

Avaliação das contas e a eficiência fiscal da gestão pública municipal.

Wesley de Almeida Mendes

Marco Aurélio Marques Ferreira

Wanderson de Almeida Mendes

Marconi Silva Miranda

RESUMO ESTRUTURADO

Introdução/Problematização: A fim de garantir a saúde fiscal pública, foram criadas legislações fiscais estabelecendo limites máximos de gastos com o legislativo, pessoal e com emendas, ao mesmo tempo que disponibiliza mínimos orçamentários para a saúde e educação, como forma de não desassistir áreas sociais. Porém, sem estabelecer os critérios de eficiência e qualidade de gastos públicos.

Objetivo/proposta: avaliar a eficiência dos municípios na alocação dos recursos públicos dos municípios e o cumprimento da legislação fiscal aferida por órgãos de controle externo.

Procedimentos Metodológicos (caso aplicável): Utilizou-se de análise documental, análise envoltória de dados e *propensity score matching*.

Principais Resultados: não há diferença do nível de desenvolvimento e de eficiência entre os municípios que atenderam a legislação fiscal com aqueles que não atenderam, indicando a fragilidade dessas normas quanto à qualidade do uso do recurso público.

Considerações Finais/Conclusão: O presente estudo aponta que, embora a legislação forneça caminhos para a aplicação de recursos, considerando valores mínimos de investimentos e máximos para gastos, suas recomendações não apontam medidas de verificação de resultados e, menos ainda, da qualidade da aplicação desses recursos. Falta ainda o estabelecimento de metas para melhorias advindas dessa aplicação.

Contribuições do Trabalho: Inova no âmbito de investigar como a avaliação das contas públicas puderam influenciar, ou não, no desenvolvimento humano.

Palavras-Chave: Lei de Responsabilidade Fiscal; Eficiência pública; Recursos públicos.

1. Introdução

A oportunidade de gerenciar orçamentos, verificando os recursos arrecadados e as despesas a serem geradas, pode ser um desafio para a gestão municipal. Se por um lado há a necessidade em se criar políticas para o enfrentamento de problemas coletivos, por outro torna-se imprescindível a alocação e o gerenciamento de recursos para que essas políticas se mantenham.

Nesse contexto, as atividades da gestão são limitadas tanto pelo volume de recursos quanto pela falta de capacidade do estado em alocá-los da melhor forma. De acordo com Giambiagi e Além (2011), o Governo tem, entre outras, a função de alocar os recursos públicos, mediante a contribuição de cada indivíduo para realização dessa oferta. Essa alocação, contudo, deve estar alinhada à capacidade financeira e deve ser focada em áreas prioritárias.

Assim, considerando a possibilidade de ocorrência de desequilíbrio fiscal e a existência de prioridades alocativas do governo diferentes das necessidades públicas, a legislação brasileira formulou limites específicos para garantir a alocação de recursos orçamentários em áreas prioritárias socialmente. Esses limites foram estabelecidos, com destaque, pela Constituição Federal (CF) de 1988 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2000, que surgem em um cenário focado na eficiência do estado e no controle das contas públicas.

A LRF, em específico, consistiu em importante marco para auxiliar a execução das contas públicas, com limitações dos gastos com pessoal, estabelecimento de valores mínimos de gastos, em especial nas áreas de saúde e educação, obedecendo à Constituição Federal, além de tornar mais rígido o endividamento público, com punições e metas fiscais anuais (Loureiro & Abrucio, 2004), bem como a vedação da renúncia de receitas e a designação dos Tribunais de contas no controle e fiscalização do cumprimento dessas metas (Araújo, Santos Filho & Gomes, 2015).

As metas estabelecidas tiveram por finalidade garantir investimentos em áreas sociais e o equilíbrio das contas públicas. Como apontam Magro e Silva (2016), foi identificado que municípios com maiores gastos com educação geram melhores resultados para a área.

Por outro lado, embora seja necessário a criação de metas para realizar e legitimar o controle, elas dizem respeito à execução financeira dos municípios, não considerando quais resultados sociais podem ser gerados (Araújo; Santos Filho; Gomes, 2015), nem mesmo o grau de eficiência na utilização desses recursos.

Cabe ressaltar que a eficiência se tornou um princípio constitucional no Brasil em 1998, pouco antes do início da tramitação para aprovação da LRF. De forma geral, a eficiência pode ser entendida como a relação entre os recursos aplicados e os resultados alcançados.

Assim, embora surgisse em um contexto que buscava a eficiência, com melhores resultados públicos e redução das despesas, a legislação fiscal vigente não estabeleceu medidas para avaliar esses resultados e responsabilizar o gestor público. Assim, há concentração na necessidade de cumprimento dos limites orçamentários estabelecidos.

Diante do exposto, tem-se como problema a existência de instrumentos legais que direcionam limites orçamentários e a responsabilização de sua execução, mas que não buscaram responsabilidade quanto aos resultados de eficiência e qualidade da aplicação orçamentária.

Nesse sentido, questiona-se: há relação entre a aprovação e reprovação das contas públicas por órgãos de fiscalização e a eficiência dos gastos públicos? O presente estudo tem por objetivo

avaliar a eficiência dos municípios na alocação dos recursos públicos dos municípios e averiguar a avaliação das contas públicas aferida por órgãos de controle externo.

Estudos propuseram verificar a eficiência e o desempenho na gestão pública. Walker et al. (2011) visaram analisar o desempenho público por meio da abordagem de mercado, considerando a orientação do consumidor, do concorrente e interfuncional. Como resultados, os autores encontraram que a percepção de desempenho dos clientes (sociedade) era diferente daquela observada pelos servidores públicos e por agentes do governo. Para os consumidores, há melhoria na percepção do resultado dos serviços, mas pouca diferença nos resultados dos agentes públicos e políticos, uma vez que os interesses da sociedade são priorizados e ampliados. Diel et al. (2014) buscaram analisar a eficiência na alocação de recursos públicos na educação em municípios com mais de 100 mil habitantes e encontraram que municípios com população maior e capitais apresentam os maiores scores de eficiência.

Outros estudos, como os de Santos e Alves (2011), Araújo, Santos Filho e Gomes (2015) e Söthe, Söthe e Gubiani (2012), buscaram verificar a alocação dos recursos públicos e identificaram melhoras na saúde fiscal dos municípios a partir da LRF. Assim, o presente estudo busca expandir a literatura, apresentando a relação da eficiência municipal com a aprovação e reprovação das contas públicas por mecanismos de controle horizontal. Para fins práticos, coloca em debate a necessidade de se apresentar, em instrumentos legais, parâmetros para eficiência e qualidade dos gastos.

