

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CAROLINE CORRÊA QUEVEDO KNOB**

**PORTAIS DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA *versus*  
COMPREENSIBILIDADE DA INFORMAÇÃO: UM ESTUDO COM O  
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**PATO BRANCO  
2019**

**CAROLINE CORRÊA QUEVEDO KNOB**

**PORTAIS DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA *versus*  
COMPREENSIBILIDADE DA INFORMAÇÃO: UM ESTUDO COM O  
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis do curso superior de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná - Câmpus Pato Branco.

Orientador: Prof. Dr. Eliandro Schvirck

**PATO BRANCO  
2019**



Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Campus Pato Branco  
Curso de Ciências Contábeis  
**Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso**



**TERMO DE APROVAÇÃO**

Título do Trabalho de Conclusão de Curso

**PORTAIS DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA versus COMPREENSIBILIDADE DA  
INFORMAÇÃO: UM ESTUDO COM O BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**

Nome do (a) Aluno (a): **Caroline Corrêa Quevedo Knob**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado a banca às 21 horas e 48 minutos em 01 de novembro de 2019 como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho aprovado.

---

Eliandro Schvirck  
Prof. Orientador

---

Luiz Fernande Casagrande  
Membro titular

---

Priscila Rubbo  
Membro titular

- O Termo de Aprovação assinado encontra-se na Coordenação do Curso -

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de agradecer a Deus pelas conquistas em minha vida e por ter me dado força e coragem para prosseguir na caminhada apesar dos tropeços e obstáculos no caminho.

Ao meu esposo Janderson Nilton Knob, que sempre acreditou em mim e que no decorrer destes quatro anos de faculdade me deu todo amor e incentivo necessário compreendendo minha ausência e sendo meu suporte nos momentos difíceis. Aos familiares e amigos por todo apoio e carinho.

Quero expressar meu agradecimento ao professor Dr. Eliandro Schvirck, pelas inúmeras orientações e contribuições durante a realização deste trabalho, assim como a professora Msc. Marivânia Rufato da Silva por ter guiado os primeiros passos desta pesquisa.

Agradeço também aos demais professores, por terem transmitido seus conhecimentos com maestria, paciência e dedicação durante esta trajetória acadêmica.

Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível (CHAPLIN, Charles).

## RESUMO

KNOB, Caroline Corrêa Quevedo. **Portais de transparência pública versus compreensibilidade da informação: um estudo com o Balanço Orçamentário**. 2019. 61 p. Trabalho de Conclusão de Curso Bacharelado em Ciências Contábeis – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2019.

Para que o exercício do controle social possa ser realizado pela população, além da publicidade na prestação de contas, as informações divulgadas pelo setor público devem ser compreensíveis e úteis para tomada de decisão. Entretanto, a compreensibilidade das informações contábeis do setor público tem se mostrado um fator crítico em um contexto de transparência governamental, obstaculizando o processo de tomada de decisão pelo usuário da informação. Nesse sentido, a presente pesquisa tem como objetivo verificar se o *disclosure* obrigatório dos entes públicos realizado por meio dos portais da transparência diminui a assimetria informacional entre o cidadão e o setor público. A pesquisa foi realizada com base em questionário adaptado de estudos precedentes e aplicado aos acadêmicos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná campus Pato Branco. No questionário, além da caracterização dos respondentes, foi analisado o conhecimento em contabilidade, a percepção dos acadêmicos quanto aos portais da transparência e demonstrações contábeis aplicadas ao setor público e a compreensibilidade das informações apresentadas no balanço orçamentário. Metodologicamente a pesquisa se caracteriza quanto aos objetivos como descritiva, quanto aos procedimentos como levantamento de campo (*Survey*) e quanto à abordagem como quantitativa. Foram obtidas 135 respostas válidas entre ambos os cursos de graduação e a análise de dados foi realizada por meio de técnicas de estatística descritiva. Os resultados evidenciam que mais de 55% dos acadêmicos considera possuir algum conhecimento em contabilidade e que 44% dos respondentes já acessou os portais da transparência, sobretudo para verificar a remuneração dos servidores públicos. Mais de 70% dos respondentes considera as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público importantes, entretanto, 52% dos discentes de Administração e 27% dos discentes de Ciências Contábeis nunca utilizou as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público e os discentes que já o fizeram utilizaram as demonstrações contábeis para fins acadêmicos. Também foi possível identificar que os acadêmicos não compreendem as informações sobre execução orçamentária apresentadas no balanço orçamentário e que independente do conhecimento em contabilidade a linguagem empregada no balanço orçamentário é considerada de difícil compreensão. Cerca de 80% dos acadêmicos considera necessária a utilização de complementos como notas explicativas, glossários e gráficos para trazer maior transparência às contas públicas. Dessa forma, a pesquisa evidencia que mesmo cidadãos com maior nível educacional possuem dificuldade para compreender as informações divulgadas pelo setor público e que o *disclosure* obrigatório realizado pelos entes governamentais não está sendo suficiente para reduzir a assimetria informacional entre o cidadão e o Estado.

**Palavras-chave:** Portais de Transparência. Contabilidade Pública. Balanço Orçamentário. Compreensibilidade. *Disclosure*.

## ABSTRACT

KNOB, Caroline Corrêa Quevedo. **Portals of public transparency versus comprehensibility of information: a study with the Budget Balance**. 2019. 61 p. Work Completion of course Bachelor of Science in Accounting - Federal Technological University of Paraná. Pato Branco, 2019.

In order for the exercise of social control to be carried out by the population, in addition to publicity in accountability, the information disclosed by the public sector must be comprehensible and useful for decision making. However, the comprehensibility of public sector accounting information has proved to be a critical factor in a context of government transparency, hindering the decision-making process by the information user. In this sense, this research aims to verify whether the mandatory disclosure of public entities through the transparency portals diminishes the informational asymmetry between the citizen and the public sector. The research was conducted based on a questionnaire adapted from previous studies and applied to the students of Business Administration and Accounting from the Federal Technological University of Paraná campus Pato Branco. In addition to the characterization of the respondents, the questionnaire analyzed the knowledge in accounting, the perception of academics regarding the portals of transparency and accounting statements applied to the public sector and the comprehensibility of the information presented in the budget balance. Methodologically the research is characterized as the objectives as descriptive, as the procedures as field survey (Survey) and as the approach as quantitative. 135 valid answers were obtained between both undergraduate courses and data analysis was performed using descriptive statistics techniques. The results show that more than 55% of the students consider to have some accounting knowledge and that 44% of the respondents have already accessed the transparency portals, especially to verify the remuneration of public servants. More than 70% of respondents consider financial statements applied to the public sector important, however, 52% of Management students and 27% of Accounting students have never used public sector financial statements and students who have done so have used the financial statements. accounting statements for academic purposes. It was also possible to identify that academics do not understand the budget execution information presented in the budget balance and that, independent of accounting knowledge, the language used in the budget balance is considered difficult to understand. About 80% of academics consider it necessary to use additions such as explanatory notes, glossaries and graphics to bring greater transparency to public accounts. Thus, the research shows that even citizens with higher educational level have difficulty understanding the information disclosed by the public sector and that mandatory disclosure by government entities is not being sufficient to reduce the informational asymmetry between the citizen and the state.

**Keywords:** Transparency Portals. Public Accounting. Budget Balance. Understandability. Disclosure

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Motivos de acesso ao Portal da Transparência.....	37
Gráfico 2 - Motivos de utilização das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. ....	39
Gráfico 3 - É necessária a utilização de complementos para que haja maior transparência das contas públicas? .....	44

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Perguntas presentes na primeira seção do questionário de pesquisa ....	31
Quadro 2 - Perguntas presentes na segunda seção do questionário de pesquisa ...	31
Quadro 3 - Perguntas presentes na terceira seção do questionário de pesquisa. ....	32

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Conhecimento em Contabilidade Geral.....	36
Tabela 2 - Acesso ao Portal da Transparência Pública.....	36
Tabela 3 - Grau de importância atribuído as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.....	38
Tabela 4 - Dificuldade na linguagem do Balanço Orçamentário.....	41
Tabela 5 - Acertos das questões de interpretativas por curso de graduação.....	42
Tabela 6 - Conhecimento em contabilidade geral x dificuldade na linguagem do Balanço Orçamentário.....	45
Tabela 7 - Relação entre conhecimento em contabilidade e respostas das questões interpretativas para o curso de Administração e Ciências Contábeis.....	46
Tabela 8 - Relação entre conhecimento em contabilidade e respostas das questões interpretativas para o curso de Administração. ....	47
Tabela 9 - Relação entre conhecimento em contabilidade e respostas das questões interpretativas para o curso de Ciências Contábeis. ....	48

## LISTA DE SIGLAS

CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DCASP	Demonstração Contábil Aplicada ao Setor Público
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	12
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA .....	14
1.3 OBJETIVOS .....	14
1.3.1. Objetivo Geral .....	14
1.3.1.1 Objetivos específicos.....	14
1.4 JUSTIFICATIVA .....	15
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	16
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>17</b>
2.1 <i>DISCLOSURE</i> E TRANSPARÊNCIA NA PRESTAÇÃO DE CONTAS DO ESTADO.....	17
2.2 COMUNICAÇÃO ENTRE O ESTADO E OS CIDADÃOS: O PAPEL DA CONTABILIDADE PÚBLICA .....	19
2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.....	23
2.3.1 Balanço Orçamentário.....	24
<b>3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....</b>	<b>29</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	29
3.2 AMOSTRA DE PESQUISA .....	29
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS .....	30
3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	33
3.4.1 Coleta dos dados .....	33
3.4.2 Análise dos dados .....	33
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>33</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES .....	34
4.2 CONHECIMENTO EM CONTABILIDADE E PERCEPÇÃO SOBRE O PORTAL DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E AS DCASPS.....	35
4.3 COMPREENSIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES EVIDENCIADAS NO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	40
4.4 RELAÇÃO ENTRE CONHECIMENTO EM CONTABILIDADE E COMPREENSIBILIDADE DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO .....	45
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>50</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>
<b>APÊNDICE A – Questionário de Pesquisa.....</b>	<b>58</b>
<b>ANEXO A – Balanço Orçamentário do Município de Pato Branco.....</b>	<b>60</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

De acordo com Platt Netto *et al.* (2007) para que a população possa exercer o controle social sobre as contas públicas, as informações apresentadas pelo poder estatal devem ser transparentes e apoiadas em três elementos: publicidade, compreensibilidade e utilidade para tomada de decisão.

A publicidade ocorre por meio da evidenciação de informações relacionadas à gestão (*disclosure*), as quais são apresentadas à sociedade por meio da divulgação das demonstrações contábeis governamentais. Silva, Segatto e Silva (2016) destacam que o *disclosure* no âmbito do setor público é essencial para promover a transparência das ações governamentais e possibilitar o exercício do controle social.

A compreensibilidade e utilidade para tomada de decisão, outros dois elementos que alicerçam a transparência das contas públicas estão relacionados, respectivamente, a inteligibilidade da informação apresentada nas demonstrações contábeis e seu uso pela população. Segundo estudo realizado por Miranda *et al.* (2008), Benedicto *et al.* (2011), Gallon *et al.* (2011) e Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015) a compreensibilidade e utilidade para tomada de decisão têm se mostrado fatores críticos no âmbito da transparência da gestão governamental, pois, a publicidade dos atos praticados pelos entes públicos assume caráter insuficiente para o exercício do controle social, visto que as informações divulgadas não são compreensíveis pela maioria dos cidadãos.

Para Dias Filho (2000), a especificidade da linguagem empregada nos demonstrativos contábeis é um dos fatores que obstaculiza o processo de comunicação entre a contabilidade e os usuários da informação contábil, fazendo com que a missão da contabilidade de “comunicar aos seus usuários informações relevantes para orientar decisões” (DIAS FILHO, 2000, p.40) não cumpra integralmente sua finalidade.

Contudo, tanto Hendriksen e Van Breda (1999) quanto Dias Filho (2000) destacam que o usuário compartilha junto à entidade que divulga a informação a

responsabilidade pela compreensão do conteúdo, pois a apresentação das demonstrações contábeis está vinculada à premissa de que o usuário possui experiência suficiente para compreender o conteúdo das informações divulgadas.

O *disclosure* das ações realizadas pela gestão pública possibilita a tomada de decisão pelos cidadãos à medida que estes, ao realizarem o controle e fiscalização dos atos praticados pelos governantes compreenderem as informações evidenciadas. Nesse sentido, diversos pesquisadores têm investigado o *disclosure* do Balanço Orçamentário sob a percepção da população, pois, esta é a única demonstração contábil dos entes públicos que evidencia a execução orçamentária realizada no exercício financeiro (BRASIL, 1964; AUGUSTINHO; OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015).

A conclusão dos estudos realizados demonstra que as informações contábeis divulgadas pelo setor público não são de fácil compreensão pelo cidadão de nível médio, pois, a singularidade da linguagem utilizada dificulta o entendimento da demonstração contábil por cidadãos com pouco ou nenhum conhecimento relacionado à área de contabilidade (BENEDICTO *et al.*, 2011; GALLON, *et al.*, 2011; AUGUSTINHO, OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015).

