



Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: o que está acontecendo?

Why Municipal Government Accounts are Rejected by State Audit Offices

Jeronimo Rosário Tanan Pereira¹, José Bernardo Cordeiro Filho²

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. 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 aos seus objetivos individuais. 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

This study examines why municipal audit offices judge accounts rendered by public managers in the city halls in the Brazilian state of Bahia to be unacceptable. The accounts of 417 Bahian cities for 13 fiscal periods (1996 - 2008) are examined, using concepts from agency theory, public choice theory and political cycle theory for explaining the behaviors of municipal managers and their respective objectives with respect to the obligation to render accounts. Logistic regression was the tool of analysis applied. It was found that the variables that contribute to increasing the probability of rejection of accounts by the Bahian state audit office are “election year”, “change in control of the mayoral office”, and “budgetary surplus or deficit varying more than 5%”. The remaining three variables examined presented coefficients suggesting contribution to the probability of rejection of the accounts: “size”, “internal control structure”, and “amount of discretionary expenditures”. These results are in accordance with predictions of the theories used in the study, in particular those with respect to the individualistic and rational behavior of the political agent.

Keywords: Rendering of accounts. External control. Public sector. Public accounting. Logistic regression.

¹ Universidade Federal da Bahia - jeronimotanan@yahoo.com.br

² Universidade Federal da Bahia - bernardo@ufba.br

1 INTRODUÇÃO

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 próprio dono. 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 público 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 a fiscalização do patrimônio público são exercidos por órgãos 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 a prestação de contas efetuada 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), estabelece-se uma proposta de agregar aspectos político, social, contábil-financeiro e econômico, de uma ferramenta estatística, para investigar se o cumprimento da legislação referente à administração de prestação de contas de

recursos públicos é suficiente para garantir a aprovação destas pelo órgão de controle externo, ou seja, a rejeição de prestação de contas pode ter como causa não apenas o descumprimento da legislação específica.

O resultado da fiscalização pelos tribunais de contas, portanto, é a manifestação 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 fiscalizadora 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 se manifesta tecnicamente sobre a adequação a determinados parâmetros e com base na legislação. É neste contexto que se aborda o problema de pesquisa deste trabalho.

O problema de pesquisa é o elemento inicial da pesquisa científica. Surge porque falta respostas a questionamentos feitos da realidade em volta do pesquisador. Para esta investigação fez-se uma análise da realidade das prestações de contas dos gestores municipais, dos municípios do Estado da Bahia. No contexto dessa análise, contas aprovadas ou rejeitadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM/BA - verificou-se que, em 1995, houve 9,16% de contas rejeitadas, passando para 53,72%, em 2009. Portanto, um crescimento no quantitativo de contas rejeitadas da ordem de 486%.

Para dados de contas aprovadas, em 1993 o TCM aprovou apenas 10,1% das prestações de contas das prefeituras baianas. Em 1996 aprovou 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).

Esta realidade, demonstrada no resultado do trabalho do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, parecer ser o inverso do desejado. Não é por falta de mecanismos para reduzir a rejeição de prestação de contas. Uma quantidade de instrumentos legais para orientação do uso adequado dos recursos públicos está em vigor e são suficientes.

A gestão de uma prefeitura, assim como de outro órgão público ou de 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 pode 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, potencializar a probabilidade de rejeição da respectiva Prestação de Contas.

Portanto, outras variáveis podem explicar, e por isto ter uma relação direta, tanto para a aprovação quanto para a rejeição das prestações de contas dos gestores dos municípios baianos. Não sendo, por isto, a infração à legislação o fator suficiente, porém necessário para a rejeição de determinada prestação de contas.

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

O objetivo principal deste trabalho é investigar o que explica a rejeição das prestações de contas públicas dos gestores municipais pelo órgão de controle externo dos municípios no Estado da Bahia. Propõem-se especificamente, como objetivos: 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;

O tamanho do Brasil e sua representatividade como ente jurídico, econômico e social, no prisma da Administração Pública têm consequências das mais diversas no ambiente social (Watson como citado em Mello, 2006, p. 69). Entre 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.

