
TRANSPARÊNCIA NA ELABORAÇÃO, EXECUÇÃO E PRESTAÇÃO DE CONTAS DO ORÇAMENTO MUNICIPAL: UM ESTUDO EM UM MUNICÍPIO BRASILEIRO

Cláudia Ferreira da Cruz

Bacharel em Ciências Contábeis (UEFS - BA),
Mestranda em Ciências Contábeis (FACC/UFRJ).
E-mail: claudiacruzba@gmail.com

Araceli Cristina de Sousa Ferreira

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Taubaté, Mestrado em Ciências Contábeis (FGV - RJ)
Doutorado em Controladoria e Contabilidade (USP),
Professora titular da UFRJ.
E-mail: araceli@facc.ufrj.br

RESUMO

A presente pesquisa de natureza descritiva teve como objetivo principal identificar as ações utilizadas pelo município de Feira de Santana (BA) no período de 1997-2004 para tornar transparente o processo de elaboração do orçamento e evidenciar os relatórios e outras informações concernentes à execução orçamentária. O referencial teórico buscou abordar a transparência enquanto aspecto político do processo orçamentário e as contribuições e características da contabilidade enquanto instrumento de transparência da execução orçamentária. As análises foram feitas comparando-se as duas gestões compreendidas no período em estudo. Os resultados revelam que no município de Feira de Santana a participação popular no processo orçamentário ainda é bastante incipiente, embora tenha apresentado avanços, sobretudo por meio da realização de audiências públicas a partir da segunda gestão. As prestações de contas revelaram-se mais transparentes no segundo período analisado (2001-2004), no entanto os recursos da Internet não foram amplamente utilizados. Muitas informações relativas ao processo orçamentário ainda não são disponibilizadas ou são de forma insuficiente e pouco compreensível, causando dificuldades à sua compreensão e análise. A contabilidade desempenha relevante função na divulgação dos resultados do processo e tem o compromisso de evidenciar informações transparentes, contribuindo para o aumento de *accountability* no trato com os recursos públicos consolidados por meio do processo orçamentário.

Palavras-Chave: Orçamento, Transparência, Contabilidade, Prestação de Contas.

ABSTRACT

The main aimed of this descriptive nature research is to identify the activities used by Feira de Santana's city (Brazil) in the period of 1997-2004 to become transparent the draft's process of the budget and show the reports and other information concerning the budget's implementation. The theoretical framework aimed to address the transparency as political aspect of budgetary process and the contributions and characteristics of the accounting as an instrument of transparency in budgetary execution. The analyses were performed comparing the two administrations comprised in the period under study. The results show that the popular participation in the budgetary process in Feira de Santana's city is still incipient, although it has made progress, particularly through the holding of public calling from the second

administration. The public accounts rendering proved to be more transparent in the second period analyzed (2001-2004), however the Internet resources were not widely used for it. Many details of the budget process are not yet available or they are inadequate and so poorly understood, causing difficulties for its understanding and analysis. The accounting plays important role in disseminating the results of the process and it is committed to highlight transparent information, thus contributing to the increase of accountability in dealing with public resources consolidated through the budgetary process.

Keywords: Budget, transparency, accounting, public accounts rendering.

1. INTRODUÇÃO

Com as mudanças que se verificaram no cenário sócio-político e econômico do Brasil a partir da segunda metade do século XX, o Estado, enquanto ente que tem como uma das suas funções a prestação de serviços públicos em diversas áreas, visando o bem estar da população, sofreu profundas transformações. O mesmo passou de um modelo centralizado, a uma estrutura descentralizada, com isso diversas funções foram transferidas às estruturas locais de poder.

Assim, os municípios adquiriram maior autonomia financeira e administrativa para atuar enquanto ente público. Atualmente, as ações municipais não se reduzem apenas à manutenção de serviços públicos, historicamente considerados de competência municipal, mas, pelo contrário, devem ser estendidas de tal forma a dar contribuições relevantes para o desenvolvimento local, associado à obtenção de melhorias na área social.

Com atribuições mais abrangentes, o orçamento municipal adquiriu também maior complexidade. Isso aumenta a necessidade de se ter mecanismos cada vez mais eficientes que permitam a elaboração, execução e prestação de contas adequadas do orçamento.

O processo de planejamento, execução e prestação de contas do orçamento público, que abrange a estimativa das receitas e fixação e classificação das despesas, conta com o auxílio da Contabilidade que, no âmbito da administração pública, firma-se como importante instrumento de evidenciação dos atos previstos no orçamento.

De acordo com Angélico (1995), a Contabilidade Pública mantém relações significativamente estreitas com a Ciência das Finanças, que tem por objetivo estudar a atividade financeira do Estado, a qual representa a busca dos meios para o custeio dos serviços públicos e investimentos, por meio da despesa, receita, orçamento e crédito públicos.