Têm-se como unidade empírica os municípios de Minas Gerais, considerando que o estado se destaca por ser aquele com maior volume de municípios do Brasil e com a presença dos menores municípios, contemplando 17 dos 100 menores, todos com menos de 2000 habitantes. Além disso, 477 dos municípios mineiros (55,92% dos municípios mineiros e 8,56% dos municípios brasileiros) registraram menos de 10 mil habitantes (IBGE, 2019), e isso pode tanto comprometer a capacidade de arrecadação, quanto dificultar a formação de capacidade de gerenciamento de recursos.

2. A eficiência e o controle na alocação dos recursos públicos

Embora a necessidade de prover serviços públicos demande crescentes volumes de recursos, a aplicação desses recursos deve ocorrer de forma a garantir a qualidade e a quantidade dos serviços, visando sanar ou mitigar o problema público inicial.

Assim, para garantir que os recursos aplicados atuem de forma a promover melhorias nas condições sociais, faz-se necessária a atuação do controle sobre as ações da administração pública e do governo. O controle surge da discussão de accountability, essa entendida, de forma geral, como a prestação de contas e responsabilização do agente pelas ações tomadas, considerando formas de punição e controle dessas ações.

O controle, nesse caso, tem por finalidade a orientação das ações públicas para melhoria de seus processos, diante de um ambiente dinâmico e de mudanças constantes, como é o ambiente social (Santos; Francisco; Gonçalves, 2016).

Os mecanismos de controle foram definidos por Ouchi e Maguire (1975) em controle comportamental e em controle de resultados. O controle comportamental corresponde ao controle realizado por procedimentos burocráticos, estabelecendo rotinas e normas de

comportamento, exercido sobre algum grupo ou indivíduo subordinado (Ouchi & Maguire, 1975).

No controle comportamental, as informações necessárias para execução das atividades são descritas em documentos formais; é considerado também como mecanismo burocrático de controle, uma vez que o controle está empenhado em monitorar as ações realizadas pelo agente, comparando-as com os procedimentos estabelecidos. Ao se executar esse tipo de controle, entende-se que, caso as ações realizadas pelo agente sejam semelhantes aos procedimentos formalizados, o produto ou serviço tende a ser padronizado e com a mesma qualidade (Ouchi, 1979).

A administração pública brasileira exerce tal tipo de controle especialmente por mecanismos estatais. Ao observar as atuações do Ministério Público, do poder legislativo e dos tribunais de contas, por exemplo, nota-se que o controle é exercido ao se confrontar as ações adotadas pelo governo e pela administração pública juntamente com as diretrizes estabelecidas pelas legislações e normas vigentes.

Contudo, o controle exercido por esses órgãos não direciona suas ações para a boa aplicabilidade dos recursos. Suas atividades são limitadas a verificar se as ações do governo e da administração pública são coerentes com o que foi estabelecido, enquanto os resultados da aplicação possuem pouca resolutividade (Arantes Et al., 2010).

Partindo de um contexto objetivo da accountability, ou seja, tomando elementos legais de fiscalização e controle, esses mecanismos procuram identificar se os recursos aplicados atendem normas e diretrizes legais. Por outro lado, deixam de verificar, por ausência de parâmetros, o aspecto subjetivo da accountability, que, no presente estudo, estaria relacionado à análise da boa aplicação dos recursos públicos (Araújo; Santos Filho; Gomes, 2015).

Nesse caso, o segundo mecanismo estabelecido por Ouchi e Maguire (1975) se destaca. O controle por resultados visa uma análise global das atividades exercidas pela organização, tendo em vista os recursos aplicados e os resultados alcançados (Ouchi & Maguire, 1975). Para Santos, Francisco e Gonçalves (2016) esse tipo de controle estabelece medidas e metas de desempenho e, a partir dessas medidas, mensura o desempenho da organização e indica formas de incentivo e punição, a depender dos resultados obtidos.

As principais medidas para identificar o desempenho estão relacionadas às medidas de eficiência. No campo público, em especial no cenário brasileiro, a eficiência é um princípio constitucional (Brasil, 1988), relacionado à aplicação dos recursos de forma a garantir melhores resultados.

Alguns estudos verificaram formas diferentes de mensurar a eficiência. Rubenstein, Shwartz e Stiefel (2003) mensuram a eficiência como desempenho, sendo ela a diferença do valor previsto e o valor encontrado. Bezerra e Carvalho (2018) analisaram com base no método Promethee II, um modelo que considera multicritérios para sua mensuração. Grin et al. (2018) verificaram a eficiência relacionada à gestão fiscal, sendo ela a proporção entre a receita própria e a receita total. Considerando que o presente estudo visa analisar a transformação dos recursos disponíveis em resultados para a sociedade, optou-se por utilizar a ideia de desempenho calculada também por Diel et al. (2014), que o mensuram por meio da técnica de Análise Envoltória de Dados (DEA).

Contudo, pensar em eficiência no campo público não deve consistir na redução discriminada dos gastos, uma vez que a necessidade por serviços públicos é elevada e uma possível redução

de recursos pode prejudicar na oferta desses serviços, em especial aqueles básicos, ligados às áreas de saúde e educação.

A eficiência, nesse caso, deve-se refletir nos resultados alcançados, no crescimento do alcance dos serviços prestados, sem a perda da qualidade. Conforme corrobora o estudo de Magro e Silva (2016), o crescimento dos níveis da qualidade da educação é reflexo do aumento de recursos disponíveis, desde que eles sejam aplicados de forma eficiente, tornando-se capazes de gerar resultados adequados ao crescimento do investimento realizado.

Outro implicador consiste no fato da existência de disparidades socioeconômicas entre municípios. Por tal motivo, municípios com menor capacidade de arrecadação, devido ao baixo volume econômico gerado e à baixa população, possuem ampliação de recursos derivados de transferências da União e do Estado. Tal estratégia estabelecida pelo modelo federativo não prioriza a eficiência (uma vez que, devido às características desses municípios, a economia de escala se torna prejudicada), mas sim a manutenção de serviços públicos básicos que visam redução da desigualdade e minimização das mazelas locais.

Nesse caso, mesmo que a legislação, com destaque o previsto na Constituição Federal e em instrumentos como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabeleça limites mínimos de investimentos em serviços básicos, como os de saúde e educação, a aplicação desses recursos não deve ocorrer simplesmente para atender a legislação, mas para investir na melhoria dos serviços básicos, visando o incremento das condições sociais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) surge com o propósito de manter a saúde fiscal dos entes federados e, conforme Neduziak e Correia (2017) Araújo, Santos Filho e Gomes (2015) e Linhares, Penna e Borges (2013) foi constatada melhora nas finanças públicas e redução do endividamento municipal após sua entrada em vigor.

