



**LÍVIA MARIA DE PÁDUA RIBEIRO**

**CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NO  
PROCESSO DE GOVERNANÇA PÚBLICA EM  
MUNICÍPIOS DO TERRITÓRIO DA  
CIDADANIA SERTÃO DE MINAS**

**LAVRAS – MG**

**2014**

**LÍVIA MARIA DE PÁDUA RIBEIRO**

**CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NO PROCESSO DE  
GOVERNANÇA PÚBLICA EM MUNICÍPIOS DO TERRITÓRIO DA  
CIDADANIA SERTÃO DE MINAS**

Tese apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, área de concentração em Organizações, Gestão e Sociedade, para a obtenção do título de Doutor.

Orientador

Dr. José Roberto Pereira

Coorientador

Dr. Gideon Carvalho de Benedicto

**LAVRAS - MG**

**2014**

**Ficha Catalográfica Elaborada pela Coordenadoria de Produtos e  
Serviços da Biblioteca Universitária da UFLA**

Ribeiro, Livia Maria de Pádua.

Contribuição da contabilidade no processo de governança pública em municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas / Livia Maria de Pádua Ribeiro. – Lavras : UFLA, 2014.  
289 p. : il.

Tese (doutorado) – Universidade Federal de Lavras, 2014.  
Orientador: José Roberto Pereira.  
Bibliografia.

1. Administração pública. 2. Controle Social. 3. Democracia. 4. Governança pública. I. Universidade Federal de Lavras. II. Título.

CDD – 657.61

**LÍVIA MARIA DE PÁDUA RIBEIRO**

**CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NO PROCESSO DE  
GOVERNANÇA PÚBLICA EM MUNICÍPIOS DO TERRITÓRIO DA  
CIDADANIA SERTÃO DE MINAS**

Tese apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, área de concentração em Organizações, Gestão e Sociedade, para a obtenção do título de Doutor.

APROVADA em 26 de fevereiro de 2014.

Dr. Mozar José de Brito	UFLA
Dr. Fernando Guilherme Tenório	FGV
Dr. Edson Arlindo Silva	UFV
Dr. Gilmar Ribeiro de Mello	UNIOESTE
Dr. Gideon Carvalho de Benedicto	UFLA

Dr. José Roberto Pereira  
Orientador

**LAVRAS – MG**

**2014**

*Dedico esse trabalho aos meus pais: à minha mãe Neusa, pelo seu amor incondicional e ao meu pai Antônio (in memoriam) pelo seu apoio e estímulo à minha formação acadêmica. Dedico essa conquista especialmente ao meu pai que partiu durante o desenvolvimento da minha pesquisa e não viu o desfecho da minha tese. Meu pai para mim foi um grande exemplo de sabedoria, incentivou-me a buscar o conhecimento e me ensinou que é na educação e cultura que encontramos o pilar para a construção de um mundo melhor. Dedico também ao meu esposo Sílvio, meu companheiro que me acompanhou nessa jornada e sempre valorizou os meus projetos acadêmicos; e à minha filha Stela, que me proporcionou mais alegria e força para alcançar metas e ousar na vida.*

## **AGRADECIMENTOS**

À Universidade Federal de Lavras (UFLA) e ao Programa de Pós-graduação em Administração (PPGA), pelo apoio institucional durante a realização do Doutorado.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pela concessão da bolsa de estudos para o Doutorado.

Ao professor orientador Dr. José Roberto Pereira, pelo incentivo, pela orientação e pela liberdade com que permitiu desenvolver esta pesquisa.

Ao professor coorientador Dr. Gideon Carvalho de Benedicto, pelas contribuições, que enriqueceram esta pesquisa.

Aos membros da banca examinadora, Prof. Dr. Edson Arlindo Silva, Prof. Dr. Fernando Guilherme Tenório, Prof. Dr. Gilmar Ribeiro de Mello, Prof. Dr. Marco Aurélio Marques Ferreira, Prof. Dr. Mozar José de Brito, Prof. Dr. Paulo Henrique de Souza Bermejo, pelas colaborações na avaliação deste trabalho.

Aos colegas do PPGA, em especial ao Miguel, Lucas e Raquel que estiveram presentes no momento da coleta de dados dessa pesquisa. Estivemos unidos, cada um em busca de sua coleta de dados dos seus trabalhos, mas compartilhando angústias e alegrias. E também aos amigos: Ewerton Avelar, pelas discussões acadêmicas e contribuições na análise de dados; Adílio Miranda, Aline Lourenço, Daniel Leite e Rosângela Bertolin, pelo carinho e convivência.

Aos contabilistas entrevistados, aos membros do Colegiado do Território da Cidadania Sertão de Minas, em especial ao Luiz Felipe, pela sua generosidade e apoio nessa pesquisa.

Aos meus irmãos e familiares, pelo carinho e incentivo. A todos aqueles que me auxiliaram, instruíram e proporcionaram oportunidades para que a realização deste trabalho se concretizasse.

O que mais me preocupa não é o grito dos violentos, nem dos corruptos, nem dos desonestos, nem dos sem caráter, nem dos sem moral. O que mais me preocupa é o silêncio dos bons.

*Martin Luther King*

## RESUMO

O objetivo desta tese é compreender a contribuição da contabilidade no processo de governança pública e as suas limitações que dificultam a efetividade da governança e ampliação dos espaços democráticos nos municípios que compõem o Programa Territórios da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM). Mais especificamente, procurou-se: a) analisar a interpretação dos membros do Colegiado do PTCSM acerca dos recursos públicos do programa em questão e das informações contábeis dos seus municípios sob a ótica da *accountability* e transparência das contas públicas; b) compreender as dificuldades encontradas pelos contabilistas dos municípios do PTCSM para tornar a contabilidade um instrumento da democracia e como as informações disponibilizadas pela contabilidade podem ser utilizadas no exercício do controle social e na ampliação da democracia. A metodologia de pesquisa utilizada está fundamentada em uma abordagem quantitativo-qualitativa de natureza teórico-empírica. A coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa bibliográfica, fontes secundárias, pesquisa documental e entrevistas com os membros do Colegiado Territorial e os contabilistas dos municípios que compõem o PTCSM. Os resultados dessa tese revelaram que as mudanças das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e a implementação do Sistema Informatizado de Contas Públicas (SICOM) têm caminhado para uma melhor transparência das informações contábeis. Esta tese mostrou que o grande entrave da contabilidade na interpretação dos contabilistas dos municípios investigados e os membros do Colegiado Territorial é a linguagem complexa para a compreensão do cidadão. Nesse sentido, os resultados deste estudo mostram o pressuposto das etapas para a introdução do orçamento cidadão municipal, reforçando a importância da contabilidade no processo de governança pública e conseqüentemente do controle social e ampliação da democracia. Portanto, esta tese contribui para o campo da contabilidade e administração pública, além de ressaltar que os gastos e as receitas do governo devem ser de conhecimento de todos os cidadãos. Nesse sentido a contabilidade corrobora para que os cidadãos entendam o impacto desses recursos públicos na economia e sociedade.

Palavras-chave: *Accountability*. Administração Pública. Contabilidade. Controle Social. Democracia. Governança Pública. Território da Cidadania Sertão de Minas. Transparência das Informações Contábeis.

## ABSTRACT

This dissertation aimed at understanding the contribution of accounting in the public governance process and its limitations which hinder governance effectiveness and the expansion of democratic spaces in the municipalities which comprise the Programa Territórios da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM). More specifically, this research sought to: a) analyze the interpretation of the PTCSM Board members regarding the public resources of the program in question and the financial information of its municipalities from the accountability point of view and public account transparency, b) understand the difficulties encountered by accountants of the PTCSM municipalities to make accounting an instrument of democracy, and how the information provided by the accounting may be used in exercising social control, and the expansion of democracy. The research methodology used is based on a quantitative-qualitative theoretical and empirical approach. The data collection was conducted by means of literature research, secondary sources, documentary research and interviews with members of the Territorial Board and the accountants from the PTCSM municipalities. The results of this dissertation revealed that the changes in Brazilian accounting norms applied to the public sector (NBCASP), the implementation of the Sistema Informatizado de Contas Públicas (SICOM), has moved towards greater accounting information transparency. This research showed that the major problem of accounting according to the accountants of the investigated municipalities and members of the Territorial Board is the complexity of the language for the citizen's understanding. In this context, this study proposes stages for introducing the municipal citizen's budget, reinforcing the importance of the accounting in the public governance process and, consequently, of social control and democracy expansion. This research presents a contribution to the accounting and public administration field, in addition to highlighting that government expenditures and revenues should be acknowledged by all citizens. In this sense, accounting corroborates so that citizens may understand the impact of public resources in the economy and in society.

Keywords: Accountability. Public Administration. Accounting. Social Control. Democracy. Public Governance. Programa Territórios da Cidadania Sertão de Minas. Accounting Information Transparency.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Modelo Teórico.....	29
Figura 2	As contribuições da contabilidade na governança pública .....	91
Figura 3	Território da Cidadania Sertão de Minas .....	105
Figura 4	Elementos da <i>Accountability</i> .....	118
Figura 5	Elementos da Transparência das Contas Públicas .....	119
Figura 6	Pressuposto das etapas para a introdução do Orçamento Cidadão Municipal.....	248

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Idade.....	140
Gráfico 2	Sexo.....	140
Gráfico 3	Escolaridade.....	141
Gráfico 4	Município.....	142
Gráfico 5	Orçamento do Município (Questão 1).....	143
Gráfico 6	Dotação Orçamentária (Questão 2).....	144
Gráfico 7	Plano Plurianual (Questão 3).....	145
Gráfico 8	Participação em Audiência Pública (Questão 4).....	146
Gráfico 9	Área em que os Recursos são Aplicados (Questão 5).....	147
Gráfico 10	Prestação de Contas do PTCSM (Questão 6).....	148
Gráfico 11	As Decisões do PTCSM (Questão 7).....	149
Gráfico 12	A Origem das Receitas Municipais (Questão 8).....	149
Gráfico 13	Financiamentos dos Municípios (Questão 9).....	150
Gráfico 14	Lei de Responsabilidade Fiscal (Questão 10).....	151
Gráfico 15	Realização de Audiência Pública (Questão 11).....	152
Gráfico 16	Sanções contra corrupção (Questão 12).....	153
Gráfico 17	Acompanha os gastos públicos do PTCSM (Questão 13).....	154
Gráfico 18	Auditoria Externa (Questão 14).....	155
Gráfico 19	Divulgação em tempo hábil (Questão 15).....	157
Gráfico 20	Disponibilização sem restrições (Questão 16).....	158
Gráfico 21	Compreensibilidade dos termos (Questão 17).....	159
Gráfico 22	Divulgação de forma clara (Questão 18).....	159
Gráfico 23	Apresentação das contas públicas (Questão 19).....	160
Gráfico 24	Relevância das Informações Contábeis (Questão 20).....	161
Gráfico 25	Relevância para a gestão (Questão 21).....	162
Gráfico 26	Custos da administração pública (Questão 22).....	163

Gráfico 27	Comparações com anos anteriores (Questão 23).....	163
Gráfico 28	Prestações de contas confiáveis (Questão 24).....	164
Gráfico 29	Questão 1: Poder Público X Sociedade Civil.....	166
Gráfico 30	Questão 2: Poder Público X Sociedade Civil.....	167
Gráfico 31	Questão 3: Poder Público X Sociedade Civil.....	167
Gráfico 32	Questão 4: Poder Público X Sociedade Civil.....	168
Gráfico 33	Questão 5: Poder Público X Sociedade Civil.....	171
Gráfico 34	Questão 6: Poder Público X Sociedade Civil.....	172
Gráfico 35	Questão 7: Poder Público X Sociedade Civil.....	173
Gráfico 36	Questão 8: Poder Público X Sociedade Civil.....	175
Gráfico 37	Questão 9: Poder Público X Sociedade Civil.....	177
Gráfico 38	Questão 10: Poder Público X Sociedade Civil.....	178
Gráfico 39	Questão 11: Poder Público X Sociedade Civil.....	180
Gráfico 40	Questão 12: Poder Público X Sociedade Civil.....	181
Gráfico 41	Questão 13: Poder Público X Sociedade Civil.....	182
Gráfico 42	Questão 14: Poder Público X Sociedade Civil.....	184
Gráfico 43	Questão 15: Poder Público X Sociedade Civil.....	187
Gráfico 44	Questão 16: Poder Público X Sociedade Civil.....	188
Gráfico 45	Questão 17: Poder Público X Sociedade Civil.....	190
Gráfico 46	Questão 18: Poder Público X Sociedade Civil.....	191
Gráfico 47	Questão 19: Poder Público X Sociedade Civil.....	192
Gráfico 48	Questão 20: Poder Público X Sociedade Civil.....	193
Gráfico 49	Questão 21: Poder Público X Sociedade Civil.....	194
Gráfico 50	Questão 22: Poder Público X Sociedade Civil.....	196
Gráfico 51	Questão 23: Poder Público X Sociedade Civil.....	197
Gráfico 52	Questão 24: Poder Público X Sociedade Civil.....	198

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Roteiro de Questões .....	32
Quadro 2	Síntese dos Capítulos .....	33
Quadro 3	Governança em diversos contextos.....	63
Quadro 4	Grupos e tipos de usuários .....	80
Quadro 5	Evolução da contabilidade aplicada ao setor público .....	88
Quadro 6	Recomendações de governança no setor público.....	90
Quadro 7	A Alternativa Pragmática.....	111
Quadro 8	Procedimento adotado na consulta do portal da CAPES .....	113
Quadro 9	Universo e Amostra .....	117
Quadro 10	Descrição do $p$ valor .....	122
Quadro 11	Categoria para orientação da análise de conteúdo .....	125
Quadro 12	Síntese: Elementos de <i>Accountability</i> .....	156
Quadro 13	Síntese: Elementos da Transparência.....	165
Quadro 14	Assuntos abordados nas NBCASP.....	220

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas .....	106
Tabela 2	Matrizes do <i>p valor</i> de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman ( <i>Accountability</i> ).....	169
Tabela 3	Matrizes do <i>p valor</i> de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman (Transparência) .....	186

## LISTA DE ABREVIATURAS

FBO	Fórum Brasil do Orçamento
FINBRA	Dados Consolidados sobre Finanças Públicas Municipais
FHC	Fernando Henrique Cardoso
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
GESPÚBLIC A	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
GPCGP	Grupo de Pesquisa sobre Controle Social do Gasto Público
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IMRS	Índice Mineiro de Responsabilidade Social
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NAP	Nova Administração Pública
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	New Public Management
NR	Número de Respondente
OBI	Open Budget Index
OSB	Observatório Social do Brasil
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado

PND	Programa Nacional de Desburocratização
PPA	Plano Plurianual
PRONAT	Programa Nacional de Desenvolvimento Sustentável dos Territórios Rurais
PTCSM	Programa Território da Cidadania Sertão de Minas
RAP	Revista de Administração Pública
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SEGES	Secretaria de Gestão do Ministério de Planejamento
SICOM	Sistema Informatizado de Contas Municipais
SPCI	Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas
STD	Secretaria de Desenvolvimento Territorial
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
ZEEMG	Zoneamento Ecológico-Econômico do Estado de Minas Gerais

## LISTA DE SIGLAS

AMM	Associação Mineira dos Municípios
ANAO	Australian National Audit Office
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEPA	Comissão de Estudos e Projetos Administrativos
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
DASP	Departamento de Administração do Serviço Público
EMATER	Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Estado de Minas Gerais
EPAMIG	Empresa de Pesquisa Agropecuária de Minas Gerais
FMI	Fundo Monetário Internacional
GASP	Governmental Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IBAM	Instituto Brasileiro de Administração Municipal
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBP	International Budget Partnership
ICF	Instituto da Cidadania Fiscal
IDENE	Instituto de Desenvolvimento do Norte e Nordeste de Minas
IFAC	International Federation of Accountants
INESC	Instituto de Estudos Socioeconômicos

IPSAS	Internacional Public Sector Accounting Standards
MARE	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
MDA	Ministério do Desenvolvimento Agrário
OECD	Organization for European Cooperation and Development
ONG	Organização Não Governamental
PT	Partido dos Trabalhistas
TCEMG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCU	Tribunal de Contas da União
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UNESP	Universidade Estadual Paulista

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	21
1.1	Objetivo Geral e Específicos .....	24
1.2	Estrutura e Organização da Tese .....	30
2	REFORMA DO ESTADO E GOVERNANÇA PÚBLICA: PERSPECTIVA HISTÓRICA.....	34
2.1	As reformas administrativas no Brasil.....	36
2.1.1	Contexto histórico das reformas administrativas .....	36
2.1.2	A <i>New Public Management</i> .....	51
2.2	Reflexões teóricas sobre os entraves das reformas administrativas.....	54
3	GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: INTERFACES TEÓRICAS.....	58
3.1	Governança: origem e concepções.....	60
3.2	A governança em diversos contextos.....	62
3.3	O que é governança pública?.....	65
3.4	Princípios da governança pública.....	69
3.4.1	Transparência .....	69
3.4.2	Integridade .....	72
3.4.3	Responsabilidade de Prestar Contas ( <i>Accountability</i> ) .....	73
3.5	Teorias que contribuem para a compreensão da governança pública.....	75
3.5.1	Teoria da Agência .....	75
3.5.2	Teoria da Escolha Pública.....	77
3.6	Contabilidade aplicada ao Setor Público .....	79
3.6.1	A Evolução da Contabilidade Pública.....	83
3.6.2	O Papel da Contabilidade no Processo de Governança Pública.....	89
4	PERCURSO METODOLÓGICO.....	102
4.1	Pressupostos Ontológicos e Epistemológicos .....	102
4.2	O Contexto Empírico da Pesquisa .....	104
4.3	Triangulação Metodológica.....	110
4.4	Levantamento Teórico e de Dados Secundários.....	112
4.4.1	Pesquisa teórica ou bibliográfica .....	112
4.4.2	Pesquisa documental.....	114
4.5	Pesquisa primária .....	114
4.5.1	Questionário .....	114
4.5.1.1	Análise dos dados coletados na aplicação do questionário.....	117
4.5.2	Entrevistas .....	122
4.5.2.1	Análise dos dados coletados nas entrevistas .....	123

5	<b>ACCOUNTABILITY E TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DAS PREFEITURAS MUNICIPAIS DO TERRITÓRIO DA CIDADANIA SERTÃO DE MINAS.....</b>	128
5.1	<i>Accountability</i> .....	129
5.2	Transparência das informações contábeis.....	135
5.3	Interpretação do Colegiado Territorial .....	139
5.3.1	Elementos da <i>Accountability</i> .....	146
5.3.2	Elementos da Transparência .....	156
5.4	Diferença de Interpretação entre Poder Público e Sociedade Civil .....	165
5.4.1	Elementos da <i>Accountability</i> .....	169
5.4.2	Elementos da Transparência .....	185
6	<b>CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DA DEMOCRACIA E MECANISMO DE CONTROLE SOCIAL: UMA INVESTIGAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DO TERRITÓRIO DA CIDADANIA SERTÃO DE MINAS .....</b>	200
6.1	Democracia .....	201
6.2	Controle Social das Contas Públicas.....	205
6.3	As mudanças contábeis rumo à transparência e ao controle social.....	218
6.3.1	As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).....	218
6.3.2	Sistema Informatizado de Contas Municipais (SICOM) .....	221
6.4	Análise e Relatos das Entrevistas realizadas com os contabilistas .....	221
6.4.1	Contabilidade Pública na Visão dos Contabilistas.....	222
6.4.2	Desafios dos Contabilistas Públicos.....	224
6.4.3	O Controle Social das Contas Públicas nos Municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas.....	237
6.4.4	Uma proposta de Orçamento Cidadão ( <i>Citizen Budget</i> ) para os municípios.....	245
7	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	252
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	258
	<b>APÊNDICES .....</b>	283

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, as informações financeiras e contábeis dos governos têm se tornado relevantes em países como Austrália, Canadá, EUA, França, Espanha, Reino Unido e Nova Zelândia devido à influência de uma cultura democrática baseada em gestão mais transparente, com maior controle e com ênfase no cidadão (PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ; BOLÍVAR, 2005).

A *New Public Management* (NPM) e a governança pública influenciaram para que os países realizassem mudanças nas prestações de contas, nos orçamentos e na contabilidade. Diversos estudos revelam a influência da NPM na academia, na educação e em pesquisa da área contábil (LAWRENCE; SHARMA, 2002; PARKER, 2002; ROBERTS, 2004; SINGH, 2002).

Os governos têm tentado melhorar seus sistemas de informações contábeis nas últimas décadas, de modo que eles sejam mais úteis, confiáveis, eficientes e transparentes, visando beneficiar o desenvolvimento da governança pública e a ampliação da democracia. Como resultado, é possível verificar importantes reformas contábeis em diferentes países ao redor do mundo (CHRISTIAENS, 2004; DARÓS; PEREIRA, 2009; GALERA; BOLÍVAR, 2007; LÜDER, 2009; NASI; STECCOLINI, 2008; PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2009; RAMADHAN, 2009; VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

Embora muitos países, até agora, não tenham implementado a reforma contábil, é possível verificar que os países de economia em transição da Europa, os países do Oriente Médio e os países em desenvolvimento estão cada vez mais aderindo à reforma contábil. Uma das principais modificações no setor público é a adoção do regime de competência ao invés do regime caixa. Os Estados

Unidos e União Europeia já fizeram essa alteração (LÜDER, 2009; NASI; STECCOLINI, 2008).

Monsen (2008) e Carlin (2003) explicam que a contabilidade pública está passando por um período de mudanças. A busca em promover a governança pública e consolidar o processo democrático leva os organismos internacionais a questionarem a qualidade das informações e a reverem as suas práticas contábeis.

No Brasil, após uma série de reformas administrativas<sup>1</sup>, caminha-se para a implementação de uma reforma contábil visando maior transparência e divulgação das transações governamentais. A necessidade dos governos em disponibilizar informações contábeis fidedignas para todos os usuários está crescendo no Brasil. As reformas administrativas e contábeis, além de fortalecer a contabilidade pública, incorporam uma série de incentivos para encorajar uma melhor gestão e proporcionar uma maior alocação de recursos econômicos (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

Diante desse cenário, emergem-se debates acadêmicos e profissionais acerca da governança pública, democracia e contabilidade aplicada ao setor público. Na concepção de Ingraham e Lynn Júnior (2004), a governança refere-se à maneira como são tomadas as decisões numa sociedade e como o Estado, o setor privado e a sociedade civil interagem na resolução de problemas comuns, na formulação e implementação das políticas públicas. De acordo com Matias-Pereira (2007), a governança pública tem como princípios a transparência, a integridade e a prestação de contas (*accountability*). Sem esses princípios não é possível ter boa governança pública. A transparência, a integridade (a adoção de controles e auditoria interna/externa para evitar práticas antiéticas), a prestação de contas (*accountability*) estão interligadas à contabilidade pública.

---

<sup>1</sup> As reformas contribuíram para redefinir o papel do Estado e suas relações com a sociedade, favorecendo a inserção da governança pública (MARTINS; MARINI, 2010).

Matheson (2002a) argumenta que as práticas contábeis têm profundas implicações para o crescimento de uma nação e são elementos chave para obter boa governança. Ranconi (2010) explica que esse tipo de gestão do Estado, denominado governança pública, favorece e reforça a participação de atores sociais no processo de decisão e de formulação de políticas públicas. Para a autora, a governança pública desponta um importante arranjo institucional para a operacionalização dos princípios democráticos.

Revisitando o conceito de democracia, na visão de Tocqueville (1998), os traços estruturais de uma sociedade democrática constituem-se de igualdade das condições, ou seja, a democracia consiste em igualdade de direitos sociais, políticos e civis. Em um cenário de governança pública prega-se que todos os atores sociais tenham condições semelhantes para participar e formular políticas públicas. Nesse sentido, a democracia fortalece a governança pública e vice-versa, ao se estabelecer parcerias entre Estado, sociedade civil e setor privado estendendo os mecanismos de participação e decisões nas instâncias de deliberação governamentais e a incorporação de ações transparentes.

Esses valores da governança pública são convergentes com a concepção tocquevilleana, no sentido de construir uma sociedade aberta e ativa, oferecendo aos cidadãos possibilidades de desenvolvimento, liberdade de participação e crítica no processo político. Corroborando com a concepção tocquevilleana, Dahl (2001) reafirma que o processo da democracia é dinâmico e pode ser encontrado em diferentes épocas e lugares.

Para Dahl (2001), diante de uma gama de ideias sobre democracia, é possível identificar cinco critérios de um processo democrático: “a) participação efetiva; b) igualdade de voto; c) aquisição de entendimento esclarecido; d) exercer o controle definitivo do planejamento; e) inclusão de adultos” (DAHL, 2001, p. 50). Contudo, têm-se boas razões para adotar uma governança pública, uma vez que essa pressupõe a exploração desses critérios de democracia.

## 1.1 Objetivo Geral e Específicos

Nesse contexto, torna-se relevante para a pesquisa científica e para a área de conhecimento da administração pública a questão central desta tese: *como a contabilidade tem contribuído para que a governança pública seja efetiva?*

Assim, o objetivo geral dessa tese é compreender a contribuição da contabilidade no processo de governança pública e as suas limitações que dificultam a efetividade da governança e ampliação dos espaços democráticos nos municípios que compõem o Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM). Especificamente pretende-se: a) analisar a interpretação dos membros do Colegiado do PTCSM acerca dos recursos públicos do programa em questão e das informações contábeis dos seus municípios sob a ótica da *accountability* e transparência das contas públicas; b) compreender as dificuldades encontradas pelos contabilistas dos municípios do PTCSM para tornar a contabilidade em um instrumento da democracia e como as informações disponibilizadas pela contabilidade podem ser utilizadas no exercício do controle social e na ampliação da democracia.

A intensificação das relações entre governo e sociedade promovida pela governança pública contribui para a valorização da contabilidade no âmbito da administração pública. Diversos estudos examinam a utilidade da contabilidade no ambiente organizacional, seja privado ou público. Atualmente, têm crescido os debates e estudos sobre a importância da contabilidade nas políticas públicas (CHUA; DEGELING, 1991). Essa pesquisa contribui para esse debate, buscando compreender a contribuição da contabilidade no processo de governança pública para uma melhor democracia no âmbito municipal no Brasil, especialmente, naqueles municípios envolvidos por políticas públicas territoriais, acreditando que a contabilidade não pode ser vista como uma

disciplina separada e distinta das políticas públicas. Portanto, defende-se nesta tese que a contabilidade tem uma significativa relevância no processo de construção da governança pública e ampliação da democracia.

Destaca-se a importância de estudar os municípios, uma vez que constitui a base dos outros dois entes federativos. A relevância do município para a vida do cidadão é indiscutível, principalmente em um país de grande dimensão como é o Brasil. É no município que estão a educação, a saúde, a habitação, o lazer, as calamidades públicas e os serviços públicos. A gestão municipal afeta diretamente os indivíduos. Além disso, o município é um ente da federação de grande relevância social, econômica, política e ambiental para toda a sociedade e para o próprio Estado. No Brasil, desde a promulgação da Constituição de 1988, o município tem ganhado maior autonomia, aprofundando o debate em torno da descentralização e territorialidade enquanto modelo de construção. Com os municípios podem ser formados territórios que contribuem para solucionar problemas em comum e elaborar uma estratégia de desenvolvimento.

As competências municipais unidas favorecem a governança territorial facilitando o desenvolvimento local e uma fiscalização mais eficaz. Para Dallabrida e Becker (2003), a governança territorial refere-se às ações que expressam a capacidade de uma sociedade organizada territorialmente gerir seus assuntos públicos<sup>2</sup>. Segundo os autores, essa interação implica na necessidade de estruturação do sistema de governança, referindo não só à governança territorial, mas também global.

---

<sup>2</sup> Dallabrida e Becker (2003) explicam que a governança territorial inclui o diagnóstico da realidade; a definição de prioridades; o planejamento e implementação das ações; a determinação de como os recursos financeiros, materiais e humanos devam ser alocados; a dinamização das potencialidades e a superação dos desafios visando o desenvolvimento territorial.

Diante desse cenário, o contexto empírico desta tese são os dezessete municípios brasileiros do Território da Cidadania Sertão de Minas: Augusto de Lima, Bocaiúva, Buenópolis, Corinto, Curvelo, Engenheiro Navarro, Felixlândia, Francisco Dumont, Guraciama, Inimutaba, Joaquim Felício, Monjolos, Morro da Garça, Olhos-D'Água, Presidente Juscelino, Santo Hipólito e Três Marias que compõem o Programa Território da Cidadania Sertão de Minas.

Territórios da Cidadania é um programa lançado em 2008 e é voltado às regiões mais pobres do país. O Programa Nacional de Desenvolvimento Sustentável dos Territórios Rurais (PRONAT) desenvolvido desde 2003 por meio da Secretaria de Desenvolvimento Territorial, do Ministério do Desenvolvimento Agrário (SDT/MDA) é a base do programa Territórios da Cidadania. Segundo Santos et al. (2010), a proposta inicial surgiu com a denominação de Territórios Rurais e, posteriormente, em 2008, foram renomeadas para Territórios da Cidadania. Os autores explicam que no primeiro momento, o programa estava centrado exclusivamente no viés econômico e produtivo. Com o lançamento do Território da Cidadania, o viés além de econômico e produtivo passa para uma ação de articulação de políticas públicas, abrangendo as políticas e os projetos sociais existentes ou em fases de implantação no país, no estado e no território.

O programa Territórios da Cidadania tem como objetivo “promover o desenvolvimento econômico e universalizar programas básicos de cidadania por meio de uma estratégia de desenvolvimento territorial sustentável” (BRASIL, 2012). O modelo de gestão do programa inclui a participação social, defende o compartilhamento do poder nas decisões e integra as ações entre o governo federal, estados e municípios contribuindo para a construção da governança. Para os municípios fazerem parte do programa, são levados em consideração diversos critérios, entre os mais relevantes estão: a ruralidade; a presença de

assentados da reforma agrária e agricultura familiar, de pescadores, de povos indígenas, de quilombolas; a maior concentração de beneficiários do Bolsa Família; o baixo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH); o baixo Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB); baixo dinamismo econômico conforme a tipologia das desigualdades referida pela Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) do Ministério da Integração Nacional (BRASIL, 2012).

Segundo o Ministério de Desenvolvimento Agrário (MDA), os Territórios da Cidadania são formados por um conjunto de 180 ações divididas pelos seguintes subconjuntos: (1) direitos e desenvolvimento social; (2) organização sustentável da produção; (3) saúde, saneamento e acesso à água; (4) educação e cultura; (5) infraestrutura; (6) apoio à gestão territorial; (7) ações fundiárias (BRASIL, 2012).

A estrutura gestora dos Territórios da Cidadania é formada pela tríade Comitê Gestor Nacional, Comitê de Articulação Estadual e Colegiado Territorial. Zani (2010) e França (2010) explicam que o Comitê Gestor Nacional é composto pela Casa Civil, MDA, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, além de Comitês Técnicos. O Comitê Gestor Nacional é o responsável pela criação e alteração dos Territórios. O Comitê de Articulação Estadual é composto por órgãos federais, estaduais e por dois prefeitos dos territórios. Este Comitê tem o propósito de organizar e mobilizar o Colegiado Territorial, acompanhando as ações do programa.

O Colegiado Territorial pode ser considerado o espaço participativo, o centro do ciclo de planejamento e da gestão das atividades. Por isso, o Colegiado Territorial é composto pelos representantes do poder público e sociedade civil. A função do colegiado nesse programa é discutir alternativas para o desenvolvimento, apresentar propostas de acordo com o objetivo do programa,

participar da execução das ações e exercer o controle social (BRASIL, 2012; ZANI, 2010).

Atualmente o programa atende 2.500 municípios, o que corresponde a 45% dos municípios brasileiros<sup>3</sup>. Para a delimitação dessa pesquisa optou-se por investigar os dezessete municípios do Sertão de Minas inseridos no programa Territórios da Cidadania. A escolha em estudar os municípios do Território da

Cidadania Sertão de Minas foi proposital, uma vez que o Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Lavras (PPGA/UFLA)<sup>4</sup> tem realizado pesquisas nesse Território e também devido a estes municípios estarem envolvidos em políticas públicas territoriais, o que instiga uma preocupação com a governança pública nos municípios que compõem o Território, buscando compreender a contribuição da contabilidade nesse processo, apresentando as limitações para a efetivação da governança pública e ampliação dos espaços democráticos.

Essa tese tem a sua justificativa apoiada em três razões: na importância do tema a ser estudado para a academia; no interesse social em despertar cidadãos para a relevância da contabilidade no processo de governança pública; e no interesse pessoal em aprofundar sobre o assunto.

O argumento dessa tese é que a contabilidade divulgada com clareza induziria ao estabelecimento de parcerias entre diversos atores sociais e o Estado, buscando soluções inovadoras para problemas sociais e a ampliação da democracia.

---

<sup>3</sup> Sistema de Informações Territoriais do Ministério de Desenvolvimento Agrário (MDA). Acesso em 5 jun. 2012.

<sup>4</sup> O PPGA/UFLA por meio de um termo de cooperação tem realizado pesquisas no Território da Cidadania Sertão de Minas para a execução do projeto “Gestão Social: ensino, pesquisa e prática”, coordenado pelo Programa de Estudos em Gestão Social (PEGS) da Escola Brasileira de Administração Pública e Empresas (EBAPE) da Fundação Getúlio Vargas (FGV) sob o apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) conforme o edital Pró-Administração nº 09/2008.

Nessa pesquisa, procura-se construir um modelo teórico, para direcionar a investigação desse estudo e realizar uma análise crítica da realidade. Dentro desse modelo, a contabilidade é um instrumento que pode reforçar a transparência, o controle social e a *accountability*, e, conseqüentemente levar à efetivação da governança pública e ampliação da democracia. Na Figura 1 evidencia-se essa discussão.

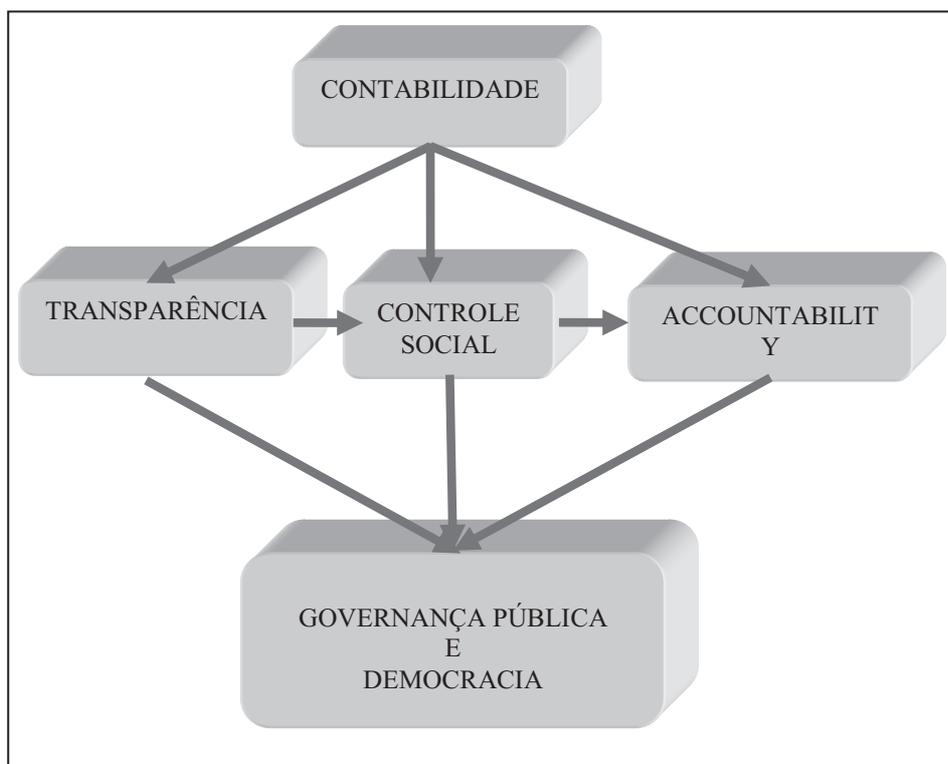


Figura 1 Modelo Teórico

Fonte: Elaboração própria

A transparência, ou seja, a publicidade e clareza das contas públicas permite maior controle social por parte dos atores sociais (sociedade civil e setor

privado). Esse controle social demanda maior responsabilidade do Estado quanto à qualidade do gasto, provocando o mecanismo de *accountability*.

Os valores citados (transparência, controle social e *accountability*) instigam o poder público a ser um governo mais democrático, além de contribuir para a institucionalização da governança pública. Diante esse modelo, não há como ter consolidação da transparência, controle social e *accountability*, se a contabilidade não for adequadamente empregada.

## **1.2 Estrutura e Organização da Tese**

Optou-se por apresentar a tese na forma de sete capítulos. O primeiro capítulo é essa introdução, o segundo e terceiro capítulos exploram teoricamente os conceitos correlacionados à reforma administrativa, à governança pública e contabilidade pública. Nesses capítulos discute-se sobre o papel da contabilidade no processo de governança pública e os desafios da reforma contábil no setor público brasileiro. O quarto capítulo descreve sobre o percurso metodológico adotado nessa pesquisa.

O quinto e sexto capítulos, além de explorar teoricamente os conceitos, apresentam resultados do contexto empírico dessa pesquisa. O quinto capítulo busca analisar a interpretação do Colegiado do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas acerca das informações contábeis do programa em questão e dos seus municípios sob a ótica da *accountability* e transparência das contas públicas. Esse estudo refere-se a uma investigação empírica, mas ancora-se em um quadro teórico que toma como categoria a transparência e a *accountability*. Para a realização deste estudo foi aplicado questionário aos membros do Colegiado do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM) visando analisar a compreensibilidade desses atores acerca das informações contábeis dos municípios e dos recursos públicos do programa em questão. Essa

pesquisa contribui para identificar e analisar as interpretações que os atores sociais (membros do Colegiado do PTCSM) fazem a respeito das informações da contabilidade pública municipal.

No sexto capítulo procura-se identificar os instrumentos que esses municípios disponibilizam para aumentar o diálogo com seus cidadãos no que diz respeito às contas públicas; apontar quais são as dificuldades encontradas pelos contabilistas dos municípios que compõem o PTCSM para transformar a contabilidade em um instrumento da democracia e como as informações disponibilizadas pela contabilidade podem ser utilizadas no exercício do controle social contribuindo para a ampliação da democracia. Para a realização do sexto capítulo foram realizadas entrevistas com os contabilistas das prefeituras dos municípios que compõem o PTCSM.

E por fim, o sétimo capítulo refere-se às considerações finais dessa tese. Nesse capítulo são apontadas as dificuldades para a realização dessa pesquisa, as sugestões de estudos futuros e a conclusão dos objetivos propostos nessa tese.

O Quadro 1 apresenta as questões da tese. Primeiramente a questão central da tese e posteriormente as questões referentes aos objetivos específicos que são desenvolvidas no capítulo três ao seis.

<p>Questão central: <i>como a contabilidade tem contribuído para a efetividade da governança pública nos municípios que compõem o Território da Cidadania Sertão de Minas?</i></p>			
Governança Pública	Governança Pública e Contabilidade	Capítulo 2: em que contexto histórico brasileiro emerge-se a governança pública?	Democracia
		Capítulo 3: qual o papel da contabilidade no processo de governança pública?	
	Transparência e <i>Accountability</i>	Capítulo 5: as informações produzidas na contabilidade são suficientemente simples, claras e compreensíveis pelos membros do colegiado do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas para avaliar a gestão pública dos seus municípios e do programa em questão?	
	Contabilidade e Democracia	Capítulo 6: quais são os instrumentos que os municípios do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas utilizam para aproximar os cidadãos das contas públicas? Quais as dificuldades encontradas pelos contabilistas dos municípios que compõem o Programa Território da Cidadania Sertão de Minas para tornar a contabilidade em um instrumento da democracia? Como as informações disponibilizadas pela contabilidade podem ser utilizadas no exercício do controle social contribuindo para a ampliação da democracia?	
<i>Contabilidade Pública</i>			

Quadro 1 Roteiro de Questões

Fonte: Elaboração própria.

O Quadro 2 evidencia a síntese de cada capítulo dessa tese e seus objetivos. Observa-se que os capítulos três e quatro referem-se a uma revisão bibliográfica e os capítulos cinco e seis, além de apresentar conceitos, demonstram os resultados desse trabalho.

<b>Capítulo 1: Introdução</b>	
Objetivo	Expor as questões da tese e seus objetivos geral e específicos.
<b>Capítulo 2: Reforma do Estado e Governança Pública: Perspectiva Histórica</b>	
Objetivo	Compreender as reformas administrativas contextualizando o cenário que emergiu a governança pública no Brasil.
<b>Capítulo 3: Governança Pública e Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Interfaces teóricas e conceituais</b>	
Objetivo	Explorar teoricamente os conceitos correlacionados à governança pública e contabilidade aplicada ao setor público, buscando compreender o papel da contabilidade no processo de governança pública.
<b>Capítulo 4: Percorso Metodológico</b>	
Objetivo	Descrever os métodos e técnicas de pesquisa adotadas nessa tese.
<b>Capítulo 5: <i>Accountability</i> e Transparência das Informações Contábeis das Prefeituras Municipais do Território da Cidadania Sertão de Minas</b>	
Objetivo	Analisar a interpretação dos membros do Colegiado do PTCSM acerca dos recursos públicos do programa em questão e das informações contábeis dos seus municípios sob a ótica da <i>accountability</i> e transparência das contas públicas.
<b>Capítulo 6: Contabilidade como Instrumento da Democracia e Mecanismo de Controle Social: Uma Investigação nos Municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas</b>	
Objetivo	Compreender as dificuldades encontradas pelos contabilistas dos municípios do PTCSM para tornar a contabilidade um instrumento da democracia e como as informações disponibilizadas pela contabilidade podem ser utilizadas no exercício do controle social e na ampliação da democracia.
<b>Capítulo 7: Considerações Finais</b>	
Objetivo	Realizar o fechamento da pesquisa, a conclusão.

Quadro 2 Síntese dos Capítulos

Fonte: Elaboração própria.

Com esse estudo pretende-se demonstrar a importância da contabilidade no processo de governança pública e conseqüentemente na ampliação da democracia e no controle social. A intenção dessa pesquisa é contribuir para o campo acadêmico da contabilidade e administração pública, além de incentivar para que os cidadãos façam uso das informações contábeis no âmbito político e social.

## 2 REFORMA DO ESTADO E GOVERNANÇA PÚBLICA: PERSPECTIVA HISTÓRICA

Este capítulo tem como propósito compreender as reformas administrativas contextualizando o cenário em que emergiu a governança pública no Brasil. Esse estudo resgata o contexto histórico das reformas administrativas no Brasil, discute sobre as influências da *New Public Management* nesse contexto e aponta os grandes entraves dessas reformas. À luz de reflexões de outros trabalhos, alguns dos quais renomados como clássicos, como por exemplo, Bresser-Pereira (1998a), Bresser-Pereira (1998b), Bresser-Pereira (2001), Bresser-Pereira (2005), Bresser-Pereira (2009); Osborne e Gaebler (1997), Wahrlich (1975) buscou-se contextualizar as reformas da administração pública brasileira para entender o cenário em que emergiu a denominada governança.

Denhardt (2012) explica que no passado o governo era o principal ator a produzir políticas públicas. Frente às novas circunstâncias, muitos grupos e organizações se envolveram neste processo contribuindo para a construção da governança. Bresser-Pereira (1998a) ressalta que a governança assume uma importância no contexto em que se redefine a abrangência institucional do Estado estabelecendo a condição de que as instituições públicas não são mais obrigadas a oferecer todos os serviços públicos. Neste cenário são apresentados processos de privatização, publicização<sup>5</sup> e terceirização, caracterizando-se em novos arranjos de atores (redes, alianças, etc.) que interagem em três diferentes lógicas: Estado, setor privado e sociedade civil. Ademais, a governança se fortalece ao entender que um ator sozinho, diante de um problema, pode se

---

<sup>5</sup> A palavra “publicização” foi criada para distinguir este processo de reforma de privatização. E para salientar que, além da propriedade privada e da propriedade estatal existe uma terceira forma de propriedade relevante no capitalismo contemporâneo: a propriedade pública não-estatal (BRESSER-PEREIRA, 1998a, p. 66)

sentir impotente, e quando se une a um grupo possui mais chances de resolvê-lo com sucesso proporcionando maior sinergia do que se fosse buscado de forma isolada.

Dentro de um contexto histórico, no Brasil, a partir de 1995, com a criação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), o Estado redefiniu o seu papel e com isso surgiu uma nova arquitetura organizacional que proporcionou uma abertura de espaços para emergir a governança pública. No entanto, a história do Brasil demonstra que a governança pública ainda não está consolidada no país, existem ações pontuais e uma tendência a adotar esse modelo de governança que promove a integração entre governo federal, estadual e municipal, além de requerer por uma gestão com maior transparência, participação e responsabilização.

O conhecimento sobre governança pública pode ser visto como algo que ainda está em processo de construção. Peci, Pieranti e Rodrigues (2008) explicam que essa construção depende da cultura do país, do contexto onde é aplicada, dos diagnósticos locais, da estruturação e força dos atores envolvidos, sejam eles, do setor público, privado e terceiro setor.

Esse estudo contribui para compreender a trajetória das reformas e a necessidade de realizar mudanças estruturais nas instituições e administrações públicas para a sua correspondente repercussão na sociedade. A governança pública pode ser vista como uma possibilidade de solucionar problemas que afetam a humanidade. Fenômenos como a globalização, a internacionalização dos mercados, a internet, as epidemias, a fragilização do meio ambiente, a corrupção, a fome e pobreza requerem uma governança que busca promover a articulação de interesses e os mecanismos de agregações entre os atores sociais. Além de uma reflexão dos acontecimentos históricos das reformas administrativas brasileiras, o estudo instiga futuras pesquisas sobre a capacidade da governança em solucionar problemas de interesse público.

## **2.1 As reformas administrativas no Brasil**

As reformas administrativas, a globalização e a revolução tecnológica, de acordo com Marini (2004), contribuem para uma transformação no contexto contemporâneo, que favorece a inserção da governança pública. As reformas administrativas tiveram um papel crucial para a emergência de padrões de articulação entre indivíduos, organizações privadas e não estatais, e o próprio Estado. Foi por meio das reformas que o Estado realinhou o seu papel para o de regulador e promotor do desenvolvimento, ao invés de ser apenas provedor dos direitos (MALAIA; VIEGAS; MAGALHÃES, 2011). Para Bresser-Pereira (1998a), as reformas administrativas transformaram o Estado do século XXI, mais voltado para as atividades que lhe são específicas, tornando-o mais forte e proporcionando uma maior governança. Por isso, ao discutir os fundamentos da governança pública é imprescindível resgatar o contexto histórico das reformas administrativas no Brasil e as influências da *New Public Management*.

### **2.1.1 Contexto histórico das reformas administrativas**

No Brasil, as organizações públicas surgem no período colonial com a transferência da corte de Lisboa para o Rio de Janeiro (TORRES, 2004). Nesta época, o aparato administrativo colonial possuía característica predominantemente patrimonialista, em que os governantes não tinham comprometimento com os seus governados e não havia distinção clara acerca daquilo que pertencia ao Estado e ao próprio soberano (FAORO, 2001).

Após a independência do Brasil, inicia-se o Império em que permanece a administração patrimonialista. Segundo Hollanda (1997) esta forma de administração proporcionava uma confusão entre os cargos públicos e o próprio grau de parentesco entre os nobres e participantes do governo. Por isso, os

cargos públicos administrativos centravam-se muitas vezes nas mãos de indivíduos isentos de competência para ocupá-los. A monarquia foi marcada por fortes traços da administração patrimonialista, o que desencadeou na concentração de renda, na miséria social e na subserviência do cidadão.

Com a proclamação da república em 1889, extingue-se o regime monárquico brasileiro dando lugar aos militares no poder. Este acontecimento altera a forma de governo de Monarquia para República, mas não elimina as mazelas sociais, o nepotismo e clientelismos advindos do patrimonialismo (MAGALHÃES, 2001).

Somente na década de 1930, ao final da Velha República e com o nascimento da Nova República, marcado pela ascensão de Getúlio Vargas ao poder, tem-se uma tentativa de profissionalizar a administração pública com a criação do Departamento de Administração do Serviço Público – DASP. Por intermédio do DASP, promovem-se a estruturação básica do aparelho administrativo instituindo o concurso público, as regras para admissão e treinamentos dos servidores. Além da criação do DASP, o governo de Getúlio Vargas foi marcado pelas conquistas sociais, como as leis trabalhistas, o voto secreto e o direito de voto para as mulheres. Wahrlich (1975) explica que o governo de Getúlio Vargas foi marcado por iniciativas reformistas. Esta fase ficou conhecida como Reforma Burocrática e foi a primeira tentativa de reformar a administração pública, ou seja, de eliminar práticas cujas aplicações se demonstravam esgotadas (CAPOBIANGO et al., 2010).

O modelo burocrático, segundo Costa e Cavalcanti (2008), buscou modernizar a máquina pública pautado na teoria administrativa importada dos países mais desenvolvidos. A burocracia foi constituída por princípios que enfatizavam a racionalização da administração pública em busca da eficiência por meio da profissionalização, formalismo, impessoalidade e hierarquia funcional. Secchi (2009) explica que o modelo é atribuído ao sociólogo alemão

Max Weber, pois, foi quem analisou e sintetizou as características da burocracia com maior ênfase. Na concepção de Weber (2005), a burocracia fundamentava-se no poder da dominação racional legal, ou seja, nos regulamentos e leis que se aplicam a toda população.

O modelo burocrático proposto na reforma não conseguiu combater o patrimonialismo e foi criticado pela sua obediência acrítica às normas. Conforme Bresser-Pereira (2009), a reforma da administração burocrática não foi concluída, mas diante a realidade da época foi uma maneira de reduzir o clientelismo, o nepotismo e a corrupção.

De acordo com Tenório e Saraiva (2006), o governo de Juscelino Kubitschek, no período de 1956 a 1961, contribuiu para a modernização da gestão pública. Destinado a atender de forma mais eficiente o Plano de Metas que tinha como slogan “fazer o Brasil crescer cinquenta anos em cinco”, o governo de Kubitschek adotou o planejamento como função-chave desse processo. Além disso, foi criada a Comissão de Estudos e Projetos Administrativos (CEPA) que teria a incumbência de assessorar o presidente em tudo que se referisse aos projetos de reforma administrativa (COSTA; CAVALCANTI, 2008).

O governo de João Goulart, de 1961 a 1964, aproximou-se do movimento sindical e dos setores nacional-reformistas. João Goulart procurou adotar uma política de estabilização por meio da contenção salarial, criando o Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social que foi elaborado pelo ministro de planejamento Celso Furtado. O Plano Trienal abrangia a realização das denominadas reformas de base: reforma agrária, fiscal, educacional, bancária e eleitoral. Contudo, os projetos de reforma do governo João Goulart não obtiveram sucesso e a oposição aumentou as suas críticas sobre o presidente. E todo esse cenário de contestação e instabilidade resultou no golpe político

realizado pelos militares em 1964 que retirou João Goulart da presidência e instaurou uma ditadura que duraria vinte anos no Brasil (TOLEDO, 2004).

Tanto o governo de Kubitschek como o de João Goulart foram marcados por reformas não paradigmáticas, que segundo Fadul e Silva (2008) são esforços reformistas que não provocam grandes mudanças e impactos nas estruturas da administração do setor público brasileiro, mas que tiveram a sua parcela de contribuição na caminhada das reformas.

Após o Golpe Militar de 1964, o Estado buscou expandir suas intervenções na vida econômica e social, além de descentralizar as atividades do setor público com a criação de órgãos da “administração indireta”, o que implicou em maior autonomia e delegação de autoridade (CAPOBIANGO et al., 2010). Como reflexo desta busca pelo Estado, foi publicado o Decreto-Lei nº 200 de 1967, que marcou a implementação da segunda reforma administrativa. O referido decreto foi comandado por Amaral Peixoto e obteve a colaboração de Hélio Beltrão. Esse decreto inseriu a descentralização funcional na prestação de serviços públicos, determinando transferências de atividades que eram realizadas pela administração direta para as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedade de economia mista, conferindo maior dinamismo operacional ao setor público. O surgimento desse decreto pode ser compreendido como uma tentativa de superar a rigidez da burocracia e introduzir um modelo de administração pública gerencial.

Segundo Mello (2011), antes da publicação do Decreto-Lei nº 200, o Estado geria diretamente os serviços públicos por meio da administração direta. Diante do crescimento do volume dos serviços e da desorganização que os mesmos apresentavam, foi necessária uma reforma administrativa, criando e formalizando a administração indireta. Então, a União, o Estado e o Município passaram a delegar às autarquias, fundações, empresas públicas e sociedade de economia mista a realização de alguns serviços públicos. Além disso, o

planejamento e orçamento foram instituídos como princípios da administração pública. Para Diniz (2000), o Decreto-Lei nº 200 tinha o objetivo de modernizar a administração pública adotando um modelo com maior flexibilidade; baseando em técnicas de gestão do setor privado; descentralizando as atividades do setor público e as funções de planejamento e coordenação. Esse decreto é um indício de que uma nova configuração do Estado estava por vir, despertando para uma tendência à adesão da governança pública. A descentralização do Decreto-Lei nº 200, conforme Costa e Cavalcanti (2008), diz respeito também à descentralização da administração governamental para o contexto do setor privado; e da União para os governos locais. As reformas de 1936 e 1967 aconteceram no momento de ditadura política, este é um dos motivos de não ter obtido êxito. A sociedade ficou restrita à participação e isso contribuiu para que o Estado continuasse enraizado nas práticas patrimonialistas.

O Programa Nacional de Desburocratização (PND), criado em 1979 no governo João Figueiredo, pelo ministro Hélio Beltrão que havia colaborado com a segunda reforma do Estado, também deve ser mencionado nesta retrospectiva histórica das reformas administrativas brasileiras devido à relevância da sua proposta. O PND tinha como propósito eliminar o excesso de burocracia desnecessária que atrasava ou impedia que os cidadãos fizessem uso dos serviços públicos e tivessem seus direitos assegurados. Ainda em 1979 dois projetos importantes foram definidos para fazer a desburocratização: a) a proibição dos órgãos públicos exigirem do cidadão prova de um fato referente a informações que o próprio órgão detinha; b) a eliminação de exigências desnecessárias impostas ao cidadão empreendedor, reduzindo o tempo de abertura e fechamento das empresas. No entanto, as conquistas não foram efetivadas e o programa apresentou avanços descontinuados, retomando no ano de 2000 e foi extinto em 2005 ao dar origem ao Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA). As falhas desse programa em

1979 podem ser explicadas pelo período de ditadura, pois, a desburocratização está no campo da política uma vez que envolve poder e não apenas a técnica (MARINI, 2004).

Em 1985 encerra-se o período de autoritarismo e da ditadura militar e inicia-se a retomada do processo de democratização do país. A terceira reforma administrativa ocorre com a promulgação da Constituição de 1988. A nova constituição buscou frear as práticas do patrimonialismo, restabeleceu as bases legais para o exercício da democracia e implementou instrumentos que reforçavam a descentralização da ação governamental. Incentivou a municipalização da gestão pública, concedendo maiores poderes aos municípios e estimulando a criação dos conselhos municipais em diversas áreas do interesse público (ABRUCIO, 2005). Segundo Paula (2005a) é na década de 1980, com a elaboração da Constituição, que diferentes forças políticas oferecem suas propostas, procura-se alimentar diversos canais de participação popular e criar instrumentos para exercer um maior controle social sobre as ações sociais. Entretanto, os vícios da institucionalidade política – o clientelismo, a corrupção, o populismo, o burocratismo – se sobrepõem aos princípios democratizantes (PAULA, 2005a).

A profissionalização do serviço público previsto na Constituição de 1988 proporcionou o aumento do corporativismo estatal. Foram criadas falsas isonomias como incorporações absurdas de gratificações e benefícios; estabeleceu-se um modelo de previdência que era inviável pelo ponto de vista atuarial e injusta pela ótica social (ABRUCIO, 2007). A Constituição de 1988 resultou no alto custo e na baixa qualidade da administração pública, uma vez que favoreceu o retrocesso burocrático do país e não conseguiu extinguir com o patrimonialismo que permaneceu incontido na administração direta e agora na indireta (MATIAS-PEREIRA, 2010; BRESSER-PREREIRA, 1998a).

A quarta reforma teve o seu início no Governo Collor em 1990 e defendia a ideia de Estado mínimo; combate aos marajás e ao “Estado-elefante”. O que na verdade foi irônico, pois, foi um governo “marcado pela maior corrupção de todos os tempos no país” (ABRUCIO, 2007, p. 70). Inclusive em 1992 culminou no *impeachment* do presidente Collor, que se envolveu em corrupção e esquemas ilegais do governo.

A reforma do governo Collor visava à desestatização e à redução dos gastos públicos. Assim, foi implementada uma política de enxugamento da máquina administrativa resultando em exoneração e demissão de funcionários públicos. E também foi instituído o Programa Nacional de Desestatização que deu início ao processo de privatização de algumas estatais. A reforma administrativa do período Collor foi um desastre, mas teve um forte componente ideológico com a proposta neoliberal, conforme Costa e Cavalcanti (1991). Foi nessa época que o governo iniciou a abertura do mercado brasileiro às importações sob a premissa de que as organizações nacionais deveriam preparar para competir mundialmente. No governo Collor o Brasil aderiu a alguns postulados neoliberais como, por exemplo, a redução das barreiras tarifárias e a inserção no Mercosul. Esse tipo de negociação com caráter neoliberal teve continuidade no governo de Fernando Henrique Cardoso (FHC).

As ideias neoliberais foram advindas do Consenso de Washington. O Consenso de Washington foi originado em 1989 após uma conferência realizada em Washington nos Estados Unidos com representantes do governo estadunidense, economistas de diversos países, funcionários dos organismos internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e Banco Mundial. Nessa conferência os participantes chegaram a um consenso de que o funcionamento da economia deveria ser entregue às leis de mercado. O resultado foi um receituário de dez medidas apresentadas pelo economista inglês John

Williamson para atenuar a crise econômica dos países da América Latina (PAULA, 2005b).

Após o *impeachment* do presidente Collor, em 1992, assumiu a presidência o vice-presidente Itamar Franco. Em 1994, ao final do governo Itamar Franco, foi executado o mais bem-sucedido plano de controle inflacionário da época: o Plano Real elaborado na gestão do ministro da fazenda Fernando Henrique Cardoso, posteriormente eleito para presidir o país. Ao lançar o Plano Real e obter estabilidade econômica do país, foi possível retomar a agenda de reformas. Então a quarta reforma administrativa foi retomada em 1995, no governo Fernando Henrique Cardoso, com a criação do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) sob coordenação do ministro Luiz Carlos Bresser Pereira com o objetivo de cuidar das políticas e diretrizes referentes à reforma do Estado. Esta reforma ficou conhecida como a Reforma Gerencial do Estado Brasileiro e teve influências internacionais (FADUL; SILVA, 2008).

O modelo de gerencialismo proposto na ocasião implicava adaptar e transferir os conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o setor público. O gerencialismo defendia o tratamento dos serviços públicos como negócio e a inserção da lógica empresarial no setor público. A base desse modelo foi proveniente dos Estados Unidos e Reino Unido. Em 1980, emergiu a *New Public Administration* ou Nova Administração Pública (NAP) durante o governo de Ronald Reagan nos Estados Unidos que foi disseminada em 1990 por meio do livro de Osborne e Gaebler: “Reinventando o Governo”. Os dois autores apresentaram dez mandamentos para transformar a administração pública burocrática em uma organização racional e eficaz. Os dez mandamentos de forma resumida são: (1) governo catalisador; (2) governo que pertence à comunidade; (3) governo competitivo; (4) governo orientado por missões; (5) governo de resultados; (6) governo orientado para o cliente; (7) governo

empreendedor; (8) governo preventivo; (9) governo descentralizado e; (10) governo orientado para o mercado. Em 1993 nos Estados Unidos, o presidente Bill Clinton promoveu a reforma da administração pública orientado pelos autores Osborne e Gaebler. As orientações dos autores contribuíram para o alcance de melhores resultados na gestão pública (OSBORNE; GAEBLER, 1997).

E em 1979 no Reino Unido durante o governo da primeira ministra Margareth Thatcher surgiu a *New Public Management* ou Nova Gestão Pública (NGP) que teve uma orientação mais liberal e foi divulgada pelo mundo nas décadas de setenta e oitenta (FADUL; SILVA, 2008). Segundo Paula (2005b), o governo da Margareth Thatcher se comprometeu a mudar o funcionamento do serviço público aumentando a eficiência administrativa do Estado. No primeiro momento, Thatcher reduziu a quantidade de funcionários e conseqüentemente os seus custos, de setecentos mil funcionários a administração central passou para seiscentos mil. Paula (2005b) explica que a *New Public Management* estabeleceu a descentralização do aparelho do Estado ao separar as atividades de planejamento e execução do governo; ao realizar a privatização das estatais; a terceirização dos serviços públicos; a criação de organismos de regulação das atividades públicas conduzidas pelo setor público e o uso de ideias e ferramentas gerenciais provenientes do setor privado, como por exemplo, a reengenharia, o *downsizing*, a busca pela excelência, dentre outros.

