

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES

Programa de Pós-graduação em Administração  
Mestrado

Darcley Soares Menezes

**ANÁLISE DO PLANEJAMENTO E DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
À LUZ DA *ACCOUNTABILITY* NO MUNICÍPIO DE MONTES CLAROS  
MG.**

Belo Horizonte  
2017

**Darcley Soares Menezes**

**ANÁLISE DO PLANEJAMENTO E DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
À LUZ DA *ACCOUNTABILITY* NO MUNICÍPIO DE MONTES CLAROS  
MG.**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado do Centro Universitário Unihorizontes, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva.

Linha de Pesquisa: Estratégia, gestão da inovação e desempenho.

Área de Concentração: Organização e estratégia.

Belo Horizonte  
2017

MENEZES, Darcley Soares.

M543a

Análise do planejamento e da execução orçamentária à luz da *accountability* no município de Montes Claros/MG. Belo Horizonte: Centro Universitário Unihorizontes, 2017. 139p.

Orientador: Dr. Wendel Alex Castro Silva

Dissertação (Mestrado) – Programa de Mestrado em Administração – Centro Universitário Unihorizontes.

1. Administração pública – planejamento orçamentário 2. *Accountability* I. Darcley Soares Menezes II. Centro Universitário Unihorizontes Programa de Mestrado em Administração. III. Título.



Centro Universitário Unihorizontes  
Mestrado Acadêmico em Administração

**MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO  
DO CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Organização e Estratégia

MESTRANDO(A): **DARCLEY SOARES MENEZES**

Matrícula: 770737

LINHA DE PESQUISA: ESTRATÉGIA, GESTÃO DA INOVAÇÃO E COMPETITIVIDADE

ORIENTADOR(A): Prof. Dr. Wendel Alex Castro e Silva

TÍTULO: **ANALISE DO PLANEJAMENTO E DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA À LUZ  
DA ACCOUNTABILITY NO MUNICÍPIO DE MONTES CLAROS.**

DATA: 09/08/2017

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Wendel Alex Castro e Silva  
ORIENTADOR  
Centro Universitário Unihorizontes

Prof. Dr. Marco Aurélio Ramos  
Centro Universitário Unihorizontes

Prof. Dr. Jersone Tasso Moreira Silva  
FUMEC

## DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Declaro ter procedido à revisão da Dissertação de Mestrado, área de concentração: Organização e estratégia, de autoria de Darclely Soares Menezes, sob a orientação do Prof. Dr. Wendel Alex Castro e Silva, apresentada ao Programa de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, intitulada: "**Análise do planejamento e da execução orçamentária à luz da *accountability* no Município de Montes Claros - M.G.**", contendo 139 páginas.

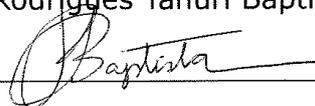
Dados da revisão:

- Aspectos linguísticos
- Aspectos textuais

Belo Horizonte, 26 de julho de 2017.

Prof.(a): Patrícia Rodrigues Tanuri Baptista

Assinatura: \_\_\_\_\_



Dedico este trabalho a Deus, pela criatividade de soprar em nós o precioso dom da vida e por me fortalecer na busca de novas oportunidades.  
Aos meus pais, pela constante luta na arte de me educar para os caminhos desse mundo.  
Aos meus irmãos, parceiros constantes na amizade.  
A minha esposa, pilar de sustentação de minhas forças e especialmente a você, minha filha Maria Fernanda, por me mostrar a essência do verdadeiro amor e o sabor do viver.  
Amo todos vocês.

## AGRADECIMENTOS

A gratidão é a virtude de reconhecer no próximo toda a habilidade de nos emprestar seus esforços na construção de nossos ideais. É a arte de se emocionar na reciprocidade do desejo de retribuir.

E, após atingir o cume da montanha e fenestrar o horizonte para sentir a vastidão solar, é necessário agradecer, porque o que há de ficar são as lembranças das mãos que me socorreram na árdua subida e a gratidão pelo apoio nas quedas e tropeços do caminho.

Agradeço, pois, primeiramente a Deus, que, na Santíssima Trindade, revela todo o seu amor e misericórdia por todos nós. Por ter me conduzido até aqui e me abençoado com tantas graças.

A minha amada mãe Agneta, pelo incansável olhar de amor e por tantas vezes ter me ajudado a carregar o fardo das dores sofridas. Ao meu Nivaldo, por me oportunizar chegar até aqui com o suor de seu trabalho. Aos irmãos, Farley, Warley e Aline, pela amizade construída e apoio prestado. Tenho cada um de vocês no coração.

À minha querida e amada esposa Verônica, por seu amor, sua dedicação à família e seu exemplo de mulher. A você, minha gratidão por ter participado de cada passo dessa luta e por inspirar em mim um amor tão singular que “me enlaça devagar e enfeita todos os meus dias e horas”: essa vitória também é sua. Amo-te muito.

Agradeço a minha filha Maria Fernanda, que me propiciou vivenciar o amor como jamais antes imaginado, por minhas ausências quando sempre presente se fazia em meu coração. Você é a melhor parte de mim. É a manifestação de Deus em minha vida, meu chão e meu céu: obrigado, Fefê, por me ensinar tanto com seu amor.

Obrigado também aos amigos, e o faço de maneira especial na pessoa de Carlos Eduardo Serapião Aguiar, que me convidou ao mestrado e partilhou comigo o cansaço das longas viagens e das madrugadas em claro na qualidade de seletor amigo, e a todos que, direta ou indiretamente, ajudaram-me a vencer esta etapa da vida, especialmente aos entrevistados, por disponibilizarem seu tempo.

Agradeço a todos os professores, especialmente aos doutores Alfredo Alves de Oliveira Melo, Luiz Carlos Honório, Gustavo Rodrigues Cunha e a Nathália de Fátima Joaquim, pelos ensinamentos construídos nessa jornada.

Agradeço ao meu orientador, Wendel Alex Castro Silva, pela paciência e por me direcionar tão bem rumo ao norte que hoje conduz ao destino objetivado. Obrigado pelo apoio e atenção em cada momento.

Aos colegas de mestrado da turma 1/2015 da Unihorizontes, pela companhia e ajuda mútua prestada, de modo especial, a Ana Sofia, Carlos Eduardo, Lara e Natália.

Aos funcionários da Unihorizontes, que, com todo o carinho, prestaram-me suas mais valiosas colaborações, especialmente a Waninha, que muitas vezes acalentou-me nos momentos difíceis, e a Maria Júlia, pela solidariedade prestada.

Enfim, a todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste sonho.

*"Combati o bom combate, terminei a minha carreira, guardei a fé."  
II Timóteo, 4:7*

*Gostaria que você soubesse que existe dentro de si uma força capaz de mudar sua  
vida. Basta que lute e aguarde um novo amanhecer.  
Margaret Thatcher*

## RESUMO

Os atos de gestão pública, nas últimas décadas, vêm sendo marcados pela necessidade de implementação da *accountability* com vistas à promoção de uma administração gerencial, principalmente no tocante ao planejamento e execução do orçamento público. É reconhecido, à administração pública tradicional, o caráter burocrático, ao passo que, ao modelo da nova gestão pública, atribuiu-se o caráter de administração gerencial voltado ao alcance da eficiência, da transparência e da satisfação coletiva através da análise de resultados satisfatórios da aplicação dos recursos orçamentários. Instrumento utilizado para essa finalidade, a *accountability* é de definição ainda imprecisa e com diversos significados, compreendendo os mecanismos transparência, prestação de contas, controle e responsabilização, que compõem as categorias de estudo presentes na metodologia. Assim, o estudo tem por objetivo descrever e analisar como os gestores atuantes no planejamento e execução do orçamento da Prefeitura Municipal de Montes Claros estão utilizando e promovendo os mecanismos da *accountability*. Trata-se de uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, compreendendo o método estudo de caso e tendo como técnica de análise de dados a análise de conteúdo. Foi aplicado um questionário com 30 questões, contemplando as categorias de *accountability* em estudo, a 9 agentes públicos. Os resultados indicaram inobservância de várias perspectivas caracterizadoras dos mecanismos de *accountability*, evidenciando a prática de gestão burocrática, em que pese comprovada a observância de aspectos legais e formais de transparência, prestação de contas e controle interno, com maior fragilidade quanto ao dever de responsabilização e aplicação de elementos de administração gerencial. Ao fim, verificou-se que a Prefeitura pesquisada observa aspectos técnicos operacionais dos procedimentos vinculados ao orçamento público, aproximando-se da perspectiva de cumprimento de *accountability* horizontal, vinculada aos órgãos de controle externo, sem indicadores de *accountability* vertical, destinada aos administrados.

Palavras-chave: *Accountability*. Planejamento e Execução Orçamentária. Administração Pública Gerencial.

## **ABSTRACT**

The need to implement accountability in order to promote a managerial administration, especially in relation to the planning and execution of the public budget, has marked public management acts in the last decades. The bureaucratic character is recognized in the traditional public administration, whereas to the model of the new public management has been attributed the character of managerial administration focused on achieving efficiency, transparency and collective satisfaction through the analysis of satisfactory results of the implementation of budgetary resources. As an instrument used for this purpose, accountability still has an imprecise definition and it is a term with several meanings, including mechanisms such as transparency, accountability itself, control and liability that make up the study categories present in the methodology. Therefore, the aim of this study is to describe and analyze how managers working in the budget planning and execution of the Montes Claros City Hall are using and promoting the mechanisms of accountability. This study is a descriptive research with a qualitative approach, using the case study method and having the content analysis as data analysis technique. A questionnaire with 30 questions comprising the categories of accountability under study was applied to 9 public agents. The results indicated a lack of observance of several perspectives characterizing accountability mechanisms, pointing out the practice of bureaucratic management, despite the proof of compliance with legal and formal aspects of transparency, accountability and internal control, with greater fragility regarding the duty of accountability and the application of elements of managerial management. The results of the study revealed that the City Hall surveyed observes operational technical aspects of the procedures related to the public budget, approaching the perspective of compliance with horizontal accountability, linked to the external control bodies, without indicators of vertical accountability, intended for managed.

**Keywords:** Accountability. Budget Planning and Execution. Managerial Public Administration.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1	Localização do Município de Montes .....	<b>32</b>
Figura 2	Elementos da transparência das contas públicas .....	<b>68</b>
Figura 3	Representação da proposta metodológica da área de atuação para coleta de dados.....	<b>78</b>

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Fundamentos constitucionais vinculados à <i>accountability</i> .....	33
Quadro 2	Distinção entre orçamento tradicional e orçamento-programa...	46
Quadro 3	Autores que discorrem sobre abordagens da <i>accountability</i> .....	53
Quadro 4	Abordagens da <i>accountability</i> .....	53
Quadro 5	<i>Accountability</i> democrática.....	57
Quadro 6	<i>Accountability</i> e finanças públicas no Brasil.....	58
Quadro 7	Concepções da <i>accountability</i> .....	60
Quadro 8	Interpretação das dimensões da <i>accountability</i> .....	60
Quadro 9	Da <i>accountability</i> e as formas de controle.....	62
Quadro 10	Detalhamento do conceito de <i>accountability</i> .....	63
Quadro 11	Síntese das abordagens sobre <i>accountability</i> no aspecto formal.....	63
Quadro 12	Dimensão formal da <i>accountability</i> .....	64
Quadro 13	Dimensão Substantiva da <i>accountability</i> .....	65
Quadro 14	Perspectivas e elementos da transparência.....	80
Quadro 15	Perspectivas e elementos da prestação de contas.....	79
Quadro 16	Perspectivas e elementos do controle interno e responsabilização.....	80
Quadro 17	Perspectivas e elementos da gestão orçamentaria gerencial.....	83
Quadro 18	Perfil demográfico dos entrevistados.....	86
Quadro 19	Instrumentos de publicidade informados.....	87
Quadro 20	Conteúdo da entrevistada no aspecto livre acesso.....	89
Quadro 21	Conteúdo da entrevistada no aspecto abrangência.....	95
Quadro 22	Comparação das informações sobre publicidade.....	96
Quadro 23	Instrumentos de responsabilização dos servidores.....	103
Quadro 24	Comparação entre processo administrativo e correta execução do orçamento.....	104
Quadro 25	Síntese da transparência.....	115
Quadro 26	Síntese da prestação de contas.....	116
Quadro 27	Síntese do controle e responsabilização.....	117
Quadro 28	Síntese da gestão gerencial.....	118
Quadro 29	Síntese do percentual apurado.....	119

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANPAD	Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
AP	Agente político
APC	Agente público comissionado
APE	Agente público efetivo
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil do ano de 1988
CLAD	<i>Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo</i>
COMPAC	Comitê Permanente de Avaliação e Controle da Execução Orçamentária Municipal
IBGE	Instituto Brasileiro de geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei Orçamentária Anual
ONU	Organizações das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PNDs	Planos Nacionais de Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual
PPBS	Sistema de planejamento, programação e orçamento
SPELL	<i>Scientific Periodicals Eletronic Library</i>

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>17</b>
1.1	Problema de Pesquisa.....	26
1.2	Objetivos .....	27
1.2.1	Objetivo geral.....	27
1.2.2	Objetivos Específicos.....	27
1.3	Justificativa .....	27
<b>2</b>	<b>AMBIÊNCIA DO ESTUDO .....</b>	<b>31</b>
<b>3</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>36</b>
3.1	A legitimação das relações de poder e a administração gerencial .....	36
3.2	Mecanismos de planejamento orçamentário nos municípios .....	40
3.2.1	Processo e planejamento orçamentários .....	40
3.2.2	Instrumentos do planejamento: PPA, LDO e LOA .....	42
3.2.3	Orçamento-programa como base do orçamento moderno.....	44
3.2.4	Conflitos da execução orçamentária e planos de contingências.....	47
3.3	Accountability .....	51
3.3.1	Accountability e os modelos de abordagens (dimensões, mecanismos e tipologias).....	52
3.3.2	Contexto das abordagens de <i>Accountability</i> .....	54
3.4	<i>Accountability</i> : transparência e prestação de contas .....	65
3.5	<i>Accountability</i> : controle interno e responsabilização.....	69
<b>4</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>73</b>
4.1	Tipo, abordagem e método de pesquisa .....	73
4.2	Unidade de análise e sujeitos da pesquisa .....	75
4.3	Técnica de coleta de dados .....	75
4.4	Tratamento dos dados .....	79
<b>5</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>86</b>
5.1	Perfil demográfico dos entrevistados.....	86
5.2	Mecanismo transparência.....	87
5.2.1	Publicidade.....	87
5.2.2	Utilidade.....	90
5.2.3	Compreensibilidade.....	91
5.3	Mecanismo prestação de contas.....	92
5.3.1	Comunicabilidade .....	92

5.3.2	Abrangência .....	94
5.3.3	Âmbito .....	97
5.4	Mecanismo controle interno e responsabilização .....	97
5.4.1	Monitoramento .....	97
5.4.2	Conformação.....	100
5.4.3	Sujeição - sanção .....	103
5.5	Gestão gerencial.....	105
5.5.1	Desempenho .....	105
5.5.2	Responsividade .....	108
5.5.3	Autonomia.....	111
5.6	Síntese dos resultados.....	114
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	121
	REFERÊNCIAS.....	126

## 1 INTRODUÇÃO

Com vistas a superar os erros do passado, Castro (2006) relata que foram e estão sendo implementadas novas e diversificadas formas contratuais (parcerias público-privadas, convênios de cooperação etc.) que corroboram com o novo viés de gestão, a fim de tornar o Estado um provedor legítimo das necessidades sociais. Tudo isso em superação aos pretéritos modelos de administração patrimonialista e burocrática. Afirma ainda Castro (2006) que a medida tem por objetivo idealizar institutos, como os contratos de gestão, as agências autônomas, as organizações sociais e tantas outras inovações com que depara o administrador a todo o momento.

Fazendo uma distinção entre o antigo e novo desenvolvimento, Bresser-Pereira (2006, p. 16) afirma que “o novo desenvolvimentismo rejeita a tese neoliberal de que o ‘Estado não tem mais recursos’, porque o Estado ter ou não ter recursos depende da forma pela qual as finanças do aparelho estatal sejam administradas”.

Destarte, ainda segundo Bresser-Pereira (2006), deve o Estado abdicar de sua postura de investidor nos setores em que seja possível a existência de competição, de forma a atuar para garantir a livre competição e a concorrência. Isso evita que o Estado atue em investimentos que reclamem endividamento e apenas o uso das finanças públicas.

Dessa forma, a gestão pública, segundo Pires (2011), desenvolveu-se pautada na democracia contemporânea de raízes romanas desencadeando, na atualidade, num modelo organizacional marcado por flexibilidade, participação democrática, transparência administrativa, aprimoramento de agentes e pela retroalimentação do processo de planejamento e de implementação de políticas públicas, caracterizadores da administração gerencial que se opõe à gestão burocrática.

Nesse contexto, para Bobbio (2001), a democracia designa uma forma de governo pela qual se pode exercer o poder político, comportando várias tipologias interpretativas, dentre as quais subsistem a democracia formal, relativa à forma de governo, e a democracia substancial, correspondente ao conteúdo dessa forma. Assim, “pode ocorrer uma democracia formal que não consiga manter as principais

promessas contidas num programa de democracia substancial” (BOBBIO, 2001, p. 159).

Embora a democracia também possa se caracterizar, dentre outras formas, em democracia delegativa (O’DONNELL, 1991), ou mesmo em representativa, direta ou participativa (AZAMBUJA, 2003), Ceneviva (2005) argui que os ideais do regime democrático apresentados por Dahl (1997), o primeiro marcado pela participação popular e o segundo pela garantia de contestação pública, foram decisivos para a consolidação do fenômeno da *accountability*.

Assim, Ceneviva (2005) argumenta que esses dois ideais ou princípios garantem o controle dos governantes pelos governados e viabiliza a responsabilização daqueles, o que evidencia a importância da *accountability*, de forma a propiciar a conciliação entre a democracia formal e a substancial.

Para Mello (1998), conveniente é a distinção entre Estados formalmente democráticos e Estados substancialmente democráticos, bem como dos Estados que se encontram em transição para a democracia. Assim, os Estados em que ocorre uma democracia formal são aqueles em que, apesar de constar em suas constituições valores democráticos, como acesso dos governantes ao poder pelo voto, distinção dos poderes e acolhimento da legalidade com independência dos órgãos jurisdicionais, carecem de concretude na efetivação objetiva desses valores.

No tocante à democracia substancial, Mello (1998) informa que é necessário ajustar as instituições internas para a garantia da efetividade democrática com empenho na transformação da realidade social com a promoção de uma mínima cultura política que garanta assentamento da proclamação da soberania popular. Isso por meio de consciência dos cidadãos e disponibilização de condições para o exercício da democracia. Assim, deve ser garantida, além de um padrão econômico que supere as necessidades de subsistência, a condição de acesso à educação, cultura e informação que permita a concretização dos valores democráticos registrados formalmente.

Assim, ao longo da história, vários instrumentos foram criados para consolidar a democracia e alcançar o equilíbrio entre o idealizado e o realizado, podendo ser destacada a *accountability*, que se relaciona à promoção da transparência governamental e à participação dos governados nas decisões, além da efetiva realização desses atos que permitem observar a ocorrência de gestão mais ou menos democrática (AMARAL e PINHO, 2008).

Para Magalhães e Avdzejus (2017), os estudos sobre *accountability* são escassos no Brasil e a inserção de sua prática pode possibilitar a conscientização da sociedade quanto aos seus direitos e deveres, passando a exigir dos gestores uma maior postura de responsabilização e transparência.

Introduzido no cenário acadêmico com maior ênfase por Campos (1990), o termo *accountability* é de conceituação complexa (AKUTSU e PINHO, 2001; ROCHA, 2009) sendo objeto de ampla discussão ao longo das décadas, podendo ser compreendida e interpretada como a responsabilização política ininterrupta do Poder Público em relação à sociedade (ABRÚCIO e LOUREIRO, 2004), derivada do dever de prestar contas e transparência (SLOMSKI *et al.*, 2010; OLIVEIRA e PISA, 2011) propiciado pelo exercício do controle dos atos do gestor pelos administrados (PÓ e ABRUCIO, 2006).

Assim, é possível compreender que a *accountability* guarda em si quatro principais elementos que delimitam sua interpretação, sendo: prestação de contas, transparência, controle e responsabilização dos gestores, o que deve conduzir a uma gestão eficiente como resultado. Portanto, necessário se faz estabelecer a distinção entre gestão burocrática e gestão gerencial, a fim de compreender a contextualização do problema deste estudo.

Para Weber (2004, p. 145), sob o aspecto formal, a administração tipicamente burocrática pode ser considerada “a forma mais racional de exercício de dominação, porque nela se alcança tecnicamente o máximo de rendimento em virtude de precisão, continuidade, disciplina, rigor e confiabilidade”.

No entanto a necessidade de uma gestão gerencial que oportunizou o fortalecimento das técnicas de *accountability* foi precedida pela crise do sistema burocrático que, no Brasil, fez-se perceptível nas décadas de 80 e 90 (BRESSER-PEREIRA, 1996; GOMES, 2009).

Em razão da crise econômico-fiscal, Castro (2006) afirma que o modelo burocrático, baseado na rigidez de procedimentos, na forte hierarquia, na ampla separação e no distanciamento do público e do privado, que enfatiza as atividades-meio e não o resultado, não mais atende às necessidades da coletividade e da administração pública.

Visando ampliar a ruptura com o sistema patrimonialista, a burocracia desenvolve-se para um formato moderno, racional-legal, de natureza capitalista, fundamentada na centralização das decisões e na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, visando implementar os primeiros passos da democracia (BRASÍLIA - DF. MARE, 1997).

Porém, caracterizada pela centralização e autoritarismo, a administração pública burocrática é marcada pela busca da racionalidade absoluta, que não se revelou em solução para a crise estatal vivenciada nas décadas de 80 e 90. Assim, foi preciso definir instituições e práticas administrativas com maior abertura e transparência para que o interesse coletivo na produção de bens públicos pelo Estado fosse razoavelmente atendido, o que fez com que a gestão gerencial ocupasse o lugar da prática burocrática (BRASÍLIA - DF. MARE, 1997).

Nesse sentido, conforme Campos (1978), a burocracia de Weber é marcada pela previsibilidade do seu funcionamento que visa à obtenção da maior eficiência possível da organização considerando apenas as consequências desejadas que direcionam à máxima eficiência. Porém as consequências imprevistas (ou não desejadas), ao ocorrerem, conduzem a organização à ineficiência e às imperfeições, o que caracteriza as disfunções da burocracia ou anomalias de funcionamento.

Para Motta (1990, p. 38), o sistema burocrático não tem sua essência flexibilizada de caso para caso, de modo que a burocracia “fundamenta-se em regras de caráter

geral, impessoal e altamente abrangente, expressando-se numa forma de conduta organizada segundo rotinas preestabelecidas, à qual repugna o novo, o inesperado”. Assim, as referidas disfunções do modelo burocrático ocorrem devido ao fato de que esse modelo não considera os aspectos da organização informal existente na organização humana e nem a variabilidade humana observada nas diferenças individuais dos atores humanos que a operam, o que pressupõe a variabilidade de desempenho das atividades organizacionais. Tudo isso é decisivo para caracterizar a ineficiência dos resultados obtidos através do uso do modelo burocrático.

Nesse sentido, Álvares *et al.* (2012) corroboram, na prática de gestão burocrática, a existência das disfunções como defeitos oriundos de consequências inesperadas, geradores de ineficiência da burocracia, o que conduz ao seu sentido popular pejorativo, passando a ser tomada como “excesso de formalismo e papelada, exacerbação de autoridade e padronização, além da significativa resistência a mudanças” (ALVARES *et al.*, 2012, p. 4).

As críticas ao modelo burocrático e a crise fiscal promoveram a redução dos serviços realizados pelo Estado com o consequente sacrifício da liberdade, o que foi marcante nos governos de Margareth Thatcher (Inglaterra) e Reagan (Estados Unidos da América), caracterizados pela redução dos gastos com pessoal em virtude da necessidade de aumentar a eficiência (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006). Para Torres (2004), tanto Thatcher quanto Reagan realizaram um impulso gerencial e reformador na administração pública, promovendo a redução de custos e aumento da eficiência num primeiro momento e, posteriormente, adentrando em questões mais complexas como efetividade, controle social, cidadania, equidade, bem como maior responsabilidade dos administradores públicos.

Portanto, tem-se a necessidade de implementação da gestão gerencial, o que é explicado, segundo Bresser-Pereira (1996), pelo fato de os cidadãos terem adquirido mais consciência em razão da implementação da democracia, de modo que a fórmula burocrática de gestão não atende às necessidades da coletividade no capitalismo contemporâneo.

Assim, a administração pautada na eficiência é bem caracterizada por Bresser-Pereira (1996), que nomina o fenômeno de administração gerencial, e por Denhardt e Denhardt (2007), para os quais o evento é nominado nova gestão pública, precursora do novo serviço público, de forma que a eficiência é a base dessa nova gestão.

Para Bresser-Pereira (1996), os contornos da nova administração pública correspondem à descentralização política com transferência de recursos e atribuições para os níveis regionais e locais; à descentralização administrativa com maior autonomia dos administradores públicos; à reestruturação hierárquica com poucos níveis; à elevação da confiança com limitação; ao controle pelo resultado e à administração pautada no atendimento à satisfação da coletividade.

Denhardt e Denhardt (2007) afirmam que a nova gestão pública surge em resposta às deficiências do modelo burocrático tradicional, tendo por meta a busca pela produtividade e economicidade, espelhando as práticas de mercados que possam corrigir os vícios da burocracia. Salm e Menegasso (2009) confirmam que essa forma dá início à descentralização e privatização, à valorização do administrado e à sua equiparação ao consumidor do setor privado e à preocupação não mais apenas com o procedimento (burocracia), mas sim com os resultados (gerencialmente eficazes). Assim, há uma busca pela concorrência que se realiza tanto internamente (no governo) quanto externamente (no privado).

Miragem (2011) observa a importância do princípio constitucional da eficiência na atuação dos gestores públicos vinculados à nova administração gerencial, o que é corroborado também por vários pesquisadores (BRESSER-PEREIRA, 1996; CASTRO, 2006; SLOMSKI, 2010; ROCHA, 2011). Assim, para Miragem (2011), devem ser destacados dois aspectos sobre o perfil da nova administração, sendo o primeiro a subordinação da Administração Pública à nova ordem do Estado Democrático de Direito e o segundo a vinculação da Administração a uma nova técnica de legitimação dos seus atos quanto aos procedimentos adotados que devem assegurar o acesso às informações e a participação dos administrados.

Miragem (2011, p. 60) também reconhece que a nova governança administrativa está pautada nas seguintes premissas que validam a gestão gerencial, sendo “a adoção de processos que assegurem um adequado fluxo de informações, a transparência das ações administrativas, o dever de prestar contas dos gestores e sua responsabilização (*accountability*)”.

Dessa forma, é preciso delimitar a evolução da *accountability* como instrumento gerencial com a evolução dos instrumentos de planejamento da gestão pública de natureza burocrática. Segundo Bresser-Pereira (1996), a evolução da democracia propiciou o desenvolvimento da *accountability* como elemento caracterizador da gestão gerencial. Já Oliveira (2000b) afirma que os instrumentos de planejamento orçamentário seguiram o modelo burocrático de gestão não estando neles inserido o conceito de *accountability* governamental, o que é relevante para conduzi-lo à sua falência. Afinal, para Oliveira (2000b), os instrumentos de planejamento e execução do orçamento são incapazes de atender às mudanças ambientais assim como de propiciar a avaliação de seus próprios impactos.

Logo, torna-se relevante confrontar os mecanismos gerenciais de *accountability* com a lógica instrumental orçamentária burocrática brasileira. O problema já era perceptível desde longa data, sendo objeto de estudo por Sanches (1995) que visualizou grande dificuldade não só na execução orçamentária como também no acompanhamento das leis que regem o orçamento público pela coletividade, já que essa função somente ficava sob o domínio de técnicos especializados. Nesse aspecto, o orçamento torna-se um instrumento intangível à sociedade em geral, inviabilizando-se, na prática, sua maior transparência (SANCHES, 1995).

Oliveira (2000a) discorre que os instrumentos burocráticos do planejamento utilizados na primeira forma organizacional orçamentária por meio da Lei nº 4.320/64, do Decreto-Lei nº 200/67 e da edição da Portaria nº 9 do Ministro de Estado de Planejamento e Coordenação Geral, de 28 de Janeiro de 1974, “implicou o distanciamento entre dispêndios governamentais e produtos ofertados à sociedade. Enfim, planejamento deficiente e inexistência de *accountability*” (OLIVEIRA, 2000b, p. 10).

O problema de descompasso entre o planejamento e a execução orçamentária também é confirmado de longa data por Martins (1979, p. 305), para quem “são freqüentes os insucessos dos planos quantificados a longo e mesmo a médio prazo”, fazendo importante constatação dos motivos que conduzem ao fenômeno os quais podem ser apresentados na seguinte forma: a) na falta de estatísticas confiáveis; b) nas limitações técnicas das projeções econômicas que não podem prever as reações do corpo social; c) na subjetividade dos critérios de fixação de prioridade dos problemas e dos projetos; d) na interferência obscurantista da política de clientela ou dos grupos de pressão econômica; e) nos vícios da máquina burocrática estruturada em critérios tradicionalistas e não orientados para o trabalho de nível de projetos (MARTINS, 1979).

Dantas *et al.* (2014) afirmam que, devido à necessidade de ajustes na programação financeira, bem como à decorrência do descompasso existente entre o período de elaboração do orçamento e a sua efetiva execução, podem ocorrer situações que não foram previstas na elaboração da proposta orçamentária e que devem ser absorvidas no orçamento do exercício. Tais situações são vistas como omissões e erros, e, para corrigi-los, é necessário lançar mão dos chamados mecanismos retificadores do orçamento.

Em estudo recente, Abreu e Câmara (2015, p. 76) preconizam o que nominam de “desagregação do modelo nacional desenvolvimentista, a ascensão do neoliberalismo e a redução do investimento público em infraestrutura”, com apresentação de importantes constatações, mormente com destaque para importantes fenômenos ocorridos no século XX com a passagem do regime autoritário burocrático ao democrático liberal num cenário de crise econômica. Abreu e Câmara (2015) destacam que o processo de redemocratização promoveu, na área política, a ampliação da luta por novos direitos e o surgimento de novos atores de ação e, na área econômica, a ruptura com o regime autoritário motivado pela crise e pela queda de crescimento.

No mesmo sentido e corroborando as ideias iniciais já apresentadas, Abreu e Câmara (2015, p. 79) são enfáticos em demonstrar a necessidade de o Poder Público aliar-se aos particulares para ver alcançada a execução eficaz do orçamento

pelo fato de que “pelas suas características, o orçamento público brasileiro é altamente vinculado às despesas do tipo custeio, que são de difícil compreensão. Por isso, a contenção orçamentária recai majoritariamente sobre as despesas de investimento”.

Assim, inviabilizado pelo próprio engessamento da máquina estatal, o Estado somente tem por auxílio o socorro do setor privado, a fim de que veja implementados os ideais da Nova Administração Pública, o que é reconhecido por Bresser-Pereira (1996, p. 20) quando afirma que “no outro extremo, no setor de bens e serviços para o mercado, a produção deverá ser em princípio realizada pelo setor privado”. Com isso, são criados instrumentos legais que se destinam à captação de particulares que intentem executar o planejamento orçamentário na sua essência e finalidade, os quais são nitidamente burocráticos de início, passando a perder essa identidade para a forma mais aberta neoliberal gerencial com o decorrer dos anos (BRESSER-PEREIRA, 1996).

