apresentação ao Tribunal, merecendo análise em relação a esta ótica.

Detectou-se que 18 dos 20 municípios apresentaram a existência do organismo de sistema de controle interno, assim, esses organismos deveriam garantir que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de modo confiável, sendo evidenciado eventuais desvios ao longo da gestão (FILHO, 2010).

Todavia, foi averiguado que em 7 pareceres prévios emitidos (do total de 34 pareceres prévios) expuseram situações em que os controles internos das municipalidades não se manifestaram em relação as contas a serem prestadas ou se manifestaram de forma intempestiva ou manifestaram de forma incompleta em seu relatório ou apresentaram ausência da assinatura do controlador interno em seu relatório.

Aspecto percebido durante investigação dos pareceres prévios emitidos pelo TCM/GO, foi a ausência de avaliação do funcionamento sistema de controle interno e a comunicação dos achados aos interessados a informação, conforme recomenda a norma INTOSAI GOV 9100 (2004).

Relacionado as denúncias feitas por parte do exercício do controle social, observou-se o quantitativo de 225 denúncias realizadas a Corte de Contas dos municípios goianos. Porém, quando se filtra tais denúncias em relação a prestação de contas e/ou atendimento a metas e limites, a amostra cai para percentual de 9,33%, representado pelo montante de 21 denúncias para os três anos analisados.

Dessa forma a análise dos resultados traz algumas reflexões: (a) a pesquisa demonstrou baixo endividamento dos municípios pesquisados, apresentando margens positivas de mais de 75% do limite legal, mesmo com a carência de recursos para realização de investimentos e desequilíbrio financeiro na gerência pública, bem como a serventia que traz o endividamento público; (b) apresentou alto comprometimento de caixa com restos a pagar não processados do exercício, mesmo quando a disponibilidade de caixa se mostrava insuficiente, apontando possível despreparo do administrador público; (c) apontou, também, que há casos em que os municípios não cumprem com estabelecido em lei em relação a gastos com pessoal e as aplicações mínimas com saúde e ensino, mesmo com todo aparato disposto de regulamentação e penalidade; (d) Mesmo com atuação do exercício do controle (julgamento das contas pelo TCM/GO, sistema de controle interno e participação popular por meio de denúncias) a exiguidade da evolução da qualidade das contas públicas vem de modo preocupante. Pois como determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, o controle tem o intuito de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas e o cumprimento de metas e limites fiscais. Porém o que se identifica é casos de municípios reincidentes de forma seguida com o descumprimento de limites ou metas fiscais. De todos os 34 pareceres prévios verificados, se identifica que apenas um manifesta-se pela aprovação sem ressalva da prestação de contas. Assim, não há referência em relação a evolução da trajetória fiscal dos municípios, podendo se considerar que o Tribunal de Contas enfatiza a verificação da conformidade legal, o que pode contribuir para que o cumprimento dessas metas e limites se tornem atividade meramente formal, como destaca (GREGGIANIN, 2008).

Demonstrando a importância da avaliação do funcionamento do sistema de controle interno de cada ente municipal, o aumento da transparência da administração pública que possibilite maior comprometimento do controle social e que os Tribunais de Contas foquem na verificação legal das prestações de contas, bem como a evolução da trajetória das contas da administração pública, conforme elucida o Manual de Demonstrativos Fiscais.

Ressalta-se que se percebeu divergências de valores nas prestações de contas enviadas por meio físico e digital ao TCM/GO e a divergência de valores que deveriam ser iguais, pois correspondem a uma mesma classificação contábil, por exemplo: o montante correspondente ao Restos a pagar não processados do exercício presentes em três anexos do RGF, constam valores distintos quando comparados os anexos). Podendo apontar um possível despreparo do(s) servidor(es) público(s) que elabora(m) tais demonstrativos fiscais para prestação de contas.

Em referência a comparação dos achados da pesquisa realizada por (CRUZ, 2015), os achados em relação rejeição da hipótese que indicadores de cumprimento de metas limites fiscais indicariam estruturas de controle e que os municípios apresentam grandes margens em relação ao endividamento dessas prefeituras, bem como apresentam algum nível de dificuldade em respeitar os limites relacionado com a despesa total de pessoal foi corroborado. Porém em relação comprometimento da disponibilidade de caixa com a inscrição de restos a pagar não processados foi de confronto aos seus achados.