O modelo de gerencialismo brasileiro sofreu influência destes dois movimentos citados anteriormente: *New Public Administration*, de origem americana e *New Public Management*, advinda do modelo britânico. Os padrões gerenciais da administração pública que emergiram da Inglaterra e dos Estados Unidos se expandiram para outros países anglo-saxões, como a Nova Zelândia e Austrália, que também serviram de exemplos para o Brasil. Outro elemento que reforça o movimento gerencialista é a disseminação da cultura *management* por

meio de livros, revistas, símbolos e outros objetos de consumo do mundo de negócios (PAULA, 2005a). De acordo Micklethwait e Wooldridge (1998) e Wood Júnior (2001) apud Paula (2005a, p. 53-54), a cultura *management* é “composta pelos seguintes pilares que se inter-relacionam e reforçam: as escolas de administração, as empresas de consultoria, os “gurus” empresariais e a mídia de negócios”.

A história do Brasil foi marcada por diversos processos de reformas conforme já descrito. As quatro principais reformas foram mencionadas nesta seção. Uma das reformas que teve grande relevância na redefinição do papel do Estado na década de 90 foi a denominada Reforma Gerencial do Estado Brasileiro. Em um contexto de grande desafio, de globalização da economia mundial, do aumento dos desenvolvimentos tecnológicos, das influências dos movimentos internacionais, emerge o gerencialismo no Brasil. Percebe-se um novo posicionamento do Estado que deixa de ser responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social para se fortalecer na função de promotor e regulador. Diversos serviços públicos foram delegados ao terceiro setor e à iniciativa privada (BRESSER-PEREIRA, 1998a).

A reforma gerencial do Estado brasileiro também teve influência da terceira via de Anthony Giddens. Em 1994 Giddens foi conselheiro de Tony Blair, o primeiro-ministro do Reino Unido. A terceira via refere-se a “uma proposta alternativa ao neoliberalismo e à antiga social democracia” (GIDDENS, 2001, p. 80). Segundo Giddens (2001) a superação da crise fiscal seria reformar o Estado e repassar as tarefas para a sociedade civil, criando organizações sem fins lucrativos, o que difere dos neoliberais que possuem uma visão do Estado mínimo apresentando a privatização como solução da crise.

Giddens (2001) explica que a terceira via é o caminho intermediário entre o neoliberalismo e o socialismo. A terceira via apresenta um Estado em

que a sua interferência não é máxima como no socialismo e nem mínima como no neoliberalismo.

Em 1995, o MARE elabora o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), levantando a bandeira de que a administração pública precisava inovar e que a burocracia era em essência um dos grandes problemas do Estado brasileiro. Além disso, o PDRAE redimensionou o próprio Estado, a sua crise e as formas de resolução da crise estabelecendo a setorização (FADUL; SILVA, 2008).

O PDRAE estabeleceu quatro setores dentro do aparelho do Estado: o núcleo estratégico; as atividades exclusivas; os serviços não exclusivos; a produção de bens de serviços para o mercado. O núcleo estratégico corresponde ao poder legislativo, judiciário, ministério público e executivo. Somente o presidente, os ministros e assessores são responsáveis pelo planejamento e formulação das políticas públicas. As atividades exclusivas dizem respeito aos serviços que compete só ao Estado realizar, pois, ele tem o poder de regulamentar, fiscalizar e fomentar. Pode ser citada como exemplo das atividades exclusivas a polícia, a previdência social básica, o controle do meio ambiente, dentre outros (BRASIL, 1995).

Os serviços não exclusivos referem-se ao setor que o Estado atua simultaneamente com organizações públicas não estatais e privadas. As universidades e hospitais são exemplos dos serviços não exclusivos. A produção de bens e serviços para o mercado é caracterizado pelas atividades econômicas que visam ao lucro e que ainda permanece no aparelho do Estado, devido à falta de recurso do setor privado ou porque o controle via mercado é complexo. O PDRAE tinha a finalidade com a setorização gerar cada vez mais eficiência na administração pública de forma a atender os cidadãos com boa qualidade e baixo custo (BRASIL, 1995).

O período do primeiro mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso (FHC) foi marcado por iniciativas orientadas para estruturação de uma nova arquitetura organizacional como as agências reguladoras, executivas e organizações sociais; além de buscar por instrumentos gerenciais inovadores como contratos de gestão, programas de inovação e de qualidade da administração pública (MARINI, 2004).

O cerne da reforma referia ao redesenho institucional do Estado em busca da eficiência da administração pública e da qualidade dos serviços públicos. Para atingir a eficiência e qualidade, o Estado, de um lado, repassa à iniciativa privada o que esta pode executar sob o seu controle. De outro lado, descentraliza a execução de serviços que não envolvem o exercício do poder de Estado, para o setor público não estatal, denominando este processo de publicização. Este contexto aponta para o surgimento da governança pública (KLERING; PORSSE; GUADAGNIN, 2010).

Em 1999, no segundo mandato do FHC, foi um período em que o MARE foi extinto e suas funções foram absorvidas pela Secretaria de Gestão do Ministério de Planejamento (SEGES), alegando que somente um ministério que controla o orçamento público teria condições de implementar a reforma gerencial (BRESSER-PEREIRA, 2001). Rezende (2004) explica que a transferência das funções do MARE para a SEGES acabou focando no ajuste fiscal ao invés do redesenho institucional do Estado. A ênfase no ajuste fiscal resultou na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) por meio da Lei Complementar nº 101 sancionada em 4 de maio de 2000 estabelecendo normas de finanças públicas, como limites no endividamento dos gastos com funcionalismo público e um maior rigor na execução do orçamento.

A criação da LRF fundamentou-se no equilíbrio fiscal e na transparência das contas (AMORIM; SILVA; SILVA, 2007). Apesar de a LRF ser considerada um avanço e um marco no controle das finanças públicas, esse não

era o foco da reforma. Além disso, o modelo gerencial apresentou falhas, demonstrando uma inserção social limitada, pactuando uma gestão autoritária e centrada nas decisões dos burocratas públicos.

A tentativa de integrar a administração e a política com a participação popular nos processos decisórios da gestão pública começa a ganhar relevância no cenário contemporâneo. As lutas sociais registradas nos anos de 1970 e 1980 foram propulsoras de uma gestão mais participativa, dialógica e deliberativa. Algumas experiências participativas apresentam características de uma abordagem societal, como é o caso dos fóruns temáticos, dos conselhos gestores de políticas públicas e do orçamento participativo mencionado por Paula (2005b). Essas experiências eram ações pontuais de transformações e tinham apoio nos governos das Frentes Populares. Encontrava-se no Partido dos Trabalhadores (PT) uma expectativa de criar novos canais de participação em que os cidadãos pudessem participar ativamente nas decisões públicas. Todavia, esperava-se com a vitória do presidente Luís Inácio Lula da Silva (Lula) do PT nas eleições de 2002 a consolidação de mecanismos institucionais de participação social junto ao Estado e uma maior democratização das estruturas políticas.

A proposta do governo Lula de fazer com que as práticas de administração societal transcendessem a esfera local atingindo uma esfera mais ampliada de governo não foi realizada (PAULA, 2005a). Lula nos dois mandatos de 2003 a 2010 continuou reproduzindo as práticas gerencialistas da reforma de 1995. No entanto, agregou em seus projetos maior ênfase a programas sociais e inclusão social (KLERING; PORSSE; GUADAGNIN, 2010). A maioria dos projetos não apresentava uma integração da administração com a política, pois, houve uma influência maior das práticas gerenciais. Os projetos pareciam estar na contramão, pois, a população não participava decidindo o seu destino, as decisões eram realizadas por uma gestão tecnocrata

que muitas vezes não conhecia as demandas populares. As experiências bem sucedidas que envolvia a participação social foram fragmentadas.

Durante o início do governo Lula, em 2003, na construção do Plano Plurianual (2004-2007) que tinha como slogan “*um Brasil para todos e todas*”, o governo federal se abriu para um debate democrático com a sociedade e os seus diversos segmentos. Após o debate em todo o país, constatou-se que o processo participativo de consulta não foi efetivado, os espaços institucionais de participação popular não foram de fato concretizados. A maioria dos novos espaços participativos criados nesse governo eram espaços de interlocução, que apenas facilitava a comunicação entre governo e sociedade, mas não serviam para a sociedade exercer o seu controle social ou deliberar políticas públicas. Outros espaços criados, quem determinava a representação da sociedade era o Estado, o próprio governo indicava os nomes de quem iria representar a sociedade. Algumas exceções de casos de sucesso foram locais e isolados (MORONI, 2010).

Para Klering, Porsse e Guadagnin (2010) a administração pública do governo FHC e do Lula aponta características de um modelo sistêmico, também denominado de Estado em rede ou modelo de governança pública. Nesse modelo, o Estado apresenta-se estruturado em rede, realizando uma integração com a iniciativa privada, entidades e sociedade civil. Busca-se com este modelo promover alianças, parcerias e uma maior proximidade do cidadão com a figura do poder público. O modelo de governança pública diz respeito também às ações conjuntas de programas das três esferas do governo: União, Estado e Município. Os resultados das ações conjuntas são muito mais efetivos e proporcionam uma maior sinergia do que se fosse buscado de forma isolada.

Os autores Klering, Porsse e Guadagnin (2010) mencionam experiências recentes que configuram tendências de um modelo de governança pública. Uma das experiências citadas é o Programa Territórios da Cidadania que é uma

iniciativa lançada pelo governo Lula em 2008 e tem como finalidade melhorar a qualidade de vida dos brasileiros que vivem em regiões mais carentes. Os Territórios Rurais são a base dos Territórios da Cidadania.

O programa Territórios da Cidadania encontra-se em andamento e busca superar a pobreza, gerar trabalho e renda promovendo o desenvolvimento econômico e universalizando programas básicos de cidadania por meio de uma estratégia de desenvolvimento sustentável. Estratégia que é construída com base na participação social e na integração de ações entre governo federal, estadual e municipal, proporcionando uma troca de informações, conhecimentos e tecnologia. O programa contempla diversas ações complementares que propicia uma potencialidade de obter resultados positivos. No cenário brasileiro um ou outro programa realiza essa integração em rede, apontando para um conhecimento ainda em processo de construção. Martins e Marini (2010) enfatizam que a governança requer mais que arranjos tipicamente de gestão pública, demandando por maior transparência, participação e responsabilização.

Nas eleições de 2010, a candidata apoiada por Lula, Dilma Rousseff do PT foi a grande vitoriosa, sendo a primeira mulher presidente do país. Em seu discurso de posse, Dilma prometeu: “melhoria dos serviços públicos” e um trabalho “permanente e continuado para elevar a qualidade do gasto público” (BRASIL, 2011). Essa promessa somente poderá ser cumprida se houver a continuidade da reforma administrativa, caso contrário, a sua gestão do ponto de vista da eficiência administrativa estará inviabilizada. A incompetência gerencial esbarra na ausência de uma participação social efetiva, no desenho institucional das ações administrativas e na corrupção que rouba, além dos valores financeiros, o poder de decisão do povo. A reforma deve incluir a mudança de costumes políticos e o desenho institucional das ações administrativas.

No Brasil, existe um excesso de postos políticos na administração pública, os ministérios são exemplos disso. Nesse contexto, os ministérios

acabam se transformando em feudos partidários, em que os políticos filiados a estes partidos trocam favores e montam esquemas de negociações com empresas privadas e entidades que dependem do ministério (PEREIRA, 2013). O ano de 2011 foi repleto de crises nos ministérios, o que levou à demissão de seis ministros devido a denúncias de irregularidades. A presidente Dilma ainda fez muito pouco para cumprir a sua promessa pronunciada no primeiro discurso. Existe um grande desafio político e administrativo pela frente. Segundo Fleury (2001), a inovação da cultura política e do modo de gerir o interesse público deve fazer parte do processo da reforma administrativa. É preciso reforçar a democracia e, ao mesmo tempo, elevar a eficiência da administração pública. Então, pode ser dito, conforme Marini (2004), que a experiência de reforma da administração pública brasileira é, ainda, uma história de final aberto.

### **2.1.2 A *New Public Management***

Autores como Haque (2004), Bovaird e Löffler (2003) acreditam que a governança pública representa uma nova geração de reformas administrativas do Estado. Para estes autores, governança refere-se aos valores e ideias da *New Public Management* ou Administração Pública Gerencial, caracterizando uma evolução do termo. Peters e Pierre (1998), Prats I Catalá (2006) entendem que a governança pública compartilha algumas ideias fundamentais com a *New Public Management*, no entanto, possuem conceitos distintos.

A *New Public Management* (NPM) impulsionou a reforma administrativa em diversos países e ganhou força, o que a tornou conhecida mundialmente. Segundo Rhodes (1997), o debate de governança pública é uma consequência do movimento da NPM. No Brasil, a influência da NPM foi preponderante para a reforma administrativa que criou o PDRAE estimulando uma gestão com menos governo e mais governança. O PDRAE foi o indutor

para o crescimento de organizações não estatais, de agências executivas e reguladoras no cenário brasileiro. A dimensão não estatal é relevante para o debate de governança. Conforme Matias-Pereira (2010) não há dúvida que a emergência desses atores não estatais, ou seja, do terceiro setor, contribui para o desenvolvimento da governança pública. De acordo com Kooiman (1993), a governança, diante dessa dinâmica da sociedade, se faz necessária, proporcionando uma interação entre organizações públicas, organizações não estatais, cidadãos, redes de políticas públicas e organizações privadas, na busca de soluções para problemas coletivos.

Embora a governança tenha identificação e similaridades com a NPM, Peci, Pieranti e Rodrigues (2008); Peters e Pierre (1998); Prats I Catalá (2006); Secchi (2009) argumentam que não há um consenso de que sejam sinônimas. Para Secchi (2009), na NPM, “os cidadãos são tratados como clientes, cujas necessidades devem ser satisfeitas pelo serviço público”. Na governança pública, “os cidadãos e outras organizações são chamados de parceiros ou *stakeholders*, com os quais a esfera pública constrói modelos horizontais de relacionamento e coordenação” (SECCHI, 2009, p. 363).

Na NPM a função enfatizada é o planejamento, uma vez que adota a administração por objetivos. A função administrativa que se destaca na governança, além do controle já mencionado, é a coordenação, entendida também como liderança. Na governança enfatiza-se a capacidade de coordenação entre os atores para a formulação e implementação de políticas públicas (SECCHI, 2009).

Peters e Pierre (1998); Prats I Catalá (2006) explanam que o foco de análise da NPM é os resultados alcançados na gestão. E o foco de análise da governança é os processos pelos quais as políticas públicas são criadas e implementadas. Peci, Pieranti e Rodrigues (2008) apontam que a NPM apresenta como solução da administração pública, a importação de técnicas gerenciais do

setor privado. O propósito nesta perspectiva, segundo Peter e Pierre (1998) é tornar a organização pública similar à organização privada. Para a governança pública, a solução está em reconhecer a importância das organizações públicas na mobilização de redes de articulação com os diversos atores.

A ênfase no papel do Estado, na NPM, é de um governo orientado para o cliente e ao mesmo tempo de um governo preventivo, capaz de realizar cortes de gastos quando necessário. Na governança pública, o Estado fica com um papel de liderar e coordenar redes, evidenciando a comunicação nesta articulação (PRATS I CATALÁ, 2006).

Outro critério que pode diferenciar NPM da governança pública é o desenho das estruturas organizacionais. As práticas intraorganizacionais são características da NPM. A governança pública aposta na estrutura interorganizacional, buscando aumentar a capacidade governamental de coalizões com atores do ambiente externo para o alcance do interesse público. Em relação à redução da dicotomia público-privada, a NPM considera que essa dicotomia é obsoleta por causa do esgotamento do Estado. Por outro lado, a governança pública justifica que a redução dessa dicotomia se deve à busca por uma maior participação de outros atores (PETERS; PIERRE, 1998; RHODES, 1997).

Diante destas diferenciações é possível perceber que as relações de poder entre Estado e sociedade, no âmbito da governança pública, sofrem modificações substanciais. Peci, Pieranti e Rodrigues (2008) relatam que a governança não tem validade universal. A governança, segundo estes autores, deriva da cultura política do país onde se insere. A construção da governança depende do contexto onde é aplicada, dos diagnósticos locais, da estruturação e força dos atores, sejam eles setor público, privado e terceiro setor.

A abordagem da governança pública defende a democracia deliberativa, as ferramentas participativas e os arranjos em que os cidadãos podem discutir

questões de políticas públicas. Sob esta abordagem, diferentemente da NPM, os cidadãos não são apenas clientes da administração pública, mas, estão ativamente envolvidos em diversas fases do ciclo de políticas públicas: elaboração, implementação, controle e avaliação das políticas. A governança pública implica colaboração entre governo e cidadãos em todas as fases do ciclo político (SNIJKERS, 2005). Nesse contexto, Pina, Torres e Acerete (2007) explicam que os cidadãos não estão subordinados ao governo, os cidadãos e o governo estão em uma relação de igualdade, uma vez que são colocados como parceiros. Nesse sentido, o governo precisa ter uma maior transparência e responsabilização na dimensão da prestação de contas públicas, promovendo a divulgação de informações e melhora no engajamento dos cidadãos nas questões públicas.

## **2.2 Reflexões teóricas sobre os entraves das reformas administrativas**

Compreender os esforços das reformas administrativas é muito importante para entender a realidade atual, pois, conhecer o passado contribui para interpretações dos fatos presentes. O levantamento histórico das reformas da administração pública e a identificação das novas tendências revelam que é fundamental reconhecer os aspectos culturais do país.

As reformas da administração pública contribuíram para melhorar a capacidade de decisão política e para a descentralização do Estado, com a implementação da coordenação horizontal e modernização do potencial humano de gestão. Os pilotos mais importantes das reformas administrativas brasileiras foram as pressões internas (um modelo burocrático que apresentava problemas) e as influências externas (*New Public Management*). No desenvolvimento desse estudo, percebe-se que as reformas administrativas foram pragmáticas, conduzidas de modos formais, focada na legislação ao invés na prática

administrativa diária. As reformas da administração pública apresentaram documentos estratégicos que não forneciam qualquer prazo para alcançar os objetivos propostos, sem a presença de indicadores numéricos e *benchmarks*. Além disso, as reformas não foram suficientemente enraizadas nas mentes dos governantes e gestores que são os responsáveis por aplicá-las. A institucionalização das reformas foi considerada embrionária, demonstrando um quadro institucional frágil (SKARICA, 2012).

Os problemas da administração pública brasileira são fortemente influenciados pelo legado histórico e pela instabilidade dos sistemas políticos (SKARICA, 2012). Após uma reflexão desse estudo, podem ser identificados alguns entraves das reformas da administração pública brasileira:

a) **Reformas pragmáticas, conduzidas por meio de formalidades.**

Nesse caso, a legislação se torna mais importante que a implementação, prioriza-se a legislação ao invés de práticas administrativas diárias. Percebe-se a ausência da vinculação da lei com a formulação das políticas públicas. Elabora-se lei em que não há o cumprimento. O Art. 50, §3º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), por exemplo, determina que “a administração pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”, não consegue ser efetivado na prática. Depois de mais de dez anos da publicação da LRF, a necessidade de sistemas de custos na administração pública ainda faz parte de discussões acadêmicas e práticas, sendo considerada algo inatingível na maioria das administrações.

- b) **Ausência da identificação das prioridades das reformas e das metas.** Alguns documentos estratégicos originados das reformas foram elaborados sem fornecer qualquer prazo para alcançar os objetivos propostos. Os documentos também não eram acompanhados de indicadores numéricos e *benchmarks* que pudessem servir de orientação para a implementação das metas.
- c) **Políticas de reformas sem transparência e fechadas.** As reformas devem envolver uma ampla gama de atores e enraizar principalmente nas mentes dos governantes e gestores. Não adianta pensar em reforma administrativa se a cultura e mentalidade dos governantes e gestores não condizem com os paradigmas das reformas. De nada adianta as reformas administrativas se os governantes e gestores não tiverem preparados para executá-las.
- d) **Reformas descontínuas.** As melhorias incrementais diárias se tornam mais importantes que as grandes revisões e reformas. Reformas que não incorporam às rotinas diárias se transformam em frustrações. Por conseguinte, necessita-se de propor um “padrão de reforma sequencial”.

Para Wahrlich (1975) as reformas possuíam tendências variadas, no entanto, cada uma delas de certa forma contribuiu para construir a história da administração pública. Wahrlich (1975) chama a atenção para os critérios menos aplicados nas reformas administrativas: continuidade e coerência. Além disso, a autora reforça a importância em insistir na intensificação da motivação e participação visando a uma melhor administração pública.

As reformas administrativas marcaram o processo de emergência da governança pública no Brasil, assunto discutido no capítulo três desse estudo. Para compreender a conjuntura da governança pública e contabilidade aplicada ao setor público, o conhecimento sobre as reformas administrativas se fez necessário.

### **3 GOVERNANÇA PÚBLICA E CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: INTERFACES TEÓRICAS**

Este capítulo tem por objetivo explorar teoricamente os conceitos correlacionados à governança pública e contabilidade aplicada ao setor público, buscando compreender o papel da contabilidade no processo de governança, além de contribuir para o preenchimento de uma lacuna nos estudos teóricos sobre o assunto.

Apesar de a governança ser usada em diferentes contextos (político, corporativo, local, global, entre outros) e com significados distintos, Kissler e Heidemann (2006) evidenciam na governança pública os seguintes aspectos: o enfoque pluralista; uma nova configuração política; alianças e redes entendidas como um negócio de troca; relações de trabalho pautadas no consenso, cooperação que estão sujeitas a um controle do bom desempenho.

A intensificação das relações entre governo e sociedade, seja por meio da interação público/privado ou da participação da sociedade civil, contribui para a valorização da contabilidade no âmbito da administração pública. Além das suas funções básicas de registrar e interpretar todos os fenômenos, entre os quais permeia o orçamento público, a contabilidade diante a esta configuração ganha nova feição, podendo estimular a participação da população no planejamento, na execução e fiscalização constante da destinação do dinheiro público. Neste capítulo, argumenta-se que a contabilidade é um instrumento indispensável para a construção da governança pública.

Slomski (2011) relata que no período colonial, em que prevalecia o patrimonialismo, nos quais os bens públicos eram de propriedade do soberano, não se prestava contas à sociedade. Por outro lado, exigia-se daqueles que realizavam negócios com o governo a prestação de contas referente ao que lhes tinha sido confiado. De forma gradativa, a sociedade brasileira tem conquistado

seus direitos políticos e desenvolvido uma consciência de que o que é público diz respeito a todos os cidadãos. Neste sentido, a contabilidade pública torna-se relevante no processo em que ocorre a interação de diversos atores, a descentralização e redemocratização. A prestação de contas transforma-se em uma obrigação do Estado, enquanto que a avaliação e investigação das contas públicas, um direito dos cidadãos. Assim, este capítulo, além de apresentar as fundamentações teóricas da governança pública e da contabilidade aplicada ao setor público, visa responder ao seguinte questionamento: *qual o papel da contabilidade no processo de governança pública?*

Para uma maior compreensão sobre esta questão, foram resgatados o processo evolutivo da contabilidade pública e os dispositivos das leis (Constituição Federal de 1988; Lei nº 4.320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal) que induzem a contabilidade pública a desempenhar um relevante papel político e social.

Após um levantamento bibliográfico de livros e periódicos recentes; e de uma análise reflexiva, verificou-se que no contexto da governança pública, a contabilidade tem o papel de: a) realizar o registro, classificar e controlar o patrimônio que diz respeito aos cidadãos; b) evidenciar (*disclosure*) as informações contábeis de forma acessível e transparente proporcionando aos cidadãos uma melhor visão da gestão da *res pública*; c) corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, por meio do desenvolvimento da eficácia, ou seja, buscando cumprir os objetivos fixados nos programas de ação e realizando uma comparação dos resultados realmente obtidos com os previstos; d) avaliar resultados sob a égide da eficiência e economicidade dos gastos públicos, operacionalizando ao mínimo custo possível; e) orientar nas políticas públicas; f) fortalecer a democracia e promover o empoderamento do cidadão; g) promover a responsabilização (*accountability*) da prestação de contas dos gestores públicos à sociedade; h) fornecer informações e garantir procedimentos

para a instrumentalização do controle social, incentivando a fiscalização dos gastos públicos pela sociedade e estimulando a participação social nos processos de planejamento e execução orçamentária; i) desempenhar o papel ativo na transformação social (AHRENS; MOLLONA, 2007; BARACHO, 2000; BROWN; DILLARD, 2013; BRYER, 2014; CHRISTIAENS, 2004; COELHO; CRUZ; PLATT NETO, 2011; COSENZA; TEIXEIRA FILHO; LOPES, 2012; GRAHAM, 2010; LEE; CHANG; BERRY, 2011; MACHADO; HOLANDA, 2012; MOLISA, 2011; NAKAGAWA; RELVAS; DIAS FILHO, 2007; SARGIACOMO; GOMES, 2011; SILVA; FÉLIX, 2012; RAMADHAN, 2009; ROSE, 1991).

### **3.1 Governança: origem e concepções**

O termo “governança” não é tão novo quanto parece. Segundo Pires et al. (2011) o termo perpassa por diversos períodos da história e assume significados distintos conforme o contexto e área do conhecimento. Kaufmann e Kraay (2008) relatam em suas pesquisas que foram encontradas antigas escrituras indianas que demonstram indícios de uma preocupação com a “boa governação”. No clássico tratado político denominado de “Arthashastra”, criado no governo fascinante de Kautilya, já se podia encontrar traços da governança restritos naquela época. De acordo com Kautilya, a soberania só poderia ser praticada com a cooperação dos outros, sendo que a habilidade do rei era motivar o seu conselho e coordenar como verdadeiro líder para que a decisão tomada coletivamente fosse executada com êxito.

Pires et al. (2011) também mencionam registros das acepções da governança na França do século XIII e na Inglaterra do século XIV. No entanto, a governança, destes períodos, refere-se a uma conjuntura fragmentada e isolada. É na década de 1930, que o tema de governança é retomado por Ronald Coase,

considerado por muitos autores, como precursor dos estudos sobre governança em organizações de negócios, denominada de “governança corporativa”. Posteriormente, o economista Oliver Williamson estudou as obras de Ronald Coase, remetendo aos estudos para a continuidade da compreensão do conceito no campo organizacional.

Em 1970, recupera-se a abordagem da governança associada à governabilidade, com ênfase na capacidade de gestão do Estado em relação aos cidadãos (PIRES et al., 2011). Em 1975, surge a Comissão Trilateral que reúne representantes da Europa Ocidental, Japão e Estados Unidos na tentativa de entender o aumento das demandas sociais e a falta de recursos por parte do Estado. Diante desta problemática, governabilidade e governança foram incorporadas nas discussões e no relatório da Comissão Trilateral. Por volta de 1990, o Banco Mundial menciona em seus relatórios a expressão “governança”, conduzindo reflexões sobre a capacidade financeira e administrativa do Estado. Assim, para o Banco Mundial, a governança é definida como a forma que o poder é exercido na gestão dos recursos econômicos e sociais com o propósito de buscar o desenvolvimento e garantir um Estado eficiente<sup>6</sup> (MILANI; SOLINÍS, 2002).

Embora o termo “governança” não seja novo, a discussão em torno deste tema é recente. Nas últimas duas décadas, o tema tem se tornado importante tanto no meio acadêmico como nos debates de interesse público. Rodrigues e Malo (2006, p. 31) ao realizar uma revisão bibliográfica sobre o assunto, classifica os trabalhos em dois grandes grupos. O primeiro, que denomina a governança como o sinônimo de “práticas de controle, e nos quais se dá ênfase à análise de papéis cabidos ao conselho de administração, diretores, além de outros envolvidos no processo decisório”. E o segundo, que conforme Rodrigues

---

<sup>6</sup> WORLD BANK, 1992. O *World Bank* menciona a governança como uma dimensão central para a questão do desenvolvimento, o que pode ser confirmado em seu documento intitulado de *Managing development: The governance dimension*.

e Malo (2006) ampliam a compreensão do termo “governança”, sem desprezar a noção de controle, estendendo ao modo que é exercido o poder nas decisões de interesse público.

Cabe ressaltar que, neste capítulo, o foco está no segundo grupo, na dimensão da governança pública. Desta forma, ao optar por realizar estudos sobre governança, é relevante estabelecer a dimensão a ser enfatizada para melhor entendimento do seu significado no contexto que é aplicado. Nesta perspectiva, este capítulo, primeiramente, apresenta uma breve explicação dos significados da governança em diversos campos do saber. Para depois, esclarecer o significado de governança pública; seus princípios, características da boa governança e teorias que corroboram para o seu entendimento.

### **3.2 A governança em diversos contextos**

Atualmente, o termo “governança” vem sendo usado em diversos contextos, dos quais os mais usados na literatura são: governança corporativa, governança de tecnologia da informação, governança pública, governança política, governança social e governança territorial. Cada um destes contextos que dão forma e sentido à governança é brevemente abordado com intuito de apresentar uma noção geral sobre o termo e suas dimensões.

Contexto	Conceito
Corporativo	É o conjunto de mecanismos, pelos quais a corporação é dirigida e monitorada, com a finalidade de aumentar o valor da corporação, facilitar o acesso ao capital e assegurar que as atitudes dos executivos estejam alinhadas com os interesses dos acionistas (MATIAS-PEREIRA, 2010).
Tecnologia da informação	É uma estrutura de relacionamentos entre processos visando atingir os objetivos corporativos por meio do uso da tecnologia da informação. Essa governança está ligada ao ato de administrar a tecnologia da informação em busca de eficácia e eficiência em seus produtos, serviços e processos (WEILL; ROSS, 2004).
Eletrônico	A tecnologia de informação tem também sido vista como fornecedora de amplo suporte aos governos, buscando conduzir à interação cidadania-governo. Nesse caso, o termo usado é <i>e-governance</i> ou governança eletrônica (SAMPAIO, 2009).
Público	É a capacidade financeira e administrativa do Estado, no sentido amplo, de efetivar políticas públicas, referindo-se à estrutura organizacional e os meios que viabilizem a realização de programas e projetos sociais (BRESSER-PEREIRA, 1998a).
Político	Refere-se ao uso da autoridade política, envolvendo as formas de participação da sociedade civil nos processos de decisão, acompanhamento e implementação de políticas públicas (AZEVEDO; ABRANCHES, 2002, p. 43).
Social	É a estrutura social existente em uma determinada localidade, que visa estimular a articulação entre os atores sociais e o Estado com o propósito de otimizar esforços e viabilizar a ação social (KNOPP; ALCOFORADO, 2010).
Territorial	É o processo institucional-organizacional de construção de uma estratégia, para compatibilizar os diferentes modos de coordenação entre atores geograficamente próximos em caráter parcial e provisório, que atenda à premissa de resolução de problemas (PIRES et al., 2011, p. 36).

Quadro 3 Governança em diversos contextos

Fonte: Baseados em Azevedo e Abranches (2002); Bresser-Pereira (1998a); Matias-Pereira (2010); Knopp e Alcoforado (2009); Pires et al. (2011); Sampaio (2009); Weill e Ross (2004).

Ao considerar os estudos de Rodrigues e Malo (2006), a governança classifica-se em dois grandes grupos: governança corporativa e governança pública. De acordo com Matias-Pereira (2010) a governança corporativa distingue da administração, uma vez que a governança extrapola os limites da administração, estabelecendo uma sinergia entre os interesses dos acionistas e gestor da corporação. Para os autores Weill e Ross (2004), a governança de tecnologia da informação é um derivado da governança corporativa. Os autores preconizam o alinhamento entre tecnologia da informação e o negócio da corporação. Contudo, a governança de tecnologia da informação pode ser usada também no âmbito do setor público, não apresentando conceitualmente diferenças relevantes daquela aplicada ao setor privado (RODRIGUES, 2010).

A governança de tecnologia de informação se diferencia da governança eletrônica, uma vez que a primeira está mais voltada às estruturas e controles dos sistemas de informação e a segunda, ao uso da tecnologia de informação visando ressaltar a participação da sociedade e dos valores democráticos (RODRIGUES, 2010; MELLO; SLOMSKI, 2012; SAMPAIO, 2009). Sampaio (2009) discute sobre o conceito de governança eletrônica (*e-governance*) e governo eletrônico (*e-government*), explicando que governo eletrônico é a oferta de serviços eficientes e cômodos ao cidadão pela internet e governança eletrônica é a maneira de assegurar a participação popular, as interferências nas políticas públicas e a interação da sociedade civil e o Estado por meio de tecnologias de informação.

Sob a ótica dos estudos de Rodrigues e Malo (2006), ao analisar os conceitos pode ser percebido que a governança eletrônica, política, social e territorial são formas de governança pública, as diferenças estão no enfoque que é dado a cada uma delas. Na concepção de Kissler e Heidemann (2006), a governança pública engloba estas três dimensões: política, social e territorial. A governança pública está associada a uma mudança política, tratando de uma

tendência a recorrer cada vez mais à autogestão no campo social e novos formatos de interação entre Estado, sociedade e setor privado. A governança territorial é uma configuração regional da governança pública.

Segundo Pires et al. (2011) as transformações do mundo implicaram novas formas de governança que pudessem resolver problemas específicos. Por isso, pode ser encontrado outras formas de governança na literatura, como por exemplo: governança ambiental, governança urbana, dentre outros. A governança corporativa e a governança da tecnologia da informação também podem ser usadas no âmbito público, quando forem aplicadas em organizações públicas.

A revisão da literatura sobre governança mostra que o conceito possui múltiplas interpretações, traduzidas por diferentes contextos. Confirmando o argumento de Pires et al. (2011, p. 35) de que “não existe um modelo único de governança, mas sistemas de governança inerentes a cada contexto social e histórico”.

### **3.3 O que é governança pública?**

A governança pública tornou-se um conceito-chave no cenário de modernização do setor público (KISSLER; HEIDEMANN, 2006). Contudo, a complexidade do construto “governança pública” faz com que muitos utilizem da expressão sem saber exatamente o que significa. Um conceito bastante usual e respeitado, advindo da OECD (*Organization for European Cooperation and Development*), refere-se à governança como políticas de desenvolvimento que se orienta por pressupostos de gestão, responsabilidade, transparência e legalidade do setor público (ORGANIZATION..., 2001).

A literatura acadêmica não é tão clara quanto o conceito da governança pública, no entanto, é possível identificar aspectos que a caracteriza. Além disso,

algumas questões debatidas no campo acadêmico podem servir para fundamentar e estruturar a sua exposição, na tentativa de realizar um esclarecimento teórico-conceitual sobre governança pública. As questões que contribuem para uma reflexão e para o entendimento do que é a governança pública são: *O que distingue governança de governo? Governança tem o mesmo significado de governabilidade? O que faz com que os atores se envolvam em arranjos de governança pública?*

Etimologicamente, governança significa simplesmente governo, ou ato de governar. No entanto, a palavra vem sendo usada no seu sentido mais amplo, de tal modo que governança pública diferencia de governo. Conforme Matias-Pereira (2010), a palavra “governo” representa o Estado tradicional, enquanto que “governança” refere-se ao Estado inteligente-mediador-indutor. O Estado tradicional, segundo Kissler e Heidemann (2006) é um Estado produtor do bem público; ativo; dirigente e gestor. O Estado, na perspectiva da governança, ganha outras características, representando um Estado garantidor da produção; ativador; estimulador e cooperativo. O papel do Estado sob a ótica da governança pública é de coordenar outros atores, realizar parcerias, produzir o bem público em conjunto com outros atores, ativar as forças da sociedade civil e estimular a interação entre Estado, sociedade e setor privado (KISSLER; HEIDEMANN, 2006; MATIAS-PEREIRA, 2010).

A segunda questão indica que a governança depende da governabilidade. Santos (1997) explica que a governabilidade refere-se às condições de legalidade de um governo, ou seja, às condições sistêmicas necessárias ao exercício do poder. A governabilidade compreende a forma de governo, as relações entre os Poderes, o sistema partidário e de intermediação de interesses. A governabilidade representa os atributos essenciais ao exercício do poder. E a governança refere-se à capacidade de colocar as condições de governabilidade em ação, abrangendo as questões relacionadas ao financiamento das políticas

públicas e a disposição político-institucional pela qual a autoridade é exercida (SANTOS, 1997). A governança está ligada à capacidade de produzir políticas, de alterá-las e inová-las, englobando padrões de coordenação e colaboração de atores sociais.

Os conceitos de governabilidade e governança estão interligados, enquanto o primeiro reporta-se às condições do exercício da autoridade política ocupando uma dimensão estatal, o segundo diz respeito ao modo de uso dessa autoridade em um plano mais amplo, que inclui a sociedade como todo (MELO, 1995).

À luz do debate da terceira questão, fica claro que a governança não pode ser imposta. A governança origina-se de um processo de troca. O que faz com que os atores se envolvam em arranjos de governança pública e se tornem atores cooperativos é a expectativa do ganho (KISSLER; HEIDEMANN, 2006). A governança pública possibilita “aos atores a resolução de problemas que representariam uma carga excessiva para um ator isolado, único” (KISSLER; HEIDEMANN, 2006, p. 495). Nesta perspectiva, a cooperação é um aspecto da governança pública. Faz parte desse processo a negociação, em que os interesses parcialmente diferenciados e conflitantes vão se ajustando uns aos outros.

Outros aspectos da governança pública ressaltados por Kissler e Heidemann (2006) que vale destacar para a compreensão do seu significado, são:

- a) Enfoque pluralista. O arranjo de governança pública pode ser composto por interações de diversos atores (Estado, sociedade civil e setor privado);
- b) Uma nova configuração política. A governança pública consiste em novas relações políticas, apresentando ao mesmo tempo, regulação político-administrativa autônoma e auto-regulação do mercado;

- c) Alianças e redes entendidas como uma troca. As redes e alianças viabilizam o trabalho em conjunto e protege os atores;
- d) Relações de trabalho pautadas no consenso e cooperação. Diante de uma diversidade de atores e interesses é necessário um “acordo”, no qual ninguém se sinta explorado propiciando confiança mútua entre os parceiros;
- e) Controle do bom desempenho. Este aspecto da governança pública refere-se a uma avaliação, que permite detectar falhas e corrigi-las a tempo.

Para Milani e Solinís (2002) os aspectos mais evidenciados da governança pública estão associados:

[...] à legitimidade do espaço público em constituição; à repartição do poder entre aqueles que governam e aqueles que são governados; aos processos de negociação entre os atores sociais (os procedimentos e as práticas, a gestão das interações e das interdependências que desembocam ou não em sistemas alternativos de regulação, o estabelecimento de redes e os mecanismos de coordenação); e à descentralização da autoridade e das funções ligadas ao ato de governar (MILANI; SOLINÍS, 2002, p. 273).

Diante do exposto e das discussões das questões, tem-se a ideia de que governança pública é a forma que o Estado dispõe do seu poder e autoridade, podendo ser interpretado como a capacidade de implementar políticas públicas. As questões discutidas contribuem para vislumbrar o conceito de governança pública, reunindo os principais aspectos da governança. O debate reforça que governança não é o esvaziamento do Estado, mas a capacidade do mesmo de agir com outros grupos sociais, controlando e gerenciando recursos e também resistindo e regulando pressões sofridas.

Alguns princípios e características são fundamentais para construção de uma boa governança pública. No sentido de examinar o termo da governança com maior afinco, são abordados os princípios e características para o sucesso da governança pública.

### **3.4 Princípios da governança pública**

Os princípios da governança pública, de acordo com Matias-Pereira (2010), não diferem muito dos princípios aplicados à governança corporativa. A *International Federation of Accountants (IFAC)* em sua publicação *Governance in the public sector: a governing body perspective* menciona três princípios fundamentais da governança pública: transparência; integridade e responsabilidade de prestar contas (*accountability*).

#### **3.4.1 Transparência**

A transparência pressupõe a disponibilização de informações relativas à atuação da administração pública, aos cidadãos e demais interessados. Segundo Matias-Pereira (2010), a transparência é um requisito da democracia e da República. Além disso, a transparência é um direito previsto na constituição, na Lei nº 101/2000 denominada Lei de Responsabilidade Fiscal e na recente Lei de Acesso às Informações Públicas, a Lei nº 12.527/2011. Outras legislações como a Lei do Processo Administrativo, a Lei do Habeas Data e a Lei de Arquivos contemplam de maneira variada esta questão da transparência.

A Constituição Federal de 1988 reconhece a informação como direito fundamental do cidadão. De acordo com o inciso XXXIII do art. 5º, da Constituição Federal:

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 (BRASIL, 2006).

É evidente a exigência constitucional da transparência dos atos do Estado que pode também ser confirmada no inciso II do parágrafo 3º do art. 37 e o parágrafo 2º do art. 216 da Constituição Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) contribuiu para que o Brasil avançasse no sentido de regular a divulgação de instrumentos de transparência da gestão pública brasileira. Essa legislação ressaltou a transparência pública e o equilíbrio fiscal, defendendo a obrigatoriedade da divulgação das informações financeiras e fiscais à população. O que pode ser observado no art. 48:

**Art. 48.** São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão de planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos (BRASIL, 2000).

No entanto, mesmo apresentando a valorização desse princípio da governança pública no país, a legislação vigente ainda não se mostrou suficiente. Talvez seja necessária uma maior reflexão sobre a concretude desse princípio, uma vez que os relatórios divulgados se restringem às informações contábil-financeiras podendo ser de difícil compreensão à população que, na maioria das vezes, encontra-se leiga.

Um passo muito importante foi dado em 2004, quando a Controladoria Geral da União (CGU) lançou o “Portal da Transparência do Governo Federal” informando diariamente sobre a execução orçamentária, recursos públicos transferidos e sua aplicação direta. Contudo, a linguagem técnica persiste nos relatórios dificultando a comunicação entre o poder público e a sociedade.

Mais recentemente, em novembro de 2011, foi criada a Lei nº 12.527 ou “lei de acesso às informações públicas”, que regula o acesso à informação, já previsto na constituição, dispondo sobre os seus procedimentos. A Lei nº 12.527 representa uma mudança de paradigma no que diz respeito à transparência pública, posto que o acesso à informação se transforma em regra e o sigilo, em exceção. A contribuição dessa lei está no fato de reconhecer a informação como um bem público e não como um favor que o Estado presta ao cidadão. O acesso à informação, além de estar previsto em lei e na Constituição Federal, é considerado um direito universal. A informação para ser transparente deve ter o seu conteúdo acessível para pessoas com deficiência e os dados técnicos traduzidos em linguagem do dia a dia. O artigo 5º da Lei nº 12.527 regulamenta: “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão” (BRASIL, 2011).

A Lei nº 12.527 prevê em todos os órgãos e entidades públicas, a criação de um serviço de informação ao cidadão. A informação solicitada pelo cidadão não precisa conter a justificativa, somente a identificação do requerente e a especificação da informação desejada. Acredita-se que cidadãos bem informados estão mais propensos a participar e a lutar por direito à saúde, educação e benefícios sociais.

### 3.4.2 Integridade

A integridade é outro princípio da governança pública. A integridade está relacionada com a ética, procedimentos honestos e perfeitos. Para o *IFAC* (2001), esse princípio baseia-se na honestidade, objetividade, valores sobre propriedade e probidade na administração pública. Barret (2005) menciona os requisitos da boa governança apresentados pela *Australian National Audit Office (ANAO)*, organização responsável pelas auditorias de demonstrações financeiras de todas as entidades controladas pelo governo australiano. Na visão da *ANAO*, a integridade é um requisito de boas práticas da governança. Para que o princípio seja cumprido são necessários controles eficazes, padrões pessoais e profissionalismo dos servidores públicos e demais envolvidos na administração pública. A transgressão desse princípio reflete nos processos de tomada de decisão, na qualidade e credibilidade da administração pública e consequentemente em seus relatórios (BARRET, 2005).

Para Matias-Pereira (2010), a adoção de princípios éticos depende da postura e comportamento dos servidores ou gestores públicos. O autor explica que uma entidade pública pode ter princípios éticos e não ter boa governança. Mas, se existir governança é porque também existe a adoção de princípios éticos, neste caso, “governança e ética interagem de forma contínua, ou seja, andam sempre juntas”. No ambiente de governança, as aspirações e valores pessoais dos indivíduos envolvidos não podem sobrepor o interesse coletivo (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 125).

A integridade também deve assegurar a igualdade e a inclusão de todos os envolvidos na governança, uma vez que este princípio diz respeito àquilo que é justo. Matias-Pereira (2010, p. 133) complementa que as decisões devem garantir que todos os grupos da sociedade “sintam que façam parte dela e não se sintam excluídos em seu caminho para o futuro”. Deve-se evitar qualquer tipo de

discriminação, de abuso de poder, dentre outros que infrinjam o princípio da integridade, pois, como relatado anteriormente, não existe uma boa governança sem a adoção dos princípios éticos, que engloba igualdade e inclusividade. Diante os fatos históricos brasileiros, marcados por aspectos patrimonialistas, eis então o mais urgente desafio: a moralização da administração pública.

### **3.4.3 Responsabilidade de Prestar Contas (*Accountability*)**

A responsabilidade de prestar contas ou *accountability* é mencionada pelo *IFAC* (2001) como um dos princípios para efetividade da governança pública. Segundo Baracho (2000), *accountability* está relacionada à responsabilidade na gestão de recursos públicos, de prestação de contas, de responder pelas decisões de alocação de cada valor gasto na administração pública. Ao estudar o termo *accountability*, Xavier (2011) explicita que no campo da ciência política, *accountability* só existe devido à existência do poder. Todo poder necessita ser controlado para evitar abusos. Neste sentido, *accountability* refere-se à responsabilização daqueles que detém o poder, de prestar contas permanentemente.

A Constituição Federal de 1988 em seus artigos 70, 71 e 74 estabelece a necessidade de prestar contas e conseqüentemente realizar controles. O controle interno é realizado dentro de cada órgão com a finalidade de propor correções às falhas e irregularidades, orientando de forma preventiva nas decisões do gestor. O controle externo cabe ao poder legislativo com auxílio dos tribunais de contas. A *accountability* favorece a criação de um controle social, que permite a fiscalização pela sociedade civil. A Lei de Responsabilidade Fiscal contribui fortalecendo a obrigação e responsabilidade dos políticos e gestores públicos de prestar contas à sociedade. A legislação reforça que a administração pública deve prestar contas sobre a utilização dos recursos, cabendo aos órgãos

institucionalizados acompanhar e fiscalizar estas contas (BRASIL, 1988; BRASIL, 2000).

O princípio da *accountability* é interdependente do princípio da transparência. Pressupõe que as prestações de contas devem ser acessíveis. O setor público beneficia-se de diversas tecnologias para cumprir com os princípios da transparência e *accountability*. Estes princípios contribuem para estimular a participação social, incentivando a fiscalização e controle sobre os gestores do dinheiro público.

Considerando os três princípios citados pelo *IFAC*, a contabilidade se faz presente e deve ser considerada na estrutura da governança pública. Mendes, Oleiro e Quintana (2008, p. 13) afirmam que à contabilidade compete “a tarefa de, com presteza e zelo, elaborar informações contábeis que expressem a verdadeira situação da gestão, bem como, comunicar ao órgão de controle interno quaisquer irregularidades que venha a ter conhecimento”. Este fato conta com o princípio da integridade. A contabilidade neste processo de governança pública deve estar alinhada com o princípio da integridade.

Mendes, Oleiro e Quintana (2008) ressaltam também a importância da contabilidade para a prestação de contas e transparência das mesmas, atento aos princípios da governança pública. Ainda citando Mendes, Oleiro e Quintana (2008, p. 13) cabe à contabilidade “a demonstração dos atos e fatos da administração pública, pode-se dizer que esta desempenha grande papel social à medida que é por meio dessas informações disponibilizadas que os gestores públicos, como também os demais usuários, fazem análises e tomam decisões”.

Barret (2005) destaca outras características para boa governança além dos princípios já comentados: a liderança e o compromisso. A governança pública requer do governo liderança na articulação das relações dos grupos. É importante estabelecer prioridades governamentais realizando uma liderança não no sentido de “mandar nas pessoas”, mas “coordenar”. E para uma governança

pública é preciso um compromisso de todos os participantes. A implementação da governança com sucesso depende do forte comprometimento de todos os atores envolvidos. Outra característica da boa governança, segundo Matias-Pereira (2010) refere-se à eficiência e eficácia. A administração pública deve “produzir resultados que vão ao encontro das necessidades da sociedade” e ao mesmo tempo fazer “o melhor uso possível dos recursos à sua disposição” (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 134).

### **3.5 Teorias que contribuem para a compreensão da governança pública**

Algumas teorias relevantes no campo da administração pública podem orientar a compreensão da governança. Assim, foram discutidas a teoria da agência e a teoria da escolha pública, buscando uma maior sustentação à governança pública.

#### **3.5.1 Teoria da Agência**

A teoria da agência foi formalizada em 1976 no artigo publicado por Jensen e Meckling. Segundo estes autores, a relação da agência é estabelecida por meio de um contrato sob o qual uma ou mais pessoas, denominada de principal, contrata outras, consideradas como agentes, para desempenhar algum serviço em nome do principal. Este contexto envolve a delegação de poder para a tomada de decisão pelo agente. No entanto, os interesses do agente nem sempre estão alinhados com os do principal, o que resulta em conflitos entre o agente e o principal (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Essa teoria da agência é utilizada para explicar certas questões das práticas empresariais e entender a aplicação da governança corporativa. Nos dias atuais, a teoria da agência corrobora para a compreensão da governança tanto no

âmbito privado quanto no público. A governança nestes diversos contextos procura minimizar os potenciais de conflitos entre o agente e o principal. Na dimensão pública, o principal é o cidadão ou contribuinte e o agente é o gestor público ou governante. O principal pode fazer uso da forma direta ou indireta na determinação do agente. De forma direta, o principal nomeia o agente por meio das eleições e de forma indireta, o principal delega ao Estado a escolha deste agente por meio de cargos em comissão ou concursos públicos. O pagamento de impostos pelo principal pode ser considerado a “integralização de capital dos sócios”, que devem ser aplicados em ativos, serviços públicos, benefícios e distribuição de renda para a sociedade. Por isso, os princípios da governança pública se fazem necessários, no sentido que as prestações de contas dos agentes estejam de acordo com os interesses do principal, produzindo de maneira eficiente o resultado esperado (SLOMSKI, 2003).

O risco moral e assimetria de informação são problemas de conflitos abordados na teoria da agência. O primeiro se refere à possibilidade do agente mudar o seu comportamento, mesmo que a sua atitude se dê em detrimento do outro. A assimetria informacional ocorre quando não se materializa a comunicação entre sociedade e Estado. Para Albuquerque et al. (2007), o risco moral e assimetria informacional trazem insatisfação popular, uma vez que as reivindicações da sociedade não são atendidas e o cidadão não tem o conhecimento da alocação dos recursos públicos.

Estudos realizados por Albuquerque et al. (2007) demonstram que a adoção de práticas de *accountability* e transparência podem dirimir conflitos de agência, ou seja, a governança pública tem um papel relevante neste cenário. Os autores explicam que por meio da *accountability* e transparência, os gestores públicos são obrigados a prestar contas de como estão gastando os recursos públicos. Dessa forma, os cidadãos podem cobrar que os gestores discutam abertamente com a sociedade sobre a alocação destes recursos. O acesso às

informações permite que os cidadãos consagrados na teoria da agência como principal possam controlar e fiscalizar as ações dos gestores públicos ou governantes, denominados de agentes.

### 3.5.2 Teoria da Escolha Pública

A teoria da escolha pública ou *public choice theory* é em grande parte esforço do resultado do trabalho de James Buchanan que ganhou em 1986 o Prêmio Nobel da Economia. Posteriormente, diversos autores, como por exemplo, Anthony Downs, Gordon Tullock, Mancur Olson, Vicent Ostrom, dentre outros, realizaram estudos sobre a teoria da escolha pública (BORGES, 2001; DENHARDT, 2012).

Para Buchanan e Tullock (1962) a teoria da escolha pública constitui uma abordagem interdisciplinar que abrange a economia e a política. Entende-se que os indivíduos do governo (governantes e gestores públicos) comportam-se seguindo os princípios utilitários, ou seja, na política ou no mercado, os indivíduos têm as mesmas motivações, o interesse próprio. Nesta perspectiva, os governantes e gestores públicos agem com a finalidade de obter rendas, poder ou prestígio (BUCHANAN; TULLOCK, 1962).

Downs (1999) defende que os governantes escolhem as políticas econômicas em busca de serem reeleitos; os servidores públicos procuram prestígio em seus cargos; os grupos de interesse e eleitores, riqueza e renda. Neste sentido, será que o interesse público é apenas um discurso ideológico? Downs (1999) explica que em certas ocasiões os indivíduos do governo atendem o interesse público visando atingir um objetivo pessoal. Os governantes, por exemplo, buscando ganhar as eleições, atendem ao interesse da sociedade. Contudo, neste caso, o atendimento ao interesse público é um meio de realizar interesses próprios e não um fim em si mesmo. O problema desta questão reside

no fato de o governante, muitas vezes, não conhecer a vontade da população; e o eleitor tender a uma alienação política, ou seja, não possuir informação sobre as decisões tomadas pelo governante. Por isso, instala-se o caos, a corrupção e os escândalos políticos. Frant (1996) argumenta que a estrutura de governança pública e seus princípios minimizariam estes efeitos. Para o autor, a solução para o comportamento oportunista é a construção da governança protegida da política. Para se alcançar uma política pública eficiente, é necessário que haja informação sobre o desempenho do setor público, responsabilização dos governantes e adoção de práticas éticas, que dizem respeito aos princípios de uma governança pública.

A teoria da escolha pública consiste em estudar como são tomadas as decisões acerca dos impostos, dos gastos públicos, regulamentações e outras políticas. Além de compreender como interagem as instituições do setor público. Baseando-se na teoria da escolha pública as decisões são realizadas por indivíduos integrantes de um grupo ou organismos coletivos, afetando toda a coletividade.

Conforme Buchanan e Tullock (1962), as decisões coletivas emergem de um processo de preferências individuais, que pode ser denominado pela ciência política de “individualismo metodológico”. Nesta lógica, para Buchanan e Tullock (1962), a ação coletiva é construída por diversas ações individuais. Assim, diversos indivíduos com preferências semelhantes agregam-se para tomar decisões coletivas. A governança pública está intrinsecamente ligada à ação coletiva, uma vez que estão relacionadas com o sistema de intermediação de interesses do Estado, setor privado e sociedade; as formas de participação dos grupos e o processo de implementação de políticas públicas (MELO, 1995).

### 3.6 Contabilidade aplicada ao Setor Público

A contabilidade pública é um ramo da Ciência Contábil que tem como objetivo registrar, controlar, interpretar e informar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades da Administração Direta e Indireta dos entes públicos, sejam eles, da União, Estados, Municípios e Distrito Federal (MATIAS-PEREIRA, 2009; BEZERRA FILHO, 2008). A contabilidade pública é tão importante quanto à contabilidade aplicada às organizações do setor privado. No entanto, a contabilidade pública no passado limitou-se a prestar contas aos órgãos públicos, além de muitas vezes deixar de usar suas informações e controles com intuito de melhor conduzir as negociações públicas. As informações geradas pela contabilidade, segundo Santos e Reis (2005), devem ser um instrumento no processo de planejamento, orçamento (elaboração, estudo de aprovação, execução e avaliação dos resultados), controle e divulgação da gestão realizada a toda a sociedade, ou seja, as informações contábeis não dizem respeito apenas aos órgãos públicos.

De fato, a contabilidade deve cumprir a sua finalidade, que conforme Iudícibus (2000, p. 19) é “fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”. Nesse sentido, esse estudo desperta para algumas reflexões: “para que contabilidade pública” e “a quem interessa a informação contábil pública”? A informação fornecida pela contabilidade não tem valor se não souber o que ela representa, se não existir usuário interessado e se não houver utilidade e credibilidade.

As mudanças de paradigmas, a reforma administrativa e as alterações da legislação têm revelado uma nova consciência, a de que as coisas públicas dizem respeito a todos os cidadãos. Contudo, as contas públicas são de interesse dos cidadãos, pois, eles financiam os entes públicos por meio de pagamento de

tributos e encargos. Em um trabalho divulgado pela *Governmental Accounting Standards Board (GASB)* em 1987 é mencionado quem são os usuários das informações contábeis do setor público, evidenciando os cidadãos como parte dos grupos de usuários. Os autores Santos e Reis (2005) baseados no trabalho divulgado pela GASB também citam os grupos de usuários da contabilidade aplicada ao setor público.

Grupos de Usuários	Tipos de Usuários	
<b>Cidadãos (Usuário Externo)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribuintes</li> <li>- Eleitores</li> <li>- Usuário dos Serviços</li> <li>- Mídia (rádio, televisão, jornal)</li> <li>- Associações e grupos de defesa do cidadão</li> <li>- Estudiosos de Finanças Públicas</li> </ul>	
<b>Governo, Gestores e Representantes (Usuário Interno e Externo)</b>	Federal	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contabilista e Gestor Público</li> <li>- Câmara Federal</li> <li>- Senado</li> <li>- Tribunal de Contas da União</li> </ul>
	Estadual	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contabilista e Gestor Público</li> <li>- Assembléias Legislativas</li> <li>- Tribunal de Contas</li> </ul>
	Municipal	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contabilista e Gestor Público</li> <li>- Câmara dos Vereadores</li> <li>- Tribunal de Contas</li> <li>- Conselhos de Contas</li> </ul>
<b>Investidores e Credores (Usuário Externo)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Investidores Institucionais</li> <li>- Fornecedores e Prestadores de Serviços</li> <li>- Agência de Classificação de Risco</li> <li>- Instituições Financeiras</li> </ul>	

Quadro 4 Grupos e tipos de usuários

Fonte: Adaptado LASTA GASP OF THE AWA (1987, p. 10); Santos e Reis (2005, p. 836)

O Quadro 4 apresenta os três grupos de usuários das informações contábeis do setor público: cidadãos; governo e representantes; investidores e credores.

A contabilidade, segundo Iudicibus (2000), deve gerar informações em tempo hábil e serem úteis para seus usuários. Quando a informação é útil, mas, não é tempestiva, ela tem apenas um efeito de um “retrato” que informa uma situação do passado, porque perdeu a sua validade no tempo. E quando a informação é tempestiva, mas, não é útil, ela está gerando custo e retrabalho para o setor público. Portanto, diante da evolução da contabilidade pública e do reconhecimento desses usuários, enfatizando o grupo dos cidadãos, é primordial debater sobre a qualidade da informação contábil, que é responsável também em promover uma governança pública. Se a contabilidade pública não gerar informação, ela não estará alcançando o seu objetivo.

As modificações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) em 2008 buscam se adequar aos padrões internacionais da *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, proporcionando a uniformidade dos relatórios para que estes possam ser interpretados pelos mais diversos profissionais em diferentes países (FERREIRA; MARCHESINI, 2011). Além disso, as novas mudanças tornam as demonstrações contábeis mais transparentes e trazem maior responsabilidade para a gestão pública, elevando a sua eficiência e eficácia (XAVIER JÚNIOR; PAULO; SILVA, 2010).

As principais mudanças trazidas por essas novas regras referem-se à evidenciação patrimonial. Uma crítica à contabilidade pública é a ênfase que a mesma atribui à execução do orçamento em detrimento da evidenciação patrimonial. Diante da nova realidade da contabilidade pública, o patrimônio ganha relevância, adotando: a contabilização de depreciações, amortização, exaustão; registro de bens intangíveis e de uso comum; a implementação do

sistema de custos; avaliação e mensuração dos bens a valor de mercado; avaliação dos riscos na gestão; novas demonstrações como o fluxo de caixa, o resultado econômico e as mutações do patrimônio; a consolidação das demonstrações, dentre outras (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Os estudos realizados por Xavier Júnior, Paulo e Silva (2010) mostram que as NBCASP afetam a capacidade informacional dos relatórios contábeis elaborados por uma entidade pública permitindo uma maior compreensibilidade das demonstrações e transparência dos gastos, possibilitando também obter informação de quanto se arrecada e se gasta no Brasil. Ferreira e Marchesini (2011, p. 13) ao analisar as alterações e inovações inseridas pelas NBCASP, ressaltam que:

[...] essas mudanças irão trazer o fortalecimento institucional do ente público, oferecendo ao cidadão uma gestão de recursos transparente, com informações relevantes da aplicação do dinheiro arrecadado mediante a cobrança dos impostos e taxas.

Esses estudos destacam a importância do papel da contabilidade pública diante da nova realidade que requer participação dos cidadãos na implementação das políticas públicas e do controle social.