Já Amorim, Diniz e Lima (2017), em estudo realizado no estado da Paraíba, observaram que municípios com valores mais elevados de eficiência obtiveram aprovação nas contas públicas, enquanto que municípios com baixa eficiência apresentaram maior probabilidade de terem as contas reprovadas. Em outras palavras, municípios mais eficientes com gastos de educação tiveram maior chance de ter suas contas aprovadas.

Contudo, a execução orçamentária e a ausência da compreensão do controle social sobre o orçamento consistem em falhas na legislação (Araújo, Santos Filho & Gomes, 2015). Dessa forma, mesmo que se cumpram os instrumentos legais, a eficiência da alocação dos recursos não é objeto de análise pelos órgãos de controle que seguem a LRF.

Embora o fato de ser eficiente elevar a chance da aprovação das contas (Amorim, Diniz & Lima, 2017), não há relatos de que se ter contas aprovadas elevam a eficiência municipal, considerando a relação resultados atingidos e recursos aplicados.

Além da eficiência, o corpo burocrático é um importante instrumento para a prestação das contas públicas. Mesmo que não haja uso indevido do recurso público, a falha na prestação de contas pode ser decisiva para a análise e pareceres emitidos pelos órgãos de controle, como destacam Silva e Ribeiro Filho (2008).

Além das metas fiscais, é necessário que a gestão pública busque atender as demandas sociais, em especial as demandas das comunidades mais carentes, com acesso às políticas públicas que visem reduzir a mortalidade infantil e a pobreza e aumentar o acesso à educação, por exemplo (Araújo; Santos Filho; Gomes, 2015).

Assim, a qualidade e eficiência dos gastos públicos, embora idealizados, se tornam elementos pontuais de análises, enfatizados em avaliações de políticas públicas, quando previstas, em contraponto da avaliação de um processo gerencial.

3. Procedimentos Metodológicos

Inicialmente foi realizada uma Análise Envoltória de Dados (DEA), de retornos variáveis com orientação-produto, no qual se mantêm o mesmo volume de insumos. A representação algébrica do presente modelo é dada, segundo Charnes et al. (1994), por:

$$\begin{aligned} &\max \phi\lambda, \phi \\ &\text{s. a. } \phi y_i - Y\lambda \leq 0 \\ &\quad -x_i + X\lambda \leq 0 \\ &\quad -\lambda \leq 0 \end{aligned} \quad (1)$$

em que y_i é um vetor ($m \times 1$) de quantidades de produto da i -ésima DMU; x_i é um vetor ($k \times 1$) de quantidades de insumo da i -ésima DMU; Y é uma matriz ($n \times m$) de produtos das n DMUs; X é uma matriz ($n \times k$) de insumos das n DMUs; λ é um vetor ($n \times 1$) de pesos; e ϕ é uma escala que tem valores iguais ou superiores a 1 e indica o escore de eficiência das DMUs, cujo valor igual a 1 indica eficiência técnica relativa da i -ésima DMU em relação às demais, enquanto um valor maior que 1 consiste na presença de ineficiência técnica relativa. O $(\phi - 1)$ indica o aumento proporcional nos produtos que a i -ésima DMU pode alcançar, mantendo a quantidade de inputs fixa. É oportuno ressaltar que o escore de eficiência técnica da i -ésima DMU, variando de 0 a 1, pode ser obtido por intermédio de $1/\phi$ (Silva, 2009). As variáveis utilizadas pelo modelo podem ser observadas na Tabela 1.

Considerando que o orçamento público possui a análise por período fiscal, ou seja, iniciado no dia 1 de janeiro e finalizado no dia 31 de dezembro de cada ano, foi elaborado um modelo DEA tendo os inputs do ano de 2015, e os resultados desse desempenho foram captados no ano seguinte (2016).

Tabela 1. Variáveis aplicadas no modelo.

Variáveis	Descrição	Ano	Base	Fonte de dados
Inputs	desp_saude per capita	2015	Faria, Januzzi e Silva (2008)	Tesouro nacional
	desp_edu per capita	2015	Diel et al. (2014), Magro e Silva (2016)	Tesouro nacional
Output	IFDM_saude	2016	Mendes et al. (2018)	FIRJAN

¹Para informações sobre a forma de construção do IFDM, sugere-se consultar o anexo metodológico de construção do índice em:

IFDM_edu	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal no contexto Educação	2016	FIRJAN
----------	---	------	--------

Fonte: Elaborado pelo autor

O destaca que foi realizada uma análise documental dos relatórios de contas do governo, elaborados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG).

Esses documentos foram verificados com base na separação de 5 grupos: (1) Contas aprovadas em primeira análise pelo TCEMG; (2) Contas rejeitadas em primeira análise pelo TCEMG; (3) Contas aprovadas em segunda análise pelos Técnicos, MPC e conselheiros; (4) Contas rejeitadas em segunda análise; (5) Contas com divergências em decisões pelos técnicos, MPC e conselheiros.

Com os escores de eficiência e os relatórios categorizados, o terceiro passo foi aplicar o modelo estatístico *propensity score matching* (PSM). O conjunto de variáveis observadas, descritas na Tabela 2.

Tabela 2: Variáveis utilizadas no *propensity score matching*

Variáveis		Descrição	Base	Fonte
Dependentes	Plenário	Variável binária em que 1 representa a aprovação das contas pelo Plenário do TCE-MG e 0 para o contrário.		TCE-MG
	MPC	Variável binária em que 1 representa a aprovação das contas pelo MPC e 0 para o contrário.	Laureano (2017)	TCE-MG
	Técnicos	Variável binária em que 1 representa a aprovação das contas pelo corpo técnico do TCE-MG e 0 para o contrário.		TCE-MG
Interesse	Gastos sociais per capita	Razão do gasto com saúde sobre o total da população do município, conforme descrito no artigo 198 da Constituição Federal, somado à Razão do gasto com educação sobre o total da população do município, descontando as transferências federais e estaduais, conforme descrito no artigo 212 da Constituição Federal.	Grin et al. (2018)	TESOURO NACIONAL, 2016
	Eficiência	Score de eficiência calculado pela metodologia DEA	Magro e Silva (2016)	-
	IFDM2016	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal, que varia de 0 a 1, para o ano de 2016. Foi escolhido um ano posterior ao da prestação das contas como critério do resultado dos recursos aplicados poderem ser vistos em um período posterior do exercício corrente.	Mendes et al. (2018)	FIRJAN, 2018
Contexto econômico	PIB per capita	Razão do produto interno bruto municipal pelo total da população dos municípios para o ano de 2015	Magro e Silva (2016)	IBGE, 2019
	Há falhas	Variável binária em que 1 representa que foi identificado falhas na prestação de contas pelo	Silva e Ribeiro	TCE