Assim, a passagem da gestão tradicional burocrática para a gestão por resultados foi fenômeno marcante para o início da administração gerencial, de modo que o “orçamento deve ser visto não apenas como uma disposição legal, mas também como uma ferramenta gerencial” (PAGLIARUSSI e LOPES, 2005).

Valmor Slomski *et al.* (2010) argumentam que a busca por novos paradigmas para a gestão pública por força da introdução gerencial da eficiência e qualidade na administração pública deve ser precedida e acompanhada por novos padrões de *accountability*, marcados por forte controle. Nesse sentido, mostra-se relevante confrontar aqueles que estão envolvidos com a gestão orçamentária Municipal para analisar como os gestores de uma Prefeitura Municipal de porte médio têm aplicado os mecanismos de *accountability* no planejamento e na execução orçamentária, observando-se os critérios da transparência, prestação de contas, controle (responsabilização) na busca pelo alcance de eficaz gestão gerencial.

Nesse sentido, como já retratado por Ceneviva (2005), a *accountability* impõe-se como instrumento apto a consolidar não só uma gestão eficiente, mas também como instrumento aferidor da conciliação da democracia formal com a substancial, sendo

relevante compreender como os mecanismos da *accountability* estão sendo empregados para a consolidação de uma democracia representativa substancial.

A necessidade de estabelecer mecanismos vinculados à eficiência e eficácia da gestão pública é solidificada pela evolução da democracia e pela extrema imposição de desenvolvimento das técnicas de atuação de gestão. Desse modo, as normas de cunho burocrático que orientam o planejamento orçamentário (PPA – LDO – LOA) podem não se alinhar às normas gerenciais que se voltam à legítima execução do orçamento (PAGLIARUSSI e LOPES, 2005; SANTOS e CAMACHO, 2014). Isso pode impactar os resultados da Administração Pública, de forma que se torna importante aferir se a Prefeitura Municipal de Montes Claros tem observado os princípios e concepções da *accountability* no planejamento e na execução do orçamento.

### **1.1 Problema de Pesquisa**

A contextualização do problema impõe a análise da efetivação dos mecanismos da *accountability* no respectivo município objeto de estudo, a fim de destacar se há observância dos deveres de transparência, prestação de contas, incidência de controle/responsabilização inerentes ao exercício da administração gerencial.

Portanto, não há sentido em se buscar aplicar uma gestão gerencial sem observar a *accountability*, uma vez que os resultados apurados somente serão considerados eficazes se houver compatibilidade entre o planejamento e o orçamento. O respeito à atuação de um controle interno intenso e atuante é primordial para que se garanta um planejamento orçamentário que possa ser verdadeiramente executado, fazendo destacar a importância da *accountability* e a análise de suas dimensões (ROCHA, 2008).

Em face desse cenário, essa pesquisa tenciona abarcar os elementos que propiciarão responder ao seguinte problema: como os gestores da Prefeitura Municipal de Montes Claros têm aplicado os mecanismos de *accountability* no planejamento e na execução do orçamento público?

## 1.2 Objetivos

Com vistas a responder à pergunta de pesquisa, foram estabelecidos os objetivos a seguir:

### 1.2.1 Objetivo geral

Descrever e analisar como os gestores atuantes no planejamento e execução do orçamento da Prefeitura Municipal de Montes Claros estão utilizando e promovendo os mecanismos da *accountability* na gestão orçamentária.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar se há transparência por meio da sua publicidade, utilidade e compreensibilidade, como mecanismo promocional de *accountability* na prática da gestão gerencial da Prefeitura de Montes Claros, no tocante ao âmbito orçamentário;
- b) Caracterizar o dever de prestar contas pela análise dos elementos comunicabilidade, abrangência e âmbito, na gestão orçamentária da Prefeitura estudada;
- c) Analisar os mecanismos de controle interno e responsabilização quanto aos elementos monitoramento, conformação e sujeição/sanção dos gestores, acerca do efetivo exercício das normas orçamentárias;
- d) Verificar a prática à promoção de uma administração gerencial nos aspectos desempenho, responsividade e autonomia.

## 1.3 Justificativa

A motivação que conduz ao presente estudo tem, inicialmente, cunho tríplice por sua natureza acadêmica, social e institucional.

Do ponto de vista acadêmico, ao mapear a abrangência e incidência da palavra-chave *accountability* na base de dados da *Scientific Periodicals Eletronic Library*

(SPELL), foi possível constatar a presença de 60 (sessenta) artigos, nos quais não se verificou a aferição direta do tema correlacionado à gestão orçamentária em relação ao seu planejamento e execução em um município.

Consultando a base de dados de produção científica da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ANPAD), foi possível encontrar apenas um autor, Rocha (2008), que discorre sobre “o Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de *Accountability*”, não havendo, porém, estudo vinculado a âmbito interno de município nos 59 artigos encontrados.

Na tentativa de encontrar e mapear os autores locais que discorrem sobre o Município de Montes Claros, foi encontrado apenas o trabalho de uma autora, cujo assunto se aproxima do objeto de estudo desta dissertação, sendo Marlúcia Araújo Tolentino, que discorreu sobre o tema orçamentário com o título “Desenvolvimento social, lei de responsabilidade fiscal e orçamento público: uma análise dos gastos sociais no Município de Montes Claros (MG)”. A dissertação foi escrita no ano de 2006, não sendo encontrado nenhum escrito sobre *accountability*.

Quanto à administração gerencial, no portal da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), há registro de várias teses e artigos que discorrem sobre a temática gerencial, seja de forma direta ou indireta, sendo tema bem explorado na doutrina nacional.

Assim, vários artigos e teses referenciam o estudo da administração gerencial sobre aspectos múltiplos, verificando-se na literatura nacional poucos estudos sobre o confronto de paradigmas estabelecidos entre a administração gerencial e os instrumentos de planejamento e controle interno, de modo a concretizar e aferir se respectivos instrumentos permitem a implementação eficiente e eficaz da administração gerencial com aplicação de *accountability* que garanta a transparência, a correta prestação de contas e o exercício de um controle firme e eficaz.

Dessa forma, esta pesquisa visa contribuir para a ampliação da base de dados acerca do estudo da *accountability* quanto à abrangência e incidência no âmbito da

gestão orçamentária municipal, a fim de servir de orientação para que outros pesquisadores possam aprimorar os estudos dessa natureza. Ademais, a pesquisa é motivada pelo seu aspecto acadêmico também por se tratar de estudo concentrado na maior cidade do Norte de Minas Gerais, o que poderá contribuir para levantamento de dados que venham a orientar novos estudos correlatos, haja vista existirem poucos estudos na área.

No enfoque institucional, este trabalho visa propiciar contribuição aos gestores públicos para primar pela observância da inserção da participação popular na gestão pública, assim como da democratização da gestão orçamentária e da reorganização da máquina estatal para atender aos mecanismos de *accountability*. Visa alcançar conhecimentos que possam equilibrar a aplicação dos recursos públicos com o fortalecimento das relações entre os administradores e os administrados, na construção da democracia municipal, o que fomenta o despertar para o estudo.

No plano social, almeja contribuir com a coletividade para apresentar resultados que possam ser utilizados no conhecimento da aplicação dos mecanismos da *accountability* no âmbito municipal, propiciando um instrumento de consulta que permita contribuir para o estabelecimento de elo na relação administrador-administrados.

Assim, com vistas a orientar o desenvolvimento do presente estudo, este projeto foi organizado em seções com a seguinte sequência: na primeira seção, é destacada a introdução, momento em que é enfatizada a contextualização do tema, a contextualização do problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, bem como a justificativa que norteia a realização do estudo.

Na segunda seção, destaca-se a ambiência do estudo com foco na contextualização do ambiente da pesquisa pautado na caracterização do Município de Montes Claros e da sua prefeitura municipal, como também na apresentação dos enfoques legais acerca do tema, notadamente na vertente orçamentária, com apresentação dos aspectos normativos sobre o planejamento orçamentário.

Já na terceira seção, discorre-se sobre o referencial teórico, que tem por objetivo apresentar os estudos feitos por outros autores sobre o tema, consistindo, pois, numa revisão da literatura acerca das teorias e críticas que mapeiam a compreensão do problema, especialmente quanto às tipologias da *accountability*. Destaca-se a análise da legitimação da *accountability*, suas abordagens, finalizando com seus mecanismos.

A quarta seção refere-se à metodologia que tem por meta explicitar os procedimentos metodológicos com indicação do tipo de pesquisa, da abordagem escolhida e dos métodos de pesquisa. Além disso, é apresentada a unidade de análise, os sujeitos de pesquisa e as técnicas de coleta e análise de dados.

Por fim, a quinta seção destina-se à análise e discussão dos resultados, e a sexta às considerações finais, seguidas das referências e dos apêndices.

## 2 AMBIÊNCIA DO ESTUDO

Para definição da ambiência do estudo, deve ser primeiramente esclarecido que o foco central do estudo alcança a gestão pública administrativa executiva. Desse modo, não será abordada a atuação administrativa dos poderes legislativo e judiciário. Logo, o alcance amplo circunda o poder executivo e o modelo organizacional gerencial introduzido para atuação dos agentes públicos na implementação dos mecanismos e princípios da *accountability* num município de porte médio considerado como cidade média.

Para Sposito (2010) as cidades médias compreendem o aspecto quantitativo possuindo uma população entre 50.000 a 500.000 habitantes, além de elementos qualitativos como atuação na intermediação regional com oferta de bens e serviços. Assim, mostram-se como elo de intermediação entre as pequenas e as grandes cidades, constituindo-se como centros regionais com importante papel político-administrativo.

Vários estudos já apontaram o Município de Montes Claros – MG como uma cidade média podendo ser destacados os estudos de França (2007), o que enseja a opção e escolha dessa unidade federativa. Assim, como unidade física de análise, foi tomado por modelo o Município de Montes Claros - MG, pertencente à mesorregião do Norte de Minas Gerais. A partir de dados obtidos do *site*<sup>1</sup> do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE foi possível levantar os dados apresentados a seguir.

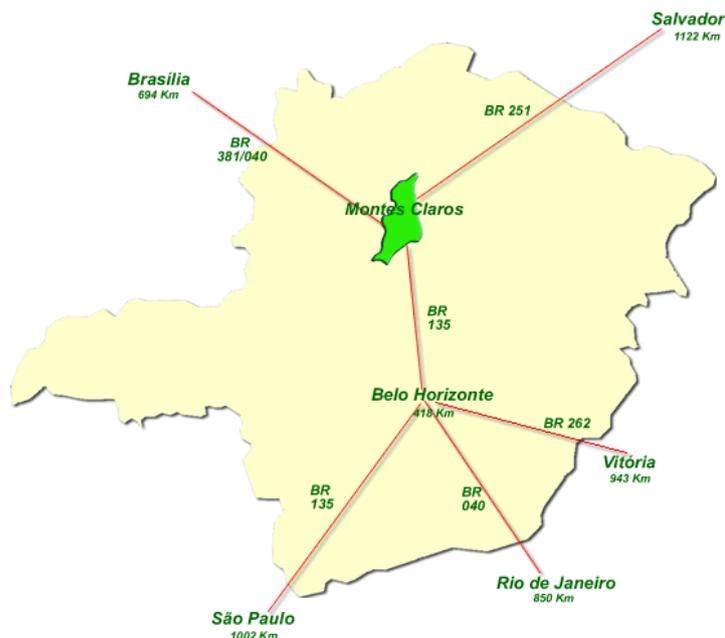
Surgido no ano de 1768, o município de Montes Claros é situado no norte do Estado de Minas Gerais, com área de unidade territorial totalizando a extensão aproximada de 3.568,941 km<sup>2</sup>, conforme dados de 2015. Conforme os dados IBGE, Montes Claros – MG tem índice populacional equivalente a aproximadamente 361.915 habitantes. Quanto ao número de empresas atuantes, o Instituto apresenta 11.165 unidades locais. Além disso, o Produto Interno Bruto – PIB per capita a preços correntes em 2014 era de R\$ 20.102,68. (IBGE, 2015).

---

<sup>1</sup> <http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=314330&search=minas-gerais|montes-claros>

A localização geográfica é apresentada na figura abaixo, estando o Município destacado.

Figura 1 - Localização do Município de Montes Claros



Fonte: Extraído do site do Município de Montes Claros - MG:  
<http://www.montesclaros.mg.gov.br/cidade/cheGAR.htm> – acessado em 20 de janeiro de 2016

Em relação à prefeitura municipal, esta possui 16 secretarias e 04 órgãos e, conforme último relatório de gestão fiscal publicado no portal da transparência<sup>2</sup>, no gráfico comparativo das metas bimestrais de arrecadação, registrou-se em 2014 uma meta de arrecadação de R\$ 921.152.600,00, ao passo que a receita arrecadada foi de R\$ 684.246.818,63. Nesse período, os gastos com pessoal foram de R\$ 301.180.493,15, não havendo dados mais recentes publicados.

Em relação à base normativa, esta alicerça-se sob os enunciados normativos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que discorrem sobre o tema, notadamente sobre os fundamentos do planejamento e execução do orçamento e sobre a legislação infraconstitucional que regulamenta o orçamento.

<sup>2</sup> <http://www.montesclaros.mg.gov.br/transparencia/3%C2%BA%20quadrimeste%202014.htm>

A atual Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 traz em seu contexto o planejamento definido nos artigos 165 ao 169, podendo ser destacado o artigo 165 que legisla na seguinte forma: “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual, II – as diretrizes orçamentárias, III – os orçamentos anuais” (BRASIL, 1988).

Além do artigo 165 da CF/88, podem ser citados os seguintes artigos que guardam referência à *accountability* e à gestão orçamentária:

Quadro 1 - Fundamentos constitucionais vinculados à *accountability*.

Artigo	Enunciado
5º	XIV É assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional. XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; LXXII O conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público.
31	A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.
34	A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: V – reorganizar as finanças da unidade da Federação que: a) suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior; b) deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei; VII – assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta.
37	Caput: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: § 8º A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante contrato, a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre: II – os controles e critérios de avaliação de desempenho, direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes;
70	Caput: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.
70	§ único: Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.
71	O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

(Continua)

(conclusão)

74	Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária;
84	Compete privativamente ao Presidente da República: XXIV - prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior[...]
216-A	X - transparência e compartilhamento das informações;

Fonte: elaborado pelo autor, adaptado da Constituição Federal de 1988.

No plano infraconstitucional, destacam-se: Lei 9.755/98 (Lei de contas públicas); Lei 9.784/99 (Processo administrativo); Lei complementar 101/00 (Responsabilidade Fiscal); Lei 12.527/11 (Transparência); Lei 12.5282 (Comissão nacional da verdade) dentre outras. Outras legislações de natureza orçamentária também constituem base para o estudo, como a Lei 4.320/64 (Elaboração e controle do orçamento); a Lei 10.028/00 (Lei de crimes fiscais); a Resolução 1/2006 do Congresso Nacional (Tramitação de matéria orçamentária).

No Brasil, o planejamento há décadas está entre os princípios legais que estruturam as competências administrativas do gestor público, especialmente direcionando e conduzindo as reformas administrativas cuja origem primária pode ser definida por marco no Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que, em seu artigo 6º, inciso I estabelece que “as atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais: Planejamento...” (GARCIA, 2000).

Portanto, contextualizado o cenário da pesquisa na identificação de um Município de porte médio considerado cidade média como foco central dos estudos e na apresentação dos instrumentos legais que orientam a pesquisa, adiante, será exposto o referencial teórico com identificação das principais teorias que dão suporte à pesquisa, cuja centralidade volta-se ao fenômeno da *accountability*.



### 3 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, será apresentada a base teórica que alimenta a análise do problema de pesquisa trazendo relevância ao desenvolvimento do tema. Assim, faz-se a indicação dos elementos que legitimam a *accountability* sob a análise das relações de poder, que permitem a compreensão dos instrumentos de planejamento orçamentário e a literatura que discorre sobre a *accountability* quanto ao conceito, aos modelos de abordagens e aos mecanismos de instrumentalização (transparência – prestação de contas – controle interno – responsabilização).

Assim, a base teórica que orienta o estudo sustenta-se sobre três pilares sob os quais serão realizadas as análises do fenômeno estudado, conforme explicitado adiante.

Dessa forma, em primeiro lugar, deve ser estabelecida a importância da legitimidade nas relações de poder da qual derivam as formas de governos e que autorizam os pressupostos de uma gestão gerencial pautada na *accountability*.

Num segundo momento, a construção do estudo é edificada sob a perspectiva da interpretação de existência e atuação dos mecanismos de planejamento orçamentário, especialmente na compreensão dos fundamentos do orçamento-programa, dos conflitos da execução orçamentária e dos planos utilizados para normalização do conflito.

Por fim, o terceiro e último ponto da estruturação teórica da pesquisa que se reverte na *accountability*, ponto central do estudo, perpassa pelas teorias sobre as abordagens e categorias; pela sua correlação com a transparência e o dever de prestar contas, finalizando com a importância do controle interno e da responsabilização dos gestores, conforme será visto adiante.

#### 3.1 A legitimação das relações de poder e a administração gerencial

Para dar início à compreensão do tema, esclarece-se que o “governo tem como responsabilidade fundamental o melhor nível dinâmico de bem-estar da coletividade”

(KOHAMA, 2010, p. 34). Assim, a construção das relações dinâmicas de atuação que envolvem governo e povo decorrem de relações de poder que se construíram de forma diversa ao longo dos anos (KOHAMA, 2010).

Lourenço (2016), tomando por base Foucault (2013), argumenta que o poder constitui-se em elemento base para gerir as relações humanas, já que contribui para a ordenação jurídica do Estado e a divisão de tarefas ainda que, paralelamente, imponha uma relação de servidão de uns sobre outros. Assim, o poder decorre da sociedade que é constituída de pessoas que formam um povo e legitimam um Estado com soberania, liberdade e segurança.

Dessa forma, Bobbio (2001, p. 76) já transportava a interligação de coexistência entre Estado e Política para uma intrínseca ligação de fenômenos, como força, potência e autoridade, dos quais originaram as nomenclaturas que denominam as antigas formas de governo, manifestando-se assim o autor:

Do grego *Kratos*, “força, “potência”, e *arché*, “autoridade” nascem os nomes das antigas formas de governo, “aristocracia”, “democracia”, “oclocracia”, “monarquia”, “oligarquia” e todas as palavras que gradativamente foram sendo forjadas para indicar formas de poder, “fisiocracia”, “burocracia”, “partidocracia”, “poliarquia”, “exarquia” etc. **Não há teoria política que não parta de alguma maneira, direta ou indiretamente, de uma definição de poder e de uma análise de fenômeno do poder.** (grifo nosso)

Assim, na construção de referida relação de poder, há que se desdobrar como o poder foi ou será legitimado para que a forma de governo seja autêntica, aceita e respeitada pelo povo, validando, assim, os pressupostos da gestão gerencial e da *accountability*.

As fontes de poder devem ser legitimadas e a interpretação dessa legitimação é aqui iniciada pelos estudos de Weber (2000, p. 214) na ideia de que: “naturalmente, a legitimidade de um sistema de dominação pode ser tratada sociologicamente, apenas enquanto a probabilidade que existirá, a um grau relevante, na atitude apropriada e daí decorra a correspondente conduta prática”.

Assim, não se mostra verdadeiro, “que cada caso de submissão a pessoas de posição de poder é primariamente (ou mesmo de modo geral) orientado por esta

crença” (WEBER, 2000, p. 214). É que, para o autor, os indivíduos ou grupos podem simular a lealdade de forma hipócrita, baseados em razões de oportunismo, ou realizar a prática de atos por razões de interesse pessoal de ordem material. Assim, não havendo alternativa aceitável, pode o povo sucumbir-se por fragilidade individual e impotência. Não obstante isso, essas considerações não se mostram decisivas na classificação do *animus* de dominação. O importante é o fato de que a pretensão individual à legitimidade é tratada de forma válida e significativa conforme esse tipo, enquanto válida. É relevante que tal fato possa confirmar a posição das pessoas almejando autoridade com auxílio na determinação da escolha dos meios do seu exercício.

Partindo da análise acima estabelecida de legitimação, Habermas (2002, p. 122) enfatiza a importância desta ao afirmar que, na base da sociologia contemporânea, “é fora de dúvida a utilidade do conceito de legitimação, que permite uma demarcação dos tipos de autoridade legítima (no sentido de Weber), conforme as formas e conteúdo de legitimação”. Logo, a relação de legitimidade diante da verdade é controversa, já que, para a verdade, é imprescindível a sua presunção de existência “se alguém olha enquanto possível uma crise de motivação resultante de uma sistemática escassez do recurso de significação” (HABERMAS, 2002, p. 122).

Lado outro, informa que o desaparecimento da legitimidade do poder pode ocorrer sob bases não contingentes derivadas da evolução de sistemas interpretativos que restrinjam de forma sistemática a condição de adaptação da sociedade (HABERMAS, 2002). Nesse sentido, pode-se verificar a legitimidade da *accountability*.

Na interpretação do Estado como elemento base da legitimação de poder por meio do fenômeno da dominação, Kelsen (2000, p. 269) discorre que “a tentativa mais bem-sucedida de uma teoria sociológica do Estado talvez seja a interpretação da realidade social em termos de dominação”.

Kelsen (2000) define o Estado como um relacionamento hierárquico no qual existem os que comandam e governam no topo e na base estão os que obedecem e são governados. “Essa teoria tem em mente a relação de que outro indivíduo se conduz

de certo modo e essa expressão de sua vontade motiva o outro indivíduo a se conduzir do modo correspondente” (KELSEN, 2000, p. 269). Por fim, o autor entende que, no âmbito social concreto, verificam-se inúmeras relações de motivação. E também se revela complexo encontrar alguma relação que não assuma esse respectivo caráter de modo que, nem as relações à base do amor estão livres, já que o elemento domínio também aqui se faz presente.

Assim, a administração gerencial tem sua legitimação política fundamentada no Estado Social, conforme Bresser-Pereira (2010), de forma que a reforma gerencial emerge como lógica decorrente da legitimidade do poder oriundo dessa forma de Estado, o que neutraliza a tentativa neoliberal de redução de serviços sociais pelo Estado. Logo, a Reforma Gerencial apresenta-se como instrumento e fator fundamental de legitimação do Estado Social.

Ainda segundo Bresser-Pereira (2010), a ineficiência da administração pública burocrática passou a ameaçar a legitimidade do Estado Social, o que abria espaço para a expansão da ideologia neoliberal. Em vista disso, pode-se entender que a administração gerencial contribui para a maior eficiência e redução de custos e, ao mesmo tempo em que é legitimada pelo Estado Social, tem um papel importante na legitimação das ações do Estado, o que se reproduz na legitimidade da *accountability* por consequência.

Timbó (2012) afirma que a passagem do Estado Liberal para o Estado Social provocou mudanças na atividade financeira por ampliar o rol de atividades sob a função do Estado na promoção do bem-comum e no desenvolvimento social, com a decorrente necessidade de adaptação do sistema orçamentário. Assim, o orçamento torna-se um elemento estabilizador da conjuntura nacional, passando a ser um legítimo instrumento de controle e planejamento socioeconômico, o que legitima a *accountability* como elemento propiciador do orçamento democrático iniciado no Estado Social.

Decorrida a interpretação fenomenológica acima, é importante para a realização do estudo, a compreensão dos instrumentos de planejamento orçamentário da administração pública nos contornos do exercício da administração gerencial.

### **3.2 Mecanismos de planejamento orçamentário nos municípios**

Embora haja múltiplos mecanismos de gestão gerencial (GIACOMONI, 2012), neste estudo, apenas a análise do planejamento e do orçamento são objetos de verificação. Afinal, além do aspecto econômico (planejamento) e do aspecto financeiro (orçamento), há também o tributário, o político e o monetário que compõem o quadro da Constituição do Estado Democrático de Direito (BELTRÃO, 2015).

Assim, o estudo se articula sobre a distinção de processo e planejamento orçamentários; sobre os instrumentos do planejamento orçamentário e sua execução; acerca da compreensão dos fundamentos do orçamento-programa; dos conflitos da execução orçamentária e dos planos utilizados para normalização do conflito. De um lado, o planejamento que visa perseguir fins que alterem a situação econômica e social do momento vivido e, de outro, o orçamento que objetiva a racionalização de recursos escassos para alcançar o bem-estar social e o desenvolvimento econômico (BELTRÃO, 2015).

#### **3.2.1 Processo e planejamento orçamentários**

O gestor público utiliza-se de técnicas de planejamento e programação de ações que são condensadas no chamado processo de planejamento orçamentário (CERVO, 2012).

Esse processo busca, principalmente, analisar a situação atual para identificar as ações ou programações a serem desenvolvidas, visando atingir a situação desejada pela coletividade. Para isso, elaboram-se planos de longo prazo que contenham situações desejadas para os próximos três a quatro anos (PAGLIARUSSI e LOPES, 2005).

O processo de planejamento orçamentário consubstancia-se em três instrumentos básicos, atendendo ao mandamento constitucional, que são: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) (GIACOMONI, 2011). No mesmo sentido, Cervo (2012) afirma que os instrumentos

de planejamento compõem o ciclo orçamentário com etapas de elaboração da proposta (PPA, LDO, LOA), a respectiva execução do programado, a avaliação e o controle da execução orçamentária e a eventual incidência dos créditos adicionais.

Santos (2014) apresenta que o planejamento desses instrumentos deve seguir peculiaridades formais procedimentais, informando que as fases de preparação e elaboração englobam o levantamento e a verificação de prioridades de gestão, definindo os objetivos e as metas a constar no plano plurianual - PPA - e que serão realizadas no exercício seguinte. Giacomoni (2011) esclarece que o PPA é um instrumento que sintetiza todo o plano de organização orçamentária orientando a elaboração dos demais planos e programas do governo, notadamente a LDO e a LOA.

Nessa direção, Piscitelli *et al.* (2002) destacam que a ação planejada do Estado e de demais entes federativos quer na manutenção de suas atividades, quer na execução dos seus projetos, materializa-se através da integração entre os instrumentos de planejamento público. Logo, para que haja a concretização dos efeitos de cada instrumento, necessário se faz que o Estado desgarre-se do campo do planejamento e enverede-se no campo da ação, o que muitas vezes o faz, por meio de apoio dos particulares.

O planejamento público, como conceitua o doutrinador Piscitelli *et al.* (2002, p.19) é:

...uma forma de a sociedade, por meio de seus representantes legais e as instituições, aferir suas potencialidades e limitações, coordenando seus recursos e esforços para realizar, por intermédio das estruturas do Estado diretamente e por indução à iniciativa privada, as ações necessárias ao atingimento dos objetivos nacionais e das metas governamentais.

Na mesma linha de pensamento, necessário se faz citar também os apontamentos abstraídos de Kohama (2003) que bem define a importância do planejamento no aspecto do plano governamental, ao arguir que este deve ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido com um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los.

A ideia acima direciona ao entendimento de que o planejamento é realizado por procedimentos uniformes entre si e interligados, por meio dos quais se consegue melhor definir as formas de atuação do governo, com observação de que a gestão e o planejamento municipal envolvem as dimensões estratégica, política, orçamentária e de recursos (PAGLIARUSSI e LOPES, 2005).

### **3.2.2 Instrumentos do planejamento: PPA, LDO e LOA**

Neste momento, enfatiza-se o funcionamento dos três instrumentos de planejamento, com vistas a buscar a compreensão de sua estrutura, processo de elaboração e características intrínsecas de cada um, iniciando-se pelo planejamento macro do PPA, passando pela LDO e finalizando com a LOA.

O PPA (Plano Plurianual) é elaborado de forma regionalizada para um período de 04 anos, contendo as diretrizes, metas e objetivos da administração no que diz respeito às despesas de capital, despesas decorrentes e programas de duração continuada (GIACOMONI, 2012). Nas palavras de Alvares *et al.* (2012), o PPA é um instrumento macro que harmoniza planejamento, gerenciamento e resultado que são organizados por programas, objetivando alcançar os resultados pretendidos e observar a transparência (*accountability*). Dessa forma, visa alcançar o equilíbrio na relação orçamentária harmonizando os elementos eficiência, eficácia, custo e efetividade.

Segundo Beltrão (2015), o Plano Plurianual tem por objetivo estabelecer os programas e metas do governo em médio prazo, sendo um planejamento conjuntural que visa promover o desenvolvimento econômico, o equilíbrio regional do país e a estabilidade financeira, tendo previsão legal na Constituição Federal de 1988 no artigo 165 e seu inciso I e parágrafo 1º.

Já em relação à Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Santos (2014) informa que esta tem por finalidade verificar quais as prioridades da administração e quais os seus objetivos para o próximo exercício. O autor destaca que esta deve ser encaminhada ao Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do

exercício, (15 de abril), permitindo ao Legislativo aferir a análise, o estudo e a aprovação da referida lei.

Conforme Giacomoni (2012), a LDO compreende as metas e prioridades da administração para o próximo exercício financeiro, auxiliando e orientando a LOA, bem como dispendo sobre as alterações da legislação tributária e fixando a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, sendo acompanhada do anexo de metas fiscais e riscos fiscais. Garcia (2000) já noticiava ser a LDO um elo entre a LOA e o PPA, para fazer a articulação e o ajustamento conjuntural do PPA com o orçamento.

Por fim, após aprovação da LDO, esta dará suporte à execução da Lei Orçamentária Anual - LOA. Santos (2014) alega que as fases de elaboração da LOA são as mesmas da LDO, com observância dos mesmos procedimentos, devendo ser encaminhada à Câmara municipal quatro meses antes do encerramento do exercício orçamentário. Porém, é na LOA que será realizada a distribuição dos créditos orçamentários em cada unidade orçamentária, a fim de se alcançar os objetivos e metas estabelecidos na LDO.

Quanto ao orçamento anual, Pagliarussi e Lopes (2005) o descrevem como sendo uma lei especial com previsão na Constituição Federal de 1988, na qual são descritas as receitas e despesas públicas, com vistas a traçar a política econômica financeira do governo e seu programa de trabalho, com obediência ao princípio da unidade.

Os autores ressaltam que o orçamento concentra-se em consolidar as proposições acerca das diretrizes e objetivos previstos no PPA e das metas e prioridades estabelecidas na LDO. Nesse ponto, surge um elemento de natureza\_burocrática: observa-se que a LDO configura-se como instrumento a ser utilizado pelo administrador público, para os fins de fazer cumprir as disposições constantes do PPA que, projetadas ano a ano, norteiam a elaboração da LOA, servindo, assim, de elo entre o PPA e a LOA.

Para Timbó (2012), por meio da LOA, os fins idealizados no PPA e na LDO assumem a forma de objetivos programáticos corroborando para a própria concreção de todo o planejamento estatal por meio da distribuição das estimativas de receitas que visam atender às despesas vinculadas e discricionárias.

### **3.2.3 Orçamento-programa como base do orçamento moderno**

Importante destacar inicialmente o aspecto teórico que deu origem ao orçamento tradicional, cuja função principal é de controle político do executivo pelos órgãos de representação e do orçamento moderno, que visa servir de instrumento da administração sendo este inalcançável, já que, por estar sempre em evolução, na medida em que seus ideais anteriores são atingidos, passa a contemplar novas técnicas e conceitos (GIACOMONI, 2012).

