

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA SOB ÓTICA DOS FUNDAMENTOS DE
ACCOUNTABILITY: ANÁLISE DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
DE UMA PREFEITURA MUNICIPAL DO ESTADO DA BAHIA**

**PUBLIC ADMINISTRATION UNDER THE OPTICS OF THE FUNDAMENTALS OF
ACCOUNTABILITY: REVIEW OF THE BUDGET BALANCE
OF A HALL OF BAHIA**

ISAC PIMENTEL GUIMARÃES¹

RESUMO: O presente trabalho busca analisar o Balanço Orçamentário do ano de 2008 da Prefeitura Municipal de Tucano/Ba, sob a ótica dos fundamentos de accountability, bem como sua adequação frente aos aspectos conceituais, técnicos e legais da Administração Pública. Assim, para o desenvolvimento do estudo, optou-se em fazer uma pesquisa documental no sentido de organizar informações, gerar idéias novas e úteis. Com efeito, a pesquisa revelou que, embora os fundamentos de accountability sejam um mecanismo de controle exercido pela sociedade, na busca de um novo padrão de governabilidade, o Balanço Orçamentário mostrou-se como um instrumento pouco condizente para com as propostas efetuadas pelo Poder Executivo, uma vez que o referido documento de análise apresentou fragilidades quanto à adequação dos Princípios Orçamentários, determinados pela Lei n.º 4320/64, na qual a falta de informações confiáveis, seguras e tempestivas pode ensejar situações de assimetria informacional e pouca relevância para o exercício da cidadania.

Palavras-chave: *accountability*, administração pública, balanço orçamentário.

Abstract: This paper analyzes the Budget Balance of the year 2008 of the City of Tucano/Ba, from the perspective of the foundations of accountability, and its suitability compared to the conceptual, legal and technical Public Administration. Thus, for the development of the study, it was decided to make a documentary research to organize information, generate new ideas and useful. Indeed, the search revealed, where the grounds of accountability is a mechanism of control exercised by society, in search of a new pattern of governance, the Budget Balance proved to be an instrument for little consistent with the proposals made by the Executive, once that document analysis showed weaknesses on the appropriateness of the budgetary principles, determined by Law No. 4320/64, in which the lack of reliable, secure and timely situations may give rise to information asymmetry and little relevance to the exercise of citizenship.

Keywords: *accountability*, public administration, budget balance.

Sumário: 1 Introdução – 2 Plataforma teórica - 2.1 As Informações Contábeis na Administração Pública - 2.1.1 *Accountability*: prestação de contas - 2.3 Princípios do Orçamento Público - 2.4 O Balanço Orçamentário nos Aspectos da Lei 4.320/64 - 3 O município de Tucano/Bahia - 4 Procedimentos metodológicos - 5 Análise e interpretação dos dados da pesquisa empírica - 6 Considerações finais – Referências.

¹Professor Assistente de Produção Científica da Faculdade de Ciências Contábeis, Fundação Visconde de Cairu, Salvador/Ba. Pesquisador da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado da Bahia. Doutorando em Educação pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCar), São Paulo. E-mail: isac_guimaraes@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A revolução tecnológica dos meios de comunicação e informação coloca no centro do debate a acessibilidade do cidadão de um lado e do outro a obrigatoriedade do ente público em prestar contas sobre a utilização dos recursos públicos. Assim, a partir da década de 1970 – coloca-se a administração pública sob enorme pressão, de tal forma que a prosperidade ou mesmo a sobrevivência de uma organização depende da sua habilidade em prever mudanças e reagir positivamente a elas.

Um dos problemas que o capitalismo atual está enfrentando é o da credibilidade das informações contábeis, provocadas pelas recentes descobertas de fraudes nos balanços de grandes empresas. Uma das preocupações fundamentais do cliente das informações contábeis é saber se os ativos e passivos registrados pela Contabilidade são verdadeiros. Se eles forem fidedignos, o patrimônio líquido é verdadeiro, do contrário é ficção e risco para os investidores.

Destarte, cabe salientar que o questionamento principal que é feito aqui reside no caso do Balanço Orçamentário da Prefeitura Municipal de Tucano/Ba (PMT): Como são vistos os fundamentos da *accountability* na Administração Municipal? Os procedimentos técnicos adotados para construção do Balanço Orçamentário da PMT atendem os aspectos da Lei n.º 4320/64? Foram observados os Princípios Orçamentários na constituição do referido balanço? A informação contábil, assim apresentada no demonstrativo, é condizente com as necessidades dos cidadãos?

Não obstante, este trabalho foi construído com o objetivo de analisar o Balanço Orçamentário do ano de 2008 da Prefeitura Municipal de Tucano/Ba, sob a ótica dos fundamentos de *accountability*, bem como sua adequação frente aos aspectos conceituais, técnicos e legais da Administração Pública, discutindo as mudanças ocorridas e apresentando perspectivas para a construção da cidadania embasada em mecanismos primordial, a *accountability*.

Assim, é importante perceber que na construção da cidadania, a educação política é necessária para que as partes compreendam seus papéis, mudando a situação ainda hoje encontrada: de um lado o Estado sem consciência de quem são seus clientes; e, de outro, o cidadão com sua atitude passiva, sem noção de seu papel na sociedade. Um dos passos importantes para a edificação da cidadania é acabar com a cultura da prática paternalista. É necessário entender que exercer o direito de cidadão é acompanhar a gestão pública, participar das diretrizes das políticas públicas, organizar-se politicamente para definir suas prioridades e principais demandas e, por fim, ter acesso aos resultados das ações governamentais.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Contabilidade enquanto um instrumento de apoio ao processo de gestão tem sofrido constantes aperfeiçoamentos em suas técnicas em razão do seu objetivo fundamental que se consubstanciam no fornecimento de informações úteis de natureza econômica, financeira, física e social, aos mais diversos tipos de usuário.