As pesquisas sobre contabilidade e prestação de contas do Setor Público ainda não figuram entre os assuntos mais pesquisados na academia (Oliveira, 2002). Reflexo disso é a inexistência de trabalhos sobre esse assunto no banco de teses da CAPES (CAPES, 2009). No âmbito dos Tribunais de Contas, também pouca produção com escopo de pesquisa acadêmica pode ser encontrada. É comum publicações sobre prestação de contas de cunho jurídico ou operacional.

A contribuição do trabalho apoia-se na utilização de análise quantitativa sobre os dados, objeto da investigação, qual seja a regressão logística. Um tratamento, portanto, objetivo sobre aspectos sociais, econômicos e técnicos, que podem explicar de maneira significativa os resultados das prestações de contas municipais.

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

H_0 - A aprovação de prestação de contas de gestores de prefeituras pelo órgão de controle externo é explicada pelo cumprimento da legislação;

H_1 - 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 deficits 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.

Em seguida, este artigo apresenta o referencial teórico, a metodologia de pesquisa, os achados da pesquisa e, por fim, as conclusões.

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*), em que serão abordadas teorias que subsidiam os estudos sobre o agente político e o dever de prestar contas.

2.1 Administração Pública

O Estado não se confunde com Administração Pública, mas esta está inserida naquele. A Administração Pública é a forma de gestão, o modo de administrar. Em 1887 o presidente americano Woodrow Wilson recomendou a separação das esferas política e administração. Iniciavam-se, então, as discussões sobre a melhor forma de Administrar o Estado. Fatos históricos acabam influenciando a concepção de Administração Pública e o mais influente deles foi a quebra da Bolsa de Valores de Nova York, em 1929. Até então, o Estado era compreendido com base nas ideias (teorias) 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) (Froyen, 2001). A crise, após a quebra, fez reaparecer, com áurea de salvação do sistema capitalista, teorias que defendem maior intervenção estatal na economia. Surge a teoria keinesiana. 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 recuperação, controle e equilíbrio do sistema econômico. Defendeu o uso de política monetária e fiscal para regular o nível de demanda agregada¹ (Froyen, 2001, p. 89).

No transcorrer do século XX, calcado em um conjunto de fatos históricos e socioeconômicos, é que se estabeleceram três formas de atuação e organização da administração pública: patrimonialista, burocrática e gerencial (Matias-Pereira, 2008, p. 111). São formas de atuação sequencial em que se avança de um Estado que se confunde com o seu “administrador” ao Estado com foco em resultados, passando pela prioridade aos meios, como na forma burocrática de administrar (Souza, 2009).

No que se refere, portanto, ao controle, há de se estabelecer uma separação: o controle político e o controle da gestão (administração). O caráter republicano de uma nação exige que o gestor público exponha ao povo, legítimo detentor do poder (*strictu sensu*), o resultado da sua gestão (administração) (Siraque, 2005). Foi atribuída aos Tribunais de Contas a competência da análise independente da gestão pública. Mediante as prestações de contas dos gestores públicos, esses tribunais emitem suas opiniões sobre a qualidade, legalidade, eficácia e eficiência da gestão dos recursos públicos.

2.2 As Teorias, Gestores Públicos e os Cidadãos

Com a necessidade de prestar contas ao cidadão (CF, 1988, art. 70), grandes conflitos de

¹ 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.

interesses são identificados nessa relação entre aquele que concede o poder (e recursos financeiros) e aquele com o recebe. Estão presente, portanto, os elementos necessários para se identificar a **Teoria de Agência** (*Agency Theory*).

Essa Teoria estabelece três elementos fundamentais: a) a delegação de poder de decisão, b) maximização de utilidade e c) interesse particular e antagônico (Jensen e Meckling, 1976). Primeiramente estudada no âmbito das organizações privadas, logo se identificou que no Setor Público (Administração Pública) é possível encontrar todos os elementos. A delegação de poder é estabelecida por intermédio do voto. A maximização de utilidade e o interesse particular são explicados pela Teoria da Escolha Pública. A Teoria de Agência define dois personagens denominados de agente e principal, que estabelecem uma relação contratual. Segundo Matias-Pereira (2008, p. 137):

Essa situação acontece [relação de agência] 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 relacionada à existência de informação assimétrica entre agente e principal. O contrato que se estabelece tem a pretensão de minimizar o conflito de interesses e reduzir a assimetria de informação.