As evidências apresentadas por Benedicto *et al.* (2011), Gallon *et al.* (2011) e Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015) sugerem que as informações contábeis governamentais podem ser melhor interpretadas e analisadas por cidadãos com maior nível educacional. Associada às colocações realizadas por Sobrinho (2005) e Pinto (2012), sobre o papel exercido pelas universidades na sociedade, esta preposição traz à tona a reflexão sobre a atuação da academia na formação de indivíduos participativos democraticamente.

Para Sobrinho (2005) e Pinto (2012) ao ingressarem no nível superior os acadêmicos não se preparam apenas para o mercado profissional; apesar de este ser um importante aspecto do mundo contemporâneo, a cidadania e responsabilidade social também devem ser estimuladas pela academia. Sobretudo, devido à colaboração que os futuros profissionais podem trazer para a população ao atuarem como cidadãos críticos dentro do contexto ético e moral da sociedade (SOBRINHO, 2005; PINTO, 2012).

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando as limitações do cidadão comum em compreender as informações relacionadas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e o papel desempenhado pela universidade na formação de cidadãos críticos e ativos democraticamente, têm-se como problema de pesquisa: O *disclosure* obrigatório dos entes públicos realizado por meio dos portais da transparência diminui a assimetria informacional entre o cidadão e o setor público?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1. Objetivo Geral

Verificar se o *disclosure* obrigatório dos entes públicos realizado por meio dos portais da transparência diminui a assimetria informacional entre o cidadão e o setor público.

#### 1.3.1.1 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, apresentam-se como desdobramento os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar o perfil dos respondentes quanto a características pessoais e características relacionadas ao conhecimento em contabilidade;
- b) Diagnosticar o grau de interesse e acesso aos portais de transparência e demonstrações contábeis aplicadas ao setor público;

- c) Avaliar, com base no Balanço Orçamentário, se os acadêmicos são capazes de compreender as informações relacionadas à execução orçamentária;

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

Os estudos precedentes que avaliaram o acesso aos portais de transparência e a compreensão e percepção dos cidadãos sobre as informações apresentadas no Balanço Orçamentário, cuja contribuição para a literatura influenciou o presente trabalho, não preencheram todas as lacunas de conhecimento relacionadas à compreensibilidade das demonstrações contábeis governamentais.

Cabe destacar a carência de estudos que investiguem o *disclosure* obrigatório dos portais de transparência com vistas a analisar a assimetria informacional entre o cidadão e o setor público, bem como a compreensibilidade do Balanço Orçamentário entre cidadãos com maior nível educacional. Nesse sentido, a pesquisa justifica-se pelo fato de trazer contribuições teórico-práticas à literatura existente, às Instituições de Ensino Superior do município de Pato Branco e aos acadêmicos dos cursos de graduação de Administração e Ciências Contábeis do referido município.

A contribuição teórica possui o intuito de comparar os resultados obtidos com os dados de outros estudos semelhantes realizados na área, a fim de verificar a concordância ou discrepância entre as pesquisas realizadas.

A contribuição prática está voltada para a capacidade de colaborar com dados de caráter multidisciplinar que auxiliem as Instituições de Ensino Superior de Pato Branco a analisar as variáveis relacionadas à participação social estudantil e compreensibilidade dos demonstrativos governamentais.

Em relação aos discentes, a presente pesquisa visa possibilitar que estes identifiquem a percepção que possuem quanto às informações apresentadas nas demonstrações contábeis governamentais e analisem o engajamento social que possuem com a prestação de contas realizada pela Administração Pública. Por fim, pretende-se ainda que a presente pesquisa possa contribuir com a comunidade científica, servindo de subsídio a futuros trabalhos relacionado ao tema.

## 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos, sendo o primeiro deles a Introdução. O segundo capítulo é o Referencial Teórico, onde estão discriminados os títulos da literatura que fundamentam o objeto da pesquisa. O terceiro capítulo refere-se à Metodologia de Pesquisa utilizada na elaboração do trabalho, ao passo que no quarto capítulo, intitulado Apresentação e Análise dos Resultados estão evidenciados e discutidos os dados obtidos na pesquisa realizada. O último capítulo destina-se a apresentação das Considerações Finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 *DISCLOSURE* E TRANSPARÊNCIA NA PRESTAÇÃO DE CONTAS DO ESTADO

Silva (2018, p.233) conceitua corrupção no âmbito Estatal como a “utilização dos poderes outorgados ao agente público pela lei para a obtenção de vantagem indevida, para si ou para terceiros, em afronta aos fins almejados pela norma”.

Rausch e Soares (2010) afirmam que a corrupção na esfera governamental se deve tanto a falha do agente público com a moralidade no exercício da função, como a falta de informação e manipulação da opinião pública. Para os autores, a Transparência das Contas Públicas é um dos principais meios de inibir práticas corruptas, pois, possibilita que os cidadãos exerçam controle social sob as ações desempenhadas pelo Estado (RAUSCH; SOARES, 2010).

Segundo Avritzer e Filgueiras (2011, p.20) o primeiro passo para a realização do controle público não estatal, definido pelos autores como “aquele que sai das instituições estatais propriamente ditas e é exercido pela sociedade, em particular, pela sociedade civil” é a publicidade dos atos realizados pelos governantes.

De acordo com Corbari (2004) a publicidade dos atos governamentais ressurgiu no Brasil com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a redemocratização do País após o período de ditadura militar, sendo reforçada, segundo Correia e Conceição (2015) pela publicação da Lei nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei nº 12.527/2011 - Lei de Acesso a Informação que promovem dentre outros aspectos a publicidade das decisões e ações tomadas pelo governo de modo a estimular a transparência e a participação social na gestão governamental.

Apesar do longo período de vigência das disposições legais relacionadas à publicidade e transparência na esfera pública, diversos estudos apontam que esses elementos ainda representam um desafio para as entidades governamentais. Cruz, Silva e Santos (2009) realizaram análise de conteúdo dos portais eletrônicos dos

maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro e constataram baixo índice de transparência fiscal eletrônica nos 22 municípios que compuseram a amostra.

Resultados semelhantes aos de Cruz, Silva e Santos (2009) foram obtidos por Gomes e Bezerra Filho (2017) que analisaram a transparência dos portais eletrônicos das cidades mais populosas do sudeste brasileiro e identificaram fragilidade na prestação de contas dos 50 municípios investigados. A pesquisa quanti-qualitativa realizada no ano de 2014 demonstrou que 86% dos municípios prestam informações incompletas sobre a gestão pública e a execução orçamentária.

Gomes e Bezerra Filho (2017) avaliaram ainda, por meio da aplicação de questionário junto a 588 munícipes distribuídos nas 50 cidades que compõem a amostra de pesquisa, a percepção dos cidadãos sobre a transparência da gestão pública, constatando que os cidadãos têm interesse em realizar o controle social, mas que para isso consideram necessário não apenas a publicidade dos atos governamentais, como também a transparência nas informações prestadas a sociedade.

Os achados de Gomes e Bezerra Filho (2017) vão ao encontro do exposto por Figueiredo e Santos (2013, p.1) de que a “transparência estimula a participação social”, corroborando ainda com as colocações de Corbari (2004) e Zorzal e Rodrigues (2015), de que o cidadão se tornou mais críticos em relação a gestão pública, buscando a realização de práticas de *disclosure* e *accountability* pela administração.

Na percepção de Iudícibus (2015, p.109) *disclosure* é um termo empregado na contabilidade como sinônimo de evidenciação, relacionando-se a “garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários” das demonstrações contábeis. De Medeiros e Quinteiro (2005) associam *disclosure* às características qualitativas da informação contábil, sugerindo que sua existência está estreitamente correlacionada ao objetivo da contabilidade de “prover informação útil para a tomada de decisões econômicas” (IUDÍCIBUS, 2015, p.4).

No âmbito da administração pública, Zorzal e Rodrigues (2015) acrescentam que *disclosure* é uma prática que vai além da divulgação da informação (publicidade), buscando conferir transparência as ações governamentais a fim de reduzir a assimetria informacional entre o Estado e os cidadãos.

Corbari (2004) acrescenta que a assimetria informacional entre o Estado e o cidadão será minimizada se, além de divulgar os atos da gestão pública os governantes prestarem à sociedade informações referentes à responsabilidade pela gestão realizada, conceito relacionado a expressão *accountability*, conceituada por Corbari (2004, p.108) como a “[...] obrigação de prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder (autoridade).”

Zorzal e Rodrigues (2015) ressaltam que *disclosure* e *accountability* são pressupostos fundamentais das sociedades democráticas, pois contribuem para a transparência da gestão pública e a promoção do controle social.

## 2.2 COMUNICAÇÃO ENTRE O ESTADO E OS CIDADÃOS: O PAPEL DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Platt Neto *et al.* (2007) afirmam que a transparência das contas públicas vai além da publicidade dos atos desempenhados pelo governo, abrangendo também a compreensibilidade das informações prestadas à sociedade e a utilidade destas informações na tomada de decisão pelos cidadãos.

De acordo com Frezzati, Aguiar e Rezende (2007) as informações contábeis se tornam úteis à medida que são capazes de fazer a diferença na tomada de decisão pelos usuários, situação que para Moreira e Vasconcelos (2006) está associada à compreensibilidade da informação contábil divulgada.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC (2010, p.13) compreensibilidade consiste em “classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão tornando-a compreensível”. A NBC TSP Estrutura Conceitual (2016, p. 20) define compreensibilidade como “a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado”.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), a compreensibilidade é uma qualidade específica para cada usuário, não podendo ser abordada de forma generalista nos relatórios contábil-financeiros, pois, a relevância e inteligibilidade da informação variam conforme o nível de conhecimento que o usuário possui sobre o assunto.

Nesse sentido, tanto o CPC 00 (2010) quanto a NBC TSP Estrutura Conceitual (2016) enfatizam que os relatórios contábil-financeiros são elaborados sob a premissa de que o usuário possui um conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas e do ambiente no qual a entidade opera, não sendo completamente leigo quanto ao assunto abordado e termos técnicos utilizados.

Todavia, estudos realizados por diversos autores têm demonstrado que a comunicação entre a contabilidade e seus usuários não alcança completamente a eficácia desejada no objetivo desta ciência social, pois, características semânticas do processo de comunicação, tal como a compreensibilidade, são sobrepujadas pelos aspectos pragmáticos da divulgação contábil-financeira (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001).

Para Dias Filho e Nakagawa (2001) a assimetria informacional entre a contabilidade e seus usuários se deve tanto a aspectos semânticos da terminologia contábil utilizada quanto a pouca familiaridade que usuários menos tradicionais, tal como o cidadão comum possuem sobre o assunto.

Acerca da terminologia contábil, Hendriksen e Van Breda (1999) argumentam que a contabilidade, tal como outras ciências, possui características próprias para evidenciar a informação, e que apesar dos esforços empregados pela FASB (*Financial Accounting Standards Board*) para utilizar terminologia mais familiar aos usuários em geral, muitos termos empregados nos relatórios contábeis carecem de conteúdo semântico que facilitem seu entendimento.

Desse modo, certos aspectos da gramática contábil são inerentemente complexos e requerem conhecimento prévio do leitor a fim de se tornarem compreensíveis (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; CPC, 2010). A partir desta colocação, adentra-se em outro aspecto apontado por Hendriksen e Van Breda (1999) e Dias Filho e Nakagawa (2001) como elemento significativo na assimetria informacional: a pouca familiaridade dos usuários com a terminologia contábil.

Segundo Schumutte (1983 *apud* DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001), dos elementos que integram o processo de comunicação (emissor, mensagem, canal de comunicação e receptor), o elemento de maior criticidade do processo é o receptor, pois, a eficiência dos elementos anteriores em transmitir a informação contábil está correlacionada a compreensibilidade da informação pelo destinatário da mensagem.

Nesse sentido, a Teoria da Comunicação tem dado amplo enfoque a percepção que o receptor possui da mensagem transmitida pela contabilidade, pois,

se está não for compreensível aos usuários, todos os esforços empregados para elaborar e divulgar a informação terão sido realizados em vão (BLOOMFIELD, 1993 apud DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001).

Em se tratando da comunicação entre o Estado e a sociedade, diversos autores têm direcionado seus estudos para analisar a compreensibilidade da informação divulgada pelas entidades governamentais, pois, o receptor primário da mensagem veiculada nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) é o cidadão, a quem o governo deve prover informações sobre o uso dos recursos arrecadados para fins de prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (NBCT SP, 2016).

Oliveira (2005) com o intuito de avaliar a compreensibilidade dos Demonstrativos do Setor Público por cidadãos com melhor nível educacional, realizou pesquisa de campo com 28 docentes dos cursos de Administração, Ciências Contábeis, Direito e Economia da Universidade Estadual de Feira de Santana. Dentre os respondentes, os professores do curso de Ciências Contábeis foram os que apresentaram maior média de acertos quanto à compreensibilidade da terminologia contábil empregada nas demonstrações.

Todavia, Oliveira (2005) enfatiza que de forma geral os entrevistados não foram capazes de analisar os Balanços do Setor Público, pois, desconhecem terminologias contábeis empregadas nos demonstrativos analisados. Nesse sentido, o autor destaca a necessidade de adequação da linguagem contábil para alcançar a inteligibilidade por usuários em geral, enfatizando que a contabilidade é um processo de comunicação social, e como tal, deve adequar-se “às necessidades e características da sociedade a que fornece informações”.