A informação é elemento essencial para o sistema da empresa pois, ao ver de Beuren (1998), a informação gerada nas organizações deve assumir o caráter de possibilitar o suporte informativo adequado para que os gestores percebam a eficiência e a eficácia como necessidade contínua na organização, uma vez que os gestores necessitam de informações que estejam em consonância com os modelos decisórios.

Conforme ressalta Ludícibus (2000) e Hendriksen e Van Breda (1999), a informação contábil constitui compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com seus próprios objetivos, e diz respeito à apresentação ordenada de informações quantitativas e qualitativas, propiciando uma base adequada de informações para o usuário. Preocupados em garantir o fornecimento de informações contábeis capazes de atender às exigências dos usuários externos, com frequência os órgãos reguladores da prática contábil têm expedido normas tratando da divulgação das demonstrações contábeis.

A Contabilidade Pública tem por finalidade evidenciar a situação de todos que, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiáveis. Assim, ela deve fornecer informações úteis aos usuários por meio de identificação, da mensuração e da explicitação do orçamento e dos eventos econômicos, consubstanciados nos relatórios e nas análises desenvolvidas pelos contadores. No caso do setor público, o destino dessas informações é substanciar o processo decisório dos dirigentes públicos e mostrar para a sociedade como os recursos arrecadados são aplicados (SLOMSKI, 2003).

Para tanto, segundo Pederiva (1998), é necessário que a Contabilidade Pública atenda alguns requisitos:

- Evidencie a distância entre os resultados da gestão e o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consoante estabelecidos pela Lei Maior, no seu art. 3º;
- Tenha maior preocupação com as informações prestadas para os usuários externos, considerando o viés atual nos usuários internos;
- Assuma maior abrangência, de forma a contextualizar e evidenciar as condicionantes e os resultados sociais da gestão governamental.

Para Motta (2007), a administração pública brasileira passou por grandes transformações no trânsito da redemocratização do país, o que tem sido revelado pela experiência histórica de que simplesmente expandir as atividades do Estado e suas

funções, serviu menos ao propósito de alcançar maior equidade e eficácia na administração pública do que ao desenvolvimento de formas de inserção de novos grupos preferenciais.

As informações contábeis utilizadas na administração pública alcançam importâncias significativas, sendo que os relatórios provenientes da Contabilidade são requeridos para prestação de contas (*Accoountability*) e, também, para atender o anseio de avaliação pessoal (julgamento) de indivíduo e da sociedade como um todo. Esses interesses de prestação de contas e de avaliação podem, ou não, resultar em um processo de decisão. A *accountability*, enquanto responsabilidade e compromisso, corresponde à obrigação de executar algo, que decorre da autoridade delegada e ela só quita com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela Contabilidade (IJIRI, 1975; O'DONEL, 1998)

2.1.1 *Accountability*: prestação de contas

É, certamente, na administração pública onde a filosofia da *accountability* está mais presente, pois quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos. Com a implementação do princípio democrático, na Constituição de 1988, é notório a idéia da representação popular em que algumas pessoas representam o interesse coletivo e tomam as decisões públicas respeitando esse interesse. Nesse sistema, os princípios centrais são a soberania popular e o controle dos governantes pelos governados, cuja ênfase rendeu à Carta Magna o título de “Constituição Cidadã” (STARK; BRUSZT, 1998; LEVY, 1999; SLOMSKI, 2003).

O controle social não pode existir sem a *accountability*, pois, para que haja a fiscalização por parte do cidadão, é imprescindível que, do lado da sociedade, surge o cidadão consciente e organizado em torno de reivindicações, cuja consecução pelo poder público signifique a melhora das condições de vida de toda a coletividade e, da parte do Estado, o provimento de informações completas, claras e relevantes a toda a população. A *accountability* representa a obrigação que a organização tem de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder (NAKAGAWA, 1993; TINOCO, 2002).

A *accountability* do setor público está vinculada ao conhecimento das informações relevantes para tomada de decisões. Assim, o governo democrático está passível de fiscalização para assegurar sua integridade, desempenho e representatividade, uma vez que existe a necessidade de o próprio governo prover informações úteis e relevantes para o seu exercício. Não obstante, o compromisso de prestação de conta para com a sociedade está intimamente relacionado como um dos princípios constitucionais - o princípio da autonomia das entidades federativas – no qual cede ante a falta de cumprimento da *accountability*.

Na concepção de Nakagawa (1993) e O'Donel (1998), é interessante observar que sempre que alguém delega parte de seu poder ou direito a outrem, este assume a responsabilidade, em nome daquele, de agir de maneira correta com relação ao objeto de delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados, dá-se o nome de *accountability*. A *accountability* entra em cena quando se tem consciência de que a administração pública e política caminham juntas, pois já dizia Rui Barbosa: “nós queremos administração, queremos-la severa na sua justiça, levada nas suas concepções, ampla nas suas medidas, despreocupada nas suas formas, conciliadora e audaz a um tempo nas suas inovações”.

