



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

JERONIMO ROSÁRIO TANAN PEREIRA

**GESTÃO E CONTROLE DE RECURSOS PÚBLICOS – UM ESTUDO
SOBRE A REJEIÇÃO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS NOS GOVERNOS
MUNICIPAIS DO ESTADO DA BAHIA**

**SLVADOR
2010**

JERONIMO ROSÁRIO TANAN PEREIRA

**GESTÃO E CONTROLE DE RECURSOS PÚBLICOS – UM ESTUDO
SOBRE A REJEIÇÃO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS GOVERNOS
MUNICIPAIS DO ESTADO DA BAHIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia (Mestrado Acadêmico em Contabilidade) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Área de concentração: Contabilidade Financeira

Orientador: Prof. Dr. José Bernardo Cordeiro Filho

**SALVADOR
2010**

Ficha catalográfica elaborada por Vânia Magalhães CRB5-960

Pereira, Jeronimo Rosário Tanan

P436 Gestão e controle de recursos públicos – um estudo sobre a rejeição de prestação de contas dos governos municipais do estado da Bahia./ Jeronimo Rosário Tana Pereira. - Salvador, 2010.

112 f. il. ; quad.; fig.; tab.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Ciências Contábeis, 2010.

Orientador: Prof. Dr. José Bernardo de Cordeiro Filho.

1.Contabilidade pública. 2. Administração pública. Tribunais de Contas – Bahia. I. Cordeiro Filho, José Bernardo. II. Título. III. Universidade Federal da Bahia.

CDD – 657.61

JERONIMO ROSÁRIO TANAN PEREIRA

GESTÃO E CONTROLE DE RECURSOS PÚBLICOS – UM ESTUDO SOBRE A REJEIÇÃO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS GOVERNOS MUNICIPAIS DO ESTADO DA BAHIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia (Mestrado Acadêmico em Contabilidade) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Aprovada em Salvador, 9 de dezembro de 2010.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Bernardo Cordeiro Filho

Universidade Federal da Bahia
(Orientador)

Prof. Dr. Antônio Ricardo de Souza

Universidade Federal da Bahia

Profa. Dra. Elizabeth Matos Ribeiro

Universidade Federal da Bahia

Este trabalho é dedicado a todos de minha família, em especial aos meus pais, minha mãe Diva Conceição Oliveira Tanan Pereira e meu pai Antônio Diogo Pereira. Eles souberam sabiamente entender a importância do estudo formal e contribuíram de diversas formas para a concretização deste momento de finalização desse curso de mestrado e os que o antecederam.

Aos demais familiares, meus irmãos, cunhadas, sobrinhos e sobrinhas, tios e tias, primos e primas. Cada um com sua maneira própria de ajudar, fica a minha dedicatória. Apesar de incorrer em injustiça com outros, mas por terem acompanhado muito de perto os momentos de dificuldades e também de alegrias nesta trajetória, merecem uma dedicatória nominal meu irmão Uilson Tanan e minha prima Débora Tanan.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que me deu forças para percorrer toda essa jornada.

Um agradecimento especial ao meu orientador, o Professor José Bernardo. Em muitos momentos ultrapassou o seu papel protocolar e estabeleceu um(a) diálogo/relação de amigo e torcedor.

Faço agradecimento especial a todos os professores do Programa do Mestrado em Contabilidade e de outros programas. Em especial os Professores José Maria, Sônia Gomes, Eduardo Fausto Barreto, Graça Pitiá Barreto, Joseilton Rocha, Adriano Bruni, Gilênio Borges, Cristina D'Ávila, Reginaldo Sousa e José Bernardo. Mais que professores, contribuíram para o meu crescimento pessoal como ser humano nesta experiência singular como aluno do Mestrado da UFBA.

Aos servidores da UFBA que contribuem para o funcionamento desse Mestrado, em especial ao colega João Simões.

Aos colegas de trabalho da CODEBA, em especial ao Sr. Erianísio Borges, e da UFBA, que sempre transmitiram mensagens de incentivos e apoio, além de contribuírem de forma prática com o cumprimento dessa tarefa.

Ao Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia, nas pessoas de Ronaldo Machado e Antonio Dourado, que suprimiram dúvidas e serviram este trabalho com informações fundamentais.

Aos amigos e amigas das turmas do Mestrado, em especial aos alunos da turma 2008.1; Fábio Moura, Vandênir Albuquerque, Janilson Suzart, Francisco Nobre, Rorildo Correia, João Marcelo e Caroline Venturine, que em muito contribuíram para que este momento se concretizasse pela corrente que se estabeleceu baseada na cooperação e apoio incondicional em muitos momentos de dificuldades. Sem essa corrente o resultado não seria o mesmo. Um muito obrigado a todos.

Por fim, um agradecimento especial aos professores Joseilton Silveira, que assiste os alunos do Programa com uma dedicação particular, e ao professor José Maria que ensina pelo

exemplo e pela sua história, não obstante sua imensa “bagagem” de conhecimentos da Contabilidade.

“Já que nenhum homem possui uma autoridade natural sobre seu semelhante, e uma vez que a força não produz direito algum, restam então as convenções, como base de toda autoridade legítima entre os homens.

Os compromissos que nos ligam ao corpo social só são obrigatórios por serem mútuos, e sua natureza é tal que, ao cumpri-los, não se pode trabalhar para outrem sem trabalhar também para si mesmo”.

(J. J. Rousseau)

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo investigar as variáveis que explicam a rejeição pelo TCM das prestações de contas dos gestores públicos das prefeituras do estado da Bahia. O universo analisado são as prestações de contas dos 417 municípios da Bahia em 13 exercícios (1996 – 2008). A pesquisa utiliza-se da regressão logística como ferramenta para tratamento dos dados que se utilizou de uma variável binária como dependente - conta aprovada ou conta rejeitada - e 13 (treze) variáveis independentes de naturezas categórica e quantitativa. As Teorias de Agência, da Escolha Pública e dos Ciclos Políticos são abordadas para explicar comportamentos do gestor municipal em relação à sua obrigação de prestar contas e seus objetivos individuais. O modelo da regressão logística identificou seis variáveis com significância e que compõem o modelo logístico. Contribuem para aumentar a probabilidade de rejeição de contas pelo TCM/Ba as variáveis “ano eleitoral”, “mudança de gestor” e “resultado orçamentário”. As outras três variáveis apresentaram coeficientes que contribuem para a redução da probabilidade de rejeição. Estas foram de encontro a pressupostos das teorias discutidas neste trabalho. Três hipóteses foram refutadas e três confirmaram as teorias, com destaque para as hipóteses que confirmam o comportamento individualista e racional do agente político. O modelo da regressão logística é passível de utilização, porém com uma melhoria de apenas 5,3% para a predição de rejeição de contas, dada as variáveis, requer cuidado analítico e ponderações quanto aos resultados encontrados.

Palavras-chave: Prestação de contas. Controle externo. Setor público. Regressão logística. Contabilidade pública.

ABSTRACT

The objective of this study is to investigate the variable that explains the rejection by the TCM of the renderings of accounts of the public managers in the city halls in the state of Bahia. The analyzed universe is the rendering of accounts of 417 Bahian cities in 13 exercises (1996 - 2008). The research uses logistic regression as a tool of handling data that utilizes a binary variable as a dependent - approved accounts or rejected accounts - and 13 variables from categorical and quantitative natures. The Theories of Agency, Public Choices and Political Cycles are accosted to explain the behaviors of the municipal manager relating to its obligation to render accounts and its individual objectives. The logistic regression model identified six significant variables that compose the logistic model. The election year variable contributes to increasing the probability of rejection of accounts by the TCM/Ba, change of management and budgetary results. The other three variables had presented coefficients that contribute for the reduction of the rejection probability. These had been meeting the estimates of the theories argued in this study. Three hypotheses had been refuted and three had confirmed the theories, with prominence given to the hypotheses that confirm the individualistic and rational behavior of the political agent. The logistic regression model is passive in its utilization; however, with an improvement of only 5.3% for the prediction of rejection of accounts, given the variable, it requires analytical care and pondering of the joined results.

Key-words: Rendering of accounts. External control. Public sector. Logistic regression. Public accounting.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Relação entre variáveis e tipo de controle.....	39
Quadro 2	Classificação da variável dependente.....	60
Quadro 3	Variáveis independentes do problema de pesquisa.....	62
Quadro 4	Classificação de resultado da execução orçamentária.....	65
Quadro 5	Codificação das situações de mudança de gestor em prefeituras.....	71
Quadro 6	Testes de significância dos coeficientes do modelo.....	77
Quadro 7	Testes de validação do modelo.....	77
Quadro 8	Teste de <i>Hosmer e Lemeshow</i>	78

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Prestação de contas rejeitadas de prefeituras da Bahia – 1995/2009.....	17
Figura 2	Gráfico de uma regressão logística.....	57
Equação 1	Equação da Regressão logística.....	56
Equação 2	Modelo de regressão logística.....	80
Equação 3	Modelo de regressão logística com coeficientes.....	80

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Quantitativo de prefeituras com SCI na Bahia.....	64
Tabela 2	Despesas por função dos municípios da Bahia – 1998 – 2002 – 2007.....	68
Tabela 3	Classificação de municípios por faixa populacional.....	72
Tabela 4	Aprovação e rejeição de prestação de contas – 1996 – 2008.....	74
Tabela 5	Resultado orçamentário de prestações de contas.....	75
Tabela 6	Prestação de contas e os graus de desequilíbrio orçamentário.....	75
Tabela 7	Tabulação cruzada para resultado orçamentário e grau de desequilíbrio orçamentário.....	76
Tabela 8	Percentual de confiança de controle.....	77
Tabela 9	Variáveis independentes inseridas na regressão logística.....	79
Tabela 10	Percentual de confiança do modelo.....	81
Tabela 11	Tabulação cruzada para ano eleitoral e grau de desequilíbrio orçamentário.....	94
Tabela 12	Tabulação cruzada para ano eleitoral e grau de desequilíbrio orçamentário (médio e alto).....	95
Tabela 13	Tabulação cruzada para resultado orçamentário e grau de desequilíbrio orçamentário (médio e alto).....	95
Tabela 14	Tabulação cruzada para decisão do TCM e ano eleitoral.....	96

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
FHC	Fernando Henrique Cardoso
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IRCE	Inspetoria Regional de Controle Externo
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NAP	Nova Administração Pública
PC	Prestação de Contas
SPSS	Statistical Package for Social Scienses (Pacote Estatístico para Ciências Sociais)
SCI	Sistema de Controle Interno
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCM/Ba	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
TCU	Tribunal de Contas da União
TRE	Tribunal Regional Eleitoral

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	15
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA.....	17
1.3	OBJETIVOS.....	19
1.3.2	Geral.....	19
1.3.2	Específicos.....	19
1.4	JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	20
1.5	HIPÓTESE(S).....	22
1.6	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	23
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	25
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	25
2.1.1	Os aspectos econômico-financeiros e político-sociais.....	25
2.1.2	Modelos de gestão pública.....	29
2.1.2.1	Estado patrimonialista.....	30
2.1.2.2	Estado burocrático.....	31
2.1.2.3	Estado gerencial.....	33
2.2	CONTROLE DA FUNÇÃO ADMINISTRATIVA DO ESTADO: HISTÓRICO E BASES CONCEITUAIS.....	34
2.2.1	Controle interno e externo na Administração Pública.....	38
2.2.2.	Controle interno na Administração Pública.....	38
2.2.3	Controle externo na Administração Pública: tribunais de contas no Brasil.....	41
2.2.3.1	Tribunal de Contas da União.....	43
2.2.3.2	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.....	43
2.3	PRESTAÇÃO DE CONTAS NO SETOR PÚBLICO: PERSPECTIVAS TEÓRICAS.....	45
2.3.1	Teoria de Agência e prestação de contas.....	45
2.3.2	Teoria da Escolha Pública e prestação de contas.....	49
2.3.3	Teoria dos Ciclos Políticos e prestação de contas.....	50
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	53
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	53
3.2	TÉCNICA DE TRATAMENTO DOS DADOS.....	55

3.2.1	Regressão logística.....	55
3.3	REGRESSÃO LOGÍSTICA E O PROBLEMA DE PESQUISA.....	58
3.3.1	A variável dependente do problema de pesquisa.....	59
3.3.2	As variáveis independentes do problema de pesquisa.....	61
3.3.2.1	Ano eleitoral e prestação de contas.....	63
3.3.2.2	Sistema de Controle Interno.....	63
3.3.2.3	Coeficiente de Despes/Receita e resultado orçamentário do exercício.....	64
3.3.2.4	Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.....	66
3.3.2.5	Despesas com função de Governo.....	68
3.3.2.6	Fiscalização da Controladoria Geral da União – CGU.....	69
3.3.2.7	Alternância de poder.....	69
3.3.2.8	Municípios e população.....	71
4	RESULTADO DA PESQUISA.....	73
4.1	TRATAMENTO DO BANCO DE DADOS.....	73
4.1.1.	Regressão logística e medidas de validação.....	76
4.2	ANÁLISE DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DE MUNICÍPIOS PELO CONTROLE EXTERNO.....	82
4.3	DISCUSSÃO TEÓRICA.....	85
4.3.1	As Teorias e os resultados da pesquisa.....	85
4.3.1.1	Teoria de Agência.....	85
4.3.1.2	Teoria da Escolha Pública.....	88
4.3.1.3	Teoria dos Ciclos Políticos.....	91
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	98
5.1	CONCLUSÕES.....	98
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	105
	REFERÊNCIAS.....	107

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O controle do patrimônio é de responsabilidade da Contabilidade. Não importa a sua grandeza: pequeno, médio ou grande, cabe à Contabilidade manter um sistema que possa garantir o registro dos fatos econômicos que o modificam, baseado em princípios que orientem a mensuração do seu valor contábil, de modo a situar-se o mais próximo possível do seu valor econômico, num determinado período de tempo.

O Setor Público, em suas variadas formas de se apresentar à sociedade¹ também possui um patrimônio, que é denominado de patrimônio público justamente por não pertencer a uma pessoa ou grupo de pessoas, mas a toda a sociedade. Este patrimônio é periodicamente colocado sob a responsabilidade de administradores públicos e conseqüentemente deve ser objeto da Contabilidade para fins de seu registro e controle (SILVA, 2004, p. 222; KOHAMA, 2006, p. 24).

No Setor Privado da economia, o Mercado, a fiscalização e o controle do patrimônio são de responsabilidade do(s) proprietário(s) do mesmo. Outra pessoa não está preocupada com o patrimônio de um terceiro senão o(s) próprio(s) dono(s). Já no Setor Público o patrimônio é de todos e por isto a fiscalização é, ou deve ser, de interesse e prerrogativa de todos, pois o gestor age em nome de terceiros, quais sejam, a população que o elegeu, direta ou indiretamente.

No sistema democrático, onde o poder é exercido por pessoas escolhidas para representar uma maioria, o controle e fiscalização do patrimônio público são exercidos por órgãos

¹ Na classificação da Ciência Econômica, a sociedade está dividida em três setores econômicos. O primeiro setor representado pelo Setor Público. O segundo é o mercado e o terceiro é composto pelas organizações não-estatal e sem fim lucrativo. O primeiro setor compreende todo o aparato do Estado nas suas multivariadas formas. Ministérios, Secretarias, Autarquias, Empresas Públicas, Embaixadas, representação em organismos internacionais, são algumas das formas que o Estado se apresenta e atua na sociedade.

tecnicamente especializados que compõem a própria estrutura do Setor Público, porém com a independência e isonomia de atuação necessárias. Esta é a realidade presente na maioria dos países e notadamente nos de regime democrático de representação política.

Administrar recursos públicos é a tarefa de administradores públicos e fiscalizar e analisar as prestações de contas efetuadas por aqueles é tarefa do Poder Legislativo com o apoio dos Tribunais de Contas. Ao primeiro cabe executar e ao outro fiscalizar a boa, eficiente e regular execução. O embate entre o ato de administrar recursos públicos e o ato de fiscalizá-lo é o pano de fundo deste trabalho o qual considera, para alcance de seus objetivos, um conjunto de variáveis, teorias e recortes metodológicos.

A confrontação entre estes dois atos busca complementar as pesquisas científicas já realizadas sobre o tema. Para além de uma investigação do efeito do período eleitoral sobre decisões de gastos públicos (OLIVEIRA, 2008), dos efeitos da legislação, em especial a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, sobre o comportamento das despesas públicas (TANAN, 2009; SÃO PAULO, 2008; SANTOS, 2007), ou outros instrumentos de observação da Contabilidade Pública e seu respectivo controle (MIOLA, 2009; SANTANA, 2008), se estabelece uma proposta de agregar aspectos político, social, contábil-financeiro e econômico, através de uma ferramenta estatística, para investigar se o cumprimento da legislação referente à execução de recursos públicos é suficiente para garantir a aprovação destas pelo órgão de controle externo. Em outras palavras, a rejeição de prestação de contas pode ter como consequência o descumprimento da legislação específica, causado por variáveis que este estudo abordará.

O resultado da fiscalização pelos tribunais de contas, portanto, é a manifestação desses órgãos sobre a adequação à legislação e outras normas das prestações de contas dos gestores públicos. Assim, os tribunais manifestam-se pela aprovação ou, no outro extremo, pela rejeição das prestações de contas que a eles são apresentadas para análise.

A ação fiscalizatória ocorre posteriormente aos atos e fatos contábeis e de gestão, portanto não explica as motivações de atos do gestor público e outras variáveis relacionadas que irão refletir na manifestação de determinado tribunal, que apenas manifesta-se tecnicamente sobre a adequação a determinados parâmetros e com base na legislação. É neste contexto que se aborda o problema de pesquisa deste trabalho.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Para apresentar o problema de pesquisa deste Trabalho é pertinente debruçar atenção para as informações da Figura 1 que mostra a evolução do quantitativo de prestações de contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM), e respectivos percentuais, dos municípios do Estado da Bahia, no período de 1995 a 2009 do gráfico.

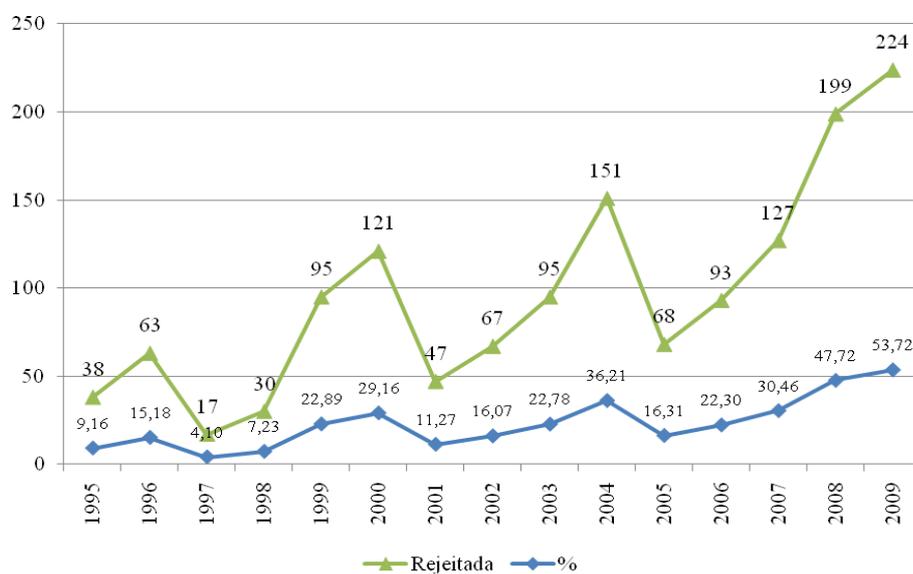


Figura 1 – Prestações de contas rejeitadas de prefeituras da Bahia – 1995/2009

Fonte: BAHIA, 2009

A principal informação da Figura 1 é a tendência ao crescimento do quantitativo das contas rejeitadas pelo TCM/Ba, apesar de quedas bruscas em anos específicos. Por meio dos valores

percentuais é constatada também esta tendência de crescimento, onde em 1995 houve apenas 9,16% de contas rejeitadas passando para 53,72% em 2009.

Para dados de contas aprovadas, em 1993 o TCM aprovou apenas 10,1% das prestações de contas das prefeituras baianas. Em 1996 foi 2,16%, e em 2000, três prestações de contas foram aprovadas pelo Tribunal. Foi justamente em 2000 que entrou em vigor a LRF. Já em 2001, apesar desta lei, 0,91% das prestações de contas foram aprovadas (BAHIA, 2008). Até 2007 mantiveram-se percentuais abaixo de 1% e ao longo dos últimos 15 anos (1994 – 2008) o percentual de contas aprovadas ficou em exatos 2% (TANAN, 2009).

Indo de encontro a estes dados, as ações, especialmente por parte dos órgãos de controle externo, são orientadas no propósito de reduzir da rejeição das prestações. Tem-se como exemplo, no Estado da Bahia, a obrigatoriedade de criação e manutenção do Sistema de Controle Interno por todos os municípios do Estado. Uma ação que contribuirá para o atingimento desse objetivo (BAHIA, 2005).

O descumprimento da legislação é a principal irregularidade que enseja a rejeição das prestações de contas pelo TCM/Ba. Destaca-se nas prefeituras do Estado da Bahia o descumprimento ao artigo 42 da LRF. Este é o motivo para 22,7% do total das contas rejeitadas no exercício de 2008 (BAHIA, 2009).

A gestão de uma prefeitura, assim como outro órgão público ou uma organização privada estão sujeitas a uma série de fatores que influenciam na gestão dos patrimônios destes órgãos e entidades. Nas organizações privadas é comum, por exemplo, a queda de vendas por causa da produtividade dos concorrentes e isto prejudicar o desempenho operacional e financeiro da empresa. No setor público fatores como ano eleitoral, tamanho do município, independência econômico-financeira, grau de desempenho orçamentário, entre outros, podem afetar ou influenciar na execução do orçamento público e com isto influenciar a decisão do TCM para a aprovação ou para a rejeição.

