

LICEU *on-line*

**FATORES FORMAIS DOS PARECERES IRREGULARES
PROFERIDOS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO
DE SÃO PAULO ENTRE 2000 A 2013**

**FORMAL FACTORS OF ADVERSE OPINIONS ISSUED BY
THE SÃO PAULO STATE AUDIT OFFICE (TCE-SP), IN
BRAZIL**

Natasha Borali

FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

boralinatasha@gmail.com

Brasil

Flávia Zóboli Dalmácio

Universidade de São Paulo Ribeirão Preto – USP

flaviagd@usp.br

Brasil

Recebido: Recebido: 15/09/2023 – Aprovado: 23/01/2024. Publicado Janeiro/2024.

Processo de Avaliação: Double Blind Review.

RESUMO:

O objetivo principal foi caracterizar as causas de desaprovação dos pareceres, nos 2.662 pareceres desfavoráveis das prestações de contas anuais do executivo, dos 644 municípios do Estado de São Paulo, emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) no período de 2000 a 2013. O estudo se justifica pela possibilidade de aprimoramento das práticas contábeis e administrativas no âmbito da administração pública municipal e pelo aprimoramento dos focos de análise de auditoria governamental realizada pelos agentes do TCE-SP. Quanto aos procedimentos adotados, foi realizada uma análise documental, dos pareceres definitivos, ou seja, após a análise do reexame para o período de 2000 a 2008 e pareceres prévios ainda em fase recursal para o período de 2009 a 2013. Concluiu-se que a frequência da desaprovação da prestação de contas é maior no último ano de mandato, justificada principalmente, pelo Art. 42 da Lei de responsabilidade Fiscal, sendo que nos demais exercícios deve-se principalmente à falta de aplicação dos recursos destinados a área de educação e são mais frequentes em municípios com maior IDHM, maior receita corrente líquida de impostos e maior PIB e maior densidade demográfica. Por fim, concluiu-se que os pareceres emitidos pelo TCE-SP não possuem uma organização padrão de publicação, sendo que mais de 109 pareceres não se auto justificam, o que permite indagar que ainda não atingiram seu potencial de *accountability*.

Palavras-Chave: *Accountability*; Tribunal de Contas do Estado de São Paulo; Municípios; Pareceres.

ABSTRACT:

The main objective was to characterize the causes of rejection in the 2.662 adverse opinions on annual government rendering of accounts of 644 municipalities in the state of São Paulo, Brazil, issued by the São Paulo State Audit Office (TCE-SP) from 2000 to 2013. The study is justified by the possibility of improvement in accounting and administrative practices in municipal public administration as well as in the analysis focuses of the government audit performed by TCE-SP agents. As for procedures, document analysis was performed with the final opinions, i.e., after reconsideration. We concluded that the frequency of rendering of accounts rejection is greater in the last year of the term in office, which is justified primarily by Article 42 of the Brazilian Fiscal Responsibility Law. It is also more frequent in municipalities of higher municipal human development index (MHDI), current net revenue from taxes, GDP and population density. Finally, we concluded that the opinions issued by the TCE-SP lack standard organization in their publication, enabling the supposition that they are yet to reach their full accountability potential.

Keywords: *Accountability*; São Paulo State Audit Office; Municipalities; Opinions.

1. INTRODUÇÃO

Castandelli (2010) salientou que a existência de poder público em uma sociedade capitalista por meio do recolhimento de tributos dos cidadãos acarreta dúvidas quanto à maneira que estes estão sendo aplicados em benefício da sociedade, pois, em alguns casos, o dinheiro público é empregado indevidamente, resultando em escândalos de corrupção. Logo,

passa-se a observar o papel do Tribunal de Contas (TCs) órgão de auditoria externa que especializado em contabilidade pública, entre outras áreas, pode ser visto como um auditor independente do setor público.

Para Arantes *et al.* (2009, p.110), “[...] os governantes devem prestar contas ao povo, responsabilizando-se, perante eles, pelos atos ou omissões no exercício do poder”. Anualmente, os municípios paulistas realizam suas prestações de contas (*accountability*) ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), que compreendem os investimentos em políticas públicas, no custeio da saúde, educação, assistência social, transporte, urbanismo, entre outros.

O processo de análise da prestação de contas municipais do executivo, realizada pelos Tribunais anualmente, compreende uma das dimensões da *accountability* do setor público salientada por Prado (2009), a *accountability* política, que “ocorre quando os responsáveis por desenhar ou conduzir políticas públicas prestam contas dos seus atos aos cidadãos”. (PRADO; 2009; p.55)

Na visão de Pinho e Sacramento (2009, p.1347), “[...] a ideia contida na palavra *accountability* traz [...] explicitamente a exigente prontidão para a prestação de contas, seja no âmbito público ou no privado”. Logo, “[...] a *accountability* governamental tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade” (REZENDE; SLOMSKI; CORRAR, 2005, p.26).

Cabe ao TCESP, no caso de São Paulo, o julgamento das contas municipais como: regular, regular com ressalva ou irregular, que é proferido por meio de seu parecer. O parecer é o resultado final do controle externo, realizado pelo TC, atingido por meio de uma auditoria governamental, que compreende aspectos formais e substantivos, ou seja, aspectos que tratam da adequação as leis e aspectos qualitativos.

Em 2010, constatou-se, pela pesquisa de Nobre (2010), que 58% dos municípios do Ceará tiveram suas contas desaprovadas pelo Tribunal de Contas do Ceará. O segundo lugar nas irregularidades apontadas pelo TC foi relacionado ao setor de contabilidade.

É nesse contexto que se analisa o trabalho do TCESP, órgão que promove a *accountability* à medida que emite pareceres sobre as contas públicas. Eles apresentam aspectos sobre a execução orçamentária e financeira, a previdência municipal, o equilíbrio entre receitas e despesas, a aplicação dos recursos no ensino, saúde, despesa com pessoal, além de outros indicadores da qualidade da gestão dos recursos públicos (ROSSI, 2012).

O presente trabalho visa mostrar as práticas reiteradas dos agentes públicos municipais, geradores de pareceres irregulares ou desfavoráveis, respondendo à questão: quais

os principais fatores formais que compõem as áreas apontadas nos pareceres irregulares pelo TCESP, na prestação de contas do Executivo dos municípios do Estado de São Paulo, no período de 2000 a 2013?

O objetivo geral do estudo é analisar os pareceres do TCESP sobre as contas do Executivo dos municípios do Estado de São Paulo, exceto São Paulo capital, identificando os principais fatores apontados na reprovação das contas ao longo do período de 2000 a 2013.

O objetivo específico, de maneira exploratória, é descobrir se o parecer do TCESP sobre as contas dos municípios do Estado de São Paulo, exceto São Paulo capital, está relacionado às características dos municípios ao longo de 2000 a 2013.

Com a evidenciação das principais práticas reiteradas que acarretam o parecer irregular às contas municipais, o trabalho pode dar suporte ao aprimoramento das práticas contábeis e administrativas no âmbito da administração pública municipal dos municípios do Estado de São Paulo e focos de aprimoramento na análise de auditoria governamental realizada pelos agentes do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, com a possibilidade de suporte a criação de doutrinas aprimoramento de textos de lei. O estudo evidencia a importância do Tribunal de Contas como agente reflexo da atividade estatal individual dos municípios, promotor de *accountability* e agente diminuidor da assimetria informacional. Espera contribuir para o desenvolvimento de pesquisas empíricas na área, com a apresentação de novos padrões, ideias ou hipóteses que suportem futuras pesquisas.