<<https://www.firjan.com.br/data/files/E8/06/F0/D5/58E1B610E6543AA6A8A809C2/Metodologia%20IFDM%20-%20Final.pdf>>

	município e 0 para o contrário para as contas de 2015.	Filho (2008)	
Assessoria	Escala somada pelas variáveis binárias sobre a contratação, em 2014, de assessoria, considerando para realizar atividades para a contratação de funcionários, para realizar atividades para pagamento de funcionários, jurídica, contábil/financeira, cartográfica e para elaboração de projetos para a captação de recursos, sendo, para cada uma dessas variáveis 1 para possui e 0 para o contrário, podendo a escala assumir de 0 a 6 pontos em 2015	Grin et al. (2018)	IBGE, 2019
Falhas contas	Escala somada das variáveis binárias sobre a avaliação das contas referentes ao cumprimento constitucional e legal com a saúde, educação, legislativo municipal, recursos humanos e com créditos em que 1 representa aprovação e 0 para o contrário em 2015.	Silva e Ribeiro Filho (2008)	TCE-MG
Funcionários per capita	Proporção de servidores na administração pública municipal dividido pelo volume populacional registrado pelo IBGE em 2015.	Grin et al. (2018)	IBGE, 2019
Salário médio anual	Valor referente à despesa com pessoal, para o ano de 2015, registrados no código 3.1.90.11, que diz respeito aos vencimentos de servidores ativos dividido pelo número total de servidores registrados pela base MUNIC.	Grin et al. (2018)	TCE-MG e IBGE, 2019

Fonte: Dados da pesquisa.

Foram aplicados três modelos de PSM. No primeiro modelo, utilizou a variável “Plenário” como dependente, no segundo, tomou a variável “técnicos” como dependente e, no terceiro, foi utilizada a variável “MPC”.

Considerando que para a análise da eficiência dos municípios mineiros foram utilizados o IFDM saúde e educação, bem como os gastos com saúde e educação, as investigações foram realizadas a partir de duas análises para cada um dos relatórios (Plenário, técnicos e MPC). Na primeira análise, utilizou-se a variável de eficiência e desconsiderou-se o valor do IFDM e os gastos com saúde e educação. Na segunda análise, foram inseridas as variáveis IFDM e os gastos com saúde e educação (somados), eliminando-se a variável de eficiência.

Iniciada a análise, verifica-se os estratos que representam o intervalo das estimativas do *propensity score*, de forma a parear os municípios tratados (que tiveram as contas aprovadas) com os municípios de controle (que tiveram as contas rejeitadas), considerando suas similaridades nas características observadas.

Após a realização das estratificações, foi testado o balanceamento dos grupos, por meio do teste de médias para cada variável entre o grupo de tratamento e de controle, para cada um dos blocos, que apontaram o balanceamento satisfatório para o estudo, possibilitando que fosse estimado um modelo probit, balanceado e, em seguida, calculado o efeito médio do tratamento sobre os tratados².

² Avarage Treatment Effect on the Treated (ATT) na literatura internacional.

4. Resultados

O presente estudo foi realizado em 2 etapas. Na primeira etapa, foi realizada uma Análise Envoltória de Dados (DEA), a segunda consistiu operacionalização de um modelo de *propensity score matching*.

Dos 853 municípios de Minas Gerais, realizou-se a DEA com 692 municípios, os quais apresentavam dados disponíveis para o ano em estudo. Considerando que os resultados do investimento público em saúde e educação possuem efeito após um período percorrido, foram considerados o investimento realizado em 2015 e o IFDM para o ano de 2016.

Conforme Tabela 3, a amplitude do investimento per capita em saúde foi menor que a do realizado em educação, embora seus valores mínimos e suas médias tenham sido próximos. Por outro lado, os dados de qualidade de saúde possuem valores mínimos menores que os encontrados para a educação e valores máximos maiores que o da educação, indicando maior amplitude no indicador qualidade de saúde. Tal fato representa que, em Minas Gerais, há maior desigualdade do desenvolvimento em saúde que em educação, o que pode ser ainda reforçado pela manutenção de realização de investimentos em saúde mais igualitários. Adotando ainda a percepção de Myrdal (1963), o investimento igualitário tende a ampliar cada vez mais a desigualdade entre as regiões, necessitando promover políticas diferentes para situações que se diferem.

Tabela 3: Estatística descritiva das variáveis para o DEA

Variáveis	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
IDFM Educação	0,811	0,052	0,600	0,950
IFDM Saúde	0,769	0,110	0,360	0,970
Gastos Educação PC	629,766	254,099	267,200	3263,650
Gastos Saúde PC	646,177	255,919	240,710	2633,210

Fonte: Dados da pesquisa

Realizada a DEA, foram identificados escores mínimos de 0,702 de eficiência e máximo de 1,000 de eficiência, com média de 0,888 e desvio de 0,058, indicando que a variação dos valores mínimos e máximos de escores de eficiência se encontram próximos.

Assim, pela metodologia de cálculo do DEA, os municípios eficientes possuem escores de eficiência de 100% (no caso, 1,000) enquanto os demais municípios são escalonados proporcionalmente àquele com maior eficiência.

Ao todo, 12 municípios tiveram escores de eficiência de 100% e 323 municípios tiveram valores inferiores à média de eficiência, indicando que há uma concentração maior de municípios com escores superiores à média encontrada.

Após a identificação dos escores de eficiência fiscal dos municípios mineiros e a análise dos relatórios de avaliação das contas públicas pelo TCE-MG, esse como *proxy* de cumprimento da legislação, foi investigada a diferença da eficiência fiscal na gestão pública entre os grupos de municípios que cumpriram e não cumpriram a legislação fiscal.

Foram tomadas as hipóteses norteadoras do estudo, elencadas no referencial, para iniciar a investigação. Para o teste das hipóteses, foi realizada uma análise pelo método de *propensity score matching*. A estatística descritiva das variáveis utilizadas para o balanceamento necessário à metodologia, bem como as variáveis dependentes e de controle, pode ser vista na

Tabela 3. O modelo foi aplicado em uma amostra de 588 municípios, considerando a disponibilidade de dados.