Portanto, outras variáveis podem explicar a decisão do TCM/Ba sobre a prestação de contas do gestor, e por isto ter uma relação direta, tanto para a aprovação quanto para a rejeição. Não sendo, por isto, a infração à legislação o fator suficiente, porém necessário, para a rejeição de determinada prestação de contas. Uma prestação de contas rejeitada é acompanhada de outras informações sócio-econômicas que este estudo busca identificar como informações complementares relacionadas com o processo de decisão do TCM sobre as contas apresentadas para análise.

Dentro deste contexto é que se propõe o seguinte problema de pesquisa: *quais os fatores que influenciam a rejeição das prestações de contas públicas dos gestores municipais pelo órgão de controle externo?*

1.3 OBJETIVO(S)

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo principal deste trabalho é identificar os fatores que explicam a rejeição das prestações de contas públicas dos gestores municipais pelo órgão de controle externo dos municípios no Estado da Bahia.

1.3.2 Objetivos específicos

Identificado o objetivo geral deste trabalho, os objetivos específicos que se apresentam são:

- a) Identificar e analisar os mecanismos de regulamentação e controle adotados pelo Estado aplicáveis ao ente federativo município;

- b) Identificar e analisar os métodos utilizados pelo Controle Externo dos municípios do Estado da Bahia para análise de prestações de contas públicas;
- c) Identificar os comportamentos dos indivíduos na função de gestor público com base nos pressupostos das teorias de agência, da escolha pública e dos ciclos políticos.
- d) Selecionar variáveis sociais, econômico-financeiras e históricas que influenciam na decisão do gestor público na execução do orçamento público;
- e) Interpretar e contextualizar, através da regressão logística, as variáveis que explicam a rejeição de prestação de contas dos gestores municipais;

1.4 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O tamanho do Brasil e sua representatividade como ente jurídico, econômico e social, no prisma da Administração Pública, tem conseqüências das mais diversas no ambiente social (WATSON, *apud* MELLO, 2006, p. 69). Dentre estes, o aspecto econômico tem relevância, pois em 34,4% dos municípios brasileiros a entidade município representa 1/3 dos respectivos PIB's, ou seja, em cerca de 1.800 (mil e oitocentos) municípios, 33,3% da economia é dependente dos gastos públicos.

Na operacionalidade do sistema tributário, ou seja, estimação e realização das receitas, cabe à Contabilidade Pública, como especialização da ciência contábil, o registro e controle das variações patrimoniais dos bens públicos (SILVA, 2004, p. 222; KOHAMA, 2006, p. 24). Prestar contas, no sentido de evidenciar o resultado do registro das operações, é parte da tarefa da Contabilidade Pública. Ambos os assuntos no Brasil, Contabilidade Pública e prestação de contas, carecem de pesquisas. Oliveira (2002) concluiu que dos artigos publicados em periódicos nacionais selecionados, na década de 90 do século passado, a temática

Contabilidade Pública foi a que menos esteve presente nos trabalhos publicados, atrás apenas de Contabilidade Internacional.

Pesquisou-se nos sítios dos Tribunais de Contas do Brasil, com o objetivo de constatar a existência de trabalhos científicos relacionados ao tema prestação de contas do setor público e apenas artigos técnicos foram encontrados em revistas eletrônicas tratando do assunto com foco eminentemente jurídico.

Ampliando as pesquisas, foi realizada consulta ao banco de teses do site da Capes com os termos “municípios”, “controle externo”, “contabilidade pública” e “prestação de contas” e foi encontrada apenas uma dissertação que, apesar dos termos relacionados, a dissertação trata da inserção de informação nos sistemas informatizados de apoio ao controle externo do Estado de Minas Gerais (CAPES, 2009).

Ademais, medidas para a melhoria do uso dos recursos públicos de diversos escopos tem sido desenvolvidas e implementadas. Os órgãos de controle emitem cartilhas, instruções normativas, realizam cursos e treinamentos para gestores, mas as inconformidades das prestações de contas persistem. A identificação das causas, ou seja, dos fatores que explicam a rejeição e prestação de contas é a motivação deste trabalho.

Não obstante a promulgação de legislações que obrigam os gestores públicos a divulgarem por diversos meios os gastos realizados por si e a existência de diversas instituições que fiscalizam e acompanham os gestores públicos, um trabalho desta natureza pode ser uma ferramenta adicional para o controle social dos recursos públicos dado que evidenciará o que contribui ou não para explicar a rejeição das contas públicas.

A perspectiva de utilizar variáveis de diversas naturezas, por meio da aplicação da técnica da regressão logística, imprime ao trabalho uma flexibilidade para tratar de aspectos sociais,

econômicos e técnicos, que podem explicar de maneira significativa os resultados das prestações de contas municipais.

A Contabilidade Pública, como principal fonte de informação sobre as contas dos gestores, ainda é pouco compreendida pelo cidadão comum. Por isto justifica-se a existência dos órgãos técnicos constitucionais de controle externo. Mas, atendido o objetivo a que se propõe este trabalho, obter-se-á informação complementar e pragmática para melhor entender a prestação de contas dos prefeitos municipais por qualquer cidadão.

1.5 HIPÓTESE(S)

Identificado e apresentado o problema de pesquisa, as suposições provisórias de resposta ao questionamento elaborado, ou seja, as hipóteses, podem ser definidas como:

H₀ – A aprovação de prestação de contas de gestores de prefeituras pelo órgão de controle externo é explicada pelo cumprimento da legislação.

H₁ - Aumento de despesas públicas de caráter discricionário contribuem para a rejeição de prestação de contas;

H₂ A inexistência de estrutura de sistema de controle interno contribui para a rejeição de prestação de contas;

H₃ Superávits ou déficits no resultado orçamentário superiores a 5% contribuem para a rejeição de prestação de contas;

H₄ - A alternância de gestor em um mesmo exercício ou de um exercício para outro contribui para a rejeição de prestação de contas.

H₅ - Prestação de contas de ano correspondente a ano eleitoral municipal contribui para a rejeição de prestação de contas.

H₆ - Quanto maior o município, maior a probabilidade de rejeição da prestação de contas.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Este trabalho está organizado em cinco capítulos identificados nos itens abaixo:

- O primeiro capítulo apresenta-se a introdução com a contextualização do assunto, a formulação do problema de pesquisa, os objetivos, geral e específicos, a justificativa e a estrutura desta dissertação.
- O segundo capítulo refere-se ao desenvolvimento teórico do trabalho. São analisados conceitos sobre administração pública, prestação de contas, além das teorias relacionadas a pesquisa. Apresentam-se os trabalhos desenvolvidos evidenciando o estágio das pesquisas sobre o problema aqui abordado.
- No terceiro capítulo evidencia-se a metodologia adotada para a pesquisa. Neste mesmo capítulo apresenta-se a metodologia utilizada e as razões pelo seu uso e informações que delimitam o estudo. Em especial descreve-se a técnica da regressão logística e sua aplicabilidade às variáveis do problema estudado;

- No quarto capítulo apresentam-se os resultados e as análises dos dados pesquisados.
- Por último, as considerações finais, conclusões e recomendações sugeridas nesta dissertação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo segue-se a apresentação do referencial teórico de acordo com os seguintes temas: a Administração Pública e as formas de Estado; os sistemas de controle do estado com foco nos órgãos técnicos especializados de controle externo e o dever de prestar contas no Setor Público (*accountability*).

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1.1 Aspectos econômico-financeiros e político-sociais

O processo de prestação de conta de prefeituras por seus gestores está inserido em diversos contextos, especificamente o econômico-financeiro e político-social.

A entidade prefeitura é um órgão que, exceto por suas peculiaridades como ente político (unidade confederada e portadora de autonomia político-administrativa), assemelha-se a qualquer outra organização particular. Primeiro que interfere significativamente no ambiente social e econômico e por este afetada. Segundo, tem como obrigação prestar contas aos cidadãos do resultado de sua atuação administrativa. Uma empresa, por exemplo, é influenciada pela moda – muda seu estoque; O gerente presta contas ao proprietário, e este ao Governo, sócios ou acionistas.

Observam-se, a seguir, as influências de variáveis das áreas econômicas, políticas e sociais no Setor Público no geral e, em especial, no Brasil.

No âmbito da gestão pública, uma das primeiras manifestações sistematizadas sobre o papel da Administração Pública é creditada a Woodrow Wilson, presidente americano, que em

1887, na sua gestão, recomendou a separação entre a esfera política e administração. A primeira estaria responsável pela formulação de políticas públicas e a segunda responsável pela implementação.

No século XX o *New Deal* americano representou o estímulo governamental de Franklin Roosevelt à economia após a crise de 1929 (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 86). O “novo acordo” se estabelecia para a recuperação da economia americana com forte intervenção do Estado. Não se restringiram aos Estados Unidos mudanças de impacto na Administração Pública. Na administração da Alemanha por Otto Von Bismark, foi inaugurado o Estado do Bem-Estar como uma resposta a luta de classes ainda no final do século XIX.

Esses acontecimentos são significativos mas, sem dúvida, a quebra da Bolsa de Valores de Nova York (NYSE), principal causa da crise americana e mundial, por praticamente toda a década de 30 do século XX, é o mais influente deles para o Estado (Administração Pública). Até então, a economia estava baseada nas teorias clássicas de David Ricardo (1772-1823), Adam Smith (1723-1790), Stuart Mill (1806-1873), entre outros economistas, que defendiam que o mercado se organiza por ele mesmo (livre comércio), não necessitando a intervenção do Estado. Quanto maior a atuação do Estado Moderno, se enfraquecem as forças competitivas (FROYEN, 2001, p. 45).

Após a crise, com índices de desemprego nunca vistos², tanto nos Estados Unidos como em países europeus, os preceitos da teoria clássica da economia sofreram fortes ataques. Surge, então, a Teoria Keynesiana. Para este estudo cabe ressaltar que a referida teoria desconsiderou ao principal pilar da teoria clássica: intervenção mínima do Estado na economia.

A concepção do economista inglês John Maynard Keynes (1883-1946) sobre o sistema capitalista estabeleceu que o papel do Estado na economia era fundamental para a

² Em 1933, pior ano da Depressão americana, o índice de desemprego atingiu naquele país 25,2%. Em 1929 (antes da crise) o desemprego era 3,2% da força de trabalho (FROYEN, 2001, p. 88).

recuperação, controle e equilíbrio do sistema econômico. Defendeu o uso de política monetária e fiscal para regular o nível de demanda agregada³ (FROYEN, 2001, p. 89).

Para Matias-Pereira (2008, p. 87), “A partir dos estudos teóricos desenvolvidos por John Maynard Keynes tem início uma profunda mudança no papel do Estado enquanto ente responsável pelo manejo e controle discricional de um conjunto de objetivos e instrumentos de política econômica”. É com esta perspectiva que se pode abordar as mudanças das funções administrativas do Estado, consequência dessas transformações no ambiente econômico, social e político.

No Brasil, as mudanças na Administração Pública seguem paralelamente, com um pouco de atraso, à cronologia internacional em relação aos fatos já mencionados. Em 1930, o Brasil adota a Administração Pública burocrática. Influenciada pelos conceitos weberianos de burocracia, a ideia era superar o Estado patrimonialista. No que pesem os esforços com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, poucas mudanças efetivas foram constatadas (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 90).

A “administração” Getúlio Vargas (1930-1945) atendeu protocolarmente às concepções de Estado que se propagavam pelos países mais afetados pela crise e acontecimentos históricos da primeira metade do século XX. Intervenção na economia, profissionalização e organização da força de trabalho, políticas de assistência social e o Estado empresário com a criação de estatais. Em seguida, em 1967, foi aprovado o Decreto-Lei nº 200/67 representando o marco legal para a implantação da administração gerencial no país, ou seja, atingir o terceiro estágio da Administração Pública. Descentralização e programa de desburocratização foram elementos constantes nesta fase. Ao fim deste período, com a redemocratização do país, grandes mudanças ocorreram e em especial a aprovação da Carta Magna de 2005.

³ A demanda agregada é expressa pela identidade $Y = C+I+G$, em que Y = renda/produto; C = consumo; I = investimentos e G = gasto do governo. De maneira simplificada e com base na teoria keynesiana, com aumento de gastos do governo (variável autônoma, pois se refere a uma decisão política) aumenta-se o produto nacional.

Com o retorno da democracia após o período de governo militar, outras reformas foram propostas para a Administração Pública no Brasil. O governo Collor (1990-1992) propôs a redução do Estado e do número de servidores públicos. O Governo FHC (1994-1998/1999-2002) acelerou ações de redução do Estado na Economia. O Governo Lula (2003-2006/2007-2010) voltou-se para a revitalização do Estado e programas do Estado de Bem-Estar.

As diferentes reformas nas administrações públicas em países como Inglaterra e Brasil, se convergem para o que Hood (1991 *apud* MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 103) nomeou de Nova Administração Pública - NAP. Para Boston *e outros*. (1996 *apud* MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 103) “a NAP pode ser sintetizada como a definição de regras de modo a separar a formulação de políticas de sua operação, ou seja, separa as dimensões políticas e administrativas”, ideia esta já proposta por Woodrow Wilson no século XIX.

Hood (*apud* MATIAS-PEREIRA, 2008) afirma que a ideia do NAP era reduzir ou remover a diferença entre o setor público e o privado. Esta ideia se confirma pelas medidas tomadas por países para a transição para a NAP e aplicação de conceitos originários do Setor Privado como o *Total Quality Management* (TQM), reengenharia, *stakeholders*, orientação a clientes, foco em resultados, flexibilização, remuneração variável por desempenho, etc. (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 109).

As medidas que foram adotadas pelos entes públicos, considerando-se, portanto, os municípios, encontraram e ainda encontram resistências para serem implementadas. A transparência, por exemplo, é prática adotada pelas empresas⁴, mas no setor público, não obstante obrigação legal, não tem a eficiência desejada.

⁴ Pondera-se aqui que esta prática ocorre, apesar da exigência legal, voluntariamente por empresas de capital aberto para algumas Demonstrações Contábeis, *latu sensu*. Uma grande maioria, porém não publicam ou divulgam suas Demonstrações Contábeis.

Para uma compreensão mais nítida destas mudanças estruturais do Estado, faz-se a seguir uma contextualização histórica com as principais características que cada forma de Estado adquiriu.

2.1.2 Modelos de gestão pública

Segundo Matias-Pereira (2008, p. 111) o Estado passou por três fases bem distintas em relação a sua forma de organização ou de atuação. Primeiro, tem-se o Estado Patrimonialista, em segundo o Estado Burocrático e em terceiro, o Estado Gerencial. Essas três fases estão cronologicamente assim divididas: até meados do século XIX, encontra-se o Estado patrimonialista; a partir desta data e até fins do século XX, predomina o Estado burocrático weberiano e, já em meados do século XX, surgem alguns países com a forma gerencial. Essas não são datas rígidas, pois se trata de processos contínuos, inclusive em alguns países as reformas não coincidem com estes períodos.

Em relação a datas e períodos, cabe observar que a superação de governos monárquicos, acontece, na Europa e por consequência em países ocidentais, após as revoluções americana (1776) e francesa (1789). As transformações importantes creditadas a essas revoluções são, entre outras: a) a compreensão de que todo homem é possuidor de direitos; b) o estabelecimento de um leque de necessidades do povo como fim da ação do Estado; c) as nações passam a ser regidas pelas leis que devem expressar a vontade de seu povo e o Estado deve ter o seu poder repartido entre o Executivo, Legislativo e Judiciário (SANTANA, 2008, p. 19).

Concretamente, observa-se como resultados destes fatos históricos a passagem da estrutura do Poder. A vontade do soberano deu lugar à vontade da lei. Com a afirmação do Estado Democrático de Direito, em substituição ao Estado monárquico, a relação do cidadão com o Estado deixa de ser arbitrária (vontade do Rei), e passa a ser regulada pelo Estado de Direito. Afirma Odália (2003 *apud* SANTANA, 2008, p. 20) que “esta nova relação subordina o

direito da Nação ao direito do cidadão compreendendo o Estado não como um fim em si mesmo, mas com a finalidade de assegurar os direitos de todo cidadão”.

A partir de então, os cidadãos são possuidores de direitos e o Estado deve assegurá-los, ou seja, dar condições para que sejam exercidos. Um desses direitos passa a ser o de fiscalizar e controlar a administração do Estado. Antes disto, o cidadão comum passa a ter o direito de administrar um ente público, se eleito pelo voto, direto ou indireto.

2.1.2.1 Estado Patrimonialista

O modelo de Estado patrimonialista está calcado na inexistência de separação nítida entre a propriedade do Estado (bens públicos e, portanto da sociedade) com a dos agentes que administram ou gerenciam este mesmo Estado. Segundo Faoro (2001 *apud* SOUZA, 2009, p. 51) “é um modelo que predomina ou sugere a apropriação da coisa pública e do aparelho do Estado e do próprio Estado por grupos de interesse, *lobbies*, partidos políticos e demais representantes corporativos interessados nas *benesses* propiciadas pelo Poder Público”.

O Estado patrimonialista tem suas raízes nos Estados Absolutos em que o grau de centralização do poder propiciou frases como a do Rei da França Luis XIV no auge do absolutismo neste país e na Europa: “o Estado sou eu”. Nesta época, séculos XVI a XVIII, os soberanos eram pessoas “escolhidas” por Deus para ser o seu representante na Terra. Assim, a permanência do poder nas mãos de poucas pessoas ou famílias, ou da própria igreja católica, ratificava o caráter patrimonialista de apoderar-se da coisa pública (o patrimônio do Estado).

Adjetivos como clientelismo e corporativismo são apropriadamente identificados com o modelo de gestão patrimonialista do Estado. O relacionamento pessoal, a prática de troca de favores, a utilização da estrutura do Estado para vantagens pessoais, entre outras, são elementos facilmente encontrados neste modelo.

Para Souza (2009, p. 53) “Do ponto de vista da gestão pública, é sustentável afirmar que o clientelismo, tendo como dimensão o patrimonialismo e o fisiologismo, integra uma cultura e uma prática da política tradicional das elites brasileiras, herdadas ainda da época colonial [...]”. O que o autor comenta é a origem do Estado patrimonialista no Brasil. Para ele o Brasil começa o processo de substituir o modelo de Estado na década de 30 do século XX. A partir desta data o modelo burocrático começa a tomar espaço, não de forma instantânea e radical, mas gradativamente.

Portanto, a forma de Estado patrimonialista, segundo Souza (2009, p. 53) possui especificidades distintas em relação aos outros dois modelos apresentados, quais sejam: a) confusão daquilo que é público com o privado; b) predomínio da vontade unipessoal do dirigente; c) práticas de nepotismo e relações de compadrio; d) cargos públicos como prebendas; e) corrupção; e f) servilismo.

O Estado Burocrático, pelas suas próprias características, minimiza ou elimina as especificidades do modelo patrimonialista, pois busca racionalizar práticas por meio da legitimação, especialização, separação clara entre propriedade e administração, entre outras, como veremos a seguir.

2.1.2.2 Estado Burocrático

A Administração Pública é espécie do gênero Administração. A Administração como gênero tem sua origem no início do século XX com a chamada Administração Científica que tem como “pai” o engenheiro Frederick W. Taylor. Para produzir mais e em menos tempo, Taylor tratou a Administração como ciência.

A partir da teoria original e clássica de Taylor, a Administração evoluiu e apresentou outras teorias ou abordagens que estão assim classificadas (TEORIAS, 2009):

- Abordagem Clássica da Administração
- Abordagem Humanística da Administração
- Abordagem Neoclássica da Administração
- Abordagem Estruturalista da Administração
- Abordagem Comportamental da Administração
- Abordagem Sistêmica da Administração
- Abordagem Contingencial da Administração

A Teoria Burocrática da Administração está inserida na abordagem estruturalista da administração. Esta teoria avançou para superar o que a Teoria clássica não respondia. Possibilitou uma abordagem global e integrada dos problemas organizacionais. Foi capaz de caracterizar todas as variáveis envolvidas no modelo de organização racional; o modelo atendeu a organizações grandes e complexas (TEORIAS, 2009).

A Teoria da Burocracia na Administração tem como base teórica a Sociologia da Burocracia de Max Weber. Para Weber (1998) “um homem pode ser pago para agir e se comportar de certa maneira preestabelecida, a qual lhe deve ser explicada, muito minuciosamente e, em hipótese alguma, permitindo que suas emoções interfiram no seu desempenho”.

A Administração científica utilizou-se de Weber em todos os seus conceitos. As indústrias passaram a sistematizar tarefas, controlar o tempo e especializar operários, entre outras, para melhorar e crescer a produtividade.

As características que seguem esclarece o que representa a Burocracia, conforme afirma Albrow (1970):

- Impessoalidade: membros da equipe são livres, e somente observam as tarefas de suas próprias unidades;
- Hierarquia entre unidades administrativas;
- Especificação de funções;
- Funcionários trabalham com base em contratos (portanto, com claros direitos e deveres);
- Funcionários selecionados com base em sua qualificação, de preferência através de um exame;
- Funcionários recebem um salário que é determinado de acordo com sua posição na hierarquia;
- Os cargos ocupados por funcionários são a sua principal ocupação;
- Existência de um claro plano de carreira, com promoções seguindo regras claras;
- Funcionários não se apropriam de seu cargo ou dos recursos que fazem parte do mesmo.
- Funcionários são controlados e sujeitos a um sistema disciplinar.

Estas características teriam por objetivo garantir a precisão, continuidade, disciplina e confiabilidade, que levariam a organização à sua forma mais satisfatória (DIAS, 2008, p. 12).

No gerenciamento de muitas empresas adota-se o modelo burocrático. Mas, não é mera coincidência que todas as características ou a maioria delas identificadas por Albrow (1970) estão presentes em outro setor da economia: o Setor Público.