De Benedicto *et al.* (2011) realizaram estudo exploratório em três municípios mineiros com 250 cidadãos de diferentes níveis educacionais. Os resultados demonstraram que os entrevistados não compreendem termos importantes relacionados a prestação de contas e que a linguagem utilizada nas demonstrações contábeis do setor público é considerada de difícil compreensão pela maioria dos respondentes. Ademais, os entrevistados sugerem o uso de gráficos, glossários e notas explicativas a fim de tornarem o assunto mais compreensível.

Gallon *et al.* (2011) obtiveram resultados semelhantes aos de Benedicto *et al.* (2011) ao investigarem a compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Foi

constatado que dos 230 entrevistados menos de um terço foi capaz de identificar nos demonstrativos analisados o que eles se propõem a evidenciar. Cerca de 78% dos respondentes considera necessário o uso de glossários, notas explicativas e gráficos para tornar a informação mais transparente. Além disso, os cidadãos atribuíram um baixo nível de compreensibilidade a informação contábil divulgada, a qual apresentou média de 3,24 em uma escala de 0 a 10.

Costa *et al.* (2015) analisaram a compreensão dos discentes do curso de Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior baianas acerca das informações contábeis evidenciadas nas Demonstrações do Setor Público. O estudo exploratório foi realizado junto a 62 Instituições, resultando na obtenção de respostas de 217 acadêmicos que avaliaram o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais. Entre os resultados obtidos pelos autores, pode-se citar que nenhuma das demonstrações contábeis analisadas é compreendida com solidez pelos entrevistados, que evidenciaram ao longo do estudo 48,28% de incidência de respostas do tipo “Não sabe ou não conhece a demonstração”.

Oliveira *et al.* (2018) buscaram avaliar a compreensibilidade de acadêmicos dos cursos de Ciências Sociais Aplicadas acerca das informações evidenciadas nos relatórios contábeis de propósito geral das entidades do setor público. A pesquisa foi realizada com 134 estudantes do último período de graduação dos cursos de Administração, Ciências Contábeis, Direito, Sistema de Informação, Serviço Social e Turismo.

Os resultados obtidos por Oliveira *et al.* (2018) indicaram que os respondentes possuem um baixo nível de compreensibilidade das informações evidenciadas e que os dois fatores principais relacionados a incompreensão da informação são o uso de terminologia excessivamente técnica e a ausência de conhecimento relacionado a área contábil pela maioria dos entrevistados. Como sugestão para diminuir a ininteligibilidade da informação, os respondentes citam o uso de notas explicativas e a oferta de programas de educação fiscal.

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual (2016) todos os esforços possíveis devem ser empreendidos para tornar os fenômenos econômicos evidenciados nas DCASP compreensíveis aos usuários em geral, situação que de acordo com os estudos realizados por Oliveira (2005), Benedicto *et al.* (2011),

Gallon *et al.* (2011), Costa *et al.* (2015) e Oliveira *et al.* (2018) requer reavaliação dos esforços que vem sendo realizados pelo setor público.

Corroborando com esta colocação Queiroz *et al.* (2012) demonstra que a adaptação da linguagem contábil e da estrutura das Demonstrações Públicas pode colaborar para aumentar a compreensibilidade das informações divulgadas pelas entidades públicas. Os autores evidenciaram em seu estudo realizado junto a 30 respondentes de diferentes níveis educacionais, que a interpretação de uma demonstração contábil adaptada a realidade do cidadão com menor grau de conhecimento contábil melhora significativamente à medida que uma linguagem menos técnica é empregada e a estrutura do relatório se torna mais simples.

### 2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

A contabilidade aplicada ao setor público é regida pela Lei 4.320/64 que regulamenta o planejamento orçamentário e a gestão contábil, financeira e patrimonial das finanças públicas. Presente há mais de 50 anos na gestão pública brasileira a Lei 4.320/64 estabelece em seu art. 101 as demonstrações contábeis que a Administração Pública deve utilizar para evidenciar os resultados da gestão ao final de cada exercício financeiro, sendo estas o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais (BRASIL, 1964; PIRES; MOTTA, 2006; SOARES; MATOS, 2012).

Além deste conjunto de demonstrações contábeis, os entes públicos passaram a evidenciar a partir do ano de 2014 a Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, estabelecidas no cenário nacional devido ao processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais (CFC, 2008).

De acordo com Ribeiro Dias e Vasconcelos (2015) as demonstrações contábeis do setor público atuam como um canal de comunicação entre o Estado e a sociedade, evidenciando informações relacionadas à prestação de contas e ao desempenho da gestão realizada pelo administrador. A LRF preconiza que os demonstrativos contábeis do setor público devem ser divulgados em meio de amplo

acesso aos cidadãos, a fim de assegurar transparência nas ações desenvolvidas pelos governantes e fomentar a instrumentalização do controle social.

Cada modelo de demonstração contábil dos entes públicos evidencia um aspecto orçamentário, financeiro ou patrimonial da gestão realizada. O Balanço Orçamentário demonstra a execução do orçamento, confrontando as receitas e despesas previstas com as receitas e despesas realizadas, ao passo que o Balanço Financeiro demonstra as receitas e despesas de natureza orçamentária, assim como os recebimentos e dispêndios de natureza extra orçamentária (BRASIL, 1964).

O Balanço Patrimonial evidencia a situação patrimonial do ente público, enquanto que a Demonstração das Variações Patrimoniais exhibe as alterações quanti-qualitativa que ocorreram no patrimônio da entidade. Já a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, evidenciam, respectivamente, as movimentações em caixa e equivalentes realizadas no exercício e a evolução do patrimônio líquido (BRASIL, 1964).

Dentro deste conjunto de demonstrações contábeis, a contabilidade pública fornece aos cidadãos instrumentos que possibilitam o exercício do controle social sobre as atividades estatais. Segundo Coelho, Cruz e Platt Neto (2011) que estudaram o papel da informação Contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social, é por meio das informações prestadas pela contabilidade que o cidadão pode exercer o controle social externo sobre as ações do governo, fiscalizando o uso de recursos públicos no atendimento as necessidades da sociedade.

Rausch e Soares (2010) destacam ainda que a transparência na prestação de contas da Administração Pública assume função ímpar para inibir a ineficiência administrativa e a realização de práticas corruptas pelos governantes, que terão suas ações fiscalizadas tanto por órgãos governamentais quanto pela sociedade civil.

### 2.3.1 Balanço Orçamentário

O orçamento é um instrumento de gestão empregado pela Administração Pública para planejar, controlar e alocar os recursos gerados pela sociedade

(GIACOMANI, 2010). Soares e Matos (2012) afirmam que a elaboração e execução do processo orçamentário é norteadas por ações que objetivam atender as necessidades da população preservando o equilíbrio das contas públicas, ou seja, deve haver igualdade entre o montante de receitas estimadas e o montante de despesas fixadas para o exercício financeiro.

Neste aspecto, Culau e Fortis (2006) destacam a importância do planejamento e da transparência instituída pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que requer dos administradores a realização de uma gestão eficiente, capaz de cumprir as metas e ações estabelecidas no planejamento orçamentário respeitando o limite de gastos fixados e a arrecadação de receita prevista.

Dentre os demonstrativos contábeis divulgados pelo setor público, o Balanço Orçamentário é o instrumento que possibilita verificar a execução do orçamento, confrontando as receitas e despesas previstas com as receitas e despesas realizadas. O Balanço Orçamentário tem sua definição prevista no artigo 102 da Lei nº 4.320/64 e sua estrutura estabelecida no Anexo 12 da referida Lei. Segundo Kohama (2016, p. 299) o Balanço Orçamentário pode ser conceituado como:

[...] um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem as “receitas previstas” no orçamento como também as “realizadas”, as “despesas fixadas” e as “realizadas”, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit.

A partir do ano de 2008, com a publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 16.6 (NBC T 16.6) a estrutura do Balanço Orçamentário sofreu modificações, passando a evidenciar as receitas com maior nível de detalhamento quanto a fonte de arrecadação e as despesas classificadas de acordo com sua categoria econômica (XAVIER JÚNIOR; PAULO; SILVA, 2012).

Segundo estudo realizado por Xavier Júnior, Paulo e Silva (2012) que avaliaram a capacidade informacional das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público após o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, a nova estrutura do Balanço Orçamentário trouxe maior integração entre o planejamento orçamentário e sua execução.

A seção das receitas passou a contar com uma coluna denominada Previsão Atualizada, que esboça a reavaliação no montante de receitas estimadas para o exercício. Ademais, esta seção passou a apresentar linhas específicas para a

exibição dos valores referentes ao montante de Operações de Refinanciamento da Dívida (XAVIER; PAULO; SILVA, 2012).

Já a seção das despesas passou a contar com uma coluna denominada Dotação Atualizada, que evidencia a alteração no valor das despesas fixadas para o exercício, bem como passou a evidenciar a realização das despesas em colunas distintas para o empenho, execução e pagamento (XAVIER JÚNIOR; PAULO; SILVA, 2012).

Devido à especificidade das informações apresentadas no Balanço Orçamentário, visto ser este o único demonstrativo que apresenta a execução orçamentária, diversos pesquisadores o têm utilizado como instrumento de pesquisa para avaliar a compreensibilidade da população quanto as informações evidenciadas.

Miranda *et al.* (2008) realizaram pesquisa quantitativa com uma amostra de 58 pessoas com base na aplicação de questionário contendo perguntas relacionadas a um Balanço Orçamentário que foi apensado ao instrumento de pesquisa. Os pesquisadores avaliaram a importância que respondentes com melhor nível educacional, atribuem às demonstrações contábeis governamentais e à capacidade dos mesmos em identificar no Balanço Orçamentário informações relacionadas à execução do orçamento.

Além disso, os pesquisadores avaliaram a relação entre o conhecimento em contabilidade governamental e a correta avaliação do Balanço Orçamentário. Os dados obtidos demonstraram que os respondentes consideram importante conhecer o resultado orçamentário do governo, mas que mesmo para cidadãos com maior nível educacional as informações apresentadas no Balanço Orçamentário não são facilmente compreensíveis (MIRANDA *et al.*, 2008).

O estudo revelou ainda, que o conhecimento em contabilidade pública não aumenta a compreensibilidade do Balanço Orçamentário, e que a amostra em estudo apresentou dificuldade para identificar no demonstrativo contábil informações como déficit, superávit, superestimação das receitas e realização de gastos acima do valor arrecadado no exercício (MIRANDA *et al.*, 2008).

Outro estudo realizado na área foi o desenvolvido por Bennert e Ribeiro (2012) que aplicaram questionário junto a 78 acadêmicos do curso de Ciências Contábeis para avaliar a compreensibilidade de termos contábeis empregados nas demonstrações do setor público. A pesquisa avaliou também a capacidade dos

estudantes de analisar as informações apresentadas no Balanço Orçamentário entregue junto ao questionário de pesquisa.

Os resultados obtidos indicaram que mais de 60% dos respondentes conseguiram analisar o demonstrativo contábil, identificando a ocorrência de déficit no orçamento. Este estudo revelou também que os respondentes não possuíam conhecimento sobre os termos utilizados pela contabilidade pública e que consideraram a linguagem do Balanço Orçamentário de difícil entendimento.

Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015), ao realizarem pesquisa exploratória junto a 103 líderes comunitários da cidade de Curitiba chegaram a resultados semelhantes aos obtidos por Bennert e Ribeiro (2012). O estudo desenvolvido pelos autores tinha como intuito analisar o nível de compreensibilidade sobre as informações apresentadas no Balanço Orçamentário. Entre os resultados obtidos, pode-se citar que 57% dos respondentes possuem pouco ou nenhum conhecimento sobre a informação contábil pública e que os líderes comunitários apresentaram dificuldade no entendimento da terminologia contábil empregada no Balanço Orçamentário.

Os pesquisadores contataram ainda que 71% dos cidadãos entrevistados possuíam interesse em informações relacionadas a prestações de contas dos agentes públicos, mas que apenas 39% dos mesmos procuram se informar sempre ou às vezes sobre a arrecadação e os gastos realizados pelo governo (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015).

Este fator, explicado pelos autores em função da falta de conhecimento dos respondentes quanto às formas de acesso às prestações de contas e ao desconhecimento do conteúdo que pode ser extraído das informações contábeis públicas, assume caráter ainda mais relevante ao associar com os achados da pesquisa desenvolvida por Silva (2013), que buscou analisar o Quociente do Resultado Orçamentário dos Balanços Orçamentários divulgados pelo Governo Federal entre 2000 e 2009.

Os resultados obtidos por Silva (2013) demonstram que a gestão pública realizada no período de 2000 a 2009 apresentou superávit orçamentário em nove dos dez exercícios financeiros analisados, mas que a diferença entre o valor arrecadado em receitas e o valor realizado em despesas, demonstra que o governo deixou de gastar cerca de R\$ 41 bilhões em favor da sociedade. Estes dados, evidenciados nas demonstrações contábeis do setor público, são úteis à população

tanto para o exercício do controle social como para a análise e tomada de decisão acerca das ações desenvolvidas pelo Estado para atender às necessidades da população.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Neste capítulo estão evidenciados os seguintes tópicos: (3.1) Enquadramento metodológico, (3.2) Amostra de pesquisa, (3.3) Instrumento de coleta de dados e (3.4) Procedimentos de coleta e análise de dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A metodologia de pesquisa utilizada neste estudo observa a sistemática proposta por Lakatos e Marconi (2003), classificando-se quanto aos fins em uma pesquisa descritiva, uma vez que procura analisar se o *disclosure* obrigatório dos portais da transparência reduz a assimetria informacional entre o cidadão e o setor público.