Nesse sentido, Oliveira (2007) assegura que para que haja efetivo controle da execução orçamentária e financeira é indispensável à função da contabilidade, no sentido de prestar as informações que representem fidedignamente a realidade econômico-financeira e patrimonial do conjunto dos órgãos e entidades públicas. Para isso, tem-se que a transparência no setor público, um requisito para uma gestão democrática, depende do grau e da forma como se dá o acesso dos usuários da informação.

Assim, para que a contabilidade atinja seu objetivo é necessária a evidenciação (*disclosure*) das informações contábeis de forma transparente e útil para a tomada de decisão, considerando-se o que cada usuário considera relevante. O valor da informação não é dado apenas pela quantidade fornecida, mas também pela utilidade que tem para o usuário, bem como pela compreensão que tem da mesma.

A contabilidade tem, assim, significativa relevância no processo de compreensão de diversos aspectos do orçamento, não apenas de natureza técnica ou jurídica, mas também política e econômica (configuração das receitas e despesas). As informações que pode disponibilizar acerca da execução orçamentária permitem análises mais dinâmicas e profundas, que revelam importantes aspectos da gestão pública e de seus desdobramentos para a sociedade.

Diante do exposto, o objetivo da presente pesquisa é identificar as ações utilizadas pelo município de Feira de Santana para tornar transparente o processo de elaboração do orçamento e evidenciar os relatórios e outras informações concernentes à execução orçamentária.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Transparência como Aspecto Político no Processo Orçamentário

A Constituição Federal de 1988, por meio do art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LXXII, expressa exigências de transparência de informações referentes ao setor público. Um exemplo é o dispositivo que assegura a todos o direito de obter dos órgãos públicos informações (dados) de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral.

Silva (2005) refere-se ao orçamento público como um documento por meio do qual os cidadãos podem acompanhar como estão sendo utilizados os recursos que a sociedade põs à disposição do Governo. Assim, a transparência deve ser conceito de presença assídua em tudo que se relaciona ao setor público e o processo de elaboração do orçamento público e de sua execução deve ser evidenciado e demonstrado para os cidadãos de forma que se compreenda de imediato o que está sendo comunicado.

No entanto, é necessário ressaltar que dar publicidade não significa necessariamente ser transparente. É preciso que as informações disponibilizadas sejam capazes de comunicar o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas.

A autêntica transparência não se limita a permitir acesso a certos dados maquiados e dissimulados 'desde dentro', mas sim à possibilidade de todo cidadão obter e interpretar a informação completa, relevante, oportuna, pertinente e confiável, sobre a gestão de recursos (TESORO, 2001, p. 6 apud GRAU, 2005, p. 49).

Esse pensamento é corroborado por Matias-Pereira (2005), quando esse autor afirma que a transparência do Estado se efetiva por meio do acesso do cidadão à informação governamental, o que torna mais democráticas as relações entre o Estado e a sociedade civil.

Segundo Loya (2004), uma informação é transparente quando é disponibilizada sem travas ou requisitos, compreensível ao incluir todos os elementos relevantes, confiáveis e de qualidade e que permita aos interessados darem contribuições ao processo de definição de políticas públicas.

De acordo com Culau e Fortis (2006), a transparência é entendida como a produção e divulgação sistemática de informações, além de se constituir em um dos requisitos fundamentais da boa governança. Cumpre a função de aproximar o Estado e a sociedade, ampliando o nível de acesso do cidadão às informações sobre a gestão pública.

Como relata Silva (2004, p. 10),

A transparência tem como objetivo garantir a todos os cidadãos, individualmente, por meio de diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações a serem praticadas pelos governantes, as em andamento e as executadas em períodos anteriores, quando prevê ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos e divulgação de audiências públicas, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas.

Para esse autor, a transparência não deve se reportar somente a fatos presentes praticados pela administração pública, mas também ser garantida para informações de períodos anteriores, o que

possibilita estudos de caráter evolutivo e comparativo acerca da atuação dos gestores. Deve ainda atentar para os diversos meios em que é possível promover “ampla divulgação” de informações concernentes à gestão pública, tanto do planejamento e elaboração orçamentária, quanto de sua execução, controle e avaliação.

Enquanto aspecto político de gestão do orçamento, a transparência pode assumir algumas funções, tais como: agente da democracia, agente facilitador da prestação de contas e agente da mudança e da sustentação de políticas (GRAU, 2005).

A transparência auxilia a consolidação da democracia por meio da divulgação dos processos por intermédio dos quais as decisões são tomadas e as preferências alocativas são definidas. Isso abre possibilidade de intervenção da coletividade/cidadania na eliminação da soberania de interesses particulares em detrimento do interesse público.

Se o processo de elaboração do orçamento está sendo transparente e democrático, bem como sua execução está sendo adequadamente fiscalizada, a prestação de contas será facilitada, uma vez que oferecerá maiores possibilidades de compreensão e análise da execução orçamentária.

A divulgação de informações à coletividade acerca do que tem sido ou deixado de ser feito pelo Governo traz a possibilidade de mobilização social com vistas a mudar uma política obscura ou manter uma política de gestão transparente já adotada. Dessa forma, a transparência atua como agente de mudança ou de sustentação de políticas adotadas. Assim, é possível notar que a transparência provoca efeitos tanto no processo/planejamento orçamentário quanto nos resultados da gestão.