2. REVISÃO DE LITERATURA

O controle sobre a administração pública é dimensão crucial de uma ordem democrática, tratando-se de uma exigência legal associada ao funcionamento da democracia representativa (Arantes *et al.*, 2009, p.109). Na visão de Castandelli (2010), as sociedades têm criado órgãos de governo ao quais, dentro outros objetivos, visam a verificar a aplicação adequada das verbas públicas.

Em meados de 1826, deram-se as primeiras discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas, polarizadas entre aqueles que defendiam que as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente, e aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam (TCU, 2013).

Para suprir a necessidade de controle, frente à sociedade, dos atos e resultados de agente públicos, a Constituição Federal de 1988 contempla uma seção voltada especialmente para o Tribunal de Contas da União, ao qual modelo o Tribunal de Contratos do Estado se adapta, com relação à prestação de contas do setor público.

Prado (2009, p.59):

No contexto da reforma do Estado mais voltada ao controle do gasto público, a responsabilização pelos controles procedimentais clássicos, [...] por meio de mecanismos externos, pela atuação dos tribunais de contas, auditorias independentes e do poder judicial, pode tornar mais transparente a informação sobre o orçamento e o gasto público, potencializando a ação fiscalizadora da sociedade sobre o Estado

Dentre as dimensões de *accountability* aplicadas ao setor público, destaca-se a *accountability* política, que ocorre quando os responsáveis por desenhar ou conduzir políticas públicas prestam contas dos seus atos aos cidadãos e se relaciona ao poder legislativo (PRADO; 2009; p.55), o qual é exercido com o auxílio dos Tribunais, por exemplo, o TCESP, e a *accountability* pública, a qual se remete ao cidadão geral. Dado que a função essencial do TC é assegurar e promover o cumprimento da *accountability* no setor público, incluindo o apoio e o estímulo às boas práticas de gestão (Norma de Auditoria Governamental 2000 (2011)), quando essa é realizada com presteza ela potencializa a ação da *accountability* pública, pois esta se utiliza dos dados apresentados por essa na composição de seus julgamentos.

Accountability democrática é definida como: “a construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados” (ABRUCIO; LOUREIRO, 2005, p. 75).

Prado (2009, p. 57) uniu essas e outras definições e definiu *Accountability* democrática como:

[...] um princípio que se expressa em mecanismos institucionais que devem continuamente constranger os governos a prestar contas à sociedade e aos outros atores do sistema político (legislativo, judiciário etc.). Para a sua plena realização, tais mecanismos institucionais devem garantir o controle público das ações dos governantes, para que os cidadãos não sejam apenas informados sobre aquelas ações, mas possam também influir na definição das metas coletivas, não somente por meio das eleições, mas ao longo dos mandatos dos seus representantes, garantindo a responsabilização ininterrupta dos governos. A *accountability* democrática inclui diferentes etapas: 1) a prestação de contas dos governantes, em especial quanto à disponibilização de informação correta e

transparente aos cidadãos e 2) a sua responsabilização em sentido estrito, isto é, envolvendo a aplicação de recompensas aos governantes (como, por exemplo, a sua reeleição) ou de punições quando os seus atos forem desaprovados ou rejeitados (como, por exemplo, gerando derrotas eleitorais, impeachment ou restrições à sua autonomia e limitação dos seus poderes). Em suma, a *accountability* refere-se não só à prestação de contas pelos governantes, mas também às sanções que possam ser aplicadas pelos cidadãos.

No Brasil, os TCs surgiram historicamente com a república, sendo concebidos como órgãos de assessoria técnica do Legislativo, em sua atividade de controle das contas públicas, isto é, não são órgãos judiciais. (ARANTES *et al.*, 2009, p.129).

Dada à necessidade de controle e de aplicação da *accountability* democrática, a Constituição do Estado de São Paulo (1989), assegurou que o controle externo, a cargo do Legislativo, seria exercido com auxílio do TCESP, órgão que apresenta, dentre as competências abordadas na Lei Complementar nº 709 (1993) “[...] apreciar e emitir parecer sobre a prestação anual de contas da administração financeira dos Municípios, excetuada a do Município de São Paulo” (COSTA, 2005, p.57), uma função típica da auditoria tradicional, que se baseia na análise *ex post* de eventos ocorridos. Essa relação entre o TC e o Poder Legislativo não é de subordinação, mas sim de uma necessidade de efetivo controle externo da Administração Pública, sob um caráter técnico.

As ideias de Campos (1990), Pinho e Sacramento (2009), Rezende, Slomski e Corrar (2005) se combinadas, mostram que o cumprimento e a execução orçamentária, associada à *accountability*, além do controle externo realizado pelo TCESP, promovem, de maneira geral, o progresso da democracia no país.

E os controles internos e externos afinados são para Costa (2005, p. 127):

[...] o indicativo de melhores dias para o desenvolvimento de nosso país, considerando que a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos serão realizadas de maneira integrada e efetiva, evitando desvios e desperdícios dos recursos públicos.

O controle externo, exercido pelo TCESP pode ser dividido em: controle formal e substantivo. O objetivo do controle formal constata a adequação dos atos administrativos aos aspectos legais, confirmando sua legalidade. No entanto o TCE, a partir da Constituição de 1988, passa a desempenhar o controle substantivo, indo “[...] além dos aspectos formais ou de estrita legalidade, cabendo-lhes proceder à aferição entre o investimento e a satisfação da finalidade pública almejada, atuando como um braço da sociedade na busca pela consecução do direito fundamental à boa administração.” (MONTEBELLO, 2008, p.33), isto é, o controle substantivo avalia em termos de eficiência, eficácia e economicidade as aplicações dos

recursos públicos, assegurando que esses se encontrem protegidos contra o desperdício, perda, uso indevido ou desvios.

De acordo com a Norma de Auditoria Governamental (NAG), “os TC realizarão, entre outros procedimentos, o da auditoria governamental nos entes auditados, acompanhando as ações empreendidas por todos os responsáveis pela gestão de bens e recursos públicos”. (IRB, 2010, p. 19)

Dentre os processos de auditoria governamental, adotadas pelos TCs, as auditorias de regularidade, componentes dos controles formais, que “objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.” (PORTARIA-TCU Nº 168, 2010, p.14).

Auditoria Contábil: exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião (relatório de auditoria) sobre a adequação desses demonstrativos em relação aos Princípios de Contabilidade, às Normas Brasileiras de Contabilidade e a própria NAG. (IRB, 2010) E a Auditoria de Conformidade ou Cumprimento Legal: “exame da observância das disposições legais e regulamentares aplicáveis”. (IRB, 2010, p.12)

O resultado desse processo de auditoria se apresenta ao cidadão na forma de um parecer do TCESP, um julgamento técnico publicado em diário oficial ou outro meio de comunicação do município, e aplicação de sanções, isto é, multa a agentes públicos responsáveis por irregularidades. Tais pareceres contêm aspectos da execução orçamentária e financeira, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), além de limites de gastos impostos pela Constituição Federal (1988) e pela Lei de Licitações e Contratos (1993) e outros determinantes para a desaprovação das contas (ROSSI, 2012).

Arantes *et al* (2009, p.128):

O objetivo do controle administrativo- financeiro é verificar se o poder público efetuou as despesas de maneira como fora determinado no orçamento e pelas normas legais mais gerais, tais como os limites para endividamento, a vinculação orçamentária a determinadas áreas etc. O ponto central dessa fiscalização é a probidade, tendo como finalidade não permitir o mau uso dos recursos públicos e, sobretudo, a corrupção.