Quanto à abordagem, a pesquisa é classificada como quantitativa com procedimento técnico de levantamento de campo (*Survey*), pois busca investigar a opinião da população pesquisada sobre o assunto de interesse que norteia o estudo. Como instrumento de pesquisa foi utilizado questionário adaptado de estudos precedentes, classificando-se os dados obtidos junto aos respondentes como fontes de informação primária, já que requerem tabulação, análise e interpretação do pesquisador (LAKATOS; MARCONI, 2003).

#### 3.2 AMOSTRA DE PESQUISA

A população estudada compreendeu acadêmicos dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) Campus Pato Branco que já haviam cursado o primeiro período da graduação.

A população de pesquisa foi definida de forma intencional, não probabilística, por acessibilidade, em alinhamento com os objetivos do estudo. A

seleção de uma amostra composta exclusivamente por acadêmicos de Administração e Ciências Contábeis se deu em função de estes serem cidadãos que poderiam ter maior familiaridade e interesse em informações envolvendo o *disclosure* obrigatório dos portais da transparência devido aos cursos de graduação estarem relacionados à área de negócios.

Dos 226 alunos regularmente matriculados em ambos os cursos, foram obtidos 74 questionários válidos para o curso de Ciências Contábeis e 61 questionários válidos para o curso de Administração. A pesquisadora, que fazia parte do grupo analisado, não respondeu ao questionário visando à preservação da imparcialidade do estudo.

### 3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Para realizar a coleta dos dados junto a população de interesse foi utilizado como instrumento de pesquisa questionário contendo 16 perguntas, das quais: 13 (treze) são perguntas fechadas, 2 (duas) são perguntas apresentadas com Escala Likert e 1 (uma) é pergunta do tipo aberta.

O questionário elaborado parte de uma adaptação dos estudos realizados por Miranda *et al.* (2008), Gallon *et al.* (2011), Benedicto *et al.* (2011), Bennert e Ribeiro (2012), Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015) e Souza e Assis (2015), que avaliaram a compreensão das DCASP e do balanço orçamentário por munícipes e/ou estudantes do ensino superior, bem como de estudo realizado por Fabre (2017) que analisou a percepção acadêmica do portais da transparência.

Além dos estudos supracitados, também serviu de embasamento a presente pesquisa o Balanço Orçamentário do município de Pato Branco referente ao bimestre de março a abril do exercício financeiro de 2018. A escolha do Balanço Orçamentário do município de Pato Branco para compor o questionário de pesquisa foi realizada em função do mesmo representar as informações orçamentárias do município em que será aplicado o questionário.

As perguntas presentes no questionário foram divididas em três seções, sendo que a primeira seção de perguntas, disposta no Quadro 1 teve o intuito de analisar as características pessoais dos respondentes.

Grupo de Perguntas	Perguntas Aplicadas a Amostra	Fonte
Características Pessoais dos Respondentes	1) Com qual gênero você mais se identifica: <input type="checkbox"/> Feminino <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Prefiro não responder	Benedicto <i>et al.</i> (2011)
	2) Idade: _____	Benedicto <i>et al.</i> (2011)
	3) Qual seu curso de graduação e qual período predominante você está cursando? <input type="checkbox"/> Administração Período Matriculado: __ <input type="checkbox"/> Ciências Contábeis Período Matriculado: __	Miranda <i>et al.</i> (2008) Benedicto <i>et al.</i> (2011)

**Quadro 1** - Perguntas presentes na primeira seção do questionário de pesquisa  
**Fonte:** elaborado pelo autor (2019).

As perguntas da segunda seção, dispostas no Quadro 2, buscaram analisar o conhecimento em contabilidade e a percepção que os respondentes possuem sobre o Portal da Transparência Pública e as Demonstrações Contábeis do Setor Público.

Grupo de Perguntas	Perguntas Aplicadas a Amostra	Fonte
Conhecimento em Contabilidade, Percepção sobre o Portal da Transparência Pública e Demonstrações Contábeis do Setor Público	4) Qual seu conhecimento em contabilidade geral? <input type="checkbox"/> Nenhum <input type="checkbox"/> Pouco <input type="checkbox"/> Razoável <input type="checkbox"/> Bom conhecimento	Miranda <i>et al.</i> (2008)
	5) Você já acessou o Portal da Transparência Pública? <input type="checkbox"/> Não, nunca acessei <input type="checkbox"/> Sim, diariamente <input type="checkbox"/> Sim, na última semana <input type="checkbox"/> Sim, no último mês <input type="checkbox"/> Sim, no último ano	Fabre (2017)
	6) Qual o motivo principal que o leva a acessar o Portal da Transparência Pública? <input type="checkbox"/> Nunca acessei <input type="checkbox"/> Relatórios <input type="checkbox"/> Gastos públicos <input type="checkbox"/> Remuneração dos servidores <input type="checkbox"/> Licitações <input type="checkbox"/> Receitas públicas <input type="checkbox"/> Outro (especificar): _____	Fabre (2017)
	7) Em uma escala de 1 a 5, assinale abaixo o grau de importância que você atribui as Demonstrações Contábeis do Setor Público. Sendo 1 (Nenhuma importância) e 5 (Muito importante).	Miranda <i>et al.</i> (2008); Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015)
	8) Você já utilizou Demonstrações Contábeis publicadas pelo Setor Público? <input type="checkbox"/> Sim, para fins acadêmicos <input type="checkbox"/> Sim, para verificar se a Lei de Responsabilidade Fiscal está sendo cumprida <input type="checkbox"/> Sim, para verificar investimentos em saúde, educação, agricultura, etc <input type="checkbox"/> Sim, para verificar a arrecadação de receitas e a realização de despesas <input type="checkbox"/> Não, nunca utilizei Demonstrações Contábeis do Setor Público	Fabre (2017) Gallon <i>et al.</i> (2011)

**Quadro 2** - Perguntas presentes na segunda seção do questionário de pesquisa  
**Fonte:** elaborado pelo autor (2019).

Já a terceira seção de perguntas, disposta no Quadro 3 objetivou analisar a compreensibilidade dos respondentes sobre as informações evidenciadas no Balanço Orçamentário que foi anexado ao questionário.

Grupo de Perguntas	Perguntas Aplicadas a Amostra	Fonte
Compreensibilidade das informações evidenciadas no Balanço Orçamentário	9) O Balanço Orçamentário possui uma linguagem de difícil compreensão? Assinale sua resposta na escala abaixo, sendo 1 (Discordo totalmente) e 5 (Concordo totalmente).	Miranda <i>et al.</i> (2008) Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015)
	10) Analisando o Balanço Orçamentário percebe-se que o governo gastou mais do que arrecadou?	Miranda <i>et al.</i> (2008) Benedicto <i>et al.</i> (2011) Souza e Assis (2015)
	11) O valor da Receita tributária arrecadada no bimestre é de R\$ 102.790.762,08? Assinale sua resposta abaixo.	Benedicto <i>et al.</i> (2011) Bennert e Ribeiro (2012)
	12) Os gastos com Despesas Correntes excederam o valor orçamentário estabelecido?	Miranda <i>et al.</i> (2008) Gallon <i>et al.</i> (2011)
	13) O valor de R\$ 208.503.092,34, na coluna de "Saldo (a-c)" da tabela das Receitas, indica que a gestão pública ainda possui este saldo em receitas realizadas que podem ser gastas na execução do orçamento?	Miranda <i>et al.</i> (2008) Bennert e Ribeiro (2012) Souza e Assis (2015)
	14) Na tabela das Despesas, o valor de R\$ 316.962.902,50 da Coluna "Dotação Atualizada (e)" evidencia que houve um aumento no saldo de despesas que pode ser realizadas no exercício financeiro?	Miranda <i>et al.</i> (2008) Bennert e Ribeiro (2012) Souza e Assis (2015)
	15) O superávit de R\$ 35.702.001,47, na coluna das Despesas Pagas até o bimestre (j), indica que o governo teve mais despesas pagas no bimestre do que receitas realizadas.	Miranda <i>et al.</i> (2008) Bennert e Ribeiro (2012)
	16) É necessária a utilização de complementos como: notas explicativas, glossários e gráficos para que se alcance o objetivo de trazer maior transparência às contas públicas?	Benedicto <i>et al.</i> (2011),

**Quadro 3** - Perguntas presentes na terceira seção do questionário de pesquisa.

**Fonte:** elaborado pelo autor (2019).

Destaca-se que apesar das perguntas presentes no questionário já terem sido aplicadas em outros estudos, foi realizada a validação do questionário junto a três professores com experiência na área de contabilidade pública e/ou na aplicação de questionário. Após avaliação do questionário pelos docentes, foram realizados os ajustes apontados nas ponderações recebidas.

## 3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

### 3.4.1 Coleta dos dados

A coleta de dados junto aos acadêmicos dos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis foi realizada mediante a aplicação presencial do questionário expresso no Apêndice A o qual contém as perguntas descritas nos Quadros 1, 2 e 3. Junto ao questionário foi apensado o Balanço Orçamentário expresso no Anexo A.

### 3.4.2 Análise dos dados

Os dados obtidos por meio da aplicação do questionário foram quantificados e tabulados em planilha eletrônica e submetidos a análise por meio de técnicas de estatística descritiva.

Segundo Silvestre (2007) a análise estatística descritiva aplica-se a pesquisas que objetivam descrever as características de todos os elementos da população pesquisada, obtendo valores precisos sobre as investigações realizadas junto a amostra em estudo.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados obtidos com a aplicação do questionário foram organizados e resumidos em gráficos e tabelas, procedendo-se em seguida a análise dos mesmos, a fim de responder ao objetivo geral e objetivos específicos do estudo e partir destes responder à questão de pesquisa.

A primeira análise dos resultados partiu de uma caracterização dos respondentes, a qual foi discutida no item 4.1 do presente estudo e refere-se as questões da primeira seção do questionário. A segunda análise, descrita no item 4.2 foi realizada a partir dos resultados obtidos para a segunda seção do questionário de pesquisa, composta de questões que objetivavam verificar o conhecimento em contabilidade e percepção dos respondentes sobre o portal da transparência pública e as DCASP.

Por fim, nos itens 4.3 e 4.4 foi realizada a terceira análise dos resultados, que se refere à terceira seção do questionário de pesquisa, a qual buscou investigar a compreensibilidade dos respondentes sobre as informações evidenciadas no Balanço Orçamentário.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

As questões de pesquisa que caracterizam os respondentes de acordo com: (questão 1) gênero, (questão 2) idade e (questão 3) curso e período matriculado estão descritas no Quadro 1 e foram apresentadas na primeira seção do questionário.

Obteve-se 135 respostas válidas nos questionários aplicados aos estudantes, sendo 45,19% de estudantes do curso de Administração (61 respostas) e 54,81% de estudantes do curso de Ciências Contábeis (74 respostas). Quanto ao gênero, 53,33% dos respondentes são do sexo feminino (72 respondentes) e 46,67% do sexo masculino (63 respondentes).

Ao considerar a idade, 59,26% dos acadêmicos (80 pessoas) possuem entre 18 e 22 anos, seguido de 23,70% de acadêmicos (32 pessoas) com idade entre 23 e

27 anos. A faixa etária acima dos 28 anos possui a menor representatividade, sendo composta por 17,04% de acadêmicos (23 pessoas).

Em relação ao ano de graduação dos respondentes, a maior parte, para ambos os cursos avaliados está concentrada no 2º ano, representando 42% da amostra (57 pessoas). O 3º ano de graduação representa 33% da amostra (44 pessoas), enquanto que o quarto ano representa 24% (32 pessoas).

Pode-se identificar que a amostra é formada preponderantemente por respondentes com idade entre 18 e 22 anos que cursam o 2º ano de graduação, havendo maior prevalência do sexo feminino na pesquisa realizada.

#### 4.2 CONHECIMENTO EM CONTABILIDADE E PERCEPÇÃO SOBRE O PORTAL DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E AS DCASP

O conhecimento em contabilidade e a percepção que os respondentes possuem sobre o Portal da Transparência Pública e as DCASP foi avaliado na segunda seção do questionário, composta das cinco questões apresentadas no Quadro 2.

Os dados obtidos quanto ao conhecimento em contabilidade geral (questão 4), conforme Tabela 1, demonstram que todos os respondentes consideram possuir algum conhecimento em contabilidade, não sendo registradas respostas para a alternativa “Nenhum”. A maioria dos respondentes classifica seu conhecimento em contabilidade geral como razoável, sendo 62% do curso de Ciências Contábeis e 57% do curso de Administração.

Na sequência, a pesquisa revelou que 38% dos estudantes do curso de Administração considera possuir pouco conhecimento em contabilidade, seguido de 22% dos estudantes de Ciências Contábeis. Apenas 21% dos estudantes considera possuir bom conhecimento de contabilidade geral, sendo que 5% são estudantes de Administração e 16% de Ciências Contábeis.