Figura salientar, outrossim, que as modernas organizações dependem da eficiência e da eficácia de uma complexa rede interna e externa de *accountability*, para sua sobrevivência social, política e econômica. Assim, a organização tem início com a contabilização e termina com as informações e as comunicações geradas pela Contabilidade sobre o desempenho econômico-financeiro do negócio. Pode-se dizer, portanto, que a *accountability* é o que distingue a contabilidade de outros sistemas de informação, pois, durante séculos, a *accountability* tem sido, claramente, a espinha dorsal da *contabilidade* (COVALESKI; AIKEN, 1986; IJIRI, 1975; NAKAGAWA; RELVAS; DIAS FILHO, 2007).

A *accountability* não se limita a dar publicidade aos atos do governo e ao final do exercício prestar contas dos recursos públicos, nem tão pouco se restringe a veículos oficiais de comunicação, ela é a integração de todos os meios de controle – formais e informais –, aliada a uma superexposição da administração, que passa a exhibir suas contas não mais uma vez ao ano e em linguagem hermeticamente técnica, mas diariamente e por meio de demonstrativos capazes de ampliar cada vez mais o número de controladores.

Não obstante, ao considerar a *accountability* uma política que pressupõe a existência do poder e da necessidade de que esta seja controlada, Schedler (1999) delinea três formas básicas pelas quais se pode prevenir do abuso de poder: a) sujeitar o poder ao exercício das sanções; b) obrigar que este poder seja exercido de forma transparente e c) forçar que os atos dos governantes sejam justificados. A primeira dimensão remete à capacidade de *enforcement* e as duas outras têm a ver com a capacidade de resposta dos oficiais públicos.

2.3 PRINCÍPIOS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Os princípios orçamentários podem ser úteis como meio de se estudar alguns aspectos do processo orçamentários. Assim, a instituição orçamentária é cercada de uma série regras com a finalidade de aumentar-lhe a consistência no cumprimento de sua principal finalidade: auxiliar o controle parlamentar sobre os Executivos (ANGÉLICO, 1994; KOHAMA, 1998; GIACOMONI, 2001; SLOMSKI, 2003).

- *Anualidade*: Com vigência por todo o exercício financeiro de 1º de janeiro a 31 de dezembro, deverá ser elaborado e autorizado para um período determinado de tempo, geralmente um ano, esta regra obriga o Poder Executivo a pedir, periodicamente, nova autorização para cobrar tributos e aplicar o produto da arrecadação.

- *Especificação*: De acordo com esse princípio, as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e aplicação.

- *Unidade*: Nesse princípio o orçamento deve ser uno, ou seja, cada unidade governamental deverá possuir apenas um orçamento. Contudo, a unidade orçamentária tende a reuni em um único total todas as receitas do Estado, de um lado, e todas as despesas de outro. Engloba as atividades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

- *Exclusividade*: A lei orçamentária deverá conter apenas matéria financeira, excluindo-se qualquer dispositivo estranho à estimativa da receita e à fixação da despesa para o próximo exercício. O objetivo é impedir que seja utilizado um procedimento legislativo, em virtude dos prazos a que está sujeito.

- *Publicidade*: Por sua importância e significação e pelo interesse que desperta, o orçamento público deve merecer ampla publicidade. Formalmente, o princípio é cumprido, pois, como as demais leis, é publicado no diário oficial. A publicidade ideal, porém, envolve as mesmas questões ligadas à clareza.

- *Universalidade*: De acordo com esse princípio, o orçamento deve conter todas as Receitas produto de tributos, rendas e outras. Já no que diz respeito as despesas deverão conter todas a cargo da Administração Pública, cuja execução ocorrerá durante o período do exercício financeir.

- *Flexibilização*: Impossível pensar no orçamento sem a flexibilização da execução e dos ajustes necessários a atender aos seus objetivos, no qual se torna aconselhável que o orçamento, sempre que necessário, possa ser modificado quanto à sua despesa e orientado pela vontade de quem o aprovou.

- *Clareza*: O orçamento público, ao cumprir múltiplas funções – algumas não técnicas – deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas aquelas pessoas que, por força do ofício ou por interesse, precisam manipulá-lo.

- *Equilíbrio*: O orçamento deverá manter o equilíbrio do ponto de vista financeiro - o montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período. Além disso, procura-se salutar política econômico-financeira que produza a igualdade entre os valores de receita e despesa, evitando dessa forma possíveis *déficits* que obriguem a constituição de dívidas que, por sua vez, podem ampliá-lo.

- *Uniformidade*: Prevê uma padronização do orçamento em seu aspecto formal nos diversos exercícios em que for executado, possibilitando uma comparação ao longo do tempo.

2.4 O BALANÇO ORÇAMENTÁRIO NOS ASPECTOS DA LEI 4.320/64

Partindo do pressuposto de que o Balanço Orçamentário demonstra as receitas e despesas orçamentárias previstas, executadas e suas respectivas diferenças, o orçamento, mais do que a parte visível das despesas públicas, representa (ou deveria) o planejamento das despesas públicas, em obediência ao plano governamental. Tal planejamento deve obediência aos limites e objetivos já fixados para o Estado, qualquer que seja a plataforma de governo (KOHAMA, 1998; GIACOMONI, 2001).

A propósito, Angélico (1994) e Giacomoni (2001) salientam que o orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo. Através da autorização prévia, pode o órgão de representação popular exercer sua ação fiscalizadora sobre a arrecadação e a ampliação realizadas pelo Poder Executivo. O orçamento público, ainda, deve ser elaborado e autorizado para um período determinado, geralmente um ano. A origem mais remota desse princípio está na regra da anualidade do imposto, que vigorou na Inglaterra antes mesmo do surgimento do orçamento.