Dentre os aspectos formais, analisados pelo TCESP encontra-se a adequação à LRF, a qual “agrega novas formas de transparência, com a criação de relatórios sociais e fiscais de forma simplificada, que leva à contenção de gastos e adequação das receitas com as despesas

do setor público, no qual conta com a contabilidade pública, que procura, com o auxílio da legislação vigente, atingir seus objetivos de registro, controle, transparência, prestação de contas e divulgação de informações” (REZENDE; SLOMSKI; CORRAR, 2005, p.26).

Arantes *et al* (2009, p.130) entendem que “a LRF ampliou a função fiscalizatória dos TCs, atribuindo-lhes o papel de seu guardião”. Em publicação do Diário Oficial (2012), no ano de 2008 (último ano de mandato), o TCESP emitiu 89 pareceres desfavoráveis devido à LRF, associado ao motivo “Restos a pagar”, e no ano de 2009 (primeiro ano de mandato), foram três pareceres desfavoráveis, uma queda de 98,87%.

Ao propor uma fórmula de IDH-M baseada em variáveis contábeis e não contábeis para o Estado do Paraná, Scarpin (2006) comprova que as variáveis contábeis apresentaram comportamentos positivos, isto é, quanto maior receita e gasto orçamentário, maior a melhora, tendencial, no desenvolvimento humano do município.

O nível de IDH de um município “é impactado pelas receitas e despesas públicas. Sendo assim, um bom gerenciamento das contas públicas tende a fazer com que os municípios tenham seu nível de desenvolvimento humano aumentado ao longo dos anos” (SCARPIN, 2006, p.213).

Já na opinião de Rezende, Slomski e Corrar (2005, p.38), “[...] a relação entre municípios que apresentam maiores IDH e municípios com maior volume de investimento não atende a uma relação linear”. Ou seja, melhores índices de IDH não se devem apenas ao volume de investimentos públicos, pois variáveis socioeconômicas também são relevantes para sua mensuração.

Como a alocação de recursos para realização de políticas públicas passa pelo orçamento, que é fiscalizado pelos TCs tanto em aspectos formais quanto aspectos qualitativos (substantivos), e em municípios onde mais recursos são mais bem alocados ocorre um desenvolvimento socioeconômico melhor, é esperado encontrar, neles, mais pareceres favoráveis quanto a suas prestações de contas do que em relação aos demais municípios, considerando o mesmo período.

Dentre as dificuldades enfrentadas pela LRF, uma é evidenciada por Santolim (2012, p.1): “A Lei de Responsabilidade Fiscal pretende evitar a transferência de problemas para o próximo gestor e comprometer o equilíbrio fiscal do exercício seguinte” e, conseqüentemente, o desenvolvimento apropriado do município. O Art. 42 da LRF, o qual veta o Prefeito, “[...] nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele [...]” é um exemplo do enfrentamento dessa dificuldade. O fenômeno de Restos a Pagar, motivo de reprovações que o Art. 42, que se

propõem a amenizar essas transferências de problemas para o próximo gestor, vem diminuindo sua incidência nos pareceres do TCESP, como salientado anteriormente em seu relatório anual, publicado no Diário Oficial, o que sugere a efetividade de um dos objetivos dessa lei.

No trabalho realizado por Santos *et al.* (2010, p.11), foi evidenciado que o tipo de auditoria realizado com maior frequência, no TCAL (Tribunal de Contas do Estado de Alagoas), é a contábil, seguida pela auditoria de gestão. O trabalho realizado por Nobre (2010), por sua vez, evidenciou que os problemas contábeis devem ser o foco para o aprimoramento da gestão pública na área da saúde, constatou que a frequência em pareceres irregulares é maior nos dois primeiros anos de mandato e por fim, apontou que pareceres irregulares são mais frequentes em municípios de pequeno porte.

Já o trabalho apresentado por KRONBAUER (2011, p. 67) referente ao TCE/RS, ano de 2004, identificou que os municípios com maior número de irregularidades em gestão de seus pareceres, são aqueles que possuem em média, maior área territorial, indo contra o identificado por Nobre, maior número de habitantes, maior PIB, maior PIB por área territorial e maior valor de Receita Corrente Líquida.

Em outro estudo, com os pareceres prévios do TCE/SC, Rocha (2013, p.917) concluiu que os pareceres “[...] pouco avançam em relação à *accountability*; não utilizam nem exploram as possibilidades e o potencial que a legislação lhes coloca à disposição; não contribuem mais amplamente no julgamento político dos chefes de governos municipais [...]”.

Rocha (2013) também salienta que o TCE/SC não disponibiliza em meio eletrônico os seus Relatórios para Emissão de Parecer Prévio, e com isso enfraquece seu próprio relatório como instrumento de *accountability*, e dificulta a ação e a colaboração da sociedade na ampliação da fiscalização e do controle.

No caso do TCE/SP além da publicação em diário oficial do parecer também há a disponibilização do parecer e relatório / voto do conselheiro responsável em meio eletrônico desde o ano 2000, o que demonstra seu comprometimento como instrumento de *accountability*, possibilita a ação e a colaboração da sociedade na ampliação da fiscalização e do controle.

Dentre os resultados da pesquisa de Gallon, Trevisan e Limngi (2011, p.14), eleitores atribuíram um nível de compreensão geral médio baixo de 3,24 dos pareceres (escala de 0 a 10), demonstrando que a compreensibilidade das informações contábeis está mais atrelada à capacidade de evidenciação de quem as produz do que as características do usuário que as

interpreta. Demonstrando novamente a falta de integração das atividades do TCE/SC e as possíveis ações e as colaborações da sociedade.

Para Gallon, Trevisan e Limngi (2011, p.14):

O estudo apontou, ainda, que a forma como eram publicados os demonstrativos não estava contribuindo para uma maior transparência das contas públicas nem para o aumento do controle social sobre a gestão municipal, não despertava a atenção dos cidadãos e empregava uma terminologia de difícil assimilação. [...] Observa-se que os munícipes demandam informações simples, atreladas ao seu cotidiano e não as de cunho eminentemente técnico-fiscal.

Os trabalhos apresentados tratam tanto de aspectos formais quanto de aspectos substantivos do trabalho realizado pelos TCs, o presente trabalho tem um foco voltado para os aspectos formais. Com o objetivo de evidenciar os componentes das áreas que apresentam maior frequência nos apontamentos de pareceres irregulares proferidos pelo TCESP.

3. METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa empírica, cujo objetivo geral foi atendido por uma pesquisa descritiva. A forma de abordagem do problema apresentado é quantitativa. Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa foi documental, a partir da análise do conteúdo dos pareceres do Tribunal de Contas (dados primários).

A análise de dados partiu de uma base disponibilizada pelo TCESP, com a relação de 644 municípios do Estado de São Paulo, ou seja, exceto São Paulo capital, dado que esse tem suas contas auditadas exclusivamente pelo Tribunal de Contas do Município, contendo o resultado (favorável ou desfavorável) do parecer prévio (anterior ao reexame) dos anos de 2000 a 2013 e o link que dava acesso ao parecer.

A abordagem quantitativa se deu pela análise da frequência com que os municípios tiveram suas contas tidas como irregulares, da frequência com que os fatores de reprovação apareceram para cada área e dos motivos apresentados como justificava para o julgamento das contas irregulares.