A discussão dessa harmonização das normas contábeis busca melhorar e aperfeiçoar a contabilidade pública visando a uma maior transparência, *accountability* e controle, ou seja, procura-se promover a governança pública. Nas próprias Normas Brasileiras de Contabilidade, na Resolução CFC nº 1.121/2008, ressalta-se a importância da contabilidade pública em fornecer aos usuários informações, apoiar o processo de tomada de decisões, adequar-se às prestações de contas para que seja suporte para a instrumentalização do controle social. Além do viés financeiro, nessa nova regra, a contabilidade pública passa

também a ser responsável por informar aspectos físicos e qualitativos do patrimônio da entidade do setor público (CARVALHO, 2010).

### 3.6.1 A Evolução da Contabilidade Pública

Monumentos e documentos da civilização hindu e dos egípcios, há cinco mil anos antes de Cristo, revelam que já existia uma contabilidade primitiva. Em tábuas os escribas da alfândega do rio Nilo gravavam notas de pesagem do dízimo das colheitas. Nas pirâmides ou em pedras, os escribas utilizavam uma espécie de “conta” para registrar o rebanho, enumerando as cabeças de gado do seu proprietário. Em escavações na Mesopotâmia foram encontradas pedras esculpidas com contas, inventários e verificação de bens provenientes de saques ou tributos de guerra (SLOMSKI, 2011; SÁ, 1997).

Na Grécia, muito antes da divulgação das Partidas Dobradas<sup>7</sup> por Luca Pacioli, havia a “Casa das Contas” que fiscalizava a administração do Estado funcionando como um Tribunal de Contas da época. Assim, na Grécia, costumava-se colocar as contas públicas em praças para que todos tomassem conhecimento das entradas e saídas do dinheiro. Há indícios também de que os templos já faziam uso da contabilidade. Nos arquivos do Vaticano foi descoberto um documento de 1279, que apresentava as receitas e despesas do papa Nicolau III, satisfazendo os requisitos do registro patrimonial (SÁ, 1997).

De fato, não é possível precisar a data do surgimento da contabilidade, pois, existem apenas fragmentos que relatam o uso da contabilidade, mas, não se pode afirmar categoricamente quem a inventou e a data correta do seu nascimento. Para muitos autores, o marco inicial da contabilidade acontece em

---

<sup>7</sup> Método universalmente utilizado pela contabilidade. Segundo Bezerra Filho (2008, p. 171), “o sistema de Partidas Dobradas fundamenta-se no princípio de que não há origem sem aplicação correspondente ou não há aplicação sem origem correspondente. Para escriturar o exposto, convencionou-se que a todo débito (aplicação) corresponde a um crédito (origem) de igual valor ou vice-versa”.

1494, na Itália, com a divulgação das Partidas Dobradas na obra do Frei Luca Pacioli, considerado o “Pai da Contabilidade”. No entanto, antes da divulgação da obra, o método das Partidas Dobradas já era utilizado em diversos centros de comércio no norte da Itália. Vale ressaltar que Luca Pacioli é o codificador do método das Partidas Dobradas, mas, não é o inventor. A obra de Luca Pacioli foi impressa e divulgada em toda a Europa. Contudo, um dos primeiros manuscritos que relatavam sobre os métodos das Partidas Dobradas de que a história tem conhecimento, foi escrito na Itália por Benedetto Cotrugli em 1458. A obra de Benedetto Cotrugli só foi descoberta e divulgada em 1573, após a disseminação da obra de Luca Pacioli. A autoria da invenção desse método se perdeu no tempo, por isso, por falta de registros contínuos da história da contabilidade, não se pode atestar com fidedignidade a data do surgimento da contabilidade (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

No Brasil, a história da contabilidade iniciou-se a partir da época Colonial, pois, antes da chegada dos portugueses, os índios locais não conheciam o comércio e também não possuíam uma população organizada que pudesse ser subjugada para render tributos. Em 1530, a partir do desenvolvimento das primeiras alfândegas, percebe-se a necessidade de ter uma pessoa responsável pelas finanças das capitanias hereditárias. Então, Portugal em 1549 nomeia o primeiro Contabilista Geral das terras no Brasil. O Contabilista Geral era a expressão utilizada para denominar os profissionais que atuavam na área pública e realizavam o controle dos armazéns alfandegários (SLOMSKI, 2011).

Em 1679, cria-se a Carta Régia que institui a “Casa dos Contos” para processar e fiscalizar as receitas e despesas do Estado. Além disso, a Carta Régia ordena o uso dos métodos das Partidas Dobradas nas escriturações. A Reforma Pombalina, em 1761, com o objetivo de transformar a arrecadação eficaz das receitas públicas reforça a Carta Régia e torna o Conselho da Fazenda a única

estância judicial em matéria financeira, estipulando prazos na cobrança e lançamento dos impostos (COSTA, 2011).

Entretanto, a vinda da família real para o Brasil em 1808 deu origem à contabilidade aplicada ao setor público. A chegada da família real proporcionou um desenvolvimento sócio-econômico e cultural no Brasil, por meio da criação do Banco do Brasil, permitindo a emissão do papel moeda; a criação da Imprensa Régia, que concedia apenas o governo de realizar publicações no jornal do Brasil; dentre outros surgimentos como museu e bibliotecas (HOSHIBA; PEREIRA, 2006). Esse desenvolvimento provocou aumento nos gastos públicos, exigindo-se maior controle e a implantação do órgão denominado Erário Régio criado por meio de um Alvará. A demanda por estudos na área da contabilidade contribuiu para estimular as primeiras aulas de contabilidade no Brasil (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Após a proclamação da independência do Brasil e a promulgação da Constituição de 1891, cria-se o Tribunal de Contas da União. Contudo, nesse período o Tribunal de Contas da União não gozava de uma plena independência e autonomia esbarrando nos discursos daqueles que acreditam que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que a executavam (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2012).

O Código de Contabilidade Pública da União aprovado em 1922 pode ser considerado um marco das finanças públicas do Brasil. Giacomoni (2005) explica que esse Código atribuía ao Legislativo a competência de iniciar a elaboração da lei orçamentária. O Código também formalizou o ordenamento dos procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais da gestão federal.

A Constituição de 1937 determinou que a proposta orçamentária fosse elaborada pelo Departamento de Administração do Serviço Público – DASP

junto à Presidência da República e votada pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal, que atuava como uma espécie de Senado. Na Constituição de 1946, busca-se a redemocratização e o orçamento passa a ser misto, ou seja, o Executivo elabora o projeto lei do orçamento e encaminha para discussão e votação do Legislativo. Posteriormente, o Legislativo participa com as suas emendas. Essa etapa de elaboração do orçamento assemelha-se com o processo atual (BEZERRA FILHO, 2008).

Grande avanço da contabilidade pública ocorre com a Lei Federal nº 4.320 de 1964, que estatui sobre normas do direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Na Lei nº 4.320/64 encontra-se a base legal para os procedimentos aplicados pela contabilidade pública. Em conformidade com esta lei, a contabilidade é organizada de modo a permitir: o acompanhamento da execução orçamentária; o conhecimento da composição patrimonial; o levantamento dos balanços gerais; e a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros. A Lei nº 4.320/64, embora tenha sofrido alterações com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e mais recentemente com as NBCASP, continua a definir até hoje as normas para o orçamento anual e para a contabilidade pública das três esferas do governo.

O Decreto-lei nº 200/1967 também contribuiu para o fortalecimento da contabilidade pública, estabelecendo a organização da administração federal por meio de diretrizes para a Reforma Administrativa; e normas de administração financeira e de contabilidade (BEZERRA FILHO, 2008).

Outras transformações trazidas pela Constituição de 1988 foram importantes para o processo da evolução da contabilidade pública. A Constituição de 1988 introduziu novos instrumentos como o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Além disso, a Constituição de 1988 tornou efetiva a participação do

Congresso Nacional no processo orçamentário e também do Tribunal de Contas da União na fiscalização, atuando como um controle externo (BRASIL, 2006).

Apesar dos grandes avanços trazidos pelas legislações anteriores, discutia-se muito pouco sobre as exigências da disciplina fiscal e transparência das prestações de contas. Com a LRF de 2000, evidencia-se na administração pública a transparência e o equilíbrio das contas. Com intuito de proporcionar à administração pública nos três níveis de governo maior responsabilidade e transparência na gestão das finanças públicas, a LRF determina os limites de gastos e de dívida; o cumprimento de resultados fiscais; os prazos e as diretrizes para a elaboração e organização do PPA, LDO e LOA. Certamente a LRF foi um progresso da administração pública e, conseqüentemente, da contabilidade aplicada ao setor público. O contexto demandava essas mudanças. Contudo, a LRF pode instigar a um questionamento que diz respeito à qualidade do gasto público e ao patrimônio da entidade pública.

A LRF por si só não garante que os gastos públicos estejam bem aplicados. Será que o ente público (governo, estado e município) está produzindo um orçamento que reflita a sua prioridade? Será que estão levando em consideração aspectos de eficiência, eficácia e efetividade? Será que não há um enfoque em demasia na execução orçamentária em detrimento da evidenciação patrimonial?

Diante de tais indagações, novas mudanças são requeridas. Assim, em 2008 surgem as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). As NBCASP buscam a harmonização internacional da contabilidade, convergindo as normas contábeis brasileiras à *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*; ao conselho internacional de normas contábeis denominado de *International Accounting Standards Board (IASB)* e à federação internacional de contabilidade conhecido como *International Federation of Accountants (IFAC)*.

O Quadro 5 apresenta uma síntese da evolução histórica da contabilidade pública no Brasil.

<b>Período histórico</b>	<b>Principais características do período</b>	<b>Principais fatos</b>
1500 - 1800	Brasil Colônia. Exploração do pau-brasil	- Primeiros contabilistas - Controles da Coroa - Casa dos Contos - Reforma Pombalina - Partidas Dobradas
1808 - 1899	Brasil Império / Brasil República	- Constituição de 1891 - Alvará Régio - Criação do Tribunal de Contas da União
1900 - 1930	Brasil República (República Velha)	- Discussões sobre o sistema contábil, orçamentário e patrimonial - Código de Contabilidade Pública da União
1930 - 1945	Brasil República (Estado Novo)	- Criação do DASP - Constituição de 1937
1945 - 1964	Brasil República (Queda do Estado Novo – Pós-guerra)	- Constituição de 1946 - Lei nº 4.320/1964
1964 – em diante	Brasil – Reforma Administrativa	- Decreto-lei nº 200/1967 - Constituição Federal de 1988 - Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 131/2009 (Lei de Transparência Fiscal) - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

Quadro 5 Evolução da contabilidade aplicada ao setor público

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2012)

A partir do Quadro 5 é possível identificar dispositivos (normas e leis) que contribuem para o avanço em direção à modernidade da administração pública e da evolução do pensamento contábil do setor público.

### 3.6.2 O Papel da Contabilidade no Processo de Governança Pública

Diversos estudos, como por exemplo, os trabalhos de Daniels e Daniels (1991); Pallot (1992), têm destacado a importância da contabilidade no setor público e suas deficiências apresentadas diante das necessidades de promover a governança pública. Pallot (1992) reconhece a importância fundamental da prestação de contas, do controle democrático sobre os recursos do setor público, uma vez que o cenário necessita oferecer visibilidade ao público e enfatizar a natureza sociopolítica da contabilidade. O paradigma da governança pública anuncia que o setor público precisa fortalecer a transparência; estimular a participação dos cidadãos; reforçar a sua capacidade de gerenciar, orientar e acompanhar contratos, parcerias e relações com o setor privado e entre o setor público, incentivando a formação de redes públicas, tudo isso, em prol do interesse público.

A partir dos princípios da governança (transparência, integridade e *accountability*), a *International Federation of Accountants (IFAC)* estabelece também recomendações referentes aos aspectos necessários à aplicação de práticas de boa governança pública. As recomendações estão divididas em quatro dimensões: (1) padrões de comportamento; (2) estruturas e processos organizacionais; (3) controle e (4) relatórios externos.

Padrões de comportamento		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Liderança</li> <li>• Código de conduta</li> <li>• Probidade e propriedade</li> <li>• Objetividade, integridade e honestidade</li> <li>• Relacionamento</li> </ul>		
Estruturas e processos organizacionais	Controle	Relatórios externos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilização legal</li> <li>• Responsabilidade em prestar contas pelo dinheiro público</li> <li>• Comunicação com as partes interessadas</li> <li>• Papéis e responsabilidades <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Equilíbrio de poder e autoridade</li> <li>✓ Grupo de governo</li> <li>✓ O Presidente</li> <li>✓ Membros do grupo de governo não executivo</li> <li>✓ Administração executiva</li> <li>✓ Política de remuneração</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestão de risco</li> <li>• Auditoria interna</li> <li>• Comitês de auditoria</li> <li>• Controle interno</li> <li>• Orçamento</li> <li>• Administração financeira</li> <li>• Treinamento de pessoal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Relatórios anuais</li> <li>• Uso de normas contábeis apropriadas</li> <li>• Medidas de desempenho</li> <li>• Auditoria externa</li> </ul>

Quadro 6 Recomendações de governança no setor público

Fonte: Adaptado de INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2001, p.14)

Observa-se no Quadro 6 que a contabilidade apresenta-se como uma função transversal no grupo de recomendações de governança no setor público.

Em todas estas dimensões de recomendações de governança pública (padrões de comportamento; estruturas e processos organizacionais; controle e relatórios externos) a contabilidade se faz presente. Sendo que nessas duas últimas (controle e relatórios externos) existe uma maior intensidade das práticas contábeis.

“As orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil”, documento editado pelo Conselho Federal de Contabilidade, também confirmam essa transversalidade da contabilidade nas práticas de boa governança pública. Para que as entidades do setor público alcancem as boas

práticas de governança exige-se constante aperfeiçoamento e implantação dos sistemas organizacionais: do planejamento e de orçamento; da administração financeira; do pessoal; da contabilidade e do controle interno. “O sistema de contabilidade se caracteriza pelo seu papel de transversalidade, ao proporcionar apoio aos demais sistemas, pela própria natureza da ciência contábil” (CFC, 2012, p.4).

A contabilidade ao longo dos últimos anos tem assumido cada vez maior importância em outras disciplinas. Ressalta sua relevância no campo das políticas públicas e na gestão de forma mais ampla, conforme se observa na Figura 2.

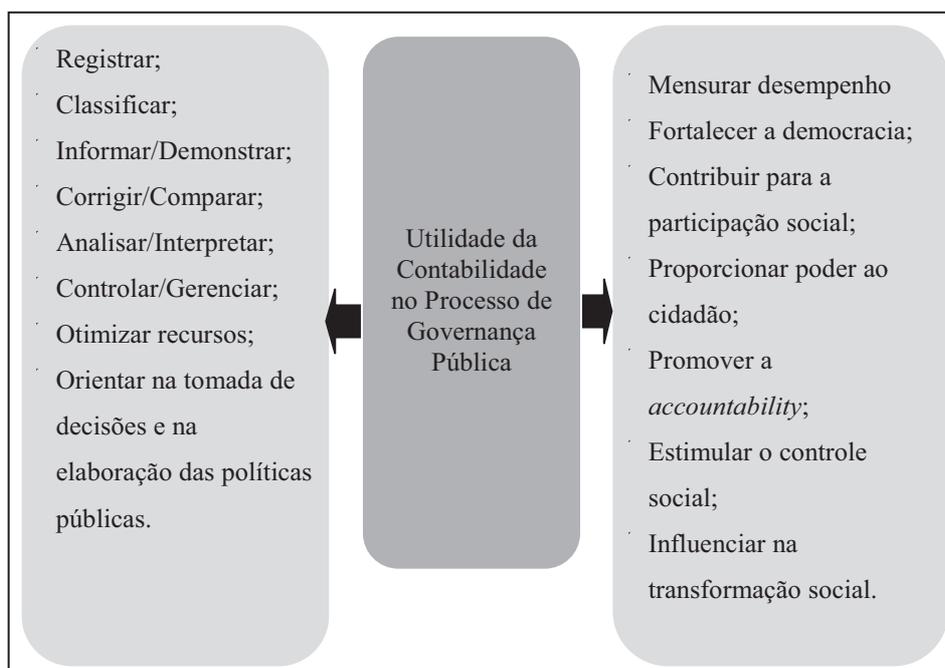


Figura 2 As contribuições da contabilidade na governança pública

Fonte: Elaboração própria

a) Realizar o registro, classificar e controlar o patrimônio que diz respeito aos cidadãos;

Para Silva e Félix (2012) a contabilidade visando cumprir a função de controle realiza o planejamento, o registro e a classificação. Silva e Félix (2012) explicam que para um controle contábil eficaz, a contabilidade deve realizar o registro fiel de todas as operações e apontar as irregularidades, buscando preservar o patrimônio da entidade (sejam prefeituras, órgãos públicos) que diz respeito aos cidadãos. O levantamento contábil no setor público refere às seguintes premissas:

a) toda operação deve ser contabilizada; b) as operações devem estar relacionadas com a finalidade da entidade; c) a documentação contábil deve ser arquivada; d) todo lançamento contábil deve ser feito depois do exame ou controle do comprovante ou documento (SILVA; FÉLIX, 2012, p. 151).

Segundo os autores, o levantamento contábil compreende: a escrituração contábil, a apuração contábil, a inspeção e informação.

A escrituração contábil é o registro permanente da entidade pública, que permite o acompanhamento das modificações que atingem o patrimônio e na ordem cronológica dos acontecimentos dos fatos. A apuração contábil corresponde ao inventário, à determinação do resultado e dos balanços. O inventário consiste na verificação das características dos bens, direitos e obrigações. Nesse sentido é importante ressaltar a função de classificação das contas em ativo, passivo e patrimônio, visando a um melhor controle e gestão. O inventário constitui de levantamento físico e contábil. O balanço permite ao usuário conhecer o patrimônio sob o aspecto estático e a demonstração do resultado mostra a composição das receitas, custos e despesas, dentro de uma concepção dinâmica. A inspeção está diretamente ligada à auditoria e visa

vistoriar se todas as operações foram contabilizadas corretamente, se todos os lançamentos estão acompanhados de documentos idôneos, se as operações estão de acordo com a lei (SILVA; FÉLIX, 2012).

A informação, conforme Silva e Félix (2012), deve ser o ponto central da contabilidade. Para os autores, conhecer e estudar os tipos de usuários é uma obrigação de todas as instituições governamentais e dos responsáveis pelo sistema contábil no âmbito do setor público. A informação está diretamente relacionada com a transparência, uma premissa básica de uma gestão responsável e que busca melhorar a interação entre o Estado e cidadão.

b) Evidenciar (*disclosure*) as informações contábeis de forma acessível e transparente proporcionando aos cidadãos uma melhor visão da gestão da *res pública*;

Diversos estudos, como por exemplo, as pesquisas de Christiaens (2004) e de Ramadhan (2009) têm apontado que a ênfase no patrimônio pela contabilidade pública é um fator preponderante para o aperfeiçoamento da evidenciação contábil no setor público. A ênfase no patrimônio apresenta informações mais condizentes com a realidade. Nesse sentido, a adoção da contabilização de depreciações, amortização, exaustão; o registro de bens intangíveis e de uso comum; a avaliação e mensuração dos bens a valor de mercado; o reconhecimento de passivos contingentes proporcionam aos usuários das informações contábeis uma melhor visão da gestão pública.

Em regimes democráticos, o acesso dos cidadãos à informação é assegurado por lei. No Brasil, esse direito é assegurado pela Lei nº 12.527 de 2011. A internet é uma ferramenta que facilita a divulgação das informações contábeis públicas aos cidadãos. O uso das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) na administração pública se fortaleceu com o movimento da

*New Public Management* e também com a busca por uma boa governança, enfatizando a importância da transparência das prestações de contas (LEE; CHANG; BERRY, 2011; JORGE et al., 2011).

c) Corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, por meio do desenvolvimento da eficácia, ou seja, buscando cumprir os objetivos fixados nos programas de ação e realizando uma comparação dos resultados realmente obtidos com os previstos;

A contabilidade pública exerce um importante papel no controle das contas públicas. No Brasil, a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) causou impactos sobre a contabilidade pública. As alterações nas finanças públicas introduzidas pela LRF atingem diretamente a contabilidade pública, surgindo a necessidade de adaptação. A LRF acrescenta o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e as Prestações de Contas, reforçando a exigência do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) que são elaborados por informações produzidas pela contabilidade pública (BRASIL, 2000).

O sistema informatizado de contas municipais (SICOM), ferramenta concebida por alguns Tribunais de Contas dos Estados brasileiros contribui para que o acompanhamento da contabilidade do município seja mensal. Anteriormente a contabilidade era apresentada bimestral, quadrimestral e anualmente. Com a implantação do SICOM, diversos municípios passam a realizar o acompanhamento mensal da execução orçamentária. A apresentação das informações quase em tempo real fortalece a contabilidade reforçando a sua atuação preventiva, identificando falhas que podem ser corrigidas a tempo (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, 2012). A preocupação em prevenir falhas tem uma proximidade com o princípio da integridade referente à governança pública.

Silva e Félix (2012) ressaltam a importância de realizar a comparação dos dados contábeis de uma mesma entidade e entre entidades diferentes do mesmo setor, evidenciando a situação econômica financeira da entidade ao longo do tempo. Machado e Holanda (2012, p. 247) explicam que a análise comparativa é relevante para o setor público, uma vez que “facilita a identificação de ineficiências e oportunidades de redução de gastos; a avaliação de resultados e desempenho, bem como *benchmarking* e atividades de baixo valor agregado”.

d) Avaliar resultados sob a égide da eficiência e economicidade dos gastos públicos, operacionalizando ao mínimo custo possível;

Matheson (2002b) afirma que a reforma da contabilidade é um dos assuntos mais atuais no mundo da gestão pública. O novo paradigma ressalta a importância da contabilidade de custos no setor público. No contexto brasileiro, a LRF e a NBCASP estabelecem que seja implantado um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A maioria das entidades públicas brasileiras não permite a identificação dos custos precisos de cada atividade e projeto. Na verdade, o que ocorre é a definição dos custos baseados em valor referente aos orçamentos anteriores. A nova era da contabilidade pública valoriza a apuração dos custos de forma acurada em busca de eficiência e economicidade. (BARACHO, 2000; MACHADO; HOLANDA, 2012). A população ganha com a otimização dos gastos públicos. Além do benefício do aproveitamento dos recursos públicos, a apuração dos custos contribui para os cidadãos terem maior conhecimento dos gastos reais da administração pública.

e) Orientar nas políticas públicas;

Para Machado e Holanda (2012) existe um relacionamento direto entre políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo. Os autores mencionam que a “definição de políticas públicas é o principal determinante dos custos do setor público, derivando daí os programas e as ações, bem como a identificação dos recursos necessários para executá-los” (MACHADO; HOLANDA, 2012, p. 254). Graham (2010) afirma que a contabilidade tem contribuído para a construção de políticas públicas, como exemplo, o autor cita a investigação realizada nas políticas de aposentadoria no sistema canadense. O estudo de Graham (2010) contribui para o debate e a compreensão do papel da contabilidade na definição das políticas públicas sobre a idade e preparação dos cidadãos para a velhice.

Diversos estudos (MILLER, 1990; NEU, 2006; ROSE, 1991) têm demonstrado que a relação entre os números e política é mutuamente constitutiva. Segundo Rose (1991), o exercício da política depende de números, além disso, a imagem da vida política é moldada pela realidade que os números parecem revelar. Nos estudos de Rose (1991) a contabilidade é investigada, constatando ser um instrumento que torna possível o governo moderno. Contudo, existe um paradoxo nesse contexto, ao mesmo tempo em que os números alcançam um *status* privilegiado nas decisões políticas, eles podem levar a despolitização da política e dos espaços públicos. A despolitização pode ocorrer quando a utilização do conhecimento especializado e técnico compromete a eficácia da participação da sociedade civil.

Pesquisa realizada por Fonseca, Bursztyn e Moura (2012) revelam que embora a presença de conhecimentos especializados e técnico possa constituir obstáculo para a participação, não há como esvaziar ou reduzir o espaço desses conhecimentos. O esvaziamento do elemento técnico e especializado pode gerar

prejuízo no que se refere à qualidade dos atos e deliberações emanadas de um processo político. Portanto, o caminho é democratizar a contabilidade, desenvolver a teoria e promover a prática que auxiliem nas mudanças contábeis e na transformação do contexto sócio-político no sentido de uma sociedade mais justa (BROWN; DILLARD, 2013).

f) Fortalecer a democracia e promover o empoderamento do cidadão;

Dellaportas e Davenport (2008) explanam que durante a década de 1930, a contabilidade era um termo obscuro e desconhecido para o público. Quase meio século depois, pouco havia mudado. Em 1970, a contabilidade ainda não tinha uma influência direta sobre as relações humanas. Na década de noventa, a contabilidade passa a ser compreendida como um interesse público, enfatizando as obrigações sociais, o bem-estar e regulamentos que reforçam a importância do serviço público. De acordo com Dellaportas e Davenport (2008) a contabilidade nesse contexto visa proteger o interesse econômico de terceiros, facilitando uma decisão eficiente e eficaz, e garantindo a felicidade e o bem-estar coletivo. Miller (1990), Neu (2006), Rose (1991) ilustram como os dados contábeis são apresentados nos espaços públicos e nos processos democráticos, e como estes dados têm o potencial de mudar os espaços públicos e empoderar o cidadão.

Na pesquisa de Cosenza, Teixeira Filho e Lopes (2012) o poder da contabilidade e o poder sobre a contabilidade é discutido. Na primeira situação, os autores explicam que a contabilidade “torna-se um instrumento capaz de proporcionar poder aos indivíduos que entendem as questões nela contemplados, já que a contabilidade proporciona visibilidade sobre o que acontece em diversos âmbitos organizacionais” (COSENZA; TEIXEIRA FILHO; LOPES, 2012, p. 82).

A crítica que é realizada em relação ao poder que a contabilidade pode proporcionar aos seus usuários está justamente no âmbito da sua democratização. Contudo a contabilidade nas organizações e na sociedade ao trazer ideias bem difíceis de compreender, estranhas à linguagem e à epistemologia comum, pode restringir esse poder (GONZÁLEZ, 1999). Na segunda situação, Cosenza, Teixeira Filho e Lopes (2012, p. 82) expressam o outro lado, o poder sobre a contabilidade. Para os autores, existe também “a dependência contábil às decisões emanadas das estruturas econômicas e sociais dominantes e historicamente estabelecidas, por exemplo, a política estatal, o espírito capitalista, as culturas e tradições éticas e sociais”. A influência da *International Financial Reporting Standards* (IFRS) ou *Generally Accepted Accounting Principles* (USGAAP) nas práticas contábeis aplicadas mundialmente é um exemplo da dependência da contabilidade às estruturas.

g) Promover a responsabilização (*accountability*) da prestação de contas dos gestores públicos à sociedade;

Para Nakagawa, Relvas e Dias Filho (2007) a *accountability* é a razão de ser da contabilidade. Os autores mencionam o caso de um comerciante no ano de 3.250 a.C., que viajava para realizar negócios e deixava com seu agente mercadorias e dinheiro (prata). Ao retornar da viagem solicitava uma prestação de contas de forma justa e legítima. Essa responsabilização em prestar contas está relacionada com o conceito de *accountability*. Sendo assim, a *accountability* pode ser interpretada como um propósito da contabilidade (LEEMANS, 1950 apud NAKAGAWA; RELVAS; DIAS FILHO, 2007).

*Accountability* no setor público refere-se à obrigação dos agentes públicos (servidores, gestores e políticos) de prestar contas dos seus atos, informando à sociedade sobre o uso dos recursos públicos. Além do dever de

prestar contas (*answerability*), a *accountability* inclui o poder de impor sanções aos que descumprem suas obrigações (BOVENS, 2007).

h) Fornecer informações e garantir procedimentos para a instrumentalização do controle social, incentivando a fiscalização dos gastos públicos pela sociedade e estimulando a participação social nos processos de planejamento e execução orçamentária.

Um dos instrumentos que a administração pública conta para exercer a função de controle é a contabilidade. Seja no controle interno ou externo, a contabilidade pode cumprir essa função viabilizando informações úteis, consistentes e de qualidade. A contabilidade utiliza-se de controles gerencial ou operacional; escritural e documental tornando-se o melhor e eficiente instrumento de controle da administração pública brasileira (SILVA, 2004).

Segundo os estudos de Coelho, Cruz e Platt Neto (2011, p. 163) “a informação contábil constitui um meio de assegurar a participação popular, de modo a se alcançar uma política de gestão fiscal responsável”. A contabilidade, segundo os autores, é uma importante ferramenta de auxílio no exercício do controle social. Rocha (2011, p. 8) explica que “o controle social é justamente o meio de o cidadão conhecer onde estão sendo alocados os recursos públicos”.

Para Rocha (2011) o controle e a fiscalização dos recursos públicos são instrumentos indispensáveis para a construção de uma sociedade mais justa e equânime. De acordo com Rocha (2011), o Brasil precisa superar os mitos sobre o controle social, como por exemplo, o de que a população não tem interesse em fiscalizar e nem capacidade em fiscalizar. É preciso mudar o cenário brasileiro que está entre as sociedades mais desiguais do mundo, não por falta de riqueza, mas, por falta de justiça. A corrupção e a passividade do povo brasileiro estão fortemente presentes na realidade do país. Isso mostra que a contabilidade ainda

tem um grande desafio pela frente: contribuir para a construção do controle social.

i) Desempenhar o papel ativo na transformação social

A pesquisa desenvolvida por Bryer (2014) em cooperativas localizadas em Buenos Aires, por meio de uma análise de material de documentação etnográfica, demonstra um envolvimento de práticas contábeis na dinâmica da colaboração dos trabalhadores. As prestações de contas referentes às cooperativas manifestam nessas organizações a identidade e o coletivismo. As informações contidas nos relatórios contábeis desencadeiam uma mudança de atitude e comportamento dos trabalhadores. Após verificar os relatórios contábeis, em reuniões, os trabalhadores comentam que precisam ser mais socialmente responsáveis, melhorar seus esforços, acompanhar seus concorrentes para obter melhores resultados.

A pesquisa de Bryer (2014) mostra que as práticas contábeis incorporam e expressam diversos fins e valores. O estudo de Bryer (2014) ressalta que a contabilidade não serve apenas para identificar o resultado, mas, pode contribuir para o planejamento de outras atividades. Nas cooperativas estudadas por Bryer (2014) a contabilidade ao invés de refletir apenas uma realidade econômica, representa significados organizacionais, levando os trabalhadores a questionarem as suas necessidades, a proporem projetos que podem beneficiar a comunidade interna e externa às organizações.

A contabilidade não é meramente uma técnica, existe uma interação da contabilidade com os indivíduos, da mesma forma que a contabilidade interfere nas relações sociais, as estruturas sociais também afetam a contabilidade (AHRENS; MOLLONA, 2007). Bryer (2014) ao analisar os documentos e as interações sociais, identifica que as práticas contábeis podem distorcer a

comunicação, mas, também pode estimular as pessoas a esclarecer suas preocupações por meio da constituição de um consenso social.

Os estudos de Sargiacomo e Gomes (2011) reconhecem a contabilidade como uma prática técnica e uma prática social, com implicações no funcionamento organizacional e social. Os autores ao investigarem a contabilidade de governos locais, constataram que a mesma provoca impacto no processo de ordenamento e controle das atividades nas comunidades locais. A contabilidade é relevante no processo de transformação social e no desenvolvimento socioeconômico. Além disso, a contabilidade também apresenta potencialidades que podem promover o desenvolvimento humano (MOLISA, 2011).

Para Baracho (2000) a discussão sobre governança preconiza profundas alterações na contabilidade, tornando a contabilidade pública do século XXI um instrumento divulgador da gestão das contas públicas.

Verificou-se que a reforma contábil no Brasil tem um árduo caminho a ser trilhado, contudo, são imprescindíveis, principalmente para se ter um melhor controle das contas públicas, uma maior transparência, responsabilidade, eficiência, eficácia, efetividade e economicidade de forma a beneficiar a coletividade. Além de transmitir informações a contabilidade tem diversas utilidades que contribuem para fortalecer o desenvolvimento da governança pública. Chan (2010) afirma que a contabilidade é capaz de proporcionar poder aos cidadãos e desempenhar um papel ativo no desenvolvimento socioeconômico de um país ou de uma comunidade.

## **4 PERCURSO METODOLÓGICO**

Neste capítulo apresenta-se o plano metodológico da pesquisa a fim de alcançar o objetivo geral da tese e seus objetivos específicos. Nessa etapa descrevem-se os pressupostos ontológicos e epistemológicos da pesquisa; o contexto empírico, os métodos e técnicas utilizados para a realização da pesquisa.

### **4.1 Pressupostos Ontológicos e Epistemológicos**

Antes de o pesquisador desenvolver qualquer atividade de pesquisa, ele deve definir a sua estratégia de pesquisa. Segundo Remenyi et al. (1998) a estratégia de pesquisa inclui os pressupostos ontológicos, epistemológicos, metodológicos e as técnicas consideradas pelo pesquisador. Remenyi et al. (1998) explicam que a escolha dos pressupostos depende do modo que o pesquisador entende e interpreta a realidade. A crença e o ponto de vista do pesquisador influenciam o processo de pesquisa.

Ontologia refere-se à natureza da pesquisa e pode ter uma abordagem objetiva ou subjetiva. A abordagem objetiva está relacionada com as ciências físicas e a realidade é concreta. Por outro lado, na abordagem subjetiva a sua natureza é mutante e socialmente construída (REMENYI et al., 1998). Nessa tese o pressuposto ontológico adotado é subjetivo, uma vez que o foco está no significado, na tentativa de entender o que está acontecendo, ou seja, na busca pela compreensão da contribuição da contabilidade no processo de governança pública.

A epistemologia pode ser considerada a forma como o pesquisador vê a realidade. Para Remenyi et al. (1998) a epistemologia relaciona-se ao conhecimento do pesquisador a respeito de um problema e apresenta uma

dicotomia sob a forma de positivismo ou antipositivismo, esse último também denominado de fenomenologia. O positivismo é a interpretação objetiva da realidade social e tem o propósito de generalização de leis. O antipositivismo é mais que generalização de leis, visa ao profundo entendimento do significado. Esse estudo possui características da epistemologia antipositivista.

Para Creswell (2003), quando o pesquisador opta por uma determinada epistemologia, ele é induzido a utilizar técnicas e métodos daquele posicionamento. O campo da epistemologia abrange os paradigmas que referem à forma de ver o mundo e o posicionamento do pesquisador diante dos seus problemas de estudo. De acordo com Burrell e Morgan (2008) os paradigmas de pesquisa podem ser classificados em quatro dimensões: humanismo radical; interpretativo; estruturalismo radical e funcionalista. Esses dois primeiros são de natureza subjetiva e os dois últimos de natureza objetiva.

Essa pesquisa enquadra no paradigma interpretativo, que segundo Burrell e Morgan (2008), é um paradigma que enfatiza a compreensão da realidade social. Esse paradigma busca compreender o mundo como ele é e por isso foca na essência da subjetividade, entendendo que o mundo social é criado pelos indivíduos (BURRELL; MORGAN, 2008). A presente tese buscou compreender a contribuição da contabilidade no processo de governança pública por meio dos membros do Colegiado Territorial e dos contabilistas dos municípios que compõem o Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM), ou seja, os indivíduos foram imprescindíveis para que a pesquisadora compreendesse a realidade e desenvolvesse essa pesquisa. Para a realização desse estudo se fez necessário delimitar o contexto empírico, estudando apenas os municípios que integram o PTCSM.

## 4.2 O Contexto Empírico da Pesquisa

Foram realizados recortes teórico, temporal e geográfico para a elaboração dessa tese. O recorte teórico é delimitado a partir dos conceitos e temas, ao estabelecer a área e palavras-chaves (*keywords*). O recorte temporal abrange o período de 2012 para a aplicação de questionário e entrevistas. O recorte geográfico estabelece os municípios pesquisados nessa tese (o contexto empírico da pesquisa).

O contexto empírico dessa pesquisa refere-se aos dezessete municípios mineiros inseridos no Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM). A escolha pode ser justificada por se tratar de uma ação pública territorializada<sup>8</sup> de desenvolvimento rural que é inerente à lógica de governança pública e democracia.

A Figura 3 apresenta o Mapa de Minas Gerais e os municípios destacados são aqueles que compõem o Território da Cidadania Sertão de Minas, recorte geográfico dessa tese.

---

<sup>8</sup> Territorialização pode ser compreendido como “o conjunto das múltiplas formas de construção/apropriação (concreta e/ou simbólica) do espaço social, em sua interação com elementos como o poder (político/disciplinar), os interesses econômicos, as necessidades ecológicas e o desejo / a subjetividade” (HAESBAERT, 2002, p. 45).

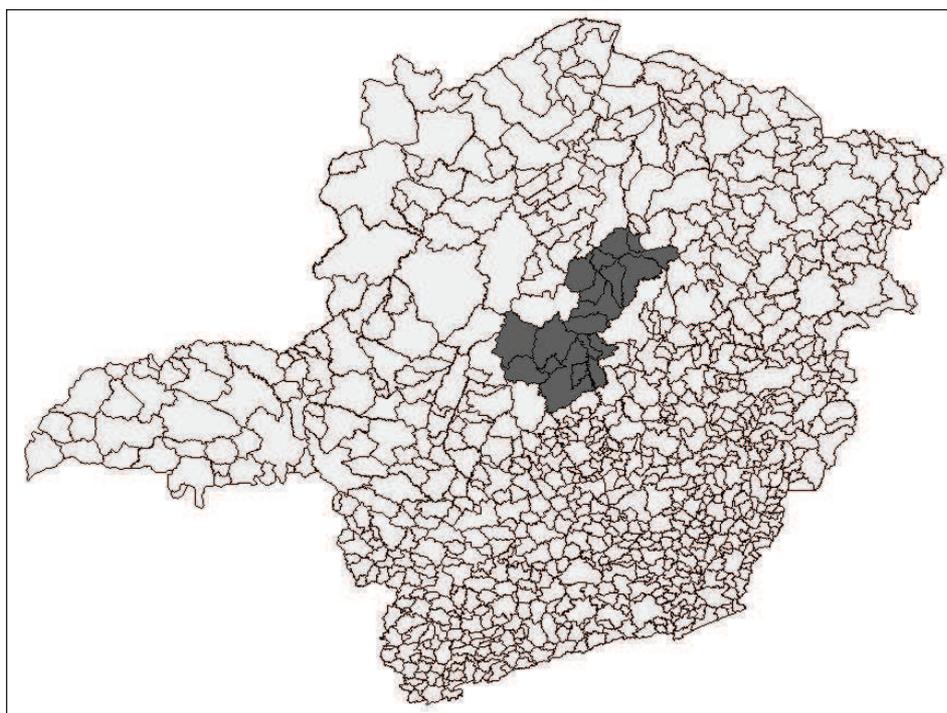


Figura 3 Território da Cidadania Sertão de Minas

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 1 mostra os municípios pesquisados e suas respectivas áreas, total de habitantes e caracterização. Esses municípios compõem o Território da Cidadania Sertão de Minas e estão inseridos em duas Mesorregiões: Central Mineira e Norte de Minas, segundo o IBGE (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2012). Os municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas que fazem parte da Central Mineira são: Augusto de Lima, Buenópolis, Corinto, Curvelo, Felixlândia, Inimutaba, Joaquim Felício, Monjolos, Morro da Garça, Presidente Juscelino, Santo Hipólito e Três Marias. O restante dos municípios: Bocaiúva, Engenheiro Navarro, Francisco Dumont, Guaraciama e Olhos-D'Água estão localizados no Norte de Minas.

Tabela 1 Municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas

Município	População (hab.)	Área (Km <sup>2</sup> )	IDHM, 2000	IDHM, 2010	Taxa de Analfabetismo (%)	Disponibilidade de Meios de Comunicação	P
<b>Augusto de Lima</b>	4.960	1.254,830	0,510	0,656	14,47	Baixa	
<b>Bocaiúva</b>	46.654	3.227,622	0,577	0,700	12,49	Alta	
<b>Buenópolis</b>	10.292	1.599,879	0,544	0,669	15,61	Baixa	
<b>Corinto</b>	23.914	2.525,394	0,595	0,680	10,13	Alta	
<b>Curvelo</b>	74.219	3.298,789	0,608	0,713	7,83	Alta	Mui
<b>Engenheiro Navarro</b>	7.122	608,305	0,481	0,655	17,48	Média	Mu
<b>Felixlândia</b>	14.121	1.554,626	0,534	0,648	10,22	Média	Pou
<b>Francisco Dumont</b>	4.863	1.576,126	0,444	0,625	18,77	Média	Mu
<b>Guaraciama</b>	4.718	390,262	0,488	0,677	17,55	Média	Mu
<b>Inimutaba</b>	6.724	524,467	0,530	0,664	12,33	-	Pou
<b>Joaquim Felício</b>	4.305	790,934	0,525	0,637	15,52	-	
<b>Monjolos</b>	2.360	650,910	0,551	0,650	15,98	-	
<b>Morro da Garça</b>	2.660	414,771	0,493	0,648	10,62	Baixa	
<b>Olhos-D'Água</b>	5.267	2.092,075	0,406	0,626	18,09	Baixa	Mu
<b>Presidente Juscelino</b>	3.908	695,882	0,485	0,614	19,64	-	Mu
<b>Santo Hipólito</b>	3.238	430,656	0,514	0,657	16,76	Baixa	Mu
<b>Três Marias</b>	28.318	2.678,251	0,641	0,752	7,51	Alta	Mui

Fonte: PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (2003); PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (2013); INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (2011); MINEIRO DE RESPONSABILIDADE SOCIAL (2011); ZONEAMENTO ECOLÓGICO ECONÔMICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS (2007).

A população e área dos municípios foram pesquisadas no sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2012, contudo, os dados referem-se ao Censo de 2010.

O Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) contempla três dimensões (longevidade, educação e renda) em índices que variam entre 0 (pior) e 1 (melhor). O IDHM é a síntese ou a combinação dos índices dessas três dimensões. Sendo assim, quanto mais próximo de 1 o valor do IDHM, maior é o nível de desenvolvimento humano do município.

Mesmo apresentando o IDHM, foi informada a taxa de analfabetismo da população de 15 anos ou mais (%), de cada município do PTCSM, uma vez que um dos capítulos dessa Tese discute sobre *accountability* e transparência. Por isso, é importante conhecer esse dado, pois, se o município tem alta taxa de analfabetismo, a tendência é que o mesmo tenha dificuldades em ampliar a *accountability* e transparência das contas públicas por meio de relatórios contábeis.

Para estudos que tratam da *accountability* e transparência é importante conhecer a disponibilidade de meios de comunicação. Por isso, nessa caracterização dos municípios pesquisados, foi adotada essa informação retirada do Índice Mineiro de Responsabilidade Social (ÍNDICE MINEIRO DE RESPONSABILIDADE SOCIAL, 2011). Os municípios considerados com alta disponibilidade de meios de comunicação são aqueles com pelo menos 4 (quatro) tipos de meios de comunicação, entre os seguintes: jornal local, revista local, rádio AM, rádio FM, rádio comunitária, TV comunitária, geradora de TV e provedor de internet. Municípios com média disponibilidade, são aqueles com 2 (dois) ou 3 (três) meios de comunicação, e com, baixa disponibilidade, são aqueles com apenas 1 (um) meio de comunicação. Um traço significa que o município não registra nenhum desses meios de comunicação (ÍNDICE MINEIRO DE RESPONSABILIDADE SOCIAL, 2011).

Visando a uma melhor caracterização dos municípios do PTCSM, foi apresentado também na Tabela 1, o tipo de potencialidade social do Zoneamento Ecológico-Econômico do estado de Minas Gerais (ZEE/MG). De acordo com Pereira (2008, p. 10) a potencialidade social pode ser entendida como “o conjunto de condições atuais, medido pelas dimensões produtiva, natural, humana e institucional que determina o ponto de partida de um município ou de uma região para alcançar o desenvolvimento sustentável”. Conforme mencionado, a potencialidade social de cada município é dada pela verificação de quatro componentes: produtivo, natural, humano e institucional. Cada componente é determinado por um conjunto de fatores condicionantes que, por sua vez, possuem conjuntos de indicadores. Assim, potencialidade social é composta por um conjunto de variáveis obtidas por meio de dados censitários, de fontes oficiais, os mais atualizados possíveis, sobre as condições produtivas, humanas, naturais e institucionais de cada município do estado de Minas Gerais.

No Território de Cidadania Sertão de Minas a maioria dos municípios, 65%, está entre as categorias D e E. Os municípios que estão na categoria E são aqueles com ponto de partida muito precário para o desenvolvimento sustentável em relação a todos os municípios do estado de Minas Gerais. Pereira et al. (2011) explicam que os municípios que se situam na categoria E são dependentes de outros municípios, denominados de “previdenciários”, pois suas condições produtiva, humana, natural e institucional não atendem à demanda da sua população. Esses municípios vivem de assistência do governo federal ou estadual. Neste sentido, o programa Territórios da Cidadania consiste em promover o desenvolvimento e enfrentar as desigualdades sociais (BRASIL, 2008), procurando superar a condição dos municípios da categoria E de potencialidade social.

Os municípios que estão na categoria D possuem ponto de partida precário para o desenvolvimento sustentável, em comparação com todos os

municípios do estado de Minas Gerais. “Esta situação se traduz na capacidade muito limitada que possuem de gerar desenvolvimento, no entanto, possuem capacidades que devem ser estimuladas para conseguirem superar os seus principais problemas” (PEREIRA et al., 2011, p. 737). Os municípios que se encontram nessa categoria precisam estimular suas políticas públicas realizando fortes investimentos em setores básicos de desenvolvimento local. O programa Territórios da Cidadania nesses municípios promove uma ação de articulação de políticas públicas, abrangendo os programas e projetos sociais existentes na localidade, seja federal, estadual ou municipal.

As demais categorias, C, B e A, foram distribuídas igualmente para os 35% dos municípios que compõem o Território da Cidadania Sertão de Minas. Os municípios que se enquadram na categoria C possuem como ponto de partida pouco favorável para o desenvolvimento sustentável em relação a todos os municípios do estado de Minas Gerais. Segundo Pereira et al. (2011), os municípios dessa categoria C estão na média do estado em termos de potencialidade social. “Nesta categoria, os municípios estão na liminaridade, ou seja, podem melhorar ou piorar em termos de condições produtivas, naturais, humanas e institucionais” (PEREIRA et al., 2011, p. 737). Esses municípios com o programa Territórios da Cidadania podem ser impulsionados a melhorar as suas condições, direcionando suas políticas públicas para essa finalidade.

Os municípios da categoria B são aqueles que possuem um ponto de partida favorável para o desenvolvimento sustentável em relação a todos os municípios do estado de Minas Gerais. Esses municípios, de acordo com Pereira et al. (2011), possuem capacidades próprias para gerar desenvolvimento e respondem positivamente ao serem estimulados por políticas públicas. O programa Territórios da Cidadania, que além do viés econômico e produtivo, é também um articulador das políticas públicas, pode contribuir para que os municípios desfrutem dos recursos que dispõem.

Os municípios que são representados pela categoria A possuem condições que são reconhecidas como um ponto de partida muito favorável para o desenvolvimento sustentável em relação aos municípios que compõem o estado de Minas Gerais. Pereira et al. (2011) argumenta que os municípios que estão nessa categoria A possuem maiores recursos. Contudo, não se pode dizer que estes municípios não precisam fazer mais nada. Estes municípios não estão com possibilidades esgotadas, pois, o processo de desenvolvimento sustentável é dinâmico.

Com o programa Territórios da Cidadania, os municípios da categoria A buscam uma constante transformação. Os municípios que estão nessa categoria também possuem pobreza e desigualdade, mas em um grau menor que os demais municípios do estado. A participação desses municípios no programa demonstra que estes procuram universalizar projetos básicos de cidadania. Estes municípios podem também ser aqueles municípios dentro do Território que estimulam e muitas vezes, apoiam os demais, por possuírem maiores recursos.

### **4.3 Triangulação Metodológica**

Apesar dos clássicos embates dicotômicos dos pressupostos ontológicos (objetivo e subjetivo), epistemológicos (positivismo e antipositivismo) e metodológicos (quantitativo e qualitativo), nem sempre o pesquisador precisa adotar apenas uma técnica para a realização de suas investigações (AZEVEDO et al., 2013).

A triangulação metodológica, segundo Flick (2005), defende o uso de múltiplos métodos em um mesmo estudo. A técnica de triangulação metodológica combina diversos métodos entre si, articulando métodos quantitativos e qualitativos, justificando que tais métodos devem ser vistos como complementares e não como rivais (FLICK, 2005).

Para Azevedo et al. (2013) pode-se inferir que a triangulação é olhar para um mesmo fenômeno, ou questão de pesquisa, a partir de diversas fontes de coleta de dados (entrevistas, questionários, observação e notas de campo, documentos, além de outras), assim como combinar diferentes métodos de análise dos dados (análise de conteúdo, análise de discurso, métodos e técnicas estatísticas descritivas e/ou inferenciais, etc.). Os autores afirmam que a triangulação enriquece a compreensão, estimula a criação de métodos e novas maneiras de assimilar um problema equilibrando métodos convencionais de coleta de dados.

Na triangulação os dados quantitativos engrandecem os resultados qualitativos e vice-versa (AZEVEDO et al., 2013). Por isso, nessa pesquisa adotou-se a triangulação metodológica como pode ser vista no decorrer desse capítulo.

Sob a perspectiva da escolha da triangulação metodológica nesse estudo, os pressupostos ontológicos e epistemológicos demonstram uma tendência à nova abordagem citada por Morgan (2007): a pragmática, conforme mencionado no Quadro 7.

	Abordagem Qualitativa	Abordagem Quantitativa	Abordagem Pragmática
Conexão entre teoria e dados	Indução	Dedução	Abdução
Relacionamento no processo de pesquisa	Subjetividade	Objetividade	Intersubjetividade
Inferência dos dados	Contexto	Generalidade	Transferibilidade

Quadro 7 A Alternativa Pragmática

Fonte: Baseado em Morgan (2007)

Para Morgan (2007), o pragmatismo difere das abordagens tradicionais e rejeita a escolha entre os extremos. O raciocínio abduutivo está presente nessa

possibilidade pragmática, promovendo a indução e a dedução. Na concepção de Morgan (2007) a dicotomia entre o subjetivo e objetivo, nessa nova abordagem é artificial, defendendo a idéia de intersubjetividade que inclui essa dualidade. A inferência dos dados, nessa dimensão pragmática, é considerada complementar reforçando o aspecto de transferibilidade.

#### **4.4 Levantamento Teórico e de Dados Secundários**

Os dados secundários referem-se a estudos feitos por terceiros ou interpretações de dados primários (COOPER; SCHINDLER, 2003). Nesta tese utiliza-se dos seguintes instrumentos:

##### **4.4.1 Pesquisa teórica ou bibliográfica**

Koche, (2009) afirma que nesse tipo de pesquisa o investigador faz um levantamento do conhecimento disponível na área, identificando as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar a compreender o objeto da investigação. Para a coleta dos textos teóricos buscou-se: a identificação e a seleção do material bibliográfico pertinente; leitura e fichamento do material com o propósito de identificar as ideias centrais; elaboração de uma lista de palavras-chave para facilitar a localização dos temas no momento da escrita; e análise do conteúdo do material fichado para a elaboração das considerações finais (FERRAREZI JÚNIOR, 2011). A pesquisa teórica é utilizada nesta tese, para alcançar todos os objetivos geral e específicos.

Para a realização da pesquisa teórica ou bibliográfica foi efetuada uma consulta nas seguintes bases do portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES): Web of Science (Thomson Scientific / ISI Web Services), Sage Journals Online, Science Direct

(Elsevier) e Scientific Electronic Library Online (SciELO). Ao consultar essas bases pelo portal da CAPES, foram selecionadas quatro palavras-chave (*keywords*) e quando permitido pelas bases, realizou-se a delimitação da área de administração pública. O critério utilizado para a escolha dos artigos para leitura desse estudo e/ou citação foi: (a) importância do periódico (Qualis ou fator de impacto); (b) importância do autor (notoriedade, índice h); (c) importância do artigo em si (artigo seminal, por exemplo); e (d) proximidade do tema e objetivo da pesquisa. O Quadro 8 apresenta os procedimentos adotados na consulta do portal da CAPES<sup>9</sup>.

Bases	Web of Science (Thomson Scientific / ISI Web Services), Sage Journals Online, Science Direct (Elsevier) e Scientific Electronic Library Online (SciELO).
<i>keywords</i>	a) Public governance and accounting; b) Public governance and democracy; c) Accounting and democracy d) Citizen's Budget
Delimitação da Área	Public Administration
Seleção dos Artigos	a) importância do periódico (Qualis ou fator de impacto); b) importância do autor (notoriedade, índice h); c) importância do artigo em si (artigo seminal, por exemplo); d) proximidade do tema e objetivo da pesquisa.

Quadro 8 Procedimento adotado na consulta do portal da CAPES

Fonte: Elaboração própria

Alguns artigos citados nas referências dessa tese não utilizaram esse critério de seleção, mas foram escolhidos por discutir assunto de interesse desse estudo.

<sup>9</sup> <http://www.periodicos.capes.gov.br/>

#### **4.4.2 Pesquisa documental**

Para Richardson (2008, p. 94), “a análise documental consiste em uma série de operações que visem a estudos e análises em um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados.”

A pesquisa documental constitui uma fonte de informações. Nesse estudo, foram analisados sites da internet e documentos oficiais relativos ao Programa Território da Cidadania, prestações das contas públicas desses municípios e legislação referente à contabilidade.

Para compreender o funcionamento da gestão dos recursos públicos do PTCSM foi realizada uma pesquisa documental. Foram analisados os documentos do PTCSM sobre prestação de contas, planejamentos, regimentos, material de cursos de capacitação aos membros do colegiado, dentre outros.

#### **4.5 Pesquisa primária**

A pesquisa primária, segundo Cooper e Schindler (2003), são trabalhos originais de pesquisa ou dados brutos.

##### **4.5.1 Questionário**

Para a realização desta tese foi elaborado um questionário estruturado e aplicado aos membros do colegiado do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM), buscando identificar se a contabilidade pública é suficientemente clara e compreensível pelos mesmos. O questionário foi aplicado pessoalmente e para a aplicação desse questionário foi percorrido em

torno de 3.000 (três mil) quilômetros, visitando todos os dezessete municípios que compõem o PTCSM.

O questionário elaborado foi composto por vinte e quatro questões e submetido a um pré-teste, e, após alterações, aplicado pessoalmente aos membros do PTCSM. As primeiras quatro questões foram dicotômicas, consistindo de respostas: sim ou não.

As vinte questões restantes foram empregadas uma escala de *Likert*, em que cada resposta é atribuída um número que reflete a direção da atitude do respondente em relação a cada afirmação. Então, essas questões foram norteadas por uma escala de *Likert* de cinco níveis, consistindo nas seguintes assertivas e valor: (5) concordo totalmente; (4) concordo; (3) nem concordo e nem discordo; (2) discordo; (1) discordo totalmente.

As vinte questões norteadas pela escala de *Likert* também foram divididas em categorias de: (a) *accountability* (identificando as questões relacionadas à capacidade de respostas e à capacidade de punição); (b) transparência (identificando as questões relacionadas à publicidade, compreensibilidade e utilidade para decisões) conforme pressupostos teóricos (CARNEIRO; COSTA, 2001; PLATT NETO et al., 2007; SCHEDLER, 1999).

O questionário também inclui um cabeçalho referente à caracterização do respondente (a entidade que representa no colegiado do PTCSM, idade, sexo, escolaridade, município, se candidato ou não da eleição municipal de 2012). Os questionários foram aplicados durante o mês de julho de 2012.

Os questionários foram aplicados com o consentimento dos respondentes. No momento da coleta de dados surgiram alguns obstáculos, como a dificuldade de acesso para encontrar com representantes da zona rural e o receio dos representantes que se encontravam em período de campanha eleitoral. Todavia, houve uma satisfatória receptividade por parte da maioria dos membros do colegiado do PTCSM, em acolher o pesquisador e colaborar com o estudo.

O Colegiado do PTCSM é formado por 56 (cinquenta e seis) membros, composto por representantes da sociedade civil (associações de moradores, associação de pequenos produtores, associação de artesãos, associação de apicultores; comunidades e assentamentos), do Conselho Municipal de Desenvolvimento Rural Sustentável (CMDRS), do poder público municipal (vereador, secretários e funcionários da prefeitura) e do poder público estadual (EMATER, EPAMIG e IDENE).

A escolha do colegiado do PTCSM pode ser justificada, uma vez que são cidadãos que representam a sociedade civil e o poder público. A sociedade civil é composta por lideranças da comunidade ou do bairro ou do próprio município. O poder público por funcionários públicos, vereadores e secretários. Em geral o colegiado é composto por cidadãos que discutem e decidem as políticas públicas. Assim, pressupõe-se que esses cidadãos que fazem escolhas públicas participando de programas e representando outros indivíduos deveriam ter acesso e conhecimento das contas públicas do PTCSM e dos seus municípios.

O Colegiado Territorial representa a liderança dos municípios e é responsável por elaboração de políticas dentro do PTCSM, além de influenciar nas agendas decisórias que dizem respeito à redução da pobreza e desigualdade do seu município. Diante disso, procurou-se analisar se as informações contábeis produzida na contabilidade são suficientemente simples, claras e compreensíveis pelos membros do colegiado do PTCSM, estudando a *accountability* e a transparência das contas públicas dos municípios que compõem o PCTSM e do próprio programa.

A amostra referente à aplicação do questionário foi constituída por 51 (cinquenta e um) membros do Colegiado do PTCSM, correspondendo a 91,07% do total de membros.

Representantes do Colegiado PTCSM	Número de Representantes	Número de Respondentes
Conselhos	3	3
Poder Público Estadual	5	5
Poder Público Municipal	17	16
Sociedade Civil	31	27
Total	56	51

Quadro 9 Universo e Amostra

Fonte: Dados da Pesquisa

Dos 51 (cinquenta e um) membros do colegiado do PTCSM que responderam o questionário, 3 (três) fazem parte de Conselhos, 5 (cinco) do poder público estadual, 16 (dezesesseis) do poder público municipal e 27 (vinte e sete) da sociedade civil.

Caracterizando os respondentes em representantes do poder público e da sociedade civil, observa-se que 30 (trinta) representam a sociedade civil (são lideranças e presidentes de associações de moradores, associação de pequenos produtores, associação de artesãos, associação de apicultores; comunidades e assentamentos; conselhos); e que 21 (vinte um) correspondem ao poder público municipal e estadual (vereadores, secretários, funcionários da prefeitura, EMATER, EPAMIG e IDENE).

#### 4.5.1.1 Análise dos dados coletados na aplicação do questionário

Para a análise dos dados coletados na aplicação do questionário foi utilizada a pesquisa descritiva, qualitativa e quantitativa. Segundo Malhotra (2006) a pesquisa descritiva é aquela que tem como principal propósito descrever determinados fenômenos. A pesquisa qualitativa é adequada quando o pesquisador necessita de uma melhor compreensão sobre os elementos que implicam determinados fatos (OLIVEIRA, 2002). E a pesquisa quantitativa, segundo Malhotra (2006), é apropriada para medir opiniões, atitudes,

preferências e comportamentos. A pesquisa quantitativa se fundamenta em métodos estatísticos para sustentar suas análises.

a) Descritiva e Qualitativa

Para analisar a interpretação dos respondentes sobre *accountability*, foram propostas 10 questões (Q5, Q6, Q7, Q8, Q9, Q10, Q11, Q12, Q13 e Q14) baseadas nos elementos propostos por Schedler (1999) e Carneiro e Costa (2001), tal como apresentado na Figura 4. Em todas as questões, eram apresentadas afirmações aos respondentes e solicitava-se que os mesmos se posicionassem (a partir de suas interpretações) em uma escala de cinco pontos: Concordo Totalmente (CT), Concordo (C), Não Concordo Nem Discordo (NCND), Discordo (D) e Discordo Totalmente (DT).