Assim, a Lei nº. 4.320/64 definiu em seu art. 102, o Balanço Orçamentário, que apresenta as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas. As receitas orçamentárias estão demonstradas, de acordo com a classificação por categoria econômica, enquanto que as despesas estão evidenciadas de acordo com sua forma de autorização, ou seja, estão estruturadas em função da Lei Orçamentária ou de Créditos Adicionais.

Através do anexo 12 da Lei nº. 4320/64 foi instituído o modelo do Balanço Orçamentário a ser utilizado para demonstrar o resumo das operações no sistema orçamentário realizadas no exercício financeiro, que é o período de vigência da Lei Orçamentária, como pode ser evidenciado no Quadro 1, de acordo com a Lei nº. 4.320/64.

Receitas				Despesas			
Tipo	Previsão	Execução	Diferença	Tipo	Previsão	Execução	Diferença
Receitas Correntes				Créditos Orçam. e Suplementares			
Receita Tributária				Créditos Especiais			
Receitas de Contribuições				Créditos Extraordinários			
Receita Patrimonial							
Receita Agropecuária							
Receita Industrial							
Receita de Serviço							
Transferências Correntes							
Receita de Dívida Ativa							
Receitas de Divisas							
Outras Transferências Correntes							
Receitas de Capital							
Operações de Crédito							
Alienação de Bens							
Amortização de Empréstimos							
Transferências de Capital							
Outras Receitas de Capital							
Deficit				Superavit			
Total				Total			

Quadro 1 - Formato dos Demonstrativos Principais

Fonte: Adaptado de acordo com o Anexo 12 da Lei nº 4320/64.

Na Primeira Coluna do Balanço Orçamentário, especificam-se as receitas de acordo com sua classificação por categoria econômica, até o nível de fonte de receita, tanto para as receitas correntes, quanto para as receitas de capital. Na coluna "Previsão", encontram-se os valores consignados na Lei Orçamentária, enquanto na coluna "Execução" são demonstrados os valores efetivamente arrecadados em cada uma das fontes previstas ou não na Lei Orçamentária. Além disso, na seção das receitas pode ser encontrada uma coluna denominada "Diferenças", onde estarão apuradas, a exemplo do Anexo 10, as insuficiências ou excessos de arrecadação para cada fonte de receita.

Na seção da Despesa, conforme comentário anterior, as dotações estarão agrupadas de forma a evidenciar o modo como foram autorizadas, seja através da Lei Orçamentária ou Lei específica de Créditos Adicionais (suplementares, especiais, extraordinários). Estarão inseridas no grupo dos Créditos Orçamentários e Suplementares, todas aquelas dotações autorizadas pela Lei Orçamentária e as alterações ocorridas nestas dotações através de Créditos Adicionais na modalidade Suplementar. No grupo Créditos Especiais estarão consignadas todas aquelas dotações que foram abertas após autorização por lei específica. No grupo dos Créditos Extraordinários encontra-se o valor total dos créditos abertos por Decreto do Executivo, destinado a atender despesas urgente e imprevisíveis, bem como suas suplementações, caso ocorram.

Na coluna "Fixação", devem estar lançados os valores totais de cada uma das modalidades de fixação de despesa anteriormente citadas, enquanto que na coluna "Execução" devem estar registradas todas as despesas empenhadas, em atendimento ao art. 35, II, da Lei nº. 4.320/64, que determina pertencer ao exercício financeiro, as despesas nele empenhadas. Na coluna "Diferenças", pertencente à seção da despesa, podem-se verificar a existência de economia orçamentária, bem como o saldo dos Créditos Especiais e Extraordinários abertos nos exercícios, para que se possa proceder à sua abertura no exercício seguinte, caso seja possível.

Por fim, esta peça possibilita uma visão do resultado da previsão e execução orçamentária, em termos de *deficit* ou *superavit*. É possível identificar, através do modelo em estudo, a diferença entre receitas previstas e despesas fixadas, pelo orçamento, lei ou decreto específico, além da diferença entre o montante das receitas efetivamente executadas (arrecadadas) e das despesas devidamente empenhadas.

3 O MUNICÍPIO DE TUCANO/BAHIA

O Município de Tucano localiza-se no nordeste do Estado da Bahia, totalmente inserido no Polígono das Secas. Segundo a regionalização adotada pelo Governo do Estado, insere-se na Região Econômica 006 - Nordeste, de Planejamento 004 - Nordeste, Região Administrativa 012, com sede em Serrinha, Microrregião Homogênea

014, com sede em Euclides da Cunha e na Microrregião do Sertão de Canudos. Segundo o IBGE, limita-se com os municípios Quijingue, outrora pertencente ao seu território, ao norte e oeste; Biritinga ao sul; Ribeira do Amparo e Cipó a leste; Araci, também antes integrante de seu território, a oeste; Ribeira do Pombal a nordeste e Nova Soure a sudeste.

O Município compõe-se administrativamente de 04 distritos, que são a sede de Tucano e as vilas de Caldas do Jorro, Creguenhem e Rua Nova. O processo histórico de colonização por meio da concessão de terras em sesmarias em grandes lotes, formando latifúndios, deixou suas marcas na região. Parte da mesma dinâmica foi o desvio do gado da faixa litorânea, terras destinadas à plantação da cana-de-açúcar, que estimulou a prática de uma pecuária extensiva que até hoje subsiste. Ainda é a agropecuária a principal atividade econômica da região, com entraves no solo pouco favorável, a ausência de técnicas avançadas, a concentração de terras e o uso inadequado da água.