2.1.2.3 Estado Gerencial

Este terceiro modelo também conhecido como gerencialismo, surgiu com a ajuda de uma ferramenta ideológica. Para aplicação do modelo gerencial de Estado, difundiram a ideia de

que o modelo burocrático era ineficiente e ineficaz e, por outro lado, os modismos de administração como inovação, reengenharia, qualidade e desempenho se inseriam fortemente nos ambientes privados das empresas e na administração pública (SOUZA, 2009, p. 60).

Para Osborne e Gaebler (1994), era necessário “reinventar o governo”. A obra destes autores, “Reinventando o Governo”, apresentou os princípios norteadores que impulsionaram a implantação do Estado Gerencial em países como Austrália, Chile e Nova Zelândia. Os princípios estruturavam-se em qualidade dos serviços públicos, governo competitivo, avaliação de resultados e desempenho, orientação para os clientes (cidadãos) e não para os meios como no modelo burocrático, e descentralização.

Para justificar a passagem e/ou adoção do modelo de Estado gerencial, prejudicial a determinados grupos sociais, o governo brasileiro se apoiou na própria exaustão do modelo burocrático (SOUZA, 2009, p. 59). Para o autor o modelo então vigente “não atendia mais às exigências da sociedade moderna e globalizada”.

Influenciado pelo modelo americano da *New Public Administration - NPA* (A Nova Gestão Pública) o Brasil começou seu processo de substituição do modelo burocrático para o modelo gerencial na década de 90 do século XX. Pontualmente, é a partir da criação do Ministério de Administração e Reforma do Estado – MARE, no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso (1995-1999), que se implementa um plano, Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado – PDRAE de 1995, institucional para que Brasil se tornasse um Estado gerencial.

2.2 CONTROLE DA FUNÇÃO ADMINISTRATIVA DO ESTADO: HISTÓRICO E BASES CONCEITUAIS

Freqüentemente, a mídia noticia um caso de corrupção, desvio e mal uso de recursos públicos. Trata, portanto, este trabalho de investigar a prestações de contas dos responsáveis por estes recursos no âmbito dos municípios do Estado da Bahia. São os administradores dos recursos

financeiros retirados da sociedade, coercitivamente, com base na legislação fiscal e tributária do país para cumprimento de despesas às quais se comprometem realizar por meio também de leis.

São recursos recolhidos da sociedade e estão sujeitos a controle e fiscalização. Essa tarefa de controlar é exercida desde longa data. Desde períodos remotos da sociedade ao século XXI, o controle está sempre presente quando existe transferência para outrem da guarda, posse, administração ou gestão de bens ou valores, independentemente do contexto histórico ou da forma de Estado estabelecida.

No período feudal os reis e imperadores encaminhavam homens de sua confiança para recolher os impostos, taxas, entre outros instrumentos, que eram arrecadados pelos coletores de províncias e feudos em suas respectivas “jurisdições” e fazer o controle necessário.

A partir dos séculos XIV e XV, as descobertas de outros países, por meio das navegações ultramarinas, fez aparecer outra espécie de controle a ser exercido pelo Estado. Este financiava as viagens e, por isto, passou a fiscalizar quanto ao seu retorno financeiro. Além do Estado, havia investidores particulares que financiavam estas navegações com objetivos de ganhos e que no retorno da viagem procediam à fiscalização e controle.

Destas viagens resultou a colonização de países das Américas e da Ásia. O Brasil foi um deles e com a colonização europeia, notadamente portuguesa, o “novo” país passou a ter obrigações coloniais com o reino de Portugal. Resultado deste acontecimento histórico foi a fiscalização e controle econômico e político da colônia.

Em seguida, após a independência do Brasil em 1822, o fato significativo do controle do Estado no âmbito interno⁵ foi a criação do Tribunal de Contas da União (TCU) em 1889.

⁵ Refere-se aqui a uma oposição ao controle e fiscalização exercido externamente pelo colonizador.

Desde a sua criação, este Tribunal tem a responsabilidade de analisar e emitir pareceres sobre posse e uso dos recursos públicos pelos gestores em nível nacional.

Ainda no século XX, as responsabilidades de fiscalização do TCU foram compartilhadas com outros órgãos de controle, ou seja, outros tribunais de contas. Então é que surgem os tribunais de contas municipais e estaduais, responsáveis pelo auxílio aos poderes legislativos no julgamento das contas públicas.

Mudanças no controle e fiscalização do setor público apareceram com a aprovação da Carta Magna Constituinte de 2005. O controle sobre os administradores públicos ficou mais rigoroso, ou por ordenamento na própria Carta ou por outros mecanismos exigidos por ela. Gerir, possuir ou intermediar recursos públicos passou a ser uma atividade mais fiscalizada e auditada por órgãos com esta competência precípua dentro da estrutura da Administração Pública.

Os tempos modernos, após a passagem do período absolutista para os Estados democráticos de direito, trouxeram para o âmbito da Administração Pública o instituto do “dever de prestar contas” para todo aquele que assume o poder público. Atualmente esta obrigação é chamada de *accountability* (SIRAQUE, 2005).

Diferentemente do Estado patrimonialista, em que o patrimônio do Estado se confundia com o patrimônio do monarca, no Estado Moderno o patrimônio público passa a ser da sociedade que transfere sua administração temporariamente para um indivíduo.

Mas, em contraponto ao que preceitua a Teoria de Agência, ou seja, a existência da assimetria de informação entre agente-principal, os mecanismos legais de controle vão de encontro às pretensões do *agente* quando este se exime de prestar contas.

Ataliba (*apud* SIRAQUE, 2005, p. 31) aborda de maneira muito clara sobre a necessidade da prestação de contas no regime republicano com a seguinte afirmação:

O princípio republicano representativo requer, em última análise, que o governo responda pelos atos que pratica; que os homens e mulheres que vão exercer funções de governo sejam escolhidos pelo povo e, para tanto, apresentem-se diante dele, fazendo suas propostas e discutindo formulações; que estes mantenham a proximidade do povo no exercício de sua função, tornando possível o acompanhamento de seu desempenho. Que os cidadãos possam fiscalizar e controlar os atos praticados e tenham o direito de questionar e obter informações acerca dos atos de governo; que a imprensa tenha a mais ampla liberdade de acesso a todas as informações a fim de que possa transmiti-las; que as questões mais relevantes sejam debatidas pública e amplamente; que aqueles que exercem as funções busquem corresponder aos anseios do povo, manifestados da melhor maneira; que exerçam tais mandatos por períodos breves, ao cabo dos quais possam ser substituídos; que necessitem retornar diante do povo, periodicamente, caso queiram pleitear recondução; que, na medida do possível, os governos estejam efetivamente próximos do povo.

O autor tratou de todos os aspectos que caracterizam uma república, que concisamente são alternância de poder, escolha do governo pelo povo, transparência dos atos e *accountability* e, em seguida, ele resume: “se a coisa pública pertence ao povo, perante este todos os seus gestores devem responder”.

O Controle público atinge a todos os gestores públicos. Até os dirigentes dos poderes legislativo e judiciário quando executam atos de administração, eu seja, quando atuam na sua função secundária. A preocupação deste trabalho, no entanto, não está nas ações dos gestores dos poderes judiciário ou legislativo, mas do poder executivo. Este que tem a função de executar as leis por meio da oferta de bens e serviços à população.

Para fins deste trabalho adotam-se os conceitos (1) e (2) de controle, conforme Fernandes, Luft e Guimarães (1996):

Controle (ô). [Do fr. *controle*] S. m. **1.** Ato ou poder de controlar; domínio, governo. **2.** Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas. [...].

Mais especificamente, se adéqua a este trabalho o que concebe Meirelles (1999), “controle, na Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”.

Então, o controle, em qualquer das abordagens, refere-se ao que é exercido por um Poder sobre o outro, e mais objetivamente ainda, do controle do Poder Legislativo sobre o Poder executivo municipal.

2.2.1 Controle interno e externo na Administração Pública

Controle é parte do *processo administrativo*. Este processo é composto das funções planejamento, organização, direção e controle. A primeira das funções significa evitar o imprevisto. A organização trata da integração e da estruturação de recursos disponíveis. A direção está relacionada ao comando e tem a responsabilidade de fazer as coisas acontecerem. O controle, como última fase do processo deve assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado, dirigido se ajustem aos objetivos previamente estabelecidos (CASTRO, 2008, p. 60-1)

No âmbito do Setor Público, cabe a um Poder o exercício da fiscalização de um sobre os outros. A origem deste pensamento é do célebre filósofo francês Montesquieu, que em sua obra (*O espírito das leis*) sustentou a teoria da divisão dos poderes em lugar do poder único monárquico. Esta é uma das formas de controle externo. Além do controle exercido de um poder sobre os demais, o controle externo subdivide-se, segundo Castro (2008), em: a) controle das contas, b) controle social e c) controle pelos conselhos fiscais. Em seguida trataremos em específico de cada tipo de controle e no contexto da Administração Pública.

2.2.2 Controle Interno na Administração Pública

O Controle Interno ou controle administrativo, assim como o controle externo têm uma finalidade em comum; a verificação da adequação entre o planejado e o executado. De uma

forma muito simples, esta finalidade almejada por ambos envolve o cumprimento da legalidade, das normas, dos planos e dos projetos. A diferença significativa entre eles é o beneficiário. No primeiro, o interessado maior é o administrador ou gestor. No segundo tipo de controle o beneficiário é o usuário externo da informação daquele administrador (CASTRO, 2008, p. 54).

O Controle interno ou controle vertical está associado ao administrador público e sua estrutura organizacional. É o controle que garante ou não a fidedignidade da informação para a tomada de decisão pelo gestor. A necessidade de controle interno na Administração Pública está assim justificada por Castro (2008, p. 35):

A existência de uma enorme quantidade de normas e regras para serem seguidas leva à necessidade de utilização de controle em suas diversas modalidades. Isto porque a regulamentação se estabelece com tal complexidade que não permite ao dirigente supervisionar diretamente as tarefas desenvolvidas e mensurar os resultados frente a seus objetivos.

O que observa o autor é a impossibilidade de um único homem conseguir controlar a totalidade das ações de seus subordinados. A segurança de que as atividades estão sendo realizadas como devem ser só através da existência de um controle interno efetivo.

De acordo com o que já se expôs, observam-se as seguintes relações:

Variável	Controle interno	Controle externo
Auditoria	Interna	Externa
Interessado (<i>Agency Theory</i>)	Agente	Principal
Nível de controle	Vertical	Horizontal

Quadro 1 – Relação entre variáveis e tipo de controle

Fonte: Elaboração do autor, 2010

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA definiu controle interno como sendo:

[...] o plano de organização e de todos os métodos e medidas, adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (AICPA, 1949, *apud* SLOMSKI, 2005, p.???)

Outra grande contribuição deste mesmo instituto, nove anos depois, foi a subdivisão de controle interno em administrativo e contábil. Sobre esta divisão Castro (2008, p. 61) afirma: “a divisão [...] realçou o foco principal de cada um. O controle interno administrativo busca garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor custo e da melhor forma. Os contábeis visam dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis”.

O controle interno é responsabilidade do gestor municipal, do prefeito. Esta responsabilidade está fortemente vinculada aos princípios do controle interno, que são:

- a) Fixação de responsabilidade
- b) Segregação de funções
- c) Ciclo de transação
- d) Rodízio de pessoal
- e) Tarefas e atividades devidamente normatizadas
- f) Utilizar procedimentos eletrônicos (informatizados) (CASTRO, 2008, p. 65)

Todos esses itens estão submetidos a uma gestão interna, própria de cada ente e de responsabilidade do administrador público.

É recomendado que o controle interno, no Setor Público, seja implantado na forma de sistema, conforme preconiza a Constituição de 2005. A recomendação está expressa no artigo 74:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (grifo nosso). (BRASIL, 2005).

Outra legislação que determina a existência e manutenção de sistema de controle interno é a Lei Complementar Estadual nº 6/91 que em seu artigo 77 transcreve o texto do artigo 74 da Constituição, porém direcionando aos poderes legislativo e executivo municipais.

Paralelo ao controle interno, a administração pública está submetida, também por força constitucional, ao controle externo. Este é exercido pelos legislativos nos três níveis da federação brasileira. O item seguinte deste trabalho tratará deste tipo de controle.

2.2.3 Controle Externo da Administração Pública: tribunais de contas no Brasil

O artigo 71 da Carta Magna, traz o seguinte texto:

- Art. 71.** O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:
- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
 - II - **julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;**
[...]
 - VI - **fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União** mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a **Município**;(grifos nosso)
[...] (BRASIL, 2005).

Este artigo constitucional identifica quem fiscaliza as ações e os gastos do Poder executivo federal. Outrossim, a utilização de recursos da União por municípios é objeto de fiscalização e controle pelo Legislativo Federal.

No contexto do Estado o Controle externo da Administração Pública é de responsabilidade dos Poderes Legislativos. Para Siraque (2005, p. 98) “a competência principal para realizar o *controle institucional externo* das atividades da Administração Pública foi concedida ao Poder Legislativo, em todas as esferas da federação, o qual é auxiliado nessa função pelo Tribunal de Contas”.

No Brasil, portanto existem três tipos de Tribunal de Contas: o da União, o dos respectivos Estados, do Distrito Federal e o do Município ou dos Municípios. Além desses Tribunais, outros órgãos, a exemplo do Ministério Público, acompanham o gasto dos recursos públicos, além do cidadão de maneira individual ou por órgãos de representação.

Nas administrações municipais o controle externo é exercido pelas câmaras de vereadores que são auxiliadas por tribunais de contas. Há três tipos de tribunal que auxiliam o poder legislativo neste nível de governo. A câmara pode receber o auxílio de um único tribunal, específico do município, do tribunal dos municípios, que fiscaliza uma quantidade de municípios ou do tribunal de contas do Estado em que o município estiver localizado, devido a inexistência dos dois primeiros.

A vinculação com a legislação é a principal característica do controle externo. As ações dos tribunais de contas são adstritas a leis e regimentos que regulam a atuação destes órgãos auxiliares. Analisar-se-á dois deles nas subseções que seguem.

2.2.3.1 Tribunal de Contas da União - TCU

O Tribunal de Contas da União foi criado em 1890 pelo então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, por meio do Decreto 966-A. Passou a ser órgão constitucional na Constituição de 1891.

A Carta Magna em vigor, de 2005, ampliou as competências do TCU em relação às cartas constitucionais anteriores. Também foram retiradas competências. Resultado é que atualmente há uma gama de responsabilidades atribuídas ao Congresso Nacional que as transfere para este órgão técnico especializado de fiscalização (PETER; MACHADO, 2009, p. 28).

A sua competência medular é a “apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em 60 dias a contar de seu recebimento” segundo artigo 71, inciso I (BRASIL, 2005). Os artigos 71, 72 e 74 da Constituição Federal abrangem as competências de ordem constitucional atribuídas ao TCU. Além das de ordem constitucional existem outras competências atribuídas ao TCU por força da legislação infra-constitucional como a Lei de Licitações (nº 8.666/93).

A jurisdição nacional do TCU e a competência para julgar as contas de qualquer pessoa física ou jurídica que sejam responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos originados dos cofres da União, faz dos municípios brasileiros potenciais alvos de fiscalização por esta Corte de Contas.

2.2.3.2 O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM/Ba

Criado em 1970, com o nome de Conselho de Contas dos Municípios, teve grande rejeição por parte dos prefeitos da época. Até esta data os gestores municipais não prestavam contas o

que contribuía para o florescimento de negócios irregulares, ilegais, escusos, nepotismo desenfreado entre outros atos menos nobres ao arripio da lei (SAMPAIO FILHO, 2009).

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM é o órgão auxiliar às Câmaras Municipais na função de analisar e emitir parecer prévio da prestação de contas dos gestores municipais. Assim preceitua a artigo 1º da Lei Complementar nº 6/91 do Estado da Bahia:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, órgão de auxílio do controle externo a cargo das Câmaras Municipais, compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelos Chefes dos Poderes Executivo e Legislativo Municipais, mediante parecer prévio a ser elaborado no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados a partir da data do seu recebimento.

Em sessão do TCM de 7 de agosto de 2002, seus conselheiros aprovaram o Regimento Interno que traz em seu artigo 1º a finalidade do Tribunal:

Art. 1º O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, órgão de auxílio do controle externo a cargo das Câmaras Municipais, tem a finalidade fiscalizar contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonialmente os órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal.

O órgão máximo de julgamento do TCM é o Tribunal Pleno é a isenção dos seus julgamentos deste órgão está baseada nos princípios constitucionais do artigo 37: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, que submete qualquer entidade pública da administração direta e indireta de qualquer nível governamental ou de qualquer dos poderes a obedecê-los.

O aspecto da isenção, por força de princípios constitucionais, deve ser evidenciado, pois a sua ausência comprometeria a fidedignidade dos dados coletados dos pareceres prévios emitidos como resultado da fiscalização deste órgão de controle.

2.3 PRESTAÇÃO DE CONTAS NO SETOR PÚBLICO: PERSPECTIVAS TEÓRICAS

Para Mosher (*apud* SILVA, 2004, p. 81) prestação de contas “acarreta a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante uma outra pessoa, por algum tipo de desempenho”. A responsabilidade aqui referida implica em um representante prestar contas ao representado e o direito deste de cobrar estas ações.

As prestações de contas, para qualquer circunstância em que um cidadão use, utilize ou esteja responsável por recursos e/ou bens públicos, é fase obrigatória perante um superior imediato, um órgão ou entidade repassador(a) dos recursos. De um lado alguém que deve prestar contas, obrigatoriamente, e do outro as instâncias de acompanhamento e avaliação destas prestações de contas. A relação estabelecida, produzindo consequências de diversas ordens, pode ser explicada por algumas teorias que analisam a delegação de poder, prestação de contas, decisão racional e interesses coletivos. A seguir tratar-se-á de duas delas e outra agregando a estes aspectos o fator temporal.

2.3.1 Teoria de Agência e prestação de contas

A Teoria do Agenciamento, ou Teoria de Agência ou *Agency Theory*, explica a relação entre partes que possuem interesses antagônicos. A ideia básica é de que existe um indivíduo subordinado a outro. Para a Teoria o subordinado é denominado “agente” e o outro, “principal”. Segundo Nossa, Kassai e Kassai (2000, *apud* SLOMSKI, MELLO; TAVARES FILHO, 2008) essa relação tem o seguinte significado: o principal tem o papel de sujeito ativo enquanto o agente exerce o papel de sujeito passivo.

No Setor Público a teoria só se aplica na estrutura do Estado Democrático de Direito. A delegação de poder aos agentes políticos por meio do voto é a expressão máxima da natureza da democracia. Os agentes políticos adquirem poder delegado pelos cidadãos para administrar a coisa pública por tempo determinado e dentro da legalidade. Isto significa a superação do

estado monárquico absoluto em que o poder era propriedade de uma família por “vontade divina” ou perpetuado muitas vezes pelas armas.

Os “atores” que formam a base conceitual não estão presentes apenas nas firmas. Este termo está diretamente relacionado ao ambiente privado, das empresas, pois esta Teoria tem origem nos estudos de Coase em artigo de 1937 intitulado *The nature of the firm*. No entanto, ao setor público aplica-se a *Agency Theory* por existir neste setor os atores (Agente e principal) e sustentar-se no relacionamento contratual deles (JENSEN; MECKLING, 1976).

A definição de Jensen e Meckling (1976, p. 9) para a relação de agência existente entre um *principal* e um *agente* é a seguinte:

Definimos uma relação de agência como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o principal) contrata outra pessoa (o agente) para desempenhar algum serviço em nome do principal, envolvendo a delegação de algum poder de tomada de decisão ao agente. Se ambas as partes da relação são maximizadoras de utilidade, existe uma boa razão para acreditar que o agente nem sempre agirá de acordo com os melhores interesses do principal.

Três assuntos importantes são trazidos nesta definição de Jensen e Meckling. A de delegação de poder de decisão; a de maximizar utilidade e a de interesse particular e antagônico.

O terceiro assunto tratado por Jensen e Meckling (1976) resume o pressuposto da Teoria de Agência. Interesse particular e antagônico são os sentimentos dos dois atores envolvidos numa relação de agência. Na Administração Pública facilmente se identifica situações enquadráveis neste pressuposto.

Matias-Pereira (2008, p. 136) abordou a Teoria de Agência com base no pensamento neo-institucional econômico que, para o exame da relação entre indivíduos, entre instituições e entre estas e aqueles, fundamenta-se no paradigma contratualista. Para o mesmo autor, o

pensamento neo-institucional “recai sobre os aspectos relativos à estrutura de incentivos com que se deparam os atores em uma organização burocrática, analisados a partir de uma perspectiva de indivíduos racionais que buscam maximizar os seus interesses e utilidades” (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 136).

Assume-se nesta dissertação que os pressupostos da Teoria de Agência são identificados na Administração Pública. Assevera Matias-Pereira (2008, p. 137) que:

Nesse paradigma as transações podem ser modeladas como uma situação que envolve dois atores, um chamado agente e, o outro, principal. Essa situação é tipicamente o que acontece quando há uma separação entre controle e propriedade, ou seja, quando há uma delegação de autoridade; [...]. O problema contemplado, então, pela teoria agente-principal está relacionado à existência de informação assimétrica entre agente e principal, [...].

A Administração Pública no Brasil, como se sabe, é gerida por delegação de poder a servidores públicos e/ou agentes⁶ políticos. Estes são os agentes e os cidadãos, portanto estão na condição de principal nesta relação, pois delegam a gestão do patrimônio público aos agentes políticos nas mais diversas instâncias governamentais.

Sobre informação assimétrica o Setor Público se apresenta como um exemplo cabal desta situação. Também está presente no setor privado, mas há elementos que atenuam a assimetria informacional neste setor, como controles mais efetivos e políticas de recompensa por desempenho. São instrumentos que alinham interesses (do principal e do agente) em detrimento do agravamento da assimetria informacional (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 139-40).