O período abordado pela pesquisa compreende os anos entre 2000 e 2013, já que os pareceres de anos anteriores não apresentam cadastro eletrônico. A amostra representa 99,85% (644) dos 645 municípios do Estado de São Paulo, pois exclui São Paulo capital, dado que esse tem suas contas auditadas exclusivamente pelo Tribunal de Contas do Município.

Os objetivos específicos foram elucidados por meio dos resultados apresentados pelo objetivo geral, foram analisadas e comparadas às características socioeconômicas, dados secundários, e os dados apontados pela resposta do objetivo geral dos grupos de municípios que apresentam maior e menor frequência de pareceres desfavoráveis.

As características dos municípios, dados secundários, foram retiradas do banco de dados da:

- Finanças do Brasil dos Municípios (FINBRA): Receita Corrente Líquida;
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE): Tamanho do município (dimensão em km), Densidade demográfica (hab./Km²) e PIB per capita;
- PNUD Brasil: IDH municipal.

Foi utilizada a técnica de avaliação qualitativa de análise de *cluster* (ou amostragem por conglomerados), pelo método K médias, que consiste em dividir a população em grupos (chamados de conglomerados). “Essa divisão será feita de modo que os elementos dentro dos conglomerados sejam diferentes entre si e que os conglomerados também, o sejam entre eles. Ou seja, juntos representam a população como um todo” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p.74).

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A Tabela 01 representa os dados encontrados após a análise dos pareceres e seus respectivos pedidos de reexame, separados por decisão preliminar, reexames e decisão definitiva do TCE sobre as contas municipais.

Está discriminada como “Desfavoráveis” a primeira decisão do TCE, como após essa decisão os municípios podem entrar com um pedido de reexame, buscando a alteração da decisão inicial, os municípios que tiveram suas contas aprovadas em reexame foram retirados da análise dos determinantes, sendo assim os pareceres analisados são considerados definitivamente desfavoráveis e estão representados por “Desfavoráveis após reexame”. Sendo que, os pareceres a partir de 2011 ainda apresentam possibilidade de recurso.

O ano de 2009 apresentou o menor percentual de reprovação de contas, com 8,85% (56 municípios) pareceres desfavoráveis depois de pedido de reexame. O maior percentual de desaprovação de contas ocorreu no ano 2012, devido a Lei de Responsabilidade Fiscal, com 50,00% pareceres desfavoráveis depois de pedido de reexame. Verificou-se a diminuição de

**Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
entre 2000 A 2013**

Natasha Borali, Flávia Zóboli Dalmácio

pareceres aprovados em pedido de reexame, o que nos leva a considerar que os mecanismos de prestação de contas sofreram aprimoramento ao longo dos anos e/ou que os municípios estão se adaptando aos impactos da LRF.

Conforme Nobre (2010), a desaprovação das contas municipais do Estado do Ceará tem maior incidência nos dois primeiros anos de mandato, porém no Estado de São Paulo o número de reprovações é maior nos dois últimos anos de mandato, isso devido ao descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Tabela 01 - Pareceres Desfavoráveis por Ano e Período de Mandato.

Ano Base	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total
Municípios	644	644	644	644	644	644	644	644	644	644	644	644	644	644	9016
Desfavoráveis	397	112	148	247	334	202	242	311	220	57	119	164	322	158	3033
% sobre o Total da Mun.	61,65%	17,39%	22,98%	38,35%	51,86%	31,37%	37,58%	48,29%	34,16%	8,85%	18,48%	25,47%	50,00%	24,53%	33,64%
Desfavoráveis após Reexame	287	77	117	205	307	178	216	255	218	56	117	164	310	155	1642
% sobre o Total da Mun.	44,57%	11,96%	18,17%	31,83%	47,67%	27,64%	33,54%	39,60%	34,16%	8,85%	18,48%	25,47%	50,00%	24,53%	31,87%
Favorável em Reexame	110	35	31	42	27	24	26	56	2	1	2	0	12	3	351
% sobre o Total da Mun.	17,08%	5,43%	4,81%	6,52%	4,19%	3,73%	4,04%	8,70%	0,31%	0,16%	0,31%	0,00%	1,86%	0,47%	6,81%
Mandatos	4°	1°	2°	3°	4°	1°	2°	3°	4°	1°	2°	3°	4°	1°	-

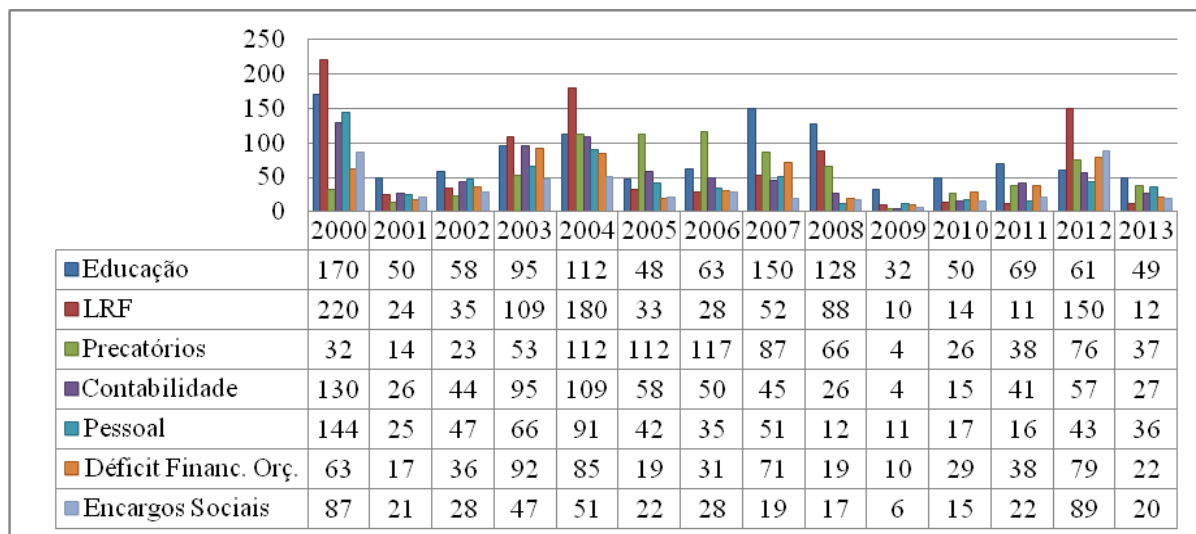
Fonte: Dados da Pesquisa.

O Gráfico 01 apresenta as principais causas de pareceres desfavoráveis, as áreas responsáveis por esses apontamentos são: Contabilidade, Educação, Elevado déficit Financeiro e/ou Orçamentário, falta de recolhimento dos Encargos Sociais, LRF, Pessoal e Precatórios. Para os indicadores apresentados, a soma dos motivos de reprovação ultrapassa o total de processos desfavoráveis (Prefeituras) por conta de existência eventual de mais de um motivo por entidade julgada.

Gráfico 01 – Determinante dos Pareceres Desfavoráveis.

Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entre 2000 A 2013

Natasha Borali, Flávia Zóboli Dalmácio



Fonte: Dados da Pesquisa

Para cada um desses itens seus principais componentes foram: a ausência e Inconsistência de registros contábeis e Lei 4.320/64 na área da Contabilidade, a não aplicação dos mínimos constitucionais da Educação (Art. 212 CF) na área da Educação, o descumprimento do Art. 42 da LRF na área da LRF, a superação do limite da despesa de pessoal (Art.20, III, da LRF) na área de Pessoal, o insuficiente pagamento de precatórios judiciais (Art.100 da CF/Art. 78 dos ADCT) na área de Precatórios.