Se o agente atua de acordo com seus objetivos privados, depois de recebida a delegação de responsabilidade, o problema passa a ser a dificuldade de fiscalização de comportamento desse agente. Neste aspecto, e relacionando com a Administração Pública, 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), por meio de relatórios e balanços, pouco de efetividade existe na comunicação entre principal e agente.

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

Os agentes públicos são homens e mulheres comuns que se comportam igualmente, dado um contexto educacional, moral, econômico e político. Porém, acreditava-se que o indivíduo na condição de agente público se comportaria diferentemente quando atuante em cargos e funções do Estado (Novaes, 2009). Esta foi a contestação primeira da **Teoria da Escolha Pública** (*Public Choice*). Não age o homem de uma maneira na esfera privada e de outra na esfera pública. Qualquer indivíduo agirá sempre na busca de maximizar interesses pessoais, ou seja, aspirações individuais em detrimento das coletivas (Buchanan e Tullock, como citado em Pereira, 2009; Udehn, como citado em Andrews & Kouzmin, 2009).

A Teoria da Escolha Pública tem suporte na microeconomia da Ciência Econômica. O indivíduo é racional e egoísta. Busca sempre o autointeresse e as vantagens individuais. Para Pereira (2009) e Slomski *et al.* (2008), no Setor Público, isto se apresenta no interesse de o gestor se manter no poder. Por este motivo, há uma tendência para o deficit público em regimes democráticos (Pereira, 2009), pois é um mecanismo de garantir aumento de votos e assim se manter no poder.

Conjugado a este fato (deficit público) verifica-se que o setor público é pautado em ciclos, materializados nas eleições (período no qual os cidadãos escolhem os agentes políticos). A **Teoria dos Ciclos Políticos** investiga as implicações e consequências dos ciclos no comportamento destes agentes e no dos cidadãos (Nordhaus, 1975; Pettersson-Lidbom, 2010; Oliveira e Carvalho, 2008). As decisões dos agentes estarão fortemente vinculadas aos ciclos eleitorais. Medidas como aumentar as despesas públicas ou reduzir impostos são estratégias adotadas pelos gestores públicos, tendo em vista vantagens individuais oportunísticas em mo-

mentos eleitorais (Rogoff, como citado em Oliveira e Carvalho, 2008). Tudo isso devido à miopia do eleitor (Nordhaus, 1975). As decisões do eleitor têm por base fatos e acontecimentos recentes; por isso, a decisão do agente de consumir mais recursos públicos em período pré-eleitoral.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A Metodologia de pesquisa é o mecanismo de segurança que tem 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. Quanto ao objetivo, trata-se de uma pesquisa descritiva, com procedimento de coleta de dados documental e bibliográfico como suporte ao referencial teórico, além da abordagem qualitativa ao problema de pesquisa.

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 (13 exercícios). 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.

A utilização da regressão logística foi a técnica considerada apropriada para o problema aqui apresentado. Segundo 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 regressão logística compõe-se de variáveis representadas por indicadores alfanuméricos e se apresenta por meio de uma equação (Figura 1).

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

Esta equação descreve a probabilidade de um evento ocorrer de acordo com as variáveis independentes. Conforme o problema aqui estabelecido, investiga-se a probabilidade de rejeição de prestação de contas, dado as variáveis que se mencionarão a seguir.

Para a variável dependente (y), adotam-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: aprovação da prestação de contas ou rejeição da prestação de contas.