Conhecimento em Contabilidade Geral	Administração		Ciências Contábeis		% Geral
	Frequência	%	Frequência	%	
Nenhum	0	0%	0	0%	0%
Pouco	23	38%	16	22%	29%
Razoável	35	57%	46	62%	60%
Bom Conhecimento	3	5%	12	16%	11%
<b>Total</b>	61	100%	74	100%	100%

**Tabela 1** - Conhecimento em Contabilidade Geral.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

A Tabela 2 representa os resultados obtidos com relação ao acesso ao Portal da Transparência Pública (questão 5), e no caso dos acadêmicos que já acessaram o Portal da Transparência Pública, com que frequência o têm feito.

Acesso ao Portal da Transparência	Administração		Ciências Contábeis		% Geral
	Frequência	%	Frequência	%	
Não, nunca acessei	21	34%	9	12%	22%
Sim, diariamente	2	3%	3	4%	4%
Sim, no último mês	11	18%	23	31%	25%
Sim, na última semana	1	2%	6	8%	5%
Sim, no último ano	26	43%	33	45%	44%
<b>Total</b>	61	100%	74	100%	100%

**Tabela 2** - Acesso ao Portal da Transparência Pública.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

O resultado menos expressivo de acesso ao Portal da Transparência Pública foi obtido para o curso de Administração que conforme evidenciado na Tabela 2 apresenta um resultado de 34% contra 12% do curso de Ciências Contábeis. Para os acadêmicos que acessam o Portal da Transparência Pública, a maior frequência de acesso é anual, representando um total de 44% entre ambos os cursos.

Em relação ao percentual de respondentes que nunca acessou o Portal da Transparência, os resultados encontrados na pesquisa diferem dos resultados obtidos por Fabre (2017), que ao investigar a percepção acadêmica dos portais da transparência junto a docentes e discentes do curso de Ciências Contábeis, constatou que 47% dos respondentes nunca havia acessado o Portal da Transparência.

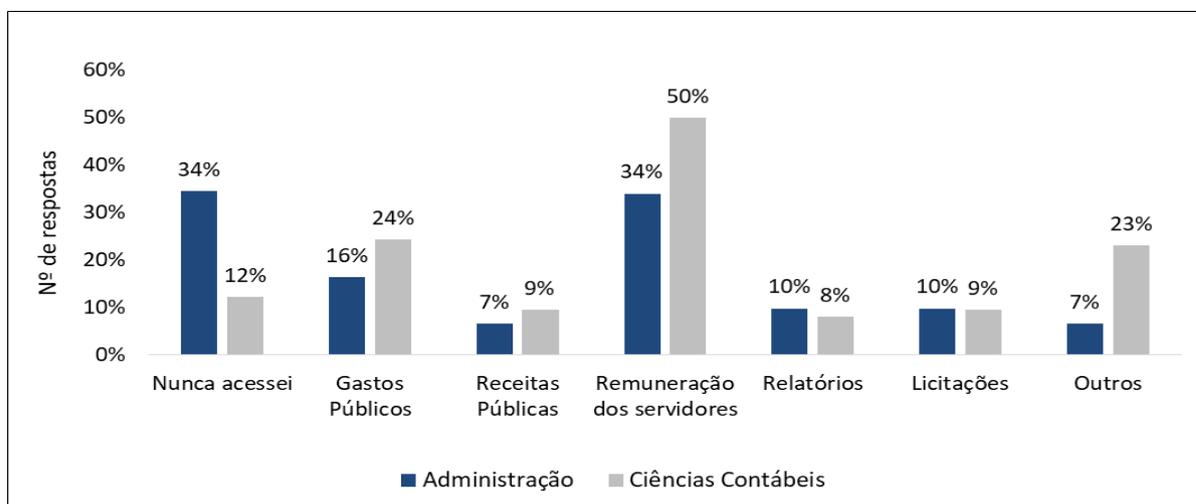
Em comparação ao estudo desenvolvido por Souza e Assis (2015) junto a 64 pessoas de uma amostra composta de contadores, estudantes de contabilidade e servidores públicos, nota-se resultados mais semelhantes quanto ao percentual de

respondentes que nunca acessou o Portal da Transparência Pública, visto que os autores obtiveram resultado de 28%.

Considerando que o presente estudo e a pesquisa realizada por Souza e Assis (2015) e Fabre (2017) possuem quatro e dois anos de diferença, respectivamente, o contraste entre os dados obtidos em cada um dos estudos desenvolvidos pode estar relacionado, segundo Abdala e Torres (2016) e Lima e Costa (2018) a expansão das Tecnologias de Informação e Comunicação e a alavancagem dos debates sobre transparência, fatores que contribuem para fomentar o engajamento da população no exercício do controle social.

Em relação aos acadêmicos que acessam o Portal da Transparência, os resultados mostrados na Tabela 2 vão ao encontro dos achados de Fabre (2017) e Souza e Assis (2015), que identificaram que a maioria dos respondentes acessa o Portal da Transparência Pública com uma frequência anual.

Adicionalmente, foi solicitado aos acadêmicos que identificassem as principais razões que os motivam a acessar o Portal da Transparência Pública (questão 6), para aqueles que o fazem. Os resultados obtidos estão expressos no Gráfico 1.



**Gráfico 1-** Motivos de acesso ao Portal da Transparência.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Em consonância aos achados de Fabre (2017) é possível identificar no Gráfico 1 que o item de maior interesse dos respondentes que acessam o Portal da Transparência é a remuneração dos servidores públicos, seguido da verificação dos gastos públicos realizados pelo governo.

Quanto à pesquisa desenvolvida por Freire e Batista (2016) observam-se resultados condizentes apenas no que diz respeito aos gastos realizados pelos entes públicos, pois, ao investigarem junto a uma amostra composta por servidores públicos, estudantes e demais cidadãos, os autores constatam que 32,6% dos respondentes acessa o Portal da Transparência por curiosidade e/ou para conhecer os gastos públicos e que 31,3% o acessa para acompanhar e/ou fiscalizar os gastos públicos.

Conforme pode ser observado no Gráfico 1, além dos motivos de acesso ao Portal da Transparência elencados para os acadêmicos, diversos respondentes assinalaram o item “Outros”, questão aberta que possibilitava a descrição de outros motivos de acesso ao Portal da Transparência. Houve um número de marcações mais elevado pelos alunos do curso de Ciências Contábeis, cuja descrição realizada revela que outro motivo pelo qual os alunos acessem o Portal da Transparência é a realização de trabalhos acadêmicos.

Para o curso de Administração, as marcações realizadas no item “Outros” foram descritas como “Curiosidade”. Cabe destacar que muitos respondentes assinalaram mais de uma opção sobre o motivo de acesso ao Portal da Transparência, razão pela qual a soma das respostas neste item ultrapassa o número total de respondentes da pesquisa (135 pessoas).

Na segunda seção do questionário de pesquisa, os acadêmicos também foram solicitados a classificar em uma escala de 1 a 5 a importância que atribuem as Demonstrações Contábeis do Setor Público (questão 7), sendo 1 (Nenhuma Importância), 2 (Pouca Importância), 3 (Indiferente), 4 (Importante) e 5 (Muito Importante), conforme resultados apresentados na Tabela 3.

Importância das DCASP	Valor da Pontuação	Administração			Ciências Contábeis		
		Frequência	%	% Acumulado	Frequência	%	% Acumulado
Nenhuma Importância	1	1	2%	2%	1	1%	1%
Pouca Importância	2	1	2%	3%	2	3%	4%
Indiferente	3	6	10%	13%	6	8%	12%
Importante	4	9	15%	28%	13	18%	30%
Muito Importante	5	44	72%	100%	52	70%	100%
<b>Administração</b>	Média: 4,541	Variância: 0,752		Desvio Padrão: 0,833			
<b>Ciências Contábeis</b>	Média: 4,527	Variância:0,746		Desvio Padrão: 0,858			

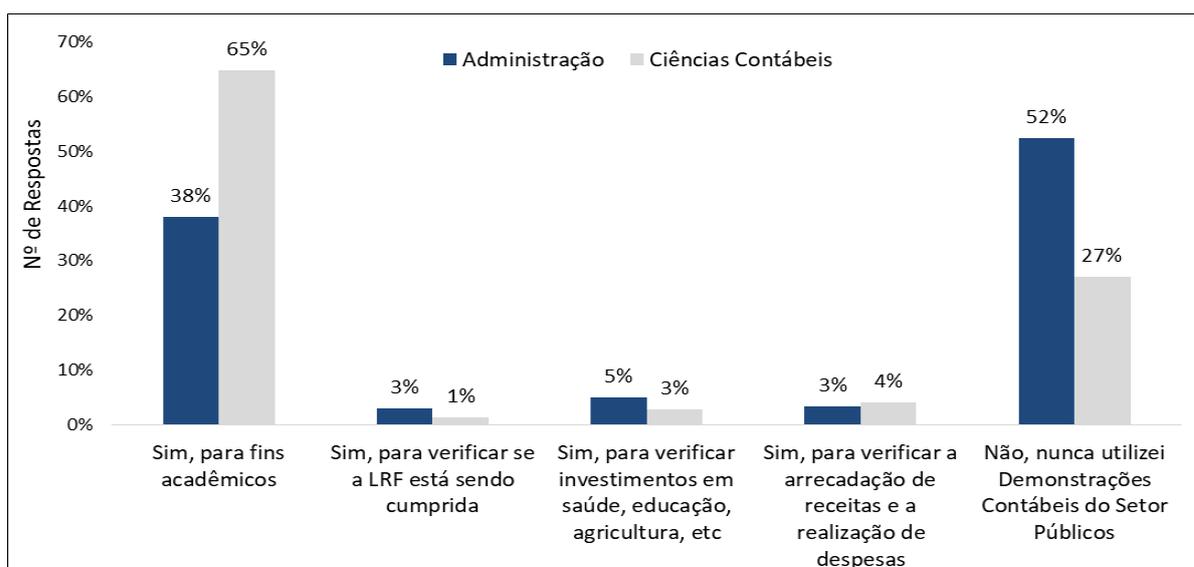
**Tabela 3** - Grau de importância atribuído as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Resultados semelhantes foram obtidos entre ambos os cursos, visto que a maioria dos respondentes considera as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público importantes ou muito importantes, havendo maioria de resultados para a pontuação 5 (Muito Importante), onde foi constatado um percentual de respostas em torno de 70%. Esses dados são corroborados pelos valores de variância e desvio padrão apresentados na Tabela 3, os quais demonstram concentração de resultados próximos da média, que foi de 4,5, tanto para Administração como para Ciências Contábeis.

Em Miranda *et al.* (2008) cuja amostra do estudo era composta por respondentes dos cursos de graduação de Administração e Ciências Contábeis, pós-graduação do programa de Ciências Contábeis, professores das Ciências Sociais Aplicadas, membros de organizações da sociedade civil e representantes do Poder Legislativo, também houve preponderância de respostas sobre a importância das Demonstrações Contábeis Governamentais no maior valor de pontuação da escala Likert (concordo totalmente), sendo obtidos resultados em torno de 60%.

A opinião dos respondentes quanto às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público também foi pesquisada com vistas a identificar se os acadêmicos já haviam utilizado as DCASP e com que finalidade o fizeram (questão 8). Os resultados obtidos estão expressos no Gráfico 2.



**Gráfico 2** - Motivos de utilização das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Uma maioria expressiva dos respondentes que já utilizou as DCASP o fez com fins acadêmicos, sendo possível observar no Gráfico 2 uma prevalência de respostas para o curso de Ciências Contábeis.

Uma possível justificativa para este resultado se deve ao fato de amostra apresentar viés acadêmico, visto que é composta por estudantes universitários, pois, em relação ao estudo desenvolvido por Gallon *et al.* (2011) junto a cidadãos de diferentes níveis de escolaridade de um município da Região Central do Rio Grande do Sul, nota-se que entre os 64,78% dos respondentes que acompanham os demonstrativos contábeis nos jornais e os 91,74% que acompanham na internet, o item de maior interesse é o custo das obras realizadas pelo serviço público.

Augustinho Oliveira e Guimarães (2015) em uma linha de pesquisa semelhante investigaram junto a associações de moradores da cidade de Curitiba/Paraná o interesse da população pesquisada na prestação de contas dos agentes públicos, identificando que 71% da amostra têm grande interesse em saber como está sendo utilizado o dinheiro público, mas que 60% dos entrevistados nunca, ou raramente busca por informações sobre o assunto.

#### 4.3 COMPREENSIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES EVIDENCIADAS NO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

Na terceira seção do questionário, constituída das questões dispostas no Quadro 3, foi apresentado aos acadêmicos o último grupo de perguntas a serem respondidas, as quais estão relacionadas à compreensibilidade das informações evidenciadas no Balanço Orçamentário apensado ao questionário de pesquisa.

Os dados obtidos em relação à dificuldade da linguagem do Balanço Orçamentário (questão 9) estão dispostos na Tabela 4.