Esse maior volume de aprovação do Plenário do TCE parte da premissa de sua decisão ser a final, de forma que se deve observar maior parcimônia nas decisões. Considerando que uma possível rejeição pode acarretar em diferentes punições ao município, em especial na dificuldade de buscar recursos de transferências voluntárias e firmar convênios, o Plenário, por vezes, opta por balancear entre a punição e as consequências que isso pode gerar, a fim de minimizar os efeitos negativos de uma rejeição.

Tabela 3: Estatística descritiva das variáveis utilizadas no *propensity score matching*

Variáveis	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Plenário	0,924	0,266	0,000	1,000
MPC	0,796	0,403	0,000	1,000
Técnicos	0,764	0,425	0,000	1,000
Gastos sociais	1263,972	442,194	610,265	4468,468
Eficiência	0,887	0,058	0,702	1,000
IFDM2016	0,671	0,063	0,490	0,832
PIBpc	14942,51	12844,83	5083,579	206730,600
Há falhas	0,347	0,476	0,000	1,000
Assessoria	2,221	0,909	0,000	5,000
Avaliação das contas	4,706	0,532	2,000	5,000
Funcionários pc	0,032	0,018	0,000	0,157
Salário médio anual	14715,53	4353,826	2966,849	34123,41

Fonte: Dados da pesquisa.

Dessa forma, embora haja o critério objetivo de análise de contas, o entendimento do cumprimento da legislação utiliza de um processo subjetivo de julgamento. Portanto, não se pode verificar esse cumprimento da legislação por um único parecer, mas por um conjunto de julgamentos adotados pelos órgãos competentes que os realizam.

Diante das variáveis apresentadas, foram realizadas as análises com o método *propensity score matching*. Iniciada a análise, a estratificação dos modelos validou a comparação entre grupos com contas aprovadas e reprovadas ocorreu por municípios com características semelhantes entre esses grupos, bem como foi testado e confirmado o balanceamento entre os grupos para o estudo, possibilitando que fosse estimado um modelo probit, balanceado e, em seguida, calculado o efeito médio do tratamento sobre os tratados³. Na Tabela 4 é possível verificar os efeitos médios do tratamento, na coluna ATT, sobre os valores médios das variáveis descritas, considerando o método de pareamento denominado como “vizinho mais próximo”. Esse método de pareamento tem por finalidade identificar, dentro do grupo de municípios com contas aprovadas, aqueles com características socioeconômicas semelhantes aos municípios do grupo com contas não aprovadas.

³ *Average Treatment Effect on the Treated (ATT)* na literatura internacional

Cabe ressaltar que, quando se utilizou o IFDM, a variável “Há Falhas” não foi inserida para as análises estatísticas com “MPC” e “técnicos” como variáveis dependentes e, quando se utilizou o IFDM 2016, a variável “Há Falhas” não foi inserida para a análise estatística com MPC como variável dependente, sendo essa decisão tomada pois suas inserções comprometiam o balanceamento exigido pela técnica *propensity score matching*.

Considerando que a decisão do plenário do TCE corresponde à decisão final, com possibilidade de gerar impedimentos e punições aos gestores públicos, nota-se que não há diferenças estatísticas do indicador de desenvolvimento municipal entre os municípios de contas reprovadas e aqueles que obtiveram a aprovação das contas públicas.

Tabela 4: Cálculo do efeito do tratamento

Tabela 4. Cálculo do erro do tratamento							
	Variável	Nº de tratados	Nº de Controle	ATT	Erro Padrão	T	
Usando Eficiência	Plenário	Eficiência	543	22	0,034	0,048	0,719
		PIBpc	543	22	4570,413	10425,079	0,438
		Há falhas	543	22	-0,565	0,439	-1,287
		Funcionários pc	543	22	-0,006	0,011	-0,530
	MPC*	Eficiência	468	40	-0,051	0,026	-1,958
		PIB pc	468	40	74,988	4543,932	0,017
		Funcionários pc	468	40	0,010	0,007	1,551
	Técnicos*	Eficiência	449	41	0,014	0,015	0,929
		PIB pc	449	41	-131,427	2456,064	-0,054
		Funcionários pc	449	41	0,002	0,003	0,805
Usando IFDM2016	Plenário	IFDM	543	33	-0,004	0,054	-0,072
		Gastos sociais pc	543	33	-34,219	273,784	-0,125
		PIB pc	543	33	4180,261	8554,55	0,489
		Há falhas	543	33	-0,540	0,421	1,281
		Funcionários pc	543	33	-0,005	0,011	-0,453
	MPC*	IFDM	468	41	-0,048	0,029	-1,681
		Gastos sociais pc	468	41	66,917	191,958	0,349
		PIB pc	468	41	-3550,876	6064,087	-0,586
		Funcionários pc	468	41	0,015	0,006	2,418
	Técnicos	IFDM	449	44	0,011	0,022	0,512
		Gastos sociais pc	449	44	127,492	116,689	1,093
		PIB pc	449	44	270,358	3299,470	0,082
		Há falhas	449	44	-0,031	0,162	-0,193
		Funcionários pc	449	44	0,004	0,005	0,822

Nota: *Variável “Há falhas” não foi inserida nesse modelo por comprometer o balanceamento exigido para a realização da técnica *Propensity score matching*.

Fonte: Dados da pesquisa.

Esse resultado pode ser justificado por Araújo, Santos Filho e Gomes (2015). Esses autores apontam que a avaliação dos Tribunais de Contas está baseada no que aponta a legislação, enquanto a legislação consiste em um instrumento com metas de limites de gastos, não de resultados efetivos nas condições sociais.

Quando verificado a eficiência da gestão pública, nota-se que não há significância estatística para a diferença dos valores de eficiência entre o grupo que obteve contas aprovadas e aquele que obteve contas rejeitadas.

Além da análise feita com o Plenário, que é responsável pela decisão final do entendimento pelo cumprimento ou não da legislação, foram analisadas a percepção dos Técnicos do TCE e a do MPC, visto que eles são subsidiários de informações ao Plenário. Cabe destacar que, quando verificada a percepção do MPC sobre o cumprimento da legislação fiscal, notou-se

diferenças estatísticas tanto para os escores de eficiência quanto para os de desenvolvimento, a qual se mostrou um valor negativo. Em outras palavras, municípios que obtiveram contas rejeitadas pelo MPC, ou seja, que não cumpriram os limites legais, obtiveram maiores resultados de eficiência e de desenvolvimento.

Considerando que para o cálculo de eficiência utiliza-se a relação de resultados por recursos aplicados, é possível entender que gastar menos com saúde e educação e, consequentemente, não cumprir a legislação, mas manter os resultados de desenvolvimento, eleva a eficiência do município.