Fatores como a Lei Nº 8.666 (Licitações e Contratos), Encargos Sociais (Falta de Repasse Previdenciário), Precatórios (Art. 100 da CF - Insuficiente pagamento de precatórios judiciais), Dívida e Endividamento (dívida flutuante e dívida fundada), Déficit Financeiro e/ou Orçamentário e Dívida Ativa não tiveram suas composições abertas ou por falta de detalhamento do parecer, no caso de Lei Nº 8.666, ou por não haver mais de um fator para sua composição como as demais áreas citadas.

Já, os determinantes tais como: Lei 9.503/97(Aplicação incorreta das multas de trânsito), CIDE (receitas vinculadas incorretamente), Art. 29-A da CF (Repasse excessivo à Câmara dos Vereadores), Lei orgânica, Instruções do TCE, Despesas Impróprias e Princípios Constitucionais não apresentaram mais de 50 reprovações em mais de um período de mandato, sendo excluídos da composição do Gráfico 01.

A Tabela 02 mostra o ranking das quatro primeiras áreas com maior número de pareceres desfavoráveis por ano de pesquisa.

Com a vigência da LRF, no ano de 2000, essa se destaca como principal fator para reprovação das contas públicas municipais nos anos 2000, 2003, 2004 e 2012 último e penúltimo anos de mandato, nos quais a LRF foi apontada em 220, 109, 180 e 150 pareceres desfavoráveis respectivamente.

Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entre 2000 A 2013

Natasha Borali, Flávia Zóboli Dalmácio

Tabela 02 – Ranking das áreas de reprovação por ano.

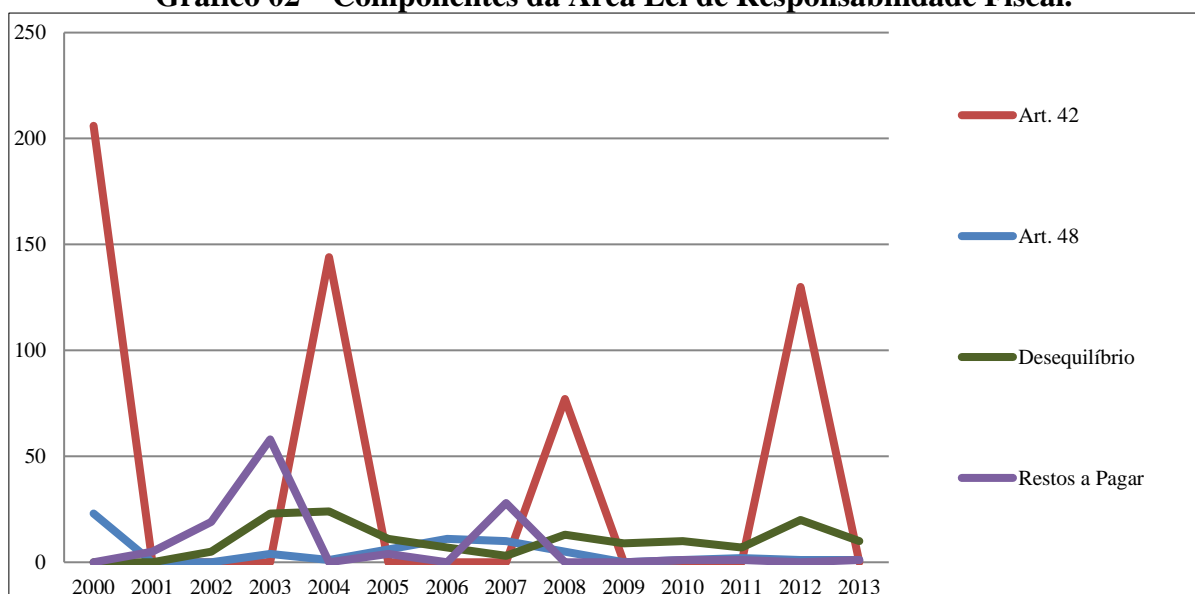
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
1°	LRF	Educação	Educação	LRF	LRF	Precatórios	Precatórios
2°	Educação	Saúde	Pessoal	Educação	Educação	Área Contábil	Educação
3°	Pessoal	Área Contábil	Área Contábil	Área Contábil	Precatórios	Educação	Área Contábil
4°	Área Contábil	Lei 8.666	Saúde	Déficit Fin. e/ou Orçam.	Área Contábil	Pessoal	Pessoal
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1°	Educação	Educação	Educação	Educação	Educação	LRF	Educação
2°	Precatórios	LRF	Pessoal	Déficit Fin. e/ou Orçam.	Área Contábil	Encargos Sociais	Precatórios
3°	Déficit Fin. e/ou Orçam.	Precatórios	LRF	Precatórios	Precatórios	Déficit Fin. e/ou Orçam.	Pessoal
4°	Dívida Ativa	Área Contábil	Déficit Fin. e/ou Orçam.	Pessoal	Déficit Fin. e/ou Orçam.	Precatórios	Área Contábil

Fonte: Dados da Pesquisa.

Dos 220 pareceres no ano de 2000, 77% apontaram o descumprimento do Art.42, dos 109 pareceres no ano de 2003 o Aumento/Cancelamento injustificado de Restos a Pagar associada a insuficiente disponibilidade financeira para sua cobertura foi apontada em 39% desses pareceres, dos 180 no ano de 2004 o Art. 42 foi apontado em 58% desses pareceres e dos 150 pareceres do ano de 2012 o 87% desses pareceres (Gráfico 02).

Outros componentes do determinante LRF que apresentaram frequência inferior a 20 pareceres em mais de ano e/ou zerados em outros não foram apresentados no Gráfico 02.

Gráfico 02 – Componentes da Área Lei de Responsabilidade Fiscal.



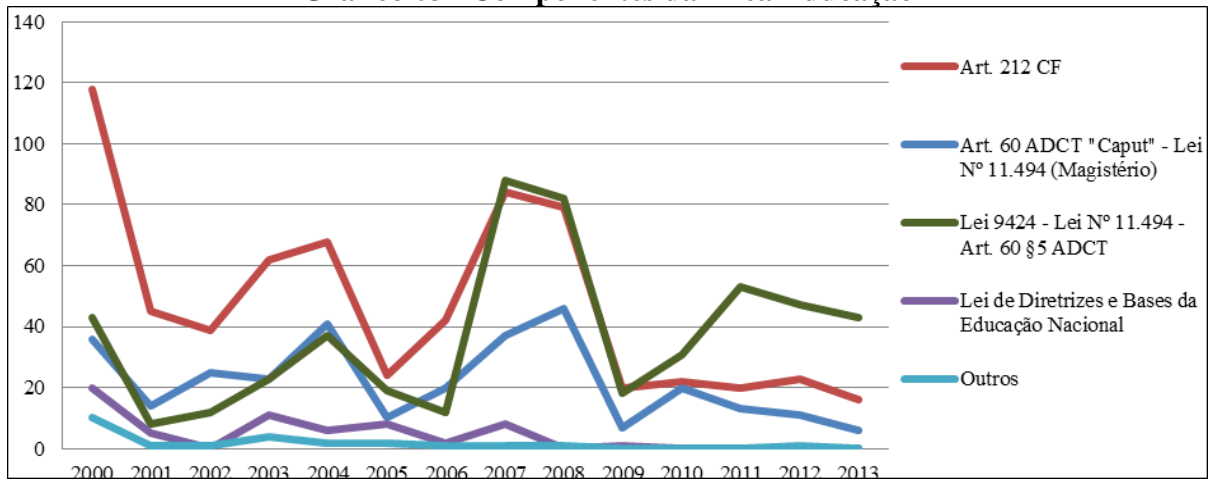
Fonte: Dados da Pesquisa.

Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entre 2000 A 2013

Natasha Borali, Flávia Zóboli Dalmácio

Já, nos anos de 2001, 2002, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2013 a Educação se destacou como determinante de reprovação das contas municipais (Tabela 02). Exceto pelos anos de 2005 e 2012, nos demais anos foi o segundo fator mais apontado. Após o ano de 2007, a Lei. Nº 11.494 foi a principal responsável por reprovações dentro da área de Educação, referente à valoração do magistério e aplicação de receitas no ensino fundamental, nos demais anos, posteriores a 2007, o Art. 212 da CF foi o componente com maior representatividade, o qual se refere á não aplicação de vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita municipal resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino (Gráfico 03).

Gráfico 03– Componentes da Área Educação



Fonte: Dados da Pesquisa.

Parte das informações apresentadas é resultado da análise dos percentuais apresentados nos pareceres desfavoráveis, e não da descrição extensa dos motivos. O valor percentual de aplicação no ensino fundamental apresentado nos pareceres não possibilitou diferenciar quando sua referência se tratava da receita de impostos e transferências, isto é, igual ou maior que 15%, ou igual ou maior que 60% dos recursos a que se refere o Art. 212 Constituição Federal, ou seja, os percentuais de aplicação no ensino fundamental são apresentados sem uma referência exata a qual artigo de lei se refere, portanto, impossibilitou a análise percentual do mesmo.

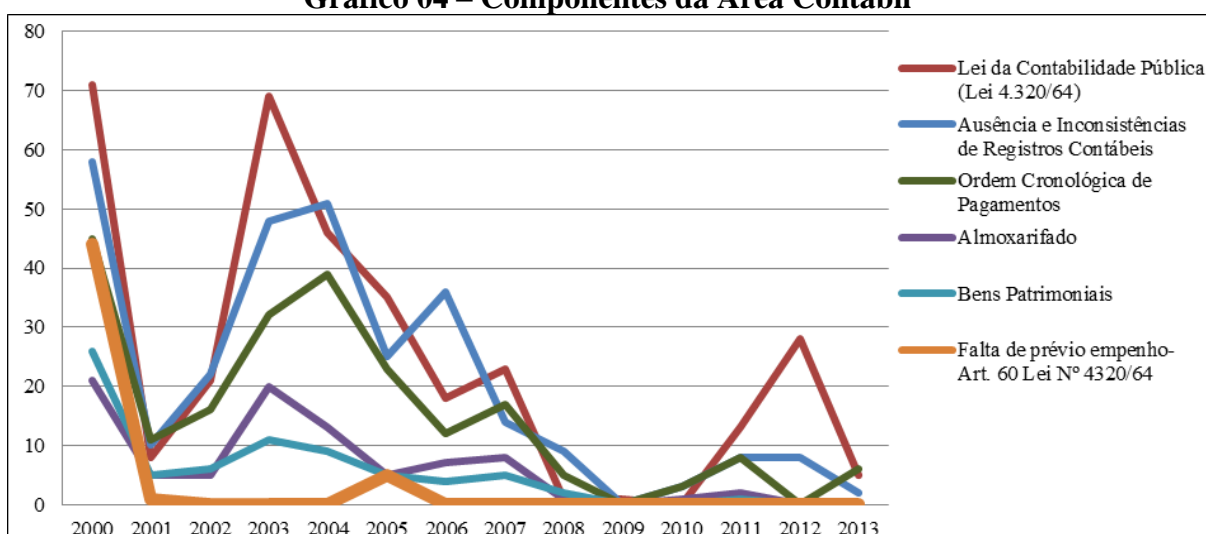
Nos anos de 2006 e 2011, a área Contábil foi a segunda maior responsável por apontamentos irregulares nos pareceres do TCESP, composta principalmente por “Ausências e Inconsistências de Registros Contábeis” e descumprimento da Lei 4.320/64. Por quatro anos essa área foi a terceira colocada em números de reprovações, e a quarta colocada em outros quatro anos. (Gráfico04)

Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entre 2000 A 2013

Natasha Borali, Flávia Zóboli Dalmácio

O pico de reprovações na área de contabilidade se deve a Lei 4.320/64 com 71 pareceres desfavoráveis em 2000, 69 pareceres desfavoráveis no ano de 2003, e 28 pareceres desfavoráveis no ano de 2012, composta principalmente pela Falta de prévio empenho, no ano de 2000 (Art. 60 Lei N° 4320/64), Abertura de créditos adicionais irregulares, no ano de 2003 (Art. 42. e 43. Lei 4.320/64) e em 2012 sua composição deve-se principalmente aos recibos de receita sem informações mínimas exigidas (Art.53 §1 Lei N° 4320/64). Não atendimento a Ordem Cronológica de Pagamentos foi apontado em 45 pareceres no ano de 2000, 39 no ano de 2004, e em 8 pareceres no ano de 2012, novamente últimos anos de mandato.

Gráfico 04 – Componentes da Área Contábil



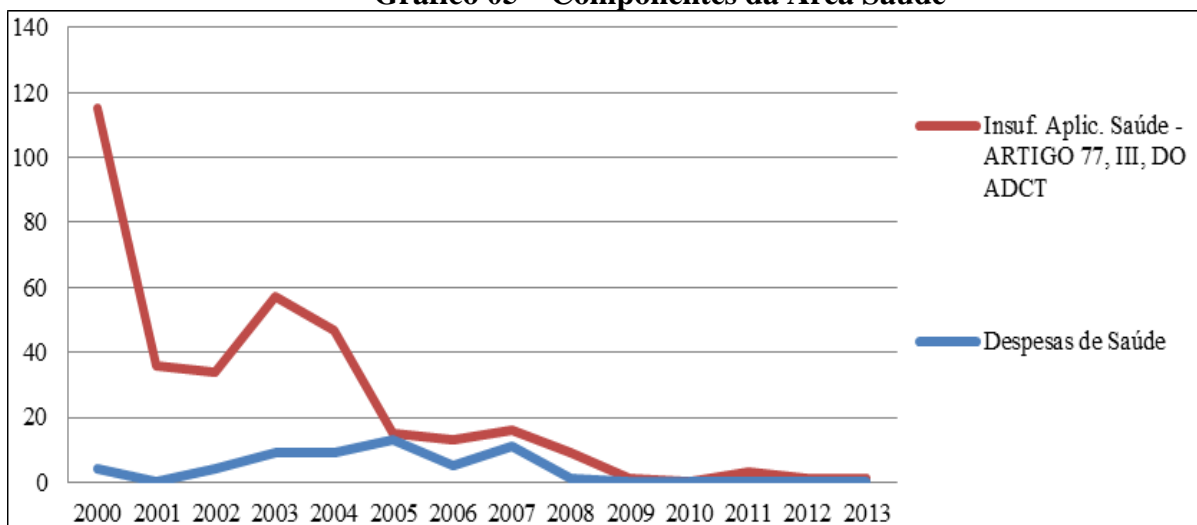
Fonte: Dados da Pesquisa.