Em relação ao orçamento tradicional, Timbó (2012) afirma que essa corrente nega a normalidade jurídica da lei orçamentária para concebê-la apenas como mero ato administrativo, o que não subsiste, pois a natureza jurídica do orçamento público determina a análise do próprio modelo de organização política estatal.

Giacomoni (2012) destaca o papel secundário do aspecto econômico no orçamento tradicional já que as finanças caracterizavam-se pela neutralidade com prioridade para a análise de questões ligadas à tributação e seus efeitos. Assim, o orçamento é visto como um inventário dos “meios” pelos quais o Estado executa suas tarefas, sendo rotulado pelo jargão “Lei de Meios”.

Em relação ao orçamento moderno, Timbó (2012) destaca a importância do orçamento público como mecanismo da atividade financeira estatal que visa atuar como elemento estabilizador da ordem econômica de um Estado, a fim de contribuir para o seu desenvolvimento.

A ruptura com o orçamento tradicional, com sua passagem para o orçamento moderno é bem caracterizada em Giacomoni (2012) de modo que o orçamento passa a servir como instrumento da administração no processo administrativo de programação, execução e controle. A passagem é permeada pela introdução do

orçamento de desempenho (*performance budget*) e no sistema de planejamento, programação e orçamento (PPBS) bem difundidos nos Estados Unidos, nos quais devem ser apresentados os propósitos e objetivos dos créditos necessários com indicação de custos e dados quantitativos.

A influência Keynesiana e do planejamento militar também são lembrados por Giacomoni (2012) como elementos fundamentais ao desenvolvimento dos elementos caracterizadores do orçamento moderno. Assim, o orçamento passa a contemplar “diagnósticos e prognósticos, objetivos, análise de cursos alternativos, os programas e projetos com suas metas, os recursos a serem empregados, a indicação de custos, bem como esquemas de avaliação e controle” (GIACOMONI, 2012, p. 60).

Os fundamentos acima são ratificados por Neto (2015, p. 110) na seguinte forma:

Em seu desenvolvimento, o orçamento tradicional, cuja função precípua era o controle político das contas do Poder Executivo, evoluiu para o orçamento moderno, objetivando a estruturação da Administração Pública, a intervenção na sociedade, **planejando a economia e integrando-os em um orçamento-programa**. Neste sentido, o orçamento passou a representar não somente uma lei do tipo periódica (editada a cada exercício financeiro) contemplando expectativas de receitas, fixação de despesas, como também passou a programar a vida econômica e financeira do Estado, vinculativa do comportamento dos administradores/governantes. Vale destacar o fato de que, nesta fase de transição, o orçamento público recebeu influências das técnicas de gerenciamento (**contabilidade gerencial**), ao descrever com clareza elementos: um núcleo estratégico normativo e de políticas públicas, um específico da atividade estatal, indispensável à manutenção do Estado; um atípico que privilegia a prestação de serviços; e outro atípico de produção e bens e serviços para o mercado. Com suporte nesta visão de orçamento gerencial, foi possível evidenciar a necessidade de minimizar custos e **maximizar eficiência** na prestação de serviços públicos. (grifamos)

É nesse contexto que sobressaem os elementos caracterizadores que norteiam o orçamento brasileiro que está representado no orçamento-programa instrumentalizado no Brasil nos termos apresentados pelas Organizações das Nações Unidas (ONU) com foco na eficiência.

Porém vale destacar que, com o decorrer dos anos, no Brasil, o orçamento passou para uma forma híbrida incorporando elementos e conceitos do sistema de

planejamento, programação e orçamento (PPBS), o que conduz a reflexões sobre a efetividade orçamentária desse modelo (GIACOMONI, 2012).

O quadro adiante enfatiza as distinções esclarecedoras:

Quadro 2 - Distinção entre Orçamento Tradicional e Orçamento-Programa

<b>Orçamento Tradicional</b>	<b>Orçamento-Programa</b>
1. O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.	1. O orçamento é o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização.
2. A alocação de recursos visa à adequação de meios.	2. A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.
3. As decisões orçamentárias são tomadas em vista das necessidades das unidades organizacionais	3. As decisões são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
4. Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	4. Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.
5. A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis da gestão.	5. A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.
6. Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.	6. Principal critério de classificação: funcional programático.
7. Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.	7. Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos recursos.
8. O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.	8. O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Fonte: Giacomoni (2012, p.167)

Não obstante sua importância, vários autores apresentam críticas à possibilidade do orçamento-programa alcançar seu produto final (GIAMONONI, 2012; TIMBÓ, 2012; NETO, 2015) sugerindo avanços para um novo orçamento de desempenho e para o orçamento por resultados, voltados à participação coletiva (KOSCIANSKI, 2003).

Nesse sentido, Dantas *et al.* (2014, p. 95) discorrem que

O termo “gestão por resultados” advém da “administração por objetivos” (APO). Essa expressão foi mencionada inicialmente por Peter Drucker, no ano de 1954, no livro *The practice of management* (SERRA, 2008; BECHELAINE; OLIVEIRA; NEVES, 2012). Destaca-se que a gestão com foco nos resultados, volta-se ao desenvolvimento de uma Nova Gestão Pública, preocupada com: uso eficaz da informação, estabelecimento de indicadores de desempenho, preocupação constante com o monitoramento e avaliação do efeito dos serviços e políticas públicas. Tudo isso de modo a aumentar a eficiência, efetividade e “*accountability*” no processo de gerenciamento dos recursos públicos (GOMES, 2009).

No Brasil, porém, o orçamento-programa foi realinhado à composição do orçamento impositivo originado da emenda constitucional nº 86/2015 que promoveu alterações no texto constitucional, obrigando o executivo a cumprir as emendas parlamentares do legislativo. Vale destacar também a emenda constitucional nº 95/2016 que altera o ato das disposições constitucionais transitórias para instituir o novo regime fiscal.

### **3.2.4 Conflitos da execução orçamentária e planos de contingências**

Neste item são analisados os embates sobre o planejado e o executado, perpassando pelo conceito de orçamento no Brasil, pela necessidade de tornar o orçamento uma ferramenta gerencial com observância da transparência e das dificuldades encontradas nesse processo.

No Brasil, há vários embates que se enlaçam na instrumentalização do orçamento da Administração e que devem ser objeto de estudo, a fim de perquirir se há correlação entre o planejado e o executado com o emprego da Administração Gerencial, o que já era alertado por Garcia (2000, p. 5) para quem houve drástica mudança na proposta de elaboração do PPA do ano 2000, prevendo que a diversidade de mudanças ocorridas na administração pública brasileira incidiria “sobre os processos de trabalho, os modelos gerenciais, as estruturas organizacionais, os sistemas de informação e processamento, e os mecanismos de contabilidade e controle”.

Cervo (2012) afirma que o orçamento é um instrumento de trabalho dos gestores públicos que visa controlar a atividade financeira estatal, além de prover o planejamento de ações e metas de atuação. Nos termos do artigo 2º da lei 4.320/64, o orçamento deve conter todas as receitas e despesas do Governo, de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho.

Abreu e Câmara (2015), ao tratarem do assunto orçamento público, conceituam o tema como sendo um instrumento da ação governamental que tem por fim tornar factíveis as ações governamentais, podendo não obter êxito a depender do modo como é formalizado. Portanto, para os autores, há clara correlação estabelecida entre as ideias centrais dos mandatos e as decisões que são tomadas acerca do

orçamento público, o que passa a repercutir como um todo sobre a administração pública. Assim, há forte influência das questões de ordem orçamentária sobre as possibilidades e o modo *operandis* do Estado e as possibilidades.

Por se mostrar evidente instrumento de manuseio indispensável, o fim precípua do orçamento público é garantir que haja o alcance da satisfação coletiva por uso correto dos recursos públicos no emprego de técnicas que viabilizem o interesse público. Dantas *et al.* (2014) entendem que o orçamento visa buscar a qualidade no serviço público, de forma que as ações governamentais sejam pautadas na observância dos regramentos e normas abstraídos da Lei de Responsabilidade Fiscal de nº 100/2002. Essa atribuição precípua é que norteia o dever de dar publicidade não só ao orçamento público, como também às obras e serviços que são executados sob seu direcionamento.

Bresser-Pereira (1996, p. 7) anunciou a necessidade de análise de eficiência e efetividade da gestão pública, tomando por norte a gestão do orçamento, ao afirmar que “através da flexibilização de sua administração buscava-se uma maior eficiência nas atividades econômicas do Estado e se fortalecia a aliança política entre a alta tecnoburocracia estatal, civil e militar, e a classe empresarial”.

Na interpretação de Santos e Camacho (2014,) o planejamento é necessário para que se tenha maior clareza dos projetos e atividades que serão desenvolvidos, de acordo com condições preestabelecidas. Assim, consideram a elaboração do orçamento como uma das ferramentas de maior importância para realizar uma administração gerencial, sendo por ele estabelecidas quais as metas que se pretende atingir utilizando-se dos recursos disponíveis.

A transparência revela-se, pois, como o vetor de lisura e moralidade que dá sustentáculo às ações concretizadas pela correta execução das diretrizes traçadas pelas metas orçamentárias (CERVO, 2012). É nesse sentido que Dantas *et al.* (2014) afirmam ser necessária a publicação periódica do orçamento contemplando a divulgação de elementos sobre os recebimentos e gastos realizados pelo gestor público.

A transparência do orçamento também é defendida por Santos e Camacho (2014) que afirmam que os entes públicos devem “controlar de que forma os recursos arrecadados são utilizados e conseqüentemente assegurar que a administração pública seja realizada de forma eficiente, eficaz e transparente”.

Já Santos (2014) também abraça a transparência orçamentária com ênfase da participação popular por meio de audiências públicas, de modo que haja livre e ativa participação da população nas etapas de planejamento orçamentário e aprovação de todos os três instrumentos utilizados pela Administração Pública, o que tem por fim possibilitar que os administrados manifestem o que almejam do Estado.

Nesse sentido, a evolução orçamentária também não pode ser desvinculada dos mecanismos de controle. Pó e Abrucio (2006) reconhecem que a *accountability* visa adotar mecanismos de controle social sobre os serviços prestados com o aumento da transparência na execução das ações do governo, possibilitando o acompanhamento e a avaliação do planejamento. Isso permite ampliar a participação dos administrados propiciando a responsabilização dos gestores públicos por resultados.

Assim, um excessivo controle sobre a gestão pública, para Santos e Camacho (2014), estabelece a distinção da performance das organizações privadas que usam a ferramenta gerencial do planejamento para ampliar sua rentabilidade da performance dos Entes Públicos que, por sua vez, são obrigados legalmente a se orientar pelo burocrático meio preconizado pelos instrumentos de planejamento, havendo também uma vasta legislação que orienta o tema.

No entanto, Cervo (2012, p. 10) faz importante ressalva ao afirmar que “nota-se que as metas estipuladas, na maioria das vezes, não condizem com a realidade” de forma que o autor reconhece o desajuste entre o planejamento e a execução orçamentária ao informar que “os montantes de recursos a serem arrecadados, bem como os dispêndios a serem efetuados, não conferem com aqueles elaborados na proposta orçamentária” (CERVO, 2012, p. 10).

Para Rocha (2008 p. 5), “existe, de fato, a sensação de que faltam instrumentos que permitam controlar o que é prometido e o que é realizado pelos governos”, de modo que observa, ainda, “que poucas análises são feitas do processo orçamentário como um vínculo efetivo entre as promessas do processo eleitoral e as realizações do mandato” (ROCHA, 2008, p. 12). Ressalte-se que a alegada sensação não é tida por verdade plena para o autor.

Interessante apontamento é o de Silva Rocha (2010, p. 101) para quem “é certo que o orçamento não é o equivalente numérico ao planejamento. O orçamento é um instrumento do planejamento, mas não é o planejamento em si”. Em complementação a essa ideia, Silva Rocha (2010, p. 102) ainda destaca que “o orçamento, ao explicitar os recursos financeiros a serem aplicados num exercício, constitui um excepcional instrumento de planejamento, porém é apenas seu instrumento”.

Assim, considerando que o Estado é fortemente conduzido a desvincular-se da prestação de serviços (BRESSER PEREIRA, 1996), para conseguir fomentar o desenvolvimento social célere, eficiente e eficaz, é necessário interpretar o orçamento na sua concepção de planejamento e execução sob o prisma da *accountability* e de suas concepções de transparência, prestação de contas e controle.

Ressalta-se, assim, a importância dos planos criados visando ao equilíbrio da execução orçamentária.

A efetivação de planos não é inovação dos governos gerenciais. Koscianski (2003) e Beltrão (2015) fazem menção ao Plano Especial de Obras Públicas e Aparelhamento da Defesa Nacional (1939); ao Plano SALTE (1950); ao Plano Trienal (1962/1963); ao Plano de Metas (1956); aos Planos Nacionais de Desenvolvimento – PNDs (1966) e ao Plano de Ação do Governo Carvalho Pinto, em São Paulo (1971/72).

Nas últimas décadas, Abreu e Câmara (2015) destacam os planos que foram motivados pela necessidade de contenção orçamentária, fazendo referência aos

planos de combate à inflação dos anos 1980 e 1990 noticiando que, nos governos de Collor e FHC, a concepção neoliberal tornou-se hegemônica e passou-se a assumir que a solução do déficit de investimento do setor seria suprida pela iniciativa privada.

Com uma abordagem mais ampla, Rodrigues (2004) apresenta os Planos Cruzado, Bresser, Verão, Collor I, Collor II e Real como instrumentos utilizados para a estabilização e manutenção da ordem econômica. Portanto, observa-se que a execução orçamentária sempre esteve alinhada à necessidade de planos para regularização de contingências que impedem a compatibilização entre o planejado e o executado, o que evidencia a necessidade de uma *accountability* cada vez mais atuante para contribuir no equilíbrio dessa relação.

### **3.3 Accountability**

Por se tratar do tema central sobre o qual os demais elementos do estudo devem ser avaliados e interpretados, a *accountability* é objeto de estudo que merece atenção. Assim, adiante, são apontadas as construções teóricas que corroboram para a compreensão do tema.

É certo que há muito tempo a expressão *accountability* foi e vem sendo objeto de estudo no Brasil (CAMPOS, 1990; AKUTSU e PINHO, 2001, 2002; SACRAMENTO e PINHO, 2009; ROCHA, 2009), sem que se tenha exaurido o debate sobre o correto conceito do tema. Para Moraes e Teixeira (2016) a terminologia incorporou vários sentidos possuindo facetas multivariadas, sendo difícil defini-la por se tratar de um termo polissêmico de múltiplas dimensões.

Ceneviva (2006) ratifica a dificuldade de conceituação de *accountability* pela sua abrangência já que está presente em diversas áreas, o que gera ausência de consenso quanto ao seu significado variando o conceito de acordo com o autor e com a área de estudo. Para o autor, a *accountability* é um atributo do sistema político que diz respeito à imposição de visibilidade e transparência nos atos do governo, assim como à responsabilização dos governantes (e burocratas) pelos governados, inclusive com a possibilidade de sanções.

Acerca da conceituação, Akutsu e Pinho (2002, p. 731) informam que a *accountability* abarca duas partes: “a primeira delega responsabilidade para que a segunda proceda à gestão dos recursos”; e continua no sentido de afirmar que “ao mesmo tempo, gera a obrigação daquele que administra os recursos de prestar contas de sua gestão, demonstrando o bom uso desses recursos”. Logo, para os autores, há uma bilateralidade de ideias que se completam no conceito.

Silva Neto *et al.* (2015) informa ser o termo *accountability* de origem inglesa e que esta pode ser considerada a razão de ser da contabilidade do ponto de vista social e organizacional, sendo o seu início e o seu fim.

Não obstante isso, conforme já descrito na introdução, para os fins desta pesquisa, a *accountability* será conceituada como a responsabilização política ininterrupta do Poder Público em relação à sociedade (ABRÚCIO e LOUREIRO, 2004), derivada do dever de prestar contas e transparência (SLOMSKI *et al.*, 2010; OLIVEIRA e PISA, 2011) propiciado pelo exercício do controle dos atos do gestor pelos administrados (PÓ e ABRUCIO, 2006).

### **3.3.1 Accountability e os modelos de abordagens (dimensões, mecanismos e tipologias)**

O esclarecimento dos modelos de abordagens da *accountability* é importante por permitir esclarecer os rumos que devem orientar a análise desta em relação ao planejamento e execução orçamentária, no alcance de uma gestão gerencial. Assim, será possível abstrair e ordenar os elementos que integram o conjunto harmônico que compõe a estrutura da *accountability*.

Antes, compete esclarecer que os referidos modelos de abordagens são tratados pelos autores de forma distinta com as mais diversas nomenclaturas, tais como: dimensões (O'DONNELL, 1998; KOPPELL, 2005; ROCHA, 2013), tipologias (XAVIER, 2011; CENEVIVA, 2006); formas (MEDEIROS, 2013; ABRUCIO e LOUREIRO, 2004); mecanismos (SMULOVITZ e PERUZZOTTI, 2003; SCHMITTER, 2007); GRANT e KEOHANE, 2005) dentre outras.

Assim, vários são os autores que discorrem sobre as diversificadas formas de abordagens da *accountability*, dos quais são aqui tomados por referência os estudos de Xavier (2011), Medeiros (2013) e Rocha (2013) que apresentam significativa e relevante quantidade de autores que informam suas visões sobre as abordagens da *accountability*, os quais foram compilados na forma do quadro abaixo:

Quadro 3 - Autores que discorrem sobre abordagens da *accountability*.

<b>Xavier (2011)</b>	<b>Medeiros (2013)</b>	<b>Rocha (2013)</b>
O' Donnell (1998)	O' Donnell (1998)	Dahl (1997)
Smulovitz e Peruzzotti (2003)	Romzek e Ingraham (2000)	O'Donnell (1998)
Mainwaring (2003)	Abrucio e Loureiro (2004)	Schedler (1999)
Schedler (2004)		Kaldor (2003)
Grant e Keohane (2005)		Kenney (2005)
Schmitter (2007)		Koppell (2005)
		Mainwaring (2005)
		Meirelles (2007)
		Bobbio (2007)
		Denhardt e Denhardt (2007)
		Rocha (2009)
		Rocha (2013)

Fonte: elaborado pelo autor.

Os autores citados no quadro acima ofertaram sua contribuição no desenvolvimento da *accountability* mediante a ponderação da temática sobre vários aspectos e fundamentos que assim podem ser sintetizados:

Quadro 4: Abordagens da *accountability*

(continua)

<b>Autor</b>	<b>Forma de abordagem</b>	<b>Observações</b>
O' Donnell (1998)	* Vertical * Horizontal	
Schedler (1999)	*Responsabilidade ( <i>answerability</i> ) *Aplicação ( <i>enforcement</i> )	*Informação *Justificação *Punição
Romzek e Ingraham (2000)	* Hierárquico * Profissional * Legal * Política	
Bobbio (2001)	*Democracia Formal *Democracia Substancial	
Smulovitz e Peruzzotti (2003)	*Societal (vertical não eleitoral)	
Mainwaring (2003)	*Eleitoral *Intraestatal	
Kaldor (2003)	*Procedimental *Moral	Aplicada mais em organizações não governamentais
Abrucio e Loureiro (2004) (democrática)	* Accountability eleitoral * Controle institucional * Criação de regras estatais intertemporais	A partir da busca por dos objetivos básicos do ideal democrático
Kenney (2005)	* Vertical	A partir de O'Donnell (1998)

	* Horizontal	
Grant e Keohane (2005)	* <i>Accountability</i> – Delegação: a) hierárquico, b) supervisão, c) fiscal e legal e d) legal	
<b>Autor</b>	<b>Forma de abordagem</b>	<b>Observações</b>
	* <i>Accountability</i> – Participação: e) Mercado, f) Pares e g) Reputação Pública.	
Koppell (2005)	* <i>Transparência</i> * <i>Sujeição</i> * <i>Controle</i> * <i>Responsabilização</i> * <i>Responsividade</i>	
Schmitter (2007)	* oblíquo.	
Denhardt e Denhardt (2007)	*Administração Pública Convencional ( <i>velha administração pública</i> ); *Nova gestão pública; *Novo serviço público	
Rocha (2009)	*Burocrática *Democrática	
Rocha (2013)	*Formal *Substantiva	

Fonte: elaborado pelo autor, extraído de Xavier (2011), Medeiros (2013) e Rocha (2013)

Dentre os autores, a análise dos atributos ora se relacionam com as organizações privadas, ora com as organizações públicas, que são o foco deste estudo. Em vista disso, não obstante o vínculo temático a que se propõe aplicar, adiante, são apresentadas as principais contribuições dos autores sobre a tipologia da *accountability*, em que pese não serem todos utilizados na estruturação do modelo que orienta a pesquisa.

### 3.3.2 Contexto das abordagens de *Accountability*

O'Donnell (1991) apresenta a *accountability* em duas vertentes, a horizontal e a vertical, as quais decorrem da representação. Para o autor, o representante é considerado responsável pela maneira como age em nome dos que o legitimaram ao poder. Fruto das democracias consolidadas, a *accountability* atua tanto "verticalmente" em relação àqueles que elegeram o ocupante de um cargo público quanto "horizontalmente", em relação a uma rede de poderes relativamente autônomos de outras instituições.

Assim, há intrínseca ligação entre a representatividade daquele que foi eleito para gerir os recursos públicos, aqui sob um viés de análise de Ente democrático. Destarte, a *accountability* se impõe tanto verticalmente em relação à coletividade eleitora, quanto horizontalmente em relação às demais instituições, tais como “congresso e Judiciário”, embora O’Donnell (1991) sugira que a democracia delegativa sobreponha-se sobre a democracia representativa.

Também Schedler (1999) propõe a distinção da *accountability* em dois sentidos: a) *answerability*: o dever dos gestores públicos de informarem aos administrados sobre suas atividades e justificarem-nas e b) *enforcement*: a capacidade que os agentes de controle possuem de fazer cumprir a lei com possibilidade de aplicar sanções aos que transgredirem normas.

Sendo o poder e sua necessidade de controle a base da *accountability*, para evitar a transgressão a limites do poder legitimado, Schedler (1999) destaca três elementos constituidores de formas de prevenção e combate ao abuso de poder, os quais são caracterizadores do conceito de *accountability*: a) informação - na ideia de transparência no exercício do poder; b) justificação - na obrigação dos gestores públicos motivarem seus atos e c) punição - ao autorizar aplicação de sanções ao legitimado ao poder.

Rocha (2011) afirma que a proposta de Schedler (1999) contribui para a análise dualista da *accountability*, já que este reconhece o dever de agir e prestar contas (responder e informar) bem como a obrigação de cumprir a lei e aplicar sanções. Tal fato contribui para a clareza das dimensões formal e substantiva da *accountability*.

Para Romzek e Ingraham (2000), a *accountability* foi evidenciada por meio das políticas contemporâneas e das reformas de gestão. A análise do autor é feita em ambiente militar da estrutura norte-americana, observando a realidade da prestação de contas, de forma que a realidade administrativa enfatizava uma abordagem de responsabilização quando as coisas não corriam bem.

Os autores apresentam quatro tipos primários de *accountability* perpassando por forças internas e externas em ambiente com maiores ou menores níveis de

autonomia individual. Assim, sofrem frequentes mudanças de ênfase e prioridade, sendo esclarecidos na seguinte forma: (1) *accountability* hierárquico: baseado na supervisão e com baixa autonomia; (2) *accountability* legal: baseado na fiscalização externa (auditorias) e estruturas legislativas; (3) *accountability* profissional: baseado em altos níveis de autonomia, nos quais os indivíduos baseiam sua decisão em normas internas; e (4) *accountability* política: baseado em atores externos, como governantes eleitos, opinião pública, entre outros.

Smulovitz e Peruzzotti (2003) ampliam a interpretação de O'Donnell (1998) ao destacarem uma nova forma de *accountability* que se volta à responsabilidade social adistrita às ações perpetradas por atores em diferentes graus de organizações. Tais atores, compreendidos no conjunto de associações de cidadãos, movimentos sociais ou mídia se reconhecem legítimos reivindicadores de direitos. Por meio do uso de instrumentos e ferramentas institucionais ou não, esses atores promovem reivindicações legais em órgãos de supervisão para a promoção da reversão de políticas implementadas por agentes públicos. Assim, envolvem tanto órgãos externos de monitoramento e fiscalização quanto a mobilização social e da mídia, dando origem à *accountability* societal vertical não eleitoral.

Já Mainwaring (2003) fixa cinco campos de análise conceitual sobre *accountability* que objetivam buscar o alcance e abrangência de sua atuação. Nessa concepção, a classificação afere “*se absolutamente todas as atividades que envolvem oficiais públicos devem estar sob a rubrica da accountability*” e se “*os oficiais públicos devem ser accountables somente em relação aos termos legais, ou se também devem ser questionados para além da lei*” (MEDEIROS; CRANTSCHANINOV e SILVA, 2013, p. 747). Daí decorre a extrema importância de aferição da possibilidade de imposição de sanções como parte integrante do conceito de *accountability*, sendo necessário o esclarecimento de quais atores podem servir como mecanismo de *accountability*,

Sobre o tema, Rocha (2011) afirma que a classificação de Mainwaring (2005) se dá de forma dualística distinguindo a *accountability* eleitoral (ou dos eleitores) da *accountability* intraestatal, a qual apesar de ser semelhante à classificação de O'Donnell, desta se diferencia por ser pela ausência de conotação hierárquica e da

independência sugerida, de modo a não mesclar os agentes da accountability (Estado e sociedade), mas preservando a natureza da relação (horizontal e vertical).

No entendimento de Kaldor (2003), a sociedade civil reforça o caráter substantivo da democracia não podendo ser concebida como um substituto dos processos democráticos formais. Assim, aqueles que são responsáveis de maneira formal pela tomada de decisões devem responder perante as necessidades dos mais pobres, atuando no sentido de transformar a cultura política global, bem como a nacional e a local.

Rocha (2011), interpretando as concepções da autora, destaca que esta categoriza a *accountability* em dois tipos: procedimental, que diz respeito às formas de responsabilização que remetem para o interno, para a responsabilização em relação à gestão interna e às práticas e responsabilidades pela gestão dos recursos; e moral que diz respeito à responsabilidade política ou à responsabilidade e à responsabilização perante os beneficiários. Trata-se de assegurar em que medida uma organização continua (e continuará) fiel à sua missão ou a seus objetivos institucionais.

Abrucio e Loureiro (2004) buscam esclarecer os contornos e efeitos da *accountability* mediante classificação no viés democrático, por meio de três vertentes, a saber: processo eleitoral, mediante controle institucional durante o mandato e por meio de regras intertemporais. Assim, apresentam o seguinte quadro:

Quadro 5 - *Accountability* democrática

<b>Formas de Accountability</b>	<b>Instrumentos</b>	<b>Condições</b>
Processo Eleitoral	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema eleitoral e partidário</li> <li>• Debates e formas de disseminação</li> <li>• Regras de Financiamento de Campanhas</li> <li>• Justiça Eleitoral</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Direitos políticos básicos de associação, de votar e ser votado</li> <li>• Pluralismo de ideias (crenças ideológicas e religiosas)</li> <li>• Imprensa livre e possibilidade de ser obter diversidade de informações</li> <li>• Independência e controle mútuo entre poderes</li> </ul>

(continua)

(conclusão)

<b>Formas de Accountability</b>	<b>Instrumentos</b>	<b>Condições</b>
Controle Institucional durante o Mandato	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Controle Parlamentar (controles mútuos entre os Poderes, CPI, arguição e aprovação de altos dirigentes públicos, fiscalização orçamentária e de desempenho das agências governamentais, audiências públicas etc.)</li> <li>• Controle Judicial (controle da constitucionalidade, ações civis públicas, garantias dos direitos fundamentais etc.)</li> <li>•Controle Administrativo-Procedimental (Tribunal de Contas e/ou Auditoria Financeira)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transparência e fidedignidade das informações públicas</li> <li>•Burocracia regida pelo princípio do mérito (meritocracia)</li> <li>•Predomínio do império da lei</li> <li>•Existência de mecanismos institucionalizados que garantam a participação e o controle da sociedade sobre o poder público</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Controle de Desempenho dos Programas Governamentais</li> <li>• Controle Social (Conselho de usuários dos serviços públicos, plebiscito, orçamento participativo etc.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Criação de instâncias que busquem o maior compartilhamento possível das decisões (“consensualismo”)</li> </ul>
Regras estatais intertemporais	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Garantia de direitos básicos pela Constituição (cláusulas pétreas)</li> <li>•Segurança contratual individual e coletiva</li> <li>• Limitação legal do poder dos administradores públicos</li> <li>•Acesso prioritário aos cargos administrativos por concursos ou equivalentes</li> <li>•Mecanismos de restrição orçamentária</li> <li>•Defesa de direitos intergeracionais</li> </ul>	

Fonte: Abrucio e Loureiro (2004, p. 7).

É importante apresentar a relação da *accountability* com as finanças públicas no Brasil, estabelecida por Abrúcio e Loureiro (2004), ocasião em que vinculam a análise dos instrumentos da responsabilização política utilizados no Brasil ao plano das finanças públicas.

Quadro 6 – *Accountability* e finanças públicas no Brasil

<b>FORMAS DE ACCOUNTABILITY</b>	<b>INSTRUMENTOS</b>
•Processo Eleitoral	•Financiamento de campanhas eleitorais
•Controle Institucional durante o Mandato	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Comissões Parlamentares de Inquérito</li> <li>•Regras de discussão, publicização e <i>accountability</i> horizontal do orçamento (processo de elaboração do PPA, LDO e LOA)</li> <li>•Tribunais de Contas</li> <li>•Auditorias Financeiras Internas (Secretaria de Controle Interno e Corregedoria Geral da União)</li> <li>•Orçamento Participativo</li> </ul>
•Regras estatais intertemporais	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Regras de restrição orçamentária e de responsabilidade fiscal</li> <li>•Limites de endividamento</li> <li>•Metas Inflacionárias</li> </ul>

Fonte: Abrucio e Loureiro (2004, p. 11).

Os autores destacam dois grandes empecilhos relacionados à responsabilização do Poder Público na seguinte forma: a) Excessiva concentração de poder nas mãos do Poder Executivo e b) Fragilidade dos mecanismos de representação e participação da sociedade. Logo, a concentração do Poder no Executivo deriva de fatores, tais como apresentados por Abrucio e Loureiro (2004, p. 24-25):

- 1) O Orçamento público brasileiro aprovado pelo Legislativo tem caráter apenas autorizativo, o que dá uma enorme margem de liberdade para os governos efetuarem seus gastos.
- 2) O poderio da Secretaria do Tesouro Nacional, que executa e contingencia as despesas de forma insulada dentro do Ministério da Fazenda, sem sofrer o impacto de mecanismos de responsabilização mais efetivos.
- 3) A importante influência que o Presidente da República, os governadores e os prefeitos exercem, por meio da bancada governista, sobre as indicações dos conselheiros dos Tribunais de Contas, reduzindo a independência daqueles que deveriam fiscalizar os governantes.
- 4) A capacidade que o Poder Executivo tem de obstruir processos de controle congressional por meio da distribuição de cargos e verbas.