Dificuldade na linguagem do Balanço Orçamentário	Valor da Pontuação	Administração			Ciências Contábeis		
		Frequência	%	% Acumulado	Frequência	%	% Acumulado
Discordo Totalmente	1	2	3%	3%	3	4%	4%
Discordo Parcialmente	2	14	23%	26%	8	11%	15%
Indiferente	3	27	44%	70%	28	38%	53%
Concordo Parcialmente	4	14	23%	93%	23	31%	84%
Concordo Totalmente	5	4	7%	100%	12	16%	100%
<b>Administração</b>		Média: 3,066	Variância: 0,862		Desvio Padrão: 0,921		
<b>Ciências Contábeis</b>		Média: 3,446	Variância: 1,045		Desvio Padrão: 1,015		

**Tabela 4** - Dificuldade na linguagem do Balanço Orçamentário.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Ao observar a Tabela 4 é possível notar que a maioria dos respondentes de ambos os cursos é indiferente quanto a linguagem apresentada no Balanço Orçamentário, no entanto, 26% dos respondentes de Administração e 15% dos respondentes de Ciências Contábeis discordam que a demonstração contábil do setor público apensada ao questionário de pesquisa possua linguagem de difícil compreensão, como pode ser observado nos pontos 1 e 2 da Tabela 4.

Quanto aos acadêmicos que consideram a linguagem do Balanço Orçamentário difícil, observa-se percentuais de 23% para o curso de Administração e 31% para o curso de Ciências Contábeis no valor 4 da escala Likert (Concordo Parcialmente), seguido de 7% e 16% de respondentes dos cursos de Administração e Ciências Contábeis, respectivamente, que concordam totalmente com o questionamento “O Balanço Orçamentário possui uma linguagem de difícil compreensão?”. Houve maior variância e desvio padrão nas respostas obtidas para curso de Ciências Contábeis do que nas respostas obtidas para curso de Administração, conforme evidenciado na Tabela 4.

Na Tabela 1 verifica-se melhores resultados para os acadêmicos de Ciências Contábeis em relação ao conhecimento em contabilidade geral do que os obtidos para os acadêmicos de Administração, porém, vê-se na Tabela 4 que os discentes de contabilidade apresentaram maior frequência de respostas para os itens 4 e 5 da escala Likert, resultado que pode ser um indicativo de que mesmo para pessoas que consideram possuir conhecimento em contabilidade, a linguagem utilizada no Balanço Orçamentário é pouco compreensível.

Este resultado condiz com o de outros estudos com temática de pesquisa semelhante, tal como os realizados por Miranda *et al.* (2008) e Souza e Assis (2015) que também identificaram junto a amostras de indivíduos com melhor nível educacional, resultados mais expressivos de respondentes que considera a linguagem utilizada no Balanço Orçamentário difícil do que aqueles que a consideram de fácil compreensão.

Na mesma linha Oliveira (2005) identificou que mesmo entre docentes do ensino superior dos cursos de Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito a linguagem empregada nos Balanços Públicos é de difícil compreensão devido a especificidade da terminologia empregada.

Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015) investigaram a compreensibilidade do Balanço Orçamentário pelo cidadão comum e constataram que os respondentes apresentaram dificuldade em compreender a terminologia empregada na DCASP, frisando que “tal dificuldade não apenas induz o usuário a ignorar a informação, como é, por si só, fator desestimulador de um comportamento assíduo de busca pela informação” (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015, p. 193).

A fim de verificar a compreensibilidade do Balanço Orçamentário municipal que foi apresentado aos respondentes junto ao questionário de pesquisa, foi solicitado aos acadêmicos que respondessem as questões de 10 a 15 (Quadro 3), as quais traziam informações interpretativas do Balanço Orçamentário para serem analisadas. As questões de 10 a 15 apresentavam respostas fechadas com as alternativas “Sim”, “Não” e “Não sei responder”. Os resultados obtidos em relação ao número de respostas corretas estão expressos na Tabela 5.

<b>Nº de Acertos</b>	<b>Administração</b>	<b>Ciências Contábeis</b>
Não acertou nenhuma questão	11%	8%
Acertou uma questão	11%	9%
Acertou duas questões	13%	4%
Acertou três questões	36%	16%
Acertou quatro questões	11%	28%
Acertou cinco questões	15%	31%
Acertou seis questões	2%	3%
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Tabela 5** - Acertos das questões de interpretativas por curso de graduação.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Por meio dos dados evidenciados na Tabela 5 é possível observar que poucos respondentes acertaram todas as questões apresentadas sobre o Balanço Orçamentário. As questões analisadas corretamente pelo curso de Administração ficaram preponderantemente na faixa de três e cinco questões, totalizando 36% e 15%, respectivamente. Para o curso de Ciências Contábeis nota-se uma concentração de respostas corretas na faixa de cinco e quatro questões, representando 31% e 28%, respectivamente.

Miranda *et al.* (2008) e Souza e Assis (2015) constatam um baixo grau de compreensibilidade do Balanço Orçamentário ao aplicarem questões interpretativas sobre previsão da receita e execução da despesa, identificando que independente do grau de instrução e nível de conhecimento em contabilidade pública demonstrado pela amostra de pesquisa, há baixa compreensibilidade das informações apresentadas no Balanço Orçamentário.

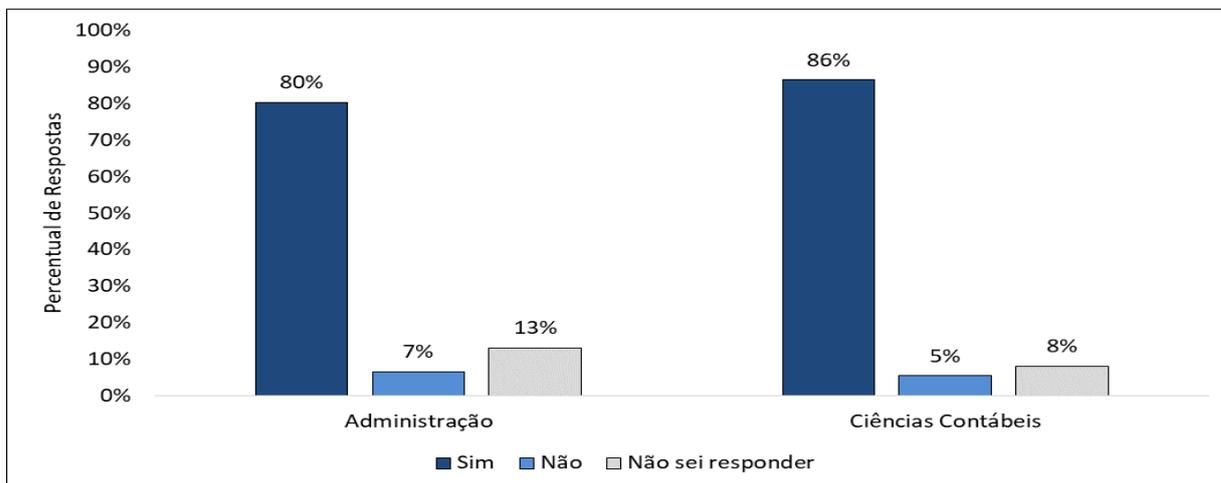
Costa *et al.* (2015) também constatou em seu estudo junto a acadêmicos de Ciências Contábeis que os discentes não compreendem a terminologia empregada nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público e que no que diz respeito ao Balanço Orçamentário, 47,90% dos acadêmicos não sabe a resposta ao questionamento ou não conhece a DCASP.

Na pesquisa desenvolvida por Oliveira *et al.* (2018), igualmente foi constatado pelos autores um baixo nível de compreensibilidade dos relatórios contábeis do setor público, mesmo para cidadãos com melhor nível educacional. Todavia, para as questões interpretativas houve um maior número de respostas corretas por acadêmicos do curso de Ciências Contábeis em relação a outros cursos de graduação pesquisados.

Conforme dados evidenciados na Tabela 7, a questão 11 apresentou o maior número de acertos dentre as cinco questões interpretativas sobre o balanço orçamentário, demonstrando que a grande maioria dos respondentes conseguiu identificar que o valor de receita tributária apresentado no enunciado da questão estava incorreto em relação ao valor de receita tributária apresentado na demonstração contábil. Uma possível justificativa para a obtenção deste resultado se deve ao emprego das palavras “Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria” no balanço orçamentário, termos mais comumente utilizados no dia-a-dia e mais facilmente associados a questões tributárias.

A questão com maior número de respostas incorretas diz respeito a diferença entre a previsão atualizada de receitas e as receitas realizadas até o bimestre, que objetiva identificar se houver excesso ou frustração na arrecadação de receitas. Muitos acadêmicos consideraram o saldo apresentado pela diferença entre receitas previstas e realizadas como sendo o valor que o ente público poderia gastar na execução do orçamento. Este resultado pode ser um indicativo de que os acadêmicos não compreenderam a disposição das contas no balanço orçamentário.

Por fim, foi perguntado aos acadêmicos se os mesmos consideravam necessária a utilização de complementos como notas explicativas, glossários e gráficos para trazer maior transparência às contas públicas (questão 16). Os resultados obtidos estão expressos no Gráfico 3.



**Gráfico 3** - É necessária a utilização de complementos para que haja maior transparência das contas públicas?

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Conforme evidenciado no Gráfico 3, mais de 80% dos respondentes considera necessária a utilização de complementos junto as demonstrações contábeis para trazer mais transparência as informações evidenciadas. Estes resultados vão ao encontro dos resultados obtidos por Gallon *et al.* (2011) e Benedicto *et. al.* (2011), que obtiveram, respectivamente, 78,26% e 80,4% de respostas positivas dos entrevistados quanto a necessidade de utilização de complementos para tornar a informação referente as contas públicas mais transparentes.

#### 4.4 RELAÇÃO ENTRE CONHECIMENTO EM CONTABILIDADE E COMPREENSIBILIDADE DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

Traçando um paralelo entre as respostas obtidos pelos acadêmicos na questão 4 (Qual seu conhecimento em contabilidade geral?) e questão 9 (O Balanço Orçamentário possui uma linguagem de difícil compreensão?) verifica-se na Tabela 6 que mesmo para acadêmicos com conhecimento razoável em contabilidade a linguagem apresentada no Balanço Orçamentário é parcialmente difícil, tal como evidenciado nos estudos realizados por Miranda *et. al.* (2008), Souza e Assis (2015) e Oliveira *et. al.* (2018).

Dificuldade na linguagem do Balanço Orçamentário	Valor da Pontuação	Conhecimento em Contabilidade Governamental			
		Nenhum	Pouco	Razoável	Bom Conhecimento
Discordo Totalmente	1	0%	0%	4%	0%
Discordo Parcialmente	2	0%	4%	11%	1%
Indiferente	3	0%	13%	21%	7%
Concordo Parcialmente	4	0%	10%	16%	1%
Concordo Totalmente	5	0%	3%	7%	1%
<b>Total</b>	15	0%	29%	60%	11%

**Tabela 6** - Conhecimento em contabilidade geral x dificuldade na linguagem do Balanço Orçamentário.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Na Tabela 7 foi realizado para ambos os cursos um cruzamento de informações referentes a relação entre o conhecimento em contabilidade geral (questão 4) e as respostas assinaladas pelos respondentes nas questões de 10 a 15.

<b>Q10 - Governo gastou mais do que arrecadou?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto – Sim	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	26	6	7	39
Razoável	48	21	12	81
Bom	9	6	0	15
<b>Total</b>	<b>83</b>	<b>33</b>	<b>19</b>	<b>135</b>
<b>Q11 - O valor da Receita tributária arrecadada no bimestre é de R\$ 102.790.762,08</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	27	1	11	39
Razoável	56	0	25	81
Bom	14	0	1	15
<b>Total</b>	<b>97</b>	<b>1</b>	<b>37</b>	<b>135</b>
<b>Q12 - As Despesas Correntes excederam o valor orçamentário estabelecido?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	17	7	15	39
Razoável	37	24	20	81
Bom	11	4	0	15
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>35</b>	<b>35</b>	<b>135</b>
<b>Q13 - O valor de R\$ 208.503.092,34, na coluna de “Saldo (a-c)” da tabela das Receitas, indica que a gestão pública ainda possui este saldo em receitas realizadas que podem ser gastas na execução do orçamento?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	13	12	14	39
Razoável	34	29	18	81
Bom	4	10	1	15
<b>Total</b>	<b>51</b>	<b>51</b>	<b>33</b>	<b>135</b>
<b>Q14 - Na tabela das Despesas, o valor de R\$ 316.962.902,50 da Coluna “Dotação Atualizada (e)” evidencia que houve um aumento no saldo de despesas que pode ser realizadas no exercício financeiro?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Sim	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	16	3	20	39
Razoável	44	11	26	81
Bom	12	1	2	15
<b>Total</b>	<b>72</b>	<b>15</b>	<b>48</b>	<b>135</b>
<b>Q15 - O superávit de R\$ 35.702.001,47, na coluna das Despesas Pagas até o bimestre (j), indica que o governo teve mais despesas pagas no bimestre do que receitas realizadas</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	14	4	21	39
Razoável	35	18	28	81
Bom	11	3	1	15
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>25</b>	<b>50</b>	<b>135</b>

**Tabela 7** - Relação entre conhecimento em contabilidade e respostas das questões interpretativas para o curso de Administração e Ciências Contábeis.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Na Tabela 8 estão dispostos para o curso de Administração os dados referentes ao cruzamento de informações da alternativa assinalada na questão 4

(Qual seu conhecimento em contabilidade geral?) e as respostas assinaladas pelos respondentes nas questões de 10 a 15.