A transparência na evidenciação das ações do governo municipal pode ser obtida por meio de algumas iniciativas, tais como: o incentivo à participação da sociedade local na definição dessas ações; a criação de mecanismos de acompanhamento das ações que foram priorizadas, a exemplo de um conselho municipal de orçamento, em que os membros sejam escolhidos democraticamente pela própria comunidade local; a elaboração de uma prestação de contas condizente com o que foi planejado, numa linguagem que permita sua compreensão pelos agentes responsáveis por seu acompanhamento.

A transparência da gestão pública está intimamente ligada ao conceito de *accountability*, termo que no Brasil tem sido associado com responsabilização ou prestação de contas responsável pelo gestor dos recursos públicos. Tornar as informações mais acessíveis e a gestão pública transparente passa essencialmente por um novo modelo de *accountability* (ARAÚJO, 2004).

No universo do setor público, a *accountability* é conceituada por Sanches apud Araújo (2004, p. 75), como

O conjunto de atribuições pessoais e de condutas esperadas dos indivíduos que exercem parcelas do poder público conferido ao Estado seja por força das expectativas externas – usuários e instituições da sociedade – seja em decorrência das normas internas estabelecidas pelas Instituições. Em seu sentido mais estrito o termo designa a obrigação de prestar contas pela guarda e/ou emprego de recursos públicos, de bens patrimoniais, e da autoridade decisória conferida a uma repartição pública ou programação governamental.

(...) Ela deve existir no âmbito de todos os órgãos dos Poderes do Estado, mas, de modo particular, no Executivo e no Legislativo. Nos sistemas modernos ela é incentivada pela atuação dos órgãos de fiscalização do Poder Legislativo e pelos instrumentos de controle sobre a elaboração e execução do orçamento.

Um detalhe importante é que o conceito de *accountability* tem sido empregado de forma personificada aos gestores dos recursos públicos. Associar o dever de prestar contas responsabilmente a representantes da administração pública de forma não personificada seria abstrair uma responsabilidade concretamente assumida pelo gestor público perante a sociedade que o elegeu para representá-la.

A transparência no setor público, considerada como um requisito para uma gestão democrática, depende do grau e da forma como se dá o acesso dos usuários da informação e tais variáveis são definidas

mediante um processo político e ideológico, em que se opta ser transparente ou não. Tanto que é possível observar dificuldades de assimilação das informações dos atos da administração pública pelos usuários e, até mesmo, a ausência da transparência do poder público perante a comunidade.

No Brasil, atualmente os debates em torno da transparência da gestão pública se reportam à Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei apresenta como exigência de transparência da gestão fiscal a ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, dos instrumentos de planejamento orçamentário, das prestações de contas e respectivos pareceres e outros relatórios concernentes à gestão fiscal (LRF, art. 48).

A transparência buscada pela LRF tem por objetivo permitir à sociedade conhecer e compreender as contas públicas. Logo, não basta a simples divulgação de dados. Essa transparência buscada pela lei não deve ser confundida com mera divulgação de informações. É preciso que essas informações sejam compreendidas pela sociedade e, portanto, devem ser dadas em linguagem clara, objetiva, sem maiores dificuldades.

A informação prestada pela contabilidade pública adquire maior relevância quando analisada sob a ótica da transparência. Por meio de um de seus princípios, o da evidenciação, a contabilidade assume a tarefa de oferecer à população informações dispostas de forma clara e objetiva, passíveis de serem compreendidas e utilizadas pela mesma.

No presente estudo, o conceito de transparência se estende ao dever de prestar contas de forma clara e objetiva, proporcionando com isso a atuação da sociedade como agente fiscalizador dos atos dos gestores. Considera-se que a transparência manifestada na disponibilização de informações referentes à gestão pública e na coerência e fidedignidade na prestação de contas constitui opção política do gestor, que assim permite que seus atos e os resultados dos mesmos sejam avaliados pela sociedade.

2.2 A Contabilidade: Instrumento De Evidenciação Das Informações Orçamentárias Governamentais

Dada a importância das informações geradas pela contabilidade do acompanhamento da execução do orçamento público, faz-se necessário estabelecer seu conceito e seus objetivos.

Araújo (2004, p. 19) conceitua a contabilidade como um sistema de informações idealizado para coletar, registrar, reunir, interpretar e demonstrar os fatos que afetam as situações patrimoniais de qualquer entidade, seja de caráter público ou privado. Essa definição considera que o objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio das entidades e suas alterações e que, portanto, é a natureza do patrimônio (se público ou privado) quem definirá o seu campo de atuação.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003) corroboram essa idéia quando assinalam que a contabilidade constitui um sistema de informação que se destina a fornecer aos seus usuários (governo, investidores, fornecedores, financiadores, empregados, sociedade em geral etc.) demonstrativos e análises de natureza física, econômica e financeira, referentes à entidade objeto da contabilização.