Portanto, verifica-se que desde 2004 os estudos sobre a *accountability* já apontavam a necessidade de expandir as pesquisas no terreno econômico e nas finanças públicas. Abrucio e Loureiro (2004) já anunciavam a imperfeição dos sistemas políticos que apresentam deficiências no funcionamento dos mecanismos, já que se trata de uma criação humana. Assim, citando CLAD (2000), os autores afirmam que a *accountability* deve ser pensada mais como uma ideia que deve guiar os governos democráticos no sentido de consagrar o dever de prestação de contas dos governantes aos governados.

Segundo Grant e Keohane (2005), observando o viés punitivo da *accountability*, os autores objetivam encontrar resposta para a responsabilização do agente diante da prática de abusos. Assim, afirmam existir sete mecanismos distintos de responsabilização que operam na política mundial com base na busca pela melhor prática de responsabilizar. Dos sete instrumentos, quatro dependem da delegação: *hierárquica, de supervisão, fiscal e legal*. Os outros três mecanismos - *Mercado, pares e reputação pública* - envolvem participação distinta em cada uma das formas. Destacam também que as categorias não rígidas ser flexibilizadas.

Por outro lado, a *accountability* é interpretada com certa amplitude por Koppell (2005) que passa a incorporar à expressão um conjunto de elementos que devem se fazer presentes para que haja a sua efetivação concreta, apresentando o seguinte quadro:

Quadro 7 – Concepções da *accountability*.

<b>Tabela1</b>	<b>Concepções de <i>accountability</i></b>
Concepção de <i>accountability</i>	Determinação chave
Transparência	A organização revelou os fatos da sua performance?
Imputabilidade	A organização enfrentou consequências para o desempenho?
Controle	A organização fez o que o principal (por exemplo, o Congresso, o presidente) desejava?
Responsabilização	A organização seguiu as regras?
Responsividade	A organização cumpriu a expectativa substantiva (demanda/necessidade)?

Fonte: extraído de Koppell (2005, p. 96).

Portanto, o autor enumera 05 (cinco) elementos ou dimensões que, juntos, constroem a tipologia conceitual da *accountability*, sendo: transparência, sujeição (imputabilidade), controlabilidade, responsabilidade e responsividade. Não obstante as dimensões possuírem caracterização própria, todas elas se inter-relacionam de modo a se interligarem para formarem um só todo.

A interpretação e o estudo das dimensões são bem esclarecidos por Rocha (2009), do qual se extrai os fundamentos para o quadro abaixo:

Quadro 8 – Interpretação das dimensões da *accountability*.

<b>DIMENSÃO</b>	<b>CONTEÚDO</b>
<b>Transparência</b>	Segundo o autor, é a mais importante categoria da <i>accountability</i> como instrumento para avaliar o desempenho organizacional. Um requisito-chave para todas as outras dimensões. A transparência refere-se a como mostrar a atuação das organizações e dos agentes públicos. Na prática, a transparência requer que as organizações e os burocratas sejam objeto de constante supervisão e questionamento.
<b>Sujeição</b>	tem a ver com a exigência de que as organizações e seus agentes enfrentem as consequências derivadas das suas ações. Nesse sentido, organizações e indivíduos devem ser responsabilizados pelas suas ações e punidos pelos malefícios que vierem a causar.
<b>Controle</b>	está relacionado com as relações hierárquicas no interior das estruturas burocráticas, seja entre indivíduos, seja entre organizações, e baseia-se na caracterização do seu grau (baixo ou alto) e na sua fonte (interna ou externa). Essa concepção, segundo o autor, é a predominante tanto no setor público quanto no setor privado.
<b>Responsabilização</b>	diz respeito ao cumprimento das leis, das normas e das regras estabelecidas e às sanções decorrentes de seu descumprimento.

(continua)

(conclusão)

<b>Responsividade</b>	refere-se a como a organização responde às expectativas (demandas e necessidades) da sociedade. De um modo geral, pode-se afirmar que as organizações e os agentes públicos são responsivos se conseguem satisfazer as expectativas da população a que servem.
-----------------------	--

Fonte: elaboração própria - adaptado de Rocha (2009, p. 5) e Koppell (2005, p. 96)

Como se nota, a contribuição do autor para os estudos da *accountability* é enorme, servindo de base para que outros pesquisadores possam também evoluir no desenvolvimento de técnicas, formas, fórmulas e instrumentos de aferição da transparência e dever de prestar contas do gestor público.

Schmitter (2007), valendo-se das concepções de O'Donnell, sugere acrescentar uma terceira forma que nomina de *accountability* oblíquo, vinculada ao dever de prestação de contas. Decorre do fenômeno vinculado às organizações da sociedade civil que não se ligam diretamente à nomeação de candidatos e à competição em eleições, porém possuindo força para mobilizar cidadãos para a defesa dos seus interesses.

Xavier (2011) destaca a importância da ação coletiva devido ao seu estado de continuidade, mesmo fora do período eleitoral. Também destaca a função oblíqua da sociedade como elemento complementar à *accountability* vertical, já que tem por foco os espaços políticos onde é decidida a alocação de recursos públicos, servindo também de aliada à *accountability* horizontal.

Para Denhardt e Denhardt (2007), a aplicação da terminologia também leva em consideração o modelo de administração e a influência burocrática ou gerencial. Rocha (2009; 2011), em referência a Denhardt e Denhardt (2003), faz importante destaque ao lembrar que estes apresentam três grandes modelos de administração pública segundo a literatura contemporânea, sendo: o tradicional ou da Velha Administração Pública (burocrática); o gerencialista ou da Nova Gestão Pública (desempenho); e o do Novo Serviço Público (democrática). Estudo de mesma natureza foi realizado por Salm e Menegasso (2009), ocasião em que assim discorreram sobre os três principais modelos de administração pública.

Assim, a Administração Tradicional, é marca dos Estados burocráticos, correspondendo ao Estado prestador de serviços que guarda largo aparato para produção destes em prol da coletividade, agindo em conformidade com o acervo legal que orienta a conduta do gestor (ROCHA, 2009). A Nova Gestão Pública surge como resposta natural à evolução da *accountability*, a fim de impor-se como resposta às deficiências do modelo anterior.

Salm e Menegasso (2009) afirmam que essa forma tem por base a busca pela produtividade com economicidade, de forma a espelhar o que há no mercado que possa corrigir as fragilidades da burocracia. Por fim, o Novo Serviço Público consolida-se com a ampliação da valorização do interesse público, firmando na gestão pública preceitos mais democráticos e responsivos, primando por uma ampla interligação entre o gestor e seus administrados (SANTOS e SELIG, 2014).

Esse modelo, segundo Salm e Menegasso (2009), eleva a humanização da gestão pública de modo a valorizar a participação do cidadão na busca de uma gestão que possa alcançar o verdadeiro interesse público e construir o bem comum. Bem por isso, atualmente, já há indicadores de um novo modelo de administração que vem sendo nominada de Governança em Rede, conforme Santos e Selig (2014), ou Estado em Rede na forma de Pires (2011), no qual a gestão pública envolve “*uma articulação horizontal de interdependência, mas com atores funcionalmente autônomos, que interagem através de negociações*” (SORRENSEN, TORFING *apud* SANTOS e SELIG, 2014, p. 85). As interpretações de Rocha (2011) sobre o fenômeno são precisas e relevantes quanto ao Novo Serviço Público e sua vinculação à forma de controle, o que se vislumbra no quadro abaixo.

Quadro 9 - Da *accountability* e as formas de controle

<b>Planos de Accountability</b>	<b>Base</b>	<b>Condições</b>
Controle burocrático	•conformação às leis e às normas	•vinculação a tradição da APP
Controle de resultado	•com base nos conceitos de eficiência, eficácia e efetividade	•controle dos resultados da ação
Controle democrático	•responsividade do agente público e nos princípios democráticos como enfatizado no modelo proposto por Denhardt e Denhardt.	•análise de desempenho do responsável, da postura ética, da defesa do interesse público e da ação comprometida.

Fonte: elaborado pelo autor, adaptado de Rocha (2011, p. 54)

Portanto, a *accountability* é forte instrumento que se volta à construção de um Estado mais forte e igualitário, oportunizando o desenvolvimento e a observância do interesse coletivo.

Já Rocha (2009), detalhando o conceito de *accountability* nas dimensões, componentes e indicadores apropriados, compôs uma nova categorização do tema que é demonstrada no quadro adiante.

Quadro 10 – Detalhamento do conceito de *accountability*

<b>Dimensões da accountability</b>	<b>Componentes</b>	<b>Indicadores</b>
Burocrática	Conformação	Legalidade/conformidade em relação à constituição, leis e regulamentos.
	Performance	Avaliação da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade da atuação.
Democrática	Transparência	Inerente ao poder-dever dos próprios tribunais de contas e explicitadas nas competências do art. 71 da CF/88.
	Responsividade	Relação entre o planejamento (PPA), a proposta (LDO) e a execução orçamentária.
	Comunicabilidade	Padrões de análise e sistematização, periodicidade, difusão, acesso, disponibilidade e inteligibilidade.

Fonte: Rocha (2009. p. 9)

Ampliando a análise através das concepções de Kaldor (2003), as categorias de Koppell (2005) e os modelos de Denhardt e Denhardt (2003), Rocha (2009) chegou a uma nova categorização mais objetiva da *accountability* em relação aos estudos que realizou envolvendo análise do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Assim, sob o argumento de que autores discorrem do mesmo fenômeno e abrangência, Rocha (2009) sintetiza tais abordagens da seguinte forma:

Quadro 11 – Síntese das abordagens sobre *accountability* no aspecto formal.

<b>Kaldor (2003)</b>	<b>Koppell (2005)</b>	<b>Denhardt e Denhardt (2003)</b>
Procedimental	Responsabilidade Controle Sujeição	Controle burocrático Controle de performance
Moral	Transparência Responsividade	Controle democrático

Fonte: Rocha (2009, p. 8)

Em estudo posterior, Rocha (2013) passa a compilar as classificações e ensinamentos constantes dos trabalhos de Bobbio (2007), Dahl (1997), Denhardt e Denhardt (2007), Kaldor (2003), Kenney (2005), Koppell (2005), Mainwaring (2005), Meirelles (2007), O'Donnell (1998) e Schedler (1999), para realizar a análise da *accountability* nas vertentes e dimensões da *accountability* na dimensão formal, composta por publicidade, justificação e sanção; e de *accountability* na dimensão substantiva, composta por conformação; desempenho; atuação ética; compromisso com os princípios democráticos e defesa do interesse público. É o que pode ser verificado pela transcrição dos quadros elaborados pelo autor e aqui apresentados:

Quadro12 - Dimensão formal da *accountability*.

<b>Dimensões da <i>Accountability</i></b>	<b>Componentes (temas)</b>	<b>Indicadores (conceitos-chave)</b>	<b>Definição dos indicadores (unidades de significação)</b>
Dimensão Formal da <i>accountability</i>	Publicidade	Disponibilidade	Atendimento à determinação legal de “ser público”, de estar à disposição do público;
		Divulgação	Publicação dos pareceres prévios em mídia de acesso e/ou circulação;
	Justificação	Ampla defesa	Oportunidade dada ao prefeito de apresentar explicações e justificativas antes da emissão de decisão pelo tribunal, mediante o conhecimento do inteiro teor do Repp;
		Contraditório	Registro e análise das explicações e justificativas apresentadas pelo prefeito, bem como da contra-argumentação e das conclusões apontadas pelo tribunal;
	Sanção	Decisão	Ato declaratório formal prolatado pelo plenário do tribunal, vinculado ao Repp, propondo a aprovação ou rejeição das contas anuais.

Fonte: Rocha (2013, p. 908)

Para Rocha (2013), a dimensão formal tende a se referir, no que diz respeito à análise do processo de *accountability*, aos aspectos de ordem formal e procedimental, atestando ação fiscalizadora e obediência aos ditames da lei. Bem por isso, utiliza os temas publicidade, justificação e sanção, formulando indicadores que caracterizam a ocorrência destes.

Quanto à dimensão substantiva, Rocha (2013) apresenta novos componentes que se apresentam mais amplos como: conformação, desempenho, atuação ética, compromisso com os princípios democráticos e defesa do interesse público, conforme quadro abaixo:

Quadro13 - Dimensão Substantiva da *accountability*.

Dimensões da <i>Accountability</i>	Componentes (temas)	Indicadores (conceitos-chave)	Definição dos indicadores (unidades de significação)
Dimensão substantiva da <i>Accountability</i>	Conformação	Conformidade	Verificação do cumprimento das normas, regulamentos e procedimentos administrativos na prática dos atos de gestão e das ações de governo;
		Legalidade	Verificação do cumprimento das determinações legais na prática dos atos de gestão e das ações de governo;
Dimensão substantiva da <i>Accountability</i>	Desempenho	Eficiência	Análise/avaliação da relação custo-benefício na prática dos atos de gestão e das ações de governo;
		Eficácia	Análise/avaliação da consecução de objetivos e metas na prática dos atos de gestão e das ações de governo;
		Efetividade	Análise/avaliação dos efeitos e impactos advindos da prática dos atos de gestão e das ações de governo;
	Atuação ética	Imputação	Divulgação sistemática e sistematizada das sanções imputadas aos administradores, advindas do conjunto dos procedimentos de fiscalização realizadas no município;
	Compromisso com os princípios Democráticos	Participação	Análise/avaliação das circunstâncias e resultados da participação da população na distribuição e destinação dos recursos públicos, quando da realização de audiências públicas, assembleias etc, em cumprimento às determinações legais;
	Defesa do interesse público	Responsividade	Análise/avaliação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e os objetivos e metas constantes do PPA aprovado pelo município;
		Transparência	Análise/avaliação sobre a vinculação entre a execução orçamentária e as funções de governos afetas ao município, conforme planejado no orçamento aprovado.

Fonte: Rocha (2013, p. 909).

Quanto a essa segunda dimensão, de natureza substantiva, Rocha (2013) foca no conteúdo da fiscalização e na forma de atuação do agente público por meio da interpretação de suas atividades e respostas ao atendimento às necessidades e interesses da coletividade.

### 3.4 *Accountability*: transparência e prestação de contas

A transparência e o dever de prestar contas adquirem força motriz para auxiliar e comprovar a eficiência e a efetividade da *accountability* (ABRUCIO e LOUREIRO, 2004), contribuindo na gestão dos recursos dos Entes públicos.

Assim, os elementos chaves da *accountability* para este estudo são evidenciados nos fenômenos da transparência e do dever de prestar contas. Afinal, não há dúvida quanto ao termo impor o dever de observância desses mecanismos aos quais está vinculado o gestor público na execução do orçamento público (CENEVIVA, 2007; SLOMSKI, 2010).

Tendo por base normativa o princípio da publicidade constante do caput do artigo 37 da CF/88 e sendo também atividade intrínseca e inerente à responsabilidade fiscal, conforme artigo 1º, §1º da Lei Complementar nº 101/2000, a transparência é dever de todo gestor público (BRASIL, 1988; 2000). A normatividade da transparência também é perceptível no artigo 37, inciso XXXIII da CF/88, na Lei 12.527/11 e na Lei 12528/11.

A transparência também é elemento edificador das bases da *accountability* para Koppell (2005) e Rocha (2009) que a destacam nas tipologias e abordagens acerca do fenômeno, o que comprova ser esse elemento um ponto de comum consenso entre os estudiosos quanto à sua identificação como mecanismo inerente à *accountability*.

Para Ceneviva (2006), a transparência é condição fundamental para o êxito da *accountability*, destacando que esta promove a visibilidade da gestão governamental. Afinal, sem transparência e fidedignidade das informações públicas, o desempenho dos programas governamentais fica sem elementos de avaliação. No entanto, destaca o autor que a formulação e a implementação da *accountability* devem ser orientadas pelas demandas da população e pela sinalização de prioridades e comprometimento dos governantes.

Rocha (2012) destaca a existência de transparência ativa promovida pela espontaneidade dos gestores públicos e da transparência passiva que decorre de solicitação externa, alertando ainda haver distinção entre direito à informação e transparência, sendo esta muito mais que a mera divulgação de informações, englobando também a promoção da participação popular, o debate e a *accountability* democrática. Para a autora, concretizar a transparência e a

*accountability* é um desafio da comunidade política, já que, como atributo de gestão pública democrática, a transparência impõe o rompimento com práticas obsoletas.

Ao analisar a transparência, Haswani (2006) afirma que o termo tem o mesmo significado intrínseco na gestão pública, de forma que um governo deve expor suas ações, tornando-as acessíveis aos interessados para se mostrar translúcido. Assim, a transparência alia-se à participação, eficiência e eficácia como palavras de ordem que conduzem a um relacionamento ativo com a coletividade, gerando um processo de comunicação de massa conhecido como postulado de Lasswell, conforme se vê abaixo:

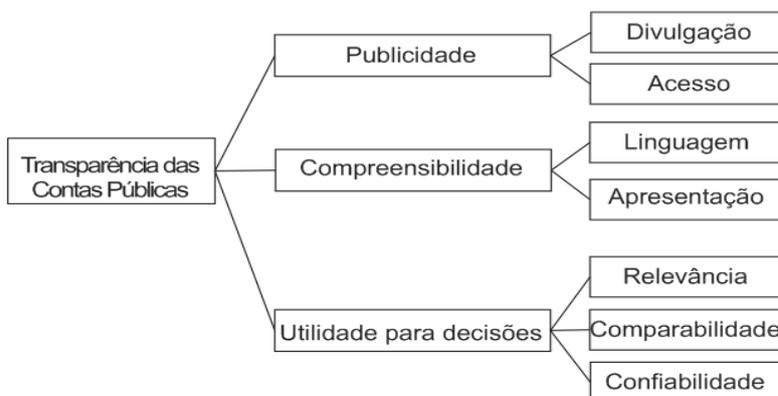
- Quem? a comunicação da instituição pública é aquela realizada pela administração pública; esta atribuição deve poder ser operada por qualquer um, mediante a presença, explícita e clara, da assinatura da fonte.
- Diz o quê? Divulga a produção normativa, as atividades, a identidade e o ponto de vista da administração;  
Por meio de quais canais? Utiliza, possivelmente de maneira integrada, todas as mídias disponíveis;
- A quem? Aos cidadãos ou às organizações, quando se apresenta como comunicação externa direta; aos meios de comunicação de massa, quando quer atingir os cidadãos e as organizações que constituem a audiência destes meios; a quem atua, como público interno, nas instituições públicas, quando se apresenta como comunicação interna;
- Com que efeito? Garantir aos cidadãos o direito de informação (principalmente aquele direito de se informarem e de serem informados); construir e promover a identidade do ente público para reforçar as relações entre os subordinados e a administração, de um lado, e entre os cidadãos e seus semelhantes, de outro; oferecer aos cidadãos a possibilidade de exprimir de maneira ativa e substancial o direito de cidadania, a fim de tornarem co-responsáveis pela solução dos problemas de interesse geral; produzir uma mudança radical de mentalidade interna da administração pública, que deverá ter a comunicação como recurso estratégico para a definição das relações com os cidadãos (GRANDI, 2002, p. 55, *apud* HASWANI, 2006).

Quanto ao reconhecimento da transparência do orçamento, Silva e Gomes (2011), interpretando vários estudos sobre o tema, demonstram a sua importância na execução orçamentária ao vincular o grau de abertura orçamentária (transparência) a um maior Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e ao crescimento do Produto Interno Bruto (PIB).

Bem por isso, Platt e Neto *et al.* (2007) estabeleceram os elementos que caracterizam a transparência das contas públicas, arguindo que estas devem

pressupor o fornecimento de informações confiáveis e relevantes aos interesses dos usuários, conforme figura abaixo:

Figura 2 - Elementos da transparência das contas públicas



Fonte: Platt e Neto et al. (2007, p. 85).

A prestação de contas é também elemento que dá sentido ao conceito de *accountability* conforme se vê em Prado e Pó (2007), para os quais o aperfeiçoamento da democracia se dá pela prestação de contas (*accountability*). Por meio de Prado (2004), pode-se entender a *accountability* como um princípio que deve guiar os governos democráticos em busca da prestação de contas à sociedade.

No mesmo sentido, Schedler (1999) destaca o dever de prestar contas sob o prisma da *accountability* já que preconiza o dever do agente público relacionado à obrigação de responder e informar (*answerability*) e de fazer cumprir a lei e aplicar sanções (*enforcement*).

Silva Neto et al. (2015) acrescenta que o não cumprimento do dever de prestar contas conduz os gestores governamentais a punições, sendo a Lei de Responsabilidade Fiscal um instrumento válido para orientar esse dever que é elevado por Paludo a elemento vinculado à *accountability* de forma que o sistema político passa a garantir a prestação de contas das promessas feitas aos cidadãos, devendo demonstrar por meio de resultados o bom uso de recursos públicos.

No mesmo sentido, Xavier (2011) afirma que o dever de prestar contas é tanto observado no aspecto político quanto no aspecto legal, de forma que os servidores públicos devem obediência a esse dever na esfera horizontal, porque está em

posição de igualdade e, na esfera vertical, entre atores que ocupam posições de desigualdades, entre superiores e subordinados, entre principais e agentes.

### **3.5 *Accountability*: controle interno e responsabilização**

O controle interno que se mostra como corolário indissociável ao dever do gestor público de bem gerir o orçamento público transpõe-se como elemento base do presente estudo. Afinal, o referido sistema de controle objetiva impor regramentos ao comportamento de todos aqueles que estão vinculados à gestão dos recursos orçamentários, de modo a ser operacionalizado na checagem dos atos e fatos em conformidade com o planejado pela administração ou pelas normas incidentes a cada caso (Alves e Junior, 2016).

Para Henrique *et al.* (2016), há uma crescente exigência da sociedade em ter conhecimento de como os gestores aplicam os recursos públicos, o que eleva o controle à condição de premissa básica para a conferência da correta utilização dos recursos do erário. O autor chama atenção ainda aos princípios constitucionais que determinam a obrigatoriedade do dever de prestar contas, os quais estão presentes no caput do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, sendo: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Em complemento ao argumento acima, o dever de manter um controle interno atuante também é encontrado no artigo 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A importância dos ordenamentos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 é confirmada nos estudos de Oliveira e Pisa (2011) que atribuem à referida Constituição o título de Constituição Cidadã, justamente por ter ofertado direitos outrora sonhados pelos brasileiros, fenômeno que guarda íntima ligação com a própria instauração do estado democrático de direito que se implantou, “entre eles o de exercer o controle sobre a administração pública, de exigir ética, integridade (*compliance*), transparência (*disclosure*) e prestação de contas (*accountability*)” (OLIVEIRA e PISA, 2011, p. 1264). Além disso, os referidos autores reconhecem ainda como direito consagrado pelo texto constitucional o dos cidadãos participarem diretamente na escolha das políticas públicas a serem implantadas.

Portanto, o advento da Constituição Federal passa a consolidar uma nova etapa evolutiva das relações entre o Estado e a sociedade, e o fortalecimento da garantia dos direitos sociais leva o Estado a se reestruturar (OLIVEIRA e PISA, 2011).

Assim, a instauração, a manutenção e a atuação do controle interno são um imperativo, a todo e qualquer gestão pública, imposto pela Constituição Federal que rege o Estado Brasileiro, que propicia a transferência, cuja noção conceitual, para Filgueiras (2011, p. 76), é compreendida na ideia de ser “uma regra de conduta de agentes públicos; carrega um poder simbólico associado à abertura de processos e resultados de assuntos públicos relativos ao governo e aos negócios de mercado”.

No entanto Quintão e Carneiro (2015, p. 474) advertem que “os controles institucionalizados devem ser constantemente aprimorados, de forma a servir, ao mesmo tempo, como limitação à atuação dos agentes públicos e como termômetro da democracia em dada sociedade”. Para os autores, isso viabiliza um “verdadeiro escudo à corrupção, à improbidade, à falta de ética e de justiça na atuação do Estado”. Observação semelhante é encontrada em Pó e Abrucio (2006, p. 685) que, ao discorrerem sobre a obsolência da burocracia autônoma e o processo de reforma gerencial do Estado, afirmam que “uma burocracia completamente autônoma, como todo poder auto-referenciado, traz riscos à sociedade e à democracia”. Vale destacar que Pó e Abrucio (2006, p. 685) ainda se pronunciam no seguinte sentido:

A discussão ganha novos contornos com os processos de reforma do Estado, nos quais uma das principais marcas foi o repasse da execução de atividades antes estatais a entes privados e, nesse contexto, instrumentos de *accountability* precisaram ser repensados. Além disso, cada vez mais o controle e a *accountability* do Estado são inseridos num contexto de ampliação dos espaços democráticos, que precisa chegar aos cidadãos.

Adentrando, pois, na conceituação de controle, embora este guarde intrínseca ligação com *accountability*, é possível defini-lo de forma distinta, na medida em que, tracejando por fundamentos coligados e interligados, vê-se que o controle é compreendido como a “*capacidade de um ator em fazer que outro atenda às demandas daquele, pela imposição de restrições, penalidades e incentivos*”, conforme Dahl e Lindblom (1971), citados em Pó e Abrucio (2006, p. 686). Ainda segundo os autores, a *accountability* guarda maior abrangência por incluir a

“existência de condições para os cidadãos participarem da definição e avaliação das políticas públicas, premiando ou punindo os responsáveis”.

Quintão e Carneiro (2015) também ressaltam que, pelo controle, garante-se que os governantes possam representar a coletividade sob a perspectiva de poderem responder por suas condutas omissivas e comissivas no tocante ao planejamento e uso de recursos públicos.

Ainda nos limites conceituais, Mazza (2013, p. 683) esclarece que o controle sobre a Administração faz-se por meio de instrumentos legais que se impõem sobre os agentes, órgãos e entidades públicas. Di Pietro (2010, p. 728) assevera que o controle tem por finalidade assegurar a atuação da Administração em conformidade com os princípios constitucionais que são impostos, definindo o controle na forma ampla como sendo “o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Além do controle, a responsabilização do gestor é um dos fundamentos da *accountability*. Haswani (2006) aborda a distinção entre responsabilidade subjetiva e objetiva que envolve a conduta do gestor público, arguindo ser a *accountability* um processo que conduz à responsabilização num processo de fora para dentro para responder por algo. Assim, deve ser identificada qual figura tem reconhecimento e poder para declarar a responsabilização, observada a representação e a legitimidade do poder.

Koppell (2007) reconhece a incidência de responsabilização na dimensão “sujeição” da *accountability* que impõe aos agentes o dever de enfrentar as consequências em razão de ações que vierem a causar malefícios, com a respectiva responsabilização e punição. Em relação à possibilidade de punição, Ceneviva (2006, p.6) realiza estudo esclarecedor sobre o tema na forma abaixo:

Uma terceira fonte de discordância analítica refere-se à capacidade de sanção por parte dos mecanismos e agentes de *accountability*. Dunn (1999), Kenney (2003), Moreno e colaboradores (2003) e Elster (1999)

argumentam que uma atividade ou mecanismo de controle e fiscalização só pode ser considerado instrumento de *accountability* se for capaz de impor sanções aos governantes ou burocratas sujeitos a seu escrutínio. O'Donnell (2003) e Schedler (1999), ao contrário, alegam que alguns mecanismos de *accountability* sustentam-se apenas pela capacidade de demandar justificação ou prestação de contas dos agentes públicos por seus atos e omissões – limitam-se à exigência de “*answerability*” – sem necessariamente ter em seu poder a capacidade de impor qualquer tipo de sanção.

Abrúcio e Loureiro (2005) fixam a responsabilização dos governantes como fenômeno ininterrupto e fruto da construção de mecanismos institucionais, de forma que estes venham a responder pela conduta praticada perante os governados. Já Prado e Pó (2007) reconhecem a responsabilização democrática como elemento intrínseco ao conceito de *accountability* sendo uma consequência lógica da ausência de transparência e do dever de prestar contas.

Fazendo distinção entre violação e sanção, Xavier (2011) discorre sobre a abrangência da responsabilização por violação legal (transgressão da lei) ou política (avaliação de desempenho), o que pode conduzir à sanção indireta e direta do gestor, uma vez que afirma não existir *accountability* com a impossibilidade de impor sanção.

Portanto, conforme se observa dos fundamentos apresentados, o controle se mostra elemento garantidor da observância da *accountability* que propicia a responsabilização do gestor caso não se vislumbre atuação deste com transparência e com obediência ao dever de prestação de contas. Logo, transparência e dever de prestar contas se mostram elementos caracterizadores da *accountability* ao passo que controle e responsabilização são elementos que viabilizam e garantem o exercício desta.

## 4 METODOLOGIA

Este capítulo é destinado à apresentação da metodologia adotada para a realização da pesquisa, com indicação do tipo, da abordagem, do método de pesquisa, da unidade de análise e dos sujeitos da pesquisa. Também é apresentada a técnica de coleta utilizada, bem como a forma de tratamento dos dados.

### 4.1 Tipo, abordagem e método de pesquisa

A pesquisa é fundamentada no tipo descritiva de modo que, para alcançar os objetivos traçados, adota a abordagem qualitativa.

A pesquisa descritiva, conforme Cervo, Silva e Bervian (2002), visa à observação de um fenômeno e o seu registro por meio de análise desvinculada de interferência externa. Tenciona, pois, analisar a regularidade e as motivações fáticas que possibilitam compreender o fenômeno, bem como conhecer novos aspectos sociais, econômicos e políticos no âmbito individual e/ou coletivo. Nesta dissertação, pretende-se descrever como se realiza a *accountability* na gestão orçamentária da Prefeitura Municipal de Montes Claros, procurando identificar as experiências dos gestores públicos efetivos e comissionados envolvidos no processo de planejamento e execução orçamentária.

Assim, na forma descritiva, a pesquisa visa caracterizar o fenômeno da *accountability* quanto ao exercício da transparência e dever de prestar contas no contexto da administração gerencial diante da atuação dos gestores públicos no planejamento e execução orçamentária. Ressalta-se que, apesar de expor características de determinado fenômeno que descreve, não está comprometida a explicá-los, embora sirva de base para tal explicação (VERGARA, 2013).

Em relação à abordagem, segundo Flick (2009), a pesquisa de natureza qualitativa foi desenvolvida sob vários contextos com a influência de diversas escolas teóricas e metodológicas, o que permitiu uma diversificação dessa forma de pesquisa.

O esclarecimento do termo qualitativo pode ser encontrado em Strauss (2008, p. 23) que assim dispõe:

Com o termo qualidade queremos dizer qualquer tipo de pesquisa que produza resultados não alcançados através de procedimentos estatísticos ou de outros meios de quantificação. Pode se referir à pesquisa sobre a vida das pessoas, experiências vividas, comportamentos, emoções e sentimentos, e também à pesquisa sobre funcionamento organizacional, movimentos sociais, fenômenos culturais e interação entre nações.

Portanto, a pesquisa de natureza qualitativa, no presente caso, tem relevância pela necessidade de entrevista dos agentes públicos que atuam na realidade do município estudado já que, nesta abordagem, conforme Figueiredo e Souza (2008), há a intenção de, nos limites da subjetividade, alcançar a interpretação representativa dos que tenham sido entrevistados.

Para precisa definição do enfoque qualitativo que se buscou nesta pesquisa, deve ser esclarecido que a base central é enraizada em entrevista com gestores públicos, com apoio a fontes bibliográfica, histórica e procedimental com interpretação dos dados de pesquisa, como será detalhado adiante.