Se o agente age de acordo com seus objetivos privados, após recebida a delegação de responsabilidade, o problema passa a ser a dificuldade de fiscalização de comportamento do

⁶ Hely Lopes Meirelles (2005) define que o agente político é aquele eleito pelo voto ou que assume cargo público por indicação, mérito, etc., temporário ou não, de caráter institucional, como Juízes, Promotores e Ministros de Estado. O servidor público é empregado do Estado, de qualquer esfera de governo ou poder, que ocupa cargo público após realizar concurso público conforme determina a Constituição.

agente. Neste aspecto e relacionando com a Administração Pública, tem a definição de Matias-Pereira (2008, p. 140), afirma:

Assim, principal-agente é uma questão de supervisão e controle de comportamento de agentes que podem agir de forma oculta. Considerando que a eficiência e a decência da Administração Pública dependem de comportamento, nem sempre controlado e supervisionado, de agentes (burocratas), o principal (a sociedade, representada pelo Governo) fica à mercê da perda de controle sobre a máquina governamental.

O que afirma o autor está representado no cotidiano de milhares de prefeituras que, apesar das exigências legais de publicizar de maneira ampla e irrestrita a prestação de contas dos agentes políticos (agentes), através de relatórios e balanços, pouco de efetividade existe na comunicação entre principal-agente. Os relatórios econômico-financeiros produzidos pelos órgãos de contabilidade são de pouca compreensão para a maioria dos cidadãos.

Esta tarefa fica a cargo dos órgãos especializados, qual seja, os tribunais de contas, que com base em procedimentos técnicos apropriados, fiscalizam as ações dos gestores públicos.

Sendo, portanto um elemento que interfere na atitude do gestor no que se refere à divulgação de suas ações, a Teoria de Agência explica as razões pelas quais há resistência dos gestores em dar publicidade aos seus atos, que devem estar dentro da legalidade, da competência e da moralidade o que estaria contribuindo com informações para o principal quando seu propósito é o inverso.

2.3.2 Teoria da Escolha Pública (*Public Choice*) e Prestação de Contas

A ação governamental é objeto de estudo por economistas, sociólogos, entre outros, por um motivo claro e incontestável: o Estado é uma instituição presente na vida de todo cidadão. Administrado por indivíduos nobres ou cidadãos comuns eleitos e alçados a cargos políticos,

Ele passa continuamente por mudanças em decorrência de aspectos econômicos, sociais e políticos.

Desta forma a ação governamental também sofre mudanças ou, segundo Pereira (2009), é a promotora da mudança. Até a década de 50, período de afirmação do sistema capitalista/liberal como predominante, em contraposição ao socialismo, imaginava-se que indivíduos que não fossem agentes econômicos e individualistas, não se comportariam de forma racional. Em outras palavras, neste contexto, “o homem público estando ele situado na esfera administrativa ou no legislativo, sempre buscaria trabalhar na busca mais nobre do interesse da sociedade” (NOVAES, 2009). No entanto a Teoria da Escolha Pública ou *Public Choice* refuta esta ideia de comportamento dicotômico de um mesmo indivíduo.

Buchanan e Tullock (*apud* PEREIRA, 2009), afirmam que os indivíduos, em qualquer circunstância, não sendo diferente na atuação pública, agem de forma racional buscando sempre maximizar interesses pessoais. O *homo economicus* da Teoria Clássica da Economia se comporta pelo auto-interesse motivado por incentivos e por sanções (UDEHN *apud* ANDREWS; KOUZMIN 2009).

Os formuladores da *Public Choice*, James M. Buchanan e Gordon Tullock, identificaram que os políticos se comportam apenas com interesses próprios, desconsiderando qualquer interesse da população em geral. Utilizaria o cidadão, por meio do voto, apenas para atingir o poder. Buchanan (*apud* MACHADO, 2009) afirmou certa vez: “o político é aquele indivíduo que pede dinheiro aos ricos e votos aos pobres, prometendo, se eleito, defender um dos outros”. A concepção da Teoria destes autores foi utilizar a metodologia de estudo da Economia (microeconomia), baseada no indivíduo racional e egoísta (atributos do *homo economicus*), para estudar problemas no âmbito da ciência política.

Tratando, portanto que os políticos agem por aspirações individuais, sendo a principal, e necessária às demais, a permanência no poder, agirá sempre com o objetivo de ganhar votos (PEREIRA, 2009; SLOMSKI e outros, 2008, p. 134). Pereira (2009), expondo um exemplo

objetivo, afirma “que há uma tendência para que em regimes democráticos se produzam orçamentos do Estado com *déficits* e não *superávits*”. Fato este explicado pelo aumento de despesas (ganha votos) e redução ou não aumento de tributos (perde votos).

A *Public Choice* aborda o pressuposto da “falha de Governo”. Afirma Buchanan (*apud* PEREIRA, 2009) que assim como o mercado (ambiente de oferta e demanda de bens e serviços), o Governo possui falhas, inclusive para controlar o próprio mercado através de suas intervenções. Pautado neste pressuposto, a *Public Choice* é uma das correntes do neoliberalismo iniciado em 1960 nos Estados Unidos. Não significou uma contraposição ao estado Keynesiano, mas uma constatação de que ambos os modelos tinham “falhas” e que possuem um mesmo objeto de investigação: o *homo economicus* (BRESSER-PEREIRA, 2009; ANDREWS; KOUZMIN, 2009).

Convergem para um mesmo fim a Teoria de Agência e a *Public Choice*. A ação racional do político passa a ser objeto de preocupação e de regulamentação. O *agente* toma decisões de forma individual e em benefício próprio, exigindo controle externo por parte do *principal*.

2.3.3 Teoria dos Ciclos Políticos e Prestação de Contas

A Democracia brasileira tem avançado em aspectos da tecnologia e da logística de execução das eleições, tendo em vista ser esta a forma de delegar o poder para administradores da coisa pública, porém quanto ao aspecto da essência é necessário melhorias. A reforma política é uma proposta para estas melhorias no caso do Brasil.

Ainda que ocorra a reforma política, o cidadão brasileiro possui uma característica no que se refere ao ato de votar. Segundo Nordhaus (1975) o eleitor é “miope”. Tem dificuldade para “enxergar” fatos ocorridos em momentos mais distantes do atual. A sua decisão para votar é condicionada por variáveis de uma realidade atual.

O principal objetivo de um partido político é a sua permanência no poder para, em tese, implementar a sua ideologia político-partidária. Para a continuidade no poder os partidos agem, por meio de seus representantes individuais, os políticos, de maneira muito semelhante, dada a característica do eleitor brasileiro acima mencionada. A ação dos partidos está diretamente relacionada aos ciclos políticos, ou seja, aos anos eleitorais.

É nesse contexto que o trabalho de Nordhaus (1975) identificou um estímulo à economia provocada pelo gestor às vésperas de um processo eleitoral com o propósito de potencializar a sua reeleição ou do grupo político que representa. O estímulo provocado, pelo aumento de gastos públicos em determinadas áreas, causa inflação, corrigida em período subsequente com redução dos gastos (NAKAGUMA, 2006). No escopo deste trabalho este segundo momento não é objeto de investigação. A ação de provocar estímulo à economia afeta diretamente os cidadãos pelo aumento de emprego, transferência de renda e o efeito psicológico da economia estar aquecida.

A Teoria dos Ciclos Políticos investiga quais são os efeitos na economia e nos cidadãos eleitores das decisões políticas, tendo em vista o desejo de permanência no poder e, principalmente, o momento em que ocorrem tais decisões (NORDHAUS, 1975, PETERSSON-LIDBEM, 2010; OLIVEIRA; CARVALHO, 2008).

As decisões dos políticos estão baseadas nas suas respectivas competências de atuação o que pressupõe a escolha de onde consumir recursos (despesas públicas), materializadas em instrumentos legais do ordenamento jurídico brasileiro sobre orçamento, finanças e contabilidade pública (PPA, LDO e LOA). Medidas como aumentar as despesas públicas ou reduzir impostos, são estratégias adotadas pelos gestores públicos tendo em vista vantagens individuais oportunísticas em momentos eleitorais (ROGOFF, 1999, *apud* OLIVEIRA; CARVALHO, 2008).

Duas fases da pesquisa sobre ciclos políticos são objeto de análise na literatura. A primeira se fundamenta nas expectativas adaptativas (NORDHAUS, 1975; LINDBECK, 1976;

MACRAE, 1977, *apud* NAKAGUMA, 2006) e a outra na racionalidade do agente (ROGOFF; SILBERT, 2005; PERSSON; TABELLINI, 1990; ROGOFF, 1990, *apud* NAKAGUMA, 2006). O pressuposto da primeira abordagem é o comportamento oportunístico do político para viabilizar o seu ganho individual. Suas decisões serão no sentido de melhorar, mesmo que momentaneamente, o bem-estar do principal (cidadão) para potencializar suas expectativas de reeleição. Os estudos da segunda abordagem incorporam a racionalidade. O eleitor como parte de uma relação de agência com o gestor público buscará também maximizar seus ganhos (JENSEN; MECKLING, 1976). A reeleição do político passará por uma análise de sua competência enquanto gestor.

A assimetria informacional, dada as hipóteses da relação de agência (Teoria de Agencia), está presente neste modelo de ciclo político. Tal fato favorece o gestor (principal), pois possui a informação de imediato enquanto o eleitor (agente) disporá da mesma informação no futuro, ou seja, defasada (NAKAGUMA, 2006, p. 4). Por tal razão, o eleitorado não seria capaz de analisar a competência do governante em tempo hábil, favorecendo uma avaliação como de um gestor competente, alcançando o efeito favorável ao gestor público (NAKAGUMA, 2006, p. 5).

Em ambas as abordagens de ciclos políticos é comum o interesse do governante em se manter no poder, pessoalmente ou seu grupo político. As decisões e o ambiente sócio-econômico em que são tomadas é que provam a existência de tais ciclos.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A Metodologia de pesquisa é o mecanismo de segurança que toma o pesquisador quanto à utilização de instrumento auxiliar na busca da resposta ao problema de pesquisa. A metodologia é o suporte técnico que não prescinde o pesquisador preocupado com o melhor resultado para seu problema de pesquisa.

Para Marconi e Lakatos (2005, p. 83) “*não há ciência sem o emprego de métodos científicos*”. A Contabilidade como ciência social, se utiliza do método científico para fins de suas pesquisas. O método, segundo esses autores, “*é o conjunto das atividades sistemáticas racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros - traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista*” (MARCONI; LAKATOS, 2005, p. 83).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Afirma Beuren (2008, p. 80) que o delineamento de uma pesquisa pode ser quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto ao problema.

Quanto ao objetivo esta pesquisa será descritiva. Conforme afirma Beuren (2008, p. 81)

[...] a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira [exploratória] nem tão profunda como a segunda [explicativa]. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Quanto aos procedimentos adota-se a pesquisa documental e bibliográfica como suporte ao referencial teórico. Em relação ao problema de estudo a abordagem é qualitativa. Em relação a esta classificação, Richardson (1999, p. 80) esclarece que:

Os estudos que empregam metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, **analisar a interação de determinadas variáveis**, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos (grifo nosso).

Em resumo, os aspectos que delimitam esta pesquisa estão relacionados ao tempo, objeto de pesquisa e às fontes de dados.

O período de investigação compreende os anos de 1996 a 2008, que perfaz um total de 13 exercícios. Para a definição do período analisado, considerou-se a acessibilidade de dados disponibilizados pelas respectivas fontes. Outro fator que contribuiu para determinar o período acima citado foi a necessidade de abranger o máximo de exercícios em que tenham ocorrido eleições municipais em relação o limite inferior com dados disponíveis na fonte de dados, sendo este fato, ano eleitoral, uma das variáveis aqui estudadas.

O objeto de investigação são as prestações de contas e as respectivas informações a elas relacionadas, conforme cada variável utilizada neste estudo, dos 417 (quatrocentos e dezessete) municípios do Estado da Bahia dos exercícios de 1996 a 2008. Resulta, portanto, destas informações, um total de 5.826 prestações de contas. Por causa da inexistência de decisão por parte do TCM sobre determinada prestação de contas ou pela descontinuidade de dados, foram excluídos dois municípios criados em 2000, além de 8 (oito) que não tiveram suas contas julgadas ao longo dos exercícios analisados.

Os dados são de ordem secundária e extraídos a partir de fontes públicas de órgãos governamentais, conforme descrição a seguir:

- A principal fonte de dados para a variável dependente são os pareceres (prévio) do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Estes pareceres foram extraídos do site institucional deste Tribunal de forma livre.
- As fontes de dados para as variáveis independentes são, além dos pareceres acima citados, os sites institucionais de órgãos governamentais como Secretaria do Tesouro Nacional – STN e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.
- Os dados de ordem econômico-financeiros de demonstrativos contábeis das prefeituras foram coletados junto a banco de dados da Secretaria do Tesouro Nacional – STN e do Tribunal de Contas dos Municípios em arquivos eletrônicos disponíveis em seus respectivos sites ou impressos destes mesmos órgãos.

Os dados das variáveis foram manipulados através do programa estatístico *Statistical Package for Social Sciences* – SPSS, conforme descrição no item seguinte.

3.2 TÉCNICA DE TRATAMENTO DOS DADOS

A utilização da regressão logística foi a técnica considerada apropriada para o problema aqui apresentado. Faz-se uma apresentação dos elementos que constituem a regressão logística e a sua interpretação.

3.2.1 Regressão Logística

Para entender o que significa regressão logística é cabível um conceito conciso e didático de regressão (simples). Para Souza (2006, p. 12), “A análise de regressão é uma técnica que tem como objetivo descrever a relação entre uma variável resposta e um conjunto de variáveis explicativas, através de um modelo que tenha bom ajuste”.

A descrição da relação estabelecida entre as variáveis é dada pela seguinte equação algébrica representativa da regressão logística:

$$P(y) = \frac{1}{1 + e^{-(b_0 + b_{i1}x_{i1} + b_{i2}x_{i2} + \dots + b_{in}x_{in} + \varepsilon)}} \quad (1)$$

O elemento à esquerda da equação, a variável dependente, depende da composição das variáveis presentes no lado direito da equação. “P(y)” é a variável resposta e pode assumir, no caso da regressão logística, dois resultados possíveis, ou seja, y representa uma variável binária. Assim, y pode assumir valores como:

1; se o i-ésimo objeto possuir a característica desejada para o problema de pesquisa.

0; se o i-ésimo objeto não possuir a característica desejada para o problema de pesquisa.

A variável independente (x) está no expoente do termo e (leperiano). Este é um elemento da equação. O primeiro elemento do numerador do termo após a igualdade é igual a 1 (constante) e os demais representam as n variáveis independentes do modelo ($X_{i1}, X_{i2}, \dots, X_{in}$).

Esta técnica tem a particularidade, dado o modelo estabelecido, de prever a probabilidade da ocorrência do fenômeno estudado ao invés de prever um “valor”. “Na regressão logística, em vez de se prever o valor da variável Y a partir de um previsor X ou diversas variáveis previsoras (Xs), prevemos a *probabilidade* de Y ocorrer conhecidos os valores de X ou Xs” (FIELD, 2009, p. 222). Prediz a probabilidade de um evento ocorrer, o qual pode estar entre 0 (zero) e 1 (um). Graficamente, o resultado da regressão logística se apresentará da seguinte forma:

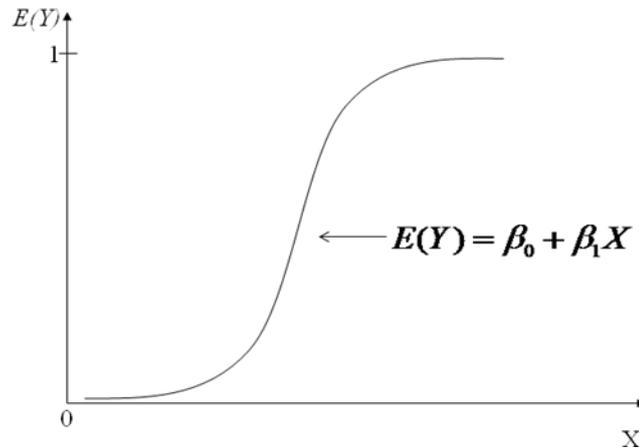


Figura 2 – Gráfico de uma regressão logística

Fonte: Elaboração do autor

Atualmente, a regressão logística é uma das principais ferramentas na modelagem estatística de dados, sendo largamente utilizada em diversos tipos de problema. Paula (2002, p. 118) explica:

Mesmo quando a resposta não é originalmente binária, alguns pesquisadores têm dicotomizado a variável resposta de modo que a probabilidade de sucesso possa ser modelada por intermédio da regressão logística. Tudo isso se deve, principalmente, à facilidade de interpretação dos parâmetros de um modelo logístico e também pela possibilidade do uso deste tipo de metodologia em análise discriminante.

Nos modelos de regressão logística, a variável dependente é, em geral, uma variável binária qualitativa ou categórica e a(s) variável(is) independente(s) pode(m) ser categórica(s) (desde que dicotomizadas após transformação) ou contínua(s).

A utilização da regressão logística neste trabalho requer a utilização de *software* capaz de executar tal ferramenta da ciência estatística. Utiliza-se, portanto o programa *Statistical Package for Social Sciences – SPSS* (versão 15) que é muito utilizado em estudos na área das ciências sociais aplicadas.

3.3 APLICAÇÃO DA REGRESSÃO LOGÍSTICA – DADOS DA PESQUISA

A análise de regressão é uma técnica estatística que tem como objetivo descrever a relação entre uma variável resposta e um conjunto de variáveis explicativas, através de um modelo que tenha bom ajuste.

Segundo Stevenson (1981) a regressão pode ser aplicada em diversos tipos de análise considerando a existência de duas ou mais variáveis.

Usam-se modelos de regressão para o estudo da associação entre uma variável de interesse (variável resposta) e uma ou mais variáveis preditoras ou explicativas. Nesta abordagem, imagina-se a existência de uma função de regressão que relaciona a variável resposta às preditoras e procura-se modelar esta função desconhecida, através de modelos matemáticos simples e de fácil interpretação.

Na regressão logística, a variável resposta, pode ser dicotômica ou binária, isto é, aquela que apresenta duas possibilidades de resposta, como, por exemplo, o objetivo de um ensaio experimental realizado para testar a sobrevivência ou não de enxertos de um determinado cultivar, ou então, o efeito (sucesso ou fracasso) de um inseticida quando este é aplicado a um determinado número de insetos (SOUZA, 2006, p. 12).

A principal característica que diferencia regressão logística da regressão linear múltipla e da análise discriminante, duas outras técnicas muito utilizadas em pesquisas sociais, que só admitem variáveis independentes de natureza quantitativa, é a possibilidade de utilizar variáveis de natureza categórica e métrica (DIAS FILHO; CORRAR, 2008, p. 291). Ainda para esses autores (*ib.* p. 292) tem sido bastante utilizada pela sua facilidade em explicar a ocorrência de fenômenos em diversas áreas do conhecimento como a Medicina, Sociologia, Economia ou a Contabilidade.

O problema desta pesquisa contemplou a observação de variáveis categóricas e métricas para a construção da equação de regressão. As circunstâncias que envolvem os resultados das decisões sobre a prestação de contas públicas vão muito além dos números do fechamento dos balanços. Aspectos sociais, como por exemplo, o aprimoramento dos mecanismos de controle sobre os gastos com recursos públicos, podem influenciar a qualidade da prestação de contas. Para contemplar estes aspectos é que este estudo utilizará a técnica estatística da regressão logística, pois esta admite, como já exposto, variáveis de natureza categórica e mais de uma variável explicativa.

3.3.1 A variável dependente do problema de pesquisa

Para a variável dependente (y), adota-se como “saída” da equação de regressão os tipos de decisão proferida pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM/Ba sobre seu objeto de análise; prestação de contas apresentada pelo gestor municipal.

Em relação às prestações de contas, a decisão do TCM quanto às contas analisadas são de 3 (três) tipos: a) regular; b) regular com ressalva e c) irregular. Havendo alguma excepcionalidade por motivo de força maior que impeça o exame/auditoria da prestação de contas pelo Tribunal, este a considera iliquidável (art. 40 e 44, Lei Complementar nº 6/91).

Apesar do fato de a variável dependente possuir mais de dois níveis de codificação⁷, ou seja, três resultados de saída para a variável “ y ” será agrupada as decisões aprovar e aprovar com ressalva em apenas uma. A finalidade deste agrupamento é atender o tratamento binomial característico da regressão logística para a variável de saída, variável dependente, além de que os elementos que diferenciam uma conta aprovada plena de uma com ressalvas é que esta possui irregularidades de natureza formal e não grave. Diferentemente do que ocorre com as contas consideradas irregulares, onde se constata ilegalidades e danos ao erário de gravidade elevada. Portanto, há características que distinguem claramente contas aprovadas (plena ou com ressalvas) e rejeitadas. A Lei Complementar nº 6/91 traz em seu texto estas definições:

⁷ Para uma situação como esta a Estatística utiliza um modelo de regressão mais sofisticado e complexo chamado de regressão logística multinomial.

Art. 40. As contas serão consideradas:

I - **regulares**, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade, a economicidade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável;

II - **regulares com ressalvas**, quando evidenciarem impropriedade, falta de natureza formal, prática de ato indevido, que não seja de natureza grave e que não represente injustificado dano ao erário ou omissão do dever de prestar contas;

III - **irregulares**, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

a) grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;

b) injustificado dano ao erário, decorrente de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico ou não-razoável;

c) desfalque, desvio de dinheiros, bens, ou valores públicos.

IV - **ilíquidáveis**, na hipótese prevista no artigo 44 desta lei. (grifo nosso). (BAHIA, 1991).

Existe ainda no contexto da análise das prestações de contas pelo TCM a possibilidade deste Tribunal se manifestar para um mesmo exercício em mais de um tipo de decisão. Ocorre quando em um mesmo exercício a PC é de responsabilidade de mais de um gestor e para um aprova ou aprova com ressalva e para o outro rejeita a PC respectiva. As prestações de contas assim apresentadas, foram consideradas rejeitadas, ou seja, agrupadas às contas rejeitadas, dado que é a situação que está sendo evidenciada no estudo.