Menéndez (1997) apresenta um conceito para a contabilidade enunciado em 1966 pela Associação Americana de Contabilidade, que diz tratar-se de “um processo de identificação, avaliação e divulgação de informações que permite a tomada de decisão e a formação de juízos por parte dos interessados pela informação contábil”. Na perspectiva dessa definição, a tomada de decisão será feita principalmente pelo gestor e as devidas interpretações e avaliações, além do gestor e seus assessores, poderão ser feitas por outros interessados, tais como os organismos e representantes da sociedade civil organizada e ainda qualquer cidadão comum.

Araújo (2004, p. 22) afirma que entre os diversos ramos da contabilidade, a contabilidade pública ou governamental é a que se ocupa do registro, organização, controle e demonstração dos fatos

mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio das entidades públicas (União, Estados, municípios e suas autarquias e fundações). A divulgação pela contabilidade de informações acerca de entidades públicas abrange os aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais e constituem um importante instrumento para o planejamento e controle da administração pública.

O principal objetivo da contabilidade consiste em prover para cada usuário, interno e externo, informação estruturada de natureza econômica, financeira e subsidiariamente, física, de produtividade e social, para que os mesmos possam tomar decisões e realizar julgamentos seguros baseados em informações fidedignas (IUDÍCIBUS e MARION, 2002).

Conforme Araújo (2004, p. 6), a contabilidade consiste num sistema de informações e avaliação, cujo objetivo é fornecer aos seus usuários demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade da entidade objeto de contabilização.

O objetivo da contabilidade realizada no setor público não diverge daquele que norteia as atividades contábeis da área privada. A Lei n.º 4.320/64 (art. 83) define que o objetivo da contabilidade pública é “evidenciar perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. Assim, por meio da evidenciação da situação patrimonial, econômica e financeira, sua finalidade consiste em fornecer informações de qualidade aos seus usuários.

De acordo com Iudícibus (2004, p. 31), “uma vez estabelecidos os objetivos, é preciso verificar a metodologia ou abordagem a ser utilizada”. Hendriksen e Van Breda (1999, p.25-28) tratam das abordagens, sob a denominação de enfoques da teoria da contabilidade. Para esses autores a contabilidade pode ser pautada em cinco enfoques diferentes: enfoque fiscal, enfoque legal, enfoque ético, enfoque comportamental e enfoque estrutural. A esse respeito, Slomski (2003, p. 29) afirma que a prática brasileira, na Contabilidade Pública, tem se pautado no enfoque legal nas últimas décadas.

Quanto ao campo de aplicação da Contabilidade Pública, o mesmo compreende a administração direta e indireta (autarquias, fundações públicas, empresas públicas) das três esferas governamentais: federal, estadual/distrital e municipal (LIMA e CASTRO, 2003, p. 14; SLOMSKI, 2003, p. 28).

Segundo Silva (2004), a Contabilidade Pública, também denominada de contabilidade governamental, atua como um sistema que integra registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com a finalidade de evidenciar as movimentações do patrimônio público em sua totalidade, visando subsidiar a prestação de contas pelo gestor público.

Deste modo, tanto no setor público como no privado, quando se fala em situação patrimonial, trata-se em termos econômicos e em ambos o objeto de evidenciação é o patrimônio. Nesse contexto, tudo o que possa afetar economicamente o patrimônio deve ser evidenciado. Contudo, o fim principal das entidades públicas não é o lucro e sim o bem-estar social. Mas, para garantir a continuidade de suas atividades, as mesmas precisam ter resultados positivos.

Diante do exposto, o que deve ser evidenciado depende do objetivo de cada entidade e, embora tenham ocorrido mudanças nos tipos de usuários e na forma de informação que necessitam, a função da contabilidade permanece praticamente sem alteração.

2.3 A Evidenciação Contábil

O termo disclosure, que no Brasil tem sido traduzido como evidenciação, divulgação ou apresentação, adquire relevante significado em se tratando de informações contábeis referentes a entidades do setor público. Tais entidades são mantidas com recursos públicos e seus objetivos precípuos estão voltados para a prestação de serviços destinados à coletividade. Assim, presume-se que informações de

caráter patrimonial, econômico e financeiro que digam respeito a essas entidades devem ser objeto de ampla e clara evidenciação pelos agentes responsáveis.

Na opinião de Cunha (2007), em instituições privadas, sobretudo com finalidades lucrativas, a evidenciação torna-se um instrumento eficaz no processo de tomada de decisão acerca dos investimentos de terceiros, investidores e acionistas no patrimônio da entidade. Quando se trata de entidades do setor público, as demonstrações transformam-se em ferramentas de uso dos cidadãos, onde poderão avaliar o uso dos recursos recebidos pelos gestores governamentais.

Para Dantas, Zendersky e Niyama (2006),

A evidenciação (*disclosure*) contábil transcende o conceito de divulgação, estando relacionado, também à capacidade de transmitir informações relevantes com qualidade, oportunidade e clareza, possibilitando a perfeita compreensão, por parte dos usuários da verdadeira situação que se pretende relatar, o que potencializará a capacidade de avaliação preditiva.