Quanto ao método, a pesquisa compreende o estudo de caso, realizando-se pesquisa de campo empírica na Prefeitura Municipal de Montes Claros – MG, com análise de dados fornecidos por entrevistados relativos à gestão orçamentária do Município de Montes Claros – MG que possam permitir a compreensão da forma de aplicação dos mecanismos de *accountability* pelos gestores. Isso com o objetivo de verificação da existência ou não de gestão gerencial, de instrumentos de controle interno, de transparência, de prestação de contas e responsabilização.

O estudo de caso, para Yin (2005), é voltado para os estudos empíricos relativos às ciências humanas, justamente por possibilitar investigação de fenômeno estudado de forma mais intensa e aprofundada de contextos da vida real, favorecendo maior compreensão do fenômeno contemporâneo analisado.

## 4.2 Unidade de análise e sujeitos da pesquisa

De acordo com Gerhardt e Silveira (2009, p. 68), “é essencial determinar qual será a principal fonte das informações a serem coletadas. A unidade de análise pode ser uma pessoa, um grupo, uma empresa, uma sala de aula, um município”. Esclarecem ainda que, independentemente do âmbito da análise, é necessário identificar os sujeitos da pesquisa que contribuirão para alcance dos resultados pretendidos.

Nesse contexto, esta pesquisa tem como unidade de análise e observação a Prefeitura Municipal de Montes Claros, especialmente a sua procuradoria, controladoria e secretaria de planejamento. A prefeitura escolhida pertence ao principal município da mesorregião do Norte de Minas Gerais, sendo classificado como cidade média, o que permite maior abrangência quanto à interpretação da *accountability*. Além disso, o Município possui diversificações no planejamento e no orçamento que permitem um confronto de dados do estudo à luz da atuação gerencial dos órgãos de controle interno e mecanismos de transparência e prestação de contas vinculados à *accountability*. Tudo com vista a verificar se os dados constantes do seu planejamento orçamentário são aferidos, verificados e condizem com os alcançados na execução do orçamento.

Os sujeitos da pesquisa são agentes públicos compreendendo três categorias: agentes políticos, agentes públicos efetivos e agentes públicos comissionados. Optou-se pela escolha de 9 (nove) integrantes do quadro de servidores públicos da prefeitura municipal atuantes no planejamento e na gestão orçamentária, de acordo com a disponibilidade e interesse em participar da pesquisa, com entrevista a 3 (três) servidores de cada categoria, a fim de dar maior amplitude à pesquisa, permitindo verificar possível confronto de informações. Ressalta-se que foi observado o critério de saturação, sendo o número de entrevistados suficiente para alcançar os objetivos da pesquisa.

## 4.3 Técnica de coleta de dados

Martins e Bicudo (1994) ressaltam a importância da entrevista na obtenção de dados ao afirmarem que esta permite revelar a verdadeira visão do mundo dos

entrevistados. Portanto, a principal fonte de coleta de dados foi a entrevista. Do mesmo modo, a coleta de dados documentais foi realizada na sede do Município pesquisado, a fim de servir de auxílio na fase de entrevista e tratamento dos dados.

Considerando a natureza qualitativa da pesquisa, utilizou-se a pesquisa de campo, com utilização de entrevistas por meio de roteiro estruturado com 30 perguntas prontas sobre o tema. A indagação foi individual e isolada a todos os entrevistados, evitando, ao máximo, o contato entre estes, tendo havido ampliação dos questionamentos quando necessário.

Para Gerhardt e Silveira (2009, p. 37):

a pesquisa de campo caracteriza-se pelas investigações em que, além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, se realiza coleta de dados junto a pessoas, com o recurso de diferentes tipos de pesquisa (pesquisa ex-post-facto, pesquisa-ação, pesquisa participante, etc.).

Com o consentimento dos entrevistados, a coleta de informações durante as entrevistas foi gravada em áudio, sendo preservada a identidade dos 9 (nove) entrevistados por meio de atribuição dos seguintes códigos:

- a) **AP** (agente político - prefeito e secretários) na forma **AP1 AP2**,...
- b) **APE** (agente público efetivo - concursados) na forma **APE1, APE2**...
- c) **APC**, (agente público comissionado - nomeados) na forma **APC1, APC2**.

A entrevista foi orientada pelo organograma da figura de representação metodológica apresentado a seguir para a busca de resposta ao problema inicial formulado, bem como para atingir os objetivos gerais e específicos sugeridos.

Para melhor compreensão do organograma, tem-se ao centro o eixo da matriz da *accountability* e compreendo que essa pesquisa possui 4 (quatro) objetivos específicos, sendo: identificar a **transparência** por meio da sua publicidade, utilidade e compreensibilidade; caracterizar o **dever de prestar contas** pela análise dos elementos comunicabilidade, abrangência e âmbito; analisar os mecanismos de **controle interno e responsabilização** quanto aos elementos monitoramento, conformação e sujeição/sanção dos gestores e verificar a prática à promoção de

uma **administração gerencial** nos aspectos desempenho, responsividade e autonomia, foram criados níveis horizontais e verticais. Assim, tem-se:

- a) **Nível 1** - Central: **accountability**: elemento principal da pesquisa.
- b) **Nível 2** - Horizontal: **Transparência e Dever de Prestar Contas**. Compreende os mecanismos integrantes da *accountability*, sendo ligados a esta por linhas contínuas.
- c) **Nível 2** - Vertical: **Controle Interno/Responsabilização e Gestão Gerencial**. Compreende os fenômenos (mecanismos) que viabilizam o exercício de *accountability*, sendo ligados a esta por linhas pontilhadas.
- d) **Nível 3** - **perspectivas (indicadores)** de *accountability* vinculadas a cada uma das vertentes do nível 2.
- e) **Nível 4** - **elementos** que compreendem e comprovam as perspectivas (indicadores) de *accountability*.

A figura representativa adiante orienta a proposta metodológica da pesquisa:



#### 4.4 Tratamento dos dados

Como técnica de análise de dados foi utilizada a análise de conteúdo, a fim de permitir o alcance das respostas buscadas no cerne desta pesquisa. A análise de conteúdo, segundo Vergara (2013), visa identificar o que é narrado sobre um determinado tema num ambiente específico.

Segundo Gerhardt e Silveira (2009, p. 84), “para analisar, compreender e interpretar um material qualitativo, faz-se necessário penetrar nos significados que os atores sociais compartilham na vivência de sua realidade”. Assim, a análise de conteúdo consiste em técnica de pesquisa com características metodológicas próprias, destacando-se a objetividade, a sistematização e a inferência.

No entendimento de Bardin (1979, p. 40), a análise de conteúdo “aparece como um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”.

Portanto, no aspecto operacional, a análise de conteúdo nesta pesquisa foi iniciada pela transcrição das entrevistas, depoimentos e documentos, com posterior leitura das falas, visando articular a reunião destas com vistas a obter respostas aos objetivos específicos, sendo detalhado o procedimento no item tratamento de dados.

Logo, por se tratar de interpretação de conteúdo, houve distinção entre os elementos pesquisados do nível 2 horizontal e vertical, sendo estes divididos em categorias, a fim de viabilizar a análise da *accountability* no planejamento e execução orçamentária:

- a) **Categoria 1: Transparência** quanto aos mecanismos de transparência existentes no Município.
- b) **Categoria 2: Prestação de Contas** quanto aos instrumentos e técnicas utilizadas para a publicização de dados e resultados.
- c) **Categoria 3: Controle Interno** quanto à atuação de ação preventiva e fiscalizadora.
- d) **Categoria 4: Gestão gerencial** quanto à atuação dos gestores com eficiência diante de instrumentos burocráticos e gerenciais.

Portanto, os dados foram coletados e interpretados de forma isolada quanto a cada categoria e suas perspectivas, concluindo por:

- Confirmação: quando os entrevistados confirmaram o elemento da perspectiva;
- Negação: quando os entrevistados negaram o elemento da perspectiva;
- Não confirmação: quando, apesar de haver resposta positiva dos entrevistados, houve obscuridades e/ou contradições que inviabilizaram confirmar o elemento da perspectiva.

Adiante são apresentadas as perspectivas e os elementos utilizados para comprovar a forma de aplicação da *accountability* pelos gestores da prefeitura:

Quadro 14 - Perspectivas e elementos da transparência.

<b>Accountability</b>	Transparência	Publicidade	<i>Divulgação/Tempestividade</i>
			<i>Livre Acesso/Disponibilidade</i>
		Utilidade	<i>Relevância</i>
			<i>Confiabilidade</i>
		Compreensibilidade	<i>Linguagem</i>
			<i>Apresentação</i>

Fonte: extraído de Platt Neto *et al.* (2007, p. 85).

#### **Base teórica:**

O' Donnell (1998) *accountability* vertical.  
 Schedler (1999) – Informação.  
 Romzek e Ingraham (2000) – *accountability* política.  
 Smulovitz e Peruzzotti (2003) – *accountability* societal vertical não eleitoral.  
 Mainwaring (2003) – *accountability* eleitoral.  
 Abrucio e Loureiro (2004) – Regras estatais intertemporais.  
 Koppell (2005) – Transparência.  
 Denhardt e Denhardt (2007) – Novo serviço público  
 Rocha (2009) – *accountability* democrática – transparência.  
 Rocha (2013) – Dimensão substantiva da *accountability* – Defesa do Interesse público.

Significado:

a) **Publicidade:** Existência de divulgação ampla das informações à coletividade, propiciando-se o acesso em variadas formas de fácil domínio e custo baixo. Verifica-se se as informações são de livre acesso e se há tempestividade na disponibilização destas.

b) **Utilidade para decisões:** Existência de relevância das informações prestadas atendendo aos interesses da coletividade e confiabilidade de que a divulgação corresponde ao verdadeiro.

c) **Compreensibilidade das informações:** a forma de apresentação clara e transparente da divulgação seja por meio de texto, imagens ou gráficos e a simplicidade da linguagem utilizada para permitir ao público a fácil interpretação.

Quadro 15 - Perspectivas e elementos da prestação de contas.

<b>Accountability</b>	Prestação de contas	Comunicabilidade	<i>Sistematização</i>
			<i>Regularidade</i>
		Abrangência	<i>Disponibilidade</i>
			<i>Inteligibilidade</i>
		Âmbito	<i>Interno</i>
			<i>Externo</i>

Fonte: elaborado pelo autor, adaptado das categorias de *accountability* do referencial teórico.

**Base teórica:**

O' Donnell (1998) *accountability* vertical.  
 Schedler (1999) – Justificação.  
 Romzek e Ingraham (2000) – *accountability* política.  
 Smulovitz e Peruzzotti (2003) – *accountability* societal vertical não eleitoral.  
 Mainwaring (2003) – *accountability* eleitoral e intraestatal.  
 Schmitter (2007) – *accountability* oblíquo.  
 Denhardt e Denhardt (2007) – *accountability* e a Nova Gestão Pública.  
 Rocha (2009) – *accountability* democrática (comunicabilidade).  
 Rocha (2013) – *accountability* substantiva (compromisso com os princípios democráticos).

Significado:

a) **Comunicabilidade:** (sistematização e regularidade). Pressupõe que os relatórios e pareceres devam seguir um padrão definido de análise e uma sistematização na divulgação das informações que permitam a sua comparação intertemporal, devam ser periódicos, cumprir os prazos legais na sua apresentação e ter ampla difusão (ROCHA, 2009, p. 11).

b) **Abrangência:** (disponibilidade e inteligibilidade). Estarem disponíveis, serem de fácil acesso e, principalmente, serem compreensíveis não só para os seus

destinatários originais, mas, e principalmente, para os demais atores sociais interessados (ROCHA, 2009, p. 11).

c) **Âmbito:** (interno e externo). Quanto aos destinatários da prestação de contas, se envolve a *accountability* horizontal e vertical, alcançando público interno e externo.

Quadro 16 - Perspectivas e elementos do controle interno e responsabilização

<b>Accountability</b>	Perspectiva do Controle Interno Responsabilização	Monitoramento	<i>Normatização</i>
			<i>Avaliação</i>
			<i>Fiscalização</i>
		Conformação	<i>Conformidade</i>
			<i>Legalidade</i>
			<i>Ética</i>
		Sujeição/Sanção	<i>Instrumentalização</i>
			<i>Imputação</i>
			<i>Justificação</i>

Fonte: elaborado pelo autor, adaptado das categorias de *accountability*.

**Base teórica:**

O' Donnell (1998) – *accountability* horizontal  
 Schedler (1999) – punição.  
 Romzek e Ingraham (2000) – *accountability* legal.  
 Mainwaring (2003) – *accountability* intraestatal.  
 Kaldor (2003) – *accountability* procedimental. *Accountability* moral.  
 Abrucio e Loureiro (2004) – *accountability* democrática (controle institucional e criação de regras estatais institucionais).  
 Grant e Keohane (2005) – delegação legal.  
 Koppell (2005) – responsabilização e sujeição.  
 Denhardt e Denhardt (2007) – *accountability* e a Nova Gestão Pública.  
 Rocha (2009) – *accountability* burocrática (conformação)  
 Rocha (2013) – *accountability* substantiva (conformação)

**a) Monitoramento:** Realização de monitoramento que ateste a validade e qualidade de sistema de controle interno que viabiliza a efetivação da transparência das funções de controle, investigação e denúncias quanto à fiscalização do orçamento público e das ações da própria da Prefeitura. Visa apurar se há normatização que oriente os instrumentos de avaliação com existência de critérios para apurar avaliação dos agentes públicos eleitos, nomeados ou de carreira em razão da prática de atos realizados por uso do poder outorgado a estes, por meio de fiscalização constante e adequada.

**b) Conformação:** nesse caso, caracteriza-se pela subordinação das ações aos ditames constitucionais e pelo cumprimento das leis, das normas e das regras estabelecidas e vigentes. Está restrita à verificação da conformidade do ato com a norma legal que o rege, e objetiva, principalmente, assegurar os direitos e garantias individuais e coletivas na medida em que visa impor a observância da lei nas relações do cidadão e da sociedade com o Estado e, ainda, agir eticamente na proteção do interesse e do patrimônio público.

**c) Sujeição:** refere-se à atribuição das consequências ruinosas das condutas dos gestores ao legítimo causador da conduta antijurídica geradora de ilicitude, devendo ser responsabilizado pela prática do ato com a punição pelos danos causados. Assim, deve ser aferido se o Município possui instrumentos apropriados para a promoção da responsabilização do gestor com imputação de sanção aplicada por meio de procedimento interno administrativo com observância de justificação no sentido de garantia do contraditório e ampla defesa do gestor a ser responsabilizado mediante análise das explicações, justificativas apresentadas e do conjunto de elementos apresentados, observadas ainda as contra-argumentações e conclusões apontadas pelo controle.

Quadro 17 - Perspectivas e elementos da gestão orçamentária gerencial.

<b>Accountability</b>	Gestão Orçamentária Gerencial	Desempenho	<i>Eficiência</i>
			<i>Eficácia</i>
			<i>Efetividade</i>
		Responsividade	<i>Relação PPA – LDO – LOA</i>
			<i>Atuação coletiva</i>
			<i>Resposta pública</i>
		Autonomia	<i>Liberdade de Ação</i>
			<i>Proatividade</i>
			<i>Qualificação Pessoal</i>

Fonte: elaborado pelo autor, adaptado das categorias de *accountability*.

**Base teórica:**

O' Donnell (1998) – *accountability* horizontal

Romzek e Ingraham (2000) – *accountability* profissional.

Mainwaring (2003) – *accountability* intraestatal.

Kaldor (2003) – *accountability* procedimental.

Abrucio e Loureiro (2004) – *accountability* democrática (controle institucional)  
 Grant e Keohane (2005)  
 Koppell (2005) – *accountability* (responsividade).  
 Denhardt e Denhardt (2007) – *accountability* e a Nova Gestão Pública.  
 Rocha (2009) – *accountability* democrática (responsividade).  
 Rocha (2013) – *accountability* substantiva (desempenho).

Significado:

a) **Desempenho:** Eficiência, Eficácia, Efetividade (ROCHA 2009, p. 11). Correlaciona-se à performance e visa avaliar como são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros na realização das atividades públicas; analisar o resultado das operações realizadas em relação aos objetivos pretendidos; e avaliar os resultados e os impactos das ações implementadas para atendimento das necessidades e expectativas da sociedade. Caracteriza-se por uma avaliação ampla, objetiva e sistemática, baseada em critérios relacionados à economia, à eficiência, à eficácia e à efetividade da ação governamental. É o nível que determina o escopo da atuação dos tribunais de contas naquilo que se convencionou chamar de Auditorias de Natureza Operacional (ROCHA, 2007).

b) **Responsividade:** Irá dizer objetivamente, mediante a quantificação da relação entre os instrumentos orçamentários (e as demais relações daí decorrentes) quanto e como o governo e seus agentes estão fazendo aquilo com que se comprometeram, ou, em outras palavras, se o governo está cumprindo as suas promessas com resposta pública que atenda aos interesses da coletividade. Pressupõe, como ponto básico de funcionamento do sistema, que os governantes cumpram o seu papel de representantes da sociedade e promovam, na aprovação do PPA, o atendimento das demandas da sociedade, se não por vontade própria, mas por serem, também eles, *accountable* em relação aos seus eleitores.

Dessa forma, a consolidação das demandas sociais ocorre quando da sua programação e sistematização no PPA, ficando o seu atendimento vinculado à sua inclusão nas LOAs subseqüentes e a sua efetiva execução vinculada à execução do orçamento (*Relação PPA – LDO – LOA*). Assim, impõe também verificar se há atuação coletiva no cumprimento das metas orçamentárias que possa afirmar que os agentes públicos são responsivos no atendimento às expectativas da população.

Observação: Daí, duas questões se impõem: (1) até que ponto o PPA reflete as necessidades e expectativas dos cidadãos e da sociedade?; (2) até que ponto os orçamentos anuais (LOAs) reproduzem os programas constantes do PPA? Em relação à primeira questão, a resposta, como já visto, se dá no nível político da representação democrática, estando fora do escopo do controle institucional. A resposta à segunda questão, no entanto, não só é possível no âmbito do controle institucional, como é extremamente relevante, pois constitui o próprio cerne da ação governamental. Trata-se, neste caso, de verificar a relação objetiva que se apresenta a cada período de tempo entre os instrumentos orçamentários, isto é, se e quanto daquilo que foi projetado no PPA está sendo incluído pelo governo na LOA e, mais que isso, quanto e como o que foi fixado na LOA está sendo ou foi efetivamente executado.

c) **Autonomia:** O alcance da gestão gerencial reclama capacidade de liberdade dos gestores para se organizar nos limites da legislação, sem influência de elementos exógenos subjugantes. Assim, deve ter liberdade de ação para realização dos atos que entende necessários à realização do orçamento público. Devem os gestores ser proativos, buscando alternativas válidas para o cumprimento do orçamento aprimorando-se sempre com qualificação pessoal.

## 5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, é apresentado o resultado das entrevistas realizadas sobre o tema de pesquisa iniciando-se pela apresentação do perfil demográfico dos entrevistados que participaram do processo de análise dos mecanismos de *accountability*. Na sequência, é apresentada a compilação das informações que conduziram à compreensão dos objetivos geral e específicos da pesquisa.

### 5.1 Perfil demográfico dos entrevistados

Para abranger a diversidade de opiniões conforme as diferentes categoriais de atores sociais à frente da gestão pública, foram selecionados, conforme disponibilidade e interesse, três agentes políticos vinculados diretamente ao planejamento e à execução do orçamento, sendo o secretário de planejamento, o procurador geral do município e o controlador interno.

Para a categoria dos agentes públicos efetivos e dos agentes públicos comissionados, optou-se por escolher servidores vinculados à secretaria de planejamento, à controladoria e à procuradoria do município, a fim de espelhar uma análise tríplice de visões sobre as questões estudadas, evitando o quanto possível a concentração de respostas em uma só categoria de agentes públicos.

Destaque-se a impossibilidade de coleta de dados do setor contábil em que todos os servidores são efetivos, por recusa a prestar esclarecimentos. Abaixo é apresentado o perfil demográfico dos entrevistados.

Quadro 18 – Perfil demográfico dos entrevistados.

	Setor	Cargo	Idade	Tempo de serviço público	Formação
<b>AP1</b>	Procuradoria	Procurador	39 anos	14 anos	Superior
<b>AP2</b>	Controladoria	Controlador	61 anos	40 anos	Superior
<b>AP3</b>	Seplag	Secretário	47 anos	25 anos	Superior
<b>APE1</b>	Controladoria	Analista contábil	40 anos	12 anos	Superior
<b>APE2</b>	Controladoria	Assistente técnico	30 anos	6 anos	Superior
<b>APE3</b>	Seplag RH	Gerente de RH	34 anos	8 anos	Superior
<b>APC1</b>	Controladoria	Gerente	59 anos	25 anos	Superior
<b>APC2</b>	Procuradoria	Diretor de inteligência	34 anos	10 anos	Superior
<b>APC3</b>	Seplag	Diretor de Gestão	45 anos	15 anos	Superior

Fonte: elaborado pelo autor.

Os entrevistados possuem experiência em mais de uma gestão com mínimo de 8 (oito) anos e máximo de 40 (quarenta) anos de tempo de serviço público, contemplando o grupo variabilidade de idade, oscilando de 30 a 61 anos, com todos possuindo formação superior, o que abarca uma multiplicidade de visões.

Após a apresentação do perfil demográfico dos entrevistados, faz-se adiante a apresentação das categorias de análise da *accountability*, na seguinte ordem: 1º - mecanismo transparência; 2º - mecanismo prestação de contas; 3º - mecanismo controle interno/responsabilização; 4º - mecanismo gestão gerencial.

## 5.2 Mecanismo transparência

### 5.2.1 Publicidade

#### A) Divulgação – tempestividade

Como é feita a divulgação do planejamento e da execução do orçamento dentro do exercício orçamentário?

As respostas apresentadas nos três níveis foram uniformes não demonstrando diversidade de comportamento dos entrevistados com padrão a demonstrar a existência de divulgação tempestiva, embora os instrumentos de publicidade apresentados não tenham sido os mesmos.

Quadro 19 – Instrumentos de publicidade informado.

	<b>Instrumentos de publicidade informados</b>	<b>Observações pertinentes</b>
<b>1 AP1</b>	Secretaria	Secretaria especial que divulga atos do governo
<b>2 AP2</b>	Diário oficial e portal da transparência	Com livre acesso ao cidadão
<b>3 AP3</b>	Secretaria e portal da transparência	Embora não haja orçamento participativo, o governo atual tenciona implantar no ano seguinte.
<b>4 APE1</b>	Diário oficial	Municipal, estadual e federal.
<b>5 APE2</b>	Os próprios mecanismos de Direito Financeiro	Divulgação é ainda bem aquém do que deveria ser e a formalidade ainda se sobrepõe à acessibilidade.
<b>6 APE3</b>	Diário oficial, portal da transparência e site	
<b>7 APC1</b>	Diário oficial e site do município	
<b>8 APC2</b>	Portal da transparência e site do município	
<b>9 APC3</b>	Diário oficial e portal da transparência	

Em síntese, os instrumentos destacados no quadro acima foram apresentados na seguinte forma:

<b>Instrumentos</b>	<b>Entrevistados</b>
1- Secretaria	AP1; AP3
2- Diário oficial	AP2; APE1; APE3; APC1; APC3
3- Portal da transparência	AP2; AP3; APE3; APC2; APC3
4- Site do município	APE3; APC1; APC2

Apesar de constatada a existência de divulgação do planejamento e da execução do orçamento dentro do exercício orçamentário, verificou-se divergência com outras respostas apresentadas pelos entrevistados, notadamente quanto ao instrumento de publicidade “portal da transparência”, uma vez que foi constatado o mau funcionamento dessa via como se verá adiante.

A multiplicidade de respostas apresentadas demonstra que a divulgação não se mostra clara quanto à sua forma de concretização, valendo transcrever trecho do entrevistado APE2 que afirmou:

Essa divulgação do planejamento do orçamento, ela ainda acontece aquém do que deveria né, ... não há ainda, na realidade do município de Montes Claros, uma forma mais acessível à população, ao público em geral desse orçamento, de quais são as prioridades e os planos do executivo para população, então a formalidade ainda se sobrepõe à acessibilidade.

Ao responder a questão sobre livre acesso e disponibilidade, o AP1 esclareceu como as secretarias fazem a divulgação informando que:

a divulgação é feita basicamente por mídia digital; tem o site do município, onde a maioria das informações são disponibilizadas, há uma publicidade institucional que é feita também em meios televisivos, radiofônicos principalmente e em mídias sociais.

Portanto, a publicação é tempestiva, embora não haja consenso quanto ao instrumento.

## **B) Livre acesso – disponibilidade**

Há livre acesso às informações com disponibilidade integral do conteúdo à coletividade por quais meios?

Não obstante a alegação de existência da divulgação tempestiva por instrumentos diversificados, não ficou constatada a viabilidade de livre acesso às informações disponibilizadas, especialmente por força das deficiências vinculadas ao portal da transparência. A precariedade do funcionamento do portal foi apontada pelos entrevistados: AP1, AP2, APE1, APE2, APC1 e APC2.

Observou-se maior dificuldade dos agentes públicos comissionados (APC) em apontar respostas mais diretas, de forma que nenhum deles abordou nesta questão o mau funcionamento do portal da transparência, à exceção do APC3 que informou que o “portal de transparência porque hoje ele não está tão atualizado como deveria ser no nosso entendimento”.

A ausência de funcionamento do portal ficou evidenciada nas falas dos entrevistados, o que corrobora para a inobservância do elemento transparência. Assim, as deficiências puderam ser percebidas no seguinte teor das falas dos entrevistados:

Quadro 20 – Conteúdo da entrevistada no aspecto livre acesso.

<b>Entrevistados</b>	<b>Conteúdo da fala</b>
<b>1- AP1</b>	“O Ministério Público que verificou descumprimento de vários itens necessários à informação. Hoje há o atendimento de grande parte das informações necessárias, mas ainda não houve a disponibilidade integral e o cumprimento da lei de acesso à informação”.
<b>2- AP2</b>	O portal da transparência, quando assumimos aqui, ele apresentava grande deficiência, ele não vinha sendo implementado desde setembro de 2016. Então nós participamos de uma reunião na semana passada com o Ministério Público justamente para alimentar e tornar o portal da transparência uma ferramenta à disposição do administrado. Havia deficiências e são essas deficiências que nessa atual gestão estamos procurando corrigir.
<b>3- APE1</b>	Infelizmente não tem no município hoje essa publicidade, uma vez que o Portal da Transparência não está funcionando.
<b>4- APE2</b>	...mas essas informações conforme questionadas com disponibilidade integral do conteúdo também ainda não ocorre. Então, o que a gente tem hoje é a divulgação de algumas políticas públicas vinculadas ao orçamento, mas essa política na sua integralidade sendo divulgada à coletividade ainda não.
<b>5- APC1</b>	Entendo que não integral. Há alguma disponibilidade de informações, mas que não é fácil para pessoa comum acessar.
<b>6- APC3</b>	Existe um acesso. Talvez não tão preciso tanto quanto deveria através do portal de transparência porque hoje ele não está tão atualizado como deveria ser no nosso entendimento, o que é exigido por lei.

Fonte: elaborado pelo autor:

O entrevistado AP3 destacou que a publicidade é feita tanto na Câmara de Vereadores através do legislativo, quanto pelo executivo através do portal da

transparência. Já os entrevistados APE3 e APC2 informaram que o acesso às informações é feito através do portal da transparência que é aberto a todo o público. Portanto, não restou constatada a publicidade orçamentária destinada à coletividade.

## 5.2.2 Utilidade

### A) Relevância

As informações disponibilizadas são relevantes para possibilitar a compreensão do planejado e do executado?

Embora tenha ocorrido similaridade de respostas dos entrevistados de mesma categoria, entre as categorias, houve certa divergência, uma vez que, ao passo em que os Agentes políticos (AP) confirmaram o apontamento da relevância, os agentes públicos efetivos e comissionados (APE e APC) apontaram parcialidade e imprecisão da compreensão do planejado e do executado. Assim, podem ser destacadas as seguintes frases dos agentes políticos quanto à confirmação da possibilidade de compreensão do planejado e do executado:

- AP1: “São relevantes... é possível compreender o planejado e o executado”
- AP2: “Prefeito aderiu a esse sistema de informação ao cidadão da CGU justamente com objetivo de disponibilizar outra ferramenta para o usuário porque o objetivo é a transparência total na gestão da coisa pública.
- AP3: “Sim”.

Por outro lado, os demais entrevistados mostraram-se resistentes à ideia de que a publicidade efetuada pelo Município permite a compreensão do planejado e do executado, podendo ser destacada a fala do AP2:

- APE2: “Nesse item acho que a deficiência é ainda maior o administrado ele não consegue perceber muito bem né, não consegue se informar muito bem qual é o planejamento do município e muito menos o que foi devidamente executado então acho que há as duas deficiências, talvez a parte da execução seja ainda mais difícil o acesso a essa informação”.

Adiante, demonstra-se como ficou esse item na visão dos entrevistados:

Item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Relevância	sim	sim	sim	não	não	não	não	sim	não

Dessa forma, embora tenha existido divergência entre as categorias entrevistadas, pode-se perceber não ser possível atribuir relevância plena às informações divulgadas para a compreensão do planejamento e da execução do orçamento.

## B) Confiabilidade

As informações divulgadas correspondem integralmente ao conteúdo verdadeiro da execução orçamentária?

Em relação a esse item, houve paridade nas informações prestadas no sentido de confirmar a confiabilidade do conteúdo orçamentário publicado. Porém alguns entrevistados apresentaram a inexistência de divulgação integral do conteúdo, ou seja, apesar de o conteúdo publicado corresponder à realidade, nem toda a execução orçamentária é divulgada:

**APE2:** eu acredito que se o conteúdo é completamente verdadeiro no que diz respeito ao planejamento orçamentário também acredito que não, eu acho que ele não é completamente executado e muito menos divulgado corretamente ao público em geral.

**APC1:** Eu entendo que não. Integralmente, quando se fala em integralmente eu entendo que não, são parciais né.

**APC2:** Bem, há uma dificuldade de solidez da informação que nasce de uma dificuldade de sistema, o sistema hoje que toma conta das informações do município, e ele traz uma série de inconsistências, uma série de erros na compilação de dados, e isso tem dificultado um pouco a divulgação.

Portanto, ainda que haja correspondência com a veracidade, há ainda elementos que necessitam ser complementados para que haja exposição de todo o conteúdo da execução orçamentária.

### 5.2.3 Compreensibilidade

#### A) Linguagem

A linguagem utilizada é clara, simples e de fácil interpretação?

Nesse item, a percepção foi diversificada entre as categorias entrevistadas. Basta observar o quadro abaixo:

Item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Linguagem	sim	sim	sim	não	não	sim	não	não	sim

Porém a questão voltou-se à natureza dos termos técnicos utilizados na divulgação, o que reclama conhecimento contábil na interpretação. Logo, a categoria dos AP interpreta como sendo clara a linguagem por se tratar de tema cuja linguagem é pertinente às atribuições do cargo, tanto que o AP1 informou que “é uma questão de percepção, mas me parece que sim”. Portanto, fica compreendido que há clareza nas informações desde que se tenha certo domínio ou conhecimento de termos técnico-contábeis.

## **B) Apresentação**

A apresentação das informações se dá por meio de textos, imagens e gráficos que permitem interpretação clara do conteúdo?