Por outro lado, entendendo que o desenvolvimento municipal ocorre em forma de um ciclo, no qual o papel da gestão pública é promover a melhoria das condições sociais, a falta de investimento em áreas prioritárias pode ocasionar um efeito prejudicial para o bem-estar dos municípios. Assim, embora na relação de curto prazo entre recursos e resultados essa medida possa indicar eficiência, a longo prazo ela pode enfraquecer o processo de desenvolvimento do município.

Contudo, os pareceres do MPC são preliminares e, por vezes, desconsideram uma segunda análise, não possibilitando que os municípios consigam justificar falhas técnicas, tais como as relacionadas a preenchimento de formulários no sistema ou as que ocorrem em situações específicas, tal como a espera de um recurso de convênio que não foi efetivado, o que, conforme esteja apresentado no sistema, é passível de reprovação. Por outro lado, algumas dessas situações possuem anuência do plenário do TCE para que sejam realizadas. Quanto às decisões do corpo técnico, não foram identificadas diferenças entre os grupos. Ainda, de forma a complementar esses resultados, verificou-se a influência da avaliação das contas públicas sobre o PIB per capita e gastos sociais, cuja relação não se confirmou. Em outras palavras, gastar mais com saúde e educação por indivíduo não interfere no cumprimento ou não da legislação.

Esses resultados reforçam a necessidade da implantação de mecanismos de controle por resultados, conforme destacam Ouchi e Maguire (1975), com definição de métricas de mensuração dos resultados e formas de incentivos e punição, a fim de transformar os recursos aplicados em resultados satisfatórios para a população (Santos, Francisco & Gonçalves, 2016). Contudo, a necessidade de implementação de outros tipos de controle não significa a substituição do papel dos TCEs e do MPC, mas da complementação de atuações.

Por outro lado, o fato de não estabelecer metas de resultados pode comprometer o crescimento da oferta de serviços relacionados à educação e saúde. Como apontaram Magro e Silva (2016), o maior volume de recursos investidos na educação melhora os indicadores educacionais, uma vez que amplia o número de escolas, salas de aula, professores e capacitação.

Outras análises ainda foram realizadas, de forma a avaliar as diferenças entre os grupos considerando os resultados dos pareceres das contas públicas sobre a gestão. Notou-se que municípios com contas aprovadas pelo MPC possuíam maior número de servidores. Considerando que, conforme apontam Grin et al. (2018), o corpo burocrático corresponde a um importante instrumento para a ampliação da gestão pública municipal e de sua capacidade, nota-se que a atuação desses burocratas pode melhorar o cumprimento da legislação. Contudo, diferente do que se esperava pelo estudo de Silva e Ribeiro Filho (2008), a presença de falhas cometidas no processo de prestação de contas, avaliadas pela variável “Há falhas”, não apresentou significância em nenhum modelo. Esse resultado indica que, cometer ou não falhas no preenchimento do sistema não influencia na aprovação ou reprovação das contas quanto ao cumprimento da legislação. Essa ausência de significância pode ser resultado do fato de os

conselheiros e o órgão técnico do TCE - MG solicitarem explicações acerca das inconsistências, quando elas foram encontradas.

De fato, o entendimento de cumprimento da legislação fiscal e, conseqüentemente a aprovação das contas, corresponde ao pressuposto de se ter atendido os limites de gastos orçamentários estabelecidos pelas normas legais e não à forma como ocorreu o preenchimento desses gastos em sistemas eletrônicos. Por outro lado, é importante que se tenha transparência, um dos elementos do princípio constitucional da publicidade. Tanto a sociedade quanto os órgãos de controle necessitam confiar no que foi apresentado pelo gestor público. Ainda, as contas são avaliadas sobre o que se apresenta nesses sistemas, e a ocorrência de erros pode atrapalhar e dificultar o processo avaliativo.

5. Considerações finais

O presente estudo teve como objetivo avaliar a eficiência dos municípios na alocação dos recursos públicos dos municípios e averiguar a avaliação das contas públicas aferida por órgãos de controle externo.

Diante dos resultados encontrados, foi possível perceber que a eficiência da gestão fiscal pública possui pouca discrepância entre os municípios mineiros, em que a maioria dos municípios possuem valores acima da média encontrada.

Quanto à avaliação das contas públicas, pode-se perceber que, embora as análises devam seguir orientações legais, sendo documentos objetivos de recomendações, os resultados dos pareceres realizados pelo órgão técnico do TCE, pelo MPC e pelos conselheiros do TCE-MG se divergem, sendo os conselheiros mais parcimoniosos nas decisões dos pareceres, aceitando mais de 90% dos relatórios divulgados, enquanto os demais aprovam pouco mais de 70% das contas. Pode-se perceber que a eficiência da gestão pública e o desenvolvimento municipal não possuem diferenças entre os grupos cujas decisões sobre a prestação de contas sejam de aprovação ou de rejeição.

Esses resultados destacam a fragilidade da legislação em apresentar mecanismos de avaliação dos resultados dos investimentos públicos. Por outro lado, reforça a lógica de que a legislação fiscal opta pelo equilíbrio fiscal e os mecanismos de controle por ela definidos devem se preocupar quanto ao equilíbrio das contas. Por tal motivo, julgamentos relacionados à eficiência e desempenho ocorrem mais como recomendações, não sendo passíveis de indicação de aprovações ou reprovações e suas possíveis conseqüências.

Assim, se há o estabelecimento de limites mínimos destinados no orçamento para garantir o financiamento de saúde e educação, o cumprimento desses requisitos não permite inferir se há melhoria nas condições socioeconômicas dos municípios. Partindo do entendimento de que dentro do território mineiro, assim como retratado no Brasil, há diferenças socioeconômicas, é possível inferir que municípios com maiores níveis econômicos destinarão maiores volumes de recursos para investir em saúde e educação e, conseqüentemente, terão melhores resultados nessas áreas, mesmo que proporcionalmente invistam percentuais menores. Sugere-se, assim, refletir sobre a mudança do cálculo de destinação de recurso para as áreas sociais, preocupando-se com valores mínimos de gastos por pessoa nas áreas sociais.

Por outro lado, nota-se que há diferenças nos escores de eficiência e do indicador de desenvolvimento entre os grupos aprovados e reprovados avaliados pelo MPC. Tais resultados

podem ser indicativos do baixo volume de recursos para saúde e educação disponibilizados para esses municípios, exigindo que sejam alcançados resultados cada vez mais elevados com recursos cada vez mais escassos.