Um novo Projeto de Irrigação na região lançado em 2003 pelo Governo do Estado, para explorar o potencial hídrico existente, pode transformar a realidade da agropecuária municipal, ampliando as possibilidades de expansão e introdução de tecnologias e manejo mais adequados. A atividade industrial em Tucano é restrita a pequenas indústrias. A atividade de curtição do couro está em declínio pela redução da demanda. Por outro lado, os produtos de couro são diversificados.

O município apresenta baixa arrecadação própria em função da atividade econômica de serviços incipiente, com exceção de Caldas do Jorro. O baixo nível de renda da população é outro fator limitante para a arrecadação do IPTU. Além disso, falta estrutura de arrecadação. Outro aspecto fundamental está relacionado ao baixo potencial de aportar recursos em investimentos, principalmente em infra-estrutura.

Outrossim, o município de Tucano é privilegiado, pois, embora esteja situado no Polígono das Secas e possua um processo histórico de colonização por meio da concessão de terras em sesmarias, formado por latifúndios, detém um dos maiores e melhores aquíferos do Estado da Bahia, integrante da Bacia Sedimentar de Tucano. Destaca-se o potencial turístico das águas termais, com estâncias hidrominerais, encontradas no distrito de Caldas do Jorro, a 8 km ao sul da Sede, possibilitando o desenvolvimento de atividades hoteleiras, restaurantes e outras atividades de lazer.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para dar conta de atingir o objetivo proposto desta pesquisa desenvolveu-se uma abordagem metodológica do tipo qualitativo-descritiva. O método escolhido foi o estudo de casos múltiplos tendo em vista que, se comparados aos estudos de caso único, podem apresentar como vantagem o fato de que as provas resultantes são consideradas mais convincentes, e o estudo global é visto, por conseguinte, como

sendo mais robusto. Assim ao referir-se aos objetivos deste método, que são: (1) capturar o esquema de referência e a definição da situação de um dado participante; (2) permitir um exame detalhado do processo organizacional e (3) esclarecer aqueles fatores particulares ao caso que podem levar a um maior entendimento da causalidade. (YIN, 2001).

Pode-se observar nas idéias de Lüdke e André (1986) que, o estudo de caso é um tipo de pesquisa que apresenta como características fundamentais: objetivar a descoberta; enfatizar a "interpretação em contexto"; buscar retratar a realidade de forma completa e profunda; e usar várias fontes de informação. Ainda na opinião desses autores, o estudo de caso é sempre bem delimitado, tendo contornos claramente definidos no desenrolar do estudo, como foi abordado anteriormente.

A PMT foi selecionada como unidade de caso devido ao acesso as informações contábeis, além de sua importância como pólo turístico. O procedimento utilizado para coleta de dados foi a pesquisa documental que teve por finalidade analisar os dados do anexo 12 da Lei nº. 4.320/64, instituído como Balanço Orçamentário do ano de 2008 da Prefeitura Municipal de Tucano/Ba, sob a ótica dos fundamentos de *accountability*, bem como sua adequação frente aos aspectos conceituais, técnicos e legais da Administração Pública.

A construção do estudo se deu em três etapas. Na primeira etapa realizou-se um levantamento bibliográfico e documental, a qual buscou atualizar os conhecimentos pertinentes ao objeto da pesquisa com o propósito de contribuir para o estado da arte. Na segunda procurou-se interpretar os dados que compunha o Balanço Orçamentário, ou seja, as previsões e execuções das receitas correntes e de capital do ano de 2008 e, por sua vez, analisou o referido demonstrativo contábil a partir da filosofia da *accountability*, bem como sua adequação frente aos princípios orçamentários.

Assim, é importante não olvidar, que no estudo de caso qualitativo, as hipóteses não são definidas *a priori*, e a complexidade do exame cresce na medida em que o pesquisador vai se aprofundando no estudo. O pesquisador deverá estar aberto às descobertas que faz, deverá se manter alerta aos novos elementos ou dimensões que poderão surgir ao longo do trabalho. É preciso dar ênfase às várias dimensões em que a situação se apresenta e também ao contexto em que se situa. A divergência e os conflitos, característicos da situação social, devem ser parte do estudo (TRIVIÑOS, 1987).

5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA EMPÍRICA

Assim, tendo em vista que o Orçamento Público deva atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do governo, torna-se válido considerar o Balanço Orçamentário da PMT como instrumento que demonstra o resultado dos registros contábeis, de forma que se possa avaliar sua adequação frente às leis orçamentárias, bem como para o efetivo exercício da democracia.

Desta forma, o Quadro 2 evidencia o Balanço Orçamentário de 2008 da PMT.