A forma de divulgação das informações foi um dos pontos de maior consenso entre os entrevistados, de modo que todos alegam que estas são repassadas de forma objetiva, havendo resistência apenas quanto à utilização de gráficos nas divulgações, embora estes possam ser encontrados, em alguns casos, no site da prefeitura.

## **5.3 Mecanismo prestação de contas**

### **5.3.1 Comunicabilidade**

#### **A) Sistematização**

A prestação de contas é feita por meio de relatórios e pareceres com padrão definitivo de análise?

A situação já foi precária nesse item, conforme exposto pelo AP1 que assim se manifestou em sua fala:

A prestação de contas no município de Montes Claros é ainda um problema gravíssimo. Embora nesse ano a situação tenha se caminhado para uma solução, houve mudança de gestão e havia atrasos na prestação de contas desde o ano de 2015, informações obrigatórias em relação à saúde, à execução orçamentária não foram mandadas para os órgãos de controle e isso acarretou inclusive bloqueio de verbas para o município, inscrição em órgãos cadastrais.

Porém, foi também alegado que houve a correção dessas falhas de forma a se afirmar que, na atual gestão, ocorre uma prestação de contas que segue o modelo da Controladoria Geral da União e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, conforme esclarecido pelo AP3. Também ficou claro que, nas prestações de contas, são formalizados modelos padrões de relatórios e de pareceres coordenados pela controladoria do Município. Foi ainda esclarecido que a prestação de contas é realizada por meio da rede mundial de computadores (internet) e por exposição na Câmara Municipal, conforme fala de APE1, APC2 E APC3.

## **B) Regularidade**

A prestação de contas é feita de forma periódica cumprindo os prazos legais de apresentação?

Constatou-se que, até o ano de 2016, havia muitas falhas na regularidade da prestação de contas. É o que se verificou nas falas transcritas abaixo:

**AP1:** Nos últimos anos isso não foi feito, de forma até inexplicável para um município do porte de Montes Claros, mas isso não foi feito e ocasionou restrições cadastrais, repasses de convênios, multas para o município.

**AP2:** Quando assumimos aqui a grande dificuldade que nos encontramos foi na contabilidade, havia uma falta de informações muito grande. Eu diria é que, talvez, hoje é que a contabilidade está trabalhando de uma maneira adequada, mas antes a grande deficiência foi na contabilidade.

**AP3:** A gente pegou uma situação aqui nesse ano que não havia prestação de contas é tanto que a administração está querendo ainda fazendo de tudo porque eles fizeram uma contratação de uma empresa de sistema que informações da própria contabilidade não atendia a forma para você migrar os dados para fazer a prestação nos órgãos de controle, então o prefeito já chamou essa empresa determinou e tá fazendo de tudo para colocar essas prestações em dia. Tinha inclusive, prestações de conta do ano 2015 e 2016 que não foram feitas, agora nessa atual administração a gente já

prestou conta dos atrasados dos anos anteriores e já estamos colocando em dias a prestação de contas, é um absurdo que tinha que nem as folhas de pagamento, eles pagavam a folha sem fazer o empenhamento da folha.

**APE2:** em regra essas organizações da sociedade principalmente, ou pessoas físicas também né que recebem o recurso público através de parcerias, elas não têm muita obediência aos prazos, mas a gente busca informar a secretaria que faz essa interligação entre essas entidades e controle interno para elas exigir que são apresentadas, mas em regra não há obediências aos prazos.

Porém ficou também evidenciado que a regularidade no cumprimento de prazos de prestação de contas foi objeto de melhoria na gestão 2017, com a regularização das pendências dos anos anteriores conforme atestado por AP1, AP2 e AP3.

Importante observar que apenas a categoria dos agentes políticos fez comentários sobre as correções da regularidade de prestação de contas, de modo que as categorias de agente público efetivo e agente público comissionado limitaram-se a afirmar que há prestação de contas nos prazos determinados, referindo-se mais diretamente ao envio da prestação de contas à Câmara Municipal, numa visão mais limitada. O quadro abaixo apresenta as ponderações dos entrevistados.

Item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Regularidade	sim	sim	sim	sim	não	sim	sim	sim	sim

Portanto, vê-se que as falas foram direcionadas a comprovar mais as prestações de contas oficiais do que as exigidas pela lei da transparência de forma a se comprovar o caráter meramente formal legal.

### 5.3.2 Abrangência

#### A) Disponibilidade

Onde e como são disponibilizadas as informações acerca da prestação de contas? (São de fácil acesso?)

Há uma relativa obscuridade neste ponto da pesquisa, de modo que houve significativa resistência dos entrevistados da categoria APE e da categoria APC, que optaram por ofertar respostas curtas mesmo quando provocados a complementá-

las. Mas o motivo da ausência de manifestação precisa foi encontrado nas falas dos agentes políticos que, de certa forma, apresentaram maior liberdade para tratar dos assuntos da pesquisa.

Assim, o que se apontou de concreto foi por interpretação das falas dos AP que foram uniformes na informação de que o novo portal da transparência está corrigindo os erros do antigo portal, de modo a propiciar a disponibilização clara da prestação de contas com fácil acesso, o que não ocorre ainda. O quadro abaixo comprova o fenômeno acima.

Quadro 21 – Conteúdo da entrevistada no aspecto abrangência.

Entrevistados	Conteúdo da fala
1- AP1	As prestações de conta são disponibilizadas para os órgãos de controle, especificamente elas não são de fácil acesso para quem não conhece os sistemas contábeis e sistemas públicos, elas demandam análise técnica mais diferenciada. O que há são resumos, a divulgação de dados mais limitados para população.
2- AP2	Dentro do novo portal da transparência que está sendo criado e alimentado nós acreditamos e pretendemos que essas informações sejam prestadas com livre acesso.
3- AP3	Sim. Atualmente a gente pegou a situação que não havia a disponibilidade dessas informações como já foi dito antes, essas informações vão estar disponibilizadas no portal da transparência do município.
4- APE1	Infelizmente não são de fácil acesso, porque o site da transparência municipal não está funcionando, aí no caso está sendo uma luta para ser implantado e está indo contra a lei de transparência.
5- APE2	Então, a gente está numa fase de implementação para que haja maior transparência, abrangência dessas prestações de contas.
6- APE3	No portal da transparência no diário oficial e também na Câmara Municipal. O portal da transparência ficou um tempo fora do ar, mas agora ele funciona.
7- APC1	e eu entendo que o acesso não fica muito claro porque ele é divulgado somente na data da apresentação né.
8- APC2	embora a gente esteja atualmente com uma dificuldade de operação e manutenção desse portal da transparência na internet.
9- APC3	Tanto no diário oficial tanto como nos meios de comunicações locais.

Fonte: elaborado pelo autor.

Como se nota, a implementação do novo portal da transparência é presente claramente na fala do AP2, AP3, APE1, APE2 e APE3. Registrou-se também que os entrevistados prestam informações com algumas distinções do respondido no item 1.1.1 (Divulgação/tempestividade) vinculado à publicação do planejamento e orçamento.

O quadro abaixo enfatiza a distinção, de modo a apresentar na primeira coluna a resposta quanto à publicidade do planejamento e do orçamento e a resposta da publicidade da prestação de contas.

Quadro 22 – Comparação das informações sobre publicidade.

	<b>Instrumentos de publicidade informados quanto ao planejamento e execução do orçamento</b>	<b>Instrumentos de publicidade informados quanto à prestação de contas</b>
<b>1 AP1</b>	Secretaria	Disponibilizada para os órgãos de controle
<b>2 AP2</b>	Diário oficial e portal da transparência	Portal da transparência
<b>3 AP3</b>	Secretaria e portal da transparência	Portal da transparência
<b>4 APE1</b>	Diário oficial	Portal da transparência
<b>5 APE2</b>	Os próprios mecanismos de Direito Financeiro	Diário oficial
<b>6 APE3</b>	Diário oficial, portal da transparência e site	Diário oficial, portal da transparência e na câmara municipal
<b>7 APC1</b>	Diário oficial e site do município	Site do município e na câmara municipal
<b>8 APC2</b>	Portal da transparência e site do município	Site do município (portal da transparência)
<b>9 APC3</b>	Diário oficial e portal da transparência	Diário oficial e meios de comunicação local

Fonte: elaborado pelo autor.

Portanto, vê-se que há significativa obscuridade quanto ao conhecimento dos instrumentos utilizados para dar publicidade ao planejamento e à execução orçamentária, bem como à prestação de contas.

## **B) Inteligibilidade**

As informações divulgadas são compreensíveis para todo e qualquer ator social interessado?

À exceção do AP3, todos os demais entrevistados foram precisos em negar a facilidade de compreensão das informações divulgadas que reclama conhecimento técnico específico, técnico-contábil, conforme bem esclarecido por APE3: *“por mais que seja uma linguagem clara, ainda tem que se ter um conhecimento né, técnico contábil para compreender numa amplitude essas informações”*. O mesmo pode ser constatado da fala de APC2: *“as informações são divulgadas com a presença de termos técnicos, então a universalidade da informação, às vezes, fica prejudicada pela dificuldade de diminuir isso, de levar isso de uma maneira mais compreensível à população em geral”*.

### **5.3.3 Âmbito**

#### **A) Interno**

Todos os órgãos participam da prestação de contas ou somente um setor é responsável?

Quanto à participação interna na prestação de contas, houve regularidade nas respostas quanto aos órgãos que participam desse procedimento, de forma que vários entrevistados apontaram interligação de setores para essa finalidade. Assim, ficou evidenciado que participam diretamente da prestação de contas os seguintes órgãos:

- Contabilidade; (AP1, AP2, APE1, APE2, APE3, APC1, APC2)
- Sistema de convênios; (AP1)
- Controladoria; (AP1, AP2, AP3, APE1, APE2, APE3, APC1, APC2, APC3)
- Secretarias demandantes; (AP2, AP3, APE2, APE3, APC2, APC3)
- Secretaria de planejamento e finanças; (AP3, APE1, APE3, APC2)

#### **B) Externo**

Além dos órgãos oficiais obrigatórios, há outros para os quais o Município presta contas? Quais?

No âmbito externo também ficou evidenciado integralmente entre os entrevistados que não há abrangência da prestação de contas a outros órgãos que não os oficiais, tendo sido citados apenas a Câmara Municipal, os Tribunais de Contas, o Ministério Público e a Controladoria Geral da União, que correspondem aos entes oficiais para os quais já há o dever de prestar contas.

## **5.4 Mecanismo controle interno e responsabilização**

### **5.4.1 Monitoramento**

#### **A) Normatização**

Há normas que orientam os instrumentos de avaliação da conduta do gestor público na execução do orçamento?

Conforme se percebe abaixo, há forte indicativo da existência de normas que orientam o gestor na execução orçamentária. A questão foi respondida positivamente pelos seguintes entrevistados:

item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Normatização	sim	sim	sim	sim	não	sim	não	sim	sim

Assim, ficou pontuada a existência de manual de procedimentos do controle interno elaborado no ano de 2007/2008 que está sendo atualizado conforme afirmado por APC2 e APE1, bem como a observância à legislação interna e externa vinculada aos órgãos de controle.

## B) Avaliação

Há instrumentos que apuram a avaliação dos agentes públicos responsáveis pelo orçamento?

A questão de existência de instrumentos para apuração dos agentes que operam o orçamento municipal não mostra coerência entre os entrevistados, até mesmo quando respondem positivamente, não apresentam ou indicam quais seriam precisamente esses instrumentos, voltando-se à regra de avaliação geral de avaliação.

Abaixo é possível perceber a distorção observada.

item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Avaliação	não	sim	sim	não	não	sim	não	não	sim

Consultando os que apontaram positivamente quanto à indagação, verificou-se o seguinte conteúdo das respostas:

**AP2:** Todos os agentes públicos passam por processo periódico de avaliação, do seu grau de comprometimento. Então, eles são periodicamente avaliados.

**AP3:** Na verdade, o controle é feito pela controladoria. Então, assim periodicamente ele faz a avaliação dele através de treinamento dos agentes que trabalham... então, na verdade, há uma avaliação do controlador para ver se, na verdade, se aqueles procedimentos estão todos corretos, se seguem mesmos padrões, mesmos orçamentos.

**APE3:** sim.

**APC3:** sim, existe sim.

Portanto, apesar da existência de respostas positivas, nenhuma delas demonstra a existência de instrumentos próprios e especializados a apurar a avaliação dos operadores do orçamento público. Não obstante isso, importante destacar que há avaliação regular periódica aplicável a todos os servidores em geral de maneira ampla, conforme constatado por AP1, AP2 e AP3, todos da categoria agente político. Assim, é possível concluir pela existência de avaliações periódicas gerais comuns a todos os servidores sem que haja instrumento específico de avaliação para os agentes públicos responsáveis pelo orçamento.

### **C) Fiscalização**

Há fiscalização constante e adequada do controle interno? Como?

Os entrevistados, apesar de apontarem deficiências da gestão 2013/2016, informam que, na atual gestão, há um sério compromisso com a ação fiscalizadora prévia, concomitante e posterior. No entendimento contrário a esse fato, apenas o APE1 mostrou contrariedade mais incisiva ao afirmar que: “essa fiscalização é feita de acordo com os critérios do Tribunal de Contas de forma muito precária, muito fraca, até mesmo pelo organograma que nós temos hoje do controle interno que é muito inferior ao que seria necessário”.

De forma indireta, crítica mais amena é apresentada por APC1 que assim diz: “a fiscalização existe. No meu entendimento ela não seria 100 % (cem por cento) adequada né, porque há procedimentos que são falhos, poderiam ser melhorados”.

Nesse contexto, fica evidenciada a atuação do controle interno de forma constante e adequada, embora a forma adequada de atuação tenha encontrado resistência em

dois entrevistados. É que os demais se apresentam firmes no sentido de atestarem atuação austera do controle interno, senão vejamos:

**AP1:** a partir desse ano os órgãos de controle interno estão atuando preventivamente e durante a execução dos contratos também e depois também. Há antes, durante e depois, hoje ela é efetiva.

**AP2:** O controle tem atuação bem rigorosa.

AP3: o prefeito deu total autonomia para o controlador... então assim isso é feito constante pela controladoria.

**APE2:** A fiscalização do controle interno se dá de duas formas principais que seria anterior à execução despesa e posterior né, controle prévio e posterior.

**APE3:** Sim, o controle interno é bem atuante né ele quando à apuração de algum requisito ilegal.

**APC2:** a gente tem feito mais uma ação de conscientização e educação, uma capacitação para que, no momento posterior viabilize a fase de fiscalização constante.

**APC3:** Sim. Sempre são chamados a prestar informações todos os agentes públicos que for envolvido em qualquer ato que for julgado ilícito.

Portanto, é perceptível também a simetria das respostas no sentido de apontar para uma atuação precisa do controle interno.

#### **5.4.2 Conformação**

##### **A) Conformidade**

Há conformidade dos atos praticados com o definido no planejamento e nas normas legais?

As respostas apresentadas podem ser interpretadas sob dois enfoques, na medida em que se verifica o respeito às diretrizes e metas traçadas para o orçamento e quanto ao alcance dos resultados pretendidos. Isso porque restou comprovada a existência de observância dos planos estabelecidos no orçamento sem que haja alcance dos resultados pretendidos.

Observando as respostas, foi possível constatar que os entrevistados afirmam a conformidade dos atos praticados com o definido no planejamento na seguinte forma:

item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Conformidade	não	não	sim	sim	não	sim	sim	sim	sim

As respostas positivas indicam observância à lei, de modo que, no aspecto formal, há indicativos de observar o que se estabelece no orçamento. De outro lado, não há contradição nos entrevistados que responderam negativamente, tendo em vista que consideraram os resultados obtidos com a execução do planejamento orçamentário. Assim, não obstante a existência de conformidade legal, aplicação da lei orçamentária, vê-se que não é alcançado o resultado pretendido. É o que se nota das entrevistas abaixo:

**AP1:** Há uma grande desconformidade do planejado para as normas realmente executadas.

**AP2:** Nos anos anteriores houve essa conformidade dos atos praticados com o que era planejado? Seguramente não. É tanto que a administração passou inúmeros percalços.

**APE2:** há uma orientação no que diz respeito às normas legais, mas ainda há uma dificuldade muito grande de se executar conforme o planejado né, a administração pública no âmbito executivo ela ainda vive de muito amadorismo né, então, situações emergências que fogem ao planejamento, elas costumam se tornar regra.

Portanto, o elemento conformidade é observado positivamente sob a lógica formal, de modo que os entrevistados acabaram por contemplar o conteúdo do item legalidade conforme se vê adiante.

## **B) Legalidade**

O planejamento e a execução do orçamento seguem as normas legais para sua elaboração e execução? Quais?

Conforme verificado no item conformidade, aqui também foi atestada a observância às normas legais que orientam a elaboração e a execução do orçamento. Todos os

entrevistados foram firmes na afirmação de observância à legislação e normas vinculadas à elaboração e execução do orçamento, como se vê adiante:

Item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Legalidade	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim

Registre-se, porém, importante observação feita por APE1 que destacou o descumprimento legal quanto à elaboração do orçamento no aspecto da participação da sociedade por meio do orçamento participativo, o que também foi evidenciado por outros entrevistados em outras questões da pesquisa. Assim, a ausência do orçamento participativo é confirmada principalmente no item “atuação coletiva”, conforme se verá adiante.

### C) Eticidade

No exercício das atividades de controle, é observada a conduta ética do agente público na proteção do interesse e patrimônio públicos?

Na compreensão dos entrevistados, há observância de conduta ética dos agentes públicos, de forma que 08 dos 09 entrevistados foram enfáticos na afirmação, como abaixo demonstrado:

item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Eticidade	sim	sim	sim	sim	não	sim	sim	sim	sim

O entrevistado APE2 apresentou ponderações sobre os critérios de ingresso no serviço público, o que provoca certa carência no cuidado com o patrimônio público arguindo o seguinte:

Esse é um critério que o município vive muita dificuldade porque a conduta ética do agente público no âmbito do município de Montes Claros ela ainda carece de um aperfeiçoamento, de uma melhora porque a seleção nem sempre se dá melhor forma. Então, muitas vezes, as pessoas selecionadas enquanto servidores né, por mais que haja um concurso público que a norma constitucional determina, elas não possuem um grau de esclarecimento e talvez não entendam o quanto o papel delas é relevante para modificação do cenário municipal, para a melhoria da cidade. Então esse compromisso ético, principalmente do que diz respeito à conservação do patrimônio público, ele carece de maiores capacitações, ele carece ainda

de uma reformulação quanto ao objeto de seleção desses servidores né também, e principalmente um incentivo à melhoria né, uma carreira, um plano de carreira para que você possa incentivar a conduta ética do servidor no âmbito do município de Montes Claros.

Porém, nota-se a inexistência de elementos fáticos que possam contradizer a fala dos demais entrevistados, de modo que se registrou o desapontamento quanto ao comportamento ético apenas na forma de ingresso e carreira, elementos aptos a ensejar melhoras na conduta ética do agente público, segundo o entrevistado.

### 5.4.3 Sujeição - sanção

#### A) Instrumentos

Quais são os instrumentos utilizados para responsabilizar o servidor?

Ao se compilar os dados de pesquisa, foram encontrados os seguintes instrumentos utilizados para responsabilização do servidor:

Quadro 23 – Instrumentos de responsabilização dos servidores.

<b>Entrevistados</b>	<b>Instrumentos utilizados</b>
1- AP1	Processo administrativo e no âmbito judicial: ação civil pública e ação criminal
2- AP2	Sindicância e procedimento administrativo.
3- AP3	Código de ética, estatuto do servidor público, sindicância, processo administrativo e processo judicial.
4- APE1	Processo administrativo
5- APE2	Estatuto do servidor público, sindicância, processo administrativo.
6- APE3	Processo administrativo e processo judiciário.
7- APC1	Processo administrativo
8- APC2	Estatuto do servidor, código de ética do servidor.
9- APC3	Processo administrativo e processo judicial.

Fonte: elaborado pelo autor.

Em consonância com as respostas, apurou-se a observância ao código de ética do servidor público e do estatuto do servidor público como fontes para a responsabilização do servidor, de modo a realizarem-se procedimentos administrativos, como sindicância e processo administrativo, e judiciais, como ação civil pública e ação criminal.

## B) Imputação

Existem processos administrativos por inobservância do planejamento orçamentário ou o planejamento é corretamente executado?

Como se observa adiante, o processo administrativo, em razão do descumprimento orçamentário, é praticamente inexistente no município em análise, quer seja pela ausência de abertura, quer seja por consideração de execução correta do orçamento.

Quadro 24 – Comparação entre processo administrativo e correta execução do orçamento.

Entrevistados	Existência de Processo	Execução correta do orçamento
1- AP1	Não	Não
2- AP2	Não	Não
3- AP3	Não	Sim
4- APE1	Não	Não
5- APE2	Não	Não
6- APE3	Não	Sim
7- APC1	Não	Sim
8- APC2	Não	Não
9- APC3	Sim	Não

Fonte: elaborado pelo autor.

Evidenciado está que inexistente processo administrativo por inobservância do planejamento orçamentário, embora APC3 alegue existência de processo administrativo de tudo o que é planejado e executado.

A correta execução do orçamento é alegada por AP3, APE3 e APC1, destacando-se que APE3 informa ser executado em sua maioria. Na verdade, AP3 apenas destaca que nos processos de compra é observada a rubrica orçamentária para as licitações, em cumprimento à dotação orçamentária. Já o entrevistado APC1 contradiz sua fala ao afirmar: “não é do meu conhecimento abertura de processo administrativo, o planejamento que se busca é a correção, conforme o meu conhecimento, ele é executado né. Agora processo administrativo não é do meu conhecimento se já foi aberto algum”. Em primeiro lugar alega que se busca a “correção” e, ao afirmar que o orçamento é executado, usa as expressões “do meu conhecimento” e “né”, deixando claro o estado de dúvida sobre o fato.

Portanto, pode-se concluir pela inexistência de processo administrativo e pela inobservância da correta execução orçamentária.

### **C) Justificação**

É garantido o contraditório e a ampla defesa com análise das justificativas e conjunto de elementos apresentados pelo agente?

Nesta questão todos os entrevistados apontaram o cumprimento regular e fiel ao direito de defesa e à regularidade de tramitação dos procedimentos administrativos internos realizados pelo município, o que conduz à existência do elemento “justificação” na forma indagada na pesquisa.

## **5.5 Gestão gerencial**

### **5.5.1 Desempenho**

#### **A) Eficiência**

As formas, meios, normas e regulamentos são integralmente observados no processo de elaboração e execução do orçamento?

Nas respostas, o que se verificou foi o apontamento da afirmativa para o critério mecânico de elaboração formal e utilização mecânica dos instrumentos de planejamento. De outra forma, restou bem caracterizado na fala de APE2 que não há utilização eficiente desses instrumentos, conforme se vê adiante:

Então; as normas e regulamentos eu acredito que sejam observados em grande parte, tanto na elaboração quanto na execução, agora acho que falta uma participação é mais efetiva de um corpo técnico que decida, elabore esse planejamento orçamentário, o que falta às vezes uma consultoria, uma assessoria por trás dos servidores, das pessoas que efetivamente elaboram esse orçamento para que o orçamento seja uma tradução real dos planos da cidade né, dos futuros projetos, das futuras aquisições. Então, acho que, às vezes, o orçamento ele fica muito restrito às despesas que já ocorrem de forma ordinária, não há um planejamento a médio e longo prazo para que fosse possível planejar a cidade efetivamente com vistas ao crescimento.

Ademais, as afirmativas foram acompanhadas de expressões de incerteza, tais como:

**APE1:** “em parte, sim”.

**APE2:** “as normas e regulamentos eu acredito que sejam observados em grande parte”.

**APC1:** “entendo que sim”.

**APE3:** “acredito que sim”.

Mais uma vez vale trazer as informações prestadas anteriormente quanto à forma de elaboração do orçamento que não segue o modelo de orçamento participativo determinado em lei, o que também assevera a ausência plena da eficiência administrativa na elaboração do orçamento público.

Assim, desnecessário avançar com novos questionamentos, uma vez demonstrada a ausência de eficiência substancial quanto à elaboração e execução do orçamento, inclusive por constatar-se a presença de créditos suplementares durante o cumprimento da LOA.

## **B) Eficácia**

A execução orçamentária alcança os resultados pretendidos no planejamento?

De forma bem clara ficou registrada a ausência de eficácia orçamentária no entender dos entrevistados que, em sua maioria, opinaram de forma negativa quanto à indagação formulada. Importante transcrever trechos das entrevistas de todas as categorias, a fim de deixar claro o alegado:

### **CATEGORIA AP:**

**AP1:** Olha, de modo bem visível é perceptível que o planejamento de Montes Claros até então era absolutamente fictício, houve no meu ponto de vista pessoal, uma irresponsável super estimativa das receitas com objetivo de justificar em razão das receitas estimadas uma capacidade de empréstimo irreal do município. Acabou que a capacidade de empréstimos não foram efetivadas por outros meios, mas havia uma previsão de arrecadação absolutamente irreal para um município do porte de Montes Claros, pela situação de Montes Claros, então, o orçamento não era real, a execução era muito aquém, talvez 60% (sessenta por cento) do previsto talvez.

**AP2:** Em relação aos anos anteriores não houve correspondência entre execução e planejamento. Tanto “não” que assumimos aqui inúmeros contratos, passando por aditivos de maneira lesiva ao interesse público. Hoje não, hoje estamos procurando fazer isso de maneira bastante rigorosa.

**AP3:** Na verdade, nós tivemos inclusive que fazer uma redução do orçamento anterior, tinha uma previsão do orçamento anterior de mais de R\$ 1.500.000.000,00 (Um bilhão e meio) sendo que, na verdade, ela não corresponde. Então, nós tivemos que fazer a adequação que, na verdade, era um orçamento fictício que tinha previsões de receita que, tecnicamente, pela situação econômica não teria como ser executado. Então, na verdade, teve que fazer uma adequação dele onde houve uma redução inclusive significativa de mais de R\$ 400.000.000,00 (Quatrocentos milhões) onde você adequou a realidade do município.

#### **CATEGORIA APE:**

**APE1:** Em parte, é hoje nós estamos lutando para que a eficácia ela venha junto eficiência e efetividade.

**APE2:** Em sua maioria eu acho que a execução não alcança os resultados pretendidos até porque esses resultados nem sempre ficam muito explícitos quando do planejamento.

**APE3:** É sempre uma tentativa de alcançar todos resultados pretendidos e também planejados.

#### **CATEGORIA APC:**

**APC1:** Eu entendo, eu parcialmente sim, nem tudo.

**APC2:** Por vezes sim, o que se busca sempre com a execução é cumprir o que foi planejado. A avaliação se todos os resultados foram atendidos de acordo com o planejado eu desconheço, não participo dessa avaliação não.

**APC3:** Eu acredito que numa boa parte sim.

Pelo que se observa, o planejamento era até então efetuado de forma maquiada para evitar a necessidade de utilização de créditos suplementares e ampliar a capacidade de empréstimos. Referida conduta, segundo os entrevistados, trouxe reflexos extremos que conduzem à não eficácia do orçamento.

### **C) Efetividade**

Os resultados alcançados pela Administração atendem às necessidades e expectativas da sociedade?

Quanto à efetividade da execução orçamentária sob o enfoque de atendimento às necessidades e expectativas da sociedade, tem-se que a matéria foi muito bem

esclarecida pelos entrevistados na medida em que apontaram atendimento ao básico definido em lei. Afinal, quanto aos percentuais legais destinados à saúde e educação, foram apresentadas afirmativas de atendimento, mas somente quanto ao básico. É o que se observa nas falas apresentadas abaixo:

**AP3:** então o básico principalmente do município de Montes Claros ele atende o que a sociedade precisa na área da educação, na área da saúde, na área dos serviços urbanos na parte de vigilância ao patrimônio então a administração ela corresponde. (grifo nosso)

**APE1:** ...mas na medida do possível é feito um estudo um levantamento para que possa atender melhor essas necessidades.

**APE2:** Em geral a administração cumpre um papel básico de prestação de serviço que são obrigados por lei né, há um corpo mínimo de serviço público que a administração pública não pode se furtar em prestar, principalmente vinculados à educação e saúde. (grifo nosso)

Portanto, é possível aferir das entrevistas a ausência de efetividade, segundo os entrevistados que assim se manifestaram:

item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Efetividade	não	não	sim	não	não	não	não	não	não

Porém, embora haja negativa no item, as respostas também apontam para atendimento às diretrizes básicas da coletividade num alcance de resultados decorridos de aplicação dos recursos de natureza vinculada.

### 5.5.2 Responsividade

#### A) PPA/LDO/LOA

A elaboração do PPA, LDO e LOA é feita em conformidade com o comprometido no período eleitoral?

A categoria dos agentes políticos respondeu sem apresentar ressalvas, afirmando que a elaboração do PPA, LDO e LOA é realizada com observância do que fora prometido no período eleitoral. É o que se percebe das falas de:

**AP1:** Sim. O que se busca a partir de então é adequar a execução orçamentária às políticas públicas pretendidas ou prometidas durante o período de campanha eleitoral.

**AP2:** Olha bem, vamos passar por isso agora com a elaboração dessa legislação e o objetivo é que ela venha contemplar realmente aqueles compromissos assumidos pelo gestor público.

**AP3:** Sim. Na verdade sempre o gestor ele tem que fazer essa adequação inclusive do que ele fez no registro no ato da candidatura né. Então, assim você, na hora que você faz a campanha eleitoral, você coloca alguns pontos que serão prioridade da gestão. Então, na elaboração dele, no primeiro no que você administra, você administra com o último ano da gestão anterior, então agora na elaboração do PPA agora o gestor, o prefeito agora ela já tá fazendo o PPA dentro do que ele defendeu na campanha eleitoral e o que ele registrou no plano de governo pelo que foi definido na campanha.

Na categoria dos agentes públicos efetivos, as respostas tenderam à negação da conformidade que ateste responsividade do gestor:

**APE1:** Muito pouco. É no período eleitoral você fala que vai fazer muito e quando vai ver orçamento municipal vê que não é possível essas peças serem feitas e elaboradas como deveriam ser

**APE2:** Então... há uma diferença muito grande entre os compromissos eleitorais e a elaboração dos projetos, dos mecanismos aqui do direito financeiro PPA – LDA E LOA, eu acho que há uma afastamento, acho que as promessas políticas são revestidas do calor da emoção da própria intenção de se fazer eleger então ainda acho que há um distanciamento grande entre aquilo que se promete e aquilo que depois o agente político percebe ser possível executar ou planejar a longo e médio prazo.

Por outro lado, a categoria dos agentes comissionados mostrou desconexão de ideias, com certa confusão de sentidos nos três depoimentos colhidos, o que demonstrou também insegurança para prestar as informações:

**APC1:** No meu entendimento é parcialmente atendido, acho que não totalmente.

**APC2:** Eu não conheço bem as propostas e as promessas de período eleitoral, é que eu imagino é que com essa preparação agora do PPA o prefeito, o gestor, o chefe do executivo ele tende a ficar dentro do que ele planejou no projeto de governo. Estão sendo feitas as discussões, estão sendo feitos os levantamentos por secretária, para que o PPA, ele obedeça estritamente o que está no plano de governo do prefeito.

**APC3:** Sim, porque todo existe uma data que você tem que tá encaminhado para aprovação, então, nós seguimos tudo aquilo que consta na lei.