<b>Q10 - Governo gastou mais do que arrecadou?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Sim	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	12	6	5	23
Razoável	20	11	4	35
Bom	1	2	0	3
<b>Total</b>	<b>33</b>	<b>19</b>	<b>9</b>	<b>61</b>
<b>Q11 - O valor da Receita tributária arrecadada no bimestre é de R\$ 102.790.762,08</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	15	1	7	23
Razoável	23	0	12	35
Bom	3	0	0	3
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>1</b>	<b>19</b>	<b>61</b>
<b>Q12 - Os gastos com Despesas Correntes excederam o valor orçamentário estabelecido?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	8	5	10	23
Razoável	15	11	9	35
Bom	1	2	0	3
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>18</b>	<b>19</b>	<b>61</b>
<b>Q13 - O valor de R\$ 208.503.092,34, na coluna de "Saldo (a-c)" da tabela das Receitas, indica que a gestão pública ainda possui este saldo em receitas realizadas que podem ser gastas na execução do orçamento?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	6	8	9	23
Razoável	15	11	9	35
Bom	1	2	0	3
<b>Total</b>	<b>22</b>	<b>21</b>	<b>18</b>	<b>61</b>
<b>Q14 - Na tabela das Despesas, o valor de R\$ 316.962.902,50 da Coluna "Dotação Atualizada (e)" evidencia que houve um aumento no saldo de despesas que pode ser realizadas no exercício financeiro?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Sim	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	6	3	14	23
Razoável	16	4	15	35
Bom	2	1	0	3
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>8</b>	<b>29</b>	<b>61</b>
<b>Q15 - O superávit de R\$ 35.702.001,47, na coluna das Despesas Pagas até o bimestre (j), indica que o governo teve mais despesas pagas no bimestre do que receitas realizadas</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Indiferente	Não sei responder	Total
Pouco	8	1	14	23
Razoável	13	9	13	35
Bom	3	0	0	3
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>10</b>	<b>27</b>	<b>61</b>

**Tabela 8** - Relação entre conhecimento em contabilidade e respostas das questões interpretativas para o curso de Administração.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Já a Tabela 9 apresenta os dados referente ao cruzamento de informações da alternativa assinalada na questão 4 (Qual seu conhecimento em contabilidade geral

?) e as respostas assinaladas pelos discentes de Ciências Contábeis nas questões de 10 a 15.

<b>Q10 - Governo gastou mais do que arrecadou?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Sim	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	14	0	2	16
Razoável	28	10	8	46
Bom	8	4	0	12
Total	50	14	10	74
<b>Q11 - O valor da Receita tributária arrecadada no bimestre é de R\$ 102.790.762,08</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	12	0	4	16
Razoável	33	0	13	46
Bom	11	0	1	12
Total	56	0	18	74
<b>Q12 - Os gastos com Despesas Correntes excederam o valor orçamentário estabelecido?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	9	2	5	16
Razoável	22	13	11	46
Bom	10	2	0	12
Total	41	17	16	74
<b>Q13 - O valor de R\$ 208.503.092,34, na coluna de "Saldo (a-c)" da tabela das Receitas, indica que a gestão pública ainda possui este saldo em receitas realizadas que podem ser gastas na execução do orçamento?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	7	4	5	16
Razoável	19	18	9	46
Bom	3	8	1	12
Total	29	30	15	74
<b>Q14 - Na tabela das Despesas, o valor de R\$ 316.962.902,50 da Coluna "Dotação Atualizada (e)" evidencia que houve um aumento no saldo de despesas que pode ser realizadas no exercício financeiro?</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Sim	Incorreto	Não sei responder	Total
Pouco	10	0	6	16
Razoável	28	7	11	46
Bom	10	0	2	12
Total	48	7	19	74
<b>Q15 - O superávit de R\$ 35.702.001,47, na coluna das Despesas Pagas até o bimestre (j), indica que o governo teve mais despesas pagas no bimestre do que receitas realizadas</b>				
Conhecimento em contabilidade geral	Correto - Não	Indiferente	Não sei responder	Total
Pouco	6	3	7	16
Razoável	22	9	15	46
Bom	8	3	1	12
Total	36	15	23	74

**Tabela 9** - Relação entre conhecimento em contabilidade e respostas das questões interpretativas para o curso de Ciências Contábeis.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2019).

Para a questão 10 obteve-se 83 respostas corretas (Tabela 7), sendo a maioria assinalada por acadêmicos que se atribuem conhecimento razoável em contabilidade, dentre os quais 20 pertencem ao curso de Administração e 28 ao curso de Ciências Contábeis, conforme Tabelas 8 e 9, respectivamente. Em questão similar, Miranda *et al.* (2008) obteve número de respostas corretas semelhantes por respondentes com baixo e médio/alto conhecimento em contabilidade.

A questão 11 foi a que apresentou maior número de acertos, havendo somente uma resposta incorreta entre ambos os cursos (Tabela 7), a qual foi realizada por acadêmico do curso de Administração que considera possuir pouco conhecimento em contabilidade (Tabela 8). Este resultado é similar ao obtido por Bennert e Ribeiro (2012) em que 62,82% da amostra identificou corretamente o valor da receita tributária.

As questões 12 e 15 que versam sobre despesa corrente e despesas pagas até o bimestre, respectivamente, apresentaram total de acertos semelhantes (Tabela 7), diferindo de forma mais acentuada no número total de acadêmicos que não sabiam responder a questão.

Na questão 13 observou-se o mesmo número de respostas corretas e incorretas, sendo que dez dentre os quinze respondentes que consideram possuir bom conhecimento em contabilidade responderam incorretamente a questão.

A questão 14 foi a terceira pergunta com o maior número de respostas corretas após as questões 11 e 10, respectivamente, porém, uma grande parcela dos acadêmicos ou assinalou a opção incorreta de resposta ou o item “Não sei responder”.

Avaliando os resultados evidenciados na Tabela 7, 8 e 9, nota-se que o conhecimento em contabilidade não aumenta a compreensibilidade do Balanço Orçamentário, já que houve um alto índice de acadêmicos que ou não sabiam responder a questão interpretativa ou a responderam incorretamente.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transparência na gestão pública contribui para o efetivo exercício do controle social a medida que a prestação de contas realizada pelos entes públicos fornece ao cidadão informações compreensíveis e úteis para a tomada de decisão.

Nesse contexto, o presente estudo buscou avaliar se o *disclosure* obrigatório realizado por meio dos portais da transparência diminui a assimetria informacional entre o cidadão e setor público. Assim, foi realizada a aplicação do questionário de pesquisa junto a acadêmicos dos cursos de Administração e Ciências Contábeis, cidadãos que poderiam ter maior familiaridade e interesse em informações envolvendo a prestação de contas realizadas pelo setor público.

Mediante a análise dos resultados da pesquisa, foi possível identificar que os acadêmicos em sua maioria conhecem o Portal da Transparência Pública e já o acessaram, mas que um percentual expressivo de discentes nunca acessou a plataforma de prestação de contas dos entes públicos.

O estudo apontou ainda que 70% dos pesquisados considera as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público importantes, mas 52% dos discentes de Administração e 27% dos discentes de Ciências Contábeis nunca utilizou as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, e aqueles que o fazem as utilizam majoritariamente para fins acadêmicos, sendo observado tanto para a frequência de acesso ao Portal da Transparência quanto para o uso das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, maior participação dos acadêmicos de Ciências Contábeis em relação aos acadêmicos de Administração.

No que tange ao conhecimento em contabilidade geral, 60% dos respondentes considera possuir conhecimento razoável em contabilidade, fator que segundo os dados obtidos na pesquisa não facilita a compreensão das informações apresentadas no Balanço Orçamentário. Pois, identificou-se que a maioria dos acadêmicos de Administração (36%) acertou três questões interpretativas e a maioria dos acadêmicos de Ciências Contábeis (31%) acertou cinco questões interpretativas dentre as seis questões aplicadas, situação constatada mesmo pelos respondentes que se consideram com razoável e bom conhecimento em contabilidade.

Constatou-se ainda que apesar da maioria dos respondentes ser indiferente a linguagem apresentada no Balanço Orçamentário, mais de 80% da amostra considera necessária a utilização de complementos como notas explicativas, glossários e gráficos para trazer maior transparência às contas públicas.

Quanto à linguagem e a apresentação das informações nos demonstrativos governamentais, mais especificamente no Balanço Orçamentário foi possível constatar que as informações divulgadas não são facilmente compreensíveis mesmo para uma amostra de cidadãos que considera possuir conhecimento em contabilidade.

Diante das considerações realizadas, pode-se observar que o *disclosure* obrigatório dos entes públicos realizado por meio dos portais da transparência não está contribuindo para reduzir a assimetria informacional entre os cidadãos e o Estado, mas que ao mesmo tempo há pouco interesse dos cidadãos em acompanhar informações divulgados pelo governo sobre a gestão pública.

A principal contribuição deste trabalho foi analisar se a assimetria informacional entre o cidadão e o setor público diminuiu devido ao *disclosure* obrigatório realizado nos portais da transparência, assim como proporcionar as Instituições de Ensino Superior do município de Pato Branco informações relacionadas à compreensibilidade das demonstrações contábeis governamentais por acadêmicos da área de negócios. Todavia, espera-se ainda que esta pesquisa possa contribuir com futuros trabalhos que analisem a compreensibilidade e percepção das demonstrações contábeis do setor público frente às diferentes demandas realizadas pela sociedade.

Considerando as limitações metodológicas da pesquisa quanto a tamanho da amostra, intencionalidade de escolha e análise de uma única demonstração contábil, sugere-se para futuros estudos analisar a compreensibilidade de outras Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, bem como avaliar a contribuição da universidade na participação social dos discentes.

## REFERÊNCIAS

ABDALA, Paulo Ricardo Zilio; TORRES, Carlos Marcos Souza de Oliveira. A Transparência como Espetáculo: uma análise dos portais de transparência de estados brasileiros. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 3, 2016. Disponível em:<<http://www.spell.org.br/documentos/ver/42323/a-transparencia-como-espetaculo--uma-analise-dos-portais-de-transparencia-de-estados-brasileiros>>.

AUGUSTINHO, Sônia Maria; OLIVEIRA, Antônio Gonçalves; GUIMARÃES, Inácio Andruski. Disclosure e accountability nas demonstrações contábeis públicas como instrumentos de controle social. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.9, n.2, 2015. Disponível em:< <http://www.repec.org.br/repec/article/view/1173/1053>>.

AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando. **Corrupção e controles democráticos no Brasil**. Brasília, Textos para Discussão CEPAL-IPEA, 2011.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília: Diário Oficial da União, 1964. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>.

BENEDICTO, Samuel de Carvalho; RODRIGUES, Adriano; PENIDO, Aline Michelli da Silva; STIEG, Carlos Maciel. A compreensão dos cidadãos acerca dos demonstrativos públicos: uma análise em três municípios mineiros. In: **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**, 2011. Rio de Janeiro: Anpad, 2011. Disponível em: <<http://177.8.219.7:8081/revista/index.php/R1/article/view/4>>.

BENNERT, Synthia Luyse; RIBEIRO, Magno Alves. A compreensão dos acadêmicos do curso de ciências contábeis das informações contidas no Balanço Orçamentário. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, ano 1, n.1, 2012. Disponível em:<<https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/viewFile/600/518>>.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Brasília, DF: CFC, 2008. Disponível em:<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001133](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133)>.

COELHO, Mary Cristine; CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Augusto Orion. A Informação Contábil como Ferramenta de Auxílio no Exercício do Controle Social. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 3, 2011. Disponível em:<[https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidade\\_vistaerevista/article/view/700](https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidade_vistaerevista/article/view/700)>.

CORBARI, Ely Célia. *Accountability* e Controle Social: Desafio à Construção da Cidadania. **Caderno da Escola de Negócios da Unibrasil**, v. 1, n. 2, 2004.

Disponível em:

<<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosnegocios/index.php/negocios/article/view/14/13>>.

CORREIA, Rosivaldo Pereira; CONCEIÇÃO, Sergio Henrique. Estudo da relação entre a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei de Acesso a Informação Pública (LAIP): Convergências e complementaridades. 2015. **Congresso Nacional de Contabilidade**. Disponível em:<

[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso\\_internacional/anais/6CCF/100\\_15.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/100_15.pdf)>.

COSTA, Jandmilli Gonçalves da; FILHO, Raimundo Nonato Lima; PINHEIRO, Francisco Marton Gleuson; MOREIRA, Romilson do Carmo. As Demonstrações Contábeis do setor público sob a ótica dos discentes de IES baianas. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 219. 2015. Disponível em:< [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/07/RBC219\\_art4\\_abre\\_web.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/07/RBC219_art4_abre_web.pdf)>.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento conceitual básico (R1) para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**. 2010. Disponível em:<[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf)>.

CRUZ, Claudia Ferreira; SILVA, Lino Martins; SANTOS, Ruthberg. Transparência da Gestão Fiscal: Um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Revista de Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, 2009.