O principal componente de reprovações na área da Saúde trata da não aplicação, em ações e serviços da Saúde, de 15% da receita de impostos, próprios e transferidos, como trata o Art. 77, inciso III, dos Atos e Disposições Constitucionais Transitórios. As reprovações permaneceram altas entre o período de 2000 a 2004 devido a atuação da Emenda Constitucional nº29/00 do Ministério da Saúde, período no qual os municípios deveriam aumentar gradualmente suas despesas com ações de serviços públicos de saúde, partindo de um patamar não inferior a sete por cento da receita de impostos, próprios e transferidos, com objetivo de atingir o mínimo constitucional, quinze por cento, até o ano de 2004. (Gráfico05)

Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entre 2000 A 2013

Natasha Borali, Flávia Zóboli Dalmácio

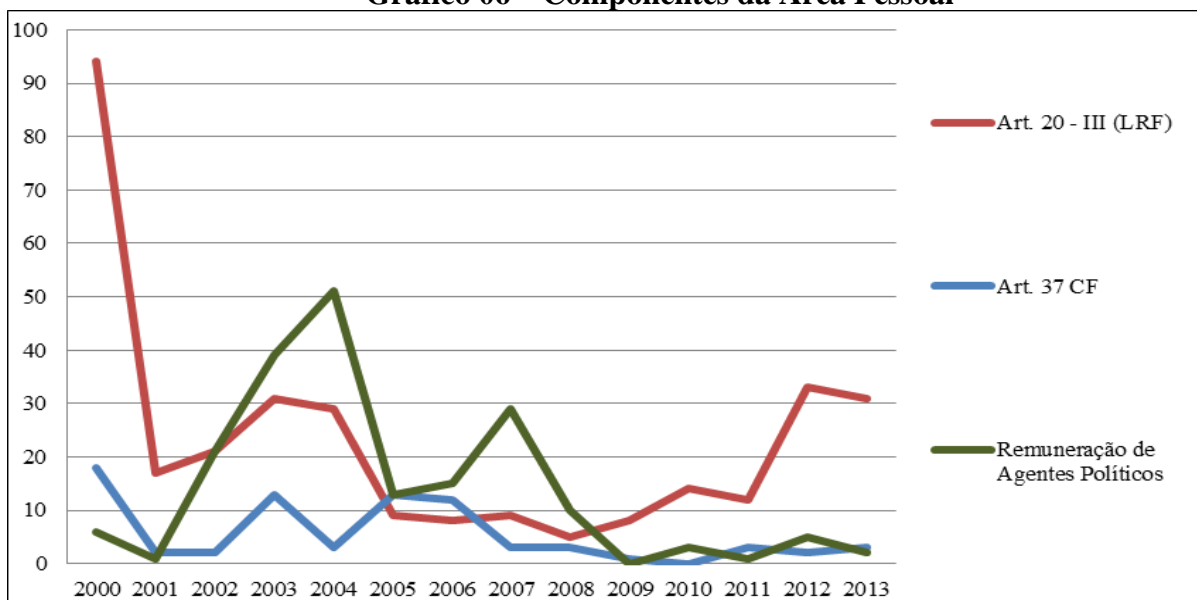
Gráfico 05 – Componentes da Área Saúde



Fonte: Dados da Pesquisa.

No ano de 2002, dos 38 pareceres desfavoráveis referentes a não aplicação do mínimo exigido pela constituição na área da saúde, 29 foram extraídos dos percentuais apresentados, ou seja, 76,31% das informações referentes à área da saúde, no ano de 2002, são decorrentes de interpretação quantitativa com base em informação prévia (texto constitucional).

Gráfico 06 – Componentes da Área Pessoal



Fonte: Dados da Pesquisa.

Na área de Pessoal, dos 144 pareceres desfavoráveis, no ano de 2000, encontrou-se 94 irregularidades associadas ao Art. 20 da LRF, isto é, 94 municípios superaram o limite de despesa total com pessoal. Nem todos os pareceres apresentaram informações referentes à remuneração dos agentes políticos, mesmo sendo uma informação obrigatoriamente analisada e apresentada em seus relatórios de auditoria, foi o principal responsável por reprovações

nessa área no ano de 2004. Já o Art. 37 da CF se refere às falhas relacionadas à contratação de pessoal, cargos em comissão e função de confiança. (Gráfico06)

No ano de 2006, treze pareceres não apresentaram informações sobre nenhum de seus percentuais de aplicação (educação, saúde, pessoal, déficit ou superávit orçamentário). Já no ano de 2005, outros cinco pareceres não apresentaram nenhuma explicação sobre os motivos que ensejaram os referidos pareceres desfavoráveis, dado que todos os percentuais de aplicação estavam dentro dos limites legais, portanto não foi encontrado motivo para o parecer desfavorável. Apenas um parecer apresentou inconsistência quanto às informações apresentadas, pois seu percentual de resultado orçamentário foi superavitário, contudo foi descrito por extenso que a não aprovação das contas foi devido ao déficit orçamentário.

Nos anos de 2008, 2010, 2011, 2012 e 2013 um total de 109 pareceres forma publicados sem ementa, dados percentuais de aplicação e motivo que ensejou o referido parecer desfavorável, fazendo menção a um segundo documento, chamado Voto do Relator, onde os motivos que ensejam o parecer desfavorável podem ser encontrados e analisados.

O resultado da análise de *cluster*, resposta ao objetivo específico, realizada pelo método das K médias, evidenciou que os municípios do Estado de São Paulo, exceto São Paulo capital, em média, com maior densidade demográfica, maior IDHM, maior receita corrente líquida de impostos e maior PIB apresentaram maior frequência de pareceres irregulares. No entanto, o tamanho do município, em média, não se relaciona com a frequência de pareceres irregulares.

5. CONCLUSÕES

O presente trabalho visou mostrar as práticas reiteradas dos agentes públicos municipais, geradores de pareceres irregulares ou desfavoráveis, identificando quais os principais fatores formais que compõem as áreas apontadas nos pareceres irregulares pelo TCESP, na prestação de contas do Executivo dos municípios do Estado de São Paulo, no período de 2000 a 2013, alcançou seus objetivos estipulados e respondeu o problema de pesquisa levantado, geral e específico.

Os principais fatores encontrados para a reprovação da prestação de contas dos municípios do Estado de São Paulo são: a Lei de Responsabilidade Fiscal com o Art. 42 (Restos a Pagar), Educação como o Art. 212 da Constituição Federal de 1988 (não aplicação do mínimo exigido no ensino em geral), falta de valoração do magistério e não aplicação do

recurso do FUNDEF no ensino fundamental, inferior a 95% dentro do exercício e/ou 100% considerando o trimestre do exercício seguinte, Lei 9.424 e Lei Nº 11.494, Pessoal com o a superação do limite de despesa total com pessoal, Saúde como o Art. 77, inciso III, dos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias (pela não aplicação do percentual mínimo constitucional na área da saúde), Área Contábil com a ausência e Inconsistências de Registros Contábeis e a Lei 4.320/64 (Lei da Contabilidade Pública, com relação à falta de prévio empenho).

Há picos de reprovação da prestação de contas nos últimos dois anos de mandato, isto é, a disposição dos dados apresenta um pico no último ano de mandato, chegando a máximo de reprovação com 50% dos pareceres reprovados, e queda no primeiro ano de mandato, com mínimo de 8,85% dos pareceres reprovados, que é explicado, principalmente, pelo Art. 42 da Lei de responsabilidade Fiscal, que acarreta inúmeras reprovações no último ano de mandato.