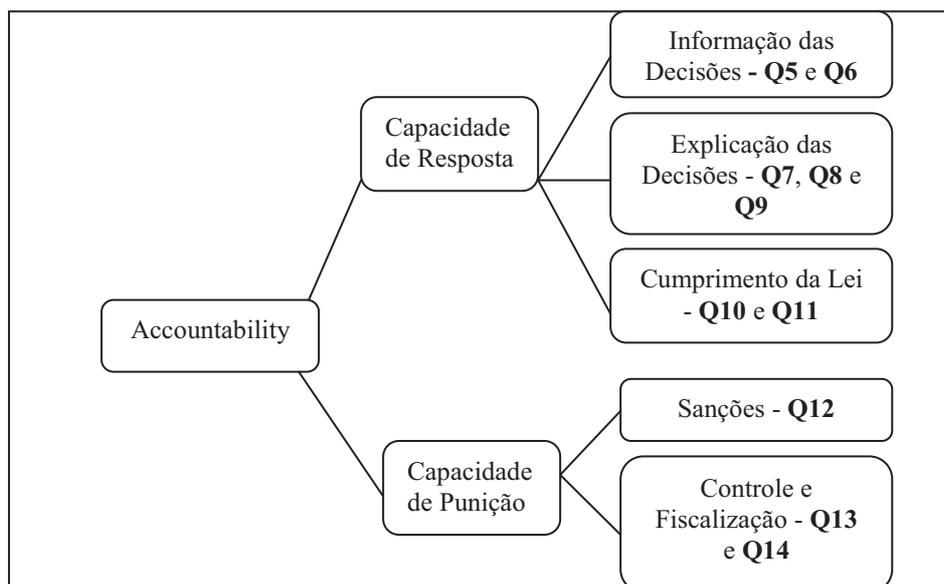


Figura 4 Elementos da *Accountability*

Fonte: Adaptado de Schedler (1999); Carneiro e Costa (2001)

Para analisar a interpretação dos respondentes sobre transparência, foram propostas 10 questões (Q15, Q16, Q17, Q18, Q19, Q20, Q21, Q22, Q23 e Q24) baseadas nos elementos propostos por Platt Neto et al. (2007), tal como descrito na Figura 5. Assim como no caso da *accountability*, em todas as questões, foram apresentadas afirmações aos respondentes e solicitava-se que os mesmos se posicionassem (a partir de suas interpretações) em uma escala tipo *Likert* de cinco pontos.

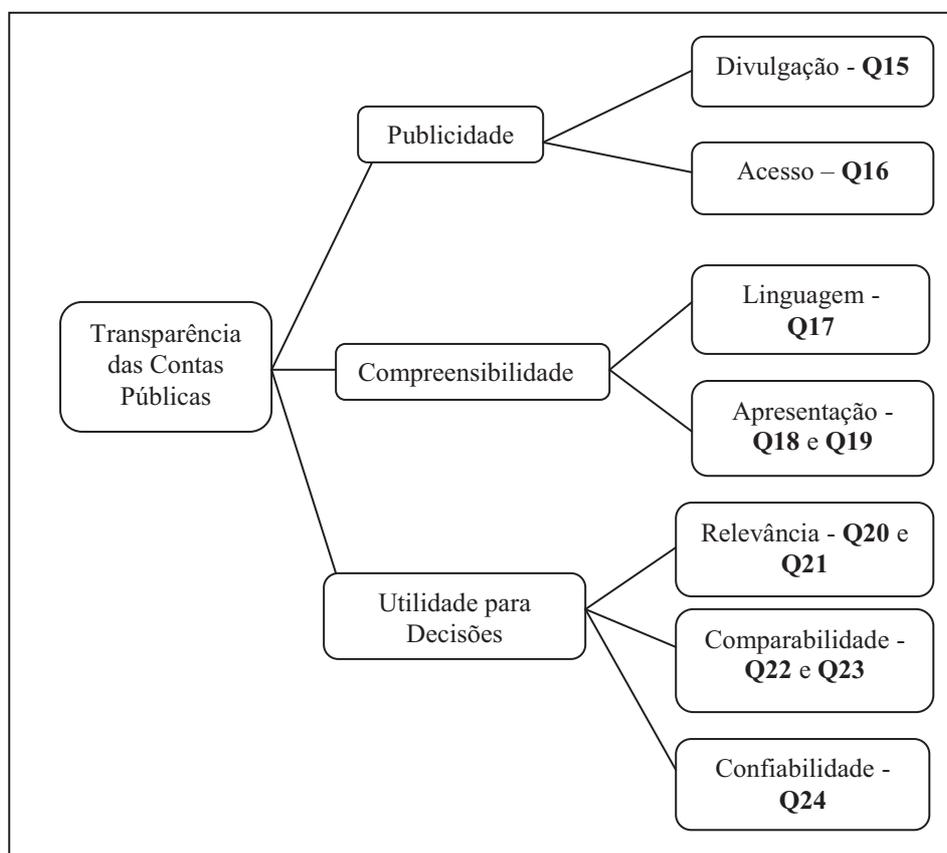


Figura 5 Elementos da Transparência das Contas Públicas

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

Nessa primeira etapa da análise dos resultados do questionário, adotou-se uma estatística descritiva acerca da interpretação dos membros do PTCSM sobre a *accountability* e transparência das contas públicas. A estatística descritiva é a parte da estatística que aplica diversas técnicas para descrever um conjunto de dados, sem tirar quaisquer conclusões ou inferências sobre esses dados. Algumas medidas que são normalmente usadas para descrever um conjunto de dados são: média, mediana e moda. A estatística descritiva oferece resumos simples sobre as observações, permitindo visualizar porcentagens e frequências de uma determinada resposta ou fato. Para um melhor entendimento da estatística descritiva é muito comum a sua apresentação em gráficos ou tabelas (BABBIE, 1999). No capítulo cinco optou-se por gráficos para melhor compreensão da interpretação dos membros do Colegiado Territorial.

#### b) Qualitativa e Quantitativa

Nessa segunda etapa, para a operacionalização da análise dos dados, empregou-se o software Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 17.0, assim como o software Microsoft® Excel 2007 (MS-Excel) como suporte.

Ademais, a análise nessa etapa enfocou as diferenças entre os respondentes ligados ao poder público e à sociedade civil, assim como a relação entre as respostas obtidas e a idade e o grau de instrução dos respondentes. A abordagem nessa segunda etapa da análise dos questionários foi qualitativa e quantitativa.

A partir do agrupamento das respostas obtidas pelo questionário, buscou-se identificar a tendência das respostas em cada item analisado por meio de parâmetros estatísticos descritivos e posteriormente com utilização de técnicas paramétricas para análise dos dados. Foram empregadas diferentes técnicas, além da estatística descritiva: teste de Kolmogorov-Smirnov, teste de

Kruskal-Wallis e Coeficiente de Correlação de Spearman. A estatística descritiva é uma forma de apresentar descrições quantitativas de modo manejável, sendo que, às vezes, descrevem-se variáveis isoladamente, outras vezes, as associações que ligam uma variável à outra (BABBIE, 1999).

O teste de Kolmogorov-Smirnov é utilizado para verificar se a distribuição da variável da amostra em estudo provém de uma população com distribuição específica (no caso, se a distribuição é Normal). O teste paramétrico de Kolmogorov-Smirnov é obtido sob a hipótese de que a população tem distribuição normal (HAIR JÚNIOR et al., 2009):

$$\begin{cases} H_0 : \text{Os dados seguem uma distribuição normal} \\ H_1 : \text{Os dados não seguem uma distribuição normal.} \end{cases}$$

Em alguns casos, identificar a normalidade dos dados é o primeiro passo para certificar se outros testes e suposição podem ser assumidos. Para dar suporte a essa pesquisa foi necessário aplicar o teste de Kolmogorov-Smirnov para verificar se a população referente aos membros do Colegiado Territorial pode ser testada no SPSS usando teste de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman. Nesse caso, o resultado apresentado pelo teste de Kolmogorov-Smirnov por meio do SPSS confirma a  $H_0$ , reforçando ser favorável à continuidade dos demais testes.

O teste de Kruskal-Wallis é conceituado por Maroco (2010) como uma alternativa não paramétrica para testar se duas ou mais amostras proveem de populações semelhantes ou de populações diferentes. Segundo o autor supracitado, o teste de Kruskal-Wallis é usualmente mais adequado quando os dados se referem a variáveis ordinais ou há um pequeno número de dados disponíveis. Por fim, o coeficiente de correlação de Spearman é uma medida de associação não paramétrica entre duas variáveis (MAROCO, 2010). Salienta-se

que os coeficientes não paramétricos não exigem, inicialmente, nenhum pressuposto sobre a forma de distribuição das variáveis.

Para a realização desse estudo utilizou-se o nível de significância 0,05 ( $p$  valor ou  $\alpha$ ), tanto para o teste de Kruskal-Wallis e a correlação de Spearman. O  $p$  valor representa a chance ou a probabilidade do efeito ou da diferença observada entre as categorias ser devido ao acaso, e não aos fatores que estão sendo estudados (MAROCO, 2010). Segue o Quadro 10 com a descrição do  $p$  valor.

$p$ valor ou $\alpha$	Descrição
> 0,05	Não Significante
0,01 a 0,05	Significante
0,001 a 0,01	Muito Significante
< 0,001	Extremamente Significante

Quadro 10 Descrição do  $p$  valor

Fonte: Baseados em Maroco (2010); Hair Júnior et al. (2009)

#### 4.5.2 Entrevistas

Visando compreender as dificuldades que os contabilistas<sup>10</sup> encontram para tornar a contabilidade um instrumento da democracia e um mecanismo de controle social, foram realizadas entrevistas com os contabilistas dos dezessete municípios que compõem o Território da Cidadania Sertão de Minas. A escolha em estudar estes municípios se deve ao fato de os mesmos estarem envolvidos em políticas públicas territoriais, o que instiga a uma preocupação com a governança pública nos municípios que compõem o Território, buscando

<sup>10</sup> Consideram-se os contabilistas, os bacharéis em Ciências Contábeis e também os técnicos em contabilidade. Salientando que eles são funcionários concursados do município ou prestadores de serviços. No entanto, nos relatos o termo utilizado é contador.

compreender a contribuição da contabilidade e os entraves nesse processo para desenvolvimento e consolidação da democracia.

Para não comprometer o contabilista com as informações relatadas, não foram associados os seus relatos com o respectivo município. Adotou-se a numeração de um a dezessete sem o intuito de identificar o contabilista e o município, mas, somente para mostrar que os relatos correspondem aos dezessete contabilistas entrevistados.

Nesse processo, os dados foram coletados por meio de entrevistas semi-estruturadas. As entrevistas foram realizadas com os contabilistas responsáveis em prestar contas dos seus municípios. Foram realizadas dezessete entrevistas, totalizando cerca de quinze horas de gravação. As entrevistas ocorreram ao longo dos meses de julho e agosto de 2012 e demandou o percurso de quase 3.000 Km na visitação dos municípios integrantes do Território da Cidadania Sertão de Minas (as entrevistas foram realizadas no mesmo período da aplicação do questionário aplicada aos membros do Colegiado do PTCSM).

#### **4.5.2.1 Análise dos dados coletados nas entrevistas**

Nessa análise de dados a abordagem é qualitativa, que segundo Martins (2004) se caracteriza por um exame intensivo dos dados, tanto em amplitude quanto em profundidade, permitindo uma maior compreensão e aprendizagem da realidade social. A abordagem qualitativa, ou seja, a investigação qualitativa é a mais propícia para nortear a análise dessas entrevistas que nesse caso preocupa-se com a compreensão dos fatos mais do que propriamente na sua mensuração (LAZZARINI, 1997).

Para o tratamento dos dados, optou-se por usar a análise de conteúdo como a principal ferramenta de organização e interpretação. A análise de conteúdo, proposta por Bardin (2009), refere a uma técnica para analisar as

comunicações por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens.

Segundo Triviños (1995) a análise de conteúdo estrutura-se em: a) pré-análise, que corresponde aos processos de classificação, ordenação e leitura “flutuante” de todo o material coletado, visando obter um panorama geral e posteriormente os recortes e hipóteses de estudo; b) descrição analítica que a partir da delimitação do recorte a ser estudado realiza-se um aprofundamento, aplicando-se os procedimentos de codificação, classificação e categorização do material coletado por critérios de afinidades; c) interpretação que consiste na análise do material baseado na reflexão e intuição, relacionando o conteúdo explícito com o conteúdo implícito, ou seja, aquele que não é dito explicitado no texto, a fim de descobrir as ideologias, as tendências ou fenômenos sociais expressos no material coletado.

Para a realização das entrevistas foi elaborado um roteiro semiestruturado, constituídos por três grupos de perguntas (categorias): (1) conceito de contabilidade para os contabilistas; (2) desafios dos contabilistas na divulgação das informações, na elaboração das prestações de contas e adequação das leis que buscam tornar a contabilidade mais transparente e alinhada com a democracia; (3) a contabilidade no exercício do controle social. Todas as entrevistas foram transcritas e relacionadas com estas categorias, conforme Quadro 11.

<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>	<b>Elementos</b>	<b>Descrições dos Elementos</b>
Conceito	Conceito de contabilidade	Visão técnica	A contabilidade é vista apenas para cumprir normas e leis.
		Visão técnica e gerencial	Além da visão técnica, a contabilidade é vista como orientadora nas decisões internas.
		Visão técnica, gerencial e política	Além da visão técnica e gerencial, a contabilidade também é vista como um instrumento para as decisões políticas e para os cidadãos exercerem o controle social.
Desafios dos contabilistas	Cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	Sim	A LRF é cumprida.
		Não	Apresenta vestígio de descumprimento da LRF.
	Mudanças Contábeis (NBCASP)	Nenhuma preparação	A prefeitura encontra-se indiferente com a edição das NBCASP.
		Iniciaram estudos e discussão sobre as mudanças	A prefeitura está se preparando para mudanças, com a realização de treinamentos, discussões e planejamento.
		Algumas práticas relacionadas às normas já foram adotadas	A prefeitura já começou implementar práticas contábeis da NBCASP.
	NBCASP e o SICOM são favoráveis à transparência e ao controle social	Sim	Os contabilistas argumentam que a NBCASP e o SICOM são favoráveis à transparência e ao controle social.
		Não	Os contabilistas argumentam que a NBCASP e o SICOM não contribuem ou pouco contribuem para a transparência e o controle social.
	Dificuldade técnica na prestação de contas	Sim	Apresenta muita dificuldade técnica para prestar contas
		Não	Não apresenta dificuldade na prestação de contas

Quadro 11 Categoria para orientação da análise de conteúdo

“Quadro 11, continua”

<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>	<b>Elementos</b>	<b>Descrições dos Elementos</b>
Desafios dos contabilistas	Divulgações das informações contábeis	Suficiente	Divulga em diversos meios de comunicação, considerada suficiente pelos profissionais da contabilidade.
		Precisa melhorar	Divulga geralmente apenas no quadro de aviso ou em outros meios, contudo, precisa ser melhorada na opinião dos profissionais da contabilidade.
	Clareza e compreensão nas informações contábeis para sociedade	Sim	O contabilista tem a interpretação de que a população compreende as informações contábeis e faz uso dela para exercer o controle social.
		Não	O contabilista tem a interpretação de que a população não compreende as informações contábeis para realizar decisões políticas
A contabilidade no exercício do controle social	Importância da contabilidade no processo de controle social	Sim	A contabilidade é considerada importante nesse processo de controle social, segundo os contabilistas.
		Não	A contabilidade não é considerada importante no processo de controle social, segundo os contabilistas. Muitos entendem que os cidadãos não são usuários da contabilidade pública.
	Estímulos e incentivos para que a contabilidade seja usada no exercício do controle social	Sim	O município realiza ações para que a população faça uso da contabilidade no exercício do controle social, com pequenas ou grandes intensidades.
		Não	O município nada faz para que a contabilidade seja usada no exercício do controle social.

“Quadro 11, conclusão”

<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>	<b>Elementos</b>	<b>Descrições dos Elementos</b>
	Práticas contábeis, relatórios e procedimentos que podem ser adotados para que as informações contábeis sejam utilizadas no controle social	Tem conhecimento	Os contabilistas conhecem algumas práticas, relatórios ou/e procedimentos para a população fazer uso da contabilidade no exercício do controle social.
		Desconhece	Os contabilistas não sabem como a contabilidade pode ser aplicada no processo de controle social.

Fonte: Elaboração própria.

## **5 ACCOUNTABILITY E TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DAS PREFEITURAS MUNICIPAIS DO TERRITÓRIO DA CIDADANIA SERTÃO DE MINAS**

Para uma boa governança pública é fundamental a presença da *accountability* e da transparência das contas públicas seja em qualquer esfera: União, estados e municípios. Entre *accountability* e transparência há uma estreita relação. A transparência é o meio pelo qual se pode construir a *accountability*. Para se ter uma responsabilização por parte dos governos e agentes públicos é necessário que haja informações claras sobre como os recursos foram utilizados e quais os impactos nas políticas públicas.

Nesse contexto, este capítulo teve como propósito estudar a *accountability* e a transparência das informações contábeis nas prefeituras dos municípios do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM). Neste capítulo buscou-se analisar a interpretação dos membros do Colegiado do PTCSM acerca dos recursos públicos do programa em questão e das informações contábeis de seus municípios. Assim, o capítulo visa responder aos seguintes questionamentos: *as informações produzidas na contabilidade são suficientemente simples, claras e compreensíveis pelos membros do colegiado do PTCSM para avaliar a gestão pública dos seus municípios e do programa em questão? Existe divergência da percepção dos grupos (poder público e sociedade civil) acerca dos elementos que compõem a accountability e a transparência das informações contábeis nos municípios do PTCSM e programa em questão?*

É relevante mencionar que a escolha pelo Colegiado do PTCSM nessa investigação foi proposital, uma vez que pressupõe que o Colegiado é formado por cidadãos ativos que tomam decisões políticas e precisam ter conhecimento dos recursos aplicados em seu município e no projeto em questão. Cabe ressaltar

que não é objetivo do trabalho investigar o PTCSM, suas fundamentações e ações e repercussões para a economia social, desenvolvimento territorial e sustentável. A intenção dessa delimitação é estudar a *accountability* e a transparência das informações contábeis no âmbito da teoria e por meio de uma pesquisa empírica, possibilitando verificar nessa população a sua interpretação em relação a esse tema de forma a obter reflexões e contribuições nessa área.

A ideia de investigar a percepção de cada grupo (poder público e sociedade civil) é identificar se existe divergência significativa entre eles. Tanto o poder público, quanto a sociedade civil devem compreender a gestão dos recursos públicos dos seus municípios e programas. A sociedade civil não pode ser desprivilegiada desse entendimento porque não trabalha diretamente na prefeitura ou setor público. Ao contrário, este grupo precisa ter entendimento para fiscalizar, para sair de uma posição de alienação e buscar por posicionamento de cidadão atuante.

### **5.1 *Accountability***

A dificuldade em traduzir a palavra *accountability* para o português e os esforços empreendidos para compreender o seu conceito parece fazer parte de um cenário do passado em que o patrimonialismo e o estado autoritário limitavam o entendimento da palavra no Brasil (CAMPOS, 1990). Todavia, as mudanças do cenário político brasileiro, com o surgimento da democracia e com a reforma da administração pública, contribuíram para aproximar “o conteúdo do conceito *accountability* com a realidade da administração pública brasileira”, mas, não foi suficiente para construir uma verdadeira cultura de *accountability* no país (PINHO; SACRAMENTO, 2009, p. 1345).

Campos (1990) explica que a palavra *accountability* tem sido traduzida como responsabilização, contudo, ao analisar o seu significado, percebe-se que o

termo vai além desse conceito, uma vez que traz a noção de dever, de comprometimento, de obrigação de responder e de prestar contas. Além disso, o termo está associado a uma realidade social que está em constante transformação. A *accountability* nasce quando uma pessoa delega responsabilidade a alguém ou instituição que deve estar sujeito à responsabilização pelos seus atos e desempenho. Conforme explicação apresentada por Pinho e Sacramento (2009, p. 1350): ““A” delega responsabilidade para “B” → “B”, ao assumir a responsabilidade, deve prestar contas de seus atos para “A” → “A” analisa os atos de “B” → Feita tal análise “A” premia ou castiga “B””. O processo eleitoral e outras formas de democracia demandam *accountability*, no sentido em que o governo que representa os cidadãos deve prestar contas sobre matéria pública às agências do Estado e aos próprios cidadãos. Os agentes públicos investidos em carreiras públicas e com responsabilidades administrativas e políticas, assim como os governos, também devem responder prestando contas dos seus atos.

Para Schedler (1999) existem dois elementos que compõem o conceito de *accountability*: a capacidade de resposta (*answerability*) e a capacidade de punição (*enforcement*), conforme apresentado na Figura 4.

A capacidade de resposta, segundo Schedler (1999) corresponde à obrigação dos governos ou agentes públicos de informar e explicar como e por que tais decisões foram tomadas. Schedler (1999) apresenta dois componentes na dimensão da capacidade de resposta: um informacional e outro argumentativo. Carneiro e Costa (2001) complementam incluindo outro componente, a obediência ao cumprimento da lei ou dos compromissos assumidos.

A capacidade das agências estatais e da legislação de impor punições e perda de poder para aqueles que violarem os deveres públicos (SCHEDLER,

1999). A dimensão da capacidade de punição compreende as sanções, o controle e fiscalização (CARNEIRO; COSTA, 2001).

Com base em uma revisão bibliográfica do tema, percebe-se que existe uma variedade de entendimento sobre o conceito de *accountability* e um conjunto grande de proposições referente às tipologias de *accountability* (ABRUCIO; LOUREIRO, 2005; GRANT; KEOHANE, 2005; MAIA, 2006; Mainwaring, 2003; O'Donnell, 1998; PERUZZOTTI; SMULOVITZ, 2002; SCHIMITTER, 1999; SILVA, 2009). Esses autores demonstram que o conceito de *accountability* desdobra-se em diferentes dimensões, como por exemplo:

1) ***accountability* vertical e horizontal** são consideradas as tipologias clássicas de *accountability* estabelecidos por O'Donnell (1998). O termo *accountability* vertical refere-se a uma relação entre desiguais que ocorre entre o cidadão e o governo ou agentes públicos. Podem ser mencionados como *accountability* vertical, as eleições e o controle social. Já o *accountability* horizontal é entendido como uma relação entre iguais, ou seja, são agentes públicos independentes que se controlam mutuamente. Nesse caso, podem ser citados os controles existentes entre os poderes e entre os órgãos, por meio de Tribunais de Contas ou agências fiscalizadoras (O'DONNELL, 1998).

2) ***accountability* democrática** que está associada aos ideais de democracia. Nessa lógica, Abrúcio e Loureiro (2005) mencionam três formas de garantir o *accountability*: a) o processo eleitoral; b) o controle institucional durante os mandatos (controle parlamentar, judicial, administrativo-procedimental, do desempenho dos programas governamentais e o controle social); c) as regras estatais intertemporais (é a forma pela qual o poder do governo é limitado com a finalidade de garantir os direitos dos indivíduos e coletividade). Sano e Abrúcio (2003) afirmam que no Brasil, existem tanto

controles da dimensão *accountability* vertical quanto horizontal. Para os autores, o controle parlamentar e administrativo-procedimental é compreendido como *accountability* horizontal. O controle social está incluído no *accountability* vertical. Já o controle de desempenho de resultados pode estar nas duas dimensões, dependendo do contexto e atores envolvidos.

3) ***accountability* intraestado** é um tipo de relação entre as agências de Estado, todavia, diferencia da *accountability* horizontal porque tem o foco nas questões políticas, ao invés das questões legais. Mainwaring (2003) esclarece que *accountability* não significa controlar e supervisionar apenas transgressões da lei, questões políticas também devem ser consideradas. Outro ponto que Mainwaring (2003) ressalta que para existir *accountability* é necessário o poder de sanção, mesmo que de forma indireta, essa punição não precisa ser aplicada pela agência que apresentou os erros ou deficiências. Mainwaring (2003) menciona o *ombudsman* ou ouvidoria como um exemplo da *accountability* intraestado. O *ombudsman* ou ouvidoria é um espaço de controle das atividades do Estado pelo qual tem o poder de investigar as reclamações dos cidadãos, mas não tem o poder formal para aplicar sanções, contudo, pode acionar os recursos judiciais. No entanto, na concepção de O'Donnell (1998), *ombudsman* ou ouvidoria trata-se de uma *accountability* horizontal.

4) ***accountability* societal** é um mecanismo de controle não eleitoral, que utiliza instrumentos institucionais e não institucionais, envolvendo diversas entidades sociais como associações, sindicatos, ONGs que investigam, denunciam e cobram a responsabilização dos governos e agentes públicos (PERUZZOTTI; SMULOVITZ, 2002). A *accountability* societal é incapaz de aplicar sanções porque não possui poder legal para isso, contudo, ela pode por meio de mobilizações sociais sensibilizar instituições de controle (Ministério

Público, Tribunal de Contas, dentre outras) que possuem competência para penalizar os infratores. O *accountability* societal pode ser considerado uma forma vertical não eleitoral de *accountability*, que tem o foco na relação do movimento da sociedade civil com a autoridade pública.

5) ***accountability* oblíqua** é um conceito mais abrangente, oblíquo. Ao invés de limitar às agências estatais, a fiscalização pode ser ampliada para instituições não estatais, como é o caso de diversas organizações da sociedade civil. Schmitter (1999) explica que a *accountability* oblíqua tem o foco tanto em instituições não estatais como em agências de Estado. O'Donnell (1998) critica a criação de mais uma dimensão de *accountability*, que não seja vertical e horizontal. Pois, para O'Donnell (1998) as instituições não estatais estão incluídas na *accountability* vertical.

6) ***accountability* midiática** que ao dar visibilidade ao discurso fazem com que as autoridades públicas pronunciem respondendo e explicando suas ações e omissões. Maia (2006) cita o caso do sequestro do ônibus 174, ocorrido na cidade do Rio de Janeiro em 2000, em que após ser transmitido ao vivo durante quatro horas pela imprensa brasileira, o Presidente da República e o governador do estado e demais autoridades são chamados para prestar contas à sociedade, provocando o mecanismo de *accountability*. Uma situação que poderia desencadear em apenas um trabalho da corporação policial, acaba colocando em evidência a violência urbana, demandando discussões e providências para a questão da segurança no país;

7) ***accountability* por meio da internet**. Para Silva (2009) a internet apresenta uma importante ferramenta para o controle e a *accountability* dos governos. Lopes (2009) reforça que a utilização eficiente das tecnologias de

informação e comunicação se tornou condição necessária para a promoção da *accountability*. A internet é mais um canal de comunicação entre governo e sociedade, que se tem consolidado na realidade contemporânea.

8) ***accountability* no âmbito da política global**, que pode ser dividido em: hierárquico, supervisão, fiscal, legal, de mercado, pelos pares e de reputação (GRANT; KEOHANE, 2005). Esta classificação está associada à sua abordagem e tem relação com o cenário das organizações privadas. Se existe uma relação de superior-subordinado é um *accountability* hierárquico. Quando uma organização atua como principal em relação à outra, tem-se *accountability* de supervisão. Sugere-se a *accountability* fiscal, ao se tratar de mecanismos de responsabilização de recursos financeiros. *Accountability* legal se os mecanismos são as leis e os processos, os tribunais nacionais ou internacionais. Menciona-se *accountability* de mercado, quando o consumidor recusa comprar produtos de uma organização por não concordar com sua conduta. *Accountability* pelos pares surge na avaliação mútua de organizações que tem o mesmo propósito. Caso seja mal avaliada pelo seu par, a organização terá dificuldade de obter parcerias no mercado. Já a *accountability* de reputação ocorre quando aspectos ligados à reputação podem contribuir para julgar determinada situação (XAVIER, 2011). Keohane (2002) ressalta que as sanções não se limitam à lei, ou seja, podem ser sanções informais que não são institucionalizadas. As sanções simbólicas ou de caráter reputacional podem advir da imprensa e da sociedade civil que denunciam abusos ou condutas impróprias de governos e agentes públicos.

Nos estudos de Xavier (2011, p. 11) realizados sobre as abordagens de *accountability*, o autor conclui que o “tema é extremamente complexo, multidisciplinar e multidimensional”. As abordagens se apropriam de diversas

dimensões conceituais, ensejando uma grande discussão sobre um tema que pode ser utilizado conforme o foco de sua relação e o campo de análise da *accountability*.

É possível confirmar os dizeres de Campos (1990) de que os cidadãos se definem como tutelados e o Estado como tutor, no sentido pelo qual os cidadãos optam por esperar que o Estado defenda e proteja seus interesses, ao invés de se organizar para alcançar os seus próprios interesses. A questão não é eliminar o poder, mas controlá-lo, pois, a verdadeira razão de ser da *accountability* pressupõe a existência do poder (CARNEIRO; COSTA, 2001).

## **5.2 Transparência das informações contábeis**

A literatura fornece uma ampla gama de definições sobre transparência no setor público (CRUZ et al., 2012; CULAU; FORTIS, 2006; KIM et al., 2005). No Brasil, nos últimos anos têm crescido os debates sobre a transparência na administração pública. Esse novo cenário impulsionado pela reforma da administração pública e pela emergência de construir uma nova forma de administrar as instituições públicas possibilita aos cidadãos melhores condições de acompanhar a destinação dos recursos públicos e uma maior consciência de que esse é um direito constitucional que lhes pertencem (PAULA, 2005b).

Para Tristão (2002) transparência é a democratização do acesso às informações. Santos (2004) explica que a transparência torna o cidadão mais capaz de decidir e fazer escolhas públicas, aumentando a *accountability* dos governos e reduzindo o âmbito da corrupção. Segundo o autor, a transparência também melhora a alocação de recursos, a eficiência e o crescimento econômico.

No Brasil, a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), houve um avanço no sentido de assegurar maior transparência nos atos e gestão

governamental. A LRF reconhece a transparência da gestão fiscal como um princípio de gestão, considerando a obrigatoriedade dos seguintes instrumentos desse princípio, conforme o artigo 48 da referida lei:

Art. 48 [...] os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000).

Além desses instrumentos de transparência da gestão fiscal, a LRF estabelece a divulgação desses por meios eletrônicos de acesso ao público, como a internet e também com a realização de audiências públicas nas quais o cidadão tem a oportunidade de opinar sobre a melhor forma de aplicar os recursos públicos e esclarecer sobre a prestação de contas (BENEDICTO et al., 2011).

A Lei nº 12.527/2011, lei de acesso à informação, reforça a transparência da administração pública, assegurando que os cidadãos tenham direito às informações e estabelecendo os deveres do Estado para garantia desse acesso às informações. Nessa lei são apontadas as medidas que devem ser adotadas por órgãos e entidades públicas para a divulgação das informações. Para cumprimento dessa divulgação, os órgãos e entidades públicas “deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet)” § 2º, Art. 8º (BRASIL, 2012).

Vaz (2003) menciona que a utilização de portais eletrônicos ou *websites* tem se mostrado uma importante fonte de informação aos cidadãos. Em sua pesquisa, Vaz (2003) identificou que as *websites* dos órgãos públicos funcionam como mecanismos capazes de promover a democracia e a cidadania, uma vez que permitem que mais vozes participem do processo decisório e da vida pública, de forma direta ou indiretamente. Por meio dessas *websites*, os cidadãos

têm acesso às prestações de contas, às leis, aos manuais, às consultas públicas, dentre outros.

A Lei nº 12.527/2011 também ressalta a importância da qualidade da informação divulgada aos cidadãos, exigindo que a informação seja “clara e em linguagem de fácil compreensão” Art. 5º (BRASIL, 2012).

Diante essa discussão, é bom ressaltar que transparência é um conceito mais amplo que publicidade. Platt Neto et al. (2007, p. 75) esclarecem que “uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, oportuna e compreensível”. Estudos realizados por Benedicto et al. (2011), Gallon, Trevisan e Peitscher (2010), Platt Neto et al. (2007) abordando a transparência das informações contábeis na administração pública revelam que os cidadãos necessitam de informações mais simplificadas e condizentes com seu cotidiano. As informações encontradas sobre as contas públicas são informações puramente técnico-fiscais, de difícil entendimento pela maioria da população como mostra os resultados desses estudos.

Para Platt Neto et al. (2007) os elementos que compõem a transparência das contas públicas são: publicidade, compreensibilidade e utilidade para decisões, conforme apresentado na Figura 5. Se um desses elementos não se fizer presente, de fato a transparência não poderá se concretizar.

A publicidade inclui a divulgação das informações públicas aos cidadãos e o acesso em múltiplos meios em tempo hábil (PLATT NETO et al., 2007). Para Fortes (2006), a publicidade determina que as contas públicas e o orçamento sejam divulgados por meio de veículos oficiais de comunicação para conhecimento público. Os municípios devem fazer a divulgações em portais eletrônicos ou em jornais de circulação local. Quando não possuírem esses meios de divulgação, os municípios devem fazer a divulgação em quadros de avisos da prefeitura. Em 2004, a legislação brasileira criou o Portal da Transparência que veicula dados sobre execução orçamentária e financeira da

União, incluindo os gastos realizados em seus órgãos e entidades, os repasses federais e as execuções dos programas e ações do governo federal (CULAU; FORTIS, 2006).

A compreensibilidade é um elemento importante para que a transparência das contas públicas se torne realidade para os cidadãos (PLATT NETO et al., 2007). No entanto, no Brasil, diversos estudos (Benedicto et al., 2011; DIAS FILHO, 2000; Gallon; Trevisan; Peitscher, 2010; MIRANDA et al., 2008; OLIVEIRA, 2005; Platt Neto et al., 2007) revelam que as informações contábeis não estão sendo divulgadas de forma compreensíveis. Os estudos apontam a linguagem como um forte obstáculo ao entendimento do conteúdo das demonstrações contábeis. Outro fator que prejudica a compreensibilidade das informações é a apresentação estética que não desperta a atenção dos usuários.

A utilidade para decisões é também um elemento da transparência das contas públicas. Segundo Platt Neto et al. (2007), a utilidades das informações para decisões está fundamentada em três pilares: relevância, comparabilidade e confiabilidade. Para ser relevante, a divulgação da informação deve provocar algum tipo de impacto no usuário e ser suficiente para que o mesmo faça suas escolhas públicas. Silva e Félix (2012, p. 160) afirmam que “informações insuficientes levam a decisões mal embasadas”. Por outro lado, o excesso de informações pode acarretar incertezas na tomada de decisões (SILVA; FÉLIX, 2012). As informações são úteis para uma decisão também quando podem proporcionar comparações entre períodos e entidades (PLATT NETO et al., 2007). Outro fator fundamental na utilidade das informações para a tomada de decisões é a sua confiabilidade. As informações contábeis não podem ser enganosas, devem ser fidedignas. Para isso, são realizadas as auditorias e inspeções, com intuito de observar, vistoriar se todos os lançamentos estão

corretos, de acordo com a lei e estão apoiados em documentos idôneos (SILVA; FÉLIX, 2012).

### **5.3 Interpretação do Colegiado Territorial**

O Programa Territórios da Cidadania tem como objetivo promover o desenvolvimento econômico e universalizar programas básicos de cidadania por meio de uma estratégia de desenvolvimento territorial sustentável. O modelo de gestão do programa inclui a participação social, defende o compartilhamento do poder nas decisões e integra as ações entre o governo federal, estados e municípios contribuindo para a construção da governança. Para os municípios fazerem parte do programa, são levados em consideração diversos critérios, entre os mais relevantes estão: a ruralidade; a presença de assentados da reforma agrária e agricultura familiar, de pescadores, de povos indígenas, de quilombolas; a maior concentração de beneficiários do Bolsa Família; o baixo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH); o baixo Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB); baixo dinamismo econômico conforme a tipologia das desigualdades referida pela Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) do Ministério da Integração Nacional (BRASIL, 2012). Atualmente o programa atende 2.500 municípios, o que corresponde a 45% dos municípios brasileiros. Nesse sentido, investigou-se o Colegiado do Programa Territórios da Cidadania Sertão de Minas que envolve dezessete municípios.

O Colegiado do Programa Territórios da Cidadania Sertão de Minas é composto por representantes da sociedade civil e poder público, sendo que predomina a idade de 36 a 45 anos, como pode ser observado no Gráfico 1.

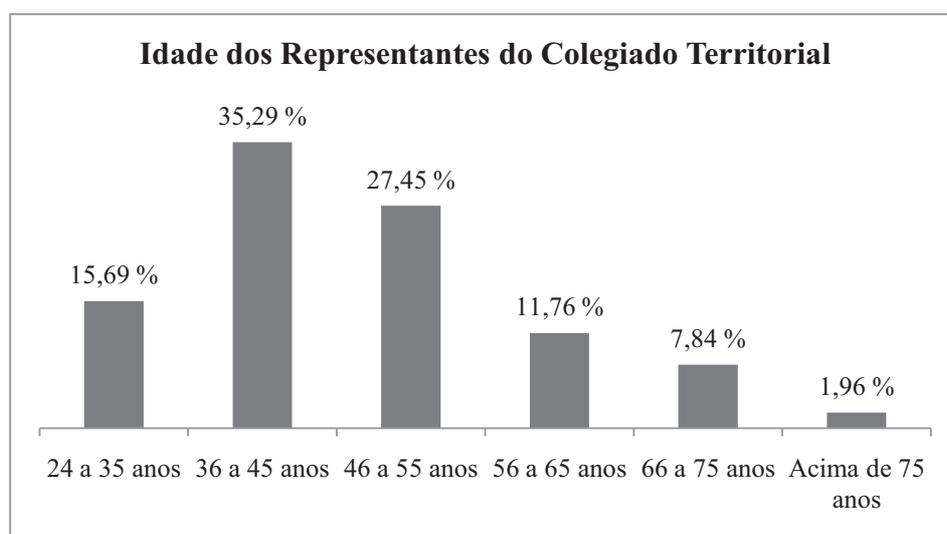


Gráfico 1 Idade

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Quanto ao sexo dos respondentes, veja no Gráfico 2 que a maioria é do sexo masculino.

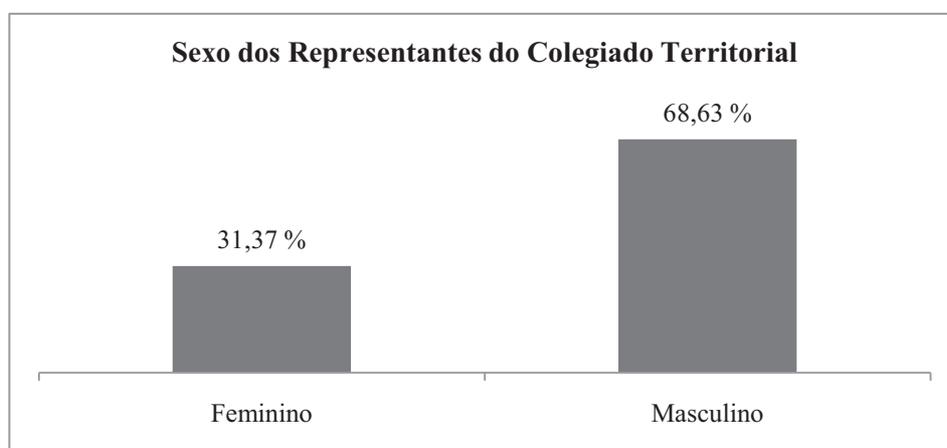


Gráfico 2 Sexo

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Observa-se no Gráfico 3 que o grau de escolaridade dos respondentes do Colegiado Territorial é relevante, sendo que alguns dos membros do Colegiado Territorial possuem ensino médio e graduação. Um melhor nível educacional pode contribuir para compreensão das informações contábeis. Contudo, não é o fator determinante para que o usuário compreenda as informações. A compreensibilidade das informações existe quando o usuário é capaz de entender o seu significado e depende tanto da capacidade desse indivíduo, quanto da forma que a informação lhe é apresentada. Com os resultados da pesquisa e essa caracterização escolar pode se inferir que existe mais uma ausência do envolvimento político que propriamente da educação.

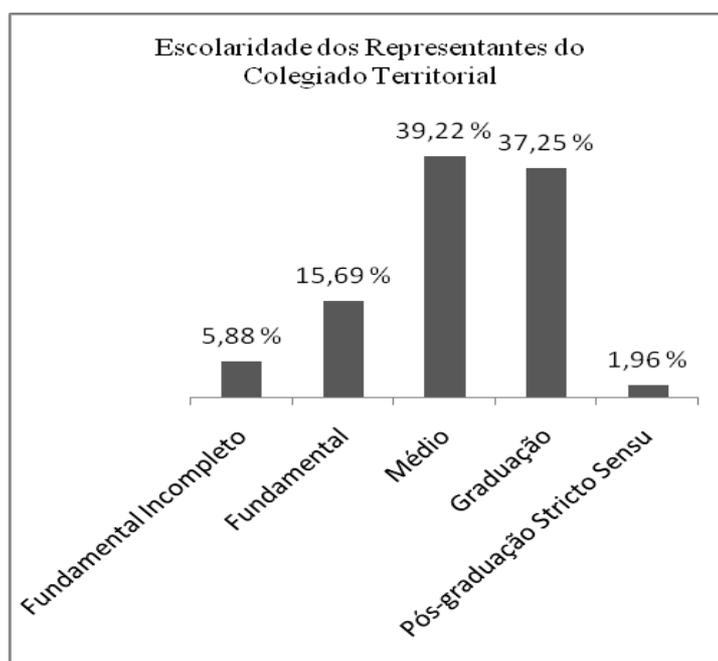


Gráfico 3 Escolaridade

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Não há uma igualdade na representação dos dezesseis municípios que compõem o Colegiado Territorial. No Gráfico 4 verifica-se a desigualdade de representação no Colegiado Territorial.



Gráfico 4 Município

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Dos 51 representantes do Colegiado Territorial, 31,37% eram políticos (vereadores) ou candidatos a vereadores no momento da realização da pesquisa. O envolvimento político deveria estimular tais indivíduos a estudar as informações com diligência apresentando maior compreensibilidade das informações. No entanto, nessa pesquisa, os vereadores ou candidatos a vereadores não apresentaram ter conhecimento dos termos contábeis. Isso quer dizer que mesmo o indivíduo sendo vereador ou candidato, ele não está apto para entender os termos contábeis. Ao realizar visitas nas câmaras legislativas

dos municípios em estudo identificou-se que não são ofertados treinamentos ou cursos para que os vereadores familiarizem com os termos das informações contábeis.

A primeira questão dicotômica revela que mais da metade dos membros do Colegiado Territorial já viram um orçamento municipal. No entanto, considerando que os membros do Colegiado Territorial são formados pelas lideranças dos municípios e por pessoas que possuem um envolvimento político, esse resultado não é satisfatório. Dos respondentes do Colegiado Territorial, 62,75% já viram um orçamento municipal ou tiveram contato com o mesmo. Esse resultado demonstra que as contas públicas ou as finanças do município não são disseminadas adequadamente.

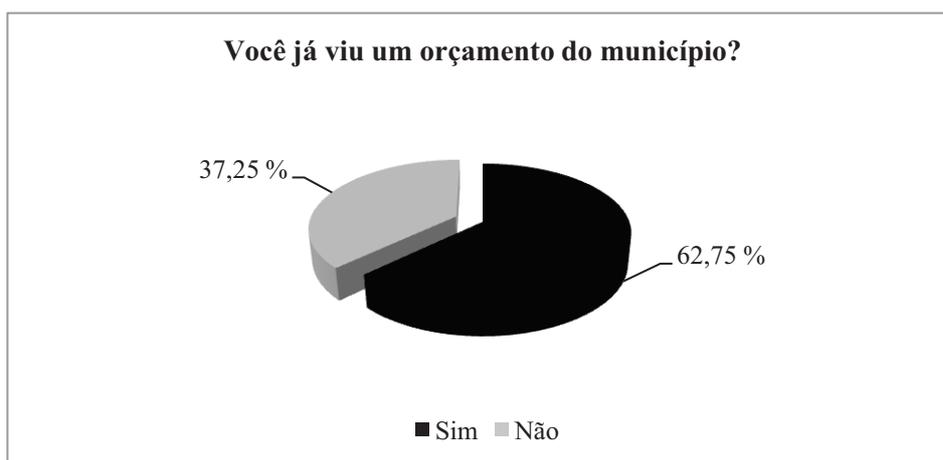


Gráfico 5 Orçamento do Município (Questão 1)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes)

A segunda questão dicotômica mostra também que o significado de “dotação orçamentária” é conhecido por apenas 64,71% dos respondentes do Colegiado Territorial. Considera-se ainda baixo, uma vez que os respondentes são lideranças municipais e tomam decisões políticas, como por exemplo, a

destinação de alguns recursos públicos nas atividades do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas.

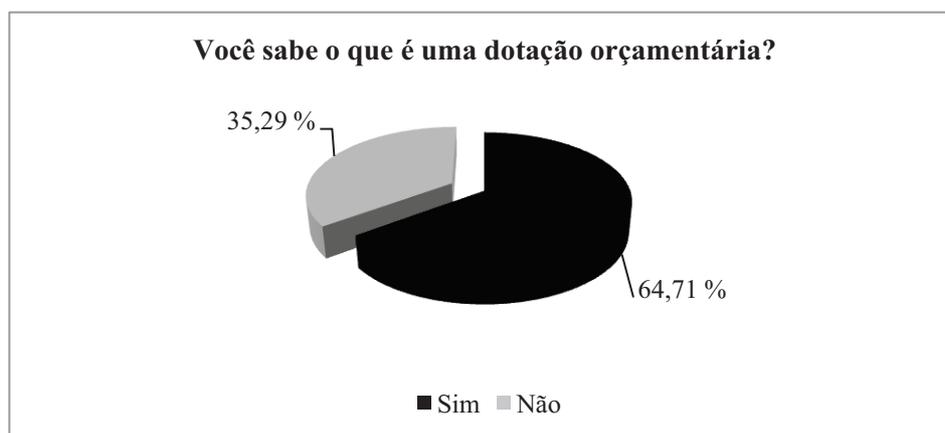


Gráfico 6 Dotação Orçamentária (Questão 2)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

A terceira questão dicotômica indica que a participação dos respondentes do Colegiado Territorial em sugestões para a elaboração do orçamento municipal ou plano plurianual (PPA) é bastante pequena. Somente 29,41% dos respondentes do Colegiado Territorial afirmaram ter participado com sugestões para a elaboração do orçamento municipal ou plano plurianual (PPA). Com a realização das visitas nos municípios foi possível constatar que os municípios promovem reuniões públicas para discutir a elaboração do orçamento municipal ou plano plurianual (PPA) com intuito de cumprir a obrigatoriedade de realizações de reuniões para esse assunto conforme o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei nº 131/09. No entanto, no que tange à Lei nº 131/09 em relação ao incentivo à participação popular no processo de elaboração e discussão dos planos e orçamentos, os municípios não

conseguem atingir esse objetivo. A divulgação não é suficiente para estimular a participação dos cidadãos nesse processo.

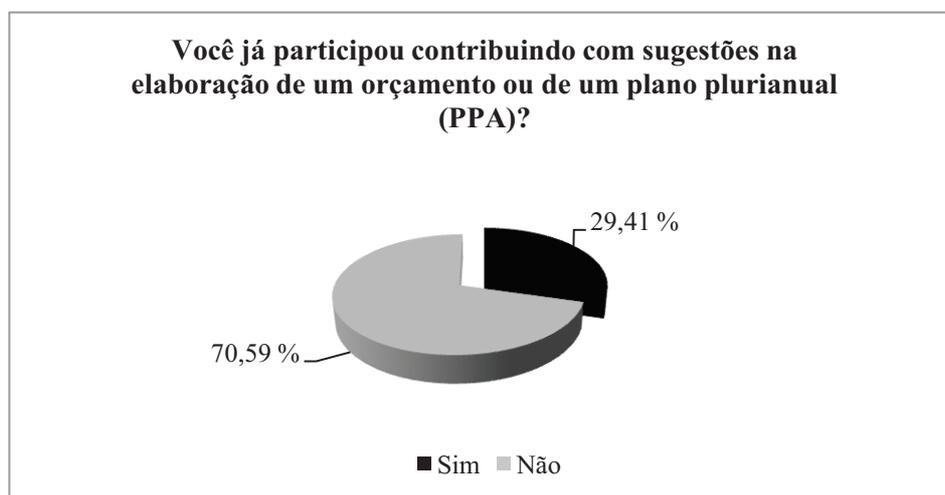


Gráfico 7 Plano Plurianual (Questão 3)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

A quarta questão dicotômica e última desse grupo reforça que os respondentes do Colegiado Territorial possuem fraco envolvimento com as finanças municipais. Apenas 27,45% dos membros do Colegiado Territorial participaram de reunião ou audiência pública informando sobre os gastos públicos dos municípios. Para um público que representa a sociedade civil e o poder público, ocupando posições de lideranças municipais, o envolvimento com a destinação dos recursos públicos locais é inexpressivo, não alcançando nem a metade dos respondentes do Colegiado Territorial na participação dessas audiências públicas. Como se trata de uma prestação de contas dos municípios, a LRF também exige a audiência pública visando informar o destino dos gastos e a arrecadação das receitas para os cidadãos.

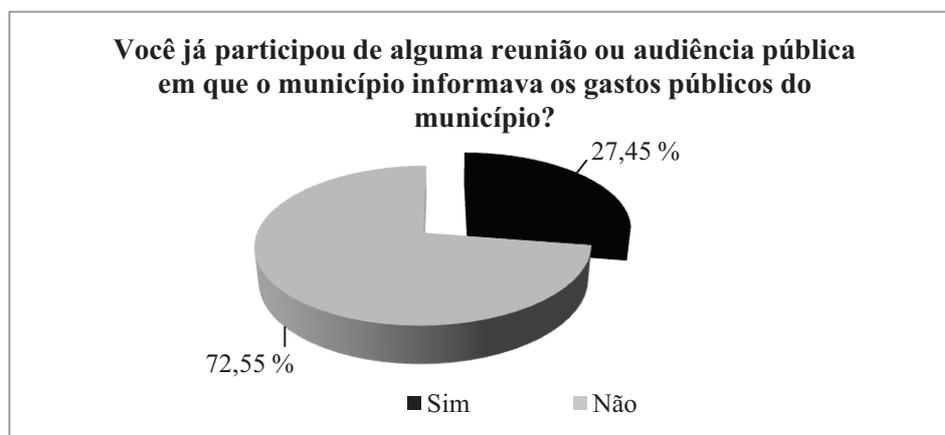


Gráfico 8 Participação em Audiência Pública (Questão 4)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

As próximas questões estão em escala de *Likert* e foram transformadas em três categorias: concordância (para os que responderam concordo totalmente e concordo); neutralidade (para os que responderam nem concordo nem discordo); e discordância (para os que responderam discordo e discordo totalmente). Além disso, as questões representam elementos de *accountability* e de transparência.

### 5.3.1 Elementos da *Accountability*

Em primeiro lugar foi analisada a interpretação dos membros do Colegiado Territorial segundo os elementos da *accountability*. Os elementos da *accountability*, segundo Schedler (1999), Carneiro e Costa (2001) são a capacidade de resposta e a capacidade de punição. A capacidade de resposta pode ser decomposta em: informações das decisões, explicação das decisões e cumprimento da lei. E já a capacidade de punição em: sanções, controle e fiscalização.

Em relação à Capacidade de Resposta os resultados foram os seguintes:

a) Informação das decisões

Foram considerados nessa questão apenas os respondentes do Colegiado Territorial que disseram já ter visto um orçamento municipal. Observa-se que dos 32 respondentes que já viram um orçamento municipal, 17 ou 53,13% conseguem visualizar a área em que os recursos públicos são aplicados.

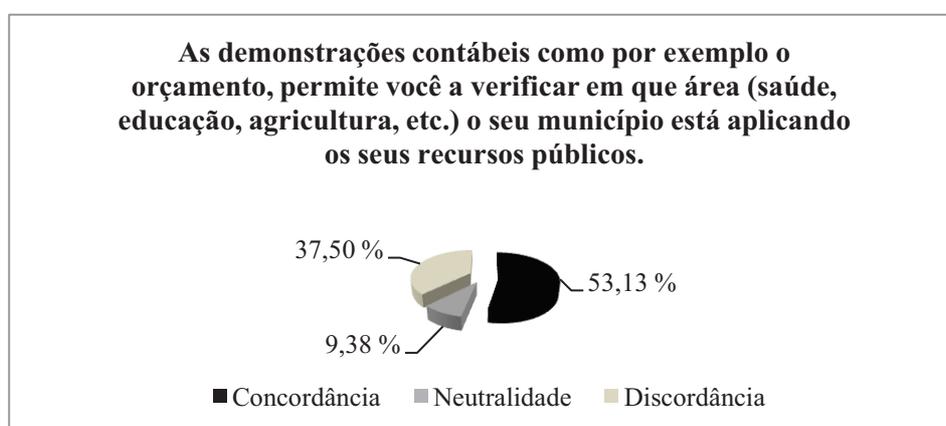


Gráfico 9 Área em que os Recursos são Aplicados (Questão 5)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 32$  respondentes).

Quanto ao Território da Cidadania Sertão de Minas, 82,35% dos respondentes concordam que são informadas as despesas gastas em cada ação do programa.

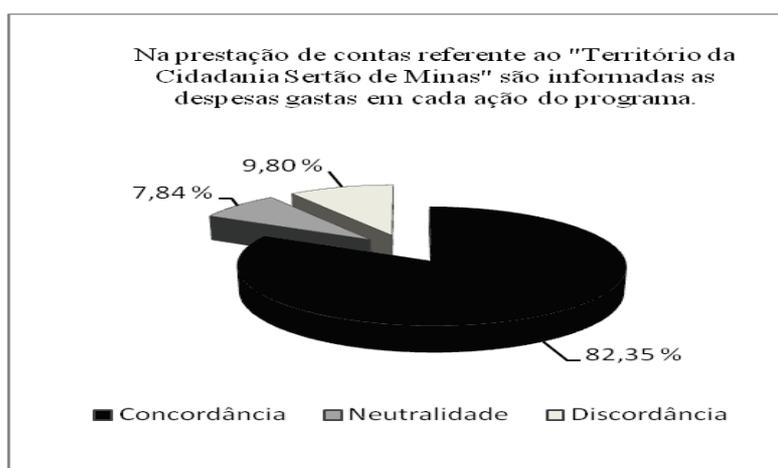


Gráfico 10 Prestação de Contas do PTCSM (Questão 6)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Analisando as informações das decisões referentes ao destino dos recursos públicos, é possível perceber uma concordância do Colegiado Territorial quanto à capacidade de respostas dessas informações, principalmente quando diz respeito ao programa Território da Cidadania Sertão de Minas.

#### b) Explicação das decisões

A maioria dos respondentes do Colegiado Territorial, 92,16%, afirmam que as decisões tomadas referentes ao destino dos recursos públicos do programa são explicadas aos envolvidos.

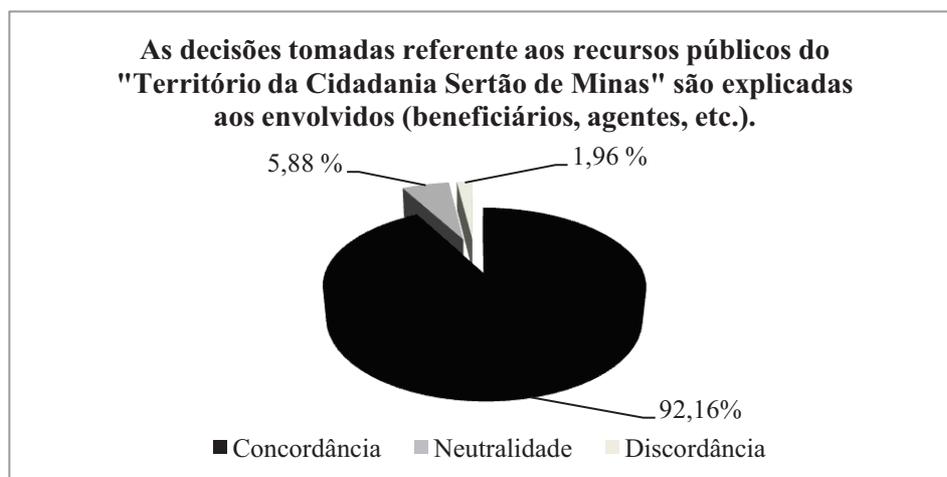


Gráfico 11 As Decisões do PTCSM (Questão 7)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Quanto à explicação das origens das receitas e das condições de financiamentos contraídos pelos municípios, o Colegiado Territorial apresentou ter maior discordância que concordância no esclarecimento dessas decisões.

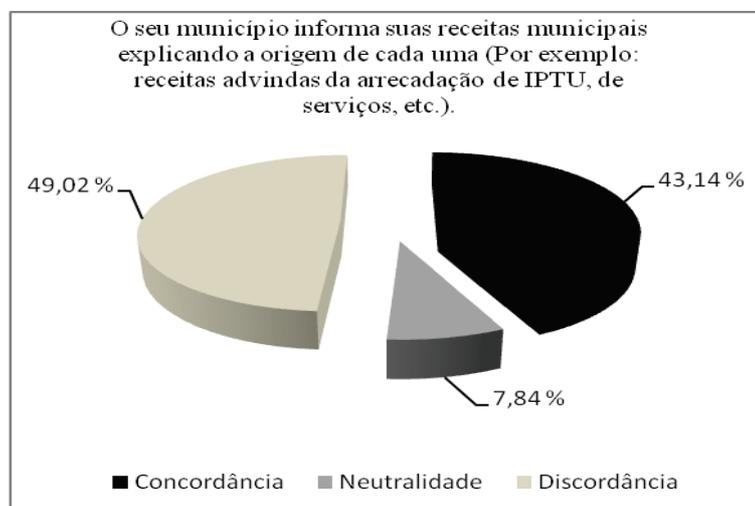


Gráfico 12A Origem das Receitas Municipais (Questão 8)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

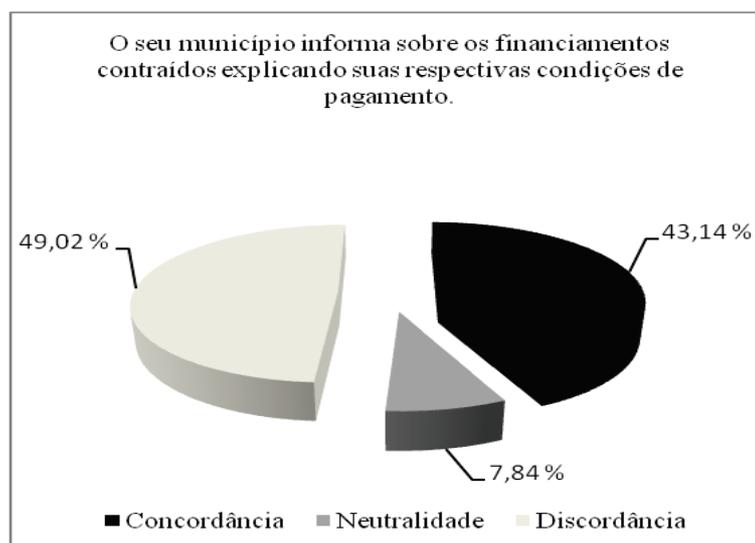


Gráfico 13 Financiamentos dos Municípios (Questão 9)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

c) Cumprimento da lei

Nessa questão são considerados somente os respondentes que já viram um orçamento municipal. Dos 32 (trinta e dois) respondentes do Colegiado Territorial que já viram um orçamento municipal, 18 (dezoito) ou 56,25% concordam que as demonstrações contábeis permitem verificar se o município atende à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conforme se verifica no Gráfico 14.

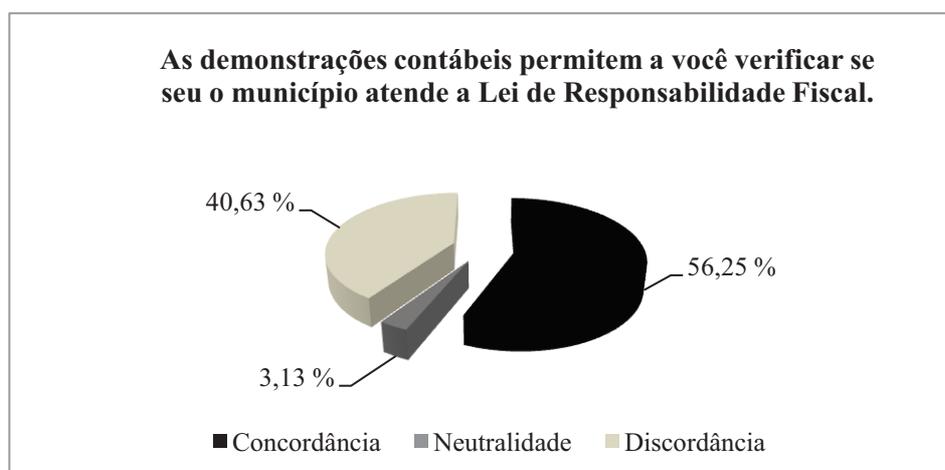


Gráfico 14 Lei de Responsabilidade Fiscal (Questão 10)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 32$  respondentes).

A audiência pública de prestação de contas, segundo o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei nº 131/2009, deve ser realizada nos municípios. No entanto, dos respondentes do Colegiado Territorial, 52,95% discordam que o município realiza essas audiências para demonstrar o cumprimento das metas fiscais e demais exigências da LRF, conforme mostra o Gráfico 15.