As variáveis independentes contemplaram variados aspectos da realidade da prestação de contas de um gestor municipal para que a metodologia utilizada apresentasse as mais influentes (em termos de probabilidade) para a rejeição de uma prestação de contas. As variáveis foram: 1) Ano referente da prestação de contas; 2) Existência de órgão de controle interno na estrutura municipal; 3) Coeficiente da despesa executada com a receita realizada; 4) Resultado orçamentário do exercício (deficit); 5) Vigência da LRF; 6) Despesas na função administração; 7) Despesas na função assistência social; 8) Despesas na função educação; 9) Despesas na função saúde; 10) Despesas na função urbanismo; 11) Fiscalização da CGU; 12) Mudança de gestor no exercício; e 13) População (tamanho).

Procedeu-se à codificação adequada às respostas possíveis das variáveis dependente e independentes para a utilização do programa estatístico (*Statistical Package for Social Sciences* – SPSS).

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Foi apresentado no capítulo sobre a metodologia do trabalho, que é objeto desta pesquisa, um total de 5.826 observações, fenômenos ou eventos, 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 no ano

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*² 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;

Após estas fases, o banco de dados reduziu-se a 4.849 eventos. Com base nisso, 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 1.

Tabela 1 – Aprovação e rejeição de prestação de contas – 1995 – 2008.

Decisão	f	%
Aprovação	3.777	77,8
Rejeição	1.072	22,2
Total	4.849	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2010

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 80% das contas com a decisão “aprovação” da Tabela 1 referem-se a contas aprovadas com ressalvas.

A tabulação dos dados resultou nos seguintes números constantes nas tabelas 2 e 3 a seguir, que tratam de resultado orçamentário – variáveis “3” e “4”.

Tabela 2 – Resultado orçamentário de prestações de contas

Tipo	f	%
Superavit	2.376	49
Deficit	2.453	51
Total	4.849	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Tabela 3 – Prestação de contas e graus de desequilíbrio orçamentário.

Grau de equilíbrio	f	%
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 2 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 deficit e a outra parte em superavit. O grau em que estes *deficits* e *superavits* 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 deficit e 22% para o superavit. Cabe uma atenção maior sobre as informações das 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.

² *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”.

rias. As faixas intermediárias somam 44,8%, ou seja, quase metade das execuções orçamentárias ficou desequilibrada em mais de 5% e menos de 40% do valor da despesa executada.

Foi constatado que o desequilíbrio é crescente para o resultado deficit, ou seja, para o aumento da grandeza do desequilíbrio (do desequilíbrio baixo para o alto), a situação de déficit cresce em termos percentuais no total de prestação de contas. Para as contas com desequilíbrio baixo, 47,8% são superavitárias contra 52,2% deficitárias. Já na situação de desequilíbrio alto, 9,8% estão em superavit contra 90,2% em deficit.

A continuidade do trabalho requereu a aplicação de testes sobre a adequação do uso da regressão logística ao problema de pesquisa. Além do teste Chi-square, foram “rodados” no SPSS os testes de *Likelihood Value*, *Cox & Snell R²*, *Nagelkerke R²*, *Teste de Hosmer e Lemeshow* e o *Teste Wald*. Entre outras finalidades estes testes verificam qual das variáveis independentes impacta significativamente na variável dependente (decisão do TCM), que é a informação fornecida pelo Teste Wald. Das variáveis independentes as que apresentaram sig. $\leq 0,05$ foram, conforme Tabela 4 (adaptada).

A Tabela 4 traz a informação de quais variáveis têm significância na predição da variável resposta e qual é o poder de influência das mesmas. 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.

Com base nas 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.

Os valores calculados pelo SPSS possuem dois grupos distintos. O primeiro possui “B” negativo. Isto implica que as variáveis nesta situação não contribuem para reduzir a rejeição de prestação de contas pelo TCM/BA. O outro grupo, com “B” positivo, indica uma correspondência direta quando estas variam e o potencial de contribuição para redução de rejeição de prestação de contas dos gestores municipais. A mais significativa das variáveis (x_{i2}) possui B = 0,585, sig. = 0,00 e ExpB (B²) = 1,796. A informação importante é B², que ensina que, havendo a mudança de gestor no exercício analisado, a probabilidade de a prestação de contas respectiva vir a ser rejeitada aumenta em 79,6%.

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 à dos anos

Tabela 4 – 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_{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_{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

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

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%).