As prestações de contas que não foram julgadas, obviamente e conforme já comentado, foram excluídas da análise.

Adotando, portanto a saída binomial para a variável dependente, as contas aprovadas e aprovadas com ressalvas serão classificadas como contas “aprovada” em oposição às consideradas “rejeitadas”. A variável dependente, para a finalidade de inserção de dados na regressão logística, assume os seguintes valores e respectiva conversão para uma métrica quantitativa:

VARIÁVEL	TIPO DE DECISÃO	VALOR QUE ASSUME
MANIFESTAÇÃO DO TCM	APROVAÇÃO	0
	REJEIÇÃO	1

Quadro 2 – Classificação da variável dependente

Fonte: Elaboração própria, 2010

Assim, resumindo, a variável dependente pode ser representada por y que significa:

y_i : Decisão do TCM sobre a prestação de contas do evento i (0 = aprovação; 1 = rejeição).

3.3.2 As variáveis independentes do problema de pesquisa

Variadas situações, no âmbito interno e externo, que afetam a gestão do patrimônio do ente prefeitura são de ordem econômica, social e políticas e até situações extraordinárias, como as calamidades públicas, induzem os gestores a comportamentos que repercutirão, favorável ou negativamente, nas suas respectivas prestações de contas.

A seguir, no Quadro 3, apresenta-se as variáveis independentes utilizadas no trabalho:

	Variável	Descrição da variável	Codificação
x_{i1}	Ano	Informa se o exercício da prestação de contas é eleitoral. (AnoEleit)	0 = não 1 = sim
x_{i2}	Controle Interno	Indica a existência de órgão, unidade ou secretaria na estrutura municipal com as competências de auditoria interna ou criação de sistema de controle interno (ExisSci).	0 = sim 1 = não
x_{i3}	CoefRD	Indica a razão entre a despesa executada e a receita realizada	Variável contínua
x_{i4}	Resultado orçamentário	Informa o resultado orçamentário do exercício (ResOrc).	0 = superávit 1 = déficit
x_{i5}	Lei de Responsabilidade Fiscal	Informa se a Lei de Responsabilidade Fiscal já tem efeitos jurídicos. (vig.lrf)	0 = sim 1 = não
x_{i6}	Despesa na função Administração	Informa a despesa pública na função administração. (DespAdm)	Variável contínua
x_{i7}	Despesa na função assistência	Informa a despesa pública na função assistência social. (DespAssist)	Variável contínua
x_{i8}	Despesas na função educação	Informa a despesa pública na função educação (desp.edu).	Variável contínua
x_{i9}	Despesa na função saúde	Informa a despesa pública na função saúde (DespSau).	Variável contínua
x_{i10}	Despesa na função urbanismo	Informa a despesa pública na função urbanismo e habitação (DespUrb).	Variável contínua
x_{i11}	Fiscalização da CGU	Indica se as contas de determinado exercício sofreu fiscalização da Controladoria Geral da União (CGU) (fisc.cgu).	0 = sim 1 = não
x_{i12}	Gestor	Informa a mudança de gestor no exercício (MudGest)	0 = sem mudança 1 = uma mudança 2 = mais de uma mudança
x_{i13}	População	Informa o tamanho do município a que se refere a prestação de contas em análise com base na população (TamMun).	1 = 0 a 5.000 hab 2 = 5.001 a 10.000 hab 3 = 10.001 a 20.000 hab 4 = 20.001 a 50.000 hab 5 = 50.001 a 100.000 hab 6 = acima de 100.001 hab

Quadro 3 – Variáveis independentes do problema de pesquisa
Fonte: Elaboração própria, 2010

Na caracterização do problema de pesquisa mencionou-se que variáveis diversas, de prismas sócio-políticos e econômico-financeiros, podem ter uma relação direta com a rejeição de prestação de contas. Para a finalidade deste trabalho, adotou-se as variáveis do Quadro 3 justificadas nos itens seguintes.

3.3.2.1 Ano eleitoral e prestação de contas

Em ano eleitoral, nos municípios, os gestores públicos agem de maneira diferente em relação aos demais exercícios. O comportamento diferenciado na gestão pode estar consubstanciado em um planejamento previamente definido ou atender a necessidades estritamente momentâneas e discricionárias. Segundo Oliveira e Carvalho (2008) “Às vésperas de uma eleição [portanto, ano eleitoral], um governante dificilmente anunciaria medidas econômicas [ou sociais], tais como aumento de impostos, que possam ‘desagradar’ os eleitores”.

3.3.2.2 Sistema de Controle Interno

A segunda das variáveis consideradas refere-se à existência de controladoria ou de auditoria interna nas prefeituras municipais analisadas. A fiscalização é elemento intimidador. Arrefece e até impede atitudes não condizentes com as normas. A existência de auditorias internas ou controladoria nas prefeituras contribui para minimizar ou eliminar problemas em prestações de contas. A sua ausência, portanto, facilita erros e fraudes na gestão dos recursos públicos. Ao Brasil falta mais auditoria que ética (SILVA, 2005).

O controle interno como sistema foi contemplado no estatuto jurídico maior do país, a Constituição Federal – CF de 2005. Nela, o artigo 70 delinea o Sistema de Controle Interno da União e orienta no sentido da integração e implantação dos sistemas de controle interno dos demais entes federados, inclusive na administração indireta.

A experiência adquirida no acompanhamento das contas municipais pelo TCM, por outro lado, revela que a existência e o adequado funcionamento do controle interno confere ao Gestor segurança do cumprimento da legislação, evitando o cometimento de falhas, senões e irregularidades que podem, a par de impor a aplicação de penas pecuniárias, conduzir o pronunciamento na direção da rejeição (BAHIA, 2006)

As informações constantes na Tabela 1 são a do número de prefeituras que instituíram o Sistema de Controle Interno - SCI, conforme normas da Resolução n. 1.120/05 (TCM, 2005).

Tabela 1 – Quantidade de prefeituras com SCI na Bahia

Ano	Prefeituras	<i>f</i>	%
1996	415	0	0
1997	415	0	0
1998	415	0	0
1999	415	0	0
2000	415	0	0
2001	417	0	0
2002	417	135	32
2003	417	250	56
2004	417	321	77
2005	417	363	87
2006	417	380	91
2007	417	384	92
2008	417	402	96

Fonte: SILVA, 2009

Estes sistemas são criados por meio de lei municipal. Não informa se os respectivos sistemas estão em efetivo funcionamento. Mesmo antes da edição da Resolução, em 2002, algumas prefeituras providenciaram a criação do seu Sistema de controle interno.

3.3.2.3 Coeficiente de Despesa/Receita e Resultado orçamentário do exercício

O Balanço Orçamentário, anexo 12 da Lei nº 4.320/64, apresenta os resultados da execução do ente público das receitas e das despesas quanto às suas execuções. Para este trabalho analisa-se o resultado orçamentário, ou seja, a comparação da receita com a despesa executada. Podem ocorrer três resultados orçamentários possíveis:

Equilíbrio	▶	Receita arrecada	=	Despesa executada
Superávit orçamentário	▶	Receita arrecada	>	Despesa executada
Déficit orçamentário	▶	Receita arrecada	<	Despesa executada

Estas expressões algébricas representam o resultado da gestão para um determinado exercício financeiro comparando os dois componentes orçamentários. É uma informação significativa para o estudo, pois revela o empenho do gestor em manter as contas equilibradas em termos de execução, tendo em vista que o orçamento já é equilibrado por princípio. Valores distantes do valor de equilíbrio pode ser o reflexo da falta de planejamento, descontrole nos gastos, programas não realizados ou tributação excessiva, alertam Slomski (2003), Silva (2004) e Kohama (2006).

Nessa variável foi adotada uma codificação para possíveis níveis de resultado da execução dos orçamentos dos municípios. Para cada objeto de investigação (PC) foi extraído um índice de resultado orçamentário através da divisão da despesa executada pela receita arrecadada. O coeficiente indica o quanto o resultado orçamentário se afasta do equilíbrio.

A partir desse índice foi elaborada uma escala que classificou o grau de desequilíbrio verificado em cada prestação de contas. Conforme o Quadro 4, há quatro graus de desequilíbrio e toma-se como referência para essa classificação o equilíbrio orçamentário, ou seja, quanto maior o afastamento do resultado em relação ao equilíbrio orçamentário, maior o impacto na probabilidade de rejeição da prestação de contas. Essa escala pode ser visualizada no Quadro 4 abaixo.

ESCALA	0	± 5	± 15	± 40
RESULTADO	Equilíbrio	Desequilíbrio baixo	Desequilíbrio médio	Desequilíbrio alto
FATOR	0	1	2	3

Quadro 4 – Classificação de resultado da execução orçamentária
Fonte: Elaboração própria, 2010

O Quadro 4 informa que dentro de uma variabilidade de 5% para mais ou para menos do valor de equilíbrio, o resultado orçamentário é considerado em equilíbrio. Para as demais situações, a comparação com o equilíbrio é nos dois sentidos, ou seja, positiva ou negativamente,

inclusive para a situação de equilíbrio. Esta condição de positivo ou negativo é que repercute no resultado deficitário ou superavitário o orçamento, respectivamente.

3.3.2.4 Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF

A vigência da LRF é uma das variáveis consideradas para a análise do problema de pesquisa desta dissertação. A repercussão que causou em todo o âmbito do setor público já representa uma consequência positiva, pois instituiu uma prática de que ela é a Lei a ser observada na gestão de recursos públicos. Atualmente, representa o parâmetro para a análise das prestações de contas dos gestores públicos pelos órgãos de fiscalização e controle. Devido a esta representatividade e as consequências que provocou, seguem algumas considerações sobre e as razões para considerá-la como variável neste estudo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF é a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 que tem como finalidade instituir normas de finanças públicas para a gestão fiscal responsável. Esta lei regulamentou os artigos 163 e 169 da Constituição Federal.

Não obstante os ditames constitucionais a LRF não surgiu exclusivamente por esta exigência. Organismos internacionais, como o *International Monetary Found* - IMF⁸ e o *International Bank for Reconstruction Development* – IBRD⁹, exigiam que países em desenvolvimento como o Brasil, que tinham ou desejavam solicitar empréstimos, ajustassem suas contas públicas, no sentido de evitar déficits orçamentários buscando o controle de gastos públicos.

Na elaboração propriamente dita da Lei, o legislador brasileiro tomou como referência normas internacionais em vigência com o mesmo objetivo do que se propunha a lei brasileira. Normas do FMI sobre gestão pública, a *Fiscal Responsibility Act*, da Nova Zelândia, de 1994, o

⁸ Fundo Monetário Internacional - FMI

⁹ Bando Interamericano para a Reconstrução e o Desenvolvimento - BIRD

Tratado de Maastricht, da Comunidade Econômica Europeia e a *Budget Enforcement Act* dos Estados Unidos, foram os principais documentos utilizados para nortear a LRF no Brasil.

A legislação internacional concentra-se nos aspectos da eficiência dos gastos, limitação de despesas, aumento de receitas e transparência do gasto público. A lei brasileira buscou estes objetivos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal atingiu todos os órgãos, poderes e entidades públicas, além de empresas estatais, fundos e responsáveis por recursos públicos. As prefeituras foram diretamente afetadas devido à sua responsabilidade direta em executar programas e serviços públicos. Tópicos da Lei como restos a pagar e limite de despesas com pessoal fizeram várias prefeituras ajustarem suas finanças, pois eram itens que comprometiam e desequilibravam os orçamentos de uma quantidade significativa de prefeituras.

A edição da Lei nº. 9.496/97 significou uma etapa preliminar necessária à criação da LRF. Esta lei autorizou a União assumir dívidas públicas mobiliária de Estados e do Distrito Federal com a contrapartida de assumirem compromisso de “Reestruturação e ajuste fiscal” além de outras medidas. Tal autorização foi estendida para municípios com a edição da Medida Provisória nº. 2.118-28/01, obrigando a estes apenas a adoção de metas com gastos de pessoal e a criação de fundos de aposentadorias e pensões para inativos.

Esta ação do governo federal foi para garantir condições mínimas de administração financeira e fôlego para a gestão das contas públicas das esferas estadual e municipal, evitando posteriores argumentos de incapacidade de cumprimento da LRF pela existência de dívidas.

A instituição da lei, portanto, pretendeu estabelecer restrições e diminuir a discricionariedade de gastos com recursos públicos, além de estabelecer limites e práticas para facilitar o controle e estimular a *accountability*.

3.3.2.5 Despesas com funções de Governo

As despesas com as funções de Governo servem para identificar em que o gestor está aplicando os recursos públicos. É uma das classificações orçamentárias em que informa em que áreas os recursos públicos estão sendo destinados (GIACOMONI, 2005).

Verificou-se que o montante de recursos destinados a um conjunto de despesas tem uma representação significativa no total do orçamento público das prefeituras analisadas. Conforme Tabela 2, para anos selecionados, é possível afirmar que existe uma proporção significativa de gastos nas despesas com saúde, educação, e administração da máquina pública.

Tabela 2 – Despesas por função dos municípios da Bahia – 1998 – 2002 – 2007

Função	R\$ milhões					
	1998		2002		2007	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Administração	810	23	1.002	16	1.680	16
Educação	986	29	1.798	30	3.350	31
Saúde	486	14	950	16	2.670	25
Outras	1.172	34	2.339	38	3.028	28
Total	3.455	100	6.089	100	10.728	100

Fonte: Elaboração própria, 2010

O que se verifica é uma concentração de consumo de recursos em educação. Para os anos selecionados os gastos com educação são superiores aos gastos com as funções saúde ou administração. Para o ano de 2007 a situação é mais contundente quando se verifica que as despesas com educação atingem quase um terço do total das despesas dos 417 municípios do Estado da Bahia.

Para as despesas identificadas (administração, educação e saúde) levou-se em consideração a relevância dos valores em relação ao total. Para as despesas com assistência e urbanismo o critério também foi a relevância do valor em relação ao total porém dentro das despesas classificadas como discricionárias.

3.3.2.6 Fiscalização da Controladoria Geral da União – CGU

Em 2003 foi criada a Controladoria Geral da União – CGU com nível de ministério na estrutura hierárquica do Governo Federal. É atribuída a este órgão a responsabilidade pela Auditoria e Fiscalização interna no Governo Federal.

Pessoas físicas ou jurídicas que guardem, usem, utilizem, arrecadem ou gerenciem bens e valores da União estão no escopo de atuação desta Controladoria. Pelo recebimento de repasses do Fundo de Participação dos Municípios ou recebimento de recursos da União por meio de convênios específicos, as prefeituras sofrem a fiscalização sistemática da CGU. No mesmo ano de sua criação, a CGU implementou a fiscalização de recursos federais através de sorteio público de município como também para as áreas a serem fiscalizadas.

Buscou-se neste estudo fazer destaque a este fato da fiscalização sistemática dos municípios pela CGU através da identificação das prefeituras que sofreram fiscalização no período de análise deste trabalho.

A fiscalização e o controle são medidas que inibem práticas consideradas irregulares (SIRAQUE, 2005). Considerando que a rejeição de prestação de contas implica em descumprimento da legislação, a fiscalização pela CGU contribui, direta e indiretamente, para a aprovação das prestações de contas dos gestores municipais.

3.3.2.7 Alternância de poder

No sistema político em vigência no Brasil, a partir do fim da ditadura militar (1985) a ocupação dos cargos de comando dos poderes executivo e legislativo se dá por meio do voto. Isto implica a alternância de poder ao fim de cada período definido como mandato eleitoral,

este estabelecido pelas normas legais. Até 1985 os cargos do poder executivo, principalmente, eram ocupados por pessoas indicadas pelos militares que presidiam o país.

Com o retorno do processo eleitoral, o ato de ocupar as vagas dos poderes executivo e legislativo assumiu a conotação de disputa de ideologias, representadas nos partidos políticos que indicavam e indicam seus representantes para disputar as eleições.

A alternância de poder repercute nas prestações de contas dos agentes políticos? Esta é uma pergunta que faz parte desta pesquisa. Com o levantamento dos momentos em que houve mudança de um gestor por outro, considerando inclusive o motivo de tal mudança, pretende-se identificar se este fato tem impacto na qualidade das prestações de contas.

No levantamento dos dados sobre mudança de gestor consideram-se as seguintes situações:

- a) Não houve mudança de gestor no exercício analisado ou deste em relação ao exercício imediatamente posterior.
- b) Houve apenas uma mudança de gestor no exercício analisado ou deste em relação ao exercício imediatamente posterior.
- c) Houve mais de uma mudança de gestor no exercício analisado ou deste em relação ao exercício imediatamente posterior.

Esta variável, portanto contemplará qualquer das situações possíveis em relação à mudança ou não do gestor para cada exercício analisado. Há mudança de gestor na situação ordinária no fim e início de mandatos eleitorais ou extraordinariamente por razões judiciais entre outras ou, contrariamente, pela continuidade da gestão quando da passagem de exercício dentro do próprio mandato ou por reeleição do gestor.

As mudanças de gestor no âmbito de prefeituras, ainda que sejam as ordinárias (término/início de mandato eleitoral), sempre produzem ações e reações para quem deixa o poder e para quem o assume. Irregularidades na gestão induzem os gestores que encerram seus mandatos a destruir documentos ou simplesmente não fornecer informações para a continuidade eficiente dos programas e ações de governo. Para os que assumem o poder, a depender da afinidade política e/ou pessoal que tenha com o gestor que deixa o cargo, as ações serão no sentido de evidenciá-las para potencializar uma possível rejeição das contas ou corrigir, omitir ou manipular informações com o propósito de favorecer a aprovação da prestação de contas.

Esta variável, portanto, busca identificar as implicações que a alternância de poder pode causar na qualidade das prestações de contas, contribuindo ou não para suas respectivas aprovações.

Os fatos apresentados acima ficam assim codificados para fins de uso na regressão logística:

SITUAÇÃO	VALOR QUE ASSUME (x_i)
Não houve mudança de gestor no exercício analisado ou deste em relação ao exercício imediatamente posterior	0
Houve apenas uma mudança de gestor no exercício ou deste analisado em relação ao exercício imediatamente posterior.	1
Houve mais de uma mudança de gestor no exercício analisado ou deste em relação ao exercício imediatamente posterior.	2

Quadro 5– Codificação das situações de mudança de gestor em prefeituras
Fonte: Elaboração própria, 2010

3.3.2.8 Municípios e população

Existe uma variedade de tamanhos de municípios, em diversos aspectos que se queira classificar, por área, por volume do PIB ou pelo tamanho da população. Adota-se neste trabalho este último critério conforme a metodologia do IBGE que divide os municípios em faixas de tamanho populacional conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Classificação de municípios por faixa populacional

Faixa	População	
	De	Até
I	0	5.000
II	5.001	10.000
III	10.001	20.000
IV	20.001	50.000
V	50.001	100.000
VI	100.001	500.000
VII	500.001	+ 500.001

Fonte: BRASIL, 2009

Para Jensen e Meckling (1976) os custos políticos estão relacionados ao tamanho da firma. Quanto maior a organização, mais propensa a ser objeto de análise pelos *stackholders*. Afirma Slomski (2008) que a Teoria de Agência formulada por Jensen e Meckling (1976) é, sem objeções, aplicável à administração pública. As prefeituras são entidades econômico-financeiras e estão sujeitas às hipóteses da Teoria de Agência e em específico a hipótese do custo político. Por isto, a Administração Pública sofre os efeitos do tamanho da entidade.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 TRATAMENTO DO BANCO DE DADOS

Foi apresentado no capítulo sobre a metodologia do trabalho que é objeto desta pesquisa um total de 5.826 observações, fenômenos ou evento, aqui identificados como cada prestação de contas do gestor municipal.

A tabulação para o tratamento dos dados reduziu o quantitativo para 5.251 observações/eventos em virtude dos seguintes fatores:

- Exclusão das prestações de contas de dois municípios que foram criados em 2000, portanto sem dados completos para todo o período;
- Exclusão das prestações de contas que não foram avaliadas/auditadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios;

Além dessas, outras exclusões metodológicas foram realizadas por razões de ordem estatística, que foram:

- Exclusão de eventos que apresentavam *outliers*¹⁰ nas variáveis das despesas com as funções administração, assistência, saúde, educação e urbanismo;
- Exclusão de eventos que apresentavam valores zerados para as despesas com as funções administração, assistência, saúde, educação e urbanismo;

¹⁰ *Outliers* são, no contexto da estatística e em específico no tratamento de dados no SPSS, valores de uma variável que extrapolam significativamente um comportamento normal de variação dos valores desta mesma variável. Ocorreu neste trabalho de municípios possuírem receitas extraordinariamente superiores a outros de mesmo porte e população por causa do recebimento de *royalties* do petróleo. Isto impactou diretamente no resultado orçamentário causando um indicador fora do “padrão”.

Verificou-se, por exemplo, que em alguns municípios, por seu porte ou por uma situação especial de determinado exercício, executaram recursos em mais de vinte vezes o valor da média de determinada despesa. Isto provoca distorções não administráveis pelas técnicas estatísticas aqui utilizadas. Após estas fases, o banco de dados reduziu-se a 4.849 eventos.

A partir de então, procedeu-se às análises estatísticas de caráter descritivas e inferenciais. A primeira e mais geral das estatísticas descritivas é o quantitativo de aprovações e rejeições de prestação de contas, visualizado na Tabela 4.

Tabela 4 – Aprovação e rejeição de prestação de contas – 1995 – 2008

Decisão	<i>f</i>	%
Aprovação	3.777	77,8
Rejeição	1.072	22,2
Total	4.849	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

Os dados contidos na Tabela 4 informam que pouco mais de $\frac{3}{4}$ das prestações de contas utilizadas neste estudo foram aprovadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios – TCM. São números que variam ao longo dos anos, conforme Figura 1.