Conforme define Reis (2004, p. 146),

A evidenciação integra o elenco de normas estabelecidas pela Lei 4.320, para regular a organização e os procedimentos de contabilidade a serem empregados nos registros dos fatos administrativos governamentais, inclusive da elaboração do orçamento. Não raro a evidenciação tem sido desobedecida pela contabilidade governamental, mais pela desinformação da administração da entidade, que não lhe tem dado a devida importância, deixando muitas vezes de revelar fatos que tornariam mais visível à situação econômico-financeira.

De acordo com Dias et. al. (2004), a contabilidade deve evidenciar com a máxima clareza todas as informações necessárias aos seus usuários, com vistas a cumprir de forma adequada o seu papel na produção de informações e comunicação das mesmas.

Dias Filho e Nakagawa (2001, p. 43) argumentam que “o entendimento das informações contábeis constitui requisito essencial para que as mesmas sejam utilizadas adequadamente no processo decisório”. Isso se afirma porque, em geral, considera-se que tão importante quanto produzir a informação certa é assegurar que a mesma se torne compreensível ao usuário, para que esse a utilize como instrumento de apoio ao processo decisório.

Na obra referenciada, Dias Filho e Nakagawa, ratificam que, se a Contabilidade tem por missão auxiliar a tomada de decisões, o mínimo que se pode esperar das demonstrações contábeis são informações claras e compreensíveis, a fim de que o usuário possa identificar as alternativas de ação e selecionar a que mais se afine com seus objetivos.

Não obstante, Dias et. al. (2004), atestam que toda informação contábil está sujeita à ação de fatores externos e internos que podem comprometer sua clareza, dentre os quais, vale destacar os termos estritamente técnicos, usados pelos profissionais da área contábil. Ao considerar esse fator, os agentes responsáveis pela geração e divulgação de tais informações devem redobrar esforços no sentido de torná-las mais simples e acessíveis.

Considerando que a informação consiste em bem público que se destina a uma diversidade de usuários, a evidenciação contábil não deve privilegiar apenas um grupo restrito de usuários, em detrimento de outro, mas de forma clara e transparente, apresentar a informação em condições de ser compreendida e analisada pelos usuários.

Iudícibus (2004, p. 115) afirma que “a evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos”, sendo assim, na apresentação das informações referentes à execução orçamentária, a contabilidade deve assumir o compromisso da

transparência de apresentar não apenas a informação no sentido técnico, mas em condições de ser compreendida pelos interessados, atores sociais e por toda a sociedade.

Nesse estudo, consideram-se como condições de entendimento e análise das informações contábeis aquelas em que os diferentes usuários as vejam de forma clara e transparente e sobre elas possam fazer julgamentos seguros. Considera-se também que a evidenciação de informações contábeis claras e transparentes, constitui opção política do gestor de informar à sociedade os resultados da sua atuação e de se permitir ser avaliado.

Como as novas demandas sociais reclamam um padrão diferenciado de informações geradas pela contabilidade governamental, seus demonstrativos devem ser elaborados no sentido de facilitar o adequado acompanhamento e controle do processo orçamentário, sob pena de que as informações geradas se distanciem cada vez mais dos seus objetivos precípuos.

Conforme Reis (2004) *apud* Cunha (2007), a evidenciação constitui um dos princípios da Contabilidade e a adoção efetiva desse princípio nas informações referentes a entidades públicas pode promover significativos avanços na qualidade da informação contábil, a qual é considerada instrumento de extrema importância para o efetivo exercício da *accountability* (responsabilização, prestação de contas) e da transparência na área pública.

2.4 A Importância da Contabilidade na Evidenciação de Informações Relativas à Execução Orçamentária

A contabilidade constitui uma área do conhecimento que possui prerrogativas para fornecer informações tempestivas e fidedignas acerca da atuação governamental, configuradas através do orçamento, partindo-se da premissa que “a linguagem orçamentária é essencialmente contábil” (GIACOMONI, 2003).

Na visão de Oliveira (2007, p.32), as informações são fundamentais para a gestão das empresas, públicas ou privadas. É por meio dos sistemas de informações que se torna possível planejar, acompanhar, verificar, analisar e controlar as atividades desenvolvidas pelos administradores e os demais executores, em cada fase do processo de gestão das entidades.

Araújo (2004, p. 6) assegura que “é indubitável que um sistema de contabilidade devidamente estruturado é de fundamental importância para facilitar a análise da gestão pública”. A afirmação desse autor se baseia no pressuposto de que no contexto do processo orçamentário e na prestação de contas das entidades públicas, a contabilidade tem o controle do registro de todos os fatos ocorridos, podendo oferecer diferenciadas informações.

A função da contabilidade é indispensável para que haja efetividade no controle da execução orçamentária e financeira. Tal controle faz-se necessário em vista da necessidade de prestar as informações que representam a realidade econômica do conjunto dos órgãos e entidades públicas, levada a efeito por meio da atividade financeira do Estado – receita, despesa, orçamento e crédito público – que são objeto de estudo tanto da Ciência das Finanças quanto do Direito Financeiro (SILVA, 2007).