Com relação ao objetivo específico, diferente dos municípios do Estado do Ceará, constado pelo estudo de Nobre (2010), que a frequência em pareceres irregulares é maior nos dois primeiros anos de mandato, os municípios pesquisados, do Estado de São Paulo, apresentaram uma frequência em pareceres irregulares maior nos dois últimos anos de mandato. E com relação a tamanho dos municípios, a pesquisa apontou que pareceres irregulares não apresentam, em média, diferença entre municípios de grande e pequeno porte, diferente dos municípios do Estado do Ceará. Logo, o presente trabalho se aproxima das conclusões de Kronbauer (2011), pois apresentou, assim como os municípios do Estado de Rio Grande do Sul, que os municípios com maior IDHM, maior receita corrente líquida de impostos, maior densidade demográfica e maior PIB apresentaram maior frequência de pareceres irregulares.

Assim como nos estudos de Rocha (2013), Gallon, Trevisan e Limngi (2011), que demonstram a baixa aderência dos pareceres a *accountability* potencial dos tribunais e o baixo nível de compreensão dos pareceres pelos eleitores. Sugere-se ao TCE/SP a necessidade de uma padronização dos índices contábeis apresentados em seus pareceres. Com a apresentação dos percentuais de aplicação, realizado pelo município, em todas as áreas, se esse percentual de aplicação foi considerado regular ou irregular, a lei que infringiu, e a publicação do percentual adequado de investimento por área, pois proporciona ao cidadão a praticidade na avaliação técnica da gestão do executivo, isto é, a gestão exercida pelo prefeito. Outro tópico a ser explorado em seus pareceres, reflexo do potencial de transparência do TCE, é a descrição dos cargos e nomes dos agentes políticos que receberam remuneração de forma irregular. E uma breve descrição dos principais motivos que ensejaram o referido parecer

desfavorável, a qual deve ser negritada, pois representa uma fonte de informação decisiva. Assim, pressupõem que o TCESP contribuirá para promoção da *accountability* e para o aumento do controle social sobre a gestão municipal, dado que esses terão maior compreensão dos pareceres.

Além disso, a pesquisa realizada teve um caráter exploratório, levantando diversos pontos que podem ser utilizados em pesquisas futuras, tais com a análise de conteúdo dos pareceres favoráveis buscando identificar novos indicadores, análise dos relatórios de auditoria, relatório de voto e correlação de seus apontamentos com os pareceres, análise da evolução dos mecanismos de prestação de contas e possíveis maneiras de solução de discrepâncias contábeis junto aos contadores municipais com reflexo na diminuição dos pareceres favoráveis em reexame, entrevistas com chefes do executivo sobre suas dificuldades de atender as demandas do TCE, entrevista com os contadores públicos a fim de identificar pontos críticos de adaptação às normas do TCE e identificar e analisar o impacto da adoção das normas contábeis internacionais na contabilidade pública por meio dos pareceres do TCE.

Cabe ressaltar aqui que os resultados desse trabalho se referem sempre à amostra do Estado de São Paulo, ou seja, essas conclusões não se estendem para outras populações. Além desse limitante a essa pesquisa, vale dizer que a escolha dos critérios de análise, feita por análise documental, foi com base, apenas, nas áreas pontadas pelos pareceres, isto é, não foi usada nenhuma classificação já existente. Citam-se também como limitantes da pesquisa a falta de análise dos pareceres classificados favoráveis pelo TCESP, a possibilidade de alteração dos resultados dos pareceres desfavoráveis posteriores ao ano de 2009 devido a não prescrição do pedido de reexame e conseqüentemente não trânsito em julgado do processo de tomada de contas, e o próprio intervalo de tempo de análise: período de 2000 a 2013.

REFERENCIAS

Arantes, R. B., Abrucio, F., Loureiro, M. R., & Pacheco, R. S. (2009). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In F. Abrucio, M. R. Loureiro, & R. S. Pacheco (Orgs.), *Burocracia e política no Brasil: Desafio para a Ordem Democrática no Século XXI* (pp. 109–148). Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getulio Vargas.

Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). (n.d.). Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, IDH-M: Metodologia. Retrieved June 8, 2012, from <http://www.pnud.org.br/Atlas.aspx>

Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entre 2000 A 2013

Natasha Borali, Flávia Zóboli Dalmácio

Brasil. (1988). Constituição federal, de 05 de outubro de 1988.

Tribunal de Contas da União (TCU). (n.d.). Retrieved October 21, 2013, from http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/historia

Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, seção 2, p. 24.

Campos, A. M. (1990). Accountability: Quando devemos traduzi-la para o português?. *Revista de Administração Pública*, 24(2), 15-19.

Castaldelli Júnior, E. (2010). Divulgação de desempenho de órgão público: uma análise de conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União (Master's thesis, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brazil).

Costa, L. B. D. (2005). O tribunal de Contas no estado contemporâneo (Master's thesis, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, Brazil).

Gallon, A., Trevisan, R., Pfister, E., & Limongi, B. (2011). A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da lei de responsabilidade fiscal publicados nos jornais. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*, 16.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (n.d.). Apresenta informações sobre dados municipais: Metodologia. Retrieved November 8, 2012, from <http://www.ibge.gov.br/IRB>.

Instituto Rui Barbosa (IRB). (2010). Normas de Auditoria Governamental (NAGS): Aplicáveis ao Controle Externo. Retrieved November 20, 2013, from http://www.tc.df.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=e8add8c6-3daa-49c3-8390-5e407af89dc7&groupId=20402

Kronbauer, C. A., et al. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 48-71.

Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas (2nd ed.). São Paulo: Atlas.

Ministério da Fazenda – Tesouro Nacional. (n.d.). Finanças Brasil (FINBRA). Retrieved August 25, 2012, from <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados-municipios/>

Montebello, T. (2008). Os Tribunais de Contas e o Controle Externo da Administração Pública. *Revista Justiça e Cidadania*, 132, 32-35.

Nobre, L. L. L. (2010). Análise dos Julgamentos do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará: um olhar sobre a prestação de contas dos sistemas municipais de saúde (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brazil).

Fatores Formais dos Pareceres Irregulares Proferidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entre 2000 A 2013

Natasha Borali, Flávia Zóboli Dalmácio

Brasil. (2011). Portaria-TCU Nº 168, de 30 de Junho de 2011. Diário Oficial da União, Ano XLIV n. 12, 5 de julho de 2011.

Pinho, J. A. G., & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. *Revista da Administração Pública*, 43(6), 1343-1368.

Rezende, A. J., Slomski, V., & Corrar, L. J. (2005). A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. *Universo Contábil*, 1(1), 24-40.

Rocha, A. C. (2013). A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 47(4).

Rossi, S. C. (n.d.). O julgamento das contas das câmaras municipais e a competência constitucional dos tribunais de contas. Retrieved October 1, 2012, from <http://www4.tce.sp.gov.br/doutrina>

Santolim, C. (2012, August 15). Despesas sem cobertura de caixa não devem ser realizadas na troca do mandato. Retrieved November 7, 2012, from <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/show/sid/73/cid/33554/t/Despesas+sem+cobertura+de+caixa+n%E3o+devem+ser+realizadas+na+troca+do+mandato>

Santos, F. A. L., et al. (2010). O Papel dos Tribunais de Contas dos Estados Diante do Controle dos Gastos Públicos: um Estudo no Tribunal de Contas do Estado de Alagoas. In Anais do 7º Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, Rio de Janeiro.

São Paulo (Estado). (1993). Lei Complementar Nº 709, de 14 de janeiro de 1993.

São Paulo (Estado), Tribunal de Contas do Estado. (n.d.). Pareceres. Retrieved October 1, 2012, from http://www.portaldocidadao.tce.sp.gov.br/julgamento_parecer

Scarpin, J. E. (2006). Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do Estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brazil).