Veja que APC1 afirma atendimento parcial, o que fica abrangente por não se expor a explicitar mais o sentido da fala. Já APC2 afirma desconhecer as promessas

eleitorais, mas que o chefe do executivo tende a ficar dentro do que planejou no projeto de governo. Por fim, APC3 afirma seguir o que consta na lei, não esclarecendo sobre a compatibilidade entre promessas eleitorais e projetos inseridos no PPA, na LDO e na LOA.

Em vista disso, tem-se o item por não confirmado.

## **B) Atuação coletiva**

Há participação efetiva da coletividade no processo de elaboração do orçamento e na verificação do seu cumprimento?

A participação coletiva foi apresentada como ausente no município principalmente por força da ausência do orçamento participativo. Assim, manifestaram-se os entrevistados quanto ao item:

Item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Atuação coletiva	não	não	não	não	não	não	não	não	sim

Apenas o entrevistado APC3 alegou participação coletiva na preparação do orçamento: “da elaboração são chamados a população a participar (né!) com reuniões periódicas que é feita anteriormente. Agora quanto ao cumprimento cabe a população ela correr atrás e exigir que ele seja cumprido”.

Portanto, não obstante a ressalva acima, pode-se perceber a ausência do orçamento participativo, o que já havia sido apontado no item “publicidade – divulgação/tempestividade” por AP3 e no item “conformação – legalidade” por APE1.

## **C) Resposta pública**

Até que ponto os orçamentos anuais (LOAs) reproduzem os programas constantes do PPA em resposta às promessas eleitorais?

No item da letra “A” desse bloco, buscou-se a análise da vinculação do conteúdo do planejamento às promessas eleitorais. Nesse item, buscou-se aferir a vinculação da execução do orçamento às promessas eleitorais. Os entrevistados responderam no seguinte sentido:

item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Conformidade	não	não	não	não	não	não	não	não	sim

Pelo que se pode perceber, as respostas apresentadas no item sobre o planejamento e as promessas eleitorais (letra A) são no mesmo sentido desse item “C” sobre execução e promessas eleitorais, em que pese terem sido separadas pela questão “B” acerca da atuação coletiva.

Do exposto, verifica-se que há inobservância das promessas eleitorais quando do cumprimento do orçamento por fatores como presença de orçamento fictício (AP1), limitações financeiras (APC1), ausência de conhecimento do próprio orçamento (APE1) e acomodação da LOA às necessidades imediatas do município (APE2).

### 5.5.3 Autonomia

#### A) Liberdade de ação

Qual o nível de liberdade dos servidores públicos para planejar e executar o orçamento?

Nessa questão os entrevistados responderam no seguinte sentido:

item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Liberdade	sim	sim	sim	não	não	sim	não	sim	sim

Não obstante vários entrevistados responderem positivamente quanto à liberdade de ação dos servidores para planejar e executar o orçamento, vê-se que a confecção do planejamento e a execução do orçamento mostraram-se como elementos

vinculados ao gestor (prefeito), sendo, portanto, marcados pela verticalidade, com certa imposição de cima para baixo.

Dessa forma, há uma concentração das diretrizes para elaboração do planejamento no chefe do executivo. O fenômeno é perceptível até mesmo na fala dos agentes políticos que também compreendem a classe do alto escalão da administração pública.

Observando a categoria dos agentes políticos, AP1 alega que os agentes são livres para conduzirem a execução, mas afirma que “desde que dentro das disponibilidades financeiras e das políticas públicas adotadas, que são traçadas pelo poder executivo”. Já AP2 afirma que os secretários recebem delegações, mas atesta que “obviamente que isso passa pelo crivo do COMPAC” que, segundo AP3, é definido sendo “um grupo presidido pelo Sr. Prefeito municipal e mais cinco secretários e eles avaliam a despesa, se aquela despesa está dentro da legalidade, se é conveniente se é oportuna para que se faça um bom emprego do dinheiro público”, conforme respondido no item 5.4.3 “B” (sujeição/sanção – imputação). Por fim, AP3 reconhece a verticalização na seguinte frase: “claro que tem a hierarquia, mas os servidores públicos que executam na verdade o próprio orçamento/planejamento (ne!)”.

A ausência de liberdade é mais enfocada e percebida na fala dos agentes públicos efetivos, de acordo com o que se observa a seguir:

**APE1:** Mínimo. Isso aí sempre vem de escala superior para inferior. (grifamos)

**APE2:** Infelizmente esse nível de liberdade dos servidores para planejar e executar tá muito relacionada ainda a postura do gestor que é agente político, então depende por mais que por lei a gente sabe que o servidor ele tem a sua autonomia, os direitos garantidos no Estatuto, ainda há uma influência muito forte do agente político na determinação na conduta do servidor, seja por uma questão de medo, seja por uma questão de que as vezes o gestor não dá importância ao pensamento a vivência que o servidor efetivo tem, então essa questão da participação essa liberdade em planejar, em executar o orçamento acaba ficando muito vinculada à postura e à própria gestão que o agente político faz. (grifamos)

**APE3:** Na medida do possível eles sempre participam do planejamento e também da execução. (grifamos)

Foi também possível constatar a limitação de liberdade de atuação dos servidores públicos através da fala dos agentes públicos comissionados, quando APC1 afirma que: “Essa liberdade é relativa (né!) mesmo porque há um certo controle desse orçamento mesmo em função da resposta anterior, há limitação do orçamento, da financeira”.

## B) Proatividade

Em que medida os servidores mostram-se flexíveis e dinâmicos na execução do orçamento?

Os entrevistados interpretaram a flexibilidade e dinamismo dos servidores na execução do orçamento na seguinte forma:

item	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Proatividade	não	não	sim	não	sim	sim	sim	sim	sim

Embora tenha sido constatada pela maioria dos entrevistados a dinamicidade e proatividade dos servidores públicos, restou comprovada a dependência desse dinamismo à forma de atuação do gestor chefe do executivo. É o que se observa dos seguintes trechos das entrevistas:

**AP2:** “Mas eu diria para você que há um comprometimento do Sr. Prefeito e dos secretários em fazer cumprir de maneira rigorosa o orçamento”.

**AP3:** “Na verdade isso tudo depende do gestor que está fazendo a administração”.

**APE1:** “aqui até então é passado de forma escalonada e o que está no papel depois de aprovado tem que ser seguido”.

**APE2:** “há uma flexibilidade no sentido de executar conforme ao que tá planejado”.

**APC2:** “os servidores, eles buscam agir de acordo com o que é determinado pelas chefias”.

Assim, em que pese haver dinamismo por parte dos servidores públicos, vê-se que existe uma interferência dessa autonomia e liberdade de ação por parte do gestor chefe do poder executivo que passa a determinar os limites dessa proatividade.

### **C) Qualificação pessoal**

Os servidores buscam capacitação pessoal no âmbito interno e externo da administração por quais formas?

Embora os entrevistados reconheçam a existência de busca por qualificação pessoal dos servidores, nota-se uma maior incidência de capacitação externa que propriamente a existência de qualificação interna na seguinte forma:

<b>Item</b>	<b>AP1</b>	<b>AP2</b>	<b>AP3</b>	<b>APE1</b>	<b>APE2</b>	<b>APE3</b>	<b>APC1</b>	<b>APC2</b>	<b>APC3</b>
Interna	sim	sim	não	não	não	não	não	não	não
Externa	sim	não	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim

Portanto, não houve, até então, gestão pública pautada na priorização de capacitação interna dos servidores que estão à frente da execução do orçamento, embora alguns entrevistados (AP3, APE1, APE2) reconheçam a importância da atuação dos servidores na gestão municipal.

### **5.6 Síntese dos resultados**

Os resultados podem ser sintetizados por meio dos quadros que são apresentados adiante de modo a contemplar as perspectivas/indicadores na cor amarela, seguindo-se os elementos que a confirmam, que foram colocados na cor branca quando constatada a incidência e na cor vermelha quando se verificar a negativa ao item.

Ademais, também foram compiladas as informações de cada agente público com o indicativo “sim” na cor verde quando este entender que o elemento comprovar a perspectiva/indicador e “não” na cor vermelha quando houver a negativa do agente público quanto à questão abordada.

Dessa forma, em relação à transparência tem-se a seguinte situação:

Quadro 25: síntese da transparência.

<b>PUBLICIDADE</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Divulgação	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim
Livre acesso	não	não	sim	não	não	sim	não	não	não
<b>UTILIDADE</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Relevância	sim	sim	sim	não	não	não	não	sim	não
Confiabilidade	sim	sim	Sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim
<b>PUBLICIDADE</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Linguagem	sim	sim	Sim	não	não	sim	não	não	sim
Apresentação	sim	sim	Sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim

<b>TRANSPARÊNCIA</b>	<b>Publicidade</b>	Divulgação tempestividade	AP ---- sim	Resultado: item confirmado	
			APE---- sim		
			APC---- sim		
		Livre acesso Disponibilidade	AP ---- não		Resultado: item negado
			APE---- não		
			APC---- não		
	<b>Utilidade</b>	Relevância	AP ---- sim	Resultado: item não confirmado	
			APE---- não		
			APC---- não		
		Confiabilidade	AP ---- sim	Resultado: item confirmado	
			APE---- sim		
			APC---- sim		
<b>Compreensibilidade</b>	Linguagem	AP ---- sim	Resultado: item confirmado		
		APE---- sim			
		APC---- sim			
	Apresentação	AP ---- sim	Resultado: item confirmado		
		APE---- sim			
		APC---- não			

Fonte: elaborado pelo autor.

Como visto, em relação à publicidade, constatou-se uma divulgação tempestiva, com ausência de livre acesso e disponibilidade por dificuldade de acesso ao conteúdo das publicações. Em relação à utilidade, restou confirmada a confiabilidade das informações publicadas embora estas não tenham relevância para os entrevistados quanto à clareza de interpretação das informações. Por fim, quanto à compreensibilidade, foi constatada clareza na apresentação do que é divulgado, desde que haja certo domínio de linguagem contábil.

O mecanismo prestação de contas pode ser sintetizado na forma do quadro adiante apresentado:

Quadro 26: síntese da prestação de contas.

<b>Comunicabilidade</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
<b>Sistematização</b>	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim
<b>Regularidade</b>	sim	sim	sim	sim	não	sim	sim	sim	sim
<b>Abrangência</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
<b>Disponibilidade</b>	sim	sim	sim	não	não	sim	sim	sim	sim
<b>Inteligibilidade</b>	não	não	sim	não	não	não	não	não	não
<b>Âmbito</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
<b>Interno</b>	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim
<b>Externo</b>	não	não	não	não	não	não	não	não	não

<b>PRESTAÇÃO DE CONTAS</b>	<b>Comunicabilidade</b>	<b>Sistematização</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado	
			APE---- sim		
			APC---- sim		
		<b>Regularidade</b>	AP ---- sim		Resultado: item confirmado
			APE---- parcial		
			APC---- sim		
	<b>Abrangência</b>	<b>Disponibilidade</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado	
			APE---- parcial		
			APC---- sim		
		<b>Inteligibilidade</b>	AP ---- não	Resultado: item negado	
			APE---- não		
			APC---- não		
<b>Âmbito</b>	<b>Interno</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado		
		APE---- sim			
		APC---- sim			
	<b>Externo</b>	AP ---- não	Resultado: item negado		
		APE---- não			
		APC---- não			

Fonte: elaborado pelo autor.

Os resultados apontaram para uma comunicabilidade na qual se constatou a existência de relatórios e pareceres padronizados e uma sistematização na divulgação das informações com regularidade de publicidade dos prazos legais. Em relação à abrangência, embora atestada a disponibilidade das informações, não foi possível comprovar a possibilidade a inteligibilidade pela fácil compreensão das informações divulgadas para todos os atores sociais. Por fim, quanto ao âmbito, foi percebida accountability horizontal (interna) com prestação de contas aos órgãos oficiais e participação de órgãos internos para essa finalidade, não se verificando uma accountability vertical (externa) comprometida em prestar esclarecimentos aos eleitores administrados.

No tocante ao controle e responsabilização foi possível apurar os seguintes resultados que foram sintetizados na foram adiante:

Quadro 27: síntese do controle e responsabilização.

<b>Monitoramento</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Normatização	sim	sim	sim	não	sim	sim	não	sim	sim
Avaliação	não	sim	não	não	sim	sim	não	não	sim
Fiscalização	sim	sim	não	sim	sim	sim	não	sim	sim
<b>Conformação</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Conformidade	não	não	sim	sim	não	sim	sim	sim	sim
Legalidade	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim
Eticidade	sim	sim	sim	sim	não	sim	sim	sim	sim
<b>Sujeição/Sanção</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
Instrumentos	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim
Imputação	não	não	não	não	não	não	não	não	não
Justificação	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim

<b>CONTROLE INTERNO E RESPONSABILIZAÇÃO</b>	<b>Monitoramento</b>	<b>Normatização</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado
			APE---- parcial	
			APC---- parcial	
	<b>Avaliação</b>	AP ---- parcial	Resultado: item não confirmado	
		APE---- parcial		
		APC---- parcial		
	<b>Fiscalização</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado	
		APE---- parcial		
		APC---- parcial		
	<b>Conformação</b>	<b>Conformidade</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado
			APE---- sim	
			APC---- sim	
<b>Legalidade</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado		
	APE---- sim			
	APC---- sim			
<b>Eticidade</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado		
	APE---- sim			
	APC---- sim			
<b>Sujeição/Sanção</b>	<b>Instrumentos</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado	
		APE---- sim		
		APC---- sim		
<b>Imputação</b>	AP ---- não	Resultado: item negado		
	APE---- não			
	APC---- não			
<b>Justificação</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado		
	APE---- sim			
	APC---- sim			

Fonte: elaborado pelo autor.

Restou verificado quanto ao monitoramento que a prefeitura é municiada de normatização e instrumentos que viabilizam avaliação de gestores com realização de controle interno e fiscalização atuante. O indicador conformação atestou que há conformidade dos atos praticados com o definido no planejamento que observa as

normas legais de elaboração e execução por meio de conduta ética dos agentes públicos envolvidos, à exceção de cumprimento do orçamento participativo. Já em relação à sujeição-sanção constatou-se que há instrumentos próprios para responsabilização de gestores, com respeito à justificação por meio de respeito ao contraditório e ampla defesa, embora não se observe imputação de responsabilidade por ausência de punições aos operadores do orçamento por culpa ou dolo.

Quadro 28: síntese da gestão gerencial.

<b>Desempenho</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
<b>Eficiência</b>	sim	sim	sim	não	não	sim	sim	sim	sim
<b>Eficácia</b>	não	não	não	não	não	sim	não	---	sim
<b>Efetividade</b>	não	não	sim	não	não	não	não	não	não
<b>Responsividade</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
<b>PPA/LDO/LOA</b>	sim	sim	sim	não	não	sim	não	não	sim
<b>Atuação Coletiva</b>	não	não	não	não	não	não	não	não	sim
<b>Resposta Pública</b>	não	não	não	não	não	não	não	não	sim
<b>Autonomia</b>	AP1	AP2	AP3	APE1	APE2	APE3	APC1	APC2	APC3
<b>Liberdade de Ação</b>	sim	sim	sim	não	não	sim	não	sim	sim
<b>Proatividade</b>	não	não	sim	não	sim	sim	sim	sim	sim
<b>Qualificação</b>	sim	sim	não	não	não	não	não	não	não

<b>GESTÃO GERENCIAL</b>	<b>Desempenho</b>	<b>Eficiência</b>	AP ---- sim	Resultado: item não confirmado
			APE---- não	
			APC---- sim	
	<b>Desempenho</b>	<b>Eficácia</b>	AP ---- não	Resultado: item negado
			APE---- não	
			APC---- não	
	<b>Desempenho</b>	<b>Efetividade</b>	AP ---- não	Resultado: item negado
			APE---- não	
			APC---- não	
	<b>Responsividade</b>	<b>PPA / LDO / LOA</b>	AP ---- sim	Resultado: item negado
			APE---- não	
			APC---- não	
<b>Responsividade</b>	<b>Atuação Coletiva</b>	AP ---- não	Resultado: item negado	
		APE---- não		
		APC---- não		
<b>Responsividade</b>	<b>Resposta Pública</b>	AP ---- não	Resultado: item negado	
		APE---- não		
		APC---- não		
<b>Autonomia</b>	<b>Liberdade de Ação</b>	AP ---- sim	Resultado: item confirmado	
		APE---- não		
		APC---- parcial		
<b>Autonomia</b>	<b>Proatividade</b>	AP ---- não	Resultado: item confirmado	
		APE---- parcial		
		APC---- sim		
<b>Autonomia</b>	<b>Qualificação pessoal</b>	AP ---- sim	Resultado: item negado	
		APE---- não		
		APC---- não		

Fonte: elaborado pelo autor.

O mecanismo gestão gerencial apontou através do indicador desempenho que apesar de afirmada a eficiência por observância às leis e normas, as expressões “entendo”, “acredito” e “em parte” foram demasiadamente usadas o que mascarou o resultado. Em relação à eficácia e efetividade, tem-se que estas foram negadas. O indicador responsividade foi apurado com a constatação de não conformidade na elaboração do PPA, LDO e LOA com o comprometido no período eleitoral, sem atuação coletiva no processo de elaboração e execução do orçamento e sem resposta pública no sentido de acolhimento das necessidades públicas prometidas no pleito eleitoral. Por fim, a análise da autonomia constatou a ausência de liberdade de ação por concentração de atos decisórios no alto escalão. Mas foi demonstrada efetiva proatividade dos servidores públicos com busca destes por qualificação pessoal externa já que constatada a frágil qualificação interna.

Por fim, compilando os resultados foi possível constatar os seguintes percentuais apresentados no quadro abaixo:

Quadro 29: síntese dos percentuais apurados.

MECANISMO	SIM	PERCENTUAL	NÃO	PERCENTUAL
TRANSPARÊNCIA	38	70%	16	30%
PRESTAÇÃO DE CONTAS	34	63%	20	37%
CONTROLE / RESPONSABILIZAÇÃO	59	73%	22	27%
GESTÃO GERENCIAL	31	38%	50	62%
TOTAL	162	60%	108	40%

Fonte: elaborado pelo autor.

Vê-se que, embora tenha havido confirmação dos indicadores por meio de 162 afirmações de um total de 270, verifica-se que, das 108 negativas de indicadores, 50 referem-se à gestão gerencial que atingiu negação correspondente a 62% de seus elementos. Assim, este mecanismo contou apenas com 31 apontamentos afirmativos que representam 38%. O maior índice alcançado foi o de controle/responsabilização que obteve 73% de confirmação dos indicadores, seguido da transparência com 70% e da prestação de contas com 68%. Portanto, nota-se que, embora haja certa observância ao cumprimento da transparência e da prestação de contas com controle interno atuante na aplicação de responsabilidade, tem-se que os atos praticados limitam-se ao rígido cumprimento burocrático de dispositivos legais, sem constatação de aplicação de gestão gerencial voltada à preocupação no alcance dos resultados previstos no planejamento orçamentário.

Dessa forma, é possível verificar que a Prefeitura Municipal de Montes Claros ainda não apresenta observância a uma aplicabilidade efetiva de *accountability*. Isso por contar com relativa transparência na publicidade de atos administrativos orçamentários, atendo apenas a aspectos formais com destinação ao cumprimento de normas legais. Além disso, constatou-se a existência de prestação de contas apenas obrigatória ao atendimento a comandos legais, sem prestar esclarecimentos aos administrados, mas sim aos órgãos externos, com linguagem predominantemente técnica.

A Prefeitura conta com atuação forte de controle interno no cumprimento de normas legais e na fiscalização de aplicação do orçamento que não se revela ainda apto a gerar a responsabilização dos gestores por má aplicação dos recursos públicos ou descumprimento dos comandos da legislação orçamentária municipal. Por fim, há uma gestão de ordem procedimental burocrática, ainda distante de uma gestão gerencial, por ausência de preocupação no alinhamento dos resultados com o definido no planejamento, atentando-se apenas às formulas procedimentais ditadas pela legislação orçamentária.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada objetivou verificar a existência de aplicabilidade da *accountability* na Prefeitura Municipal de Montes Claros através da interpretação dos mecanismos transparência, prestação de contas, controle interno/responsabilização e gestão gerencial, tendo por objetivo geral a análise de atuação dos gestores atuantes no planejamento e na execução do orçamento público.

Para alcançar essa meta, foram entrevistados nove agentes públicos classificados em três categorias, sendo agentes políticos, agentes públicos efetivos e agentes públicos comissionados, todos lotados na procuradoria geral, na controladoria e na secretaria de planejamento, com o objetivo de averiguar a presença dos objetivos específicos da pesquisa de forma mais abrangente.

Após interpretação dos resultados da pesquisa, foi possível perceber a ausência de efetividade dos mecanismos de *accountability* na gestão pública de Montes Claros quanto ao planejamento e à execução do orçamento público que se mostram muito vinculados a técnicas de natureza burocrática, distante ainda da consolidação de uma democracia representativa substancial. Isso significa o exagerado apego à forma, ao rito legal e à observância de cumprimento burocrático na norma imposta pela legislação. Foi possível constatar que a confecção dos instrumentos de planejamento - PPA, LDO e LOA - é ainda hierarquizada, partindo da chefia do poder executivo e sendo direcionada ao cumprimento para os demais agentes públicos.

O alcance do objetivo geral deu-se pela busca dos objetivos específicos que contemplaram a análise de cada mecanismo de *accountability*. Quanto ao primeiro objetivo específico vinculado à identificação da transparência por meio da sua publicidade, utilidade e compreensibilidade, como mecanismo promocional ou não de *accountability* na prática da gestão gerencial de Montes Claros, constatou-se a sua incidência parcial.

Isso porque, em relação à publicidade, apesar de constatada a presença de sua divulgação tempestiva, restou apurada a ausência de livre acesso e disponibilidade já que não se vislumbrou a presença de facilidade de acesso ao conteúdo das publicações com fácil domínio. Já em relação à utilidade, foi confirmada a confiabilidade das informações publicadas embora estas não tenham relevância para os entrevistados quanto à clareza de interpretação das informações divulgadas.

No tocante à compreensibilidade das informações, foi constatada clareza do que é divulgado, desde que haja certo domínio de linguagem contábil.

Quanto à caracterização do dever de prestar contas pela análise dos elementos comunicabilidade, abrangência e âmbito, na gestão orçamentária do município estudado, foi possível perceber forte presença de uma prestação de contas formal e burocratizada, sem compromisso com o dever de ultrapassar os limites das responsabilidades impostas por lei.

No aspecto da comunicabilidade (sistematização e regularidade), constatou-se a existência de relatórios e pareceres padronizados e uma sistematização na divulgação das informações com publicidade regular dos prazos legais. Já quanto à abrangência (disponibilidade e inteligibilidade), embora atestada a facilidade de acesso, não foi possível comprovar a possibilidade de fácil compreensão das informações divulgadas pelos destinatários originais e pelos demais atores sociais interessados. Por fim, quanto ao âmbito (interno e externo), foi possível perceber uma *accountability* horizontal com existência de prestação de contas aos órgãos oficiais e participação de uma considerável participação de órgãos para essa finalidade não se verificando uma *accountability* vertical comprometida em prestar esclarecimentos aos eleitores administrados.

Em relação aos mecanismos de controle interno e à responsabilização quanto aos elementos monitoramento, conformação e sujeição/sanção dos gestores, observou-se uma avaliação positiva dos entrevistados sendo negado apenas o elemento imputação da perspectiva sujeição/sanção. Assim, o município é municiado de normas e instrumentos que viabilizam a realização de um controle interno com

fiscalização atuante. Também se verificou a presença de conformidade dos atos praticados com o definido no planejamento que observa as normas legais de elaboração e execução por meio de conduta ética dos agentes públicos envolvidos, à exceção de cumprimento do orçamento participativo. Já a responsabilização dos servidores mostrou-se mais deficiente, não sendo apresentada firmeza nos depoimentos com negativa inclusive da existência de punições aos operadores do planejamento por falhas apresentadas.

Por fim, quanto ao último objetivo específico voltado à promoção de uma gestão gerencial nos aspectos desempenho, responsividade e autonomia, o resultado apresenta grande inobservância de atividade administrativa pautada em critérios vinculados à administração gerencial. Apesar de restar afirmada positivamente a observância às leis e normas, as expressões “entendo”, “acredito” e “em parte” foram demasiadamente utilizadas conforme já apontado no item 5.5.1, “A” da apresentação dos resultados. A existência de eficácia e efetividade foi veementemente negada pelos entrevistados não sendo possível confirmar a existência de resposta pública compatível com o comprometido no pleito eleitoral de modo que os resultados alcançados não se compatibilizam também com o que foi planejado.

A ausência de participação da coletividade no processo de elaboração e execução do orçamento, a incompatibilidade do cumprimento da LOA para alcançar os fins estabelecidos no PPA, a ausência de liberdade dos servidores para planejar e executar o orçamento, a concentração do planejamento no alto escalão da administração e a ausência de realização de capacitação interna constante por parte da administração pública foram fortemente constatados na pesquisa. De outro lado, foi considerado como efetiva a proatividade dos servidores públicos e a capacitação externa buscada pelos próprios às suas custas no âmbito externo da administração.

Verificou-se também que a atual gestão 2017/2020 passou a implementar novas condutas que poderão melhorar em muito o atual cenário encontrado. Isso porque já se registrou a regularidade de alimentação de dados do portal da transparência, o cumprimento de prazos legais de prestação de contas, a preparação para a

realização de orçamento participativo e a maior liberdade de atuação do controle interno que passa a ser órgão autônomo de atuação tanto de fato quanto de direito. Tais medidas preconizam o início de uma mudança de administração de meios para uma administração por resultados.

No modelo burocrático é perceptível o distanciamento entre o público e o privado, entre a gestão e os administrados, com ênfase na atividade meio e na hierarquia, fatos constatados na pesquisa. De outro lado, a gestão gerencial é marcada pela prática de atuação voltada aos resultados, ao cumprimento da eficiência, à economicidade e assegurando-se o livre acesso e compreensão das informações por meio de participação e satisfação da coletividade, preocupação que se viu iniciada na atual gestão municipal.

Assim, conforme já visto, embora necessário uma gestão com foco nos resultados, voltada à transparência das informações, com os índices de desempenho e atuante monitoramento com vistas a alcançar a *accountability* por meio da eficiência e da efetividade na gestão de recursos públicos, ainda não foi possível aferir por meio da fala dos entrevistados essa ocorrência.

Isso devido à existência de publicidade obediente apenas às regras de atendimento aos deveres formais sem preocupação com o alcance e a acessibilidade das informações à população em geral; a uma prestação de contas rígida, técnico-operacional, estritamente obediente aos deveres de atendimento aos órgãos de fiscalização externos, desprovida de instrumentos de avaliação confrontante do planejado com o realizado; por existência de um controle ainda burocratizado, apegado às formulas procedimentais sem abertura à participação da coletividade; à ausência de análise dos resultados alcançados pelos gestores e eventual punição por desrespeito ao bom uso dos recursos públicos e, por fim, pela não constatação de eficiência, eficácia e efetividade que afastam as técnicas de gestão utilizadas no município estudado de uma gestão gerencial vinculada à *accountability*.

Registre-se, no entanto, uma relativa *accountability* horizontal em desenvolvimento pela atual gestão com a promessa de estabelecimento de uma *accountability* vertical no decorrer da administração. Dessa forma, embora não seja possível constatar

ainda a firme observância dos mecanismos de *accountability*, importa esclarecer que esta pesquisa carece de limitações que reclamam mais estudos na área, a fim de objetivar o alcance de resultados ainda mais próximos à realidade do município, prestando contribuições para o desenvolvimento de uma gestão pública que prime pelo respeito ao planejamento e à execução do orçamento municipal.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA Leonor Moreira. O Orçamento Público Como Instrumento de Ação Governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Rev. Adm. Pública** — Rio de Janeiro 49(1):73-90, jan./fev. 2015
- ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças Públicas, Democracia e Accountability: debate teórico e o caso brasileiro. In: ARVATE, Paulo R.; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus, 2004. p. 75-102.
- AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antonio Gomes de. Governo. *Accountability* e Sociedade da Informação no Brasil: uma investigação preliminar. In: ENANPAD. 2001, Campinas (SP). **Anais ANPAD**, 2001.
- AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antonio Gomes de. Sociedade da Informação, *accountability* e Democracia Delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista da Administração Pública – RAP** Rio de Janeiro 36(5):723-45, Set./Out. 2002.
- ALVARES, Nathália da Silva *et al.* A Gestão Contemporânea no Setor Público: um Estudo de Caso do Novo Modelo de Gestão do IBGE. **IX SEGeT**. 2012.
- ALVES, André Gomes de Souza e JUNIOR Valdério Freire de Moraes. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. João Pessoa, v. 4, n. 3, p. 56-71, set./dez. 2016.
- AZAMBUJA, Darcy. Teoria Geral do Estado. 28 ed. **Editora Globo**. São Paulo, 1990.
- AMARAL, Marcelo Santos e PINHO, José Antonio Gomes de. Sociedade da Informação e Democracia: Procurando a *Accountability* em Portais Municipais da Bahia. XXXII **Encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro / RJ 6 a 10 de setembro de 2008.
- BEAUD, Michel. **História do Capitalismo: 1500 até nossos dias; Tradução Maria Ermatina Galvão Gomes Pereira**. São Paulo: Brasiliense, 1999.
- BELTRÃO, Demétrius Amaral. **Direito Econômico, Planejamento e Orçamento Público**. Tese de doutorado. Universidade Presbiteriana Mackenzie. Orientador: Gilberto Bercovici. São Paulo. 2015. 148 p.
- BOBBIO, Norberto. **Estado Governo Sociedade para uma teoria geral da política**. 9ª ed. Editora Paz e Terra. São Paulo: Paz e Terra, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 12<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Presidência da República. Lei Ordinária n.º 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 União** - DOU de 23.3.1964, retificado em 9.4.1964 e retificado em 3.6.1964, Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1964.

BRASÍLIA - DF. MARE - Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Caderno 3 da Reforma do Estado**. In. Min. Luiz Carlos Bresser Pereira. Brasília, DF, 1997.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. In Bresser-Pereira e Spink, orgs. (1998). Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. **Revista do Serviço Público**, 47(1) janeiro 1996.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. O Novo Desenvolvimentismo e a Ortodoxia Convencional. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, Fundação Seade, v. 20, n. 3, p. 5-24, jul./set. 2006. Disponível em: < <http://www.scielo.br>>. Acesso em 15 de nov. 2016.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Democracia, Estado social e reforma gerencial. **RAE** • São Paulo • v. 50 • n.1 • jan./mar. 2010 • 112-116.

CAMPOS, Ana Maria. *Accountability*: Quando poderemos traduzi-la para o português?. **Revista da Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CAMPOS, Edmundo. **Sociologia da burocracia**. Org., introd. e trad. 4<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro, Zahar. 153 p. 1978.

CANOTILHO, J.J Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição / Imprensa**. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO JR, José Celso. **Estado, Planejamento, Gestão e Desenvolvimento** Balanço da Experiência Brasileira e Desafios no Século XXI. Comissão

**Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL)**. Nações Unidas, março de 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, 27 ed. rev., ampl e atual., São Paulo: Atlas, 2014.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública. **30º Encontro da ANPAD** 23 a 27 setembro de 2006 – Salvador/BA – Brasil.