RECEITAS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES	31.882.762	34.351.007	-2.468.245
RECEITA TRIBUTÁRIA	1.240.000	1.516.720	-276.720
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES	190.000	0	190.000
RECEITA PATRIMONIAL	51.562	52.631	-1.069
RECEITA AGROPECUÁRIA	100.200	0	100.200
RECEITA INDUSTRIAL	140.000	0	140.000
RECEITA DE SERVIÇO	580.300	672.943	-92.643
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	29.480.700	31.989.476	-2.508.776
OUTRAS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	100.000	119.236	-19.236
DEDUÇÕES DA RECEITAS CORRENTES	-1.800.400	-2.228.533	-428.133
RECEITAS DE CAPITAL	2.238.938	430.093	1.808.845
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	540.000	0	540.000
ALIENAÇÃO DE BENS	230.000	0	230.000
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS	160.000	0	160.000
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	1.200.000	430.093	-769.907
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	108.938	0	108.938
SOMA	32.321.300	32.552.567	-231.267
DEFICIT	210.260		210.260
TOTAL	32.531.560	32554567	-21.007
DESPESAS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS/SUPLEMENTARES	32.531.560	32.531.560	0
SOMA	32.531.560	32.531.560	0
SUPERAVIT		-21.007	-21.007
TOTAL	32.531.560	32.554.567	-21.007

Quadro 2 – Balanço Orçamentário da PMT de 2008.

Fonte: Adaptado do Sistema de Informação da PMT.

A partir da análise do demonstrativo contábil em estudo, pode-se verificar, primeiramente, que quanto ao valor das receitas líquidas realizadas pelo município, atingiu R\$: 32.552.567,00, enquanto que o valor previsto foi de R\$: 32.321.300,00 representando, por sua vez, um excesso de arrecadação de R\$: 231.267,00, ou seja, 0,7% do valor orçado.

Além disso, o Gráfico 1 apresenta o valor previsto e executado pela PMT, no que diz respeito às receitas correntes.

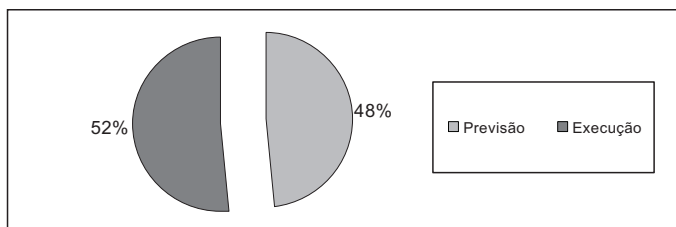


Gráfico 1 - Previsão e Execução das Receitas Correntes.

Fonte: Dados da pesquisa, dez./2009.

As receitas correntes são responsáveis em aumentar o patrimônio não duradouro da prefeitura, isto é, se esgotam dentro do período anual. Assim, os dados revelam que o valor das receitas correntes, R\$: 31.882.762,00, correspondem 48% da receita corrente total prevista no período e que 52% representa R\$: 34.351.007,00 da receita corrente efetivamente executada pela prefeitura, no qual se conclui que houve um excesso de arrecadação no valor de R\$: 2.468.245,00, 8% do valor previsto.

Em contrapartida, o Gráfico 2 expressa valor das receitas de capital previsto e executado.

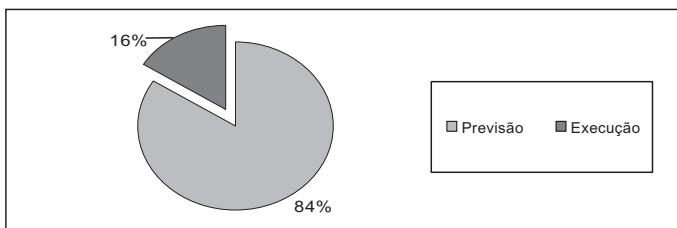


Gráfico 2 - Previsão e Execução das Receitas de Capital.

Fonte: Dados da pesquisa, dez./2009.

Sabe-se que, ao contrário das receitas correntes, as receitas de capital alteram o patrimônio duradouro da prefeitura, com isso o Gráfico 2 evidencia o valor da referida receita de capital prevista no montante de R\$: 2.238.938,00, o que representa 84% da receita do período, sendo 16% correspondente a R\$: 430.093,00 da receita de capital devidamente fixada no pela prefeitura.

O Gráfico 3 procura informar de forma detalhada e específica o valor das receitas correntes prevista no ano de 2008, haja vista que as receitas correntes são formadas pela receitas tributária, contribuição, patrimonial, serviço, transferências correntes e de outras receitas.

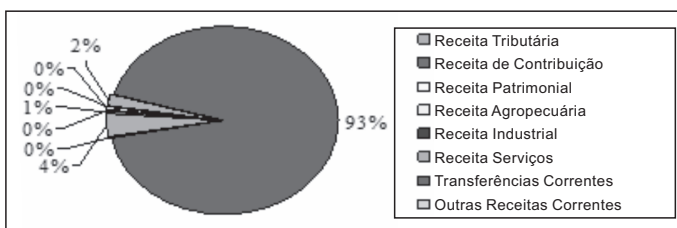


Gráfico 3 - Previsão das Receitas Correntes.

Fonte: Dados da pesquisa, dez./2009.

Desta forma, percebe-se que as receitas de transferências correntes representam um valor bastante significativo nas previsões feitas pela Prefeitura de Tucano (93%), seguido das receitas tributárias (4%), serviços (2%) e receitas de contribuições (1%), enquanto que as demais receitas não apresentaram valores significativos.

É mister não olvidar o Gráfico 4, quando expressa a execução das referidas receitas.

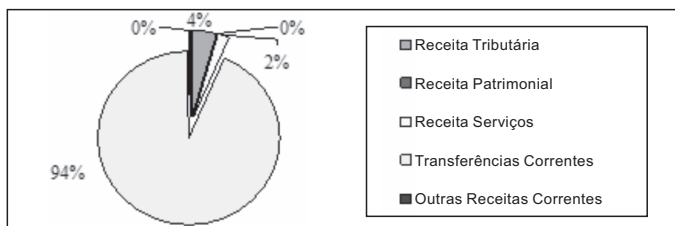


Gráfico 4 - Execução das Receitas Correntes.