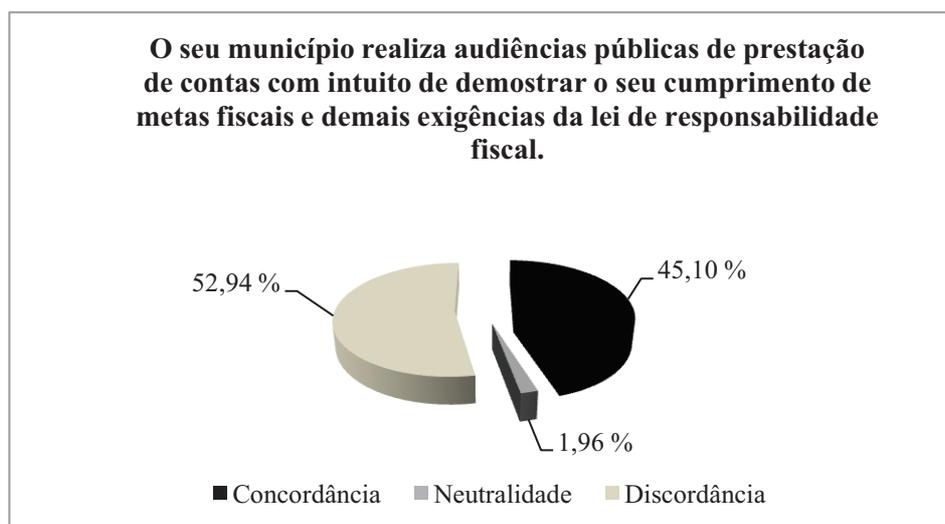


Gráfico 15 Realização de Audiência Pública (Questão 11)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Em relação à Capacidade de Punição:

a) Sanções

Essa questão demonstra que a capacidade de punição, no que se refere às sanções, na percepção do Colegiado Territorial ainda não é vista como satisfatória por todos os membros. Existe uma discordância de 56,86% dos respondentes do Colegiado Territorial quanto ao controle das prestações de contas e sanções contra corrupção, como se vê no Gráfico 16, pois, eles acreditam que os políticos, gestores e servidores não são punidos ao violar os deveres públicos. Nas visitas realizadas nos municípios no período de eleição de 2012 foi possível encontrar prefeito que estava envolvido em escândalos de corrupção se candidatando nas eleições sem nenhum impedimento.

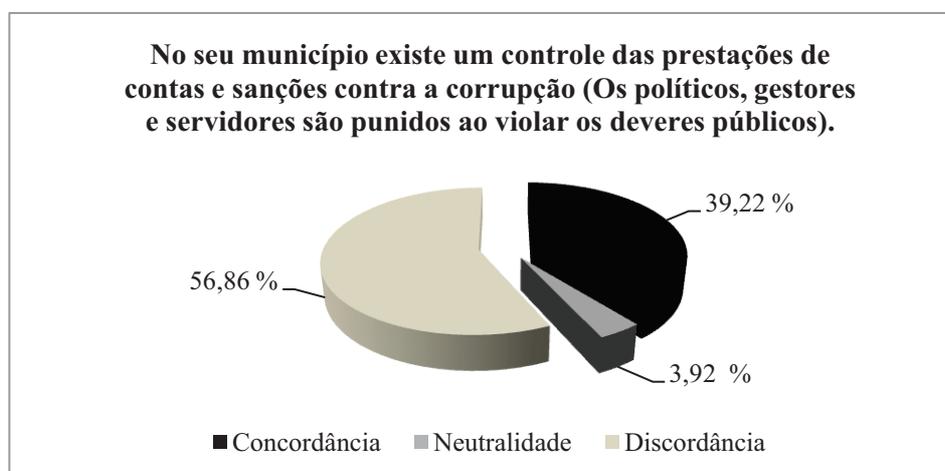


Gráfico 16 Sanções contra corrupção (Questão 12)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

#### b) Controle e Fiscalização

Quanto ao controle e fiscalização dos gastos públicos referentes ao Território da Cidadania Sertão de Minas, observa-se no Gráfico 17 que 54,90% dos respondentes do Colegiado Territorial têm acompanhado as prestações de contas do programa.

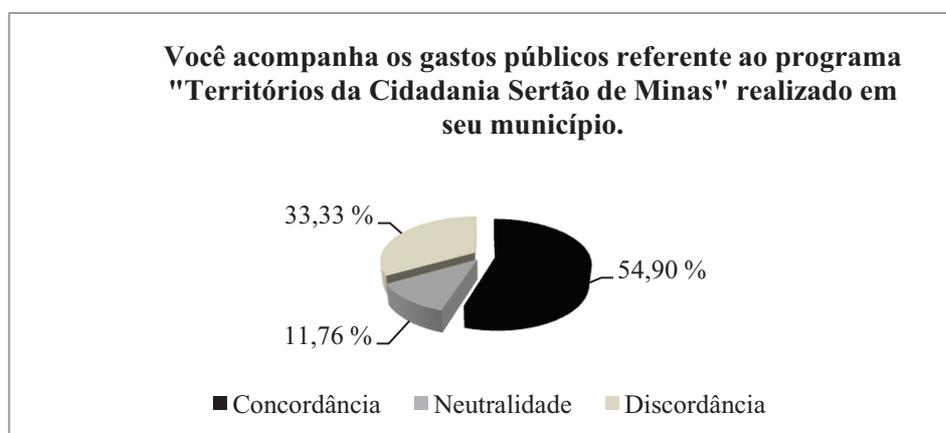


Gráfico 17 Acompanha os gastos públicos do PTCSM (Questão 13)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

No que tange ao controle e fiscalização do município, observa-se no Gráfico 18 que 76,47% dos respondentes do Colegiado Territorial discordam que acompanham os resultados da auditoria externa do seu município. A ausência de acompanhamento da auditoria externa contribui para enfraquecer a capacidade de punição dos políticos, gestores e servidores que desviam recursos públicos ou por negligência cometem erros que prejudicam a saúde financeira do município.

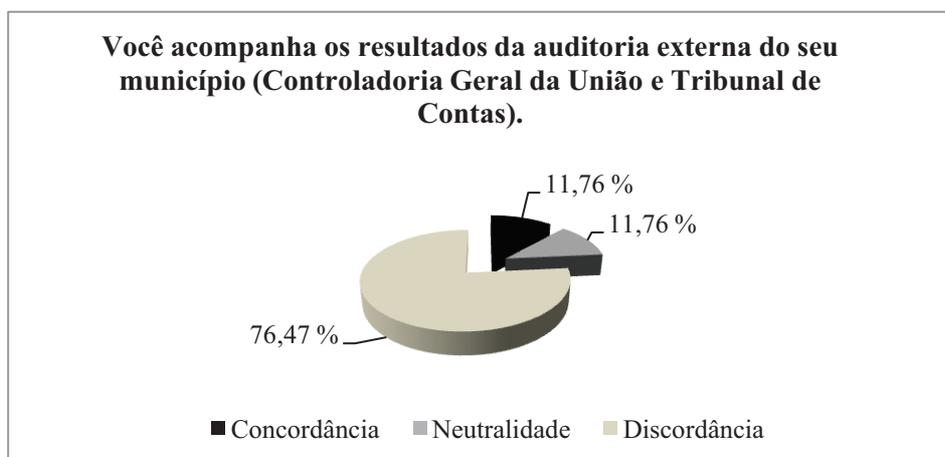


Gráfico 18 Auditoria Externa (Questão 14)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

O Quadro 12 aponta os elementos da *accountability* que evidenciaram maior concordância, neutralidade e discordância conforme as respostas do Colegiado Territorial. Observa-se que os elementos da *accountability* são percebidos como positivos pelo Colegiado Territorial quando se trata do programa Território da Cidadania Sertão de Minas. Por outro lado, nas questões relacionadas aos municípios, alguns itens dos elementos da *accountability* foram identificados como fracos pelos respondentes do Colegiado Territorial. O controle e fiscalização que se refere à capacidade de punição podem ser considerados um dos itens que precisam ser melhorados na visão do Colegiado Territorial. A falta de punições também foi um item apontado por boa parte dos respondentes como falho. A interação dos cidadãos nesse processo de acompanhamento das prestações de contas dos municípios e a criação de instituições com intuito de promover a fiscalização das contas é uma alternativa para efetivar a *accountability*.

A capacidade de resposta argumentativa (explicação das decisões) tem maior deficiência que a capacidade de resposta informacional (informação das

decisões) segundo o Colegiado Territorial. Quanto à capacidade de resposta relacionada ao cumprimento da lei, que quase a metade do Colegiado Territorial desconhece que os municípios realizam audiências públicas de prestação de contas obrigatórias pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei nº 131/09.

Elementos de <i>Accountability</i>		Questões	Resultado	
Capacidade de Resposta	Informação das Decisões	Q5	53,13%	😊
		Q6	82,35%	😊
	Explicação das Decisões	Q7	92,16%	😊
		Q8	49,02%	😞
		Q9	49,02%	😞
	Cumprimento da Lei	Q10	56,25%	😊
		Q11	52,94%	😞
Capacidade de Punição	Sanções	Q12	56,86%	😞
	Controle e Fiscalização	Q13	54,90%	😊
		Q14	76,47%	😞
Legenda:				
😊 Concordância    😐 Neutralidade    😞 Discordância				

Quadro 12 Síntese: Elementos de *Accountability*

Fonte: Dados da Pesquisa

### 5.3.2 Elementos da Transparência

Nesse segundo momento foi analisada a interpretação do Colegiado Territorial conforme os elementos da transparência. Os elementos da transparência para Platt Neto et al. (2007) são: publicidade, compreensibilidade e utilidade para decisões. A publicidade inclui: divulgação e acesso; a

compreensibilidade: linguagem e apresentação; e a utilidade para decisões: relevância, comparabilidade e confiabilidade.

Em relação à Publicidade:

a) Divulgação

A maioria dos respondentes do Colegiado Territorial, 80,39%, conforme Gráfico 19, concorda que as informações contábeis referentes ao programa Território da Cidadania Sertão de Minas são divulgadas em tempo hábil.

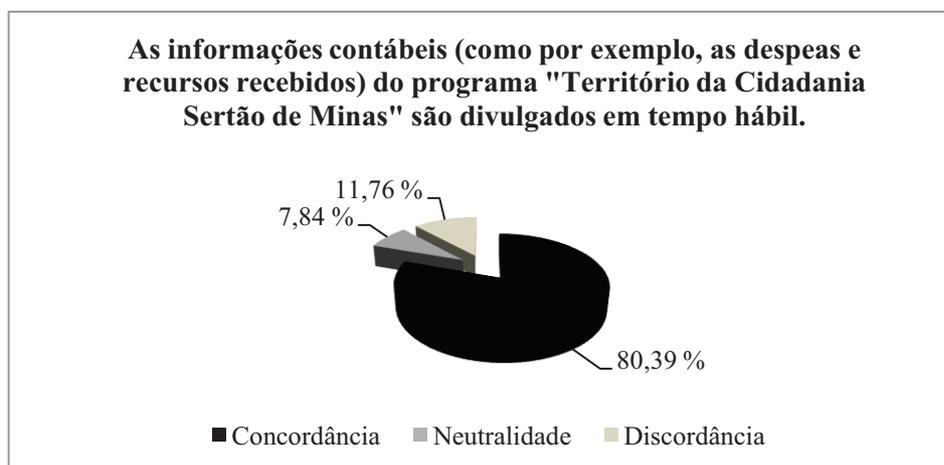


Gráfico 19 Divulgação em tempo hábil (Questão 15)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

b) Acesso

Na opinião de 78,43% do Colegiado Territorial, as prestações de contas do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas são disponibilizadas sem restrições aos interessados, como se verifica no Gráfico 20.

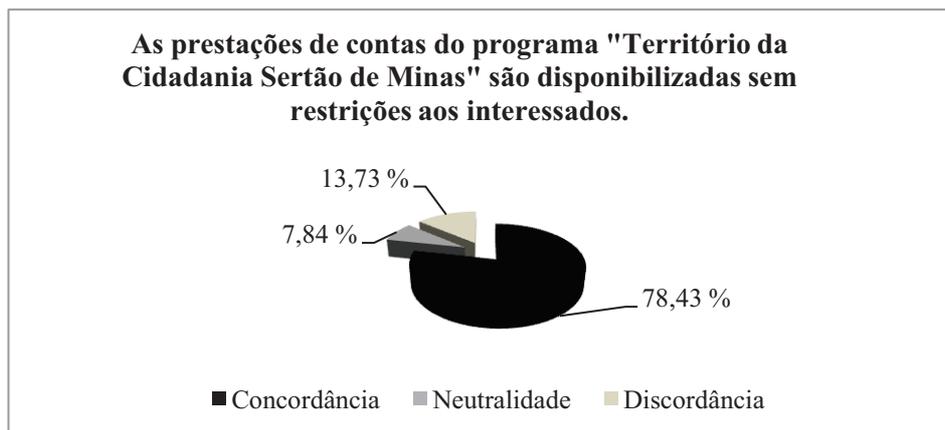


Gráfico 20 Disponibilização sem restrições (Questão 16)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Em relação à Compreensibilidade:

a) Linguagem

A compreensão dos termos contábeis foi apontada por 70,59% do Colegiado Territorial como um entrave para alcançar a transparência.

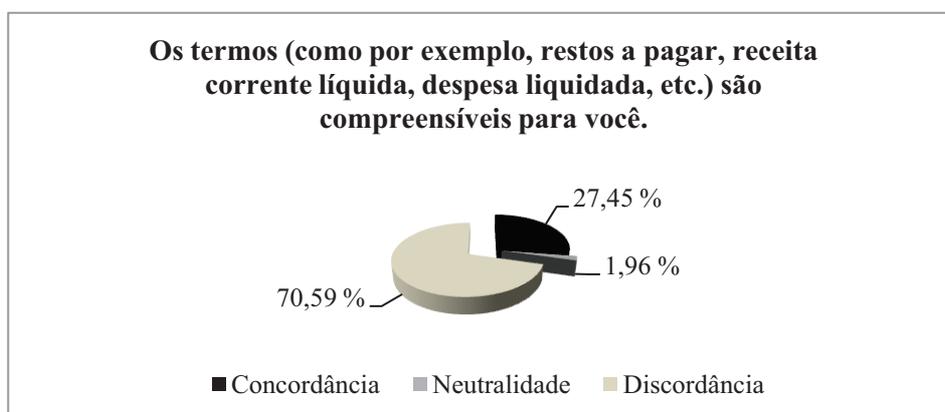


Gráfico 21 Compreensibilidade dos termos (Questão 17)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

b) Apresentação

Quanto à apresentação das contas públicas, 80,39% do Colegiado Territorial discordam que as contas são apresentadas de forma clara e compreensível para a população, conforme Gráfico 22.

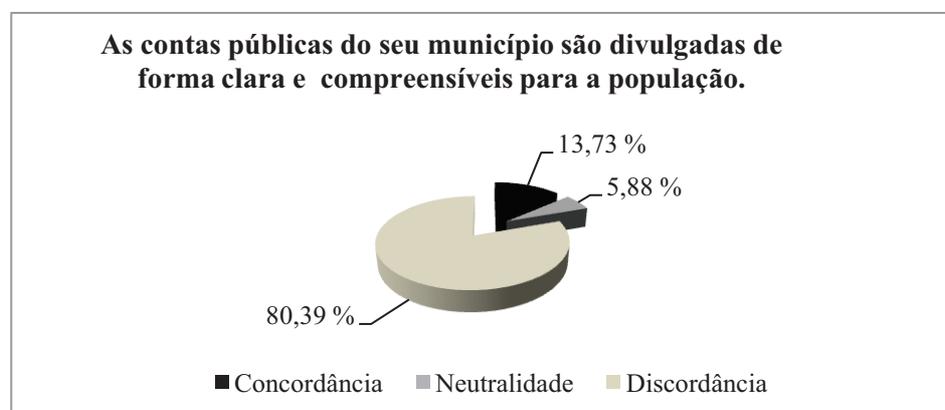


Gráfico 22 Divulgação de forma clara (Questão 18)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

A apresentação estética das contas públicas para 74,51% do Colegiado Territorial também não são divulgadas de forma a estimulá-los a conhecer as contas públicas, como se verifica no Gráfico 23.

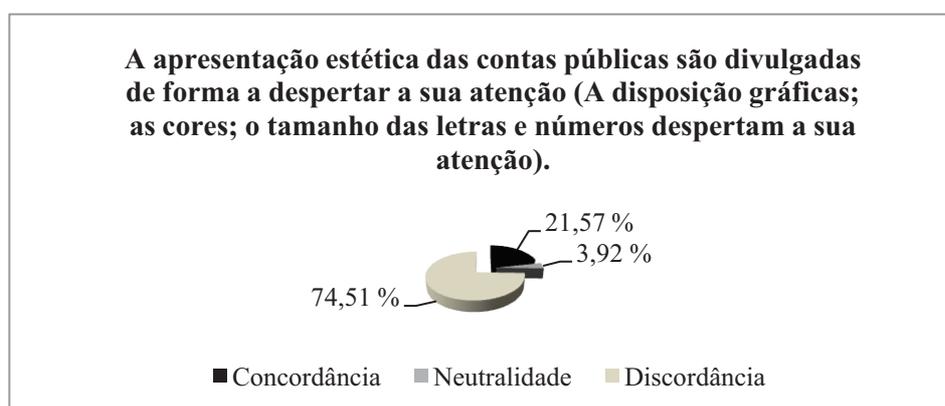


Gráfico 23 Apresentação das contas públicas (Questão 19)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Em relação à Utilidade para decisões:

a) Relevância

A relevância das informações contábeis para os cidadãos conhecerem as contas públicas e realizar as suas escolhas é uma questão que ficou bastante dividida na opinião dos respondentes do Colegiado Territorial, como se verifica no Gráfico 24. No entanto, o percentual daqueles que concordaram que as informações contábeis são relevantes e úteis para as decisões políticas ainda foi maior que o percentual dos respondentes do Colegiado Territorial que discordaram.

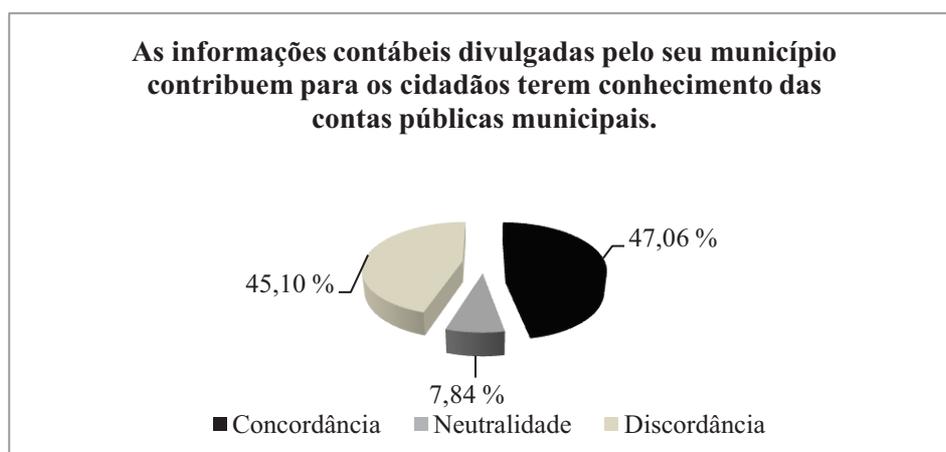


Gráfico 24 Relevância das Informações Contábeis (Questão 20)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Na perspectiva do Colegiado Territorial, 60,78% dos respondentes concordam que as informações contábeis do seu município são relevantes para sua gestão ou para seu trabalho desenvolvido na cidade, conforme Gráfico 25. Essa questão demonstra que o Colegiado Territorial tem a consciência de que as informações contábeis são relevantes para tomada de decisões na gestão do município ou trabalhos realizados pelas lideranças municipais. Contudo, a transparência e, conseqüentemente, a governança pública é comprometida devido à dificuldade dos cidadãos de compreender os termos técnicos das informações contábeis.

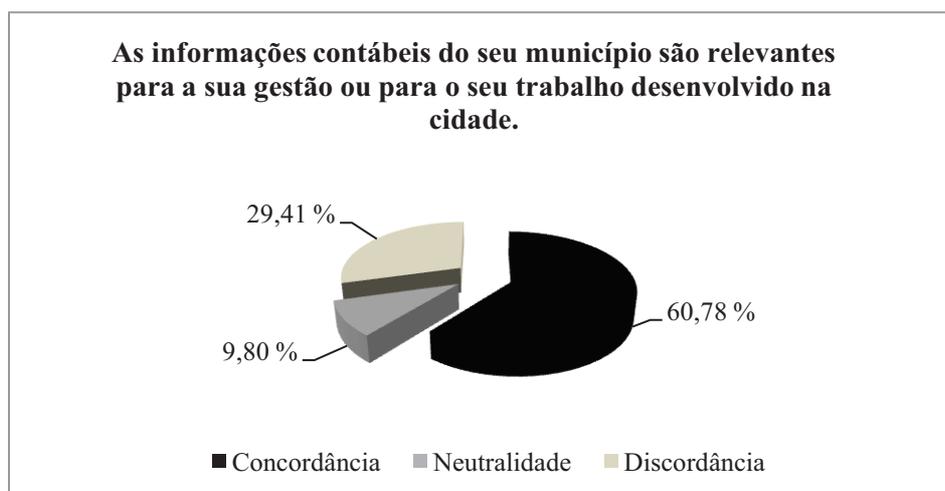


Gráfico 25 Relevância para a gestão (Questão 21)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

#### b) Comparabilidade

A implementação do sistema de custos na administração municipal é uma obrigatoriedade da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e mais recentemente das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Todavia, na prática a maioria dos municípios brasileiros não possui sistema de custos nas prefeituras municipais. Sendo assim, alguns municípios levantam alguns custos para divulgar o que pode ser divulgado ou usado em sua gestão. Mas, ainda há bastante deficiência na apuração dos custos públicos municipais. Muitos profissionais e empresas de consultoria na área da administração pública já estão estudando sobre o assunto e começando oferecer serviços relacionados aos sistemas de custos em prefeituras. A apresentação dos custos permite a comparabilidade de um período com outro, favorecendo nas escolhas públicas e na tomada de decisões. Assim, 62,75% dos respondentes discordam que o município esteja informando sobre os custos da administração pública, como pode ser observado no Gráfico 26.

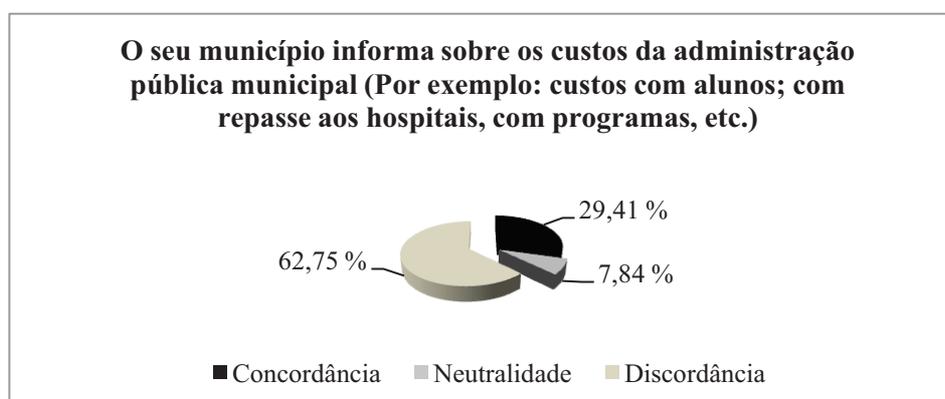


Gráfico 26 Custos da administração pública (Questão 22)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Quanto às informações contábeis, 49,02% dos respondentes do Colegiado Territorial concordam que as mesmas permitem realizar comparações com os anos anteriores, conforme Gráfico 27.

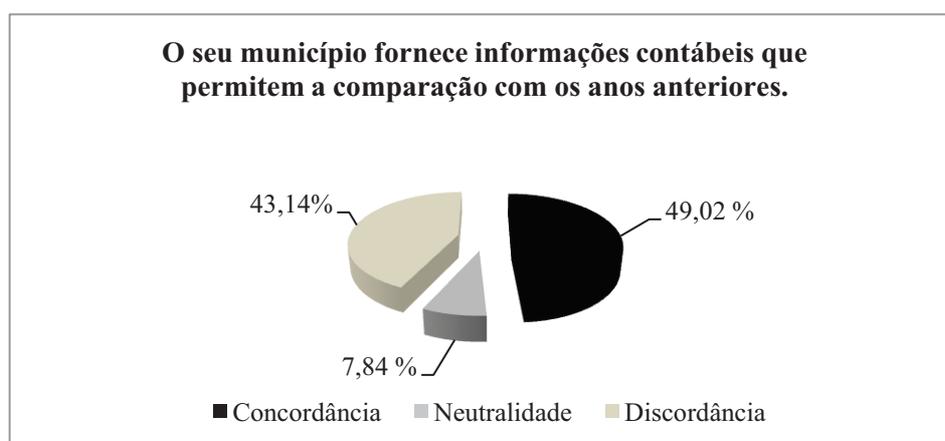


Gráfico 27 Comparações com anos anteriores (Questão 23)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

c) Confiabilidade

Informações contábeis confiáveis são aquelas que possuem veracidade, que não são enganosas, não foram maquiadas. Grande parte do Colegiado Territorial, 72,55% concordam que as prestações de contas do programa Território da Cidadania Sertão de Minas são confiáveis, conforme Gráfico 28.

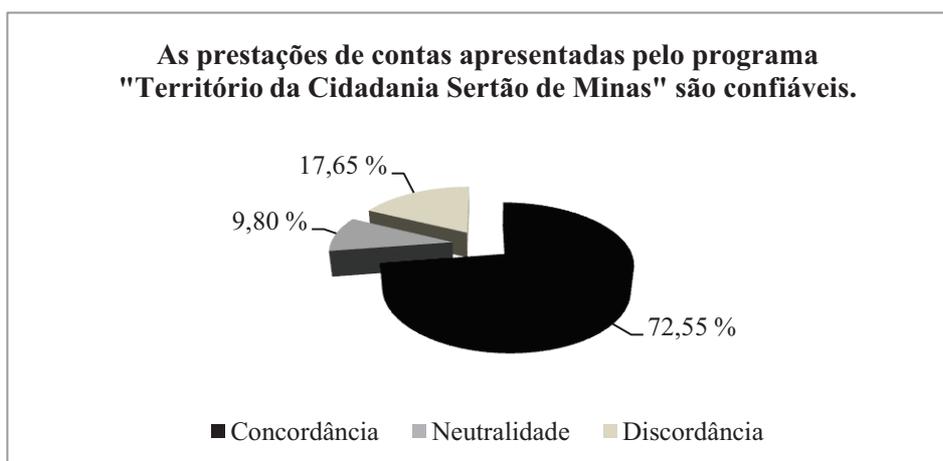


Gráfico 28 Prestações de contas confiáveis (Questão 24)

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

O Quadro 13 mostra as respostas predominantes em termos de concordância, neutralidade e discordância referentes aos elementos da transparência. Percebe-se que um dos elementos mais preocupantes da transparência é a compreensibilidade, segundo a opinião da maioria do Colegiado Territorial. A linguagem e apresentação estética das contas públicas foram apontadas como itens que na perspectiva de grande parte do Colegiado Territorial são complexas e obscuras prejudicando a compreensibilidade e, conseqüentemente a transparências das contas públicas.

Outro item que foi identificado como fraco na ótica de grande parte do Colegiado Territorial é a comparabilidade dos dados. A ausência de dados que permita a comparabilidade de um período para outro, ou de municípios com as mesmas características, prejudica a utilidade das informações para a tomada de decisões.

Elementos da Transparência		Questões	Resultado	
Publicidade	Divulgação	Q15	80,39%	☺
	Acesso	Q16	78,43%	☺
Compreensibilidade	Linguagem	Q17	70,59%	☹
	Apresentação	Q18	80,39%	☹
		Q19	74,51%	☹
Utilidade para Decisões	Relevância	Q20	47,06%	☺
		Q21	60,78%	☺
	Comparabilidade	Q22	62,75%	☹
		Q23	49,02%	☺
	Confiabilidade	Q24	72,55%	☺
Legenda: ☺ Concordância    ☹ Neutralidade    ☹ Discordância				

Quadro 13 Síntese: Elementos da Transparência

Fonte: Dados da Pesquisa

#### 5.4 Diferença de Interpretação entre Poder Público e Sociedade Civil

Ao analisar a diferença de interpretação entre o poder público e a sociedade civil nas quatro questões dicotômicas é possível observar que o poder público tem maior proximidade com o orçamento. Não deveria haver essa distinção. O poder público não pode ter privilégio de obter maiores informações

em relação à sociedade civil. No entanto, essas quatro questões evidenciam essa distinção.

Esse fato também pode ocorrer devido ao poder público ter maior interesse no orçamento que o grupo que representa a sociedade civil.

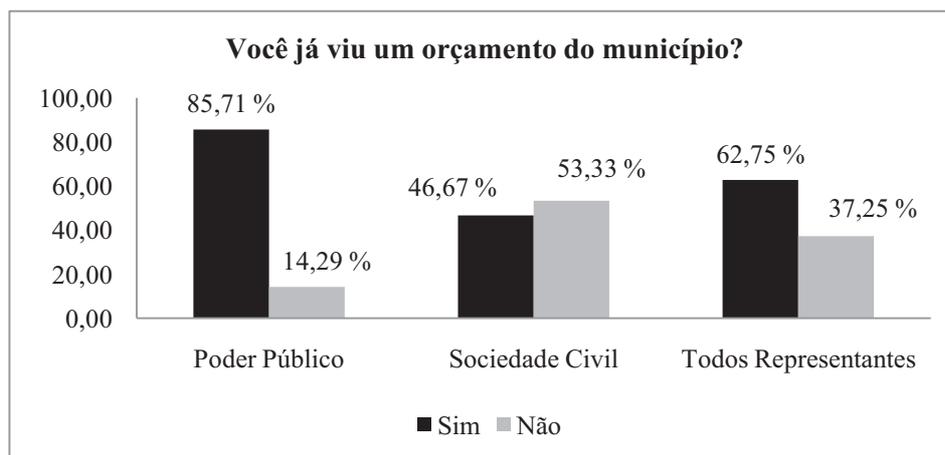


Gráfico 29 Questão 1: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

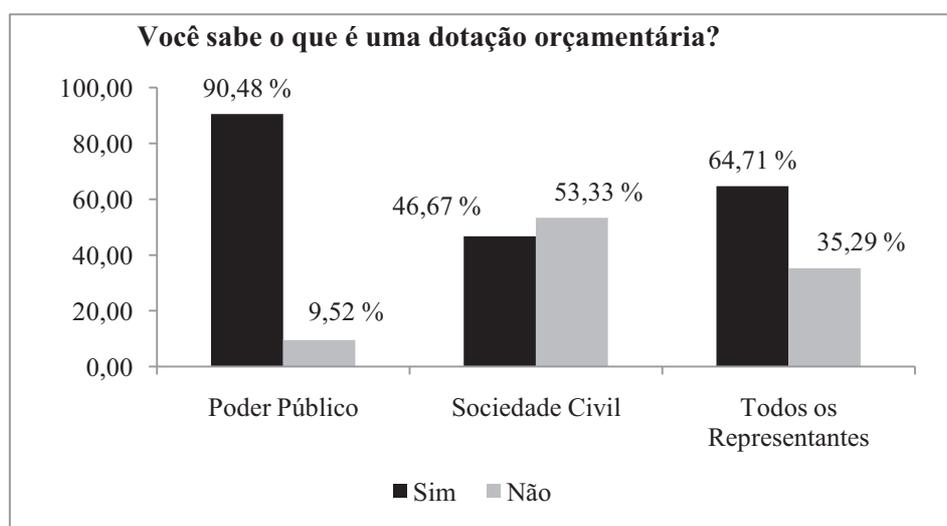


Gráfico 30 Questão 2: Poder Público X Sociedade Civil  
 Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

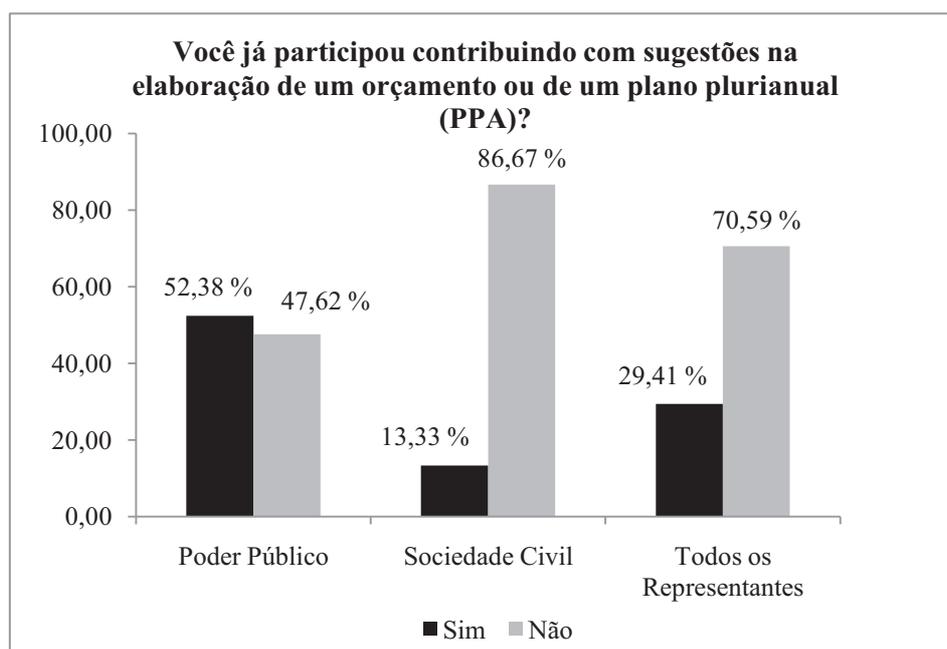


Gráfico 31 Questão 3: Poder Público X Sociedade Civil  
 Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

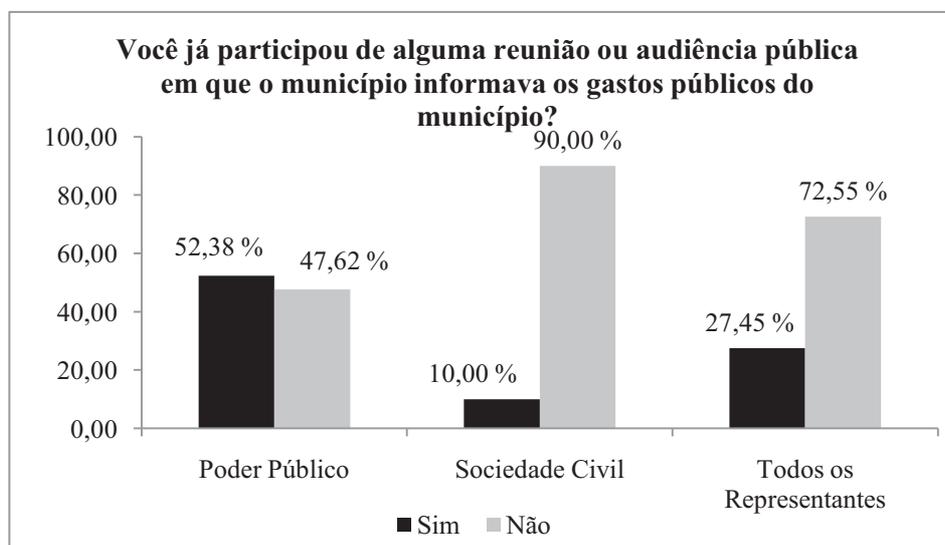


Gráfico 32 Questão 4: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Salienta-se que a análise apresentada nesta subseção enfocou as diferenças entre os respondentes ligados ao poder público e à sociedade civil, assim como a relação entre as respostas obtidas e a idade e o grau de instrução dos respondentes.

A diferença de interpretação entre poder público e sociedade civil demonstra que existe assimetria de informações. A lei de acesso às informações públicas (Lei 12.527/2011) pretende reduzir a assimetria de informações entre os atores, sejam eles representantes do poder público ou cidadão comum. A referida lei garante o acesso às informações públicas buscando compartilhar o conhecimento e democratizar o poder. Por isso, justifica-se a relevância em realizar a comparação das respostas dos dois grupos: poder público e sociedade civil. Nesse estudo percebe-se que ainda existe a necessidade de reduzir assimetrias de informações referentes ao setor público no Brasil. Tanto uma pessoa que trabalha no setor público quanto um cidadão que não trabalha precisa

ter as mesmas informações sobre as contas públicas de maneira clara e compreensível.

#### 5.4.1 Elementos da Accountability

A Tabela 2 apresenta as matrizes do  $p$  valor de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman gerada pelo SPSS referente às questões dos elementos da *Accountability*. Para compreender os resultados obtidos do  $p$  valor de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman é importante lembrar o Quadro 10 mencionado no capítulo que trata do percurso metodológico.

Tabela 2 Matrizes do  $p$  valor de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman (*Accountability*)

Constructo	Elementos	Questões	Kruskal-Wallis ( $p$ valor ou $\alpha$ )	Spearman (Idade)	Spearman (Escolaridade)
	Informações	Q5	0,077	0,033	0,256
	das Decisões	Q6	0,687	0,893	0,187
Capacidade de Resposta	Explicação das Decisões	Q7	0,740	0,486	0,861
		Q8	0,000	0,994	0,064
		Q9	0,000	0,968	0,016
	Cumprimento da Lei	Q10	0,002	0,681	0,028
		Q11	0,000	0,213	0,030
Capacidade de Punição	Sanções Controle e Fiscalização	Q12	0,000	0,471	0,264
		Q13	0,032	0,810	0,123
		Q14	0,000	0,324	0,208

Fonte: Dados da Pesquisa/SPSS

Segundo o Quadro 10 de descrição do  $p$  valor do Kruskal-Wallis, as Q5, Q6 e Q7 não são significativas, ou seja, não há divergência de respostas entre os grupos que estatisticamente são consideradas significativas. Os resultados do  $p$  valor ou  $\alpha$  é maior que 0,05. Quando o  $p$  valor é maior que 0,05 a divergência não é significativa.

A Q13 possui divergência significativa de respostas entre os grupos, pois o seu  $p$  valor enquadra-se entre 0,01 a 0,05. A Q10 apresentou uma divergência de respostas entre os grupos, muito significativa porque o seu  $p$  valor está entre 0,001 a 0,01. E as Q8, Q9, Q11, Q12 e Q14 possuem divergências extremamente significativas, uma vez que o  $p$  valor é menor que 0,001.

Os resultados do  $p$  valor de correlação de Spearman destacados na Tabela 2 são considerados significativos, pois, possuem valores entre 0,01 a 0,05.

Para se analisar o constructo “Capacidade de Resposta”, inicialmente, questionou-se aos respondentes se as demonstrações contábeis municipais permitiam verificar em que área (saúde, educação, agricultura, etc.) o município aplicava os recursos públicos (Questão 5). No Gráfico 33 observam-se os resultados percentuais das respostas obtidas. Constatou-se que 57,14% dos representantes da sociedade civil (8 pessoas) consideram que as demonstrações não possibilitam verificar as áreas nas quais o município emprega os seus recursos. Por outro lado, 66,66% dos representantes do poder público (12 pessoas) indicam que as demonstrações possibilitam inferir tal informação.

Observa-se, assim, uma divergência entre os resultados apresentados pelos representantes do poder público e os da sociedade civil. Todavia, tal divergência não foi considerada significativa pelo teste de Kruskal-Wallis, dessa forma, não é possível dizer que as respostas são estatisticamente distintas. Salienta-se que o coeficiente de correlação de Spearman indicou uma relação

positiva e significativa (a menos de 5%) entre a idade do respondente e o seu grau de concordância com a afirmação de que as demonstrações contábeis possibilitam verificar a área de aplicação dos recursos municipais. Ou seja, os respondentes mais velhos tendem a concordar com tal afirmação. Ressalta-se que essa questão foi direcionada apenas aos respondentes que já haviam tido contato com o orçamento municipal. Constatou-se uma relação positiva e significativa entre as respostas apresentadas na Questão 5 e a idade dos respondentes por meio do coeficiente de correlação de Spearman ( $\alpha < 0,05$ ).

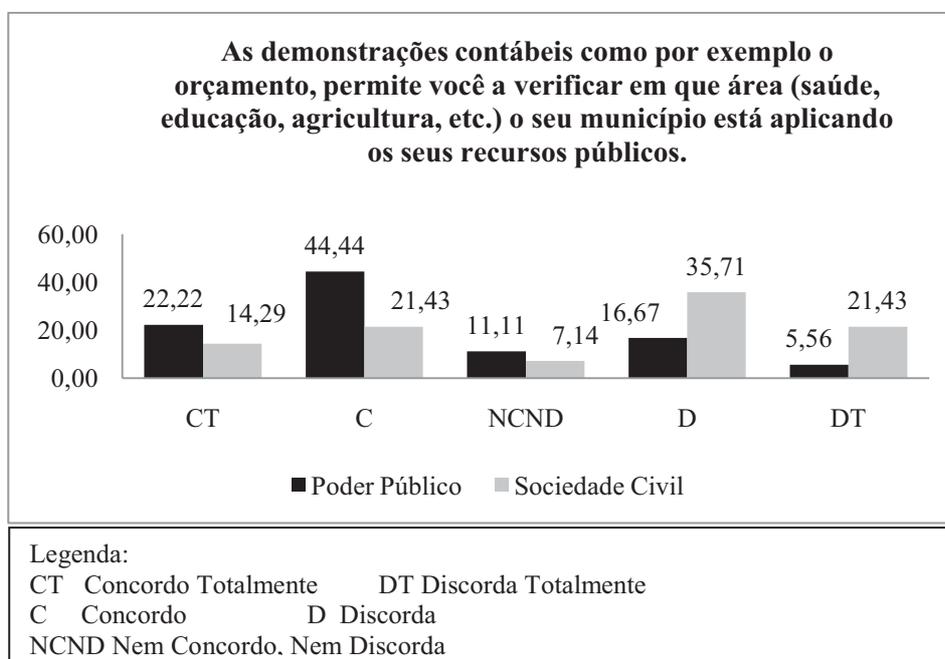


Gráfico 33 Questão 5: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 32$  respondentes).

Verificou-se, junto aos respondentes, se, na prestação de contas referente ao “Território da Cidadania Sertão de Minas” são informadas as despesas gastas em cada ação do programa (Questão 6). Nesse caso, tal como apresentado no

Gráfico 34, as opiniões dos respondentes ligados à sociedade civil e ao poder público foram similares. Do grupo que representa o poder público 80,96% deste grupo (17 pessoas) concordaram que tais despesas são adequadamente apresentadas, assim como, 83,33% do grupo que representa a sociedade civil (25 pessoas). Confirmando essa similaridade, a partir do teste de Kruskal-Wallis, não foi possível verificar quaisquer divergências significativas nas opiniões.

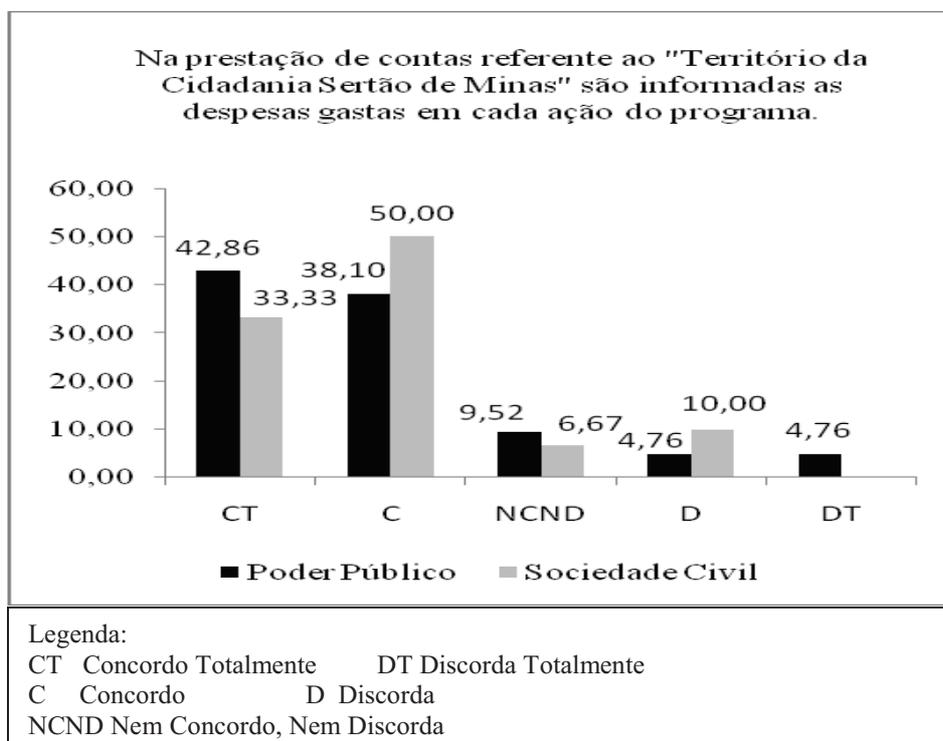


Gráfico 34 Questão 6: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Os respondentes foram questionados se as decisões referentes aos recursos públicos do “Território da Cidadania Sertão de Minas” são explicadas aos envolvidos (Questão 7), como pode ser observado no Gráfico 35.

Novamente, observa-se uma consonância nas opiniões: 95,24% dos entrevistados ligados ao poder público (20 pessoas) acreditam que há uma adequada explicação das decisões, enquanto 90,00% dos entrevistados ligados à sociedade civil (27 pessoas) ratificam essa opinião. Como esperado, o teste de Kruskal-Wallis não indicou diferenças significativas nas opiniões dos dois grupos. É importante ressaltar que nenhum entrevistado discordou totalmente da afirmação de que as decisões não são explicadas aos agentes envolvidos.

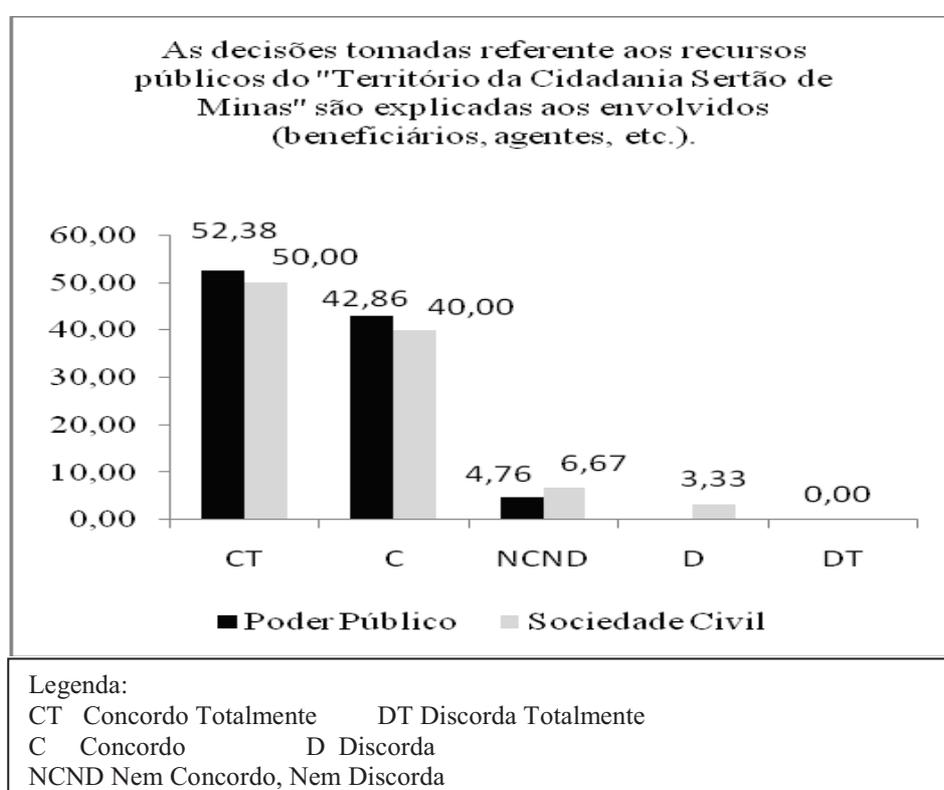


Gráfico 35 Questão 7: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Os respondentes também foram questionados se o seu município informava as receitas municipais, assim como a origem de cada uma delas (IPTU, ISS etc.) (Questão 8). Nesse caso, tal como destacado no Gráfico 36, os resultados foram discrepantes entre os grupos analisados. Enquanto 76,19% dos entrevistados ligados ao poder público (16 pessoas) indicam que essa informação está adequadamente disponível, apenas 20,00% dos entrevistados ligados à sociedade civil (6 pessoas) corroboram esta opinião. Nesse caso, o teste de Kruskal-Wallis indicou que tal discrepância é bastante significativa (a menos de 1%), indicando que a diferença de percepções dos respondentes em cada grupo é estatisticamente significativa. Constatou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 8 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

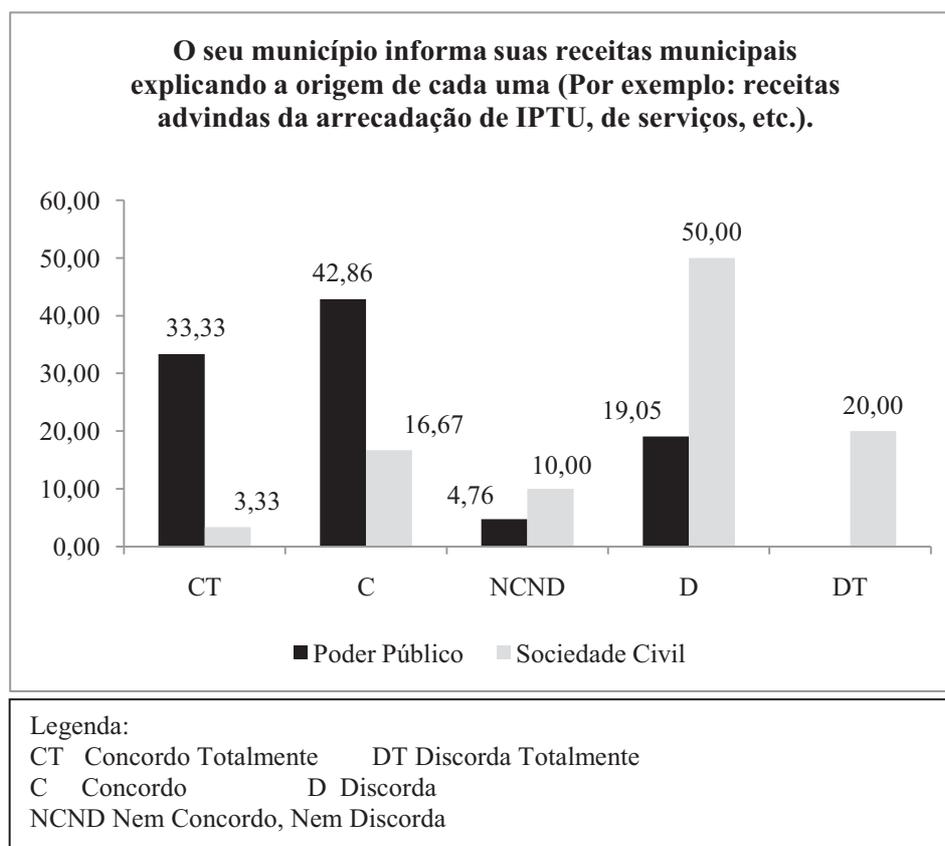


Gráfico 36 Questão 8: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes)

Os respondentes foram questionados se o seu município informa sobre os financiamentos contraídos explicando suas respectivas condições de pagamento (Questão 9). Novamente, observa-se uma divergência na interpretação dos respondentes ligados à sociedade civil e ao poder público, como se verifica no Gráfico 37. Dos respondentes representantes do poder público, 80,95% dos respondentes (17 pessoas) acreditam que o município divulga adequadamente as informações referentes aos financiamentos contra apenas 20,00% do grupo da sociedade civil (6 pessoas). Novamente, o teste de

Kruskal-Wallis indicou tal discrepância entre os grupos como muito significativa (a menos de 1%), o que implica que as diferenças entre as percepções dos membros de cada grupo são estatisticamente distintas.

É importante ressaltar que o coeficiente de correlação de Spearman também apresentou resultados positivos e significativos (a menos de 5%) no que tange à relação entre a interpretação dos entrevistados sobre a divulgação de informações sobre financiamento e o seu grau de escolaridade. Dessa forma, pode-se afirmar que os respondentes com um maior grau de escolaridade tendem a avaliar como mais adequadas as informações divulgadas referentes aos financiamentos municipais.

Constatou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 9 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ). Verificou-se também uma relação positiva e significativa entre as respostas apresentadas na Questão 9 e o grau de dos respondentes por meio do coeficiente de correlação de Spearman ( $\alpha < 0,05$ ).

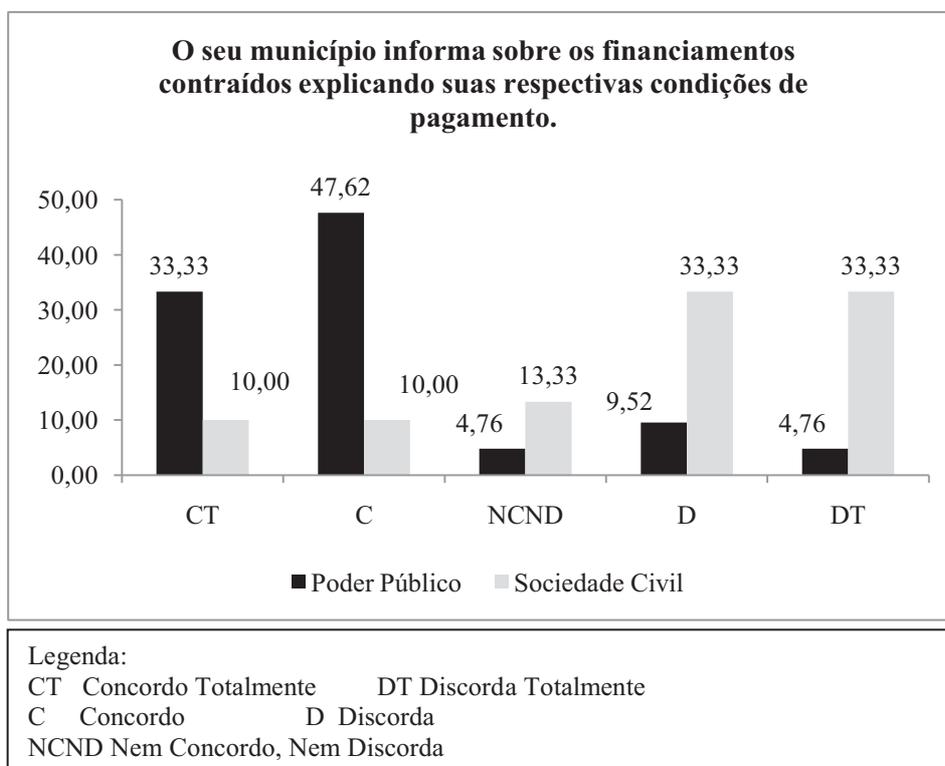


Gráfico 37 Questão 9: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Os entrevistados foram questionados se as demonstrações contábeis lhes permitem verificar se o município atende às disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Questão 10). Neste caso, como apresentado no Gráfico 38, verificou-se que 83,33% dos respondentes ligados ao poder público (15 pessoas) afirmaram concordar que tais demonstrações permitem visualizar se o município atende à LRF. Em contrapartida, 71,43% dos respondentes ligados à sociedade civil (10 pessoas) discordam dessa afirmação. Também nesse caso, o teste de Kruskal-Wallis indicou que essa diferença é estatisticamente significativa (a menos de 1%), ou seja, os grupos analisados apresentam percepções distintas sobre o tema.

Salienta-se que o coeficiente de correlação de Spearman apresentou resultados negativos e significativos (a menos de 5%) no que tange à relação entre a interpretação de divulgação da interpretação dos entrevistados em relação à capacidade das demonstrações contábeis em permitir a avaliação da adequação à LRF e o seu grau de escolaridade. Assim, constatou-se que os respondentes com maior grau de escolaridade tendem a avaliar as demonstrações contábeis como menos adequadas para verificar o atendimento à LRF. Ressalta-se que essa questão foi direcionada apenas aos respondentes que já haviam tido contato com o orçamento municipal.

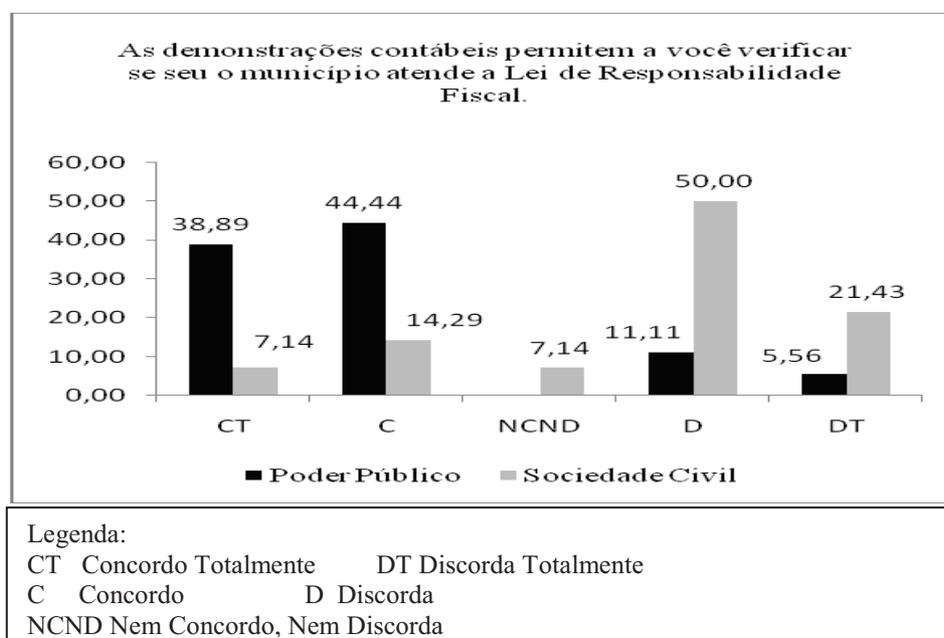


Gráfico 38 Questão 10: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 32$  respondentes).

Constatou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 10 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ). Certificou-se

também uma relação negativa e significativa entre as respostas apresentadas na Questão 10 e o grau de escolaridade dos respondentes por meio do coeficiente de correlação de Spearman ( $\alpha < 0,05$ ).

Questionou-se aos entrevistados se o município realiza audiências públicas de prestação de contas com o objetivo de demonstrar o cumprimento de metas fiscais e demais exigências da LRF (Questão 11). Com base no Gráfico 41, evidencia-se uma discrepância entre os membros de cada um dos grupos analisados: enquanto 76,19% dos entrevistados ligados ao poder público (16 pessoas) ratificam que tais audiências ocorrem adequadamente e 76,67% dos entrevistados da sociedade civil (23 pessoas) discordam dessa interpretação. Novamente, o teste de Kruskal-Wallis indicou que essa diferença é estatisticamente significativa (a menos de 1%). Assim, pode-se afirmar que os grupos analisados apresentam percepções estatisticamente distintas sobre a efetiva realização de tais audiências.

Destaca-se que o coeficiente de correlação de Spearman apresentou resultados positivos e significativos (a menos de 5%) no que tange à relação entre a interpretação sobre a realização das audiências por parte dos entrevistados e o seu grau de escolaridade. Dessa forma, pode-se afirmar que os respondentes com maior grau de escolaridade tendem a destacar a efetividade da realização dessas audiências.

Apurou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 11 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ). Foi constatada também uma relação positiva e significativa entre as respostas apresentadas na Questão 11 e o grau de escolaridade dos respondentes por meio do coeficiente de correlação de Spearman ( $\alpha < 0,05$ ).