Os resultados apontaram ainda que os municípios do grupo com contas aprovadas, que consequentemente atenderam à legislação fiscal no entendimento do MPC, possuem maior volume de servidores públicos. Ressaltando que as decisões desse órgão de controle compõem os documentos que auxiliam nas decisões do plenário do TCE, é importante que a gestão pública municipal desenvolva os recursos humanos disponíveis, compreendendo a aptidão dos servidores para as atividades a serem exercidas e realizando treinamento e capacitação, de forma a reduzir o volume de falhas e melhorar o trabalho realizado com as contas públicas.

Considerando ainda a necessidade de se alcançar resultados cada vez mais altos com os recursos disponíveis, o corpo burocrático se torna um importante instrumento para a atuação do Estado, devendo ser investigado como os servidores interferem na capacidade dos municípios.

Por outro lado, se há uma legislação que gera controvérsias de entendimento entre os próprios avaliadores das contas públicas, o desafio do cumprimento da legislação fiscal, por parte dos municípios, se torna mais difícil, visto que se entende-se que os órgãos avaliadores são dotados de conhecimento da legislação, o que pode não acontecer no corpo técnico municipal, em especial de municípios de pequeno porte, do interior do estado e/ou com menor capacidade de investimento em captação e treinamento de recursos humanos para realizar essas atividades.

Nesse sentido, a gestão pública municipal está passível de cometer falhas, de não compreender a necessidade do cumprimento da legislação fiscal e, ainda, de comprometer a saúde fiscal do município. Tal fato, contudo, não pode ser visto como elemento de pretexto para o não cumprimento da legislação. A discussão está presente na forma como a legislação fiscal é descrita e como pode gerar entendimentos diversos.

O presente estudo aponta que, embora a legislação forneça caminhos para a aplicação de recursos, considerando valores mínimos de investimentos e máximos para gastos, suas recomendações não apontam medidas de verificação de resultados e, menos ainda, da qualidade da aplicação desses recursos. Falta ainda o estabelecimento de metas para melhorias advindas dessa aplicação. Além disso, as avaliações realizadas pelos órgãos de controle de contas verificam apenas se foi cumprida a legislação, não considerando os resultados que possam surgir da aplicação dos recursos disponíveis.

Contudo, se a legislação é falha em não apresentar medidas para entender a qualidade dos resultados alcançados, a ausência dela pode dar margens para o desinvestimento em áreas prioritárias, como saúde e educação, bem como na deficiência fiscal dos municípios.

Nesse sentido, e considerando o papel da legislação e as atribuições dos órgãos de controle de contas, cabe a outros mecanismos de controle o papel de avaliar a aplicação dos recursos públicos em busca de melhorar as condições sociais. Embora isoladamente os organismos de controle de contas não impactem nesse desempenho, é importante que se investigue, em pesquisas futuras, como o TCE e o Ministério Público interagem com outros mecanismos em prol da melhor qualidade da gestão pública.

6. Referências

- Abrucio, F. L., & Loureiro, M. R. (2004). Finanças públicas, democracia e accountability: debate teórico e o caso brasileiro. Em C. Biderman, & P. Arvate, *Economia do setor público no Brasil* (pp. 75-102). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Amorim, K. A., Diniz, J. A., & Lima, S. C. (maio de 2017). A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(29), 56-67. Acesso em 11 de dez. de 2018, disponível em <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v11i29.126312>
- Arantes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., & Teixeira, M. A. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. Em F. L. Abrucio, M. R. Loureiro, & R. S. Pacheco, *burocracia e política no Brasil: desafios para o Estado democrático no século XXI* (pp. 109-147). Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Araújo, A. H., Santos Filho, J. E., & Gomes, F. G. (maio/jun. de 2015). Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. *Revista de Administração Pública*, 49(2), 739-759. Acesso em 17 de jan. de 2018, disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612132652>
- Baião, A. L., Cunha, A. S., & Souza, F. S. (Jul./Set. de 2017). Papel das Transferências Intergovernamentais na Equalização Fiscal dos Municípios Brasileiros. *Revista do Serviço Público*, 68(3), 583-610. Acesso em 2018 de dez. de 2018, disponível em <https://doi.org/10.21874/rsp.v68i3.1406>
- Barros, G. L. (2018). *OBSERVATÓRIO DAS FINANÇAS PÚBLICAS ESTADUAIS*. Instituição Fiscal Independente, Brasília.
- Batista, M. (jul/set de 2015). Burocracia local e qualidade da implementação de políticas descentralizadas: uma análise da gestão de recursos federais pelos municípios brasileiros. *Revista do Serviço Público*, 66(3), 345-370. Acesso em 07 de dez. de 2018, disponível em <https://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.571>
- Bezerra, V. V., & Carvalho, J. R. (Set./Dez. de 2018). Avaliação de Desempenho por Funções de Governo Através do Método Promethee II. *Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 16(3), 40-65. Acesso em 07 de maio de 2019, disponível em <http://dx.doi.org/10.19094/contextus.v16i3.39904>
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado.
- Cellard, A. (2008). A análise documental. Em J. POUPART, J. DESLAURIERS, L. GROULX, A. LAPERRIERE, R. MAYER, & A. PIRES, *A pesquisa qualitativa: Enfoques epistemológicos e metodológicos* (pp. 295-316.). São Paulo: Editora Vozes.
- Charnes, A., Cooper, W. W., Lewin, A. Y., & Seiford, L. M. (1994). *Data Envelopment Analysis: Theory, Methodology, and Applications*. Dordrecht: Kluwer Academic.
- Costa, G. P., & Gartner, I. R. (mar./abr. de 2017). O efeito da função orçamentária alocativa na redução da desigualdade de renda no Brasil: uma análise dos gastos em educação e saúde no período de 1995 a 2012. *Revista de Administração Pública*, 51(2), 264-293. Acesso em 11 de dez. de 2018, disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612155194>