Segundo Matias-Pereira (2003), a função orçamentária apresenta-se como uma matéria relevante em todas as atividades governamentais, cujas etapas de seu processo têm início com o planejamento, passam pela elaboração, discussão e aprovação do orçamento, expressam-se por meio da contabilidade e completam-se com o controle.

Não se pode prescindir da idéia de que a transparência das demonstrações originadas da contabilidade, bem como das prestações de contas, além de constituírem uma exigência legal, são ainda uma demanda social, haja vista que o cidadão a cada dia está mais consciente da necessidade de se evidenciar os resultados alcançados pela gestão governamental e da importância da prática da *accountability* (ARAÚJO, 2004, p. 5).

A Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal determinam que as contas da administração pública devem ser disponibilizadas para a análise dos cidadãos, os quais poderão, inclusive, questionar a sua legitimidade. Com isso, considera-se que as informações geradas pela contabilidade pública constituem elemento fundamental para que os governos apresentem à sociedade a destinação que estão dando aos recursos públicos.

Na visão de Araújo (2004, p. 25), a contabilidade pública ou governamental representa um importante instrumento de gestão e de controle para a administração pública. Essa importância se dá pelo motivo de gerar e fornecer informações necessárias para que se possa cumprir o ordenamento constitucional de se prestar contas e de se disponibilizarem informações orçamentárias, programáticas, financeiras, econômicas e patrimoniais confiáveis, completas, claras e oportunas e também pelo fato de permitir o adequado acompanhamento da execução orçamentária. Na obra referenciada, o autor acrescenta que para que a contabilidade pública possa cumprir sua função como instrumento de controle, faz-se necessário que as informações geradas sejam compreensíveis, tenham relevância, sejam confiáveis, comparáveis, verificáveis, transparentes e úteis para seus usuários.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa consiste num estudo de caso de finalidade descritiva. Segundo Yin (2001), este recurso metodológico é largamente utilizado como estratégia de pesquisa em estudos que envolvem a administração pública, estudos de instituições públicas, estudos gerenciais e organizacionais. A pesquisa bibliográfica serviu para amparar as considerações a serem feitas, uma vez que esta é desenvolvida em materiais já elaborados e tornados públicos, a exemplo de livros, artigos de periódicos ou de anais de eventos, monografias, teses, dissertações e outras publicações.

A unidade de análise é o município de Feira de Santana – Bahia, o qual é considerado de grande porte, com uma população de 571.977 habitantes (31º lugar em população), superior a oito das 27 capitais brasileiras. Possui atividade econômica diversificada e figura entre as maiores cidades do interior do Brasil, o que a leva a possuir um orçamento com números expressivos, cuja dinâmica e preferências de elaboração e execução exercem influência sobre um número considerável de pessoas (FEIRA DE SANTANA, 2007; IBGE, 2007).

Os indicadores de transparência foram considerados sob os prismas da divulgação, da participação e do dever de prestar contas, sendo verificados os seguintes pontos:

1. Parecer emitido pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) da prestação de contas anual;
2. Disponibilização em meio eletrônico (*homepage*) das prestações de contas e outras informações relativas ao processo orçamentário;
3. Realização de audiências públicas quadrimestrais, as quais devem ser realizadas pelo poder Executivo para a demonstração e avaliação do cumprimento das metas estabelecidas;
4. Formas de elaboração/discussão da proposta orçamentária;
5. Existência de mecanismos de acompanhamento da execução orçamentária por parte de representantes da coletividade.

As informações relativas aos indicadores propostos foram coletadas nas prestações de contas arquivadas na Câmara de Vereadores do Município de Feira de Santana, após obtenção de autorização do presidente da mesma e também na *homepage* do município.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

No presente estudo, considerou-se que a transparência como opção política do gestor poderia ser manifestada por meio da criação de formas de participação popular no processo de elaboração do orçamento e acompanhamento da execução orçamentária, da elaboração de prestações de contas de forma clara e objetiva e da disponibilização ampla de informações referentes à gestão pública de forma ampla, clara e fidedignidade.

Quanto às formas de participação popular na elaboração/discussão da proposta orçamentária, verificou-se que durante a segunda gestão (2001-2004) foram realizadas audiências públicas com participação de representantes da sociedade civil, quando da elaboração dos três instrumentos de planejamento orçamentário (PPA, LDO e LOA). Registros semelhantes relativos à primeira gestão não foram localizados nos arquivos da Câmara Municipal de Feira de Santana. No entanto, conforme exposto no referencial teórico, as audiências públicas têm recebido críticas por abrir pouca possibilidade de decisão para os participantes,

No que se refere aos mecanismos de acompanhamento da execução orçamentária por parte de representantes da coletividade, constatou-se registros relativos à realização de audiências públicas quadrimestrais, organizadas pelo Executivo para demonstração e avaliação do cumprimento das metas e prioridades estabelecidas na lei orçamentária, relativos à segunda gestão. Registros semelhantes relativos à primeira gestão não foram localizados nos arquivos da Câmara Municipal de Feira de Santana. Quanto à existência de conselho municipal de orçamento ou órgãos semelhantes, não foram encontrados registros para ambas as gestões.