CENEVIVA, Ricardo. Avaliação e *Accountability* no Setor Público: um vínculo possível e desejável. **Alcance**, v. 14 n.1 p.n7- 26 – jan/abr 2007.

CENEVIVA, Ricardo. **Democracia, Accountability e Avaliação: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático**. 2005, 151 f. Orientador: Marta Ferreira Santos Farah. Dissertação (mestrado) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 2005. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2428/142235.pdf?sequence=3>>. Acesso em 12 de out.2016.

CERVO, Amado Luiz; SILVA, Roberta da; BERVIAN, Pedro A; **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 242 p.

CERVO; Francismary da Ponte. **O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE: Análise da execução orçamentária do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (período 2008 a 2011)**. Trabalho apresentado à Escola de Administração Fazendária - ESAF como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas com Ênfase em Administração Orçamentária. Orientador: Prof. Mestre Romildo Araújo da Silva. 2012. Brasília.

DANTAS, Fulvio Cesar *et al.* O Orçamento Público Como Ferramenta Efetiva Para Gestão e Controle Financeiro da Administração Pública: Uma Análise da Percepção dos Gestores Municipais da Microrregião de Sousa/PB. **Revista evidenciação contábil & finanças João Pessoa**, v. 2, n. 1, p. 91-104, jan./abr. 2014. ISSN 2318-1001 DOI: 10.18405/recfin20140106 Disponível em:<<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin>>. Acesso em 04 de nov.2016.

DENHARDT, Robert. B.; DENHARDT, Janet Vinzant. **The New Public Service: Serving, not steering**. Expanded Ed. New York: Armonk, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FIGUEIREDO, Antônio Macena de; SOUZA, Soraia Riva Goudinho. **Como elaborar Projetos, Monografias, Dissertações e Teses: Da redação científica à apresentação do texto final**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

FILGUEIRAS, Fernando. **Além da Transparência: *Accountability* e política de publicidade**. Lua Nova, n. 84, p. 353-364, 2011.

FLICK, Uwe. **Qualidade na pesquisa qualitativa**. São Paulo: Artmed, 2009.

FRANÇA, I. S. **A cidade média e suas centralidades: o exemplo de Montes Claros no Norte de MG**. Dissertação de Mestrado em Geografia. Programa de Pós Graduação da Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Minas Gerais, 2007.

FURTADO, J. R. Caldas. **Direito Financeiro**. 3 ed. Belo Horizonte. Editora Fórum. 2012.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. **A Reorganização do Processo de Planejamento do Governo Federal: O PPA 2000-2003**. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Maio de 2000.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

GERHARDT. Tatiana Engel; SILVEIRA. Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa/ coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica– Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GOMES, Eduardo Granha Magalhães. **Gestão por Resultados e Eficiência na Administração Pública: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais**. 2009. 187 p. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009.

HABERMAS, Juergen. **A crise de legitimação no capitalismo tardio**. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições tempo brasileiro, 2002.

HASWANI, Mariângela Furlan. **A Comunicação Estatal com Garantia de Direitos: foco no Brasil, na Colômbia e na Venezuela**. Tese de Doutorado em Integração da América Latina. Universidade de São Paulo. São Paulo. 2010. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/disponiveis/84/84131/tde-31082012-122619>. Acesso em 10 de março de 2017.

HASWANI, Mariângela Furlan. Comunicação Governamental: em busca de um alicerce teórico para a realidade brasileira. In: **Revista Organicom. Dossiê Comunicação Pública e Governamental**. São Paulo: Gestcorp ECA-USP, ano 3, n.º 4. 2006. Disponível em

<http://www.revistaorganicom.org.br/sistema/index.php/organicom/article/view/83/187>. Acesso em 10 de março de 2017.

HENRIQUE, Juscilei Carlos *et al.* Análise da Sistemática de Controle Interno do Município de Três Rios. **RPCA. Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**. Universidade Federal Fluminense v. 10 - n. 3. jul./set. 2016. Pág. 31-41. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=441747930004>> acesso em 03 de nov. 2016.

KALDOR, Mary. **Civil Society and Accountability**. *Journal of Human Development*, v. 4, n. 1, p. 1-27, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 11. Ed. São Paulo. 2010.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOPPELL, J. G. S. **Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of "Multiple Accountabilities Disorder"**. *Public Administration Review*, v. 65, n. 1, p.94-108, jan./fev. 2005.

KOSCIANSKI, Rogério. **O Orçamento-Programa como Instrumento de Planejamento e Gerenciamento Públicos**. Florianópolis, 2003. 184p. Tese Doutorado em Engenharia de Produção – Programa de Doutorado em Engenharia de Produção, UFSC.

LEVY, E. **Controle Social e Controle de Resultados: um balanço dos argumentos e da experiência recente**. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; GRAU, N. C. *O público não-estatal na reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1999.

LOURENÇO, Edvaldo Sant'Ana. **As Relações de Poder nas Políticas Sociais Contemporâneas**. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Educação. Orientadora Lázara Cristina da Silva. 2016. 193 p.

MAGALHÃES, Maria Clara Carvalho; AVDZEJUS, Érica Elena. *Accountability e gestão financeira escolar: Um estudo multicaso nos colégios estaduais da orla de Camaçari/BA*. **Revista Formadores – Vivências e Estudos: Caderno de Gestão e Negócios** – Bahia. vol. 10, n. 3, p. 6-21. 2017.

MARTINS, Janes França. O Orçamento-Programa e suas Implicações. **Rev. Dir. adm.**, Rio de Janeiro, 136: 304-327 abr.ljun. 1979

MARTINS, Joel; BICUDO, Maria Aparecida Viggiani. **A Pesquisa Qualitativa em Psicologia Fundamentos e Recursos Básicos**. 2. ed. São Paulo: Moraes, 1994.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 27ª ed. Ver. Atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A democracia e suas dificuldades contemporâneas, **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 212: 57-70, abr./jun., 1998.

MELO, Marcus André. O Viés Majoritário na Política Comparada: Responsabilização, desenho institucional e qualidade democrática\*. **RBCS** Vol. 22 nº. 63 fevereiro/2007.

MENDONÇA, Daniel de. O Fundamento da Soberania e do Direito em Thomas Hobbes . **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2801, 3 mar. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18609>> Acesso em: 25 set. 2016.

MIRAGEM, Bruno. **A nova administração pública e o direito administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MORAIS, Leonardo da Silva e TEIXEIRA, Gracinda Carvalho. Interfaces da *accountability* na Administração Pública brasileira: análise de uma experiência da auditoria geral do Estado do Rio de Janeiro. **REAd**. Porto Alegre – Edição 83, nº 1, janeiro/abril de 2016. p. 77-105.

MOTTA, Fernando Claudio Prestes. **Organização & Poder: empresa, Estado e escola**. São Paulo: Atlas, 1990.

NETO, Holmes Cordeiro. **Estado Democrático e Orçamento Público: análise filosófica e política**. Dissertação de mestrado. Universidade de Fortaleza. Orientadora Maria Lírida Calou Araújo e Mendonça. 2015. 177 p.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* Horizontal e Novas Poliarquias. **Revista Lua Nova**, São Paulo, n. 44, p. 27-54. 1998.

O'DONNELL, Guillermo. Democracia Delegativa? **Novos Estudos**. Nº 31, out. 1991.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de e PISA, Beatriz Jackiu. IGovP: Índice de Avaliação da Governança Pública — instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Rev. Adm. Pública** — Rio de Janeiro 49(5):1263-1290, set./out. 2015.

OLIVEIRA, Marcos Inoe de. **O Orçamento como Instrumento de Planejamento, Execução e Controle: Estudo do Caso do Plano Diretor da Marinha do Brasil**.

Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública para a obtenção do grau de mestre em administração pública. Rio de Janeiro, 2000a.

OLIVEIRA, Marcos Inoe de. A evolução do orçamento público: do controle de gastos ao planejamento baseado em resultados. **Anpad**. 2000b.

PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches; LOPES Venina de A. Lei de Responsabilidade Fiscal e Eficácia dos Instrumentos Orçamentários: um estudo exploratório na prefeitura de Vitória. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 29-45, julho/setembro 2005.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público e Administração Financeira e Orçamentária e LRF**. 2.ed. Rio de Janeiro: CAMPUS, Jan/2011.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro. v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009

PIRES, Maria Coeli Simões. Estado em Rede e transparência. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. outubro | novembro | dezembro 2011 | v. 81 — n. 4 — ano XXIX. Belo Horizonte: TCEMG, jun. 2011.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBO, Maira Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; EINSSLIN Leonardo. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**. V. 18, n1, p.75 a 94, jan./ mar. 2007.

PÓ, Marcos Vinicius; ABRUCIO, Fernando Luiz. Desenho e Funcionamento dos Mecanismos de Controle e *Accountability* das Agências Reguladoras Brasileiras: semelhanças e diferenças. **Rev. Adm. Pública**, v. 40, n. 4, p. 679-698, jul./ago. 2006.

PRADO, Otavio. **Governo Eletrônico e Democracia: a Publicização das Contas Públicas das Capitais Brasileiras**. Orientadora: Maria Rita Garcia Loureiro Durand. Dissertação (mestrado) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. 2004. 180 f.

PRADO, Otavio; PÓ Marcos Vinicius. Discursos, Prestação de Contas e Responsabilização Democrática nas Reformas da Gestão Pública. **XXXI Encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro – RJ – 22 a 26 de setembro de 2007.

QUINTÃO, Cynthia Magalhães Pinto Godoi e CARNEIRO Ricardo. A Tomada de Contas Especial como Instrumento de Controle e Responsabilização. **Rev. Adm. Pública** — Rio de Janeiro 49(2):473-491, mar./abr. 2015.

ROCHA, Arlindo Carvalho. O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de *Accountability*. **ANPAD** – Salvador/BA – 12 a 14 de novembro de 2008.

ROCHA, Arlindo Carvalho. *Accountability* na Administração Pública: a Atuação dos Tribunais de Contas. **XXXIII Encontro da ANPAD**. São Paulo/SP – 19 a 23 de setembro de 2009.

ROCHA, Arlindo Carvalho. *Accountability*: dimensões de análise e avaliação no trabalho dos Tribunais de Contas. **Contabilidade, Gestão e Governança**, 16(2), 2013 62-76.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Realização do potencial de *accountability* dos pareceres prévios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**. Orientador: Prof. Dr. José Francisco Salm. Tese doutorado – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração. 2011. 336 f.

RODRIGUES, Raimundo Nonato. **Planos de Estabilização e Impacto nos bancos**. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo. São Paulo. 2004. 231 p.

ROMZEK, Barbara S.; INGRAHAM, Patricia. Cross Pressures of *Accountability*: initiative, command, and failure in the Ron Brown Plane Crash. **Public Administration Review**, v. 60, n. 3, p. 240-253, 2000.

SALM, José Francisco; MENEGASSO, Maria Ester. Os Modelos de Administração Pública como Estratégias Complementares para a Co-produção do Bem Público. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, v. 11, n. 25, p. 68-96. 2009.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. Processo Orçamentário Federal: problemas, causas e indicativos de soluções. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, 29(3): 122-56, jul./set. 1995.

SANTOS, Luciano Aparecido dos; CAMACHO, Eliane Utrabo. Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis /SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 a 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. V.2, n.2, p. 82-94. Mai/ago 2014.

SANTOS, Luciano Aparecido dos. Orçamento Público Municipal: Uma análise no Município de Cosmópolis/SP com Enfoque no Equilíbrio das Receitas x Despesas no Período de 2007 a 2012. **Revista evidenciação contábil & finanças**. João Pessoa, v. 2, n. 2, p. 82-94, mai./ago. 2014

SANTOS, Paloma Maria Santos; SELIG, Paulo Maurício. Indicadores para o Novo Serviço Público: uma análise bibliométrica e sistêmica. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v.19, n.3, p.82-97, jul./set. 2014.

SCHEDLER, Andreas. **Conceptualizing Accountability**. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Marc F. (Ed.). *Self-restraining State: power and accountability in new democracies*. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SILVA NETO, Antônio Firmino da. Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Mecanismo Institucional Estatal da Melhoria da *Accountability*. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, vol. 5, n. 3, p. 93-111, 2015.

SILVA ROCHA, Francisco Sérgio. **Controle do Orçamento Público e o Juízo de Constitucionalidade: Problemas na Execução e na Inexecução Orçamentária**. Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, como requisito para a obtenção do grau de Doutor em Direito. Orientador: Fernando Facury Scaf . Belém. 2010.

SILVA, Andresa Lourenço da. Breve Discussão sobre o Conceito de Cidade Média. Geoiingá: **Revista do Programa de Pós-Graduação em Geografia Maringá**, v. 5, n. 1 , p. 58-76, 2013.

SILVA, Wendel Alex Castro; GOMES, Maria Cristina de Oliveira. Evolução da *Accountability* no Brasil: análise dos achados de 1999 a 2008. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – **SemeAd**, 34., 2011, São Paulo. **Anais**. São Paulo: FEA-USP, 2011.

SLOMSKI Valmor *et al.* A Demonstração do Resultado Econômico e Sistemas de Custeamento como Instrumentos de Evidenciação do Cumprimento do Princípio Constitucional da Eficiência, Produção de Governança e *Accountability* no Setor Público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. **Revista da Administração Pública – RAP** — Rio de Janeiro 44(4):933-57, Jul./ago. 2010

SPOSITO, Maria Encarnação Beltrão. Desafios para o estudo das cidades médias *In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE LA RED IBEROAMERICANA DE INVESTIGADORES SOBRE GLOBALIZACIÓN Y TERRITÓRIO*, 11, 2010, Mendoza. **Anais...** Mendoza:UNCUYO - Universidad de Cuyo,2010. p. 01-18.

STRAUSS, Anselm. **Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento da teoria fundamentada**. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.

TIMBÓ, Ivo Cordeiro Pinho. **A Natureza do Orçamento Público**. Tese apresentada ao curso de Pós Graduação “*Stricto Sensu*” em Direito Político da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito para a obtenção do título de Doutor. São Paulo. 2012.

TOLENTINO, Marlúcia Araújo. **Desenvolvimento Social, Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público: uma análise dos gastos sociais no município de Montes Claros (MG)**. 2006. 177 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Social)— Universidade Estadual de Montes Claros, Montes Claros, 2006.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 14 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2013.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Volume I. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 2004.

## APÊNDICE 1

**Questões para aferição da aplicação dos mecanismos de *accountability* no Município de Montes Claros - MG**

Visando alcançar respostas a complementar os quatro eixos de análise da aplicação da *accountability*, serão realizados os questionamentos abaixo de forma que as respostas serão interpretadas à luz do instrumento de avaliação do presente trabalho. Em cada resposta, deverá ser buscado em seu conteúdo o alcance:

- \* Da **transparência** nos aspectos: publicidade, utilidade e compreensibilidade.
- \* Da **prestação de conta** nos aspectos: comunicabilidade, abrangência e âmbito.
- \* Do **controle e responsabilização** nos aspectos: monitoramento, conformação e sujeição/sanção.
- \* Da **gestão gerencial** nos aspectos: desempenho, responsividade e autonomia.

A análise de alcance ao atendimento dos itens acima deverá ser compreendida conforme as categorias de *accountability* constantes do referencial teórico que orientaram a formulação da metodologia da entrevista. Assim, aos entrevistados, serão realizados questionamentos, tais como:

<b>TRANSPARÊNCIA</b>	PUBLICIDADE	<i>Divulgação / Tempestividade</i>	O planejamento e a execução do orçamento são divulgados dentro do exercício orçamentário?
		<i>Livre Acesso / Disponibilidade</i>	Há livre acesso das informações com disponibilidade integral do conteúdo à coletividade?
	UTILIDADE	<i>Relevância</i>	As informações são disponibilizadas por quais meios para atender ao interesse da coletividade?
		<i>Confiabilidade</i>	As informações divulgadas correspondem integralmente ao conteúdo verdadeiro da execução orçamentária?
	COMPREENSIBILIDADE	<i>Linguagem</i>	A linguagem utilizada é clara, simples e de fácil interpretação?
		<i>Apresentação</i>	A apresentação das informações se dá por meio de textos, imagens e gráficos que permitem interpretação clara do conteúdo?

<b>PRSTAÇÃO DE CONTAS</b>	COMUNICABILIDADE	<i>Sistematização</i>	A prestação de contas é feita por meio de relatórios e pareceres com padrão definitivo de análise?
		<i>Regularidade</i>	A prestação de contas é feita de forma periódica cumprindo os prazos legais de apresentação?
	ABRANGÊNCIA	<i>Disponibilidade</i>	Onde e como são disponibilizadas as informações acerca da prestação de contas? (São de fácil acesso?)
		<i>Inteligibilidade</i>	As informações divulgadas são compreensíveis para todo e qualquer ator social interessado?
	ÂMBITO	<i>Interno</i>	Todos os órgãos participam da prestação de contas ou somente um setor é responsável?
		<i>Externo</i>	Além dos órgãos oficiais obrigatórios, há outros para os quais o Município presta contas? Quais?

<b>CONTROLE INTERNO E RESPONSABILIZAÇÃO</b>	MONITORAMENTO	<i>Normatização</i>	Há normas que orientam os instrumentos de avaliação da conduta do gestor público na execução do orçamento?
		<i>Avaliação</i>	Há instrumentos que apuram a avaliação dos agentes públicos responsáveis pelo orçamento?
		<i>Fiscalização</i>	Há fiscalização constante e adequada do controle interno? Como?
	CONFORMAÇÃO	<i>Conformidade</i>	Há conformidade dos atos praticados com o definido no planejamento e nas normas legais?
		<i>Legalidade</i>	O planejamento e a execução do orçamento seguem as normas legais para sua elaboração e execução? Quais?
		<i>Ética</i>	No exercício das atividades de controle, é observada a conduta ética do agente público na proteção do interesse e patrimônio públicos?
	SUEJIÇÃO/SANÇÃO	<i>Instrumentos</i>	Quais são os instrumentos utilizados para responsabilizar o servidor?
		<i>Imputação</i>	Existem processos administrativos por inobservância do planejamento orçamentário ou o planejamento é corretamente executado?
		<i>Justificação</i>	É garantido o contraditório e a ampla defesa com análise das justificativas e conjunto de elementos apresentados pelo agente?

<b>GESTÃO GERENCIAL</b>	<b>DESEMPENHO</b>	<i>Eficiência</i>	As formas, meios, normas e regulamentos são integralmente observados no processo de elaboração e execução do orçamento?
		<i>Eficácia</i>	A execução orçamentária alcança os resultados pretendidos no planejamento?
		<i>Efetividade</i>	Os resultados alcançados pela Administração atendem às necessidades e expectativas da sociedade?
	<b>RESPONSIVIDADE</b>	<i>PPA / LDO / LOA</i>	A elaboração do PPA, LDO e LOA é feita em conformidade com o comprometido no período eleitoral?
		<i>Atuação coletiva</i>	Há participação efetiva da coletividade no processo de elaboração do orçamento e na verificação do seu cumprimento?
		<i>Resposta pública</i>	Até que ponto os orçamentos anuais (LOAs) reproduzem os programas constantes do PPA em resposta às promessas eleitorais?
	<b>AUTONOMIA</b>	<i>Liberdade de Ação</i>	Qual o nível de liberdade dos servidores públicos para planejar e executar o orçamento?
		<i>Proatividade</i>	Em que medida os servidores mostram-se flexíveis e dinâmicos na execução do orçamento?
		<i>Qualificação Pessoal</i>	Os servidores buscam capacitação pessoal no âmbito interno e externo da administração por quais formas?

## APÊNDICE 2

### TERMO DE CONSENTIMENTO

Montes Claros, maio de 2017.

Ilustríssimo(a) Senhor(a)

Eu, Darcley Soares Menezes, brasileiro, casado, professor e advogado, mestrando do Centro Universitário Unihorizontes, matrícula n. 0770737, venho, por meio deste, informar e, ao final, requerer:

Para fins de desenvolvimento de pesquisa sobre a *accountability* no Município de Montes Claros – MG, necessário se faz aplicar questionário contendo 30 questões sobre o tema, a fim de alcançar os objetivos da pesquisa.

O comprometimento do estudo reverterá no retorno das conclusões sobre as informações obtidas e tratadas, destacando-se o caráter ético da pesquisa com o sigilo das informações coletadas.

Em vista do exposto, necessário se faz que Vossa Senhoria autorize a divulgação dos resultados e firme o termo de consentimento abaixo para que sejam utilizados os dados na pesquisa.

Agradeço a atenção e colaboração no processo de pesquisa, colocando-me à disposição através do email [darcley.menezes@mestrado.unihorizontes.br](mailto:darcley.menezes@mestrado.unihorizontes.br).

Atenciosamente,

Darcley Soares Menezes  
Mat. 0770737

Entrevistado:

Nome:		
Qualificação	CPF:	RG:
Cargo:		Setor:
Email:		Telefone:
<p>Autorizo a realização de gravação de entrevista com uso do material coletado para realização de estudo sobre <i>accountability</i> no Município de Montes Claros – MG, podendo ser publicadas as informações em texto, congressos, palestras e outros meios, vedada a identificação de minha pessoa no âmbito externo deste trabalho.</p> <p>Ass:</p>		

## APÊNDICE 3

### RESULTADOS E REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DA DISSERTAÇÃO

Apresentação dos resultados da pesquisa, englobando a percepção distinta das categorias de agentes públicos. Apresenta-se resultado de:

- **Confirmação:** quando os entrevistados confirmarem o elemento da perspectiva;
- **Negação:** quando os entrevistados negarem o elemento da perspectiva;
- **Não confirmação:** quando, apesar de haver resposta positiva dos entrevistados, houve obscuridades e/ou contradições que inviabilizaram confirmar o elemento.

<b>TRANSPARÊNCIA</b>	PUBLICIDADE	<i>Divulgação / Tempestividade</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Livre Acesso / Disponibilidade</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item negado
	UTILIDADE	<i>Relevância</i>	AP----- sim APE----- não APC----- não	Resultado: item não confirmado
		<i>Confiabilidade</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
	COMPREENSI BILIDADE	<i>Linguagem</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Apresentação</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- não	Resultado: item confirmado
<b>PRSTAÇÃO DE CONTAS</b>	COMUNICABI DADE	<i>Sistematização</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Regularidade</i>	AP----- sim APE----- parcial APC----- sim	Resultado: item confirmado
	ABRANGÊNCI A	<i>Disponibilidade</i>	AP----- sim APE----- parcial APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Inteligibilidade</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item negado
	ÂMBITO	<i>Interno</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Externo</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item negado

<b>CONTROLE INTERNO E RESPONSABILIZAÇÃO</b>	MONITORAMENTO	<i>Normatização</i>	AP----- sim APE----- parcial APC----- parcial	Resultado: item confirmado
		<i>Avaliação</i>	AP----- parcial APE----- parcial APC----- parcial	Resultado: item não confirmado
		<i>Fiscalização</i>	AP----- sim APE----- parcial APC----- parcial	Resultado: item confirmado
	CONFORMAÇÃO	<i>Conformidade</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Legalidade</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Eticidade</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
	SUJEIÇÃO/SANÇÃO	<i>Instrumentos</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Imputação</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item negado
		<i>Justificação</i>	AP----- sim APE----- sim APC----- sim	Resultado: item confirmado
<b>GESTÃO GERENCIAL</b>	DESEMPENHO	<i>Eficiência</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item não confirmado
		<i>Eficácia</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item negado
		<i>Efetividade</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item negado
	RESPONSIVIDADE	<i>PPA / LDO / LOA</i>	AP----- sim APE----- não APC----- não	Resultado: item negado
		<i>Atuação coletiva</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item negado
		<i>Resposta pública</i>	AP----- não APE----- não APC----- não	Resultado: item negado
	AUTONOMIA	<i>Liberdade de Ação</i>	AP----- sim APE----- não APC----- parcial	Resultado: item confirmado
		<i>Proatividade</i>	AP----- não APE----- parcial APC----- sim	Resultado: item confirmado
		<i>Qualificação Pessoal</i>	AP----- sim APE----- não APC----- não	Resultado: item negado



## Dissertação de Mestrado

*Mestrando: Darcey Soares Menezes*

*Orientador: Wendel Alex Castro Silva*

Dissertação de Mestrado

Darcey Soares Menezes



### DISSERTAÇÃO DE MESTRADO



#### TÍTULO

**Análise do planejamento e da execução  
orçamentária à luz da *accountability* no  
Município de Montes Claros - MG.**

Dissertação de Mestrado

Darcey Soares Menezes

#### INTRODUÇÃO

##### Contextualização do tema



Dissertação de Mestrado

Darcey Soares Menezes

## INTRODUÇÃO

### Contextualização do tema



Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes

## INTRODUÇÃO

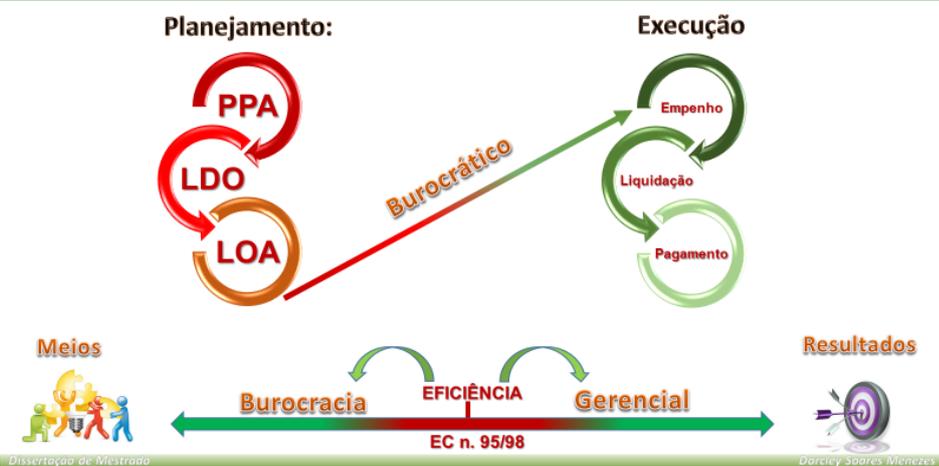
### Contextualização do problema



Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes

## INTRODUÇÃO



Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes

## INTRODUÇÃO

### Contextualização do problema



Dissertação de Mestrado

Darciey Soares Menezes

## INTRODUÇÃO

### Fixação de conceito e identificação dos instrumentos de *accountability*

Introduzido no cenário acadêmico com maior ênfase por Campos (1990), o termo *accountability* é de conceituação complexa (AKUTSU e PINHO 2001), (ROCHA, 2009) sendo objeto de ampla discussão ao longo das décadas, podendo ser compreendida e interpretada como a **responsabilização** política ininterrupta do Poder Público em relação à sociedade (ABRÚCIO e LOUREIRO, 2004), derivada do **dever de prestar contas e transparência** (SLOMSKI et al 2010) (OLIVEIRA e PISA, 2011) propiciado pelo exercício do **controle** dos atos do gestor pelos administrados (PÓ e ABRUCIO 2006).

Dissertação de Mestrado

Darciey Soares Menezes



## 2 - AMBIÊNCIA



**Município de Porte Médio**  
**CIDADE MÉDIA**





### 3 – REFERENCIAL TEÓRICO

#### Conteúdo

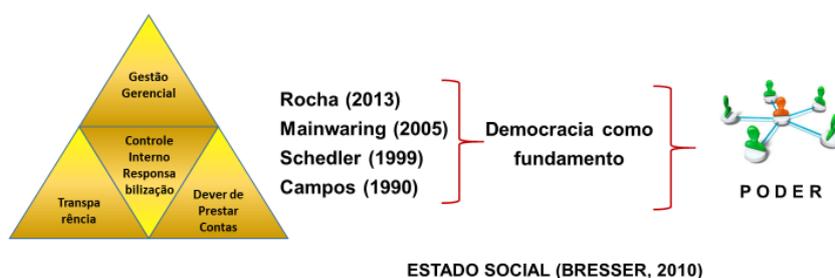
- ✓ 3.1 A legitimação das relações de poder na administração gerencial.
- ✓ 3.2 Mecanismos de planejamento nos municípios.
- ✓ 3.3 *Accountability* (teorias sobre abordagens).
- ✓ 3.4 *Accountability*: Transparência e Prestação de contas.
- ✓ 3.5 *Accountability*: Controle interno e Responsabilização.

Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes

### REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.1 A legitimação das relações de poder na administração gerencial



ESTADO SOCIAL (BRESSER, 2010)

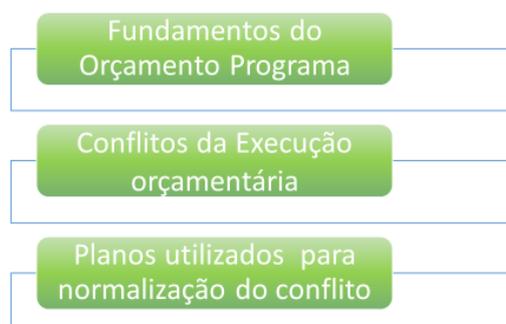
*A democracia conforme se entende hoje, assenta-se no exercício do poder soberano pelo povo e na extensão dos direitos de cidadania a todos os indivíduos. (Bobbio, 2001)*

Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes

### REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.2 Mecanismos de planejamento orçamentário nos Municípios:



Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes



## REFERENCIAL TEÓRICO

### 3.3 Accountability (teorias sobre abordagens)

Abordagens da accountability			Autor	
Autor	Forma de abordagem	Observações	Autor	Forma de abordagem
O' Donnell (1998)	* Vertical * Horizontal		Grant e Keohane (2005)	* Accountability – Delegação: a) hierárquico, b) supervisão, c) fiscal e d) legal.
Schedler (1999)	*Responsabilidade (answerability) *Aplicação (enforcement)	*Informação *Justificação *Punição		* Accountability – Participação: e) Mercado, f) Pares e g) Reputação Pública.
Romzek e Ingraham (2000)	* Hierárquico * Profissional * Legal * Política		Koppell (2005)	*Transparência *Sugestão *Controle *Responsabilização *Responsividade
Bobbio (2001)	*Democracia Formal *Democracia Substancial		Schmitter (2007)	* oblique
Smulovitz e Peruzzotti (2003)	*Societal (vertical não eleitoral)		Denhardt e Denhardt (2007)	*Administração Pública Convencional (velha administração pública), *Nova gestão pública, *Novo serviço público
Mainwaring (2003)	*Eleitoral *Intraestatal		Rocha (2009)	*Burocrática *Democrática
Kaldor (2003)	*Procedimental *Moral	Aplicada mais em organizações não governamentais A partir da busca por dos objetivos básicos do ideal democrático	Rocha (2013)	*Formal *Substantiva
Abrucio e Loureiro (2004) (democrática)	* Accountability eleitoral * Controle institucional * Criação de regras estatais intertemporais			Fonte: Elaborado pelo autor.

Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes



## REFERENCIAL TEÓRICO

### 3.4 Accountability: Transparência e Prestação de contas



### 3.5 Accountability: Controle Interno e Responsabilização



Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes



## 4 - METODOLOGIA

METODOLOGIA				
TIPO	ABORDAGEM	MÉTODO	UNIDADE DE ANÁLISE	SUJEITOS DE PESQUISA
Descritiva	Qualitativa Estudo fenomenológico	Estudo de caso	Prefeitura Municipal de Montes Claros	Agentes políticos, servidores efetivos e comissionados

Dissertação de Mestrado

Darciely Soares Menezes