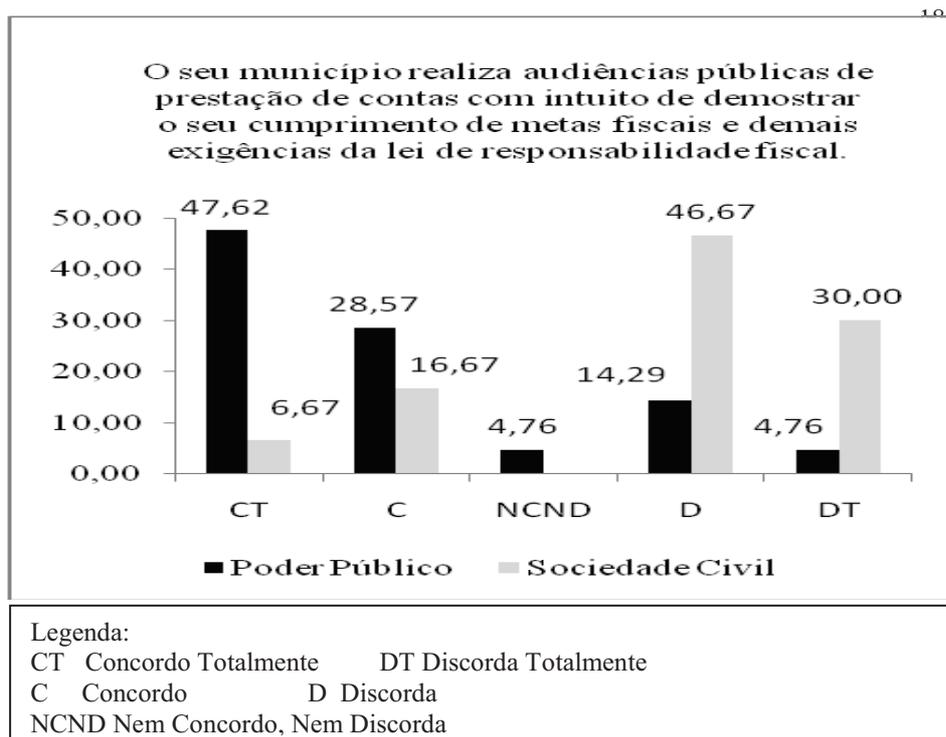


Gráfico 39 Questão 11: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Os respondentes também foram questionados se, no município, existia um controle das prestações de contas e sanções contra a corrupção (Questão 12). Conforme o Gráfico 40, constatou-se uma divergência nas opiniões dos entrevistados ligados à sociedade civil e ao poder público. Destes últimos, 76,19% dos entrevistados (16 pessoas) acreditam que há tal controle assim como sanções contra os agentes corruptos. Em contrapartida, 83,33% dos respondentes ligados à sociedade civil (25 pessoas) discordam dessa interpretação. O teste de Kruskal-Wallis indicou que tal diferença observada é estatisticamente significativa (a menos de 1%), ou seja, os respondentes de cada grupo tendem a apresentar percepções estatisticamente distintas sobre a existência de controles e sanções à corrupção.

Identificou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 12 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

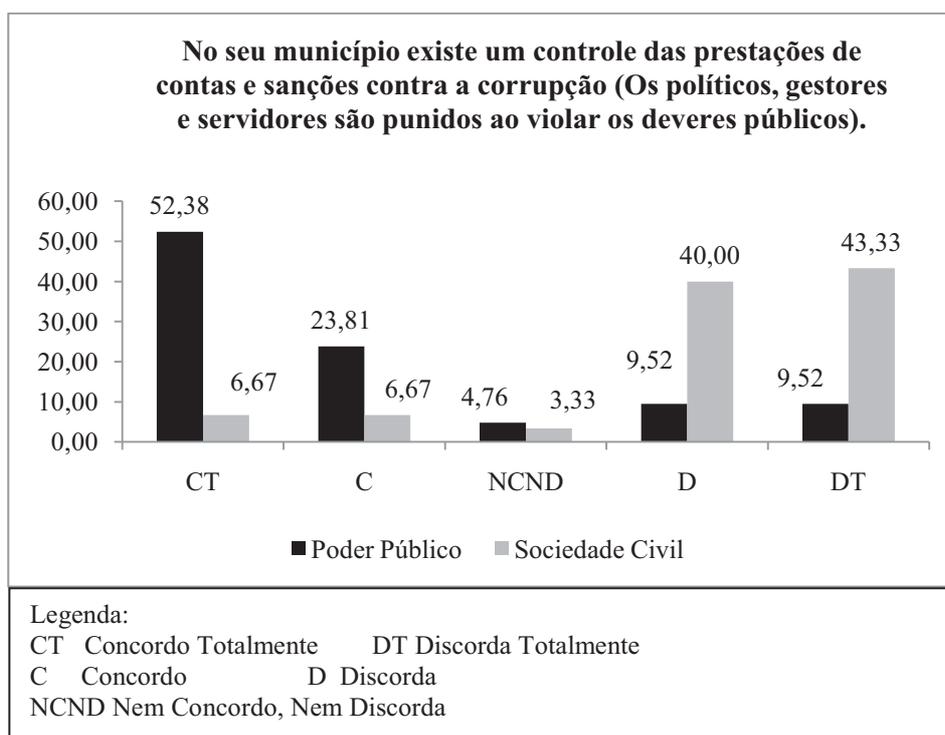


Gráfico 40 Questão 12: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Questionou-se aos entrevistados se eles acompanham os gastos públicos referentes ao programa “Território da Cidadania Sertão de Minas” realizado em seu município (Questão 13). De acordo com o Gráfico 41, verificou-se que 71,43% dos entrevistados ligados ao poder público (15 pessoas) afirmaram acompanhar tais gastos contra 43,33% daqueles ligados à sociedade civil (13 pessoas). Essa diferença foi considerada significativa (a menos de 5%) pelo teste

de Kruskal-Wallis. Em outras palavras, os respondentes ligados ao poder público afirmaram acompanhar com maior frequência os gastos públicos ligados ao programa.

Verificou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 13 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,05$ ).

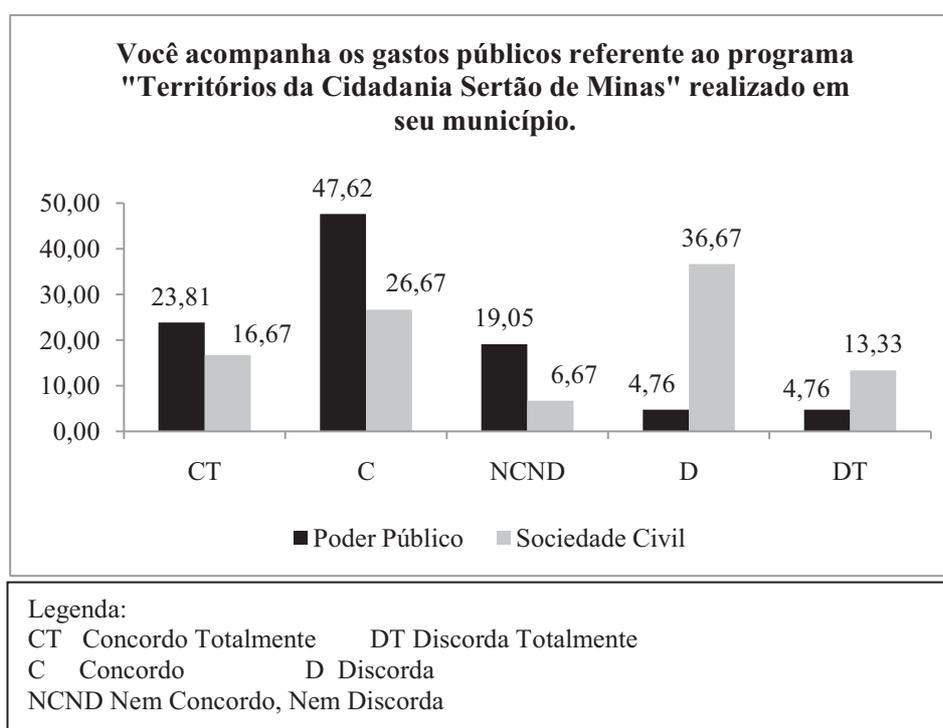


Gráfico 41 Questão 13: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Por fim, os entrevistados foram questionados se eles acompanham os resultados da auditoria externa realizada em seu município (Controladoria Geral da União e Tribunal de Contas) (Questão 14). Com base no Gráfico 42, apenas

23,81% dos respondentes ligados ao poder público (5 pessoas) afirmaram realizar esse acompanhamento, assim como 3,33% daqueles ligados à sociedade civil (1 pessoa). No que tange a este último grupo, destaca-se que 86,67% dos respondentes (26 pessoas) afirmaram não realizar tal acompanhamento. O teste de Kruskal-Wallis indicou que os dois grupos apresentaram divergências estatisticamente significativas (a menos de 1%) em relação ao acompanhamento dos resultados da auditoria externa dos municípios. Assim, os respondentes ligados ao poder público afirmaram acompanhar melhor e com mais frequência a tais auditorias em relação àqueles ligados à sociedade civil.

Constatou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 14 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

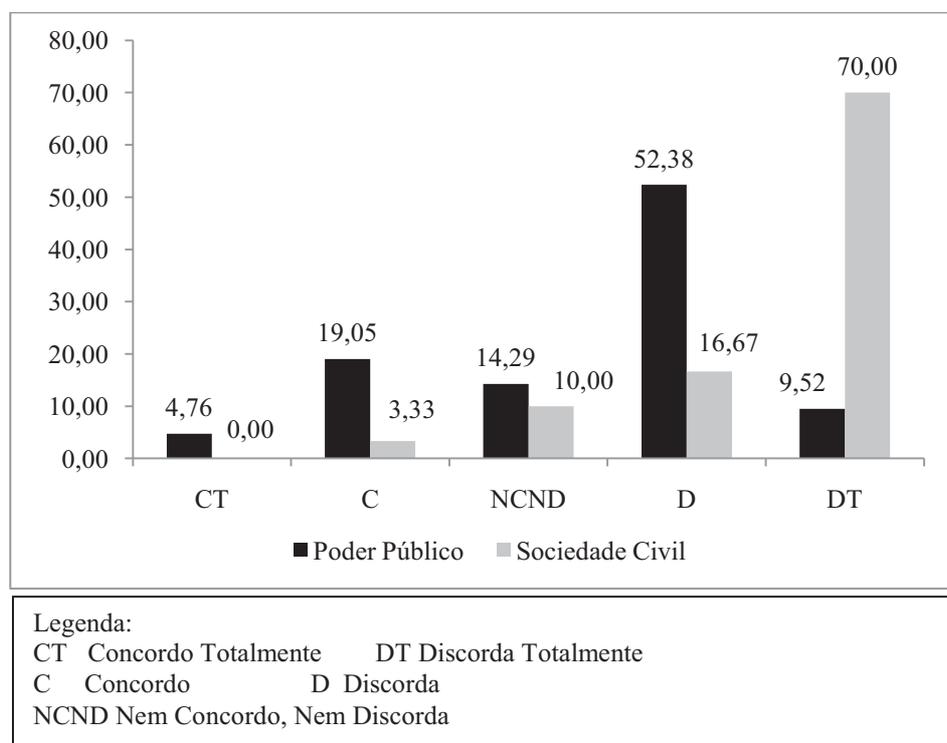


Gráfico 42 Questão 14: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Os resultados apresentados nesta subseção indicam uma diferença significativa na interpretação dos respondentes ligados ao poder público e aos relacionados à sociedade civil no que tange aos elementos da *Accountability*. Com exceção das afirmações referentes à “informação das decisões”, constataram-se diferenças significativas entre os respondentes de ambos os grupos supracitados em todos os constructos relacionados à Capacidade de Resposta e à Capacidade de Punição.

Por um lado, os respondentes ligados ao poder público apresentaram opiniões geralmente mais otimistas no que tange a tais afirmações, enquanto os ligados à sociedade civil apresentaram percepções muito mais pessimistas em

relação às mesmas afirmações. Esses resultados podem indicar que os entrevistados do poder público tendem a apresentar um melhor cenário para destacar seu empenho na salvaguarda dos interesses públicos, contudo, tal zelo não é percebido com a mesma dimensão pelos representantes da sociedade civil. É possível constatar que existe um confronto de interesses entre poder público e sociedade civil, que pode ser definido na teoria sobre governança pública como conflito de agência. Conforme Matias-Pereira (2010) descreveu o conflito de agência, os interesses do agente nem sempre estão alinhados com os do principal, o que resulta em conflitos entre os atores representantes do poder público e sociedade civil.

Salienta-se que foram observadas algumas relações significativas entre algumas opiniões e a idade e a escolaridade dos entrevistados, todavia, os resultados parecem inconclusivos.

#### **5.4.2 Elementos da Transparência**

A Tabela 3 apresenta as matrizes do  $p$  valor de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman gerada pelo SPSS referente às questões dos elementos da Transparência. Para compreender os resultados obtidos do  $p$  valor de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman é importante relembrar o Quadro 10 mencionado no capítulo de percursos metodológicos.

Tabela 3 Matrizes do *p* valor de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman (Transparência)

Construto	Elementos	Questões	Kruskal -Wallis ( <i>p</i> valor ou $\alpha$ )	Spearman (Idade)	Spearman (Escolaridade)
Publicidade	Divulgação	Q15	0,767	0,556	0,371
	Acesso	Q16	0,473	0,165	0,140
Compreensibilidade	Linguagem	Q17	0,000	0,501	0,251
	Apresentação	Q18	0,001	0,683	0,947
		Q19	0,048	0,952	0,167
Utilidade para Decisões	Relevância	Q20	0,000	0,498	0,728
		Q21	0,000	0,902	0,435
	Comparabilidade	Q22	0,009	0,177	0,404
		Q23	0,000	0,878	0,140
	Confiabilidade	Q24	0,164	0,999	0,570

Fonte: Dados da Pesquisa/SPSS

Com base no Quadro 10 de descrição do *p* valor do Kruskal-Wallis, as Q15, Q16 e Q24 não possuem divergências de respostas entre os grupos, segundo os resultados do *p* valor (maior que 0,05).

A Q19 possui divergência significativa de respostas entre os grupos, pois o seu *p* valor enquadra-se entre 0,01 a 0,05. As Q18 e Q22 apresentaram uma divergência de respostas entre os grupos, muito significativa porque o seu *p* valor está entre 0,001 a 0,01. E as Q17, Q20, Q21, Q23 possuem divergências extremamente significativas, uma vez que o *p* valor é menor que 0,001.

Quanto aos resultados do *p* valor de correlação de Spearman não houve relação positiva entre as variáveis idade e escolaridade, ou seja, a idade e a

escolaridade dos respondentes não influenciam nas respostas dos membros do Colegiado Territorial nas questões referentes à transparência das contas públicas.

Para se analisar o constructo “Publicidade”, inicialmente, questionou-se aos respondentes se as informações contábeis do programa “Território da Cidadania Sertão de Minas” são divulgadas em tempo hábil (Questão 15).

No Gráfico 43 são apresentados os resultados percentuais das respostas obtidas. Constatou-se que 80,00% dos representantes da sociedade civil (24 pessoas) consideram que as demonstrações são divulgadas em tempo hábil. Similarmente, 80,95% dos representantes do poder público (17 pessoas) indicam que tais demonstrações são divulgadas tempestivamente. Como esperado, o teste de Kruskal-Wallis indicou que não há discrepância significativa entre as percepções dos dois grupos.

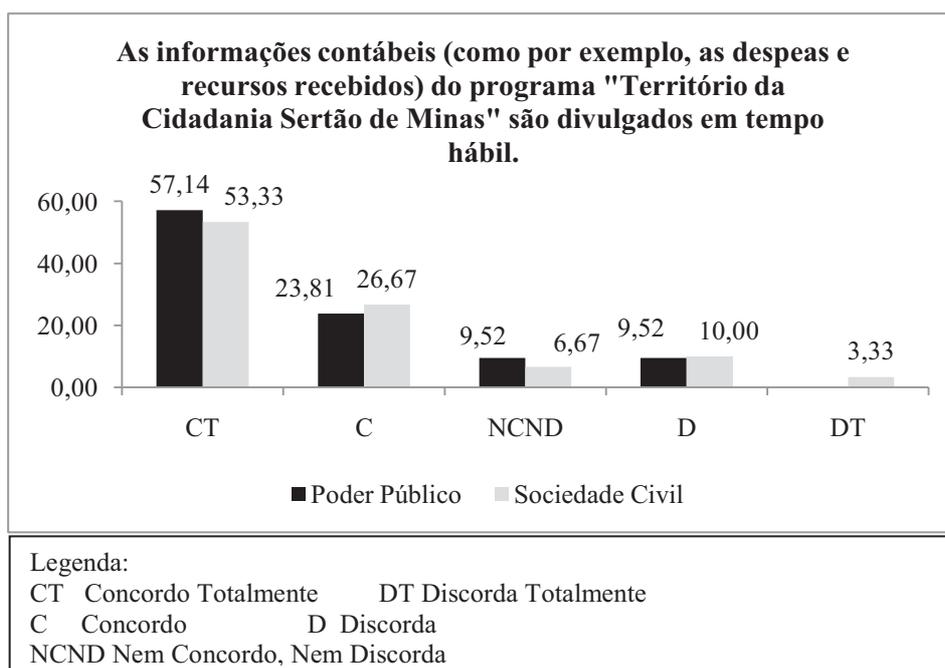


Gráfico 43 Questão 15: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Verificou-se, junto aos respondentes, se, as prestações de contas do programa “Território da Cidadania Sertão de Minas” são disponibilizadas sem restrições aos interessados (Questão 16). Nesse caso, tal como apresentado no Gráfico 44, as opiniões dos respondentes ligados à sociedade civil e ao poder público também foram similares: 80,95% deste grupo (17 pessoas) concordaram que as prestações de contas do programa são divulgadas irrestritamente assim como 76,67% daquele grupo (23 pessoas). Ratificando essa similaridade, a partir do teste de Kruskal-Wallis, não foi possível verificar quaisquer discrepâncias significativas nas opiniões.

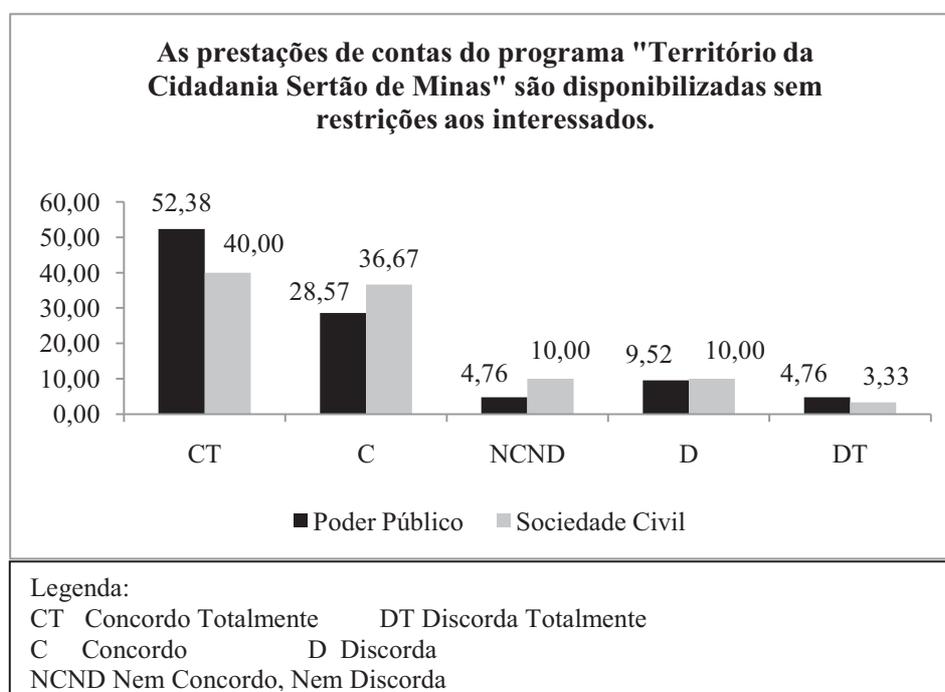


Gráfico 44 Questão 16: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

No que tange ao constructo “Compreensibilidade”, os respondentes foram questionados se os termos técnicos comumente empregados na Contabilidade Governamental (por exemplo: restos a pagar, receita corrente líquida, despesa liquidada etc.) são plenamente compreendidos (Questão 17), como consta no Gráfico 45. Nesse caso, observou-se uma discrepância nas opiniões: 52,38% dos entrevistados ligados ao poder público (11 pessoas) compreendem adequadamente tais termos, enquanto apenas 10,00% dos entrevistados ligados à sociedade civil (3 pessoas) corroboram essa opinião.

Salienta-se que nenhum dos representantes da sociedade civil concordou totalmente com a afirmação citada. Como esperado, o teste de Kruskal-Wallis indicou diferenças bastante significativas (a menos de 1%) nas opiniões dos dois grupos. Assim, é possível afirmar que os representantes da poder público têm uma maior familiaridade com os conceitos técnicos do que o grupo que representa a sociedade civil.

Foi possível verificar uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 17 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

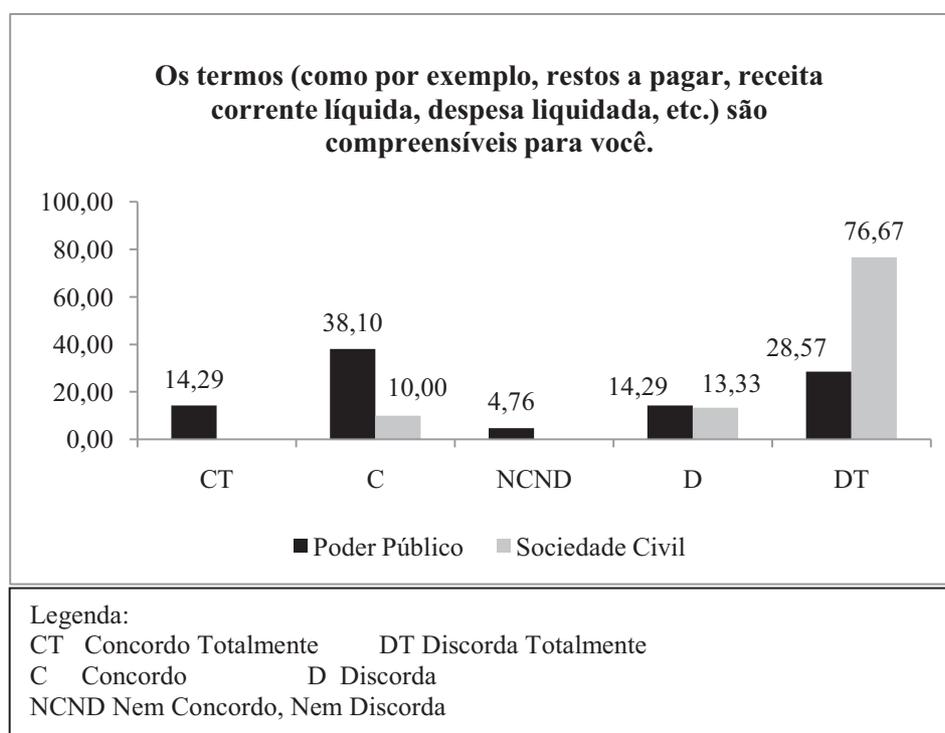


Gráfico 45 Questão 17: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Os respondentes também foram questionados se as contas públicas dos municípios são divulgadas de forma clara e compreensível para a população (Questão 18). Nesse caso, tal como destacado no Gráfico 46, os resultados foram divergentes entre os grupos analisados. Enquanto somente 23,81% dos entrevistados ligados ao poder público (5 pessoas) indicam que essa informação está adequadamente disponível, 93,33% dos respondentes ligados à sociedade civil (28 pessoas) discordam desta opinião. O teste de Kruskal-Wallis novamente indicou que tal divergência é bastante significativa (a menos de 1%), destacando que a diferença de percepções dos respondentes em cada grupo é estatisticamente significativa.

Constatou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 18 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

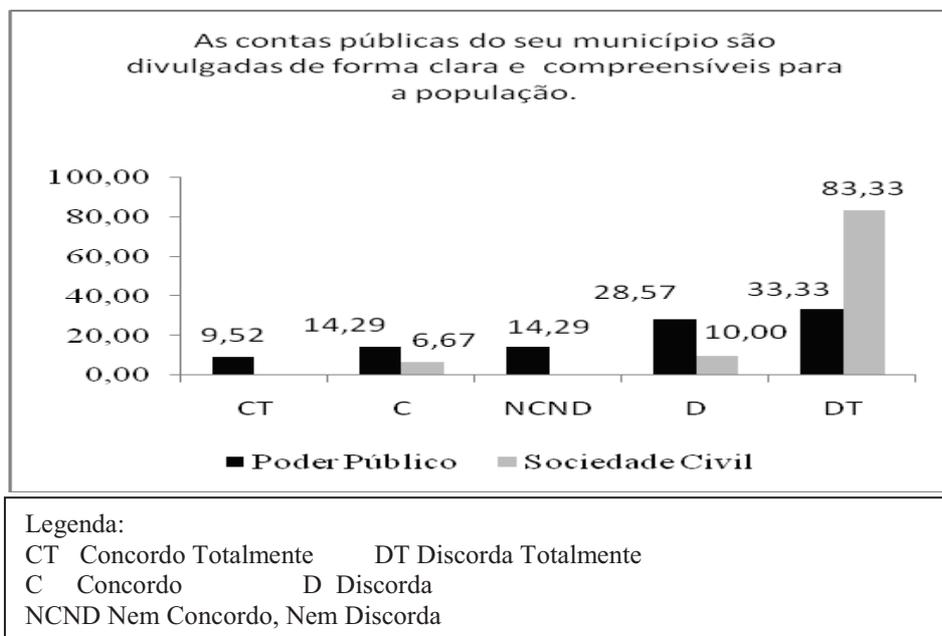


Gráfico 46 Questão 18: Poder Público X Sociedade Civil  
 Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Os respondentes foram questionados se esteticamente a apresentação das contas públicas são divulgadas de forma a estimular para que os cidadãos sejam usuários constantes dessas informações (Questão 19). Observou-se uma relativa discrepância na interpretação dos respondentes ligados à sociedade civil e ao poder público, como se verifica no Gráfico 47. Dentre estes últimos, 33,33% dos respondentes (7 pessoas) acreditam que a apresentação das contas é apresentada de forma a despertar a atenção dos usuários contra 13,33% daquele outro grupo (4 pessoas). Ressalta-se que nenhum dos respondentes concordou totalmente com a afirmação. Apesar de a diferença observada não ser tão drástica, o teste de Kruskal-Wallis indicou-a como significativa (a menos de 5%), o que implica que

as diferenças entre as percepções dos membros de cada grupo são estatisticamente distintas.

Identificou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 19 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,05$ ).

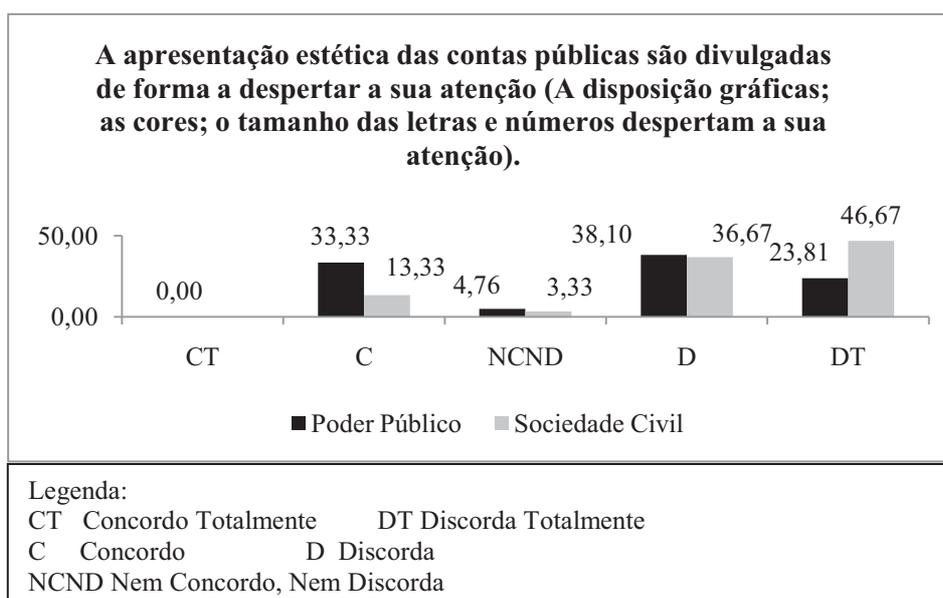


Gráfico 47 Questão 19: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

No que se refere ao constructo “Utilidade para Decisões”, os entrevistados foram questionados se as informações contábeis divulgadas pelos municípios contribuem para os cidadãos terem conhecimento das contas públicas municipais (Questão 20). Nesse caso, como apresentado no Gráfico 48, verificou-se que 76,19% dos respondentes ligados ao poder público (16 pessoas) afirmaram concordar que tais informações possibilitam um melhor conhecimento dos cidadãos sobre as contas públicas do município. Em

contrapartida, apenas 26,67% dos respondentes ligados à sociedade civil (8 pessoas) concordam com essa afirmação. O teste de Kruskal-Wallis indicou que essa diferença é estatisticamente significativa (a menos de 1%), ou seja, os grupos analisados apresentam percepções distintas sobre o tema.

Constatou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 20 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

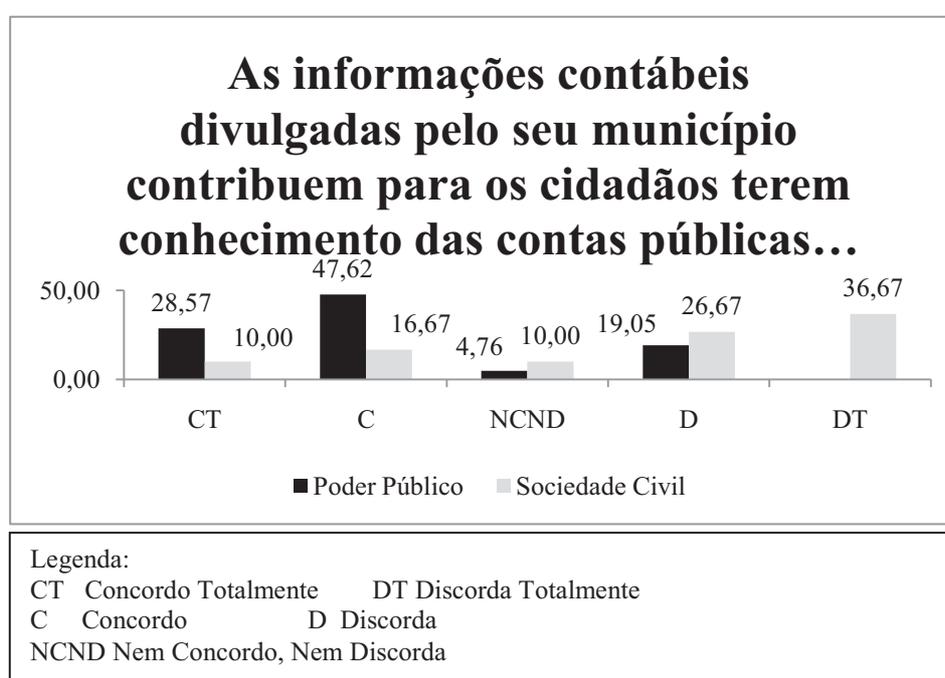


Gráfico 48 Questão 20: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Questionou-se aos entrevistados se as informações contábeis dos municípios são relevantes para a gestão municipal ou para o trabalho desenvolvido na cidade (Questão 21).

Com base no Gráfico 49, evidencia-se novamente uma discrepância entre os membros de cada um dos grupos analisados: enquanto 95,24% dos entrevistados ligados ao poder público (20 pessoas) ratificam que tais informações são relevantes para a gestão e demais trabalhos desenvolvidos no município, somente 36,67% dos entrevistados da sociedade civil (23 pessoas) compartilham dessa interpretação. O teste de Kruskal-Wallis indicou que essa diferença é bastante significativa (a menos de 1%). Assim, pode-se afirmar que os grupos analisados apresentam percepções estatisticamente distintas sobre a importância das informações contábeis na gestão municipal.

Verificou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 21 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

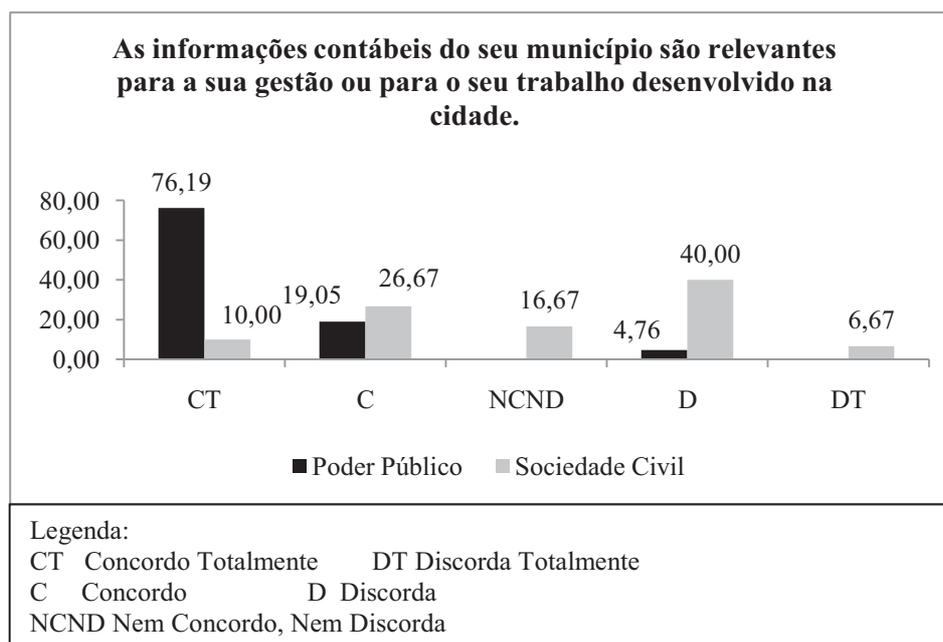


Gráfico 49 Questão 21: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes)

Os respondentes também foram questionados se, nos municípios, informa-se sobre os custos da administração pública municipal (por exemplo: custos com alunos, com repasse aos hospitais etc.) (Questão 22). Novamente, como apresentado no Gráfico 50, constatou-se uma divergência nas opiniões dos entrevistados ligados à sociedade civil e ao poder público. Destes últimos, 57,14% dos respondentes (12 pessoas) acreditam que tais informações não são divulgadas. E 80,00% dos respondentes ligados à sociedade civil (20 pessoas) também discordam que os custos são divulgados pela administração pública. Ademais, nenhum dos respondentes deste último grupo concordou plenamente com a afirmação. O teste de Kruskal-Wallis indicou que tal diferença observada é estatisticamente significativa (a menos de 1%), ou seja, os respondentes de cada grupo tendem a apresentar percepções estatisticamente distintas sobre a divulgação de informações de custos da administração pública.

Constatou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 22 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

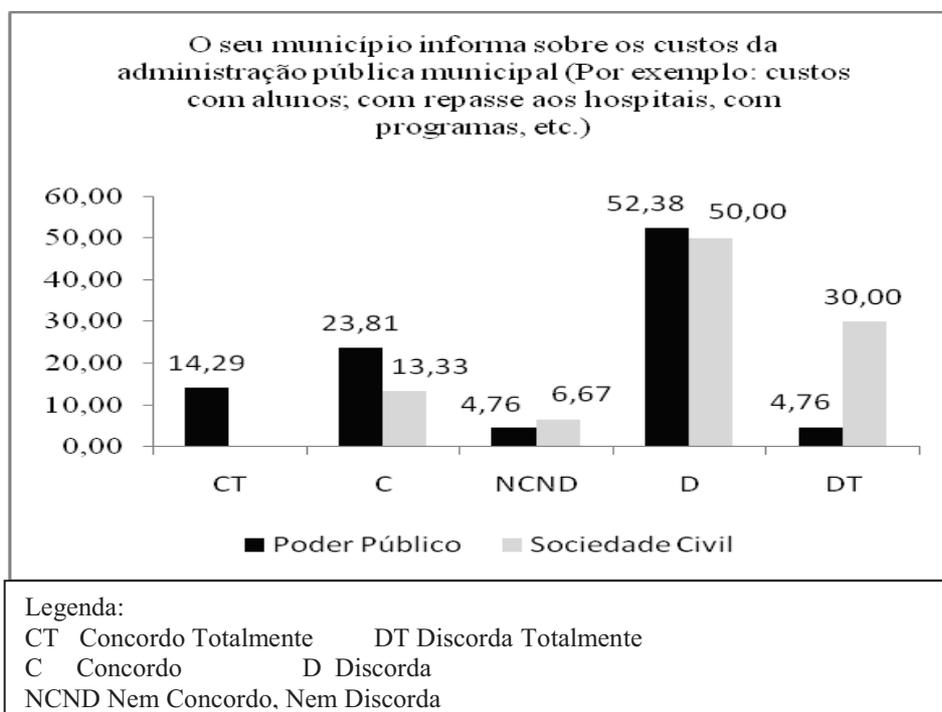


Gráfico 50 Questão 22: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Questionou-se aos entrevistados se os municípios fornecem informações contábeis que permitem a comparação com os anos anteriores (Questão 23). De acordo com o Gráfico 51, verificou-se que 80,95% dos entrevistados ligados ao poder público (17 pessoas) concordaram com a referida afirmação contra apenas 26,67% daqueles ligados à sociedade civil (8 pessoas). Essa diferença foi considerada muito significativa (a menos de 1%) pelo teste de Kruskal-Wallis. Em outras palavras, os respondentes ligados ao poder público geralmente acreditam que há a possibilidade de comparação entre as informações contábeis municipais, enquanto aqueles relacionados à sociedade civil usualmente discordam dessa afirmação.

Apurou-se uma diferença estatisticamente significativa entre as respostas apresentadas na Questão 23 considerando os dois grupos de respondentes por meio do teste de Kruskal-Wallis ( $\alpha < 0,01$ ).

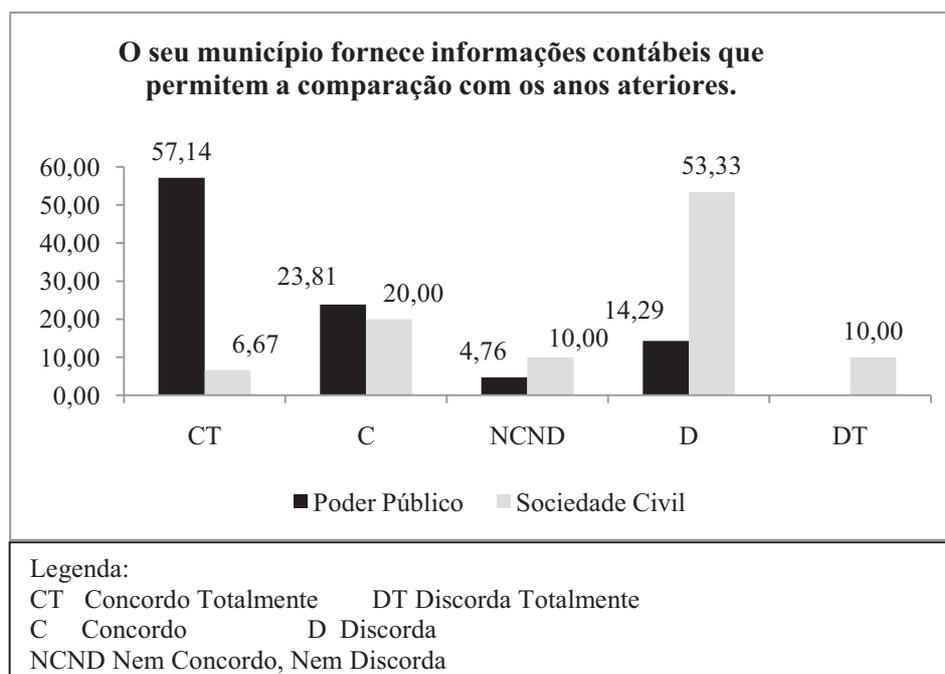


Gráfico 51 Questão 23: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Por fim, os entrevistados foram questionados se as prestações de contas apresentadas pelo programa “Território da Cidadania Sertão de Minas” são confiáveis (Questão 24). Com base no Gráfico 52 observa-se que apenas 14,29% dos respondentes ligados ao poder público (3 pessoas) não acreditam na confiabilidade dessas prestações de contas, assim como 20,00% daqueles ligados à sociedade civil (6 pessoas). Observou-se uma interpretação similar e positiva no que tange à confiabilidade das prestações de contas entre os grupos, e,

conforme esperado, o teste de Kruskal-Wallis não indicou quaisquer divergências estatisticamente significativas.

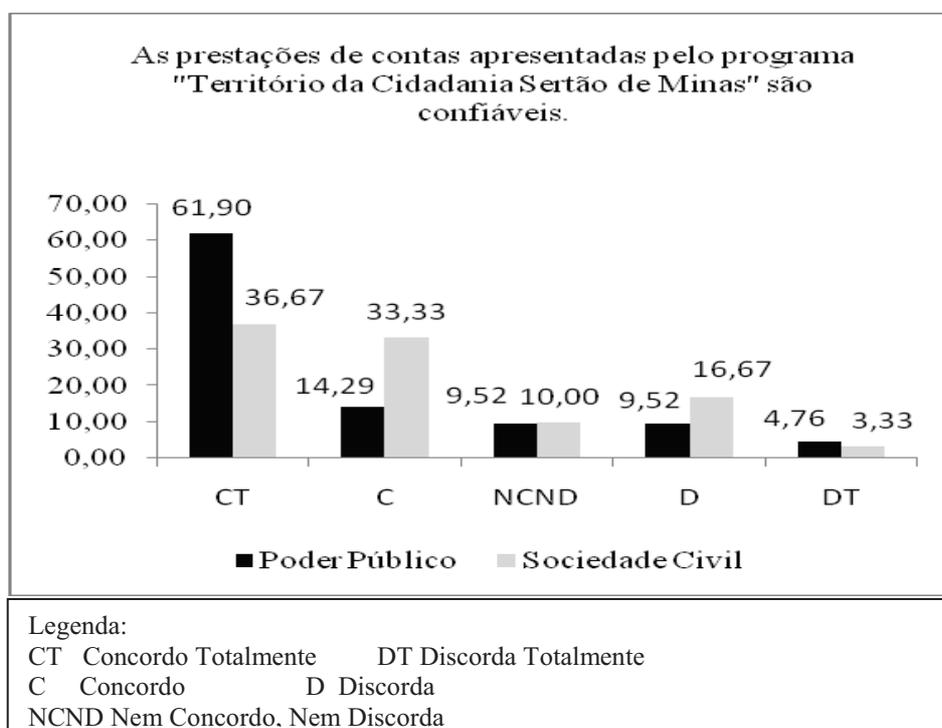


Gráfico 52 Questão 24: Poder Público X Sociedade Civil

Fonte: Dados da Pesquisa ( $n = 51$  respondentes).

Assim como na subseção anterior, os resultados apresentados nesta subseção indicam uma diferença significativa na interpretação dos respondentes ligados ao poder público e aos relacionados à sociedade civil no que tange aos elementos da Transparência. Com exceção das afirmações referentes à “Publicidade”, constataram-se diferenças significativas entre os respondentes de ambos os grupos supracitados em quase todos os constructos relacionados à “Compreensibilidade” e à “Utilidade na tomada de decisão”. No caso deste último constructo, é importante ressaltar que os respondentes

(independentemente do grupo ao qual pertencem) usualmente confiam nas informações constantes das prestações de contas do programa “Território da Cidadania Sertão de Minas”.

Em geral, os respondentes representantes do poder público compreendem melhor as informações contábeis relacionadas ao programa assim como as entendem como fontes úteis para o processo decisório. Por outro lado, os respondentes representantes da sociedade civil apresentaram dificuldades em compreender adequadamente as informações, assim como entendem o seu emprego como limitado na gestão municipal. Salienta-se que não foi observada qualquer relação significativa entre as opiniões dos respondentes e a idade e a escolaridade dos entrevistados.

O capítulo cinco aponta os desafios da contabilidade em direção à efetividade da governança pública, conforme a interpretação dos membros do Colegiado Territorial. A compreensibilidade dos termos, a linguagem técnica e a apresentação dos demonstrativos são reveladas como pontos fracos que precisam ser melhorados pela contabilidade para alcançar a *accountability* e transparência. Já o capítulo seis, mostra outro lado, os desafios da contabilidade para obter a governança pública, segundo a visão dos contabilistas dos municípios do PTCSM. No capítulo seis discute-se sobre as contribuições da contabilidade no processo de democracia e controle social.

## **6 CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DA DEMOCRACIA E MECANISMO DE CONTROLE SOCIAL: UMA INVESTIGAÇÃO NOS MUNICÍPIOS DO TERRITÓRIO DA CIDADANIA SERTÃO DE MINAS**

Esse capítulo tem como objetivo demonstrar como a contabilidade pode contribuir na ampliação da democracia e no processo de controle social. Além disso, o estudo visa compreender as dificuldades encontradas pelos contabilistas dos municípios do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM) para tornar a contabilidade útil no exercício do controle social e na ampliação da democracia. Neste capítulo também se busca apontar quais os instrumentos que os municípios do PTCSM utilizam para aproximar os cidadãos em relação às contas públicas.

Esta etapa dos estudos parte da premissa e de evidências empíricas de que a contabilidade traz benefícios potenciais à democracia. No entanto, a simples existência da contabilidade e a publicação dos seus relatórios não são suficientes para promover a democracia: a aproximação entre o cidadão e a contabilidade é fundamental para garantir a ampliação da democracia. Nesse estudo foram realizadas entrevistas com os dezessete contabilistas dos municípios que compõem o Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM), além da pesquisa documental.

A investigação desse estudo aponta que as mudanças das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), a implementação do Sistema Informatizado de Contas Públicas (SICOM) tem caminhado para uma melhor transparência das informações contábeis. O estudo também mostra que existem diversos instrumentos de controle social das contas públicas, no entanto, ainda não são usados. Essa pesquisa revela que o grande problema da contabilidade de acordo com os contabilistas dos municípios investigados é a linguagem complexa para a compreensão do cidadão. Nesse

contexto, esse estudo apresenta um pressuposto das etapas de introdução do orçamento cidadão municipal, reforçando a importância da contabilidade no processo de controle social e ampliação da democracia.

## 6.1 Democracia

Ao retomar o significado etimológico da palavra democracia, é preciso revisitar a Grécia antiga. Democracia é uma palavra de origem grega e formada por dois termos: *demos* (povo) e *kratia*, de *krátos* (governo, poder, autoridade). Logo, democracia significa poder do povo. Em Atenas na Grécia, existiam tribunais em que não havia um juiz, mas quinhentos juízes escolhidos entre seis mil pessoas sorteadas entre os cidadãos; as decisões não judiciais eram tomadas por uma assembléia popular; o cidadão tinha direito em colocar qualquer outro assunto em discussão. Contudo, o conceito de cidadania em Atenas não englobava, de fato, a maioria da população. Essa participação política era para apenas uma camada da sociedade. A democracia ateniense era excludente, pois, mulheres, escravos e estrangeiros não desfrutavam desse processo político. À vista disso, apesar de os gregos serem os criadores da democracia, a Grécia antiga não retratava a verdadeira democracia, mas, um espaço que desenvolveram esforços visando à construção de uma sociedade justa e o resultado de sucessivas lutas (SARTORI, 1994; TOCQUEVILLE, 1998).

Para Tocqueville (1998), liberdade e igualdade são os princípios básicos da democracia. De acordo com Tocqueville (1998), o exemplo ideal de democracia estaria na América, nos Estados Unidos. Tocqueville (1998) havia observado que todo povoado nos Estados Unidos possuía o seu jornal. Mesmo que individualmente o jornal periódico apresente pouco poder, não deixa de introduzir a liberdade de imprensa. A associação e o interesse coletivo impressionaram Tocqueville, os norte-americanos aprendem desde o seu

nascimento que precisam reunir e apoiar uns aos outros para lutar contra os males e os embaraços da vida. Nesse sentido, diversas associações eram formadas para atender diferentes tipos de finalidade. Os norte-americanos se uniam com os fins de segurança pública, de comércio, de indústria, de moral, de religião, dentre outros, com intuito de construir, festejar, distribuir, decidir, desaprovar, manifestar, entre outros. A associação, segundo Tocqueville (1998) é a marca dos norte-americanos, que reforça a promoção da liberdade de discussão.

Sobre a igualdade, Tocqueville (1998) explica que não basta a população ter as mesmas condições econômicas. Igualdade significa também igualdade cultural e política. Em um processo democrático, a tendência é que o povo se torne cada vez mais homogêneo, unidos por ideais comuns. Tocqueville (1998) cita o exemplo dos Estados Unidos, que mesmo diante da diversidade de raças, branco, negro e índio, não deixam de se unir e absorver numa só nação. A mesma religião, a mesma língua, quase os mesmos costumes e leis das treze colônias dos Estados Unidos contribuíram para que os americanos se sentissem pertencentes a uma só nação, separados de todos os demais povos por um sentimento, o orgulho (TOCQUEVILLE, 1998).

O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) em 2004 realizou estudos nos países latino-americanos questionando se era possível uma democracia conviver com um sistema social de alta exclusão. Os estudos mostraram que apesar da desigualdade afetar a consolidação da democracia, os países vivem um paradoxo, observando que é possível perceber avanços da democracia mesmo diante das desigualdades. Contudo, as desigualdades comprometem a sustentação da democracia, gerando assim, uma instabilidade política. Dahl (2001) afirma que a democracia contemporânea está ameaçada pela crescente desigualdade de condição que gera resignação e o abandono da participação pública por parte dos cidadãos.

É importante ressaltar que existe democracia em escalas diferentes. Dahl (2001) esclarece que a democracia praticada pelos gregos antigos é a democracia direta, em que cidadão presencialmente participa com a sua voz e voto nas decisões políticas. Isso é possível quando envolve localidades menores e pouca quantidade de pessoas. Em grandes cidades esse modelo torna-se impraticável. Dessa forma, a democracia direta é substituída pela democracia indireta ou democracia representativa, em que a população é representada por cidadãos eleitos que tomam decisões políticas em seu nome (DAHL, 2001). Autores como Schumpeter (1961), Hirst (1992), Habermas (2002), dentre outros, criticaram a democracia representativa defendendo a ideia de que essa democracia apresenta limites e a necessidade da presença do indivíduo nas atividades políticas.

Na democracia moderna, a tendência é a combinação das duas formas, o sistema representativo e elementos do sistema direto nas decisões. A combinação dessas duas formas consiste na gestão pública democrática e proporciona a efetivação do que Dahl (1997) denominou de poliarquia. Na concepção de Dahl (1997), a poliarquia é um regime de muitos governos e disputa de poder, que legitimam associações, grupos ou instituições representativas da sociedade civil no cenário político, estimulando a ampliação da participação política e influenciando a ação do Estado e suas políticas públicas. A poliarquia representa um conceito mais moderno da democracia, que se aproxima mais da realidade e das experiências democráticas contemporâneas.

Diante esse cenário, o cidadão comum que não adere a uma instituição representativa está fadado ao fracasso, por isso, torna-se imprescindível que o cidadão se organize em alguma instituição representativa da sociedade civil para que o mesmo exponha as suas preferências e participe do processo político. Nesse contexto, a democracia se mostra um verdadeiro ideal e a poliarquia representa o real, a democracia possível (DAHL, 1997).

A fim de que esse conceito contemporâneo de democracia seja bem sucedido, que garanta os direitos de cidadania, de justiça, participação e satisfação dos interesses comuns, alguns instrumentos políticos e administrativos se fazem necessários. Para a sustentabilidade dessa democracia moderna, estudos recentes (AVRITZER; SANTOS, 2004; MARTIN, 2006; LOR; BRITZ, 2007; CHANG; CHU; HUANG, 2011; BUSER, 2013) apontam a necessidade de transparência, *accountability* e controle, visando a um maior acompanhamento e fiscalização das ações dos governantes e das contas públicas. Em uma democracia moderna aumenta a demanda de prestação de contas (CHAN, 2003).

É nesse sentido que a contabilidade se mostra como um instrumento da democracia. Alguns estudos (BOURMISTROV; MELLEMLVIK, 2002; CARDOSO et al., 2009; COELHO; CRUZ; PLATT NETO, 2011) demonstram a importância da contabilidade na promoção de informações que incentivam a participação política e o controle da gestão governamental.

Bourmistrov e Mellemvik (2002) revelam em seus estudos que existem três fatores que prejudicam a relação da contabilidade e a democracia: a) problemas relacionados com principal-agente, como conflitos de interesse e assimetria das informações; b) linguagem aplicada à contabilidade que é de difícil entendimento inclusive aos políticos locais; c) as normas aplicadas à contabilidade, que muitas vezes, não condizem com os processos democráticos.

Os estudos de Cardoso et al. (2009), sob uma perspectiva interdisciplinar, contribuem para compreender as alterações da regulação da contabilidade e conseqüentemente da sua democratização. Considerando a teoria habermasiana citada pelos autores, é possível compreender a existência de valores sociais na elaboração e interpretação da regulação da contabilidade.

Observa-se que a contabilidade constitui um meio de promover a participação popular, de modo a se alcançar uma política de gestão fiscal

responsável, apoiada no exercício da cidadania pelo controle social. Contudo, a contabilidade somente alcançará esse fim se sanar esses problemas relatados nos estudos de Bourmistrov e Mellemvik (2002). Além disso, do que adiantará a contabilidade como um dispositivo da democracia, se os cidadãos não desenvolvem uma cultura de controle social? Essa mesma reflexão pode ser realizada, levantando o seguinte questionamento: Do que adianta transparência e *accountability* se, ao mesmo tempo, os cidadãos não têm o interesse em participar e associar com intuito de discutir e tomar decisões? Um ambiente com transparência, *accountability* e contabilidade não asseguram a participação política, pois, os cidadãos podem possuí-las e não ter a cultura de participar. No entanto, essas três são instrumentos que contribuem para desenvolver esse sentimento de participação política, e por fim, o conceito de democracia moderna. O exercício do controle social na gestão pública é uma característica que reforça a democracia, pois, envolve a participação da sociedade no acompanhamento e verificação das ações da gestão governamental na execução das políticas públicas.

## **6.2 Controle Social das Contas Públicas**

Controle social, na visão sociológica, é um termo que tem suas raízes no estabelecimento da “ordem social”, presente nas discussões de Durkheim (2007). Considerando a “ordem social”, a organização e regulação da sociedade conforme determinados padrões e princípios morais, ao ocorrer a desobediência de algum indivíduo emerge-se uma reação coletiva que reforça a solidariedade e garante a integração social, caracterizando o controle social. Nesse sentido, o controle social busca fortalecer a integração e reafirmar a “ordem social” quando esta se encontra ameaçada (ALVAREZ, 2004; DURKHEIM, 2007). Durkheim (2007) antecipou a discussão que envolvia o controle social, no entanto, essa

expressão somente foi desenvolvida no século XX pela sociologia norte-americana, compreendendo os mecanismos de cooperação e de coesão voluntária da sociedade (ALVAREZ, 2004).

Na perspectiva da ciência política, o conceito de controle social possui duas vertentes, uma está relacionada ao controle que o Estado exerce sobre os cidadãos, abordada por Thomas Hobbes e a outra, refere-se ao controle que os cidadãos (ou setores organizados na sociedade) exercem sobre o Estado, advinda do liberalismo de John Locke (CORREIA, 2004). Essa última linha é o foco a ser debatido nesse estudo e que também tem sido alvo das ciências sociais aplicadas, principalmente na área da administração pública.

Assim, o conceito de controle social condizente com a atualidade e no âmbito da administração pública está associado à “responsividade e responsabilidade do governo numa relação constante e não eleitoral com a sociedade” (GOMES, 2003, p. 33). Em uma perspectiva prática, o controle social pode ser compreendido como as formas de exercício do poder da sociedade civil sobre as autoridades públicas, implicando em exigência da prestação de contas no uso dos recursos, na participação do público na gestão, de forma a influenciar e decidir nas políticas públicas, como também, acompanhar, fiscalizar e propor ações e medidas (GOMES, 2003). Complementando com as palavras de Bresser-Pereira (1997), o controle social é um mecanismo de controle mais democrático e que instiga a sociedade a se organizar de modo formal ou informal para controlar não apenas os comportamentos individuais, mas, o que é bastante importante nesse processo, as organizações públicas.

Correia (2004) explica que o controle social no Brasil se desenvolve a partir do processo de democratização na década de 80. A Constituição Federal (CF) brasileira de 1988 institucionaliza mecanismos de participação política, além disso, posteriormente, são publicadas leis orgânicas sobre a formação dos Conselhos e Conferências. O controle social das contas públicas também é

estimulando pela Constituição Federal de 1988, ao regulamentar no §3º, do seu artigo 31, a obrigatoriedade do poder público em informar sobre recursos disponíveis, sobre as despesas realizadas e disponibilizar as contas públicas (BRASIL, 2006). Apesar dos conselhos já existirem nos anos de 1960, eles não tinham o caráter popular dos conselhos de 1990 e nem leis que assegurassem a sua garantia, apresentando-se dependentes das instâncias governamentais que passava por um período ditatorial (GOHN, 2000).

Alguns estudos (GOHN, 2000; GOMES, 2003; GURGEL; JUSTEN, 2013) criticam a maneira como são conduzidas as reuniões e as escolhas dos membros dos conselhos gestores. Estudos empíricos demonstram a predominância do Estado no controle social e a existência de organizações não governamentais, que na maioria não são mais provenientes de mobilizações sociais, mas, de instrumentos políticos e financiamentos do próprio governo (GURGEL; JUSTEN, 2013). Os autores relatam que são importantes os conselhos gestores, os fóruns sobre políticas públicas e sobre orçamento, no entanto, não bastam apenas as suas existências, é necessária uma base efetiva que garanta os seus funcionamentos.

É relevante salientar que controle social não se resume aos conselhos gestores, ele é exercido também de outras formas e estruturas sociais. Outro fato que deve ser ressaltado, controle social não se restringe a decisões políticas relacionadas à saúde e educação, ele abrange diversas áreas e funções. Segundo Silva (2002) o controle social se baseia em uma cidadania ativa.

Nesse estudo o recorte é o controle social das contas públicas. Sendo assim, apresentam-se os canais atuais que possibilitam o controle social das contas públicas no Brasil (SILVA, 2002; SANTOS, 2004; COELHO; CRUZ; PLATT NETO, 2011; RICHE, 2010; SCHOMMER; MORAES, 2010; CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2013; FÓRUM BRASIL DO ORÇAMENTO, 2013; TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2013):

a) Tribunais de contas (as irregularidades e ilegalidade identificadas contra o patrimônio público podem ser denunciadas aos tribunais por qualquer cidadão);

Os tribunais de contas da União e dos Estados promovem ações visando o combate à corrupção, irregularidades cometidas por negligência ou por ausência de conhecimento. Destacam-se algumas ações destes órgãos de controle no Brasil:

Projeto Diálogo Público - O projeto atualmente realiza debates e conversas com prefeitos em diversos municípios brasileiros e gestores vinculados aos tribunais, abordando o tema “a melhoria da governança pública”. O projeto visa orientar prefeitos e gestores de forma mais pedagógica na adoção de ações que evitem o superfaturamento, licitação irregular, ausência de projetos básicos ou executivos, inadequados estudos ambientais, dentre outros. O objetivo é aprimorar a gestão e fortalecer o conceito de governança pública (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2013).

Tribunal de Contas da União (TCU) cidadão: como fazer denúncias - Todo cidadão tem o direito de comunicar irregularidades que envolvem recursos públicos via ouvidoria ou realizar a denúncia de modo formal, por meio de protocolo, podendo ser entregue pessoalmente na sede do TCU em Brasília ou via correio. As denúncias referentes aos recursos públicos estaduais e municipais devem ser encaminhadas também para o Tribunal de Contas do Estado (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, 2012).

b) Controladoria Geral da União (auditoria pública e combate à corrupção no âmbito da administração federal);

A Controladoria Geral da União (CGU) desenvolve mecanismos de prevenção à corrupção e essa atividade é exercida por meio da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI) criada em 24 de janeiro de 2006, com a publicação do Decreto nº 5.683. Atualmente, a CGU trabalha com as seguintes ações que têm como finalidade o fomento ao controle social:

Consocial – Confederação nacional sobre transparência e controle social  
- O Consocial é uma conferência convocada pelo poder público que tem como propósito promover a transparência pública e estimular o controle social mais efetivo. Para a realização dessa conferência nacional, são realizadas diversas conferências local, municipal, regional, estadual e federal nas quais vários segmentos da sociedade discutem por meio de metodologias específicas temas relacionados à “transparência e controle social” (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2013).

Educação presencial e a distância - A CGU oferece cursos presenciais para a capacitação de agentes públicos locais em municípios com até 50 mil habitantes. Municípios com essa características devem se inscrever e, posteriormente, é feito um sorteio público cujas regras são estabelecidas em editais próprios. Os cursos têm o objetivo de eliminar a desinformação dos agentes locais, além disso, estes podem atuar como multiplicadores do conhecimento adquirido na sua localidade.

A educação a distância atende aos dois públicos: sociedade civil e servidores públicos. Por meio da Escola Virtual da CGU são oferecidos “cursos, vídeos e publicações voltadas para cidadãos, com o objetivo de promover o

controle social e orientar a população sobre como os gastos públicos podem ser controlados”. Além disso, a escola também oferece cursos a distância com temas sobre “licitações, contratos administrativos, convênios e controle interno” para os servidores públicos (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2013).

Programa “olho vivo no dinheiro público” - O programa é fruto de uma parceria de uma organização não governamental e a CGU no ano de 2003; a fim de estimular os cidadãos atuarem para melhor aplicação dos recursos públicos em diversos municípios brasileiros. O programa visa “orientar conselheiros municipais, lideranças locais, agentes públicos municipais, professores e alunos sobre a importância da transparência na administração pública, da responsabilização e do cumprimento dos dispositivos legais”. Para alcançar esse objetivo, o programa busca envolver a sociedade utilizando metodologias construtivistas, educação de adultos e educação continuada por meio de palestras, seminários, feiras e outros eventos (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2013).