Esta classificação em dois tipos de decisão é uma representação metodológica das formas possíveis de classificar uma determinada prestação de contas. Como já explicitado previamente, as contas que são aprovadas na íntegra são um quantitativo muito pequeno nos municípios do Estado da Bahia. Do período analisado nesta pesquisa a média anual de contas aprovadas é de aproximadamente 1,5%. Portanto, cerca de 76,3% das contas com a decisão “aprovação” da Tabela 4 referem-se a contas aprovadas com ressalvas.

A variável independente “resultado orçamentário”, conforme Quadro 4, possui informações relevantes para fins de análise com base em uma estatística descritiva. As variáveis “3” e “4” está representadas nas Tabelas 5 e 6.

Tabela 5 – Resultado orçamentário de prestações de contas

Tipo	<i>f</i>	%
Superávit	2.376	49
Déficit	2.453	51
Total	4.849	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

Tabela 6 – Prestação de contas e graus de desequilíbrio orçamentário

Grau de equilíbrio	<i>f</i>	%
Resultado equilibrado	2.635	54,3
Desequilíbrio baixo	1.766	36,4
Desequilíbrio médio	397	8,2
Desequilíbrio alto	51	1,1
Total	4.849	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

A Tabela 5 traz uma informação previsível, dado que dificilmente os orçamentos públicos, na sua execução, fiquem exatamente equilibrados, ou seja, a execução da despesa igual à arrecadação da receita. Assim, parte deverá estar em déficit e a outra parte em superávit. O grau em que estes *déficits* e *superávits* ocorrem é possível verificar na Tabela 6. Verifica-se que 54,3% estão em equilíbrio, dado os limites estabelecidos na metodologia de 5% para mais ou para menos do valor da despesa orçamentária executada. No outro extremo, verifica-se que 1,1% das prestações de contas apresentaram um alto desequilíbrio. Isso indica que a execução orçamentária ficou altamente deficitária ou superavitária em relação a este percentual. Deste 1,1%, 78% são para o déficit e 22% para o superávit. Considerar as faixas intermediárias, baixo e médio desequilíbrio, pois, são as mais importantes neste contexto. O equilíbrio é o “natural” e os resultados orçamentários com alto desequilíbrio são motivados por situações extraordinárias. As faixas intermediárias somam 44,8%, ou seja, quase metade das execuções orçamentárias ficaram desequilibradas em mais de 5% e menos de 40% do valor da despesa executada. Focado ainda na Tabela 6, 45,9% é a soma dos percentuais das classificações baixo, médio e alto desequilíbrio. É um percentual muito alto tendo em vista que se considerou neste estudo uma execução orçamentária em equilíbrio para um intervalo de 10%, tomando como referência o valor da despesa executada, para mais ou para menos em 5%. A Tabela 7 traz os números e percentuais dessa relação entre níveis de execução orçamentária e resultado orçamentário.

Tabela 7 – Tabulação cruzada para resultado orçamentário e grau de desequilíbrio orçamentário

Resultado orçamentário	Desequilíbrio da execução orçamentária				TOTAL
	Equilíbrio	Desequilíbrio baixo	Desequilíbrio médio	Desequilíbrio alto	
Superávit	1.410	844	117	5	2.376
% resultado orçamentário	59,3%	35,5%	4,9%	0,2%	100,0%
% grau de desequilíbrio	53,5%	47,8%	29,5%	9,8%	49,0%
Déficit	1.225	922	280	46	2.473
% resultado orçamentário	49,5%	37,3%	11,3%	1,9%	100,0%
% grau de desequilíbrio	46,5%	52,2%	70,5%	90,2%	51,0%
TOTAL	2.635	1.766	397	51	4.849
% resultado orçamentário	54,3%	36,4%	8,2%	1,1%	100,0%
% grau de desequilíbrio	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

Apesar do significativo percentual de 49% das contas em superávit, a tendência ao déficit está representada nos 51% restantes. Para Pereira (2009) esta é a regra que prevalece: em Estados democráticos a tendência das finanças públicas é sempre para o déficit. A afirmação é constatável na Tabela 7. Percebe-se que o percentual de prestação de contas deficitárias cresce quando cresce o desequilíbrio, ou seja, é mais difícil o desequilíbrio tender para o superávit, para a poupança pública.

4.1.1 Regressão logística e medidas de validação

No capítulo 3 foi apresentada a metodologia da pesquisa que, além de outros aspectos, definiu o uso da técnica estatística regressão logística para o tratamento dos dados, tendo em vista ser a técnica apropriada dentro do escopo do trabalho e da natureza das variáveis. Como outras técnicas estatísticas de tratamento de dados, a regressão logística passa por testes para validar o seu uso. Investiga se a mesma será útil para o objetivo pretendido. Um dos testes é o *Model Chi-square* (Modelo Qui-quadrado). Este teste é realizado pelo SPSS para a regressão logística e tem como função testar a hipótese de que todos os coeficientes da equação (modelo da regressão logística) sejam iguais a zero. Com o conjunto de dados deste trabalho o quadro seguinte mostra o resultado encontrado.

Tipo	Qui-quadrado	df	Significância
Fase	361,682	14	0,000
Bloco	361,682	14	0,000
Modelo	361,682	14	0,000

Quadro 6 – Teste de significância dos coeficientes do modelo
 Fonte: Dados da pesquisa, 2010

A última coluna do Quadro 6 é a mais importante. A significância “0,000”, como visto no quadro, informa que pelo menos uma das variáveis explicativas tem significância diferente de zero, ou seja, o modelo da regressão melhorará a qualidade da predição da variável que se busca explicar (decisão do TCM). A melhora será comparada com o resultado de predições calculadas pelo SPSS com base na maioria dos casos. É o que se observa no Quadro 7.

Tabela 8 – Percentual de confiança de controle

		Predito		Percentual correto
		Decisão do TCM		
		Aprovação	Rejeição	
Observado	Aprovação	3.777	0	100
	Rejeição	1.072	0	0
				77,9

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

Outros testes feitos pelo SPSS para a realização de análise da aplicação e validade das variáveis utilizadas na regressão logística e dela como um todo, são o *Likelihood Value*, *Cox & Snell R²*, *Nagelkerke R²*, *Teste de Hosmer e Lemeshow* e o *Teste Wald*.

Conforme Quadro 7, constata-se o que informa os testes *Likelihood Value*, *Cox & Snell R²*, *Nagelkerke R²*:

Likelihood Value	Cox & Snell R ²	Nagelkerke R ²
4.761,453	0,072	0,110

Quadro 7 – Testes de validação do modelo
 Fonte: Dados da pesquisa, 2010

O primeiro teste do Quadro 7 não tem valor informativo se analisado isoladamente (DIAS FILHO; CORRAR, 2004), porém é utilizado no cálculo dos outros dois testes que possui informação mais relevantes. O *Cox & Snell R²* e *Nagelkerke R²* estão em forma percentual. Indicam a proporção da variação que ocorre em *y* (decisão do TCM = rejeição) explicada pelas variações ocorridas nas variáveis preditoras ou explicativas. Primeiramente temos que 7,2% das variações ocorridas no log da razão de chance são explicadas pelas variações das variáveis independentes. O *Nagelkerke* é o teste *Cox e Snell R²* ajustado para os limites de probabilidade, ou seja, valores compreendidos entre 0 e 1. Assim, as variações ocorridas no log da razão de chance são explicadas em 11% das variações ocorridas nas variáveis explicativas.

A discussão feita com os dados do Quadro 6 complementa o que foi observado no Quadro 7. Se há a certeza de que pelo menos uma variável tem coeficiente diferente de zero, e por isto contribuirá em alguma proporção para melhorar as predições, os testes *Cox e Snell R²* e *Nagelkerke R²* informam de quanto é esta proporção de melhoria com as variáveis utilizadas.

O último dos testes para o modelo como um todo é o teste de *Hosmer e Lameshow*. Este teste indica o quanto os valores preditos pelo modelo se distanciam dos observados. O Quadro 8 apresenta os números para este teste.

Qui-quadrado	df	Significância
45,151	8	0,000

Quadro 8 – Teste de *Hosmer e Lameshow*

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

Dos números apresentados do teste no Quadro 8, pode-se afirmar que existe diferença significativa entre valores observados comparados às predições do modelo para a variável dependente, pois sig. < 0,05.

A regressão logística é uma técnica estatística que produz um modelo (uma equação algébrica) com base em dados de variáveis com a finalidade de explicar e prever uma outra variável. As observações que se fez até o momento identifica como o modelo como um todo contribui para melhorar as predições se comparada com a maioria das observações. O teste a ser feito a seguir incluirá as variáveis explicativas adotadas neste trabalho. Sabe-se, conforme a regressão, que existe pelo menos uma variável que tem coeficiente diferente de zero, portanto contribui para melhorar o modelo. O teste de *Wald* apresenta todas as variáveis utilizadas com seus respectivos coeficientes e sig. Para os dados deste trabalho o teste *Wald* está apresentada na Tabela 8.

Tabela 9 – Variáveis independentes inseridas na regressão logística

Variável	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
x_{i1} AnoElei	0,450	0,085	27,816	1	0,000	1,568
x_{i2} ExistSci	-0,218	0,089	5,957	1	0,015	0,804
x_{i3} CoefRD	-0,021	0,069	0,096	1	0,757	0,979
x_{i4} ResOrca	0,181	0,079	5,300	1	0,021	1,199
x_{i5} VigLRF	-0,640	0,113	32,021	1	0,000	0,528
x_{i6} DespAdm	0,000	0,000	5,310	1	0,021	1,000
x_{i7} DespAssist	0,000	0,000	0,832	1	0,362	1,000
x_{i8} DespSau	0,000	0,000	1,033	1	0,309	1,000
x_{i9} DespEdu	0,000	0,000	37,031	1	0,000	1,000
x_{i10} DespUrb	0,000	0,000	10,659	1	0,001	1,000
x_{i11} FiscCGU	0,092	0,233	0,156	1	0,693	1,096
x_{i12} MudGest	0,585	0,079	55,110	1	0,000	1,796
x_{i13} TamPop1	-0,152	0,049	9,540	1	0,002	0,859
b_0 Constant	-1,282	0,274	21,852	1	0,000	0,278

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

A Tabela 9 traz a informação de quais variáveis tem significância na predição da variável resposta e qual é o poder de influência das mesmas. Das treze variáveis apresentadas no capítulo sobre a metodologia, verifica-se que seis possuem significância (sig.) $\leq 0,05$. Estas variáveis são:

x_{i1} - Informa se o exercício da prestação de contas é eleitoral;

x_{i2} - Indica a existência de órgão, unidade ou secretaria na estrutura municipal com as competências de auditoria interna ou criação de sistema de controle interno;

x_{i4} - Informa o resultado orçamentário do exercício;

x_{i5} - Informa se a Lei de Responsabilidade Fiscal já tem efeitos jurídicos;

x_{i12} - Informa a mudança de gestor no exercício; e

x_{i13} - Informa o tamanho do município, com base na população, a que se refere a prestação de contas em análise.

As variáveis que possuem sig. > 0,05 não contribuem para a melhoria das predições da variável dependente. É o que ocorre com as “Despesas com a função assistência” e “Despesas com a função saúde”.

A partir das seis variáveis acima identificadas que apresentaram significância é que o SPSS calcula o grau de melhoramento do modelo (equação) da regressão logística. Com os coeficientes de cada variável é possível identificar a “direção” que cada uma contribui para aumentar ou diminuir a probabilidade de rejeição de determinada prestação de contas, objeto deste estudo.

A Tabela 10 apresenta a combinação do quantitativo das decisões do TCM para os eventos observados com os preditos. Estes, calculados a partir do modelo da regressão logística conforme equações abaixo:

$$P(y) = \frac{1}{1 + e^{-(b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + b_4x_4 + b_5x_5 + b_{12}x_{12} + b_{13}x_{13})}} \quad (2)$$

$$P(y) = \frac{1}{1 + e^{-(-1,282 + 0,45\text{AnoElei} - 0,219\text{ExisSci} + 0,191\text{ResOrc} - 0,64\text{VigLRF} + 0,585\text{MudGest} - 0,152\text{TamPop1})}} \quad (3)$$

Tabela 10 – Percentual de confiança do modelo

Observado	Predito		
	Decisão do TCM		Percentual correto
	Aprovação	Rejeição	
Aprovação	3.723	54	98,7
Rejeição	1.015	57	5,3
Total			78

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

A principal informação que se encontra na Tabela 10 é o percentual de eficácia que o modelo da equação 3 atinge. Em um primeiro momento se tinha 100% para os casos de aprovação de contas, porque se tomou apenas a avaliação do que a maioria indicava (aprovação). Com o uso da equação 3 houve uma redução nesse percentual para 98,7% nas predições para os eventos. Porém, as predições para as decisões “rejeição” avançaram de 0% para 5,3%. A Tabela 8 e a equação 3 tem os números que esclarece estes percentuais.

Os coeficientes das variáveis x_2 , x_5 e x_{13} são negativos. Isto indica que uma variação positiva da variável contribui para diminuir a probabilidade de uma prestação de contas vir a ser rejeitada. A primeira variável com coeficiente negativo que apresentou significância, que se refere à existência de sistema de controle interno, indicou que a inexistência do mesmo não contribui para aumentar a probabilidade de aprovação das prestações de contas (eventos), ou de outra forma, a inexistência de sistema de controle interno diminui a probabilidade de uma prestação de contas vir a ser rejeitada, o que contraria os pressupostos teóricos. O mesmo raciocínio serve para a variável x_5 . A vigência da LRF não favoreceu a redução da probabilidade de rejeição de prestação de contas. O modelo apresenta que a inexistência da lei é que contribui para reduzir a probabilidade de rejeição, porque a variável possui o coeficiente negativo. A terceira variável com coeficiente negativo (x_{13}) refere-se ao tamanho do município. O coeficiente informa que quanto maior o município a probabilidade de determinada prestação de contas ser rejeitada é diminuída em 0,152 no log da razão de chance¹¹ (efeito em y).

¹¹ Log da razão de chance é o resultado da seguinte equação: $\ln [p(\text{sucesso}) / 1 - p(\text{sucesso})]$. \ln é o logaritmo natural da divisão entre colchetes. $p(\text{sucesso})$ é a probabilidade de sucesso. Nos casos em que se utiliza esta técnica estatística este valor é representado por um percentual. Por exemplo: uma prestação de contas possui 33% de probabilidade de ser rejeitada pelo TCM.

Para os coeficientes positivos das variáveis x_1 , x_4 e x_{12} a interpretação é inversa à das variáveis com os coeficientes negativos. Neste caso, elas contribuem para aumentar a probabilidade de uma determinada prestação de contas vir a ser rejeitada. Isto é o que acontece com a primeira variável. O fato de ser ano de eleição no município implica em aumento da probabilidade de rejeição das contas do exercício respectivo. Este aumento é da ordem de 0,45 no log da razão de chance da variável dependente. Para a variável x_4 , que se refere ao equilíbrio ou não da execução orçamentária, verifica-se que as prestações de contas que apresentam *déficits* provocam efeito aumentativo na probabilidade desta prestação de contas ser rejeitada. Este efeito é da ordem de 0,181 no log da razão de chance. A variável que provoca maior efeito na probabilidade de rejeição de determinada prestação de contas é a variável x_{12} . Ela provoca um efeito de 0,585 no log da razão de chance. A mudança de gestão, nas situações ordinárias ou extraordinárias, é a situação de maior impacto dentre as variáveis estudadas, em termos de probabilidade, para potencializar a rejeição de uma prestação de contas. Mudar a administração da entidade prefeitura contribui para aumentar a probabilidade de rejeição de contas.

O modelo que resultou do uso das variáveis, conforme escopo do trabalho, apresentou uma melhora de predição não relevante. Apenas melhorou as predições para as decisões do tipo “rejeição” em 5,3% partindo de 0%. Este é o reflexo de variáveis com baixo coeficiente explicativo ou de impacto, apesar da existência de significância para as mesmas. Complementa esta informação os dados do Quadro 10, onde os testes de *Cox e Snell R²* e de *Nagelkerke R²* indicam que o modelo é pouco explicativo. Outro fato deve-se ao não alinhamento das variáveis da equação com coeficiente negativo com hipóteses científicas, assunto que será tratado nos itens seguintes.

4.2 ANÁLISE DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DE MUNICÍPIOS PELO CONTROLE EXTERNO

Abordou-se o funcionamento do Sistema de Controle Externo existente no Brasil no capítulo 2. País de ordenamento jurídico democrático. Com este ordenamento os países pautam-se na soberania da Lei, tanto para direitos quanto para obrigações.

Na base do Estado Democrático de Direito está presente a divisão de poderes que são o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. A divisão de poderes tem como objetivo a divisão de funções, que estão identificadas pela função precípua de cada poder, pois cada um exerce secundariamente funções dos outros dois. Estreitando nossa análise para nos aproximarmos do escopo deste trabalho, analisar-se-á as funções do Poder Legislativo.

A função precípua do Poder Legislativo é a elaboração de leis. É dele a tarefa da inovação jurídica (SIRAQUE, 2005, p. 39). Porém cabe-lhe a fiscalização dos outros dois poderes por força constitucional (CF, 2005, Art's 31, 70 a 75).

O Poder Legislativo no Brasil está presente nos três níveis da estrutura federativa, ou seja, para a União, para o Distrito Federal, para os Estados e para cada município da República existe um poder legislativo correspondente. Assim a fiscalização determinada pela Carta Magna ocorre seguindo esta correspondência.

No caso dos municípios, ente jurídico considerado neste estudo, a fiscalização dos atos do Poder Executivo é feita pelas Câmaras Municipais. A própria Constituição determina que esta fiscalização deve ser executada com apoio de órgão técnico especializado integrante da estrutura do Setor Público, que são os Tribunais de Contas.

A fiscalização dos municípios do Estado da Bahia é exercida pelos respectivos poderes legislativos com o apoio do Tribunal de Contas dos Municípios – TCM. A Bahia é um dos quatro Estados do Brasil em que a fiscalização das contas dos municípios não é realizada pelo Tribunal de Contas do Estado, ou seja, o mesmo tribunal que fiscaliza as contas do ente federativo Estado. Dessa forma o TCM subordina-se às Câmaras Municipais e não à Assembléia Legislativa.

Para a sua atuação o TCM obedece ao seu estatuto, criado por Lei, e ao seu Regimento Interno. Ambos trazem orientações de estrutura e funcionamento do Tribunal e outras de caráter geral quanto à parte operacional.

O TCM é um órgão opinativo, cabendo às Câmaras Municipais a decisão final sobre as contas apresentadas pelos gestores do Poder Executivo. As manifestações do Tribunal são de três tipos de acordo com o conteúdo das prestações de contas. Conforme o artigo 40 da Lei Complementar Estadual nº 6/91 as contas serão consideradas a) regulares; b) regulares com ressalva ou c) irregulares. Representa uma gradação que inicia da legalidade e legitimidade dos atos de gestão ao outro extremo do ato ilegal, ilegítimo e/ou antieconômico.

Do conteúdo da prestação de contas, conforme mandamento legal acima exposto, o TCM se manifestará por meio de parecer pela aprovação, aprovação com ressalvas ou pela rejeição das contas a ele apresentada para análise técnica.

De caráter estritamente técnico, o TCM, assim como os demais tribunais de auxílio aos poderes legislativos, analisa as prestações de contas ancorado na legislação que disciplina a gestão e uso dos recursos públicos e em seus estatutos normativos, emitidos para melhorar os gastos de recursos públicos. Faz-se destaque para a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei nº 101/00 – que representou o mais significativo estatuto jurídico após a Lei nº 4.320/64 para as finanças públicas nacionais. É desta forma que o fato objetivo de um determinado gestor ultrapassar o percentual da receita corrente líquida estabelecido pela LRF para os gastos com pagamento de pessoal é suficiente para a rejeição das contas.

A função precípua do TCM é a de comparar - numa ação clássica de auditoria – a realidade com a determinação legal. Identificada divergências com os ditames legais a rejeição das contas apresentadas é consequência ordinária. Por outro lado, o cumprimento integral das normas legais implica a manifestação, necessariamente, pela aprovação da respectiva prestação de contas.

O Tribunal analisa e dá um parecer sobre a prestação de contas a ele encaminhada, por força legal, em até 180 dias do recebimento da mesma. O rito segue uma hierarquia do órgão. Os técnicos do tribunal emitem relatório técnico sobre determinada prestação de contas. As prestações de contas, com os respectivos relatórios técnicos, são distribuídas pelos Conselheiros do Tribunal para relatoria e posterior emissão de parecer prévio. Finalizada a análise pelo relator a prestação de contas é submetida ao Tribunal Pleno, seção colegiada e órgão máximo do TCM, para a aprovação ou não do parecer do Relator. O parecer é o documento final que expressa a manifestação do Tribunal e que pode ser pela aprovação, aprovação com ressalva ou pela rejeição de uma prestação de contas. O mesmo é encaminhado para o responsável pelas contas analisadas, para a Inspeção Regional de Controle Externo – IRCE¹² e para a Câmara Municipal do respectivo poder executivo fiscalizado.

4.3 DISCUSSÃO TEÓRICA

4.3.1 As Teorias e os resultados da pesquisa

A análise dos dados tratados estatisticamente serve para apresentá-los de forma simplificada e organizada e ao mesmo tempo produzir outras informações oriundas deste tratamento. Esta foi a tarefa concluída no subitem anterior. A partir daqui far-se-á uma discussão dessas informações produzidas com as teorias consideradas neste trabalho.

4.3.1.1 Teoria de Agência

A teoria inicialmente apresentada foi a Teoria de Agência (*Agency Theory*). Amplamente estudada no ambiente das organizações privadas, esta teoria não se restringe a apenas ele,

¹² Para fins operacionais o TCM possui 23 Inspeções Regionais de Controle Externo – IRCE distribuídas geograficamente em todo o Estado da Bahia. Cada IRCE é responsável pela fiscalização da prefeitura onde a mesma está instalada e demais cidades vizinhas. Representa um “braço” do TCM atuando localmente, porque este está situado na capital do Estado.

porque a sua base conceitual está presente em qualquer relação contratual, tácita ou explícita. Basta existir uma transferência de responsabilidade ou de poderes de um indivíduo a outro(s) e que o que transfere exija no futuro um resultado ou retorno.