5 CONCLUSÕES

A investigação tem como escopo a realidade das prestações de contas dos gestores de municípios do Estado da Bahia, consubstanciada na possibilidade de rejeição pelo órgão de fiscalização externa, com base em variáveis. Três teorias foram discutidas e inseridas para sustentação das hipóteses deste estudo, a Teoria de Agência, a Teoria da Escolha Pública e a Teoria dos Ciclos Políticos. Estas teorias estabelecem e discutem o comportamento dos indivíduos em ambientes e situações diversas, como neste caso de estudo, ao ato de prestar contas.

Sendo assim, a prestação de contas é o elo entre o agente e o principal. É o instrumento a ser utilizado pelo principal para o monitoramento do comportamento do agente. Para Jensen e Meckling (1976), está posta uma situação que comporta o estabelecimento de um contrato.

Os resultados apresentaram números e informações que corroboraram hipóteses do trabalho e outras não. A existência do (sistema de) controle interno em determinada gestão não contribuiu para a redução do quantitativo de contas rejeitadas pelo TCM/BA.

Quanto à variável “ano eleitoral” foi verificada significância. As decisões dos gestores públicos em gastar mais em despesas correntes contribuem para o aumento da probabilidade de rejeição das prestações de contas apresentadas pelo gestor.

Para a terceira variável, resultado orçamentário, conclui-se que a decisão de exceder as despesas em relação às receitas aumenta a probabilidade de rejeição da respectiva prestação de contas.

Na ordem apresentada, a quarta variável teve o maior efeito na probabilidade de rejeição de prestação de contas. O fato de ter havido mu-

dança de gestor referente a uma mesma prestação de contas aumenta a probabilidade de rejeição desta em quase 80%.

Com o mesmo resultado do que foi verificado para “controle interno”, as variáveis vigência da LRF e tamanho da população apresentaram coeficientes negativos. Por tratar-se de uma lei, tem como objetivo estabelecer padrões e limites, principalmente em relação às despesas públicas, além de ir de encontro às hipóteses de que a edição de legislação (regulação) contribui para a regularidade da gestão pública e, por consequência, das prestações de contas. A outra variável também não confirmou a hipótese de que prestação de contas relacionada a municípios menores teria maior probabilidade de rejeição das mesmas.

Portanto, a rejeição de prestação de contas pelo órgão de controle externo dos municípios do Estado da Bahia é explicada por variáveis que a potencializam. Não apenas, porém necessária, o descumprimento à legislação *strictu sensu*, para a rejeição de uma prestação de contas, mas outras variáveis a potencializam com práticas e decisões dos gestores públicos.

O modelo da regressão logística encontrado abre a possibilidade de realização de outra pesquisa com a utilização de outras variáveis, contemplando, porém, as que apresentaram significância nesse modelo. Recomenda-se ainda, para maior precisão dos resultados estatísticos, a aplicação de deflator inflacionário para o período estudado. É possível ainda para futuras pesquisas o uso da regressão múltipla para contemplar os três tipos de decisão do TCM/BA (Aprovação, aprovação com ressalva(s) e rejeição).

REFERÊNCIAS

- Alves, A. A., & Moreira, J. M. (2004). *O que é escolha pública? – para uma análise econômica da política*. Cascais: Principia.
- Andrews, C. W., & Kouzmin, A. (1998). *A reforma gerencial no Brasil à luz da teoria da escolha pública: uma análise do discurso oficial*. Recuperado em 29 outubro, 2009, de www.anpad.org.br/enanpad/1998.