Como sugestões para futuras pesquisas, é recomendado a realização de análises específicas em relação a identificar os principais motivos que leva o tribunal de contas a ressaltar ou rejeitar as prestações de contas dos municípios goianos, investigar e avaliar as ferramentas de transparências dispostos nos sites das prefeituras municipais, verificar e avaliar o sistema de controle interno de cada prefeitura.

E, por fim, sugere-se a outros trabalhos acerca do assunto em questão podem ser realizados para a ampliação do conhecimento da aplicação da LRF. Sugere-se, por exemplo, a verificação da aplicação das multas e penalidades àqueles que não cumpriram as exigências da lei, bem como, fazer o cruzamento dos dados do Município fiscalizado e os dados do TCM ou TCE de forma a expandir a amostra e o horizonte de tempo averiguado, assim como investigar os possíveis motivos do descumprimento, e seu impacto na sociedade, entre outros.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- ABRÚCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, 2007.
- ABRUCIO, F. LA; ARANTES, R. B.; TEIXEIRA, M. A. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, v. 56, n. 1, p. 57–85, 2005.
- AGUIAR, U. D. DE; ALBUQUERQUE, M. A. S. DE; MEDEIROS, P. H. R. **A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA SOB A PERSPECTIVA DO**. 1ª ed. 1ª reimpressão: Editora Fórum, 2011.
- ALBERTO, C.; BONACIM, G. A Influência da Lei De Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas Segundo A Percepção De Um Contador. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 2, p. 148–168, 2010.
- ALMEIDA, F. A. S. DE; FERREIRA, F. G. **A Lei de Responsabilidade Fiscal como Instrumento de Controle e Ajuste das Dívidas dos Estados**. ENANPAD – Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, XXIX. **Anais 2005**
- ARANTES, R. B. et al. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (Eds.). **Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 109–147.
- ARAUJO, W. J. DE; MORAES, T. C. DE. **A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): balanço preliminar e impactos sobre governos municipais**. Anais do XXVII Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Atibaia - SP: ANPAD. **Anais...2003** Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2003-fin-1797.pdf>>. Acessado em 10/05/2016

- BLÖCHLIGER, H.; VAMMALLE, C. **Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game**. Paris: OECD: OECD Publishing, 2012.
- BRASIL, L. C. N. 101 DE 04 DE MAIO DE 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 11 maio. 2016.
- BRASIL, S. DO T. NACIONAL. **MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS**. 6ª ed.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. A Reforma do Estado dos anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle. **Cadernos MARE**, 1997.
- COSO. Internal Control - Integrated Framework. Fonte: **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**, 2011.
- COSTA, J. F. DA. **Reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal no Endividamento dos Municípios Brasileiros**, 2005.
- CRUZ, C. F. DA. **Responsabilidade na Gestão Fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013**.
- DINIZ, J. A. et al. Controle Interno na Administração Pública Municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. **Anais do 4º Seminário de USP de Contabilidade e Controladoria**, 2004.
- EVANGELISTA, L. **Controle Social versus Transparência Pública: uma questão de cidadania**. Brasília, 2010.
- FILHO, G. A. L.; FIALHO, T. M. M. Relação entre indicadores de gestão pública e de desenvolvimento dos municípios brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, p. 277–295, 2015.
- FILHO, J. A. DE O. **Controle Interno e Externo da Gestão Pública**. Brasília: AVM Instituto, 2010.
- FIORAVANTE, D. G.; PINHEIRO, M. M. S.; VIEIRA, R. DA S. Lei de Responsabilidade Fiscal e Finanças Públicas Municipais: Impactos sobre Despesas com Pessoal e Endividamento. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, p. 1–31, 2006.
- GOBETTI, S. W.; KLERING, L. R. **Índice de Responsabilidade Fiscal e Qualidade de Gestão: uma análise combinada baseada em indicadores de Estados e Municípios**. XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007. **Anais...2007** Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Tesouro_Nacional/Premio_TN/Premio_2007_T5_1Lugar.pdf>. Acessado em 10/05/2016
- GOIAS, T. DE C. DOS M. DO E. DE. **TCM GO rejeita Contas de Governo com irregularidades de seis municípios. Dez tiveram parecer pela aprovação**. Disponível em: <<http://www.tcm.go.gov.br/portal/noticia/1274/tcm-go-rejeita-contas-de-governo-com-irregularidades-de-seis-municipios-dez-tiveram-parecer-pela-aprovacao>>. Acesso em: 20 maio. 2016.
- GREGGIANIN, E. Lei de Responsabilidade Fiscal: aspectos críticos. In: **C. d. Deputados, Responsabilidade na gestão pública: os desafios dos municípios**. Brasília: Edições Câmara, 2008. p. 195–266.
- HOOD, C. A public management for all seasons? *Public Administration*. v. 69, n. 1, p. 3–19, 1991.
- [HTTP://WWW.IPEA.GOV.BR/](http://www.ipea.gov.br/). **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/>>. Acesso em: 7 jun. 2016.
- [HTTP://WWW.POLITICANAPARAIBA.COM.BR](http://www.politicanaparaiba.com.br/). **17 estados e DF fecharam 2015 com gastos de pessoal acima do limite da LRF**. Disponível em: <<http://www.politicanaparaiba.com.br/noticias/2904.html>>. Acesso em: 15 maio. 2016.
- IBGE. (2012). Censo Demográfico 2010. Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default.shtm>> acessado em 15/07/2016

- IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. COGNIÇÃO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO : UMA PESQUISA EXPLORATÓRIA COGNITION OF ... INTERNO : UMA PESQUISA EXPLORATÓRIA COGNITION OF INTERNAL CONTROL STRUCTURE : AN EXPLORATORY STUDY. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, p. 37–46, 2005.
- INTOSAI. INTOSAI GOV 9100 - Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. **INTOSAI Professional Standards Committee**, p. 1–71, 2004.
- KOPITS, G.; JIMENEZ, J. P.; MANOEL, A. **Fiscal Responsibility at sub-national level: Argentina and Brazil**. XII Fiscal Policy Regional Seminar CEPAL. **Anais...**Santiago: 2000
- LEITE, C. K. DA S. **Federalismo, processo decisório e ordenamento fiscal: A criação da lei de responsabilidade fiscal**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, , mar. 2011. (Nota técnica).
- MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 3. ed. [s.l.] Atlas, 2006.
- MELLO, G. R. DE; DALCHIAVON, E. C. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o impacto sobre o endividamento dos municípios potiguares. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 10, n. 2, p. 48–60, 2012.
- MENDES, M. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Eds.). **Economia do Setor Público no Brasil**. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2004. p. 421–461.
- NASCIMENTO, E. R. **Administração Pública no Brasil : política fiscal nos Estados após a Lei de Responsabilidade Fiscal**. [s.l: s.n.].
- NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Lei complementar nº. 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 11 maio. 2016.
- OLIVEIRA, K. V. DE; CARVALHO, A. A. DE. A Contabilidade Governamental e a Teoria dos Ciclos Políticos: Uma análise emírica Fiscal e Contábil sobre os municípios do Estado do Rio de Janeiro - 1998 / 2006. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 3, n. 1, p. 46–64, 2009.
- PEDRAS, G. B. V. História da dívida pública no Brasil: de 1964 até os dias atuais. In: **Dívida Pública: a experiência brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009. p. 57–80.
- RESENDE, L. S. et al. **Transparência na Gestão Pública : um Estudo sobre a Publicação do Rreo e Rgf dos Municípios da Microrregião São João Del Rei**. XI Simpósio de Excelência em Gestão Tecnologia. **Anais...**2014Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/19920257.pdf>>. Acessado em 10/05/2016
- REZENDE, F. Federalismo Fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, v. 15 (59), p. 5–17, 1995.
- ROCHA, C. A. A. **O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema**.Brasília - Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2002.
- SOUSA, P. F. B. et al. **Desenvolvimento Municipal e Cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal: Uma Análise dos Municípios Brasileiros Utilizando Dados em Painel**. REVISTA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL & FINANÇAS. **Anais**2013. Disponível em:<<http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/recfin/article/view/16492/9451>>.Acessado em 10/05/2015
- STEVENSON, W. J. **Estatística Aplicada à Administração**. Sao Paulo: Harbra, 1981.
- SUZART, J. A. DA S. Ser Ou Não Ser Independente? Um Estudo Exploratório Sobre a Independência Das Instituições Superiores De Auditoria E O Nível De Transparência Fiscal Dos Países. **Revista Universo Contábil**, p. 24–39, 2012.