Quadro 1: Parecer do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia com relação à prestação de contas do município de Feira de Santana nos anos de 1997 a 2004

Ano	Decisão
1997	Aprovado com Ressalva
1998	Reprovado
1999	Reprovado
2000	Reprovado
2001	Aprovado com Ressalva
2002	Aprovado
2003	Aprovado
2004	Aprovado

Fonte: Dados da pesquisa (2007)

O Quadro 1 apresenta as decisões emitidas pelo TCM/BA em pareceres prévios quanto à conformidade, coerência e fidedignidade dos relatórios contábeis e financeiros constantes nas prestações de contas anuais. A primeira gestão teve reprovadas três das quatro prestações de contas que apresentou ao referido órgão, o que pode ser reflexo da reduzida participação popular, conforme já analisado.

Na análise das prestações de contas e dos pareceres do TCM/BA relativos a esse período, constatou-se a existência de diversas irregularidades nas contas, as quais foram notificadas pelo citado órgão, que encaminhou processos de responsabilização do gestor. Na segunda gestão, todas as prestações de contas foram aprovadas.

Quanto à disponibilização das prestações de contas e outros relatórios e informações adicionais da execução orçamentária em meios eletrônicos, foram encontrados alguns poucos registros na *homepage* do

município relativos à segunda gestão. Os registros encontrados foram principalmente os relatórios instituídos pela LRF e também as leis que se referem aos instrumentos de planejamento orçamentário (PPA, LDO e LOA). Registros semelhantes relativos à primeira gestão não foram localizados. Isso abre precedente para dois fatos possíveis: ou não foram deixados registros pela primeira gestão ou se foram deixados, a segunda gestão não manifestou preocupação em preservá-los e divulgá-los. Ambos manifestam posturas pouco transparentes quanto à evidenciação de informações relativas aos atos da administração pública municipal. No entanto, vale ressaltar que nos anos anteriores à vigência da LRF (em que se engloba a primeira gestão), não havia a exigência regulamentada da divulgação dessas informações.

O Quadro 2 apresenta o resumo dos pontos relativos à transparência no processo orçamentário no município de Feira de Santana (1997-2004).

Quadro 2: Resumo dos pontos relativos à transparência no processo orçamentário no município de Feira de Santana (1997-2004)

Pontos	1. ^a Gestão (1997-2000)	2. ^a Gestão (2001-2004)
Disponibilização em meio eletrônico (<i>homepage</i>) das prestações de contas e outras informações relativas ao processo orçamentário	Não foram encontrados registros.	Foram encontrados alguns poucos registros na <i>homepage</i> do município referentes à segunda gestão, sobretudo informações e relatórios relativos à LRF.
Realização de audiências públicas para a demonstração e avaliação do cumprimento das metas estabelecidas	Não foram encontrados registros.	Foram realizadas audiências públicas com participação de representantes da sociedade civil.
Formas de participação popular na elaboração/discussão da proposta orçamentária	Não foram localizados registros.	Foram realizadas audiências públicas com participação de representantes da sociedade civil.
Mecanismos de acompanhamento da execução orçamentária por representantes da coletividade.	Não foram localizados registros.	Realização de audiências públicas quadrimestrais, organizadas pelo Poder Executivo.
Existência de conselho municipal de orçamento ou órgãos semelhantes.	Não foram localizados registros.	Não foram localizados registros.

Fonte: Dados da pesquisa (2007).

Conforme discutido no referencial teórico, a transparência não se limita à exposição de dados, mas exige também acessibilidade e compreensibilidade dos mesmos por parte dos usuários da informação. De um modo geral, a transparência na divulgação de informações relativas ao processo orçamentário do município de Feira de Santana apresentou-se incipiente no período analisado. Foram poucas as iniciativas de participação popular nas discussões do processo orçamentário. Isso porque as únicas iniciativas localizadas nas fontes de pesquisa referiram-se a audiências públicas, as quais são recebidas por abrir poucas possibilidades de decisão. E também a disponibilização de informações não é feita de forma ampla e clara, com poucas informações na *homepage* do município, as quais contemplam principalmente as exigências da LRF. Não se verificou a divulgação de informações qualitativas, que revelassem numa linguagem mais simplificada, os resultados da gestão pública municipal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa de natureza descritiva teve como objetivo principal identificar as ações utilizadas pelo município de Feira de Santana (BA) no período de 1997-2004 para tornar transparente o processo de elaboração do orçamento e evidenciar os relatórios e outras informações concernentes à execução orçamentária.