Fonte: Dados da pesquisa, dez./2009.

Destarte, pode-se inferir que a Prefeitura de Tucano não só possui o maior valor orçado, mas também o maior valor arrecadado das transferências correntes no balanço orçamentário e que os recursos recebidos são em virtude de cota de participação legal de determinados tributos, destinados ao atendimento de despesas.

Com relação às receitas tributárias do Município de Tucano (4%), é composta pelo ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), acrescido de dois novos tributos: ITIV (Imposto Transmissão Inter Vivos) mais as taxas específicas e Contribuições de Melhorias. Os indicadores da estrutura de receitas refletem um aumento na participação da receita tributária, aumento das receitas próprias e captações extraordinárias no conjunto das receitas municipais. As receitas de serviço, composta principalmente de arrecadações advindas de serviços prestados na área de transporte, apresentaram 2%.

Segundo a prefeitura, o crescimento das receitas próprias da PMT foi de 11,83% em 1997 para 14,22%, em 1998. A arrecadação de IPTU teve aumento pouco significativo, de R\$ 23.335 em 1997 para R\$24.111, em 1998. Em compensação a receita de ISS aumentou sua participação de 0,69% para 2,15%. As transferências correntes, embora importantes, diminuem sua participação no montante das receitas, de 88,17% em 1997 para 85,78%.

Já no que se concerne às receitas de capital, o Gráfico 4 salienta de forma detalhada sua previsão.

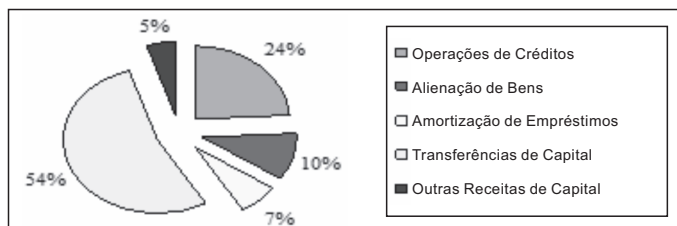


Gráfico 5 – Previsão das Despesas de Capital.

Fonte: Dados da pesquisa, dez./2009.

Observa-se que as receitas de capital são constituídas de operações de créditos, alienações de bens, amortização de empréstimos e transferências de capital, as quais são formadas por contribuições a fundo perdido. As transferências de capital apresentaram 54% do valor previsto pela prefeitura e a única receita executada, como verificada no Quadro 2. Além disso, as operações de créditos oriundas no município da realização de recursos financeiros (24%), alienação de bens captadas através de vendas patrimoniais (10%), bem como a amortização de empréstimos concedidos a terceiros (7%) e outras despesas de capital (5%), fizeram-se presentes.

Já no que se diz respeito às despesas presentes no demonstrativo, observa-se que a mesma foi fixada inicialmente no valor de R\$: 32.321.300,00, sendo que, com base em créditos suplementares líquido do período, no montante de R\$: 210.260,00, houve uma atualização, passando para R\$: 32.531.560,00, no qual foi totalmente executado no período, não apresentando créditos especiais nem extraordinário.

Não obstante, ao analisar os resultados das despesas, é notório que ao passo que foram fixadas foram totalmente realizadas, levando-se a conclusão de que houve um equilíbrio na realização da receita. Nesse sentido, ao analisar as receitas, verifica-se que o referente demonstrativo apresentou *superávit*, uma vez que a receita prevista foi inferior à receita arrecada - excesso de arrecadação.

Com isso, infere-se que o melhor resultado de um sistema orçamentário é o resultado que está no ponto de equilíbrio, especialmente em se tratando de um município, haja vista que tudo que foi previsto foi arrecadado e tudo que foi definido como projeto e atividade foi totalmente executado no exercício financeiro. O *superávit* orçamentário, como salienta Slomski (2003), pode estar apontando ou para falhas no planejamento de execução de projetos ou atividades ou, ainda, no contributivo da sociedade local.

Ademais, torna-se viável tecer comentários quanto à adequação do Balanço Orçamentário apresentado pela PMT, frente aos aspectos legais, técnicos e conceituais da Administração Pública. No que se refere aos Princípios Orçamentários, o balanço encontra-se em desacordo com as exigências da Lei n.º 4320/64. Com efeito, para o princípio da especificação, o balanço orçamentário da PMT não expressa as receitas e despesas de maneira discriminada, de forma que se possa saber pormenorizadamente, a origem dos recursos e aplicações.

Já com relação ao princípio da universalidade, o demonstrativo em questão não explicita todas as receitas produtos de tributos, nem todas as despesas a cargo da administração pública. Para o princípio da uniformidade o mesmo não apresenta padronização no seu aspecto formal, uma vez que não atende ao modelo determinado pela própria Lei. Por fim, conforme o princípio da clareza e da publicidade, quando o balanço se omite em relação aos demais princípios salientados, ele conseqüentemente não apresentará uma linguagem clara, nem uma eficaz comunicação, pressuposto básico da transparência dos negócios públicos em uma verdadeira e legítima democracia.

A prática do exercício permanente da *accountability* e do controle social pode elevar a governança na medida em que se amplia à confiança mútua entre Estado e sociedade. Quanto melhor governança, mais eficiente tende a ser o governo e, conseqüentemente, mais benefícios serão gerados para a sociedade. Este é um círculo saudável que precisa ser implantado pelos gestores públicos. Não basta divulgar dados, não basta publicar. O que se propõe é que os dados divulgados sejam compreensíveis para que possam atingir um objetivo bastante nobre: permitir o controle, sobretudo o controle social, que é a forma mais eficaz de controle da Administração Pública.