- Diel, E. H., Diel, F. J., Schulz, S. J., Chiarello, T. C., & Rosa, F. S. (jun. de 2014). Desempenho de Municípios Brasileiros em Relação à Estratégia de Investimento Público em Educação. *Desenvolvimento em Questão*, 12(26), 79-107. Acesso em 21 de dez. de 2018, disponível em <https://doi.org/10.21527/2237-6453.2014.26.79-107>
- Faria, F. P., Jannuzzi, P. d., & Silva, S. J. (fev. de 2008). Eficiência dos gastos municipais em saúde e educação: uma investigação através da análise envoltória no estado do Rio de Janeiro. *Revista de Administração Pública*, 42(1), pp. 155-177. Acesso em 01 de abr. de 2016, disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122008000100008>
- FIRJAN. (2018). *IFDM: Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal*. Acesso em 03 de mar. de 2019, disponível em Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro: <http://www.firjan.org.br/ifdm>
- Giambiagi, F., & Além, A. C. (2011). *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil* (4 ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Grant, R. W., & Keohane, R. O. (fev. de 2005). Accountability and Abuses of Power in World Politics. *The American Political Science Review*, 99(1), 29-43. Acesso em 13 de fev. de 2018, disponível em <http://www.jstor.org/stable/30038917>
- Grin, E. J., Nascimento, A. B., Abrucio, F. L., & Fernandes, A. S. (set./dez. de 2018). Sobre desconexões e hiatos: uma análise de capacidades estatais e finanças públicas em municípios brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(76), 312-336. Acesso em 21 de dez. de 2018, disponível em <http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v23n76.75417>
- IBGE. (2019). *Banco de Dados Agregados*. Acesso em 14 de out. de 2019, disponível em Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística: <http://www.sidra.ibge.gov.br/>
- Laureano, R. V., Wartchow, D., Rosso, V. P., & Macagnan, C. B. (Jan. / Abr. de 2017). Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 91-109. Acesso em 29 de ago. de 2018, disponível em <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100106>
- Magalhães, A. M., Silveira Neto, R., Dias, F. d., & Barros, A. R. (jan./mar. de 2006). A experiência recente do PRONAF em Pernambuco: uma análise por meio de propensity score. *Economia Aplicado*, 10(1), 57-74. Acesso em 16 de abr. de 2019, disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-80502006000100004>
- Magro, C. B., & Silva, T. P. (set./out. de 2016). Desempenho dos gastos públicos em educação e a Lei de Responsabilidade Fiscal das capitais brasileiras. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(3), 504-528. Acesso em 11 de dez. de 2018, disponível em http://dx.doi.org/10.21714/1984-3925_2016v19n3a9
- Massardi, W. d., & Abrantes, L. A. (Jan/Abr de 2016). Dependência dos municípios de Minas Gerais em relação ao FPM. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(1), 173-187. doi:<http://dx.doi.org/10.18028/2238-5320/rgfc.v6n1p173-187>
- Mendes, W. d., Ferreira, M. A., Abrantes, L. A., & Faria, E. R. (set./out. de 2018). A influência da capacidade econômica e da formação de receitas públicas no desenvolvimento humano. *Revista de Administração Pública*, 52(5), 918-934. Acesso em 24 de dez. de 2018, disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220170004>
- Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance: a study in public economy*. New York: McGraw-Hill.
- Myrdal, G. (1963). *Economic Theory and Underdeveloped Region*. Londres: Methuen.
- Neduziak, L. C., & Correia, F. M. (jul./ago. de 2017). Alocação dos gastos públicos e crescimento econômico: um estudo em painel para os estados brasileiros. *Revista de*

- Administração Pública*, 51(4), 616-632. Acesso em 08 de dez. de 2018, disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612155177>
- Ouchi, W. G. (set. de 1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848. Acesso em 11 de dez. de 2018, disponível em <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
- Ouchi, W. G., & Maguire, M. A. (dez. de 1975). Organizational Control: Two Functions. *Administrative Science Quarterly*, 20(4), 559-569. Acesso em 11 de dez. de 2018, disponível em <https://www.jstor.org/stable/2392023>
- Rocha, A. C. (jan. de 2013). A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 901-925. Acesso em 13 de fev. de 2018, disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9638/8671>
- Rosenbaum, P. R., & Rubin, D. B. (abr. de 1983). The central role of the propensity score in observational studies for causal effects. *Biometrika*, 70(1), 41-55. Acesso em 16 de abr. de 2019, disponível em <https://doi.org/10.1093/biomet/70.1.41>
- Rubenstein, R., Schwartz, A. E., & Stiefel, L. (ago. de 2003). Better than Raw: A Guide to Measuring Organizational Performance with Adjusted Performance Measures. *Public Administration Review*, 63(5), 607-615. Acesso em 07 de maio de 2019, disponível em <https://doi.org/10.1111/1540-6210.00323>
- Santos, L. M., Francisco, J. R., & Gonçalves, M. A. (abr./jun. de 2016). Controle na alocação de recursos na saúde pública: uma análise nas microrregiões do sudeste brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, 8(2), 119-130. Acesso em 11 de dez. de 2018, disponível em <http://dx.doi.org/10.21118/apgs.v1i2.581>
- Santos, S. R., & Alves, T. W. (jan./fev. de 2011). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. *Revista de Administração Pública*, 45(1), 181-208. Acesso em 21 de dez. de 2018, disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6988>
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing Accountability. Em A. Schedler, L. J. Diamond, & M. F. Plattner, *The Self-restraining State: Power and Accountability in New Democracies* (pp. 13 - 28). Boulder, CO: Lynne Rienner Publishers Inc.
- Silva, A. d. (2009). *Eficiência na alocação de recursos públicos e qualidade de vida nos municípios de Minas*. Viçosa: (Dissertação de Mestrado) - Universidade Federal de Viçosa, UFV.
- Silva, F. P., & Ribeiro Filho, J. F. (2008). Uma análise das ressalvas do TCE-PE nas prestações de contas em prefeituras municipais no Estado de Pernambuco. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 2(2), 38-53. Acesso em 06 de jul. de 2019, disponível em <http://www.spell.org.br/documentos/ver/17737/uma-analise-das-ressalvas-do-tce-pe-nas-prestacoes-de-contas-em-prefeituras-municipais-no-estado-de-pernambuco/i/pt-br>
- Söthe, A., Söthe, V., & Gubiani, C. A. (abr/jun de 2012). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise do desempenho das contas públicas municipais do estado do Rio Grande do Sul. *Revista do Serviço Público Brasília*, 63(2), 177-197. Acesso em 28 de ago de 2018, disponível em <https://doi.org/10.21874/rsp.v63i2.94>
- Söthe, A., Söthe, V., & Gubiani, C. A. (abr/jun de 2012). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise do desempenho das contas públicas municipais do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista do Serviço Público*, 63(2), 177-197. Acesso em 21 de dez. de 2018, disponível em <https://doi.org/10.21874/rsp.v63i2.94>

Tesouro Nacional. (2013). *Finanças do Brasil - FINBRA*. Acesso em 13 de out de 2015, disponível em Tesouro Nacional: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contas-anuais>

Walker, R. M., Brewer, G. A., Boyne, G. A., & Avellaneda, C. N. (set./out. de 2011). Market Orientation and Public Service Performance: New Public Management Gone Mad? *Public Administration Review*, 71(5), 707-717. Acesso em 16 de abr. de 2019, disponível em <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2011.02410.x>