Esta investigação tem como objeto de estudo a prestação de contas dos gestores de prefeituras do Estado da Bahia. Tais prestações de contas fazem parte do objeto material de controle utilizado pela entidade fiscalizadora das ações dos gestores municipais, as câmaras legislativas. Constatada portanto, a existência da Teoria de Agência no ambiente da administração pública, pode-se identificar os atores envolvidos.

Agente – Gestor municipal

Principal – Povo (representado pelos membros do Poder Legislativo)

Objeto de controle – Prestação de Contas

Sendo assim, a Prestação de contas é o elo entre agente e o principal. É o instrumento a ser utilizado pelo principal para o monitoramento do comportamento do agente. Para Jensen e Meckling (1987) está posto uma situação que comporta o estabelecimento de um contrato.

Na ideia de contrato, está implícito o estabelecimento de limites aos atores envolvidos. O contrato define as obrigações e direitos do agente e do principal porque estes possuem interesses individuais e antagônicos (EISENHARDT, 1989, p. 59; ANDERLINI; FELLI, 1994; KANGIS; KAREKLIS, 2001, p. 32, *apud* MELLO, 2006).

Se não houvesse sistemas de monitoramento o antagonismo de interesses seria exclusivamente favorável ao agente, tendo em vista que este é o responsável pela administração do patrimônio do principal e por isto detentor de um conjunto de informações não disponível ao principal.

A hipótese da existência de assimetria informacional entre agente e principal está presente na estrutura do Estado. Afirmam Slomski (2008, p. 432; 2005, p. 30) que a relação de agência é

verificável nas entidades do Setor Público, pois as seguintes condições básicas estão presentes:

- a) O agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- b) A ação do agente afeta o bem estar das duas partes;
- c) As ações do agente dificilmente são observáveis pelo principal havendo, dessa forma, assimetria informacional. (MELLO, 2006, p. 20)

Não se conhece o comportamento do agente por completo e também existe a assimetria de informações na relação entre agente e principal. Para minimizar a assimetria de informações e direcionar as ações do agente para alcançar os objetivos do principal, este estabelece a política de bônus. Tal política deve estar estabelecida nos contratos (JENSEN; MECKLEING, 1976).

No setor público este contrato toma a forma da legislação vigente. A lei, elaborada, discutida e sancionada dentro dos trâmites legislativos, define regras, obrigações, limites, direitos, para os cidadãos e, como já anteriormente mencionado, atinge os agentes políticos, determinando a estes a obrigatoriedade de prestar contas ao poder legislativo.

Toda vez que um agente político é eleito, foi por causa de suas propostas político-partidárias, em tese, apoiada pela maioria dos cidadãos eleitores. A investigação e monitoramento do principal, portanto, deve ser para o fiel cumprimento daquelas propostas. A política de bônus ou de recompensa, uma das hipóteses da Teoria de Agência, não é utilizada para os agentes políticos. Verifica-se que é uma política usada em alguns órgãos e em algumas esferas de poder, mas não para agentes políticos como os prefeitos.

4.3.1.2 Teoria da Escolha Pública

A Teoria da Escolha Pública adquire evidência em 1986 quando James Buchanan recebeu o Nobel de Economia com trabalho baseado nesta teoria com contribuições do economista Gordon Tullock. Far-se-á breve contextualização histórica deste assunto para subsidiar a discussão teórica deste trabalho.

Três anos após J. Buchanan receber o Nobel foi assinado na capital dos Estados Unidos o “Consenso de Washington”. O Consenso apresentou um conjunto de medidas capazes de promover o ajustamento macroeconômico de nações que tivessem dificuldades econômicas, principalmente quanto à dívida pública. O FMI, como órgão financiador internacional, adotou as medidas contidas no Consenso e condicionou empréstimos financeiros a países se os mesmos adotassem as medidas daquele Fundo.

É pertinente trazer à teorização do que significa Teoria da Escolha Pública para relacionar os achados deste estudo com esta teoria. Segundo Buchanan e Tollison (1984, *apud* MELO, 2006, p. 21):

A Teoria da Escolha Pública leva a instrumentos e métodos de abordagem que foram desenvolvidos para satisfazer os níveis analíticos da teoria econômica e aplicar esses instrumentos e métodos no setor político ou governamental, nas políticas e na economia pública.

Dos métodos que satisfizeram (e satisfazem) a teoria econômica, um é basilar e já foi mencionado no subitem anterior. Trata-se da racionalidade do indivíduo; do *homo economicus*. Pensava-se que se o indivíduo não estivesse atuando como agente econômico (proprietário, produtor, intermediário ou consumidor de bens e serviços no mercado) não utilizaria a racionalidade no sentido econômico (PEREIRA, 2009). Uma ideia que só passa a ser questionada a partir da segunda metade do século XX. Novaes (2009) interpreta que “o

homem público estando ele situado na esfera administrativa ou no legislativo, sempre buscaria trabalhar na busca mais nobre do interesse da sociedade”.

Para Mello (2006, p. 21) a Teoria da Escolha Pública analisa, da mesma forma que a teoria econômica, o comportamento dos indivíduos quando inseridos no setor governamental, seja atuando como burocrata, agente político, eleitor, ou um líder ou membro de partido político.

Samuelson e Nordhaus (1993, *apud* MELLO, 2006, p. 22) afirmam que a Teoria da Escolha Pública.

[...] descreve como os governos tomam decisões acerca dos impostos, despesas, regulamentação e outras políticas. Tal como o jogo dos mercados, o jogo da política tem de igualar a procura das pessoas por bens coletivos com a capacidade econômica para fornecê-los.

Deste e de outros conceitos, conclui-se que esta Teoria conjuga as preferências individuais em decisões coletivas (MELLO, 2006, p. 22).

A partir do conjunto de informações contextualizadas neste trabalho, a Teoria da Escolha Pública está assim circunscrita:

- a) As decisões coletivas são tomadas por indivíduos que representam interesses próprios ou de grupos;
- b) O indivíduo age igualmente racional quando está agente político ou agente econômico;
- c) A Teoria da Escolha Pública investiga o comportamento do indivíduo na esfera da administração pública.

Tem-se que este resumo nos direciona para utilizar a interpretação de Pereira (2009), segundo a qual a Teoria da Escolha Pública é um “programa de investigação” e não uma teoria propriamente dita, porque:

[...] o seu objetivo principal é o de aplicar um método da ciência econômica a um objeto que tradicionalmente tem sido considerado no âmbito da ciência política: grupos de interesse, partidos políticos, processo eleitoral, análise da burocracia, escolha parlamentar e análise constitucional. (PEREIRA, 2009).

A preocupação do autor é desvincular a ideia de que se trata de uma teoria alternativa àquela que defendia a intervenção estatal como solução para as falhas de mercado (PEREIRA, 2009).

O ato de gastar com fins específicos está baseado em três premissas da Teoria da Escolha Pública: a) é processual (a escolha coletiva é resultado das preferências dos agentes envolvidos nessa escolha e das regras que a permitem); b) é instrumentalmente racional (as ações são sempre apropriadas para os objetivos que se pretende alcançar); e c) é baseado no egoísmo (cuidar essencialmente dos interesses pessoais) (PEREIRA, 2009). O fim que busca as decisões do gestor público é a permanência no poder, por isso verificou-se diferenças de comportamentos das variáveis nos anos eleitorais comparado aos não eleitorais como já mencionado.

Para controlar os efeitos do item “c” citado no parágrafo anterior vale-se os sistemas democráticos do princípio da fiscalização mútua dos poderes. Mesmo verificando a existência de atos egoístas praticados pelos agentes políticos, deixando de lado qualquer concepção romântica de suas atuações, o controle exercido pelo poder legislativo sobre o executivo é que impede o excesso quanto a práticas egoístas (PEREIRA, 2009). Tal controle é sustentado por normas e regras (legislação) que são elaboradas pelo povo através de seus representantes nos níveis de poderes legislativos.

Dito isto, foi utilizado um resultado desta fiscalização exercida pelo poder legislativo sobre os executivos municipais. As decisões emitidas pelo TCM representam a afirmação de que uma determinada gestão atendeu às exigências da lei no que se refere à administração dos recursos públicos. Para além do aspecto da legalidade, a Teoria da Escolha Pública, busca compreender o comportamento do administrador público considerando aspectos sociais, políticos e econômicos.

É com esta concepção que se trouxe a Teoria da Escolha Pública para subsidiar este estudo, dado que seu escopo avançou ao aspecto do cumprimento ou não da lei para verificar o que influenciava a avaliação do TCM sobre as prestações de contas dos gestores.

Outrossim, verificou-se que a mudança de gestor em determinado exercício ou no subsequente possui relação com a probabilidade de rejeição de prestação de contas pelo TCM. A análise aqui deve ser de causa e efeito. A mudança de gestor provoca “turbulências” na gestão. A mudança não ocorre instantaneamente e durante o período que se aguarda a troca de gestor, atitudes e ações, tanto de quem sai e de quem fica no poder, são no sentido da resguardar interesses individuais. Para os que se prejudicam nesse processo, irregularidades legais serão cometidas e, conseqüentemente, provocarão a rejeição das contas pelo TCM. Está colocada a situação de causa e efeito.

Em subitem precedente foi apresentada a Teoria de Agência e suas implicações teóricas ao objeto de estudo deste trabalho as quais se complementam com as da Teoria da Escolha Pública. A Teoria a ser discutida a seguir também complementa as duas anteriores, porém com suas especificidades.

4.3.1.3 Teoria dos Ciclos Políticos

Desde 1989 o Brasil realiza eleições para a escolha dos agentes políticos. Estes são eleitos a partir de um sistema eleitoral já reconhecidamente amadurecido. De dois em dois anos o país

passa por processos eleitorais. Em um período para eleições na esfera municipal, no seguinte para as esferas estaduais e federal, respeitados os quatro anos de mandato para qualquer das unidades confederadas.

Assim, fica estabelecida a regularidade de um fato político inserta na legislação nacional configurada em um ciclo. Trata-se das eleições e para o nosso estudo, falamos das eleições municipais. Estes ciclos provocam conseqüências de ordens variadas. Do sentimento de cidadão político, pela ação democrática do voto, até os efeitos nas finanças públicas e na economia privada, as eleições municipais têm efeitos diretos.

Para Nordhaus (1975), Pettersson-Lidbom (2010) e Oliveira e Carvalho (2008) todo administrador público planejará suas ações e atos de gestão com o foco no período eleitoral. Tal planejamento inclui priorizar o consumo de recursos públicos em determinada área e período. Considerando, portanto, a limitação de recursos pelos orçamentos dos municípios, há uma variabilidade de gastos para as várias ações do governo municipal. Para umas verifica-se crescimento e para outras, redução.

Os resultados do trabalho indicam que os agentes políticos (prefeitos municipais) agem oportunisticamente em anos eleitorais. Os excessos de gastos em despesas, discricionárias principalmente, levando os resultados orçamentários aos déficits, indica o comportamento diferenciado no ano em que se decide as eleições, ou seja, em quem será dado o direito de administrar a *res pública*, ou seja, o poder dado na forma da lei (OLIVEIRA; CARVALHO, 2008).

A decisão de gastar mais do que os recursos arrecadados tem um objetivo. Os gestores optam por políticas públicas que contribuam para permanecerem no poder. São gastos efetuados em período específico. Priorizam-se gastos com serviços e bens públicos que tenham efeito imediato. Por outro lado evitam-se gastos com investimentos, pois os resultados somente são visíveis ou mensuráveis no futuro.

A partir deste contexto, portanto, discute-se a Teoria dos ciclos políticos. Esta teoria confirma a existência de um efeito na economia a partir da ação estatal (prefeituras) em períodos eleitorais, também com efeitos pré e pós-período, inclusive (NORDHAUS, 1975; NAKAGUMA, 2006; OLIVEIRA; CARVALHO, 2008).

O ano da eleição, ou seja, o ano da definição do próximo gestor municipal é marcado por dois aspectos muito característicos: a) a “miopia” do eleitor (NORDHAUS, 1976) e b) oportunismo do gestor (ROGOFF, 1999 *apud* OLIVEIRA; CARVALHO, 2008).

A primeira característica está relacionada ao imediatismo dos indivíduos. Em uma realidade eleitoral, o agente tende a avaliar com base em acontecimentos mais recentes. Fatos ocorridos no início de mandato de um prefeito, por exemplo, não geram ganhos ou perdas políticas significativas. Mas ações no ano eleitoral causam efeitos. Sakurai e Gremaud (2007) e Oliveira e Carvalho (2008) constataram uma variação dos gastos públicos em prefeituras e estados que seguiam exatamente o ciclo eleitoral, ou seja, o período temporal em torno da eleição.

A segunda característica vêm ao encontro da Teoria de Agência, tratada no subitem anterior, e também ao conceito amplo de *homo economicus* da teoria clássica da Economia. Para elas o indivíduo age pelo seu auto-interesse e pela ampliação de seus ganhos individuais, inclusive na função de agente político (NOVAES, 2009; PEREIRA, 2009; BUCHANAN; TULLOCK *apud* MACHADO, 2009). Os períodos eleitorais são os mais oportunos para consumo de recursos públicos com a finalidade específica de contribuir para ganhar as eleições e como consequência a permanência no poder. O ciclo político é a causa de um comportamento diferenciado quanto aos gastos públicos.

Identificou-se nas aferições estatísticas que a variável “ano eleitoral” apresentou significância quanto ao potencial de efeito na probabilidade para a rejeição de prestação de contas.

O volume e natureza dos gastos em período eleitoral diferentes do padrão refletem no percentual de rejeição das respectivas prestações de contas em média de 17% para 37,8% para o período analisado, atingindo 48% no ano eleitoral de 2008. Quase metade das prestações de contas foram rejeitadas nesse exercício.

As principais diferenças a padrões ocorrem principalmente com as despesas. Os gastos públicos em anos eleitorais são direcionadas para áreas que atingem um número maior de cidadãos e em programas que os beneficiem de forma direta e imediatamente. Os programas de assistência social ou de urbanização são alguns exemplos.

Complementando este assunto, a Tabela 11 apresenta mais algumas informações.

Tabela 11 – Tabulação cruzada para ano eleitoral e grau de desequilíbrio orçamentário

Tipo	Desequilíbrio da execução orçamentária				TOTAL
	Equilíbrio	Desequilíbrio baixo	Desequilíbrio médio	Desequilíbrio alto	
Ano não eleitoral	1.958	1.161	241	38	3.398
% ano eleitoral	57,6%	34,2%	7,1%	1,1%	100%
% grau de desequilíbrio	74,0%	65,6%	60,4%	74,5%	69,8%
Ano eleitoral	688	609	158	13	1.468
% ano eleitoral	46,9%	41,5%	10,8%	0,9%	100,0%
% grau de desequilíbrio	26,0%	34,4%	39,6%	25,5%	30,2%
TOTAL	2.646	1.770	399	51	4.866
% ano eleitoral	54,4%	36,4%	8,2%	1,0%	100,0%
% grau de desequilíbrio	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

A informação mais relevante é o crescimento do percentual nas contas de desequilíbrio baixo e médio quando se muda do ano não eleitoral para o eleitoral. De um percentual de 34,2%, as prestações de contas com baixo desequilíbrio atingem 41,5% em anos eleitorais. Recordemos que este nível de desequilíbrio (baixo) são contas que estão entre 5% e 15%, para o déficit ou superávit, com base no valor da respectiva despesa executada. Para as contas em desequilíbrio médio o avanço percentual é de 7,1% para 10,8%. Em relação ao grau “alto”, houve uma pequena redução de 1,1% para 0,9%.

Tabela 12 – Tabulação cruzada para ano eleitoral e grau de desequilíbrio orçamentário

Tipo	Desequilíbrio da execução orçamentária		Total
	Desequilíbrio médio	Desequilíbrio alto	
Ano não eleitoral	239	38	277
% ano eleitoral	86,3%	13,7%	100
% grau de desequilíbrio	60,2%	74,5%	61,8%
Ano eleitoral	158	13	171
% ano eleitoral	92,4%	7,6%	100,0%
% grau de desequilíbrio	39,8%	25,5%	38,2%
TOTAL	397	51	448
% ano eleitoral	88,6%	11,4%	100,0%
% grau de desequilíbrio	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

Com um filtro mais específico, aplicou-se uma tabulação cruzada comparando apenas os graus de desequilíbrio médio e alto com o ano eleitoral e não eleitoral, conforme Tabela 12 acima. O resultado indica que o ano ser eleitoral não implica um crescimento do desequilíbrio na execução orçamentária. Em anos eleitorais o percentual de contas com desequilíbrio alto diminui quando comparado ao percentual de ano não eleitoral (de 13,7% para 7,6%), porém para desequilíbrio médio o percentual cresce de 86,3% para 92,4%.

A Tabela 13 é também uma extração de informações mais refinada, onde se busca identificar o desequilíbrio da execução do orçamento em relação ao tipo de resultado. Se existem os desequilíbrios é preciso verificar para qual direção. Com a tabulação cruzada é possível identificar tal relacionamento.

Tabela 13 – Tabulação cruzada para resultado orçamentário e grau de desequilíbrio orçamentário

Resultado orçamentário	Desequilíbrio da execução orçamentária		TOTAL
	Desequilíbrio médio	Desequilíbrio alto	
Superávit	117	5	122
% resultado orçamentário	9,5%	4,1%	100,0%
% grau de desequilíbrio	29,5%	9,8%	27,2%
Déficit	280	46	326
% resultado orçamentário	85,9%	14,1%	100,0%
% grau de desequilíbrio	70,5%	90,2%	72,8%
TOTAL	397	51	448
% resultado orçamentário	88,6%	11,4%	100,0%
% grau de desequilíbrio	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

É possível identificar que nestes dois graus mais altos de desequilíbrio a direção do mesmo é para o déficit. Para o desequilíbrio médio o quantitativo de prestações de contas deficitárias é de 70,5%. Para desequilíbrio alto, o percentual de contas deficitárias é de 90,2%. Portanto, o desequilíbrio é mais forte quando se trata de déficit, ou seja, a intensidade de atitudes perdulárias é mais forte que atitudes sovinas quando os recursos são públicos e não privados.

É imprescindível uma análise da relação que se estabelece com ano eleitoral ou não e a decisão do TCM em relação a determinada prestação de contas. A Tabela 14 apresenta como se comporta essa abordagem.

Tabela 14 – Tabulação cruzada para decisão do TCM e ano eleitoral

Decisão do TCM	O ano a que se refere a PC é ou não eleitoral		TOTAL
	Não eleitoral	Eleitoral	
Aprovação	2.789	988	3.777
% aprovação	73,8%	26,2%	100,0%
% ano eleitoral	82,4%	67,5%	77,9%
Rejeição	597	475	1.072
% rejeição	55,7%	44,4%	100,0%
% ano eleitoral	17,6%	32,5%	22,1%
TOTAL	3.386	1.463	4.849
% rejeição	69,8%	30,2%	100,0%
% ano eleitoral	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

Sob a perspectiva da Teoria dos Ciclos Políticos os números apontam para confirmar a hipótese de que em anos eleitorais a probabilidade de rejeição de contas é superior às dos anos não eleitorais. O TCM aprovou 82,4% das prestações de contas quando estas se referiam a ano não eleitoral. Quando o período é eleitoral o percentual de aprovadas se reduz para 67,5%. No mesmo sentido, o percentual de contas rejeitadas em ano eleitoral aumenta se comparado aos anos sem eleições municipais (de 17,6% para 32,5%).

A Teoria dos Ciclos Políticos contempla a premissa de que ocorrem repetições sistemáticas de ações dos agentes políticos em períodos determinados, que são, neste caso, os anos em que ocorrem as eleições municipais no Brasil. O comportamento quanto a receitas e despesas nos municípios analisados está diretamente relacionado ao calendário eleitoral.

O reflexo deste relacionamento foi constatado empiricamente no resultado das decisões do Tribunal de Contas. O ano eleitoral explica um quantitativo (percentual e absoluto) maior de rejeições de contas comparado aos anos não eleitoral.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 CONCLUSÕES

No interstício dos 180 (cento e oitenta) dias do recebimento da prestação de contas de determinado gestor municipal pelo Tribunal de Contas dos Municípios, prazo legal para que este Tribunal se manifeste sobre a regularidade ou não das contas, a opinião sobre a sua aprovação ou rejeição estará condicionada a um conjunto de variáveis ambientais que podem reforçar a possibilidade de rejeição, situação que é, por regra, não desejável.

O resultado esperado quanto à regularidade de uma prestação de contas é a sua aprovação pelos órgãos de controle, que no Brasil estão organizados sob a forma de tribunais técnicos que auxiliam e exercem suas funções em nome do Poder Legislativo. Porém, como foi demonstrado neste trabalho, a quantidade de prestação de contas rejeitadas dos gestores municipais do Estado da Bahia é grande e crescente dentro do período aqui analisado.

Com uma legislação ampla de controle e fiscalização, que é a base da fiscalização dos tribunais de controle, a hipótese levantada é de que esta gama de controle legal, inclusive com aplicação de penas nos âmbitos penal e civil, proporcionaria uma redução de prestação de contas rejeitadas. Esta não foi a realidade verificada nos municípios do Estado da Bahia e provocou este problema de pesquisa. Não foram as restrições nem a dureza da lei que fizeram com que houvesse uma mudança de comportamento para com a gestão dos recursos públicos pelos gestores municipais da Bahia. A possibilidade de evidenciar e explicar quais são as variáveis que estão relacionadas, além da infração às legislações, com a rejeição das prestações de contas foi o objetivo perseguido.