Enfim, a *accountability* requer o acesso dos cidadãos tucanenses à informação e à documentação relativas aos atos públicos, pois a forma pelas quais seus governantes estão decidindo em seu nome ou gastando o dinheiro que lhes foi entregue sob forma de tributos, não são condizentes para com o exercício da cidadania, pois a qualidade da democracia praticada na sociedade depende o grau de transparência das ações governamentais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou analisar o Balanço Orçamentário do ano de 2008 da Prefeitura Municipal de Tucano/Ba, sob a ótica dos fundamentos de *accountability*, bem como sua adequação frente aos aspectos conceituais, técnicos e legais da Administração Pública, na qual identifiquei, por sua vez, fragilidades da prefeitura quanto à prestação/divulgação de informações contábeis diante do instrumento de *accountability*, tendo em vista a importância das informações contábeis enquanto um autêntico mecanismo de auxílio à administração pública.

Com isso, baseando-se nos aspectos conceituais, técnicos e legais, o resultado da pesquisa revelou que há um uso inadequado do anexo 12, uma vez que o demonstrativo contábil não se adequa às exigências propostas pela Lei n.º 4320/64, comprometendo sua finalidade de gerar informações claras e de utilidade aos diversos usuários da situação econômica e financeira da entidade. Caso contrário, a falta de informações adequadas, seguras e tempestivas pode ensejar situações de assimetria informacional, nas quais o detentor das informações manipula o detentor do poder.

Não obstante, a pesquisa ainda identificou que as receitas correntes correspondem 48% das receitas previstas e que 52% representam as receitas correntes que foram efetivamente executadas pela prefeitura. Vê-se que a Prefeitura de Tucano não só possui o maior valor orçado, mas também o maior valor arrecadado das transferências correntes e que os recursos recebidos são em virtude de cota de participação legal de determinados tributos, destinados ao atendimento de despesas. Já no que diz respeito às receitas de capital previstas no demonstrativo, apresentaram 84% sendo que 16% correspondente as receitas devidamente fixadas, seguido das

transferências de capital que acusaram 54% do valor previsto, sendo a única receita executada.

No que tange à adequação aos princípios, o demonstrativo em questão se diverge do proposto pelo princípio da universalidade, uniformidade, clareza e da publicidade, pressuposto básico para transparência dos negócios públicos em uma verdadeira e legítima democracia. Sabe-se, ademais, que o desenvolvimento do processo democrático e o correto uso dos fundamentos de *accountability* e a responsabilidade de prestar contas na área pública depende de aprendizado, requer um projeto de educação de massa a longo prazo, para que o controle social funcione. Assim, é preciso conscientizar a sociedade de que ela tem o direito de participar desse controle, de cobrar informações completas e claras amplamente divulgadas e postas ao alcance de todos como instrumento de participação.

Destarte, o tema da *accountability* relaciona-se, portanto, com a construção de um novo padrão de governabilidade, que envolve a reconstrução do Estado e a consolidação da democracia. Uma nova governabilidade dependerá do fortalecimento das capacidades institucionais do Estado, da sua capacidade de gestão, e também da recuperação das bases de legitimidade e de eficácia social da ação governamental.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de Gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

COVALESKI, Mark; AIKEN, Michael. Accounting, and theories of organizations: some preliminary considerations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 11, n. 4-5, p. 297-319, 1986.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. In: BRASIL. **Reforma administrativa**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 1991. p. 53 a 70.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HEDRIKSEN, Edson; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IJIRI, Yuki. **Theory of accounting measurement**: studies in accounting research 10. New York: American Accounting Association, 1975.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.

LEVY, Evelny. **Controle social e controle de resultados**: um balanço dos argumentos e da experiência recente. O público não estatal na reforma do estado. Rio de Janeiro: FGV, 1999.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: ÉPU, 1986.

MOTTA, Paulo R. Brazilian Public administration modernization in the last 40 years. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, ano 97 v. 102, p. 87-96, 2007.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

_____; RELVAS, Tânia R. S.; DIAS FILHO, José Maria. *Accountability*: a razão de ser da contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n. 3, p. 83-100, ago./nov. 2007.

O'DONEL, Guillermo. Accountability e novas poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, n. 44, 1998.

PEDERIVA, João Henrique. Accountability, constituição e contabilidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 35, n. 140, out./dez. 1998.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PREFEITURA MUNICIPAL DE TUCANO. **Balanco orçamentário** - Anexo 12 da Lei nº. 4320/64. Tucano-Ba: PMT, 2008.

PREFEITURA MUNICIPAL DE TUCANO. **Plano de desenvolvimento diretor Urbano (PDU)**. Tucano-Ba: PMT, 2008.

SCHEDLER, Andréas. Conceptualizing accountability. In.: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Marc F. (Orgs.) **The self-Restraining State Power and Accountability in new democracies**. London: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

STARK, David; BRUSZT, Laszlo. Enabling Constraints: fontes constitucionais de coerência nas políticas públicas no pós-socialismo. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 13, n 36, 1998.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Balanço social: balanço da transparência corporativa e da concentração social. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 135, p. 62, maio/jun. 2002.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, R. K. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

Artigo recebido em: Abril/2011

Aceito em: Julho/2011