- Tribunal de Contas dos Municípios. *Quadro-geral de prestação de contas por município*. Recuperado em 11 outubro, 2008, de <http://www.tcm.ba.gov.br/resumo/index.html>.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 2005. (1998). Brasília. São Paulo: Saraiva.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN. *Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Recuperado em 11 outubro, 2008, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>.
- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES. *Banco de teses*. Recuperado em 10 outubro, 2009, de <http://www.capes.gov.br/servicos/banco-de-teses>.
- Corrar, L. J., Paulo, E., & Dias Filho, J. M. (Org.). (2007). *Análise multivariada – para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia*. São Paulo: Atlas.
- Eisenhardt, K. M. (1987). Agency theory: an assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74.
- Fernandes, F., Luft, C. P., & Guimarães, E. M. (1996). *Dicionário Brasileiro Globo* (44. ed.). São Paulo: Globo.
- Field, A. (2009). *Descobrimo a estatística usando o SPSS* (2. ed.). (L. Viali, Trad.). Porto Alegre: Artmed.
- Froyen, R. T. (2001). *Macroeconomia* (5. ed.). (Esther E. H. H., & Cecília C. B., Trad.). São Paulo: Saraiva.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? public administration. *Journal of Financial Economics*, 69, 3-19.
- Hood, C. (1995). The “New public management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976, October). Theory of the firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Matias-Pereira, J. (2008). *Curso de administração pública – foco nas instituições e ações governamentais*. São Paulo: Atlas.
- Mello, G. R. (2006). *Governança corporativa no setor público federal brasileiro*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Miola, C. *Corrupção e desperdício na administração pública: antes de tudo, é preciso prevenir*. Recuperado em 14 abril, 2009, de <http://www.tce.rs.gov.br>.
- Nakaguma, M. Y. (2006). *Ciclos políticos e resultados eleitorais: um estudo sobre o comportamento do eleitor brasileiro*. Dissertação de Mestrado em Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Nordhaus, W.D. (1975). The political business cycle. *Review of Economic Studies*, 42, 169-190.
- Novaes, R. F. *A economia na política: uma revolução*. Recuperado em 29 outubro, 2009, de www.if.org.br/analise.php.
- Oliveira, K. V., & Carvalho, F. A. (2008). 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. *Anais do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*, Salvador, BA, Brasil, 2.
- Oliveira, M. C.. (2002, maio/ago.). Análise dos periódicos brasileiros de Contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças da USP*, São Paulo, 29, p.68 – 86.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1994). *Reinventando o governo – como o espírito empreendedor está transformando o setor público* (3. Ed.). (S. F. G. Bath, & E. Magalhães Jr., Trad.). Brasília: MH Comunicação.
- PETTERSSON-LIDBOM, Per. A test of the national electoral-cycle hypothesis. Disponível em: <http://www.courses.fas.harvard.edu/~gov3007/Electoralcycle.doc>. Acesso em: 15 jan. 2010.
- Pereira, P. T. *A teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neo-liberal?* Recuperado em 20 setembro, 2009, de www.pascal.iseg.utl.pt.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social – métodos e técnicas* (3. ed. rev. e ampl.). São Paulo: Atlas.

- Santana, E. W. F. (2008). *A utilização da informação contábil como um instrumento de controle social dos municípios paraibanos com mais de 50.000 habitantes*. Dissertação Mestrado em Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, BsB, Brasil.
- Santos, S. R. T. (2007). *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*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, RS, Brasil.
- 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*. Recuperado em 11 outubro, 2008, de <http://www.tce.sp.gov.br/fiscalizacao/audesp/relatorio-lrf-2000-2004.pdf>.
- Siraque, V. (2005). *Controle social da função administrativa do Estado – possibilidade e limites na Constituição de 2005*. São Paulo: Saraiva.
- Slomski, V., Mello, G. R., Tavares Filho, F., & Mecêdo, F. Q. (2008). *Governança corporativa e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V., Mello, G. R., Tavares Filho, F., & Mecêdo, F. (1999). *Teoria do agenciamento no estado – uma evidência da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta*. Tese de doutorado em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Souza, A. R. (2009). *Modelos de gestão na administração pública: uma análise das agências reguladoras*. Cuiabá: EDUFMT.
- Souza, E. C. (2006). *Análise de influência local no modelo de regressão logística*. Dissertação de Mestrado em Agronomia, Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz – USP, Piracicaba, SP, Brasil.
- Tanan, J. R. P. (2009). Efeitos da lei da responsabilidade fiscal em prestação de contas de prefeituras baianas. *Anais do Congresso de Contabilidade e Controladoria, São Paulo, SP, Brasil*, 9.