Parte-se da ideia do Estado Democrático de Direito em confronto aos Estados absolutistas. Nestes, pouco ou nada havia de fiscalização e controle, pois o Estado era tratado como “o patrimônio” do Rei. Naqueles, a *res pública* é colocada sob a comando de um indivíduo para administrar “o patrimônio” que “agora” é público. Este público é a sociedade como um todo.

São os cidadãos imbuídos do Poder originário que o transfere para terceiros para estes administrarem o Estado em seu nome. No Brasil existem três poderes definidos na Constituição Federal: Judiciário, Legislativo e Executivo. A necessidade, portanto, de transferir poderes a um terceiro é que faz surgir a necessidade intrínseca do controle e da fiscalização. O cidadão (no sentido do cidadão comum) não tem conhecimento técnico nem tempo suficientes para controlar todos aqueles que receberam poderes para agirem em seu nome. Por isso a existência dos órgãos técnicos especializados de controle.

A instituição dos estados democráticos de Direito tem origem notadamente na Europa continental ainda no século XVIII. Primeiramente, conquistado por meio de guerras e conflitos e também por negociações civilizadas, dado que se entende ser um regime de governo melhor que os Estados absolutos.

No contexto histórico a classificação do Estado prende-se à forma como o mesmo está organizado. A classificação mais usual o divide em estado patrimonialista, burocrático e gerencial. A primeira forma coincide com o período dos estados absolutistas, ou seja, o patrimônio do estado se confunde com o de quem está sobre o seu comando. O estado burocrático substitui o anterior trazendo princípios que instituíram a impessoalidade na sua estrutura. Representou a resposta ao estado absoluto, que na essência era pessoal, de propriedade do Soberano. A terceira forma é considerada a fase moderna, pautada principalmente em resultado e eficiência.

Toda esta evolução traz subjacente consigo a pertinência e o papel dos órgãos de fiscalização. Primeiramente estes inexistiam, pois fiscalizar era algo secundário. A separação de poderes surge com o aparecimento dos estados burocráticos. Os legislativos ou parlamentos, necessitando fiscalizar os atos do responsável pela *res pública*, criam o que hoje conhecemos como tribunais de contas. Então, ocorre uma evolução paralela das formas de Estado com os sistemas de controle da gestão do patrimônio público. Quanto mais impessoal for o Estado, maior a necessidade de fiscalização e de *accountability*.

Todo o controle exercido pelo poder legislativo sobre o executivo denomina-se controle externo, pois a partir de 2005, com a promulgação da Carta Magna brasileira, foi destacado e posto em evidência um outro tipo de controle, que é o controle de natureza interna. Exigiu a Constituição que os órgãos e entidades públicas, nas três esferas de poder e níveis federativos criassem sistemas de controle interno integrados. Já existia norma pretérita sobre o assunto e um controle informal não necessariamente com o propósito de atender à norma, mas com a CF/88 a obrigatoriedade passou a ser constitucional. Mesmo com a exigência da maior norma legal, a não implementação de sistema de controle interno era a regra. Nos municípios da Bahia, só a partir do ano de 2000 é que foram criados os primeiros sistemas de controle interno no âmbito dos municípios.

Além desse fato – a origem do controle na administração pública – outros são tomados aqui como variáveis para o objetivo do trabalho. Uns de caráter econômico-financeiro e outros sócio-políticos, numa tentativa de abranger não apenas a “frieza” dos números, mas também aspectos ambientais que tanto interferem e direcionam decisões do gestor público e dos cidadãos em geral.

Tomou-se o fato da existência ou não de controle interno nas prefeituras como variável independente. Constatou-se, por meio da técnica da regressão logística, que esta variável tem significância e contribui para melhorar previsão sobre a probabilidade de rejeição de determinada prestação de contas. A significância desta variável foi de 0,000 (zero não absoluto) e um coeficiente relacionado de -0,218 (menos zero vírgula duzentos e dezoito). Estes números indicam que se não existente o sistema de controle interno em uma prefeitura a probabilidade de rejeição desta PC diminui em -0,218 no log da razão de chance do modelo de regressão logística construído, conforme equação (3).

Os números apresentaram um resultado contraditório à literatura. O próprio objetivo dos sistemas de controle interno, estruturalmente criados como auditorias internas ou controladorias, é de minimizar erros, falhas ou incorreções na gestão dos recursos públicos e evitar com isto o descumprimento à legislação. Um impacto pequeno (-0,218), porém, no mínimo deveria ser na direção positiva, ou seja, o efeito na variável “y” deveria ser pelo

aumento na probabilidade de rejeição da PC se inexistente o sistema de controle interno (Auditoria Interna). Conclui-se que, não sendo por razões de manipulação técnica dos dados, a existência ou não de sistema de controles internos (Auditorias Internas) em nada contribui para minimizar ou extinguir erros, falhas e incorreções na gestão dos recursos públicos das prestações de contas das prefeituras do Estado da Bahia, não sendo ainda, portanto eficientes no seu papel constitucional.

Outra variável trazida para compor o estudo, foi a investigação se o fato de ser ano eleitoral municipal estaria correlacionado com a rejeição de prestação de contas pelo TCM. A Teoria dos Ciclos Políticos nos informa que existe comportamento diferenciado em anos eleitorais com tendência para aumento dos gastos, provocando déficits, e direcionamento para despesas de natureza corrente em detrimento das de natureza de capital. A regressão logística apresentou significância para esta variável no modelo de 0,000 (zero não absoluto). Indica que existe relacionamento entre decisão do TCM e ano eleitoral. Com um coeficiente de 0,45 (zero vírgula quarenta e cinco) é possível afirmar que se o ano for eleitoral a probabilidade da rejeição da PC é aumentada.

O aumento da probabilidade da rejeição de determinada PC em ano eleitoral não é causada pelo aumento da fiscalização por ser ano eleitoral, mas pelo aumento de irregularidades provocadas pela gestão nestes anos. Saliente-se que a atuação do TCM é isonômica e imparcial em qualquer circunstância, apegando-se apenas à análise da legalidade dos atos de gestão do administrador público. Conclui-se que a prestação de contas referente a ano eleitoral municipal tem sua probabilidade de ser rejeitada aumentada em 0,450 no log da razão de chance da regressão logística (equação 3).

A análise do resultado orçamentário também foi uma das variáveis independente estudada neste trabalho. Buscou-se investigar se o equilíbrio ou não do orçamento público está relacionado com a rejeição de PC. O déficit público é uma tendência “natural”. O administrador público tem o impulso para o gasto, mesmo com as limitações da legislação. Por outro lado, os superávits também ocorrem. Aqui investigou-se apenas o efeito do déficit na regularidade da PC. Para esta variável o sig. foi de 0,021 e o coeficiente da variável de

0,181. A informação contida nos valores é de que o resultado deficitário de determinada gestão contribui para a rejeição da PC respectiva, em um log de razão de chance de 0,181.

Outra variável com um coeficiente muito baixo, ou seja, o efeito, em termos de probabilidade, em y é pequeno. O que se pode concluir é que quando determinada prestação de contas [o gestor] opta por exceder as despesas em relação às receitas aumenta-se a probabilidade de rejeição da mesma pelo TCM.

A variável que apresentou maior efeito na probabilidade de rejeição de prestação de contas foi a variável “mudança de gestor”. Esta variável trouxe a discussão se em havendo mudança de gestor das contas, seja em caráter ordinário ou extraordinário, provoca efeitos percentuais para a decisão “rejeição” pelo TCM. Com um coeficiente de 0,585 e sig de 0,000 é possível afirmar, conforme entrada dos dados na regressão logística, que se no exercício a que se refere a prestação de contas houver mudança de gestor, aumenta-se a probabilidade de rejeição daquela.

A decisão de rejeitar uma prestação de contas que tenha sido objeto de gestão de mais de um prefeito é potencializada não pela maior acurácia de fiscalização do TCM, pois como já dito, se além ao cumprimento da legalidade, mas pela descontinuidade do controle interno e atitudes individuais dos gestores no sentido de prejudicar aquele(a) que é substituído(a), tendo em vista que são, em sua maioria, gestores de outro grupo político. Atitudes como destruição ou provocar desaparecimento de informações e documentos, comprometem a possibilidade de aprovação da PC e por consequência favorece a sua rejeição.

As duas outras variáveis que apresentaram significância, ou seja, a variação das mesmas possui relacionamento com a variação da variável resposta (y), são a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e tamanho da população. Ambas apresentaram coeficientes negativos, respectivamente, de -0,640 e -0,152.

A promulgação da LRF foi motivada notadamente para o equilíbrio nas contas públicas, dado um elevado déficit público nos três níveis de governo à época de sua elaboração. O propósito foi o de reduzir significativamente o déficit público. As medidas a serem adotadas para tal propósito tinham como “farol” o conceito de **responsabilidade na gestão** fiscal.

A responsabilidade sugerida pela lei provocou efeitos? No ano de aprovação da LRF (2000) 29% das contas foram rejeitadas pelo TCM, atingido 54% em 2009, sempre, ao longo deste período, em tendência de crescimento em termos percentuais. Contrariamente ao que pressuposto na literatura, a inexistência deste instrumento de regulação diminui a probabilidade de rejeição da prestação de contas.

A vigência da LRF deveria estar relacionada com os tipos de manifestação do TCM, no que concerne a sua vigência e redução de rejeições das prestações de contas. Porém o que se verificou foi o inverso. Pertinente se faz um alinhamento com o resultado da variável x_2 (controle interno). Ambas possuem o propósito de ampliar o controle ou regulação, mas não provocaram efeitos, no escopo deste trabalho. Conclui-se que a edição de instrumentos legais com o objetivo de ampliar a regulação e controle da gestão do patrimônio público não reduz as irregularidades que causam rejeição de prestação de contas pelo TCM.

A outra variável que também possui coeficiente negativo e que possui significância $\leq 0,05$ é quanto a tamanho do município. Esta variável trouxe a informação de que quanto maior for o município a probabilidade de rejeição da PC é diminuída em -0,152 no log da razão de chance de y . Conclui-se que a probabilidade de rejeição da PC aumenta se estas forem de municípios pequenos.

O pressuposto é que em municípios maiores com tecnologias e quadro de servidores mais qualificados poder-se-ia assegurar melhores controles e regularidade nas prestações de contas.

Foram utilizadas treze variáveis, sendo seis delas tratadas nos parágrafos supra deste capítulo. As demais apresentaram $\text{sig} > 0,05$. Isto significa que não apresentaram nenhuma ou pouca relação das suas respectivas variações com a rejeição de prestação de contas.

A própria utilização da regressão logística tem esse propósito de identificar as variáveis que possuem relacionamento e que são capazes, em última instância, de compor a equação de regressão logística para fins de predição da variável dependente.

O resultado da regressão apresentou uma melhora na predição para a rejeição de prestação de contas de 5,3%. A utilização do modelo é plausível, dado a construção e identificação das variáveis que contribuem para o melhoramento da predição sobre a probabilidade de rejeição de uma prestação de contas, porém, os coeficientes encontrados para as variáveis que apresentaram significância são baixos além de três deles não se alinharem à literatura.

A sua utilização, visto o que se concluiu, requer precaução e cuidado na interpretação. Para que o modelo alcance uma melhoria de predição, poderá ser ajustado com as recomendações que indicaremos a seguir.

Não é possível explicar o comportamento das variáveis x_2 e x_5 com fundamento na Teoria de Agência. A implementação de algum tipo de controle ou regulação tem como propósito eliminar ou reduzir a assimetria de informação que é inerente na relação *agente – principal*. Com base nesta teoria a hipótese foi formulada sustentando que a falta de ambos os estatutos de controle contribuiriam para aumentar a probabilidade de rejeição das prestações de contas. Hipóteses refutadas.

A hipótese formulada (H_5) para a variável x_1 não foi refutada. Foi confirmado que se a prestação de contas corresponder a um exercício em que ocorreu eleições municipais, a probabilidade de rejeição dessa mesma prestação de contas é aumentada em 0,45 no log da razão de chance. A Teoria dos Ciclos Políticos dá sustentação à hipótese ora confirmada.

A hipótese H_3 foi confirmada dentro das premissas das Teorias apresentadas. A tendência ao déficit na execução do orçamento é resultado de uma postura do gestor que busca a sua manutenção no poder. O excesso de despesas proporciona descontrole e potencializa a rejeição da PC.

A variável x_{12} , que representou significância na regressão, confirma a hipótese H_4 . Verificou-se que a alternância de gestor no transcorrer do período de uma determinada PC contribui para a rejeição da mesma. O coeficiente de 0,585 é o resultado que confirma o efeito aumentativo na probabilidade de rejeição.

O resultado encontrado na regressão logística para a variável x_{13} não confirma a hipótese H_6 , por isso rejeitada.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Em termos da metodologia da pesquisa, a principal recomendação, dado o baixo poder de predição do modelo, é a ampliação das variáveis explicativas. Das treze selecionadas, seis apresentaram significância. Variáveis mais analíticas podem possuir maior relacionamento com a rejeição das prestações de contas.

Foi verificado que os valores das funções de despesas utilizadas na regressão logísticas apresentaram uma variabilidade muito grande e, conforme testes estatísticos, não apresentaram uma distribuição normal de suas frequências. Isto é um fato que pode explicar a ausência de significância. Recomenda-se, para ser possível a estratificação ou classificação dos elementos dessas variáveis em clusters ou categorizá-las com base em algum critério técnico.

Ainda com base nas variáveis quantitativas, a possibilidade de aplicar deflator inflacionário para eliminar o efeito da inflação do período, contribuiria para tornar os dados mais homogêneos.

Com as múltiplas possibilidades de formas de manipulação dos dados através do SPSS, é possível os seguintes “cortes” nas variáveis para fins de outras análises e geração de informações úteis:

- a) Adotar uma regressão logística múltipla considerando os três tipos de decisão do TCM sobre prestação de contas, dado um percentual significativo de contas aprovadas com ressalva que estão agregadas à contas com decisão aprovada;
- b) Estratificar os municípios por intervalos de população classificando-os em pequeno, médio e grande, por exemplo, para possibilitar um relacionamento entre os valores das variáveis quantitativas aqui apresentadas com o porte do município;

Por fim, recomenda-se outras pesquisas com a base teórica e de dados deste trabalho para que suas conclusões sejam colocadas à prova a fim de contribuir com o avanço das pesquisas na área da Contabilidade e em específico no âmbito da Contabilidade Pública, como por exemplo com grupo de municípios de outro estado da federação ou de grupo de municípios de estados diferentes com uma característica em comum, como o PIB.

REFERÊNCIAS

- ALBROW, M. **Bureaucracy**. London: McMillan, 1970.
- ALVES, André Azevedo; MOREIRA, José Manuel. **O que é escolha pública? – para uma análise econômica da política**. Cascais: Principia, 2004.
- ANDREWS, Chistina W; KOUZMIN, Alexandre. **A reforma gerencial no Brasil à luz da teoria da escolha pública: uma análise do discurso oficial**. Disponível em: <www.anpad.org.br/enanpad/1998>. Acesso em: 29 out. 2009.
- BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios. **Quadro-geral de prestação de contas por município**. Disponível em: <<http://www.tcm.ba.gov.br/resumo/index.html>>. Acesso em: 11 out. 2008.
- _____. Tribunal de Contas dos Municípios. **Parecer prévio n. 811/06**, de 6 de dezembro de 2006. Opina pela aprovação, porque regulares, porém com ressalvas, das contas da Prefeitura municipal de Abaíra, relativas ao exercício financeiro de 2005, 2006.
- _____. Tribunal de Contas dos Municípios. **Resolução n. 1.120**, de 21 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências, 2005.
- _____. **Lei Complementar nº 6/91**, de 6 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e dá outras providências, 1991. **Diário Oficial do Estado da Bahia**, Salvador, BA, 7 dez. 1991. Disponível em: <<http://www.tcm.ba.gov.br/leiorg.shtml>>. Acesso em: 22 abr. 2009.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 37. ed. atual. e ampl. 2005. São Paulo: Saraiva, 2005. (Coleção Saraiva de legislação).
- _____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 10 fev. 2009.
- _____. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22

jun. 1993. Disponível em: < <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/leis-ordinarias/1993#content>>. Acesso em: 15 fev. 2009.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: < <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/leis-ordinarias/1980-a-1960#content>>. Acesso em: 18 ago. 2009.

_____. **Lei nº 8.429**, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 jun. 1992. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm>. Acesso em: 18 ago. 2009.

_____. **Medida Provisória nº 2.118-28**, de 23 de fevereiro de 2001. Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2118-28.htm>. Acesso em: 12 out. 2008.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso: 11 out. 2008.

BEUREN, Ilse M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Assalto ao Estado e ao mercado, neoliberalismo e teoria econômica**. Disponível em: <www.bresserpereira.org.br/papers/2009>. Acesso em: 29 out. 2009.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública...** São Paulo: Atlas, 2008.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR – CAPES. **Banco de teses**. Disponível em: < <http://www.capes.gov.br/servicos/banco-de-teses>>. Acesso em: 10 out. 2009.

DIAS, Isabel de Meiroz. **A relação entre reforma da administração pública e tecnologias de informação no governo do Estado de São Paulo**. 2008, 180 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2008.

DIAS FILHO, José Maria; CORRAR, Luiz J. Regressão logística. In.: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. (Org.). **Análise multivariada – para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia**. São Paulo: Atlas, 2007.

EISENHARDT, K. M. Agency theory: an assessment and review. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 1, p.57-74, 1987.

ETZIONI, Amitai. **Organizações complexas – estudo das organizações em face dos problemas sociais**. Tradução de João Antônio de Castro Medeiros. São Paulo: Atlas, 1978.

FERNANDES, Francisco; LUFT, Celso P.; GUIMARÃES, E. M. – **Dicionário Brasileiro Globo**. 44. ed. São Paulo: Globo, 1996.

FIELD, Andy. **Descobrimo a estatística usando o SPSS**. Tradução de Lorí Viali. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FROYEN, Richard T. **Macroeconomia**. Tradução de Esther E. H.Herskovitz e Cecília C Bartalotti. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GASPARINI, Carlos E.; BOUERI, Rogério. **Evolução dos aspectos legais e dos montantes de transferências realizadas pelo fundo de participação dos municípios**. Brasília: IPEA, 2006. (Textos para discussão, n. 1243).

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2005.

HOOD, Cristopher. A public management for all seasons? public administration. **Jornal of Financial Economics**, v. 69, p. 3-19, 1991.

_____. The “New public management” in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 2/3, p. 93-109, 1995.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, oct. 1976.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública – teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública – foco nas instituições e ações governamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Gilmar Ribeiro de. Governança corporativa no setor público federal brasileiro. 2006, 19 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2006.

MIOLA, Cezar. **Corrupção e desperdício na administração pública**: antes de tudo, é preciso prevenir. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br>>. Acesso em: 14/11/2009.

NAKAGUMA, Marcos Yamada. Ciclos políticos e resultados eleitorais: um estudo sobre o comportamento do eleitor brasileiro. 2006. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

NORDHAUS, William D. The political business cycle. **Review of Economic Studies**, n.42, p. 169-190, 1975.

NOVAES, Rubem de Freitas. **A economia na política**: uma revolução. Disponível em: <www.if.org.br/analise.php>. Acesso em: 29 out. 2009.

OLIVEIRA, Kléber Vasconcellos de; CARVALHO, Frederico A. A contabilidade governamental e o calendário eleitoral: uma análise empírica sobre um painel de municípios do Estado do Rio de Janeiro no período de 1998 – 2006. In.: ANPCONT, II. 2008, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPCONT, 2008. CD.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. Análise dos periódicos brasileiros de Contabilidade. In: **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 29, p. 68 – 86, maio/ago. 2002.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo – como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. Tradução de Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Jr. 3. ed. Brasília: MH Comunicação, 1994.

PACHECO JÚNIOR, Waldemar; PEREIRA, Vera Lúcia Duarte do Valle; PEREIRA FILHO, Hippólito do Valle. **Pesquisa científica sem tropeços – abordagem sistêmica**. São Paulo: Atlas, 2007.

PEREIRA, Paulo Trigo. **A teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neo-liberal?** Disponível em: <www.pascal.iseg.utl.pt>. Acesso em: 20 set. 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Macus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social – métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

SAMPAIO FILHO, Carlos. **Breve história do TCM**. Disponível em: <<http://www.tcm.ba.gov.br/docs/historia.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2009.

SANTANA, Ed Wilson Fernandes de. A utilização da informação contábil como um instrumento de controle social dos municípios paraibanos com mais de 50.000 habitantes. 2008, 140 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - UnB, UFPB, UFRN e UFPE), Brasília, 2008.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos. **O impacto da lei de responsabilidade fiscal nos orçamentos: uma análise do desempenho financeiro dos municípios do Rio Grande do Sul de 1997 a 2004**. 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2007.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Comunicado SDG nº 16/2005. **Municípios - 5 (cinco) anos de Lei de Responsabilidade Fiscal – Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e a avaliação de um mandato governamental**. Disponível em: <<http://www.tce.sp.gov.br/fiscalizacao/audesp/relatorio-lrf-2000-2004.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental – um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle social da função administrativa do Estado – possibilidade e limites na Constituição de 2005**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro; TAVARES FILHO, Francisco; MECÊDO, Fabrício de Queiroz. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. Teoria do agenciamento no estado – uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

SOUZA, Antonio Ricardo de. **Modelos de gestão na administração pública: uma análise das agências reguladoras**. Cuiabá: EdUFMT, 2009.

SOUZA, Édila Cristina de. **Análise de influência local no modelo de regressão logística**. 2006, 101 f. Dissertação (Mestrado em Agronomia) - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz – USP, Piracicaba, 2006.

TANAN, Jeronimo Rosário Pereira. Efeitos da lei da responsabilidade fiscal em prestação de contas de prefeituras baianas. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Êxito Editora, 2009. 1 CD-ROM.

TEORIAS da Administração. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Teoria_da_burocracia>. Acesso em: 23 jun. 2009.

WEBER, Max. **Economia e sociedade – fundamentos da sociologia compreensiva**. Brasília: EdUnB, 1998.