O referencial teórico abordou a transparência enquanto aspecto político do processo orçamentário, manifestada por meio da criação de formas de participação popular no processo de elaboração do orçamento e acompanhamento da execução orçamentária, da elaboração de prestações de contas de forma clara e objetiva e da disponibilização ampla de informações referentes à gestão pública de forma ampla, clara e fidedignidade.

A contabilidade constitui um ramo do saber que possui características e atributos em seu corpo teórico para ser instrumento de transparência do processo orçamentário e, conseqüentemente, da ação governamental no trato com o patrimônio público.

Os resultados revelam que a transparência como aspecto político do processo orçamentário apresentou-se incipiente no município de Feira de Santana no período analisado, embora se tenha verificado melhoria a partir da segunda gestão. Pode-se atribuir essa melhoria às imposições da LRF que entrou em vigor a partir do exercício de 2001, exigindo maior transparência e responsabilidade dos gestores na administração dos recursos públicos.

Apesar de ter ido constatada uma maior preocupação em dar publicidade aos resultados das ações a partir da segunda gestão analisada, não se observou uma redução no déficit de accountability em decorrência do pouco incentivo à participação popular (foram verificadas somente a realização de audiências públicas) e das escassas iniciativas de divulgação de informações. Os recursos da Internet não foram amplamente utilizados para divulgar informações acerca da segunda gestão analisada e menos ainda da anterior.

Embora tenha sido verificado maior compromisso com a transparência a partir da segunda gestão analisada, muitas informações ainda não são disponibilizadas ou são de forma insuficiente, sem a divulgação de informações de natureza qualitativa, que pode causar entraves à sua compreensão e análise por parte da população.

No que se refere à função da contabilidade no processo orçamentário, verificou-se que esta desempenha relevante função na divulgação dos resultados do processo. A contabilidade, além das prerrogativas necessárias, tem o compromisso de evidenciar informações transparentes, contribuindo para o aumento de accountability no trato com os recursos públicos consolidados por meio do processo orçamentário.

6. REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, I. P. S. **Redescobindo a contabilidade governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1998. Brasília, Senado Federal.

_____. Lei Complementar n.101, 2000. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 2000, p.1-11.

_____. 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, 1964.

- CULAU, A; FORTIS, M. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: XI Congresso Internacional del CLAD sobre reforma del estado y de la administración pública, Ciudad de Guatemala, 2006. **Anais...** Ciudad de Guatemala, 2006.
- CUNHA, R. O. **A contribuição da contabilidade para a gestão fiscal responsável e transparente:** um estudo de caso no município de Feira de Santana. (Monografia) Graduação em Ciências Contábeis. UEFS, Feira de Santana, 2007.
- DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; NIYAMA, J. K. **A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de transparência.** Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br>>. Acesso em: 06 Out./ 2007.
- DIAS, C. B. P. A. et. al. Ruídos na comunicação entre a contabilidade e os seus usuários. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 4, 2004. São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2004.
- DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do Processo da Comunicação Contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças.** FIPECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIPECAFI, v.15, n. 26, p. 42 - 57, maio/agosto 2001.
- FEIRA DE SANTANA. **Dados históricos e econômicos do município.** Disponível em: <http://www.feiradesantana.ba.gov.br/historico.htm>. Acesso em: 27 Dez./ 2007.
- GIACOMONI, J. **Orçamento Público.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GRAU, N. C. A Democratização da Administração Pública. Os Mitos a Serem Vencidos. In: **Fundação Luís Eduardo Magalhães - Gestão pública e participação.** Salvador: FLEM, 2005.
- _____. **Repensando o público através da sociedade:** novas formas de gestão pública e representação social. Trad. Carolina Andrade. Rio de Janeiro: Revan. Brasília, DF: ENAP, 1998.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Dados populacionais por municípios.** Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em: 22 Out./2007.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. (coord.) **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** São Paulo: Atlas, 2002.
- LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública:** integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LOYA, M. A. V. **Transparência, acceso a la información y rendición de cuentas: experiências em la Unión Europea y México.** México: Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. Escuela de Graduados em Administración Pública y Política Pública, 2004.
- MENÉNDEZ, M. M. (Org.). **Contabilidad general.** Madrid: Editorial Civitas, 1997.
- OLIVEIRA, E. C. **Um estudo sobre a utilização do orçamento participativo como instrumento de maior compreensibilidade dos informes contábeis pela população:** o caso da Prefeitura de Maceió/AL. 2007. 142f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. UnB/UEPB/UFPE/UFRN, Recife, 2007.
- REIS, H. C. **Contabilidade e gestão governamental.** Rio de Janeiro: IBAM, 2004.
- SILVA, L. M. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- SILVA, M. C. **Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União.** 1999 – 2003. 2005. 110 f. Dissertação (Mestrado em

Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Recife, 2005.

SILVA, R. A. **Evolução e dinâmica dos gastos do governo federal brasileiro no período 1995-2005**. 2007. 92f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Brasília, 2007.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA BAHIA. **Quadro geral de prestação de contas por município**. Disponível em: www.tcm.ba.gov.br. Acesso em: 08 Jan./2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. São Paulo: Bookman, 2001.