Projeto “Um por todos e todos por um! Pela ética e cidadania!” - Esse projeto tem como público as crianças e os jovens, atendendo 500 escolas do ensino fundamental no Brasil. Por meio de atividades artísticas, científicas e lúdicas busca-se o desenvolvimento de uma cultura ética. A proposta é introduzir e fortalecer conceitos de democracia, cidadania, participação, dentre outros, para despertar nas crianças e jovens uma disposição para discutir, intervir e participar do jogo político.

Programa Brasil Transparente - Para orientar Estados e Municípios na implementação da Lei de Acesso à Informação ou Lei nº 12.527/2011 foi criado esse programa pela CGU. O programa visa apoiar o cumprimento da lei e a adoção de medidas de governo aberto, o que contribui para aplicação do controle social.

*Open Government Partnership* ou Parceria para Governo Aberto - Trata-se de uma iniciativa internacional, em que o Brasil junto com mais 56 países busca desenvolver novas tecnologias para tornar os governos mais abertos e responsáveis. A parceria tem o propósito de: I) melhorar a prestação dos serviços públicos; II) aumentar a integridade pública; III) administrar com mais efetividade os recursos públicos; IV) criar comunidades mais seguras; e V) aumentar a responsabilidade corporativa. Algumas atividades já estão sendo realizadas, como debates virtuais pelo portal e-Democracia. A CGU esclarece que esse espaço é de todos os brasileiros.

Portal e Páginas da Transparência - O Portal da Transparência tanto da União como dos Estados disponibiliza as despesas realizadas pelos seus órgãos, informando sobre a execução orçamentária, os convênios, transferência de recurso aos municípios, licitações, dentre outros que incentivam o acompanhamento desses recursos pelo cidadão.

O sitio do Tesouro Nacional oferece informações sobre os dados contábeis dos municípios brasileiros por meio do sistema Finanças do Brasil (FINBRA). No entanto tais informações não são referentes ao ano vigente.

c) Ministério Público;

Esse órgão é um aliado da população no controle social, zelando para que a sociedade exerça seu direito de participação e defendendo os interesses da coletividade nacional que constituem a ordem pública. O ministério público é um órgão independente e desvinculado de quaisquer outros poderes (Executivo Legislativo e Judiciário), o que permite que o mesmo atue na vigilância da administração pública com imparcialidade. O ministério público é parceiro em diversos projetos e campanhas que envolvem a inclusão e mobilização social (SILVA, 2002; SANTOS, 2004).

d) Defensoria Pública;

A defensoria pública é um órgão independente que possui autonomia e contribui para promover os direitos humanos e a defesa gratuita de cidadãos que não têm condições financeiras para pagar os custos de um processo e do advogado particular (BRASIL, 2006, art. 134). Alguns dispositivos judiciais são relevantes nesse processo de defesa, como a ação civil pública, o mandado de segurança individual ou coletivo e a ação popular. A defensoria pública permite um maior controle social, uma vez que por meio desse órgão a sociedade pode se defender e estimular a participação popular para solucionar injustiças comuns (SILVA, 2002; SANTOS, 2004).

e) Órgãos Colegiados (conselhos, grupos de trabalho, comitês, comissões, juntas, câmaras, entre outros);

Segundo os estudos do Instituto Brasileiro de Administração Municipal (INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL, 1997), os conselhos gestores podem ser classificados em três categorias: conselhos de políticas setoriais, conselhos de programas governamentais e conselhos temáticos.

Os conselhos de políticas setoriais são definidos por lei e estão relacionados à elaboração, implantação e controle das políticas públicas. Como exemplos podem ser citados o conselho de saúde, de educação e de cultura. Já os conselhos de programas governamentais referem-se a um público específico ou a beneficiários determinados e como o nome sugere são vinculados aos programas de governo. Dentro desse escopo, podem ser mencionados os conselhos de desenvolvimento rural, os de alimentação escolar e os de habitação. E por fim, os conselhos temáticos que são criados em virtude de iniciativa da comunidade

ou indução do governo, sem a vinculação em lei nacional. Esse tipo de conselho é o mais encontrado, por abordar assuntos com temas transversais, como os conselhos de direitos da mulher, contra a violência, contra a discriminação racial, dentre outros (INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL, 1997).

Os conselhos possuem a função fiscalizadora, mobilizadora, deliberativa e consultiva. Outros mecanismos, como comissões, juntas e câmaras têm também características em propiciar a participação e controle social.

f) organizações sociais e organizações não governamentais (os observatórios sociais, os sindicatos, os partidos políticos, universidades e ouvidorias independentes, canais de participação local, sistemas informatizados, etc.)

Esse tipo de controle social é exercido por meio de um monitoramento autônomo, e não por bases jurídicas legais. Diferentes dos controles institucionais, exercidos por entidades e órgãos do poder público, como Ministério Público, Defensoria Pública; esse controle é executado diretamente pelas comunidades, sendo considerado um controle natural (SILVA, 2002; SANTOS, 2004).

O Instituto da Cidadania Fiscal (ICF) desempenha um importante papel na estimulação do controle interno, fomentando a criação de observatórios sociais nos municípios. O observatório social busca fortalecer a educação e a cidadania fiscal de uma localidade, contribuindo para monitorar a aplicação de recursos públicos. O observatório social mobiliza a sociedade, coleta, sistematiza e dissemina as informações relativas ao município ou localidade, auxiliando na ação técnica e política dos envolvidos. O propósito é fiscalizar, combater a corrupção e aprimorar a qualidade dos gastos públicos. O

Observatório Social do Brasil (OSB) reúne mais de 60 observatórios em diversos municípios brasileiros e tem a missão de gerir a rede dessas organizações, disseminando a sua metodologia e oferecendo o seu apoio (SCHOMMER; MORAES, 2010).

As ouvidorias são instrumentos para a efetivação do controle social, uma vez que possibilita a transformação da sociedade, “cuidando para que o cidadão possa ser o sujeito e não o objeto de sua história” (RICHE, 2010, p. 181). Por meio das ouvidorias estabelece um canal de comunicação entre a sociedade e o poder público. A finalidade não é encontrar o culpado, é mediar conflitos, de modo que o cidadão possa atuar como coautor das soluções. A ouvidoria busca a construir pontes, espaços para a reflexão e diálogo (RICHE, 2010).

g) Audiências Públicas;

A Lei nº 9.784 de 1999 regulamenta as audiências públicas, que é uma sessão onde a população participa opinando e debatendo sobre um determinado assunto. A audiência pública não é deliberativa, mas consultiva (BRASIL, 2013). A população manifestando pode interferir nas decisões dos responsáveis e ter mais conhecimento sobre a aplicação dos recursos da área em debate.

h) Orçamento Participativo;

O orçamento participativo tem se destacado no Brasil como uma experiência de sucesso no âmbito da participação local, podendo ser citadas como referências as cidades de Porto Alegre e Belo Horizonte (SOUZA, 2001; AVRITZER, 2003). O orçamento participativo é considerado um instrumento de controle social, uma vez que se utiliza de metodologias que envolvem decisões compartilhadas entre governo e população para alocar os recursos orçamentários

do município (SILVA, 2002; SANTOS, 2004). Contudo, muitos autores (SOUZA, 2001; AVRITZER, 2003; MARQUETTI; CAMPOS; PIRES, 2008) criticam o orçamento participativo por ser um programa liderado e induzido pelo governo, podendo resultar em uma política que vem “de cima”; por apresentar possibilidade de manipulação da vontade popular, quando existem grupos mal intencionados na gestão da coisa pública; por caracterizar em alguns casos em reivindicações que se preocupam apenas com as melhorias urbanas e com os problemas pontuais e momentâneos; e também por muitas vezes decidir prioridades de distribuição de recursos que representam uma pequena parcela do orçamento total do município, ou seja, a população tem a ilusão que está participando da alocação do orçamento como um todo, enquanto, na realidade determina as prioridades orçamentárias de uma pequena parcela do dinheiro destinado ao município.

Outras questões são apontadas nessa crítica, como o desenho institucional do funcionamento do orçamento participativo e a inexpressiva participação popular em cidades menores, o que pode resultar na dominação de pequenos grupos interessados. Eis então, um desafio a ser enfrentado para que de fato o orçamento participativo possa ser um instrumento efetivo de controle social, contribuindo para o aprofundamento da democracia no Brasil.

#### i) Contabilidade;

Segundo os autores Coelho, Cruz e Platt Neto (2011), as informações contábeis podem ser uma ferramenta de auxílio no exercício do controle social. A contabilidade pública tem o papel de fornecer aos usuários, incluindo cidadãos, informações relevantes para orientar as suas decisões políticas e fiscalizar os gastos públicos juntamente com os órgãos da administração pública. Os relatórios de gestão fiscal, o balanço patrimonial, o orçamento público, as

prestações de contas, dentre outros demonstrativos são elaborados pela contabilidade (COELHO; CRUZ; PLATT NETO, 2011).

Muitos fóruns, entidades, redes sociais nacionais e internacionais têm evidenciado que as informações contábeis, principalmente o orçamento, podem fortalecer o processo do controle social. O Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC) é uma organização não governamental brasileira que “utiliza o instrumental orçamentário como eixo fundante do fortalecimento e da promoção da cidadania” (INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS, 2013).

O Fórum Brasil do Orçamento (FBO) é uma articulação entre diversas entidades da sociedade civil que visa ampliar o conhecimento dos cidadãos sobre os gastos públicos e direcionar mais recursos federais às políticas sociais. O FBO acredita que o orçamento não é apenas uma peça técnica necessária para o processo de controle social dos gastos públicos, mas, também um instrumento de planejamento. Outras ações são incentivadas pelo FBO como: a) o orçamento público ao alcance do cidadão; b) cartilha de fiscalização financeira e controle; c) de olho no orçamento criança; dentre outras. As duas primeiras ações visam à capacitação em orçamento ao público jovem e adulto e a última ação mencionada concentra-se nas crianças e adolescentes (FÓRUM BRASIL DO ORÇAMENTO, 2013).

Uma importante organização que não poderia deixar de ser mencionada nesse contexto é a *International Budget Partnership* (IBP) fundada em 1997 com abrangência internacional. O IBP envolve organizações da sociedade civil em todo o mundo, colaborando com mais de 100 países, principalmente países em desenvolvimento, abertos à nova democracia. O objetivo do IBP é garantir que os orçamentos governamentais sejam mais sensíveis às necessidades das pessoas pobres e de baixa renda na sociedade, tornando os sistemas orçamentários mais transparentes e responsáveis para o público. O IBP acredita que para você lutar contra a pobreza, você precisa se preocupar com orçamentos

governamentais. Na busca pela redução da pobreza, o propósito é conhecer como os recursos públicos são angariados e gastos (INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2013).

Para o IBP, o orçamento é considerado uma poderosa ferramenta para atender às necessidades de um país e de seu povo. Além disso, o IBP já vivenciou experiências e percebeu que quando as pessoas comuns têm informações, oportunidade de participar nos processos orçamentários do governo e de responsabilizar os governos pela forma com que os recursos são geridos, é possível obter melhores resultados na gestão do país ou localidade, com maior aproveitamento dos recursos das políticas públicas e, conseqüentemente, redução da pobreza (INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2013). E esse engajamento público mais amplo pode ser estimulado quando o orçamento torna-se um instrumento claro e compreensível para todos. É nesse sentido que Coelho, Cruz e Platt Neto (2011) mencionam a contabilidade como indutora do processo de controle social.

O IBP (INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2013) lançou o *Open Budget*, uma iniciativa do “orçamento aberto” que visa promover o acesso ao público às informações orçamentárias com a realização de uma pesquisa analisando as práticas em diversos países a partir do índice de orçamento aberto (*Open Budget Index - OBI*) criado pela organização. O OBI avalia diversos documentos e informações referentes aos recursos públicos disponibilizados para a sociedade, entre elas, o orçamento cidadão (*Citizen Budget*), que tem a finalidade de informar a todos os cidadãos, de forma mais simplificada, como o governo pretende arrecadar dinheiro e como se planeja gastar.

Conforme entrevistas realizadas pelo Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo com especialistas em Contabilidade sobre a adoção das mudanças contábeis nesse setor, percebe-se a relevância da transparência das informações contábeis e para que elas ocorram, a implementação das Normas

Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) se faz necessária. Segundo o relato de um dos entrevistados: “Com uma contabilidade pública, séria, honesta, é possível fazer destinações corretas para as áreas mais importantes de uma vida em sociedade – saúde, educação e saneamento” (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2014). Assim, a próxima seção trata das mudanças contábeis no setor público.

### **6.3 As mudanças contábeis rumo à transparência e ao controle social**

Darós e Pereira (2009) explicam que essas novas mudanças abrangem aspectos da contabilidade patrimonial, dispositivos referentes à implementação de custos, à ampliação do controle contábil, à elevação da eficiência e da efetividade das leis (LRF e Lei nº 4.320/64) quanto aos objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal. As novas normas têm o propósito de trazer a contabilidade pública para a nova realidade do mundo, que requer maior transparência e controle social. Essa realidade demanda também que os profissionais que atuam na área da contabilidade pública tenham uma participação nas decisões no âmbito estratégico da entidade.

#### **6.3.1 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)**

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) editadas em 2008 buscam se adequar aos padrões internacionais da *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. A maior preocupação das NBCASP é realizar a convergência das normas buscando a qualidade da informação. As NBCASP são instrumentos legais para promover a

reforma da contabilidade pública no Brasil. Vicente, Morais e Platt Neto (2012, p. 6-7) afirmam que a partir de uma nova realidade e dos modelos de administração pública (gerencialismo e governança pública) as propostas de reforma da contabilidade aplicada ao setor público “buscam apontar soluções que corrijam esse problema estrutural e acompanhar a evolução das teorias que tratam da atuação do Estado sobre a administração de recursos originados de contribuições de cidadãos”.

As NBCASP adotam o regime de competência para a contabilização do patrimônio público; promove a distinção do orçamento público e contabilidade; altera as demonstrações contábeis ampliando a transparência fiscal dos governos; institui o sistema de custos, o uso da depreciação, o reconhecimento de ativos intangíveis, passivos contingenciais e a avaliação de ativos não financeiros, como é o caso de imóveis e infraestrutura (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012). Tais mudanças são capazes de proporcionar comparações dos resultados alcançados pelos governos e ampliar a qualidade da evidência contábil. A expectativa após a adoção das normas é que a contabilidade possa relatar de forma mais precisa e transparente a situação econômica e financeira das entidades públicas.

No Quadro 14 são apresentados os assuntos abordados nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). As Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137 editadas em 2008 dizem respeito às NBC T 16.1 a 16.10. A NBC T 16.11, trata do sistema de custos e foi publicada somente em 2011. É bom ressaltar que as NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 sofreram alterações com a Resolução CFC nº 1.268 em 2009.

<b>NBC T 16</b>	<b>Assunto</b>
NBC T SP 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T SP 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T SP 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T SP 16.4	Transações no setor público
NBC T SP 16.5	Registro contábil
NBC T SP 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T SP 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T SP 16.8	Controle interno
NBC T SP 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T SP 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T SP 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Quadro 14 Assuntos abordados nas NBCASP

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2008)

O tema da reforma da contabilidade pública é bastante atual no mundo da administração pública em muitos países da OECD. Segundo Dees e Neelssem (2004) países, como os Estados Unidos, Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido e Suécia foram pioneiros na adoção do regime de competência nos orçamentos do governo e na contabilidade pública. O Brasil encontra-se em processo na reforma contábil. Após a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) em 2008, os entes públicos estão se adequando à nova realidade. À primeira vista, a reforma da contabilidade parece se restringir às discussões técnicas. No entanto, Matheson (2002a) argumenta que as práticas contábeis têm profundas implicações para o crescimento de uma nação e são elementos chave para obter boa governança.

Existe um grande desafio pela frente. Depois de quase meio século da edição da lei nº 4.320/1964, as NBCASP, segundo Silva (2008), representam uma verdadeira revolução da contabilidade pública no Brasil. Essas normas poderiam ser adotadas a partir de 2010 de forma facultativa, sendo obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos estados e de 2013 pelos municípios conforme aprovado pela Portaria nº 476 de 2009 (BRASIL, 2009).

### **6.3.2 Sistema Informatizado de Contas Municipais (SICOM)**

A Resolução nº 07/2011 do Tribunal de Contas de Minas Gerais (TCEMG) aprova a obrigatoriedade da implantação do Sistema Informatizado de Contas Municipais (SICOM) nos municípios mineiros em janeiro de 2012. O SICOM, segundo o TCEMG, agiliza o envio das prestações de contas dos municípios, além de conferir maior segurança e eficiência à análise dos dados enviados pelas prefeituras.

Com a implantação do SICOM as prestações de contas e da execução orçamentária são apresentadas mensalmente favorecendo a emissão de alertas a tempo de realizar alterações evitando possíveis falhas. À medida que os municípios conseguirem se adequar ao SICOM, essas informações serão lançadas on-line e visualizadas pelo Tribunal quase em tempo real. Assim, o TCEMG poderá reforçar a sua atuação preventiva nos municípios, apontando falhas a ponto de serem corrigidas a tempo (TRIBUNAL DE CONTAS DE MINAS GERAIS, 2013).

Segundo o presidente do TCEMG, Antônio Carlos Andrada, o tribunal de contas com a implantação do SICOM não é apenas um órgão fiscalizador e de controle, mas também “um grande depositário de dados”. A ideia é que o SICOM, em uma próxima etapa, proporcione ao tribunal de contas “prestar um serviço ainda maior para à sociedade e ao próprio ambiente público”, na medida em que o sistema possibilita o cruzamento dos dados enviados e análises qualitativas (TRIBUNAL DE CONTAS DE MINAS GERAIS, 2013).

### **6.4 Análise e Relatos das Entrevistas realizadas com os contabilistas**

Nessa seção são apresentados os relatos das entrevistas dos contabilistas de forma a explicitar as dificuldades enfrentadas por estes para alinhar a

contabilidade à democracia, além de buscar compreender como a contabilidade pode ser usada no exercício do controle social.

#### **6.4.1 Contabilidade Pública na Visão dos Contabilistas**

Compreender a visão dos contabilistas quanto ao conceito e finalidade da contabilidade pública é importante para entender se os mesmos consideram a contabilidade apenas como uma técnica, ou também como ferramenta gerencial, ou o enfoque é mais abrangente, incluindo o cidadão como usuário e as informações contábeis como relevantes no processo de decisões das políticas públicas.

Conforme citado por Coelho, Cruz e Platt Neto (2011) a contabilidade pública nesse novo cenário tem o papel de fornecer informações para os cidadãos com o propósito de orientar nas decisões políticas e na fiscalização dos gastos públicos. No entanto, alguns contabilistas entrevistados ainda possuem uma visão técnica do conceito e finalidade da contabilidade pública, conforme pode ser observado em um dos relatos:

A finalidade da contabilidade é o registro dos contratos do governo. A finalidade da contabilidade pública é desenvolver os trabalhos de acordo com os sistemas e documentação. A contabilidade é onde geram tudo, todas as documentações, onde sai as horas de pagamento, através das notas fiscais são empenhadas (Contabilista10).

Contudo, a maioria dos contabilistas entrevistados percebe a contabilidade pública, além da sua finalidade técnica como uma ferramenta gerencial. Essa visão é uma tendência da administração pública gerencial (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012), conforme pode ser constatado nos discursos dos contabilistas entrevistados:

A finalidade até então era meramente registrar fatos e atos ocorridos na administração pública, no que tange o controle patrimonial, orçamentário e financeiro. Porém, ela está evoluindo para uma contabilidade de fato gerencial, ela vai agregar essa função gerencial. Praticamente hoje, os contadores estão se deslocando de dentro da contabilidade e rodando os demais setores, como compras, licitação, almoxarifado, patrimônio, controle de frotas. O contador vai atuar mais como assessor mesmo. A contabilidade está tomando a característica, hoje, a meu entender, além daquela função clássica de registrar os fatos, ajudar realmente com informações de controle e no gerenciamento (Contabilista06).

Fica evidente em alguns discursos dos entrevistados a importância da contabilidade no processo de gestão:

Se vai fazer uma aquisição, está sendo discutido lá no gabinete do prefeito, a primeira pessoa que eles mandam chamar é o contador. Todas as tomadas de decisão relacionada com aquisição e que vai envolver uma maior quantia de dinheiro, a contabilidade estuda o impacto financeiro. A contabilidade é um fator predominante na gestão (Contabilista11).

Se não tiver relatórios contábeis como as secretarias vão saber o seu orçamento, o quanto podem gastar, se tem recurso? A contabilidade controla isso. Os secretários dependem dos relatórios contábeis para tomar decisões em suas secretarias (Contabilista04).

Foi encontrada nos discurso de alguns contabilistas a existência da abordagem política, ou seja, a contabilidade tem sido percebida como uma informação relevante para os cidadãos tomarem decisões, conhecerem a situação econômica do seu país, estado e município, contribuindo para a sua atuação na fiscalização das contas públicas e, conseqüentemente, no controle social.

A finalidade é ajustar as contas públicas, classificar as despesas, empenhar e ser transparente para as pessoas e para o município. A contabilidade pública é a alma da prefeitura, aqui passa tudo... É importante classificar correto a despesa para se tornar bastante transparente tanto para o gestor quanto para a comunidade (Contabilista01).

A finalidade da contabilidade é demonstrar a realidade do município através de números, das contas para mostrar ao povo em geral, aos interessados, a situação do município (Contabilista13).

Essa evolução de incluir a comunidade como um grupo de usuário da contabilidade é uma tendência, mas, ainda encontra-se tímida no cenário contemporâneo. O próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem trabalhado com um projeto intitulado: “2013: ano da Contabilidade no Brasil”, com intuito de conscientizar os contabilistas e a população da importância da contabilidade para o desenvolvimento socioeconômico do país. Os autores, Avritzer e Santos (2002), Martin (2006), Lor e Britz (2007), Chang, Chu e Huang (2011) e Buser (2013) apontam a necessidade de transparência, *accountability*, controle, fiscalização das ações dos governantes e das contas públicas para alcançar a democracia moderna. Sendo assim, a contabilidade é imprescindível no processo dessa democracia e por isso, ampliar o seu conceito e finalidade no cenário contemporâneo incluindo a população como usuário, vislumbrando-a na orientação das decisões políticas e na fiscalização das contas públicas pela sociedade é fundamental para trilhar o caminho da governança pública e do controle social.

#### **6.4.2 Desafios dos Contabilistas Públicos**

Nessa seção são abordados os desafios enfrentados pelos contabilistas públicos para transformar a contabilidade um instrumento da democracia. Um dos fatores que podem prejudicar a ampliação dessa democracia é o

descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A publicação da LRF em 2000 causou impactos sobre a contabilidade pública exercendo até hoje influências na estrutura contábil no que diz respeito à transparência e controle das contas públicas. A LRF revela aspectos que melhoram o conteúdo e a forma de apresentação das informações produzidas pela contabilidade e, conseqüentemente, da transparência dos recursos públicos (BRASIL, 2000).

Sendo assim, é relevante o cumprimento da LRF para que a contabilidade possa produzir informações confiáveis, relevantes e comparáveis com períodos anteriores. Os resultados explicitaram que a maioria dos municípios desse estudo cumpre a LRF.

Sim é cumprido. A contabilidade informatizou e a cobrança também dobrou. Tem município que antes ficava aquela bagunça na licitação. E hoje você tem aquela obrigação de está andando em dia (Contabilista06).

Cumpre. Então, a LRF veio melhorar sim, principalmente depois que os administradores descobriram parte da lei penal (da LRF), eles ficaram mais atentos e procuraram fazer menos besteiras e fazer a coisa mais correta, mais adequada à lei (Contabilista08).

Um dos contabilistas entrevistados relata que cumpre a LRF, mas, depara com o prefeito que não possui simpatia pela legislação. Esse é um desafio do contabilista, trabalhar a todo o momento mostrando os limites do que é permitido ou não nas ações dos gestores públicos.

As demonstrações contábeis cumprem a LRF. Ela veio para moralizar as coisas, o prefeito é que não gosta. Mas, ela é muito boa, ela veio para tornar transparente a questão pública (Contabilista13).

Em alguns discursos dos entrevistados, é possível encontrar alguns desleixos quanto à legislação. Em algum momento a LRF foi desrespeitada e a contabilidade sofreu manipulações. Contudo, pode ser percebido que a LRF tem eficácia, uma vez que, em outros tempos que antecedem a essa legislação, esses acontecimentos não seriam identificados e apurados.

Depois da LRF tivemos problemas aqui... foi em 2005. Devido à arrecadação ter caído, saiu uma súmula do tribunal, então, eles deixaram uma ressalva... e em janeiro eles fizeram uma reposição de verba para esses gastos que excederam. Esse prefeito que estou falando, ele administrou de 2005 a 2008 e deu um maior prejuízo no município e foi a segunda vez prefeito. E a LRF já funcionava e ele a driblou assim mesmo. Hoje mesmo, a Justiça pediu um documento federal. Para a obra veio uns 700.000 mil, gastaram 90.000 mil na obra, ficou um saldo na prefeitura de 217.000 mil e ele consumiu com o restante, com uns 400.000 mil. De que jeito ninguém sabe, não encontra documento, mas disse que gastou na obra. Os engenheiros fizeram um levantamento e a obra realizada foi avaliada no máximo em 90.000 mil (obra superfaturada). Nós estamos esperando que prenda esse cara, que a polícia federal pega mesmo... A gente deu as informações, o assessor jurídico fez as ocorrências todas, foi feito o levantamento total. Não achamos documentação, mas o que achou foi repassado à Justiça. Na época não estávamos aqui. A contabilidade era formada por pessoas conhecidas dele. A melhor casa que tem na cidade, uma mansão que tem aqui é a dele (Contabilista16).

O prefeito que assumiu agora é o vice-prefeito, o prefeito anterior faleceu. E o vice-prefeito que é o prefeito atualmente está reelegendo. Ele entrou com a candidatura, mas, ele está sendo processado e então, ele está aguardando o julgamento. Ele era vice, o prefeito faleceu e ele assumiu a prefeitura com esses problemas (Contabilista01).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) são um grande desafio a ser enfrentado pelos contabilistas públicos dos municípios. Segundo Darós e Pereira (2009) a NBCASP destina a trazer a

contabilidade para um novo paradigma que requer maior transparência e controle social, favorecendo a ampliação da democracia. No entanto, a maioria dos contabilistas entrevistados demonstrou não ter sequer iniciado a realização das mudanças contábeis requeridas nessas normas.

Tem mais de 200 anos que eu não faço curso. Não estou a par dessas mudanças da lei da NBCASP (Contabilista16).

Não tomamos nenhuma atitude ainda com referência a essas mudanças (Contabilista17).

Outros discursos revelam que alguns contabilistas já têm iniciado os estudos e planejamento para se adequar à NBCASP. No entanto, as eleições municipais são apontadas como um grande entrave a estas mudanças ou qualquer continuidade de trabalhos, inclusive no setor da contabilidade da prefeitura municipal, visto que alguns contabilistas não são efetivos.

Tenho participado de vários cursos, de vários seminários, de vários eventos promovidos pelo próprio Tribunal de contas do Estado, promovido pela AMM (Associação Mineira dos Municípios) e também a ESAF (Escola de Administração Fazendária). Então todos esses eventos, o pessoal da contabilidade está todo cadastrado, tem feito inclusive treinamento on-line. E aí tem um problema grande no meio do caminho aí chamado: eleições 2012. Infelizmente, o Brasil não tem cultura de continuidade. A política com certeza vai mudar profundamente o cenário na administração pública. Provavelmente vai ter muito substituição de servidores, ninguém sabe ao certo como que vai ficar. Até a própria assessoria no caso, ela não sabe aonde vai está trabalhando. Eu acredito que quem não for contador mesmo, efetivo, a mudança vai ser muito grande. A partir do resultado das eleições você vai ter uma ideia de como vai ficar o cenário (Contabilista02).

O ano de eleição é um desafio conforme relatado por alguns contabilistas entrevistados. Para muitos contabilistas, as mudanças referentes à

NBCASP visam a uma maior qualidade das informações contábeis, no entanto, ganham importância apenas após esse período eleitoral.

A gente tem feito alguns cursos. Essas mudanças são de grande importância para nós do setor público. Acredito que por ser final de mandato, ano que vem é que iremos adaptar melhor. É final de gestão, muita coisa para estar fechando e organizando para o próximo gestor que entra (Contabilista03).

Por outro lado, alguns contabilistas revelaram que já estão adotando e implementando as NBCASP.

O município começou a implementar a NBCASP. Nós criamos um grupo de trabalho de contabilidade, composto pelo controle interno, contabilidade, administração e planejamento. Nós estamos começando a montar junto com assessoria contábil, com o pessoal de informática, nós estamos montando o plano de contas. E nós já estamos bem evoluídos, já criamos um cronograma de aplicação das normas. E agora a gente está passando para a fase de implementação desse cronograma na parte de mensuração dos bens (Contabilista10).

Essas novas mudanças referem-se a alterações nos aspectos da contabilidade patrimonial, dos sistemas de custos, da ampliação do controle contábil, da eficiência e efetividade das leis que já se encontram em vigor, a Lei nº 4.320/1964 e a LRF. Darós e Pereira (2009) explicam que essas mudanças trazem maior transparência e controle social. Grande parte dos contabilistas entrevistados, mesmo não tendo iniciado a sua implementação das NBCASP na prefeitura, mas, conhecendo-as, tem a mesma opinião dos autores Darós e Pereira (2009): a de que a NBCASP é favorável ao controle social. Seguem alguns discursos dos entrevistados que revelam isso:

A NBCASP é favorável ao controle social. O patrimônio do município não tem controle dos bens e talvez alguma coisa pode ser até extraviada. É um patrimônio público! Com essas novas mudanças contábeis, o patrimônio será controlado e demonstrado o seu real valor, será apresentado a depreciação. Assim, as pessoas que consultam o demonstrativo podem conhecer de fato o patrimônio do seu município. Os municípios não conhecem o patrimônio que tem. Os registros vão ficando obsoletos, vão passando o tempo não são atualizados. A própria União não sabe o patrimônio geral que tem. E com isso agora eles estão tentando atualizar. (Contabilista03).

As novas normas são favoráveis ao controle social porque elas vão mostrar mais, elas vão trazer os relatórios mais para perto... para um melhor entendimento (Contabilista11).

É favorável, porque quando você tem a contabilidade discriminada com valores, é possível conhecer melhor a situação do município. A partir do momento que não é demonstrado, só tem conhecimento quem está aqui dentro e quem trabalha no dia a dia com a contabilidade. A partir do momento que vai está na prestação de contas e vai está demonstrado, o cidadão vai pegar e vai ver o que o município tem de patrimônio (Contabilista09).

Um dos contabilistas entrevistados ressalta que tem esperanças que as mudanças contábeis possam trazer mais transparência.

Tenho esperança que elas vão tornar mais transparentes a contabilidade...vai ficar mais acessível ao povo, é uma esperança que eu tenho. É importante colocar a depreciação nos relatórios, considerando que tudo é do povo, acho que o povo tem que saber o quê que está acontecendo com os bens do município. Por exemplo, tem um veículo aí que está muito velho, vai acabando, vai depreciado e no fim ele é até leiloadado. E às vezes o povo nem fica sabendo disso. Então, eu acho que é muito importante o povo saber como está a situação do patrimônio do município. Na verdade o povo não sabe nada do patrimônio do município (Contabilista13).

Apenas dois contabilistas entrevistados disseram que não poderiam opinar se a NBCASP é favorável ao controle social porque não tem conhecimento sobre as normas. Isso é bastante grave, demonstra que o profissional não está atualizado, o que com certeza é um desafio para transformar a contabilidade em um instrumento da democracia.

Não posso responder por que eu não tenho conhecimento das NBCASP (Contabilista06).

Quanto ao NBCASP eu não sei (Contabilista08).

Quanto ao SICOM (Sistema Informatizado de Contas Municipais) implementado no ano de 2012 nas prefeituras o discurso dos contabilistas entrevistados foi unânime. Nenhum contabilista discordou da contribuição do SICOM para ampliar a transparência e que o mesmo é favorável ao controle social, ainda que essa ampliação para a sociedade esteja no futuro.

Eu vejo como favorável, pelo fato do tempo hábil ... dá menos tempo ao gestor público desviar o dinheiro público. A partir do momento que você coloca uma coisa e que o tribunal de contas vai está acompanhando de forma diária ou mensal, os gestores erram menos e isso ajuda muito, nós contabilistas (Contabilista09).

Um dos contabilistas entrevistados relata a evolução do SICOM para a área da contabilidade pública nas prefeituras. Além disso, é possível perceber no discurso que as informações contábeis a partir desse sistema tornam mais úteis e claras, podendo atingir a sociedade.

Antes do SICOM, o tribunal de contas não dava conta de fiscalizar 100% dos municípios. (...) Agora com a implantação do SICOM a tendência é ter maior transparência, porque além de declarar, a quantidade de informação deve ser mais detalhada e a ligação da informação com a outra é muito grande... você vai ligar

contabilidade com o financeiro, com compras, com licitação, com controle de combustível... está tudo integrado. Então acredito que agora ele vai ter condições de realmente avaliar outras informações (...). Imagina o tribunal de contas com um banco de dados de 822 municípios de MG, podendo comparar quanto está comprando um pneu na cidade e com quanto está comprando na outra. Porque são realmente informações muito esmiuçadas, muito detalhadas, muito valiosas, que até então ele só tinha se ele tomasse conta de pegar aqui e comparar com a outra ali. Agora não, ele pode mandar o sistema fazer essa comparação. Se ele quiser, por exemplo, mandar o sistema identificar quais as prefeituras a empresa tal vendeu esse ano, o sistema vai responder. Se quiser comparar os preços de venda...Ele pode achar uma diferença de 100% e 200%. Então realmente eu acredito que o SICOM veio para melhorar e muito a questão da transparência. Mesmo porque ele está só na fase embrionária. Ele promete disponibilizar as informações para a população, ministério público, câmara de vereadores. Já está previsto isto. A princípio as informações serão utilizadas pelo próprio tribunal de contas, para inclusive delinear a agenda dele de visitas. Acredito que para a população as informações devem ser mais inteligíveis, de leitura no nível de população (Contabilista06).

A maioria dos contabilistas entrevistados, exceto um, apontou que possui dificuldades na prestação de contas. Dessa forma, esse também é um problema enfrentado pelos contabilistas para transformar a contabilidade em uma ferramenta útil no espaço democrático. Grande parte dessa dificuldade se deve à ausência de capacitação e formação para atuar na área.

Para você ter uma ideia aqui na minha contabilidade, somente eu que tenho contabilidade, CRC, os outros, assistentes não tem. Assim, tenho que ensinar o pessoal que não é da área para trabalhar na contabilidade. A nossa prefeitura com mais de setecentos funcionários, só tem um contador, os outros funcionários não possuem formação em contabilidade. Então há de ter uma vontade política para abrir mais vagas, para ter mais profissionais técnicos trabalhando. Então, para mim, a falta de profissional é a maior deficiência, que prejudica a prestação de contas (Contabilista07).

Falta capacitação e formação. O setor de prestação de contas de convênio costuma ter dificuldades técnicas (Contabilista11).

A dificuldade de prestação de contas também é destacada quando existem mudanças, como foi o caso do SICOM.

Na implantação do SICOM tivemos dificuldades. No primeiro momento o SICOM é mais uma prestação de contas. Mas, lá na frente vai tirar alguma coisa, porque você vai está prestando contas todo dia. Vai diminuir até a visita de auditores. Mas, é lógico que dependendo de algumas informações que cair para eles lá no sistema do Tribunal de Contas, eles vão visitar o município. Acredito também que ele vai melhorar a eficiência da utilização dos recursos porque vai evitar muito o jeitinho brasileiro. Então, vai cortar essas situações e dar uma transparência maior (Contabilista15).

Percebe-se que a dificuldade no processo de prestação de contas por meio do SICOM não é apenas dos contabilistas, mas também do próprio tribunal de contas.

No próprio SICOM houve várias falhas do tribunal de contas que foram corrigidas recentemente. O SICOM foi adiado por várias vezes por causa de falhas técnicas e em conjunto também com falhas acontecidas de consonância da assessoria com o Tribunal de Contas, dificultou um pouco inicialmente esse processo. A gente está discutindo com o Tribunal de Contas, eles tem que melhorar o sistema. Para eles também é uma experiência nova. Então o Tribunal tem que está adaptando o sistema (Contabilista07).

Apenas um contabilista entrevistado demonstrou não ter dificuldade na prestação de contas.

Nós não temos esse problema de gerar a prestação de contas porque a execução... A execução nossa é boa, a equipe é boa, o pessoal gosta daquilo que faz (Contabilista02).

Fica evidente nas entrevistas que parte dos contabilistas está satisfeita com a divulgação das informações contábeis (relatórios, orçamento, balanço, entre outros) e a outra parte acredita que a divulgação é um ponto que impede que a contabilidade seja acessada pela sociedade. Os primeiros relatos são dos contabilistas que julgam que a divulgação não tem sido um problema para promover a transparência das contas públicas.

Divulgamos os balanços no quadro da prefeitura. Nós temos documentação e qualquer cidadão pode vir e olhar. Se eles acharem conveniente olhar a documentação está à disposição. A documentação aqui é transparente, tem no sistema, a documentação nossa está 100% (Contabilista06).

Os discursos mostram que algumas ações estão sendo realizadas pelos municípios para que as informações contábeis cheguem até à sociedade:

O prefeito aqui gosta da divulgação das contas, tanto que no meio do ano (2012) não teve rateio da FUNDEB, teve a reunião, foi mostrado as receitas. E essa reunião foi externa, para os professores, para os funcionários... Não foi muita gente, somente a classe beneficiada. Nessa questão da FUNDEB eram os professores. Eles queriam realmente saber por que que não vai pagar e tal, tal, tal... (Contabilista09).

As coisas vão mudando e está tendo muita divulgação nos meios de comunicação. Então o pessoal está tendo mais interesse até por questão de fiscalizar a gestão do recurso no município, pois, no âmbito federal e estadual não é palpável para eles, e aqui, o município já é mais palpável (Contabilista11).

Os relatos que são apresentados em seguida evidenciam que a divulgação ainda precisa melhorar, para que as informações contábeis possam ser transparentes e utilizadas na fiscalização por parte do povo.

Não temos site. Divulgamos os demonstrativos no quadro de aviso do município. Só no quadro. A maioria dos municípios tem um jornalzinho, aqui, eles não estão preocupados com isso não (Contabilista08).

O município não disponibiliza contas públicas no site da prefeitura e nem sei o site daqui. Com a lei de acesso à informação e as novas mudanças na contabilidade, o cidadão que tiver acesso à internet terá como ver até uma nota fiscal. Vai ser uma coisa assim, muito transparente mesmo, dizem que o cidadão terá como saber o que a prefeitura está comprando e se está usando o recurso correto (Contabilista01).

Diante da discussão sobre a divulgação das informações contábeis, um dos contabilistas entrevistados expressou que não se sente preparado e considera que a prefeitura também não esteja para realizar essa difusão. Nesse sentido, o contabilista aponta que o treinamento é uma solução para melhorar esse canal de comunicação e atendimento ao cidadão.

Eu acho que precisa divulgar mais e junto com a Câmara Municipal fazer um tipo de... fornecer as informações... e também conscientizar a população que eles deverão ter acesso as informações. Eu acho que é incentivar, fazer a população buscar as informações, mas, para isso a prefeitura tem que está preparada, primeiro se estruturar para fornecer essas informações. E atualmente nós não estamos preparados para isso. Nós precisamos ser treinados, melhores treinados para a gente chegar à situação de ter condições de fornecer essa informação de forma mais simplificada e objetiva (Contabilista14).

Um dos fatores mais críticos entre os desafios para transformar a contabilidade num instrumento relevante no processo da democracia moderna é a clareza e compreensão das informações contábeis pela sociedade. Todos os contabilistas entrevistados explicitaram que as informações contábeis da forma como são apresentadas não conseguem alcançar a sociedade.

O demonstrativo nosso é só números mesmo, é aquilo para contabilista olhar e entender, mas, para a população não tem não (Contabilista14).

Quando acontece uma reunião pública, a gente tenta fazer de uma maneira didática, tirar um pouco da linguagem técnica, tentando falar um pouco mais a língua da população (Contabilista11).

Quanto menor o lugar mais dificuldade de entender. Vamos falar do demonstrativo patrimonial... Não é que eu estou diminuindo nosso lugar, mas nós temos uma grande camada da sociedade que não vai nem saber o que quê é. Se a gente falar assim: o quê o município tem, o bem que tem...aí pode entender melhor (Contabilista12).

Os contabilistas explicam que a ausência da clareza das informações dificulta o entendimento não só por parte da população, mas, também do Legislativo e dos servidores públicos. Essa pesquisa confirma os estudos realizados por Bourmistrov e Mellemvik (2002) ao identificar que um dos fatores que prejudica a relação da contabilidade e democracia é a linguagem aplicada que é de difícil entendimento inclusive aos políticos locais.

Eu vejo a dificuldade até do nosso Legislativo aqui, são vereadores, né. Eles pedem: “poderia vir aqui na câmara” e muitas vezes é uma coisa tão simples. Eles têm dificuldades, por exemplo, de entender sobre suplementação de uma dotação orçamentária. Não foi feito nem uma capacitação na Câmara (Contabilista01).

Tem uma limitação... o povo em geral não tem acesso a esse tipo de informação...para você ter uma ideia, os próprios servidores...é difícil você saber traduzir os dados contábeis...para quem é leigo é complicado. Realmente isso aí precisa ser transformado em uma linguagem mais simples para a população. Os dados contábeis têm que ser transformado em uma linguagem mais simples. Da forma que está hoje é difícil a transparência com esse tipo de contabilidade aí que é uma coisa muito técnica (Contabilista15).

Alguns contabilistas entrevistados ressaltam que o entendimento das informações contábeis, muitas vezes, restringe-se aos especialistas da área ou contabilistas públicos.

Acredito que até se o contabilista não for da área, ele vai ter dificuldade. Imagina a população (Contabilista08).

A contabilidade precisa sofrer uma transformação para o povo entender melhor. Da maneira que é apresentado esses relatórios é só quem tem noção de contabilidade é que vai entender. O povão, por exemplo, vê aquilo ali e não sabe nada do que está acontecendo (Contabilista13).

Outro relato demonstra que a falta da clareza e compreensão das informações contábeis podem gerar desânimo nas pessoas em exercer sua participação e o controle social no município.

Você tem uma exigência grande de vários conselhos na própria administração do município. Nós temos dificuldade de termos esse conselho, porque nem todo mundo quer participar, uma vez que não é remunerado, é uma questão voluntária. Aí a gente tem os conselhos para fiscalizar as contas públicas em algumas áreas e às vezes tem uma mesma pessoa em dois conselhos porque tem a dificuldade... Mas também tem o lado de informação também... a pessoa tem uma carência. A pessoa diz: “ah eu não vou participar porque não vou entender nada disso... é muito complicado essas contas públicas” (Contabilista09).

Isso reforça a afirmação dos autores Coelho, Cruz e Platt Neto (2011) de que as informações contábeis podem ser uma ferramenta de auxílio no exercício do controle social. Nesse sentido, a próxima seção trata da importância do controle social das contas públicas e quais os estímulos e incentivos os municípios têm desenvolvido para que a contabilidade seja utilizada no exercício do controle social.

#### **6.4.3 O Controle Social das Contas Públicas nos Municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas**

Nessa pesquisa realizada com dezessete contabilistas dos municípios que compõem o Território Cidadania Sertão Minas a contabilidade é vista por todos esses profissionais como um mecanismo de controle social das contas públicas, podendo ser considerada importante para o desenvolvimento desse controle. Todos os entrevistados mencionaram a importância da contabilidade nesse processo, uma vez que as informações geradas pela contabilidade pública são do interesse de toda a população e a função da contabilidade é registrar os atos e fatos da gestão patrimonial e demonstrar tais informações aos seus usuários, incluindo o cidadão como seu potencial usuário. Diversos relatos podem comprovar essa importância da contabilidade no exercício do controle social:

A contabilidade é importante para o controle social, ela ajuda na fiscalização (Contabilista13).

É importante. Porque tendo a contabilidade a alma da prefeitura, o coração da prefeitura, ela que vai mostrar o quê que está acontecendo, só através do resultado da contabilidade que o povo vai saber o que está acontecendo com o município (Contabilista09).

Essa conscientização por parte dos profissionais de que a contabilidade tem um papel importante no controle social das contas públicas é um indício de que a cultura do país e a visão dessa ciência pelos próprios profissionais têm sido modificadas. A participação dos profissionais de contabilidade dando a sua parcela de contribuição e comprometimento com o desenvolvimento da cidadania é de extrema importância em uma democracia moderna. Esses profissionais podem ser os indutores desse processo ao inovar com demonstrativos com linguagem mais simples e clara para possibilitar o exercício pleno do controle social. Além de instigar a fiscalização a ser realizada pelos cidadãos, os contabilistas por meio da contabilidade podem evitar a ocorrência de desperdício e desvio de dinheiro público.

As coisas estão mudando nesse país. Não estão mudando com a pressa que a gente gostaria, mas, o país caminhou. Há muitos programas que a gente sabe e que a gente lamenta muito. Tem programas que se investem bilhões e não tem fim. Quando bem a mão do Estado, do governo, de um modo geral a gente fica muito curioso se vai dar certo. O programa de governo, a gente entra com tanto entusiasmo. Ah, isso aqui vai ser a redenção da região, mas aí o dinheiro vai para o ralo. E o que vai para o ralo no Brasil é muita coisa. Grande programa, grande projeto, mas, o recurso não dá. O menor recurso desde que ele esteja bem aplicado, ele opera o milagre, ele multiplica. É essa transformação bíblica, a multiplicação dos pães. O que precisa nesse país é um pouco mais de cultura. A cultura aliada à seriedade. Cultura por parte dos políticos e por parte do povo. O povo precisa interar mais dos gastos públicos, participar mais de audiências públicas... E a contabilidade é importante no desenvolvimento desse controle social das contas públicas (Contabilista04).

Um dos relatos emitidos por um contabilista, a contabilidade é mencionada como importante no processo do controle social, no entanto, não está sendo utilizada adequadamente.

A contabilidade é importante no processo de controle social, mas não está sendo efetivamente usada, falta de conhecimento da população impede isso (Contabilista14).

A falta de conhecimento da população ou de compreensão das informações contábeis é destacada como um entrave desse processo. Esse problema foi mencionado como um desafio da contabilidade para se transformar em um instrumento da democracia e tem sido insistentemente relatado pelos entrevistados como um fator que afasta qualquer cidadão da tentativa de acompanhamento das contas públicas.

Nesse sentido, na investigação realizada com os contabilistas tentou-se identificar quais os estímulos e incentivos o município tem desenvolvido para que a contabilidade seja usada no exercício do controle social. Alguns contabilistas fizeram menção das audiências públicas que já são estabelecidas em lei. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no seu parágrafo único do artigo 48 assegura a participação popular e a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA) (BRASIL, 2000). Portanto, as audiências públicas devem ser incentivadas pelos municípios.

Por obrigação tem audiência pública, pela lei de diretrizes tem a audiência pública na câmara e tem a prestação de contas que faz uma audiência uma vez por ano. Mandamos convite por meio das associações de bairros e comunicado, mas, vai muito pouca gente. Para você ter uma ideia, para cumprimento da lei de diretrizes, mandamos convites para as associações de bairro todas e para a população. Foram quatro pessoas. O PPA vai muita gente. Agora nas audiências da LDO e da LOA não vai muita gente. No PPA a gente pega sugestões deles para a gente vê o quê que a gente irá incluir no PPA. Tem muita participação. No PPA, a gente trabalha muito em cima das sugestões do povo mesmo. De modo geral, as sugestões deles são todas válidas. Eles batem muito na área social... aqui a cidade é muito

pequena...Na área de lazer. Por exemplo, tudo que está sendo feito aí... campo de futebol, gramado, isso tudo faz parte...é o pedido do povo através do PPA, são sugestões do povo. (Contabilista13).

É bom ressaltar que a própria LRF trata da transparência não apenas como uma divulgação das informações. É necessário que essas informações sejam compreendidas pela sociedade de forma a permitir um controle social mais efetivo. Acredita-se que o cidadão conhecendo a situação das contas públicas, terá mais condições de cobrar, fiscalizar, exigir, além de maior estímulo e autoconfiança para participar dos conselhos e audiências que tratam dos recursos públicos. Segue um trecho da entrevista de um contabilista que expõe a relevância em usar uma linguagem mais clara e objetiva na audiência pública:

Então, a contabilidade vai ajudar muito... Fazer as informações chegarem de forma digerida, inteligível para a população. Na verdade a LRF já fala isso. Quando você pega a LRF, que diz lá, que você tem que fomentar o controle social, inclusive por meio de audiências públicas. Audiência pública, que pelo menos que eu oriento o pessoal a realizar é nesse sentido. Olha gente, a meta da saúde nossa é essa aqui: colocar três médicos no município atendendo 24 horas por dia. Está aqui a prestação de contas, nós conseguimos. Olha quantos atendimentos nós fizemos: mês tal, tanto, mês tal, tanto (Contabilista06).

Outro discurso também critica o funcionamento e a linguagem técnica da audiência pública ao realizar a prestação de contas do município:

Tem apenas a audiência pública. O que é interessante é que quando os políticos candidatam, eles vão até as comunidades, assentamento, gastam tempo para explicar os seus projetos e ouvir as prioridades da população. Depois, quando ganham a eleição, tinham que continuar a fazer isso, colocar as suas metas, mas, não fazem. Apenas fazem uma comunicação fraca convidando a população para audiência

pública porque é obrigatório. Porque não vão até a comunidade? Para dar certo, é preciso incentivar a população. Acredito que as reuniões de prestações tinham que ser local e mostrar metas e resultados, números e as realizações efetivas (Contabilista15).

Outros canais que possibilitam o controle social das contas públicas, ou seja, que incentivam a sociedade a fazer uso da contabilidade no exercício do controle social, que também foram descritos pelos entrevistados são os cursos, treinamentos realizados pela Escola de Administração Fazendária (ESAF) e pela Controladoria Geral da União (CGU).

A prefeitura já forneceu alguns cursos de graça, a nota fiscal eletrônica foi recentemente no auditório da câmara de acesso público. Só que a gente convidou os contadores da cidade e os empresários, só que participaram três pessoas. Aqui no município falta essa vontade pública do povo participar mais (Contabilista01).

Foi oferecido um Treinamento da ESAF (cursos a distância) para funcionários da prefeitura, para eles serem os multiplicadores. O curso da ESAF (em EAD) foi disponibilizado ao colegiado do Território da Cidadania, aos interessados. Foram três módulos, um funcionário da prefeitura que é membro do Colegiado fez e gostou muito desses três módulos. Mas, depois não teve mais curso (Contabilista04).

Eu já participei de um curso na Controladoria Geral da União (CGU) discutindo justamente essa dificuldade de passar essa informação à sociedade (Contabilista11).

As comissões avaliadoras foram mencionadas como proposta e não como um projeto em desenvolvimento.

Eu creio que deveria ter comissões também populares, algumas comissões de avaliação. Divulgação a gente tem, mas, eu acho que atingiria mais o controle social efetivamente transparente através de comissões da população e de divulgação de dados mais simplificados que

atende a população para conduzir o controle social. Seria interessante colocar também uma faixa: “essa obra aqui foi feito com o IPTU. Essa atitude poderia fazer com que isso chegasse à população (Contabilista07).

A maioria dos entrevistados revelou que há pouco estímulo e incentivo nos municípios para transformar a contabilidade em um instrumento do controle social. Os contabilistas reconhecem a importância da contabilidade nesse processo, contudo, descrevem que existem poucas ações dos municípios para que de fato ela se torne útil dentro desse contexto.

Município nenhum que eu trabalhei até hoje nunca vi essa ideia de divulgar as informações contábeis para a sociedade ou estimular a população conhecer as contas públicas realizando cursos, palestras, etc. (Contabilista08).

Um dos contabilistas explica que por falta de recurso o município não realiza nenhuma ação para instigar o uso da contabilidade no exercício do controle social. Ademais, o contabilista esclarece que a ausência de interesse da população inibe o município nessa ação.

O problema é que a gente não tem recurso para isso. Isto tudo gera custo. Por exemplo, se fosse fazer uma assembléia em local fechado para toda a população para explicar como eles deveriam agir, como que eles deveriam olhar para analisar planilhas e relatórios, seria ótimo. Mas, acho difícil demais o município ter um gasto com isso, a não ser que fosse exigido em lei. Infelizmente o povo leva muito para o lado político, então, se falar que vai fazer uma reunião para esse povo participar, para divulgar o que entra de recurso e sai no município, pouca gente irá participar. Vai participar só o pessoal da elite que tem interesse ou que tem pretensão política futura para trabalhar em cima daquilo. Agora a pobreza e a população em geral, ninguém vai não, só se tiver sanduíche (rsrsrs). Infelizmente é assim (Contabilista02).

Outro contabilista explica que a utilização das informações contábeis pelo cidadão ocorrerá naturalmente, a partir do momento que ele tiver interesse em participar e vontade política. Segundo a opinião desse contabilista, a interação do cidadão em audiências públicas, seminários, dentre outros, irá despertar o cidadão para a necessidade de aprender e compreender as contas públicas.

O que pode abrir a mente da população: é o envolvimento. Uma vez eu ouvi algo muito importante: “quando você vê as pessoas falando sobre um assunto, você pode associar a algum fato, pode recordar, mas, somente quando você envolve em algo é que você pode entender e compreender um assunto de maneira mais profunda”. O envolvimento em audiências públicas, em seminários e em instituições que cuidam de fiscalizar o governo, podem fazer com que você entenda as prestações de contas, as contas públicas que são divulgadas pela contabilidade. O envolvimento é importante nesse processo e isso depende da vontade da sociedade e do poder público proporcionar essa oportunidade. Depois, que comecei a trabalhar no setor público, eu fui entender melhor a importância de associar, de envolver em conselhos, comitês e em programas para conhecer melhor o que o governo está trabalhando, o que ele está investindo. Existe uma necessidade desse envolvimento até mesmo para melhorar a proximidade e o relacionamento do cidadão com o poder público e iniciar o aprendizado da população em relação às contas contábeis (Contabilista17).

Nessa investigação percebe-se a necessidade de uma prática contábil que melhore a evidenciação do uso e emprego dos recursos públicos. Dos dezessete contabilistas entrevistados, apenas dois sugeriram procedimentos que podem ser realizados para que as informações contábeis tenham maior colaboração no controle social. Seguem os exemplos dos relatos que demonstram desconhecimento por parte dos contabilistas que podem ser realizadas ações pelos próprios profissionais ou pela ciência, no sentido de instigar a clareza, a

compreensão das informações pela sociedade, enfim, a expansão do controle social:

Da maneira que é... Só quem entende mesmo de contabilidade, que está muito por dentro do setor público que pode entender alguma coisa. Tem que ter alguma forma para o povo entender melhor (Contabilista17).

No balanço patrimonial, você prevê tudo isso, vê a dívida fundada do município, no nosso caso, tem operação de crédito para comprar esses ônibus para o transporte escolar. Isso é tudo demonstrado no balanço, na prestação de contas anual. Não tem outra maneira de divulgar isso, de acordo com a lei 4.320. Os percentuais da educação e da saúde, esses são os indicadores que a população pode conhecer. A gente nunca pensou em alguma forma ou indicador para facilitar essa compreensão (Contabilista07).

Algumas práticas, como a elaboração de relatórios mais acessíveis para a população, já começam a surgir na administração pública. O balanço social e o orçamento cidadão (INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2013) citado nesse estudo são incipientes no setor público brasileiro. O balanço social é bastante usado em empresas privadas e o orçamento cidadão ainda não foi implementado no âmbito dos municípios. Todavia, no discurso de um dos contabilistas, observa-se que ele já teve algum conhecimento desses novos demonstrativos.

Uma das demonstrações novas que estão surgindo agora que são mais fáceis de visualização e entendimento, elas vão colocar a parte financeira e a parte social. Tem algumas demonstrações que vão ter isso, colocar lá, aplicação da saúde e o que foi aplicado e o resultado (Contabilista10).

Em outro discurso, um contabilista sugere como pode ser elaborada a prestação de contas para a população.

Cidadão entende resultados. (...) Então, qual é a prestação de contas para o público? Cumpriu as metas? Sim ou Não? Por quê? É isso que interessa para a população. Eu acho que o grande segredo vai ser as metas (...) Então, eu tenho lá, programa de transporte escolar. Qual era a meta? Atender 100% das crianças matriculadas no ensino municipal. Apresenta para a população: qual foi o resultado? Previu investir 100.00 mil no transporte escolar do município esse ano e foi investido 100.000 mil. Mas vamos ver o resultado? (...) Não adianta mostrar para a população que estava previsto investir 100.000 mil e que investiu 100.00 mil. O quê a população quer vê e vai gostar de saber é: cadê a eficiência então? (...) Investiu 100.000 mil, mas estava previsto a atender 100% das crianças e só atendeu 80%. (...) 20% não está tendo condições, porque mora em lugares inacessíveis e houve um custo maior. (...) A população também quer saber: esse 100.00 mil que foi gasto, que gerou esse resultado, foi gasto com probidade? (...) Aí esse é o papel da câmara e do ministério público e também do controle social. Se a população entender isso ela pode ter um estímulo para cobrar. (...) Então o controle social da população tem que evoluir para isso. Se não evoluir para isso, a população vai continuar voada. Infelizmente a cultura dos municípios continua sendo globalista, genérica: “Eu tenho que aplicar 15% na saúde”. Ninguém entendeu ou caiu a ficha que você tem que ter usar as informações contábeis para entender as metas, os resultados e fiscalizar... O dia que alguém entender isso vai revolucionar a administração pública (Contabilista06).

Fica evidente que é nesse campo da informação sobre a gestão dos recursos públicos que a contabilidade precisa evoluir, no sentido de apresentar uma qualidade melhor nos seus demonstrativos produzidos.

#### **6.4.4 Uma proposta de Orçamento Cidadão (*Citizen Budget*) para os municípios**

Após a análise das entrevistas com os dezessete contabilistas dos municípios que compõem o PTCSM, ficou visível que as informações contábeis se valem de uma linguagem e métodos que ainda são obscuros para os cidadãos

e também para os políticos, gestores públicos e até por profissionais da área da contabilidade que não sejam especialistas do setor público. A necessidade da evidenciação das informações contábeis torna-se latente em um ambiente que se prega a transparência, integridade e *accountability*, ou seja, em um cenário de inserção da governança pública.

Nesse sentido, essa pesquisa apresenta um pressuposto para tornar as informações contábeis dos municípios úteis no exercício do controle social e na ampliação da democracia. Esse pressuposto parte do desenvolvimento de um demonstrativo com linguagem simples e clara, de modo que seja acessível aos cidadãos de pouca instrução até aqueles com formação acadêmica. O demonstrativo, curto, simples e objetivo, que é mencionado nesse pressuposto é o orçamento cidadão (*citizen budget*). O orçamento cidadão não é orçamento participativo. O orçamento cidadão é a maneira não técnica de informar aos cidadãos de onde o dinheiro do orçamento vem e como ele é gasto em cada setor e programas do governo, para facilitar essa compreensão são usadas ilustrações.

Pesquisas realizadas pelo *International Budget Partnership* (IBP), uma entidade interessada em fortalecer o orçamento público nos países, demonstraram em 2006 que o Brasil não emitia o orçamento cidadão. Essa pesquisa realizada em 59 países mostrou que somente dez países elaboravam o orçamento cidadão (INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2013). Em 2010, o Brasil lança o documento “Orçamento Federal ao Alcance de Todos” que se assemelha a um orçamento cidadão no âmbito federal (BRASIL, 2011). No entanto, esse documento é um protótipo de um orçamento cidadão, por necessitar de adaptação, ser um documento extenso e ainda não atender ao maior objetivo de um orçamento cidadão: envolver o cidadão com as informações das contas públicas. Além disso, as informações do documento lançado no Brasil em 2010 abrangem somente a União.

Diante desse contexto, essa pesquisa propõe que seja elaborado um orçamento cidadão municipal, acreditando que o município pode proporcionar uma maior aproximação do cidadão. Atualmente, não há obrigatoriedade para a publicação do orçamento cidadão e nem uma fórmula unânime para obter sucesso. Não existem normas que regulam a sua estrutura e o seu conteúdo, a regra geral é disponibilizar informações claras permitindo que o cidadão forme a sua opinião, posicione nos debates, exponha suas preferências, tomem decisões, contribua para a fiscalização das contas públicas e exija a prestação de contas.

Na Figura 6 é apresentado um pressuposto das etapas de introdução do orçamento cidadão municipal, reforçando a importância da contabilidade no processo de controle social e ampliação da democracia.

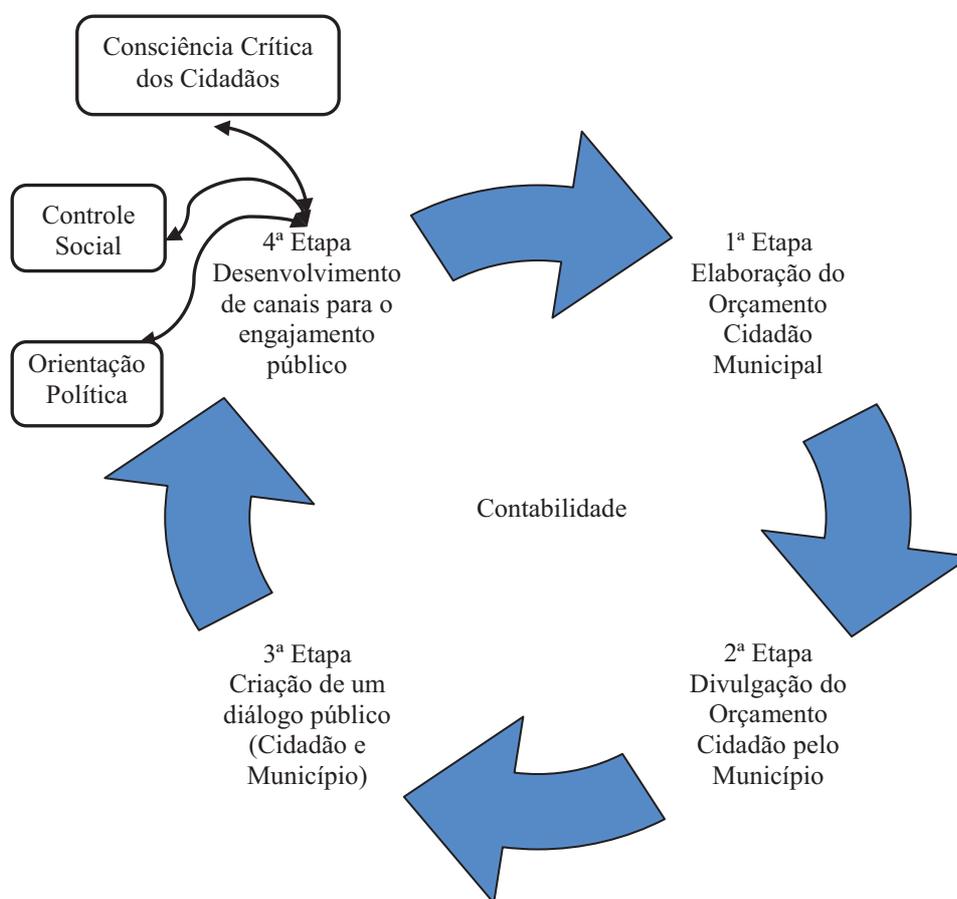


Figura 6 Pressuposto das etapas para a introdução do Orçamento Cidadão Municipal

Fonte: Elaboração própria

A primeira etapa do pressuposto inicia-se com a elaboração do orçamento cidadão municipal. Nessa etapa a contabilidade tem a responsabilidade de traduzir os termos técnicos para a linguagem acessível à população e as estruturas de forma que este documento se torne compreensível pelos cidadãos. É importante que o orçamento cidadão seja ilustrativo, com figuras e gráficos de fácil entendimento, lembrando que este não pode ser

extenso demais nem muito limitado. Esse é o desafio da contabilidade e profissionais da área, apresentar um orçamento cidadão municipal em um formato que melhore a transparência do orçamento público tradicional. A contabilidade nesse processo é fundamental, no sentido em que pode desempenhar um relevante papel político e social, ao apresentar informações claras e úteis à população. Nessa etapa é importante que os profissionais da contabilidade façam uma pesquisa com a população para, posteriormente, elaborar o orçamento cidadão.

A segunda etapa desse pressuposto se refere à divulgação do orçamento cidadão aos cidadãos do município. Essa etapa é bastante importante, pois, se o documento é elaborado e não é divulgado adequadamente, o cidadão não toma conhecimento das informações contidas no mesmo. A sugestão é que nessa etapa, o orçamento cidadão seja divulgado em diversos meios de comunicação: internet, jornais, revistas, redes sociais, dentre outras. Nas audiências públicas obrigatórias também deve ser apresentado esse documento. A divulgação está relacionada também à forma e estrutura que a contabilidade é apresentada. Nesse ponto, a contabilidade tem um compromisso em dimensionar a quantidade e a qualidade das informações a serem divulgadas para uma diversidade de usuários, com características e necessidades diferenciadas, visando satisfazer aos diversos tipos de usuários. Assim, o orçamento cidadão deve ser divulgado pensando na necessidade em atender qualquer cidadão, tenha ele alto grau de escolaridade ou não. Cabe ressaltar a importância da contabilidade em evidenciar informações relevantes para a sociedade, por meio de comentários, explicações ou outro método.

A terceira etapa trata da criação de um diálogo público entre cidadão, gestores públicos e políticos do município, de modo a discutir as metas e resultados, como proposto no último trecho da entrevista do contabilista 06 mencionado nesse estudo. Todos os gastos, metas e resultados devem ser

explicados e justificados à população. Aspectos quantitativos e qualitativos devem fazer parte desse diálogo. A contabilidade faz parte desse processo, uma vez que a participação dos profissionais da área é fundamental para criação desse diálogo. Os contabilistas podem explicar melhor ao cidadão o que não está bem compreendido e posteriormente essas indagações podem retroalimentar a elaboração do orçamento cidadão até que o mesmo cumpra o seu papel: o de transmitir ao cidadão comum os gastos, as receitas e as decisões governamentais implícitas na política orçamental.

A quarta etapa é uma continuidade da terceira etapa, nela são desenvolvidos canais de engajamento público, onde o cidadão se mostra ativo e agente transformador da sociedade. A orientação nessa etapa é envolver diversas entidades da sociedade civil, como associações, organizações não governamentais, sindicatos, movimentos sociais, escolas, conselhos, dentre outras, com intuito de promover o controle social, a conscientização dos cidadãos e o direcionamento político por meio do conhecimento das informações contidas no orçamento cidadão. Essas entidades podem organizar observatórios de acompanhamento das contas públicas, incentivar o fortalecimento do controle social, a criação de uma consciência crítica do cidadão, contribuindo para que o cidadão forme a sua opinião e faça escolhas mais acertadas. Nessa etapa é importante que sejam organizados grupos, com intuito de fiscalizar as contas públicas, disseminar o conhecimento sobre o assunto para que os cidadãos passem a compreender a relevância desse tema na ampliação da democracia e cidadania, incorporando essas ações como algo permanente na vida dos cidadãos. As escolas podem fazer uso de ações lúdicas relativas à transparência das contas públicas, como revistas em quadrinhos, músicas, apresentações teatrais, palestras, software, jogos, apresentações culturais, dentre outras. Além disso, essa etapa pode contar com parcerias do Tribunal de Contas, Controladoria Geral da União, Ministério Público, entre outros órgãos e canais

que possibilitam o controle social das contas públicas e que foram mencionados nesse estudo. Nesse processo a contabilidade influencia nas decisões públicas e contribui para que os cidadãos reivindiquem por melhores serviços, denúncias e participação. Essa etapa colabora para realimentar a contabilidade na elaboração do orçamento posterior. O conhecimento e experiências desses canais são transferidos para a contabilidade e profissionais da área, buscando melhorar cada vez mais a transparência do orçamento cidadão.

Para o desenvolvimento do pressuposto é fundamental o envolvimento da contabilidade em todas as etapas. O orçamento cidadão não pode ser apenas elaborado sem ter todo esse processo circular apresentado na Figura 6. A articulação da contabilidade e dos profissionais da área em todas as etapas é importante para o sucesso do orçamento cidadão.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A redefinição do papel do Estado brasileiro e o surgimento da nova arquitetura organizacional na Reforma de 1995 propiciaram oportunidades para emergir a governança pública. Esse estudo corrobora com a nova tendência da administração pública, valorizando a importância em ampliar os espaços democráticos e em aplicar práticas que condizem com a realidade do setor público de forma a proporcionar maior sinergia entre Estado e sociedade. Ainda há um longo caminho a ser percorrido nesse processo. Um olhar crítico-reflexivo diante às reformas administrativas revela que apesar dos méritos e discussões que as mesmas trouxeram, elas não são deram conta das mudanças necessárias.

As reformas administrativas brasileiras foram pragmáticas e descontínuas. O grande entrave dessas reformas é que não basta alterar a estrutura administrativa, é preciso que essas mudanças administrativas estejam enraizadas nas mentes dos governantes e gestores, envolvendo uma ampla gama de atores. Acredita-se que essa consciência dos governantes, gestores e sociedade não ocorrerá por meio de reformas imediatas, mas, por meio do conhecimento e das práticas administrativas diárias.

Em busca de espaços democráticos e de uma maior sinergia entre Estado e sociedade, a governança pública tem sido discutida no meio acadêmico. Contudo, diante de tudo que já foi exposto nesse estudo, entende-se que a governança pública não se apresenta consolidada no cenário brasileiro. A governança encontra-se em construção e com imenso desafio pela frente: abrir espaços para uma democracia que vai além da democracia representativa. Para a continuidade e institucionalização da governança pública pressupõe-se uma maior articulação entre Estado e sociedade; e uma maior ampliação da política, incluindo a sociedade na decisão e formulação das políticas públicas. A construção da governança depende do contexto em que é aplicada; da força entre

os atores e das particularidades da localidade. Cada experiência de governança pública reflete seus valores e interesses. Por isso, a importância da negociação, do debate público e do comprometimento político.

No entanto, para que a governança pública seja de fato efetivada, além das questões político-institucionais de tomada de decisões, é importante ressaltar as formas de interlocução do Estado com os grupos organizados da sociedade, os instrumentos de prestação de contas, de acompanhamento e implementação das políticas públicas. Sugere-se que sejam realizados estudos reflexivos sobre a capacidade da governança em solucionar problemas de interesse público e pesquisas com intuito de identificar práticas de governança pública na contemporaneidade.

Esse trabalho constatou que ainda existem poucas pesquisas sobre a governança no setor público. Os estudos encontrados sobre governança pública tentam adaptar os princípios de governança do setor privado estabelecido pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) nas entidades públicas. Nesse sentido, essa pesquisa se diferencia, uma vez que busca refletir sobre o papel da contabilidade no processo de governança pública, ancorando nos princípios estabelecidos pela *International Federation of Accountants (IFAC)*.

Sem a contabilidade é possível promover uma governança pública? Essa pesquisa destaca a relevância da contabilidade e sua valorização no contexto de espaços democráticos e no processo de governança pública, atuando como instrumento de *accountability* e controle social. A contabilidade pública é um instrumento que permite aos governantes e à sociedade adotarem as melhores decisões para a realidade do país, estado ou município. A consolidação da governança pública certamente depende da contabilidade.

Por outro lado, critica-se que as práticas e mecanismos da contabilidade nem sempre parecem estar à altura de promover uma governança. Com as demonstrações contábeis inadequadas, com a falta de uso das informações

contábeis e financeiras para tomar decisões e fiscalizar, como será possível promover a governança pública? Esse é o novo desafio para a contabilidade pública, tornar-se mais transparente e útil, dando maior responsabilidade à gestão pública, agregando maior valor e estimulando todos os grupos da sociedade. É possível verificar que diversos países, incluindo o Brasil, já estão realizando reformas contábeis em busca de uma melhor qualidade da informação contábil.

Os resultados apresentados com a aplicação do questionário realizado com os membros do Colegiado Territorial demonstram limitações da contabilidade no que diz respeito à sua compreensibilidade dos termos e apresentação das demonstrações. Além disso, a maioria dos membros do Colegiado Territorial considerada lideranças municipais não acompanha as prestações de contas de suas prefeituras municipais. A *Accountability* e a Transparência possuem elementos fracos na interpretação do Colegiado Territorial que precisam ser melhorados. Os resultados também indicam uma diferença significativa na interpretação dos respondentes ligados ao poder público e aos relacionados à sociedade civil no que tange aos elementos da Transparência. Constataram-se diferenças significativas entre os respondentes em quase todos os constructos relacionados à “Compreensibilidade” e à “Utilidade na tomada de decisão”. O grupo que representa o poder público demonstrou ter mais conhecimento dos termos contábeis e fazer mais uso das suas informações. Esse cenário precisa mudar, todos os cidadãos, estejam ou não prestando serviços ao poder público, precisam compreender e utilizar a contabilidade para a tomada de decisões (escolhas públicas, controle social, etc.).

O presente estudo apresentou um pressuposto que explica como a contabilidade pode contribuir para o processo de democracia e controle social. A essência desse pressuposto é a transparência, a tradução dos termos contábeis

para uma linguagem simples e clara para a população, apontando como uma alternativa a elaboração do orçamento cidadão municipal.

As investigações revelam que os municípios do Programa Território da Cidadania Sertão de Minas (PTCSM) não utilizam quase nenhum instrumento para aproximar cidadãos das contas públicas. Foram citados nas entrevistas a audiência pública, cursos a distância e presenciais, divulgação das informações contábeis no quadro de aviso, internet e jornais. No entanto, a maioria das audiências públicas é percebida pelos contabilistas dos municípios como uma obrigatoriedade a ser cumprida, apresentando muitas vezes termos contábeis complexos, o que dificulta para o entendimento do público. Além disso, as audiências geralmente não contam com a participação de muitos cidadãos.

Quanto aos cursos a distância e presenciais, eles ainda são restritos e poucos cidadãos usufruem desse benefício. O curso a distância ofertado pela ESAF para os membros do colegiado do PTCSM a respeito das contas públicas teve poucos interessados. Ademais, somente representantes do poder público optaram em fazê-lo, os membros que representam a sociedade civil não se manifestaram interessados. A divulgação das contas públicas em quadro de aviso, internet e jornais não é considerada eficaz. Primeiro porque o cidadão não tem a cultura de obter informações no quadro de aviso, segundo, porque boa parte dos municípios não possui página própria e a própria população tem participado de projetos para ampliar o acesso à internet, e terceiro, porque são poucos os municípios que fazem uso desse instrumento e por conter uma linguagem técnica.

As dificuldades encontradas pelos contabilistas dos municípios para tornar a contabilidade em um instrumento da democracia são muitas, como falta de continuidade dos projetos que incentivam a transparência das contas públicas, falta de treinamento para capacitar os funcionários e formação para aplicar legislações que buscam tornar a contabilidade mais transparente e em

mecanismo do controle social. Outra dificuldade é a visão reducionista de grande parte dos contabilistas entrevistados, que enxerga a contabilidade apenas como uma técnica ou instrumento gerencial, sem reconhecer a sua potencialidade como instrumento político.

Esse estudo aponta para a necessidade de realizar pesquisas empíricas sobre as práticas de contabilidade pública que contribuem para promover a democracia e controle social. Ainda há uma escassez de investigação neste domínio. Sugere-se que futuras investigações realizem estudos empíricos usando o pressuposto apresentado nesse estudo, de forma a testar a implementação do orçamento cidadão em municípios. Outro estudo empírico sugerido em pesquisas futuras é a aplicação da contabilidade e sua relação com os princípios da governança pública: a transparência, a integridade e *accountability*. Tais pesquisas podem proporcionar uma compreensão dos fatores facilitadores e dificultadores no âmbito da contabilidade para a efetividade da governança pública no Brasil.

Essa pesquisa apresenta uma contribuição para o campo da contabilidade e administração pública, no sentido de que a crescente consciência da cidadania requer que os profissionais da área façam uso da prática contábil visando a uma melhor evidenciação do uso e emprego dos recursos públicos. Esse novo contexto discutido nesse estudo mostra que a contabilidade pública pode desempenhar relevante papel político e social, a partir do momento em que sejam elaborados demonstrativos atualizados, que evidenciem com qualidade, eficácia, eficiência e economicidade os gastos públicos em favor da sociedade. Além disso, a pesquisa pode contribuir para incitar discussões e reflexões sobre a importância das informações contábeis para a sociedade que tem se mostrado nesse novo tempo intolerante à má gestão, às fraudes e desperdícios. No Brasil essa intolerância pode ser comprovada com inúmeras manifestações da população que saíram às ruas em diversos estados do país em 2013. A legislação

e a conscientização da população vêm estimulando a divulgação de informações contábeis dos recursos públicos de forma a proporcionar maior transparência, governança e envolvimento das entidades, associações, organismos não governamentais e cidadão no controle social.

A investigação desse estudo aponta que as mudanças das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), a implementação do Sistema Informatizado de Contas Públicas (SICOM) têm caminhado para uma melhor transparência das informações contábeis. O estudo também mostra que existem diversos instrumentos de controle social das contas públicas, no entanto, são pouco usados. Essa pesquisa revela que o grande problema da contabilidade conforme os contabilistas dos municípios investigados é a linguagem complexa para a compreensão do cidadão. Nesse contexto, esse estudo apresentou um pressuposto das etapas de introdução do orçamento cidadão municipal, reforçando a importância da contabilidade no processo de controle social e ampliação da democracia.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Org.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 6. ed. São Paulo: FGV, 2005. p. 173-199.
- ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, nesp., p. 67-86, 2007.
- ABRÚCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. São Paulo: Elsevier, 2005. p. 75-102.
- AHRENS, T.; MOLLONA, M. Organizational control as cultural practice: a shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 32, n. 4-5, p. 305-331, May 2007.
- ALBUQUERQUE, J. H. M. et al. Um estudo sob a ótica da teoria do agenciamento sobre a *accountability* e a relação do Estado-sociedade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Editora da USP, 2007. 1 CD-ROM.
- ALVAREZ, M. C. Controle social: notas em torno de uma noção polêmica. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 18, n. 1, p. 168-176, jan./mar. 2004.
- AMORIM, F. A.; SILVA, M. M.; SILVA, V. L. **Lei de responsabilidade fiscal para os municípios: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- AVRITZER, L. O orçamento participativo e a teoria democrática: um balanço crítico. In: AVRITZER, L.; NAVARRO, Z. **A inovação democrática no Brasil: o orçamento participativo**. São Paulo: Cortez, 2003. p. 1-52.
- AVRITZER, L.; SANTOS, B. S. **Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.
- AZEVEDO, C. E. F. et al. A Estratégia de triangulação: objetivos, possibilidades, limitações e proximidades com o pragmatismo. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 4., 2013, Brasília. **Anais...** Brasília: EnEPQ, 2013.

AZEVEDO, S.; ABRANCHES, M. Conselhos setoriais: o caso da região metropolitana de Belo Horizonte e um contra ponto com a experiência do Rio de Janeiro. **Cadernos Metr pole**, São Paulo, n. 7, p. 33-58, 2002.

BABBIE, E. R. **Métodos de pesquisas de survey**. Belo Horizonte: Editora da UFMG, 1999.

BARACHO, M. A. P. A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da *governance* e *accountability*. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 34, n. 1, p. 129-161, jan./mar. 2000.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edi es 70, 2009.

BARRET, P. Achieving better practice corporate governance in the public sector. **The Australian National Audit Office**, Austrália, 2005. Disponível em: <<http://www.anao.gov.au>>. Acesso em: 11 mar. 2012.

BENEDICTO, S. C. et al. A compreensão dos cidadãos acerca dos demonstrativos públicos: uma análise em três municípios mineiros. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIA O NACIONAL DE P S-GRADUA O E PESQUISA EM ADMINISTRA O, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2011. 1 CD-ROM.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elabora o de balanços e questão**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BORGES, A. Democracia vs. eficiência: a teoria da escolha pública. **Lua Nova: revista de cultura política**, São Paulo, n. 53, p. 159-179, 2001.

BOURMISTROV, A.; MELLEMLVIK, F. Exploring accounting and democratic governance: a study comparing a Norwegian and a Russian County. **Financial Accountability & Management**, Oxford, v. 18, n. 4, p. 331-353, Nov. 2002.

BOVAIRD, T.; L FFLER, E. Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. **International Review of Administrative Sciences**, Bruxelles, v. 69, n. 3, p. 313-328, Sept. 2003.

BOVENS, M. Analysing and assessing accountability: a conceptual framework. **European Law Journal**, Amsterdam, v. 13, n. 4, p. 447-468, 2007.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2006.

BRASIL. Dilma Rousseff: primeiro pronunciamento, de 01 de jan. de 2011. **Porta Brasil**, Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/transicao-governo/videos/dilma-rousseff-primeiro-pronunciamento>>. Acesso em: nov. 2011.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 04 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, 05 maio 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/LCP101.htm>>. Acesso em: abr. 2012.

BRASIL. Lei federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 04 maio 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)>. Acesso em: jun. 2012.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 nov. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2011-2014/2011/Lei/L12527htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2011/Lei/L12527htm)>. Acesso em: abr. 2012.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 fev. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2013.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Agrário. Secretaria do Desenvolvimento Territorial. **Territórios da Cidadania**. Brasília: MDA, 2008.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Agrário. **Sistema de informações territoriais**. Brasília: MDA, 2012. Disponível em: <<http://sit.mda.gov.br>>. Acesso em: 5 jun. 2012.

BRASIL. **Orçamento federal ao alcance de todos:** projeto de lei orçamentária anual – PLOA 2012. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2012.

BRASIL. Portaria nº 464, 17 de agosto de 2009. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br/portal/portal.action>>. Acesso em: jun. 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Plano diretor da reforma do aparelho do estado.** Brasília: Câmara da Reforma do Estado, 1995.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **A reforma do Estado dos anos 90:** lógica e mecanismos de controle. Brasília: Mare, 1997.

BRESSER-PEREIRA, L. C. A reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle. **Lua Nova:** revista de cultura política, São Paulo, n. 45, p. 49-96, 1998a.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Construindo o Estado republicano:** democracia e reforma da gestão pública. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK, P. K. (Org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial.** 7. ed. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2005. p. 237-270.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Do Estado patrimonial ao gerencial. In: PINHEIRO, W.; SACHS, I. (Org.). **Brasil: um século de transformações.** São Paulo: Companhia das Letras, 2001. p. 222-259.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 49, n. 1, p. 5-42, 1998b.

BROWN, J.; DILLARD, J. Critical accounting and communicative action: on the limits of consensual deliberation. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 24, n. 3, p. 176-190, May 2013.

BRYER, A. R. Conscious practices and purposive action: A qualitative study of accounting and social change. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 25, n. 2, p. 93-103, Apr. 2014.

- BUCHANAN, J.; TULLOCK, G. **The calculus of consent**: logical foundations of constitutional democracy. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1962.
- BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organisational analysis**. Hants: Ashgate, 2008.
- BUSER, M. Democratic accountability and metropolitan governance: the case of south Hampshire, UK. **Urban Studies**, Essex, n. 16, p. 1-18, May, 2013.
- CAMPOS, A. M. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o Português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.
- CAPOBIANGO, R. P. et al. Reformas administrativas no Brasil: uma abordagem teórica e crítica. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 6., 2010, Vitória. **Anais...** Vitória: EnAPG, 2010. 1 CD ROM.
- CARDOSO, R. L. et al. Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 773-799, jul./ago. 2009.
- CARLIN, T. M. Accrual accounting & financial reporting in the public sector: reframing the debate. **MGSM Working papers in management**, Sydney, p. 1-52, Nov. 2003.
- CARNEIRO, C. B. L.; COSTA, B. L. D. Inovação institucional e accountability: o caso dos conselhos setoriais. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 6., 2001, Buenos Aires. **Anais...** Buenos Aires: CLAD, 2001.
- CARVALHO, D. **Orçamento e contabilidade pública**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2010.
- CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. **Public Money & Management**, Amsterdam, v. 23, n. 1, p. 13-20, Jan. 2003.

CHANG, Y.; CHU, Y.; HUANG, M. Procedural quality only? Taiwanese democracy reconsidered. **International Political Science Review**, Guildford, v. 32, n. 5, p. 598-619, Nov. 2011.

CHRISTIAENS, J. Capital assets in governmental accounting reforms: comparing flemish technical issues with international standards. **European Accounting Review**, London, v. 13, n. 4, p. 743-770, 2004.

CHUA, W. F.; DEGELING, P. Information technology and accounting in the accomplishment of public policy: a cautionary tale. **Management and Information Technologies**, Oxford, v. 1, n. 2, p. 109-137, 1991.

COELHO, M. C.; CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A. A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 163-184, jul./set. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Curso de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: jun. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil**. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 11 jun. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.121, 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1- Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 mar. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: jun. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.128, 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1- Conceituação, objeto e campo de aplicação. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: jun. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.129, 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2- Patrimônio e sistemas contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: jun. 2012.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Qual a situação atual da Contabilidade Pública. **Informativo Semanal**, São Paulo, v. 6, n. 261, p. 1, 2014. Disponível em: <<http://www.partnersnet.com.br/boletim/crcsp.php?como-vai-a-contabilidade-p-blica-#.UvEGoGJdXcA>>. Acesso em: 13 jan. 2014.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Prevenção da corrupção**: controle social. Brasília: CGU, 2013. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 02 ago. 2013.

COOPER, D.; SCHINDLER, P. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORREIA, M. V. A relação estado/sociedade e o controle social: fundamentos para o debate. **Serviço Social & Sociedade**, São Paulo, v. 25, n. 77, p. 148-176, mar. 2004.

COSENZA, J. P.; TEIXEIRA FILHO, A. C.; LOPES, R. S. S. Reflexões sobre relações entre poder e contabilidade. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 2, p.78-94, 2012.

COSTA, F. L.; CAVALCANTI, B. S. História das reformas administrativas no Brasil: narrativas, teorizações e representações. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 59, n. 3, p. 271-288, 2008.

COSTA, F. L.; CAVALCANTI, B. S. Mudança organizacional no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 1, p. 82-106, 1991.

COSTA, P. Contabilizar no Porto Oitocentista (1706-1777): o impacto da reforma pombalina nas finanças locais. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE HISTÓRIA ECONÔMICA E SOCIAL, UNIVERSIDADE DE VICTORIA, 31., 2011, Canadá. **Anais...** Canadá: APHES, 2011. Disponível em: <<http://www.aphes.pt/>>. Acesso em: 22 jun. 2012.

CRESWELL, J. W. **Research design**: qualitative, quantitative and mixed method approaches. Thousand Oaks: SAGE Publications, 2003.

CRUZ, C. F. et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-176, jan./fev., 2012.

CULAU, A. A.; FORTIS, M. F. A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11., 2006, Guatemala. **Anais...** Guatemala: CLAD, 2006.

DAHL, R. A. A. **Sobre a democracia**. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 2001.

DAHL, R. A. **Poliarquia**: participação e oposição. São Paulo: Editora da USP, 1997.

DALLABRIDA, V. R.; BECKER, D. F. Governança territorial: um primeiro passo na construção de uma proposta teórico-metodológica. **Desenvolvimento em Questão**, Ijuí, v. 1, n. 2, p. 73-98, jul./dez. 2003.

DANIELS, J. D.; DANIELS, C. E. Municipal financial reports: what user's want. **Journal of Accounting and Public Policy**, Amsterdam, v. 10, n. 1, p. 15-38, 199.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE DA USP, 4., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Editora da USP, 2009. 1 CD-ROM.

DEES, M.; NEELISSEM, P. Five countries pioneering accrual budgeting and accounting in central government. **International Journal of Auditing**, London, jan. 2004. Disponível em: <<http://www.intosajournal.org/technical/articles/technicaljan04b.html>>. Acesso em: 02 jun. 2012.

DELLAPORTAS, S.; DAVENPORT, L. Reflections on the public interest in accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 19, n. 7, p. 1080-1098, Nov. 2008.

DENHARDT, R. B. **Teorias da administração pública**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

- DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos**, São Paulo, v. 13, n. 24, p. 38 - 49, jul./dez. 2000.
- DINIZ, E. **Globalização, reformas econômicas e elites empresariais**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2000.
- DOWNS, A. **Uma teoria econômica da democracia**. São Paulo: EDUSP, 1999.
- DURKHEIM, E. **As regras do método sociológico**. 3. ed. rev. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- FADUL, E. M. C.; SILVA, L. P. Retomando o debate sobre a reforma do estado e a nova administração pública. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 32., 2008. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2008. 1 CD-ROM.
- FAORO, R. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. 3 ed. rev. São Paulo: Globo, 2001.
- FERRAREZI JÚNIOR, C. **Guia do trabalho científico: do projeto à redação final: monografia, dissertação e tese**. São Paulo: Contexto, 2011.
- FERREIRA, A. B.; MARCHESINI, C. F. A contabilidade pública em face da padronização contábil. **Revista Científica Semana Acadêmica**, Fortaleza, v. 1, n. 5, p. 1-14, 2011. Disponível em: < <http://www.semanaacademica.org.br/contabilidade-publica-em-face-da-padronizacao-contabil>>. Acesso em: 11 jun. 2012.
- FLEURY, S. Reforma del estado. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 5, p. 7-48, 2001.
- FLICK, U. Triangulation in qualitative research. In: FLICK, U.; KARDORFF, E. V.; STEINKE, I. (Ed.). **A companion to qualitative research**. Berlin: Sage, 2005. p. 178-183.
- FONSECA, I. F.; BURSZTYN, M.; MOURA, A. M. M. Conhecimentos técnicos, políticas públicas e participação: o caso do Conselho Nacional do Meio Ambiente. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 20, n. 42, p. 183-198, 2012.

- FORTES, J. **Contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Franco & Fortes, 2006.
- FÓRUM BRASIL DO ORÇAMENTO. **Orçamento Brasil**. Brasília: FBO, 2013. Disponível em: < <http://www.forumfbo.org.br>>. Acesso em: 10 jun. 2013.
- FRANÇA, C. G. de. **Territórios da cidadania e política para gestão pública**. Rio de Janeiro: Mimeo, 2010.
- FRANT, H. High-powered and low-powered incentives in the public sector. **Journal of Public Administration Research and Theory**, Oxford, v. 6, n. 3, p. 365-381, July 1996.
- GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. **Public Administration and Development**, Sussex, v. 27, n. 5, p. 413-425, 2007.
- GALLON, A. V.; TREVISAN, R.; PFITSCHER, E. D. A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da lei de responsabilidade fiscal publicados nos jornais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FIPECAF, 2010.
- GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- GIDDENS, A. **A terceira via**: reflexões sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia. Rio de Janeiro: Record, 2001.
- GOHN, M. G. **Teoria dos movimentos sociais**: paradigmas clássicos e contemporâneos. São Paulo: Loyola, 2000.
- GOMES, E. G. M. **Conselhos gestores de políticas públicas**: democracia, controle social e instituições. 2003. 110 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2003.
- GONZÁLEZ, C. L. Perspectivas alternativas de investigación em contabilidade: una revisión. **Revista de Contabilidad**, Santander, v. 2, n. 3, p. 103-131, Enero/Jun. 1999.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Objectives of financial reporting. concepts statement 1**. Norwalk: GASB, 1987.

- GRAHAM, C. Accounting and the construction of the retired person. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 35, n. 1, p. 23-46, Jan. 2010.
- GRANT, R. W.; KEOHANE, R. O. Accountability and abuses of power in world politics. **American Political Science Review**, Baltimore, n. 1, p. 29-43, Feb. 2005.
- GURGEL, C.; JUSTEN, A. Controle social e políticas públicas: a experiência dos conselhos gestores. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 357-378, mar./abr. 2013.
- HABERMAS, J. **A inclusão do outro: estudos de teoria política**. São Paulo: Loyola, 2002.
- HAESBAERT, R. **Territórios alternativos**. São Paulo: Contexto, 2002.
- HAIR JÚNIOR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HAQUE, M. S. Governance and bureaucracy in Singapore: contemporary reforms and implications. **International Political Science Review**, Guildford, v. 25, n. 2, p. 227-240, Apr. 2004.
- HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HIRST, P. Q. **A democracia representativa e seus limites**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1992.
- HOLLANDA, S. B. **Raízes do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.
- HOSHIBA, L.; PEREIRA, D. M. F. **História do Brasil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ÍNDICE MINEIRO DE RESPONSABILIDADE SOCIAL: Software versão 2011. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2011. Disponível em: <[http://www.datagerais.mg.gov.br/site/int\\_imrs.php](http://www.datagerais.mg.gov.br/site/int_imrs.php)>. Acesso em nov. 2012.
- INGRAHAM, P. W.; LYNN JÚNIOR., L. **The art of governance: analyzing management and administration**. Washington: Georgetown University Press, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL. **Políticas Sociais**: novos desafios, novos paradigmas. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **IBGE Cidades@**. Brasília: IBGE, 2012. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em: 22 abr. de 2012.

INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Orçamento público**. Brasília: INESC, 2013. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/orcamento/orcamento-publico>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governance in the public sector**: a governing body perspective. Study 13. New York: IFAC, 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 23 mar. 2012.

INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. **The partnership initiative**. Kenya: IBP, 2013. Disponível em: <<http://internationalbudget.org/what-we-do/major-ibp-initiatives/>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JORGE, S. et al. Local government financial transparency in Portugal and Italy: a comparative exploratory study on it determinants. In: BIENNIAL CIGAR CONFERENCE, BRIDGING PUBLIC SECTOR AND NON-PROFIT SECTOR ACCOUNTING, 13., 2011, Ghent. **Proceedings...** Ghent: [s.n], 2011.

KAUFMANN, D.; KRAAY, A. Governance indicators: where are we, where should we be going? **World Bank Research Observer**, Washington, v. 23, n. 1, p. 1-30, 2008.

KEOHANE, R. O. **Global governance and democratic accountability**. London: Spring, 2002. Disponível em: <[http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/apcity/unpan\\_034133.pdf](http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/apcity/unpan_034133.pdf)>. Acesso em: 28 ago. 2012.

KIM, P. S. et al. Toward participatory and transparent governance: report on the Sixth Global Forum on Reinventing Government. **Public Administration Review**, Washington, v. 65, n. 6, p. 1-105, nov./dec. 2005.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 479-499, maio/jun. 2006.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. C. S.; GUADAGNIN, L. A. Novos caminhos da administração pública brasileira. **Análise**: revista científica de administração, contabilidade e economia. Porto Alegre, v. 21, n. 1, p. 4-17, jan./jun. 2010. Disponível em: <<http://caioba.pucrs.br/ojs/index.php/face/article/view/8231/5903>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

KNOPP, G.; ALCOFORADO, F. Governança social, intersetorialidade e territorialidade em políticas públicas: o caso da OSCIP Centro Mineiro de Alianças Intersectoriais (CEMAIS). In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 3., 2010, Brasília. **Anais...** Brasília: Consad, 2010.

KOCHE; J. C. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 26. ed. Petrópolis: Vozes, 2009.

KOOIMAN, J. **Modern governance**: new government-society interactions. Califórnia: Sage, 1993.

LAST GASP OF THE AWA. **The big gamble**. New York: Olympia, 1987.

LAWRENCE, S.; SHARMA, U. Commodification of education and academic labour using the balanced scorecard in a university setting. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 13, n. 5-6, p. 661-677, Oct. 2002.

LAZZARINI, S. G. Estudo de caso para fins de pesquisa: aplicabilidade e limitações do método. In: FARINA, E. et. al. (Coord.). **Estudo de caso em agribusiness**. São Paulo: Pioneira, 1997. p. 9-23.

LEE, C.; CHANG, K.; BERRY, F. S. Testing the development and diffusion of e-government and e-democracy: a global perspective. **Public Administration Review**, Washington, v. 71, n. 3, p. 444-454, May/June, 2011.

LOPES, C. A. O uso das tecnologias da informação e comunicações nas políticas de acesso à informação pública na América Latina. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PESQUISADORES EM COMUNICAÇÃO E POLÍTICA, 3., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

LOR, P. J.; BRITZ, J. J. Is a knowledge society possible without freedom of access to information? **Journal of Information Science**, Cambridge, v. 33, n. 4, p. 387-397, Aug. 2007.

LÜDER, K. **Reforming central government accounting in Europe**: with special reference to cost accounting. Germany: University of Speyer, 2009.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Custos no setor público: diretrizes, modelo conceitual e processo de implantação. In: MACHADO, N. et al. (Org.). **Gestão baseada em resultado no setor público**: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012. p. 312-389.

MAGALHÃES, V. L. S. **Crise e reforma do estado**. 2001. 162 p. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2001.

MAIA, R. C. M. Mídia e diferentes dimensões da Accountability. **Revista E-Compós**, Brasília, v. 7, p. 1-27, 2006. Disponível em: <<http://www.compos.com.br/e-compos>>. Acesso em: 29 ago. 2012.

MAINWARING, S. Introduction: democratic accountability in Latin America. In: MAINWARING, S.; CHRISTOPHER, W. (Ed.). **Democratic Accountability in Latin America**. New York: Oxford University Press, 2003. p. 3-33.

MALAIÁ, M. C. B. T.; VIEGAS, M. C. L. C.; MAGALHÃES, G. S. Governança gerencialista e governabilidade com controle social: experiência brasileira. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2011. 1 CD-ROM.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2006.

MARINI, C. Gestão pública no Brasil: temas preservados e temas emergentes na formação da agenda. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO DE ESTUDOS BRASILEIROS, 7., 2004, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Brazilian Studies Association, 2004.

MAROCO, J. **Análise estatística**: com utilização do SPSS. 3. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2010.

MARQUETTI, A.; CAMPOS, G. A.; PIRES, R. **Democracia participativa e redistribuição**: análise de experiências do orçamento participativo. São Paulo: Xamã, 2008.

- MARTIN, J. Overview and Scrutiny as a Dialogue of Accountability for Democratic Local Government. **Public Policy and Administration**, Oxford, v. 21, n. 3, p. 56-69, Sept. 2006.
- MARTINS, H. F.; MARINI, C. **Um guia de governança para resultados na administração pública**. Brasília: Publix, 2010.
- MARTINS, H. H. T. D. S. Metodologia qualitativa de pesquisa. **Educação e Pesquisa**, São Paulo, v. 30, n. 2, p. 289-300, 2004.
- MATHESON, A. Better public sector governance: the rationale for budgeting and accounting reform in western nations by. **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 2, supl. 1, p. 37-46, 2002a.
- MATHESON, A. Models of public budgeting and accounting reform. **OECD Journal on Budgeting**, Paris, v. 2, supl. 1, p. 356, 2002b.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MELLO, C. A. B. **Curso de direito administrativo**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Práticas de governança eletrônica: instrumento de controladoria para a tomada de decisão na gestão pública. In: MACHADO, N. et al. (Org.). **Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 415-469.
- MELO, M. A. B. C. Governabilidade: desagregando o argumento. In: VALLADARES, L. P.; COELHO, M. P. (Org.). **Governabilidade e pobreza no Brasil**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1995. p. 23-48.
- MENDES, R. C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção. In: CONGRESSO

BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: CBC, 2008. 1 CD ROM.

MICKLETHWAIT, J.; WOOLDRIDGE, A. **Os Bruxos da administração:** como entender a babel dos gurus empresariais. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MILANI, C.; SOLINÍS, G. Pensar a democracia na governança mundial: algumas pistas para o futuro. In: MILANI, C.; ARTURI, C.; SOLINÍS, G. (Org.). **Democracia e governança mundial:** que regulações para o século XXI? Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2002. p. 266-291.

MILLER, P. On the interrelations between accounting and the state. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 15, n. 4, p. 315–338, 1990.

MIRANDA, L. C. et al. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **Brazilian Business Review**, Amsterdam, v. 5, n. 3, p. 209-228, 2008.

MOLISA, P. A spiritual reflection on emancipation and accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 22, n. 5, p. 453-484, July 2011.

MONSEN, N. N. Cameral accounting as an alternative to accrual accounting. **The International consortium on Governmental Financial Management**, Amsterdam, v. 8, n. 1, p. 51-60, 2008.

MORGAN, D. L. Paradigms lost and pragmatism regained: methodological implications of combining qualitative and quantitative methods. **Journal of Mixed Methods Research**, London, v. 1, n. 1, p. 48-76, May 2007.

MORONI, J. A. O direito à participação no governo Lula. In: AVRITZER, L. (Org.) **Experiências nacionais de participação social**. Belo Horizonte: Cortez, 2010. p. 107-141.

NAKAGAWA, M. M.; RELVAS, T. R. S.; DIAS FILHO, J. M. *Accountability:* a razão de ser da contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, v. 1, n. 3, p. 83-100, set./dez. 2007.

NASI, G., STECCOLINI, I. Implementation of accounting reforms: an empirical investigation into Italian local governments. **Public Management Review**, London, v. 10, n. 2, p. 175-196, 2008.

NEU, D. Accounting for public space. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 31, n. 4-5, p. 391-414, July/Aug. 2006.

O'DONNELL, G. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova: revista de cultura política**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

OLIVEIRA, A. M. Avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e o usuário da informação: uma abordagem sob o enfoque da teoria da comunicação. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Editora da USP, 2005.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica**: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

ORGANIZATION for economic co-operation and development: local partnership for better governance. Paris: OECD, 2001.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o governo**: como o espírito empreendedor está transformando o setor público. 9. ed. Brasília: Editora MH Comunicação, 1997.

PALLOT, J. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Baltimore, v. 5, n. 1, p. 38-59, 1992.

PARKER, L. It's been a pleasure doing business with you: a strategic analysis and critique of university change management. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 13, n. 5-6, p. 603-619, Oct. 2002.

PAULA, A. P. de. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 1, p. 36-49, jan./mar. 2005a.

PAULA, A. P. de. **Por uma nova gestão pública**: limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2005b.

PECI, A.; PIERANTI, O.; RODRIGUES, S. Governança e new public management: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organização & Sociedade**, São Paulo, v. 15, n. 46, p. 39-55, jul./set. 2008.

PEREIRA, J. R. Construção dos indicadores de potencialidade social. In: SCOLFARO, J. R.; CARVALHO, L. M. T. de; OLIVEIRA, A. D. **Zoneamento ecológico-econômico do Estado de Minas Gerais**. Lavras: Editora da UFLA, 2008.

PEREIRA, J. R. et al. Gestão social dos territórios da cidadania: o zoneamento ecológico-econômico como instrumento de gestão do território noroeste de Minas Gerais. **Cadernos EBAPE. BR**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 724-747, set. 2011.

PEREIRA, M. O limite da ineficiência. **O Globo**, São Paulo, mar. 2013. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/blogs/blogdomerval/posts/2013/04/03/o-limite-da-ineficiencia-492062.asp>>. Acesso em: 14 abr. 2013.

PÉREZ, C. C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M. Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. **International Review of Administrative Sciences**, Bruxelles, v. 75, n. 1, p. 169-181, Mar. 2009.

PÉREZ, C. C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M.; BOLÍVAR, M. P. R. Citizens' access to on-line governmental financial information: practices in the European Union countries. **Government Information Quarterly**, Amsterdam, v. 22, n. 2, p. 258-276, 2005.

PERUZZOTTI, E.; SMULOVITZ, C. Accountability social: la otra cara del control. In: PERUZZOTTI, E.; SMULOVITZ, C. **Controlando la política: ciudadanos y medios en la nuevas democracias latinoamericanas**. Buenos Aires: Temas, 2002. p. 23-52.

PETERS, G.; PIERRE, J. Governance without government? Rethinking public administration. **Journal of Public Administration Research and Theory**, Lawrence, v. 8, n. 2, p. 223-243, 1998.

PINA, V.; TORRES, L.; ACERETE, B. Are ICTs promoting government accountability?: a comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 18, n. 5, p. 583-602, Sept. 2007.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

PIRES, E. L. S. et al. **Governança Territorial: conceitos, fatos e modalidades.** Rio Claro: UNESP, 2011.

PLATT NETO, O. A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

PRATS I CATALÁ, J. Veinte años de modernización administrativa em los países de la OCDE. Lecciones aprendidas. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE MODERNIZACION DEL ESTADO, 2006, Buenos Aires. **Proceedings...** Buenos Aires: Jefatura de Gabinete de Ministros, 2006.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Atlas do desenvolvimento humano no Brasil.** São Paulo: IPEA, 2013. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/>>. Acesso: 06 fev. 2014.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Atlas do desenvolvimento humano no Brasil:** software, versão 1.0.0. São Paulo: IPEA, 2003.

RAMADHAN, S. Budgetary accounting and reporting practices in Bahraini governmental units: an empirical study. **Internacional Business Review**, Oxford, v. 18, n. 2, p. 168-183, Apr. 2009.

RANCONI, L. F. A. Governança pública: um desafio à democracia. In: SEMINÁRIO NACIONAL, 3.; SEMINÁRIO INTERNACIONAL, 1., 2010, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis 2010. Disponível em: <<http://seminarionpms2010.blogspot.com.br/>>. Acesso em: 17 mar. 2013.

REIS, H. C. **Sistema de controle interno e avaliação do desempenho governamental com utilização das informações contábeis.** Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração, 2000.

REMENYI, D. et al. **Doing research in business and management: an introduction to process and method.** London: SAGE Publications, 1998.

REZENDE, F. C. **Por que falham as reformas administrativas?** Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2004.

RHODES, R. A. W. **Understanding governance: policy networks, governance, reflexivity and accountability.** Buckingham: Open University Press, 1997.

- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2008.
- RICHE, C. A. Ouvidoria caminho para a civilidade e o diálogo. **Revista Organicom**, São Paulo, v. 7, n. 12, p. 180-182, 2010.
- ROBERTS, R. Managerialism in US universities: implications for the academic accounting profession. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 15, n. 4-5, p. 461-467, 2004.
- ROCHA, Z. Os Tribunais de Contas e os desafios para a promoção do controle social. **Revista Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 46, p. 1-15, 2011. Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br>>. Acesso em: ago. 2012.
- RODRIGUES, A. L.; MALO, M. C. Estruturas de governança e empreendedorismo coletivo: o caso dos doutores da alegria. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, p. 29-50, jul./set. 2006.
- RODRIGUES, J. G. L. **Diretrizes para implantação da governança de TI no setor público brasileiro à luz da teoria institucional**. 2010. 128 p. Dissertação (Mestrado em Gestão do Conhecimento e da Tecnologia da Informação) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2010.
- ROSE, N. Governing by numbers: figuring out democracy. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 16, n. 7, p. 673-692, 1991.
- SÁ, A. L. de. **História geral e das doutrinas de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SAMPAIO, R. C. Governança eletrônica no Brasil: limites e possibilidades introduzidos pelo orçamento participativo na internet. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n. 33, p. 123-144, jul./dez. 2009.
- SANO, H.; ABRÚCIO, F. L. Reforma do estado, organizações sociais e accountability: o caso paulista. In: Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, 27., 2003, Atibaia. **Anais...** Atibaia: ENANPAD, 2003. 1 CD-ROM.

SANTOS, A. R.; REIS, J. A. G. A importância da contabilidade pública. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 9.; ENCONTRO LATINO AMERICANO DE PÓS-GRADUAÇÃO, 5., 2005, Vale do Paraíba. **Anais...** São Paulo: Editora da Univap, 2005.

SANTOS, C. L. et al. Política de desenvolvimento dos territórios rurais: uma análise do território do Alto Sertão de Sergipe, Brasil. In: CONGRESSO LATINOAMERICANO DE SOCIOLOGIA RURAL, 8., 2010, Porto de Galinhas. **Anais...** Embrapa: Porto das Galinhas, 2010. Disponível em: <<http://www.alasru.org/wp-content/uploads/2011/09/GT15-Carmem-L%C3%BAcia-Santos.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2012.

SANTOS, L. A. Controle social e a transparência da administração pública brasileira. In: CONGRESSO INTERNACIONAL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 9., 2004, Madrid. **Proceedings...** Madrid, 2004. Disponível em: <<http://www.slideshare.net/RicardoCastro20/control-social-e-a-transparncia-da-administracao-publica-brasileira>>. Acesso em: jun. 2013.

SANTOS, M. H. C. Governabilidade, governança e democracia: criação da capacidade governativa e relações executivo-legislativo no Brasil Pós-Constituinte. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 335-376, maio 1997.

SARGIACOMO, M.; GOMES, D. Accounting and *accountability* in local government: contributions from accounting history research. **Accounting History**, Minho, v. 16, n. 3, p. 253-290, Aug. 2011.

SARTORI, G. **A Teoria da Democracia Revisitada**: o debate contemporâneo. São Paulo: Ática, 1994.

SCHEDLER, A. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Ed.). **The self-restraining state**: power and accountability in new democracies. Londres: Lynne Rienner Publishers, 1999. p.13-28.

SCHMITTER, P. The limits of horizontal accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Ed.). **The self-restraining state**: power and accountability in new democracies. Londres: Lynne Rienner Publishers, 1999. p. 59-62.

SCHOMMER, P. C.; MORAES, R. L. Observatórios sociais como promotores de controle social e *accountability*: reflexões a partir da experiência do Observatório Social de Itajaí. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, Pernambuco, v. 8, n. 3, p. 298-326, set./dez. 2010. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/viewFile/244/186>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

SCHUMPETER, J. A. **Capitalismo, socialismo e democracia**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-69, mar./abr, 2009.

SILVA, F. C. C. Controle social: reformando a administração para a sociedade. **Organizações e Sociedade**, Salvador, v. 9, n. 24, p. 115-137, maio/ago. 2002.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, L. M. **NBCASP: a grande reforma na contabilidade pública**. Brasília: NBCASP, 2008. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 26 set. 2013.

SILVA, L. M.; FÉLIX, C. L. Contabilidade aplicada ao setor público: a base do controle. In: MACHADO, N. et al. (Org.). **Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 145-168.

SILVA, S. P. Democracia online: pressupostos teóricos e inovações estruturais na comunicação do Estado contemporâneo. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PESQUISADORES EM COMUNICAÇÃO E POLÍTICA, 3., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

SINGH, G. Educational consumers or educational partners: a critical theory analysis. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 13, n. 5-6, p. 681-700, 2002.

SKARICA, M. Public administration reform in a fragile institutional framework: the case of Albania. **Hrvatska I Komparativna Javna Uprava**, Walldorf, v. 12, n. 3, p. 361-389, Sept. 2012.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SNIJKERS, K. E-government, intergovernmental relations and the citizen. In: Annual EGPA conference location, 3., 2005, Bern. **Proceedings...** Ber: Public Governance Institute, 2005. p. 1-2.

SOUZA, C. Construção e Consolidação de Instituições Democráticas: papel do orçamento participativo. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 15, n. 4, p. 84-97, out./dez. 2001.

TENÓRIO, F. G.; SARAIVA, E. J. Escorço sobre gestão pública e gestão social. In: MARTINS, P. E. M.; PIERANTI, O. P. **Estado e gestão pública**: visões do Brasil contemporâneo. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2006. p. 107-132.

TOCQUEVILLE, A. **A democracia na América**. 2. ed. Belo Horizonte: Itatiaia, 1998.

TOLEDO, C. N. 1964: o golpe contra as reformas e a democracia. **Revista Brasileira de História**, São Paulo, v. 24, n. 47, p. 13-28, 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbh/v24n47/a02v2447.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2011.

TORRES, M. D. F. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Breve histórico**. Brasília: TCU, 2012. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Institucional/Historico.html>>. Acesso em: jun. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Diálogo público**: para melhoria da governança pública. Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/dialogo\\_publico](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/dialogo_publico)>. Acesso em: 02 ago. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Instrução Normativa nº 10/2011 de 16 de dezembro de 2011. Dispõe sobre a remessa, pelos Municípios, dos instrumentos de planejamento e das informações relativas à execução orçamentária e financeira por meio do Sistema Informatizado de Contas dos Municípios - SICOM. **Diário Oficial de Contas**, Brasília, 16 dez. 2012. Disponível em: <[http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Instrucoes% 20Normativas/IN\\_2011/IN-10-11.pdf](http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/IN_2011/IN-10-11.pdf)>. Acesso em: ago. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Resolução Nº 07/2011. Disponível em: <[http://www.tce.mg.gov.br/IMG/ Legislacao/ legiscont/Resolucoes/2011/R07-11.pdf](http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Resolucoes/2011/R07-11.pdf)>. Acesso em: 02 ago. 2013.

TRISTÃO, G. Transparência na administração pública. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002, Lisboa. **Anais...** Lisboa: CLAD, 2002.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1995.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. **A democracia na América Latina:** rumo a uma democracia de cidadãos e cidadãs. São Paulo: PNUD, 2004.

VAZ, J. C. **Limites e possibilidades do uso de portais municipais para a promoção da cidadania:** a construção de um modelo de análise e avaliação. 2003. 490 p. Tese (Doutorado em Administração) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2003.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, p. 01-20, abr./jun. 2012.

VIEIRA, M. M. F. Por uma boa pesquisa (qualitativa) em administração. In: VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. (Ed.). **Pesquisa qualitativa em administração.** Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2006. p. 13-28.

WAHRLICH, B. M. S. O governo provisório de 1930 e a reforma administrativa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 4, p. 5-68, out./dez. 1975.

WEBER, M. **Economia y sociedade**: esbozo de sociologia comprensiva. 2 ed. México: Fondo de Cultura Econômica, 2005.

WEILL, P.; ROSS, J. W.; **IT Governance**: how top performers manage IT decision righthts for superior results. Harward: Business School Press, 2004.

WORLD BANK. **Governance and development**. Washington: World Bank, 1992. Disponível em: <[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/1999/09/17/000178830\\_98101911081228/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/1999/09/17/000178830_98101911081228/Rendered/PDF/multi_page.pdf)>. Acesso em: mar. 2012.

XAVIER JÚNIOR, A. E.; PAULO, E.; SILVA, J. D. G. da. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. 1 CD ROM.

XAVIER, R. S. Accountability e as suas múltiplas abordagens: um balanço teórico. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2011. 1 CD ROM.

ZANI, F. **Gestão social do desenvolvimento**: a exclusão dos representantes dos empresários? O caso do Programa Territórios da Cidadania Norte – RJ. 2010. 169 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Programa de Pós-graduação em Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

ZONEAMENTO ECOLÓGICO-ECONÔMICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Belo Horizonte: ZEE, 2007. Disponível em: <<http://www.zee.mg.gov.br>>. Acesso em: 01 mar. 2013.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – Questionário aplicado aos Membros do Colegiado Territorial

#### Cabeçalho relacionado à caracterização do respondente:

<b>Município:</b> _____.
<b>Cargo:</b> _____.
<b>Instituição/Representação:</b> _____.
<b>Categoria:</b> ( ) Poder Público ( ) Sociedade Civil
<b>Idade:</b> _____.
<b>Sexo:</b> ( ) Feminino; ( ) Masculino.
<b>Escolaridade:</b> ( ) fundamental ( ) médio ( ) superior: _____ ( ) pós-graduação: _____.
<b>Já foi vereador, vice-prefeito ou prefeito do município?</b> ( ) Sim ( ) Não

#### Questões básicas

- |   |
|---|
| 1) Você já viu um orçamento do município?<br>( ) Sim ( ) Não  |
| 2) Você sabe o que é uma dotação orçamentária?<br>( ) Sim ( ) Não   |
| 3) Você já participou contribuindo com sugestões na elaboração de um orçamento ou de um plano plurianual (PPA)?<br>( ) Sim ( ) Não            |
| 4) Você já participou de alguma reunião ou audiência pública em que o município informava os gastos públicos do município?<br>( ) Sim ( ) Não |

**Questões relacionadas à Accountability na Contabilidade Pública****Capacidade de Resposta: Informações das Decisões**

5) As demonstrações contábeis como por exemplo o orçamento, permite você a verificar em que área (saúde, educação, agricultura, etc.) o seu município está aplicando os seus recursos públicos\*.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

\* Esta pergunta é válida somente para quem respondeu sim na primeira questão.

6) Na prestação de contas referente ao “Território da Cidadania Sertão de Minas” são informadas as despesas gastas em cada ação do programa.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

**Capacidade de Resposta: Explicação das Decisões**

7) As decisões tomadas referente aos recursos públicos do “Território da Cidadania Sertão de Minas” são explicadas aos envolvidos (beneficiários, agentes, etc.)

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

8) O seu município informa suas receitas municipais explicando a origem de cada uma (Por exemplo: Receitas avindas da arrecadação de IPTU, de serviços, etc.)

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

9) O seu município informa sobre os financiamentos contraídos explicando suas respectivas condições de pagamento.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo

- discordo
- discordo totalmente

**Capacidade de Resposta: Cumprimento da lei**

10) As demonstrações contábeis permitem a você verificar se seu o município atende a Lei de Responsabilidade Fiscal\*.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

\* Esta pergunta é válida somente para quem respondeu sim na primeira questão.

11) O seu município realiza audiências públicas de prestação de contas com intuito de demonstrar o cumprimento de metas fiscais e demais exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

**Capacidade de Punição: Sanções**

12) No seu município existe um controle das prestações de contas e sanções contra a corrupção (Os políticos, gestores e servidores são punidos ao violar os deveres públicos)

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

**Capacidade de Punição: Controle e Fiscalização das Prestações de Contas**

13) Você acompanha os gastos públicos referente ao programa “Território da Cidadania Sertão de Minas” realizado em seu município.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

14) Você acompanha os resultados da auditoria externa do seu município

(Controladoria Geral da União e Tribunal de Contas)

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

### Questões relacionadas à Transparência das Informações Contábeis

#### **Publicidade: Divulgação**

15) As informações contábeis (como por exemplo as despesas e recursos recebidos) do programa “Território da Cidadania Sertão de Minas” são divulgadas em tempo hábil.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

#### **Publicidade: Acesso**

16) As prestações de contas do programa “Território da Cidadania Sertão de Minas” são disponibilizadas sem restrições aos interessados.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

#### **Compreensibilidade: Linguagem**

17) Os termos (como por exemplo restos a pagar, receita corrente líquida, despesa liquidada, etc.) são compreensíveis para você.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

#### **Compreensibilidade: Apresentação**

18) As contas públicas do seu município são divulgadas de forma clara e

compreensíveis para a população.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

19) A apresentação estética das contas públicas são divulgadas de forma a despertar a sua atenção (A disposição gráfica; as cores; o tamanhos das letras e números despertam a sua atenção).

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

#### **Utilidade para Decisões: Relevância**

20) As informações contábeis divulgadas pelo seu município contribuem para os cidadãos terem conhecimento das contas públicas municipais.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

21) As informações contábeis do seu município são relevantes para a sua gestão ou para o seu trabalho desenvolvido na cidade.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

#### **Utilidade para Decisões: Comparabilidade**

22) O seu município informa sobre os custos da administração pública municipal (Por exemplo: custos com alunos; com repasse aos hospitais, com programas, etc.).

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

23) O seu município fornece informações contábeis que permitem a comparação com os anos anteriores.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

**Utilidade para Decisões: Confiabilidade**

24) As prestações de contas apresentadas pelo programa “Território da Cidadania Sertão de Minas” são confiáveis.

- concordo totalmente
- concordo
- nem concordo nem discordo
- discordo
- discordo totalmente

## APÊNDICE B – Roteiro de Entrevista (Contabilistas)

### Características do Entrevistado

Município: \_\_\_\_\_

Idade: \_\_\_\_\_

Sexo: ( ) Feminino; ( ) Masculino

Escolaridade: \_\_\_\_\_

( ) Funcionário da Prefeitura; ( ) Prestador de Serviço

### Questões

- 1) Para você qual é a finalidade da Contabilidade Pública?
- 2) As demonstrações contábeis auxiliam a gestão na tomada de decisão? Se sim, cite exemplos.
- 3) As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) será de uso obrigatório de todos os municípios a partir de 2013. O município já adotou as normas da nova legislação? Se não, como está a preparação para a adequação à nova lei? Quais as ações desempenhadas para a implementação da nova lei?
- 4) Na sua opinião, as novas normas (NBCASP) é favorável ou desfavorável à transparência das informações e ao controle social? Por quê?
- 5) Na sua opinião, o Sistema Informatizado de Contas Municipais (SICOM) é favorável ou desfavorável à transparência das informações e ao controle social? Por quê?
- 6) Quais são os fatores limitantes da contabilidade que podem dificultar o seu desempenho?
- 7) O seu município apresenta dificuldade técnica para prestar contas?
- 8) Quais as dificuldades enfrentadas pelo município para realizar as mudanças trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Pública? (Comente).
- 9) As demonstrações contábeis cumprem a Lei de Responsabilidade Fiscal?
- 10) As informações contábeis são claras e compreensíveis para os cidadãos?
- 11) Onde são divulgadas as informações contábeis? Você considera a divulgação suficiente para a população?
- 12) O município oferece cursos, treinamentos ou palestras para os cidadãos com a finalidade de divulgar as informações contábeis?
- 13) Quais controles podem contribuir para reduzir erros ou desvios?
- 14) Quais indicadores ou demonstrativos podem ser úteis para a sociedade conhecer a situação do município?
- 15) Quais os controles são adotados pelo município?
- 16) As informações contábeis podem ser utilizadas no processo de controle social? Se sim, como?
- 17) Você considera que a contabilidade é importante para o processo de controle social?
- 18) A contabilidade pode contribuir na ampliação da democracia? Se sim, como?
- 19) Quais os instrumentos que o seu município utiliza para aproximar os cidadãos das contas públicas?
- 20) O município realiza ações para que a população faça uso da contabilidade no exercício do controle social?