CULAU, Ariosto Antunes; FORTIS, Martin Francisco. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. **Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Cidade da Guatemala, 2006. Disponível em:< [http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp\\_-\\_camara\\_\\_transparencia-controlesociallrf\\_leonardo\\_albernaz\\_200514\\_\(1\).pdf](http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_camara__transparencia-controlesociallrf_leonardo_albernaz_200514_(1).pdf)>.

DIAS FILHO, José Maria. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno De Estudos**, 2000. Disponível em:< <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sciarttext&pid=S1413-92512000000200003>>.

DIAS FILHO, José Maria; NAKAGAWA, Masayuki. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade e Finanças**.

São Paulo, v. 15, n. 26, 2001. Disponível em:  
<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext &pid=S1519-707720100020003](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext &pid=S1519-707720100020003)>.

DE MEDEIROS, Otavio Ribeiro; QUINTEIRO, Luis Gustavo do Lago. Disclosure of accounting information and stock return volatility in Brazil. **Social Science Research Network**, 2005. Disponível em:  
<[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=835726](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=835726)>.

FABRE, Valkyrie Vieira. Percepção acadêmica dos portais da transparência. **Revista Brasileira de Administração Política**, v. 10, n. 2, 2017. Disponível em:<  
<https://rigs.ufba.br/index.php/rebap/article/view/25798/15654>>.

FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. Transparência e controle social na administração pública. **Revista Temas de Administração Pública**, v.8, n. 1, 2013. Disponível em:<  
<https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/view/6327>>.

FREIRE, Felipe Ribeiro; BATISTA, Carlos Marcos. Como o cidadão avalia o Portal? Um estudo com os usuários do Portal da Transparência do Governo Federal. **Revista da CGU**. Brasília, v.8, n. 13, 2016. Disponível em:<  
[https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista\\_da\\_CGU/article/view/16](https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/article/view/16)>.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Adson Braga de; REZENDE, Amaury José. Relacionamento entre atributos da Contabilidade Gerencial e Satisfação do usuário. **Revista de Administração Mackenzie**, Volume 8, n. 2, 2007. Disponível em:<  
<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/RAM/article/view/128/128>>.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; PFITSCHER, Elisete Dahmer; TREVISAN, Ronie; LIMONGI, Bernadete. A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da lei de responsabilidade fiscal publicados nos jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 1, 2011. Disponível em:< <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.306/index.php/UERJ/article/viewArticle/1023>>.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15a. ed. São Paulo, Atlas, 2010

GOMES, Adilson Soares; BEZERRA FILHO, João Eudes. Transparência nos Portais Eletrônicos: Análise das Informações Divulgadas pelos Municípios mais Populosos do Sudeste brasileiro. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, v.5, n.19, 2017. Disponível em:< <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/racg/article/download/983/743>>.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, 1999, Editora Atlas.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, Letícia Silva de; COSTA, Camila Furlan da. **Análise dos graus de democracia digital: um estudo sobre canais de participação do governo eletrônico sobre o olhar da comunidade acadêmica de uma universidade federal**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública. Universidade Federal do Pampa, Santana do Livramento, 2018. Disponível em:< <http://dspace.unipampa.edu.br>>.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5ª ed. São Paulo. Editora Atlas S.A., 2003.

MIRANDA, Luiz Carlos; MOURA SILVA, Alan José de; RIBEIRO FILHO, José Francisco; MARTINS DA SILVA, Lino. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, 2008. Disponível em:< <http://www.spell.org.br/documentos/ver/7755/uma-analise-sobre-a-compreensibilidade-das-informacoes-contabeis-governamentais-comunicadas-pelo-balanco-orcamentario>>.

MOREIRA, Angélica S. Vasconcelos; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes. A Legitimidade dos Atributos da Compreensibilidade e da Confiabilidade da Informação Contábil implícita em Habermas. In: **3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, 2006, São Paulo. Disponível em:<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/440.pdf>>

NBC TSP - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICAS DO SETOR PÚBLICO. **Estrutura conceitual para a elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público**. 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>.

OLIVEIRA, André Machado de. Avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e o usuário da informação: uma abordagem sob o enfoque da

teoria da comunicação. **Anais do Congresso USP, Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, SP, Brasil, 2005. Disponível em:  
<<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos52005/360.pdf>>.

OLIVEIRA, Leandro; OLIVEIRA, Leilane Clarisse Fernandes; GODEIRO, Victor; LIMA, Roberto José Vieira de Sousa. Análise da compreensibilidade dos relatórios contábeis de propósito geral das entidades do setor público. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 5, n. 2, 2018. Disponível em:<  
[https://www.researchgate.net/publication/329747812\\_ANALISE\\_DA\\_COMPREENSIBILIDADE\\_DOS\\_RELATORIOS\\_CONTABEIS\\_DE\\_PROPOSITO\\_GERAL\\_DAS\\_ENTIDADES\\_DO\\_SETOR\\_PUBLICO](https://www.researchgate.net/publication/329747812_ANALISE_DA_COMPREENSIBILIDADE_DOS_RELATORIOS_CONTABEIS_DE_PROPOSITO_GERAL_DAS_ENTIDADES_DO_SETOR_PUBLICO)>.

PIRES, José Santos Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 25, n. 2, 2006. Disponível em:< <http://www.spell.org.br/documentos/ver/41805/a-evolucao-historica-do-orcamento-publico-e-sua-importancia-para-a-sociedade>>.

PINTO, Maira Meira. Responsabilidade Social & Educação Universitária. **Revista Barbarói**, Santa Cruz do Sul, n.37, 2012. Disponível em:<  
<http://online.unisc.br/seer/index.php/barbaroi/article/view/2343>>.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim ENSSLIN, Leonardo. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v.18, n.1, , 2007. Disponível em:<  
<http://www.spell.org.br/documentos/ver/25325/publicidade-e-transparencia-das-contas-publicas>>.

QUEIROZ, Célia Rita de; TOLENTINO, Marlúcia Araújo; LOPES, Maria Aparecida Soares; FEITOSA, Mônica Nascimento e; SANTIAGO, Wagner de Paulo. Origens e aplicações de recursos públicos municipais: uma proposta de relatório simplificado e compreensível pelos cidadãos. **XIX Congresso Brasileiro de Custos**. Bento Gonçalves/RS, 2012. Disponível em:<  
<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/315/315>>.

RIBEIRO DIAS, Juliana Cândida.; VASCONCELOS, Marco Túllio de Castro. As Características Qualitativas da Informação Contábil no Desenvolvimento do Controle Social: uma Análise da Percepção dos Conselheiros Municipais do Recife sobre a Utilidade das Informações Contábeis. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 26, n. 2, 2015. Disponível em:<<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1640>>.

RAUSCH, Rita Buzzi; SOARES, Maurélio. Controle social na administração pública: a importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.4, n.3, 2010. Disponível em:<<http://www.repec.org.br/repec/article/view/250/85>>.

SILVA, Derley Júnior Miranda; SEGATTO, Juliane Andrade Costa; SILVA, Marli Auxiliadora da. Disclosure no serviço público: análise da aplicabilidade da lei de transparência em municípios mineiros. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v.15, n.44, 2013. Disponível em:<<http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2198>>.

SILVA, Paulo Vitor da. O combate à corrupção como fato social. **Revista Digital De Direito Administrativo**, v. 5, n. 2, 2018. Disponível em:<<http://www.periodicos.usp.br/rdda/article/view/140725>>.

SILVESTRE, Antônio Luís. **Análise de dados e estatística descritiva**. 1 ed. Editora Escolar, 2007.

SOBRINHO, José Dias. Educação superior, globalização e democratização. Qual universidade? **Revista Brasileira de Educação**, n. 28, 2005. Disponível em:<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-24782005000100014](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-24782005000100014)>.

SOARES, José Evangelista; MATOS, Carlos Roberto Neri. Orçamento público: entendendo sua evolução no Brasil. **Anais da Conferência Internacional de Estratégia em Gestão, Educação e Sistemas de Informação (CIEGESI)**, v.1, n.1, 2012. Disponível em:<<https://www.anais.ueg.br/index.php/ciegesi/issue/view/46>>.

SOUZA, Cristiane Moreira Lojor de; ASSIS, Francisco Avelino de. Compreensibilidade e Transparência do Balanço Orçamentário. **Periódico Científico Negócios em Projeção**, v.6, n.2, 2015. Disponível em:<<http://revista.faculdadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/578>>.

XAVIER JÚNIOR, Antonio Erivando; PAULO, Edilson, SILVA, José Dionísio Gomes da. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. **Registro Contábil - RECONT**, v.5, n.1, 2014. Disponível em:<<http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/1>>.

ZORZAL Luzia; RODRIGUES, Georgete Medleg. Disclosure e transparência no setor público: uma análise da convergência dos princípios de governança. **Informação & Informação**, v. 20, n. 3. Disponível em:<<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/informacao/article/view/19470>>.

## APÊNDICE A – Questionário de Pesquisa

### O DISCLOSURE OBRIGATÓRIO DOS ENTES PÚBLICOS POR MEIO DOS PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA DIMINUI A ASSIMETRIA INFORMACIONAL ENTRE O CIDADÃO E O SETOR PÚBLICO?

Este questionário tem o objetivo de avaliar se o *disclosure* obrigatório dos entes públicos por meio dos portais da transparência diminui a assimetria informacional entre o cidadão e o setor público?

O Balanço Orçamentário é uma demonstração contábil do setor público que evidencia a execução do orçamento, confrontando as receitas e despesas previstas com as receitas e despesas realizadas.

Destacamos que sua participação nesta pesquisa e que o sucesso deste trabalho depende de sua cooperação. Ressaltamos ainda que os dados preenchidos no questionário são anônimos e confidenciais e que não existem respostas certas ou erradas.

Muito obrigada pela participação.

Acadêmica: Caroline Corrêa Quevedo Knob

Orientador: Prof. Dr. Eliandro Schvirck

#### CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES

<b>1) Com qual gênero você mais se identifica:</b> <input type="checkbox"/> Feminino <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Prefiro não responder	<b>2) Idade:</b> _____
---	------------------------

**3) Qual seu curso de graduação e qual período predominante você está cursando? Assinale sua resposta abaixo.**

Administração    Período Matriculado: \_\_\_\_     Ciências Contábeis    Período Matriculado: \_\_\_\_

#### CONHECIMENTO EM CONTABILIDADE, PERCEPÇÃO SOBRE O PORTAL DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

<b>4) Qual seu conhecimento em contabilidade geral?</b> <input type="checkbox"/> Nenhum <input type="checkbox"/> Pouco <input type="checkbox"/> Razoável <input type="checkbox"/> Bom conhecimento	<b>5) Você já acessou o Portal da Transparência Pública?</b> <input type="checkbox"/> Não, nunca acessei <input type="checkbox"/> Sim, diariamente <input type="checkbox"/> Sim, na última semana <input type="checkbox"/> Sim, no último mês <input type="checkbox"/> Sim, no último ano
--	--

**6) Qual o motivo principal que o leva a acessar o Portal da Transparência Pública?**

Nunca acessei     Gastos públicos     Receitas públicas     Relatórios  
 Remuneração dos servidores     Licitações     Outro (especificar): \_\_\_\_\_

**7) Em uma escala de 1 a 5, assinale abaixo o grau de importância que você atribui as Demonstrações Contábeis do Setor Público. Sendo 1 (Nenhuma importância) e 5 (Muito importante).**

<b>Nenhuma</b>	1	2	3	4	5	<b>Muito</b>
<b>Importância</b>						<b>Importante</b>

**8) Você já utilizou Demonstrações Contábeis publicadas pelo Setor Público? \_\_\_\_\_ sua**

resposta abaixo.

- Sim, para fins acadêmicos
- Sim, para verificar se a Lei de Responsabilidade Fiscal está sendo cumprida
- Sim, para verificar investimentos em saúde, educação, agricultura, etc
- Sim, para verificar a arrecadação de receitas e a realização de despesas
- Não, nunca utilizei Demonstrações Contábeis do Setor Público

### COMPREENSIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES EVIDENCIADAS NO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

**Instruções de preenchimento:** Para responder as questões de 9 a 15 avalie o Balanço Orçamentário apresentado na folha anexo, marcando com um "X" a resposta.

9) O Balanço Orçamentário possui uma linguagem de difícil compreensão? Assinale sua resposta na escala abaixo, sendo 1 (Discordo totalmente) e 5 (Concordo totalmente).

**Discordo  
Totalmente**

1	2	3	4	5

**Concordo  
Totalmente**

10) Analisando o Balanço Orçamentário percebe-se que o governo gastou mais do que arrecadou?

- Sim  Não  Não sei responder

11) O valor da Receita tributária arrecadada no bimestre é de R\$ 102.790.762,08?

- Sim  Não  Não sei responder

12) Os gastos com Despesas Correntes excederam o valor orçamentário estabelecido?

- Sim  Não  Não sei responder

13) O valor de R\$ 208.503.092,34, na coluna de "Saldo (a-c)" da tabela das Receitas, indica que a gestão pública ainda possui este saldo em receitas realizadas que podem ser gastas na execução do orçamento?

- Sim  Não  Não sei responder

14) Na tabela das Despesas, o valor de R\$ 316.962.902,50 da Coluna "Dotação Atualizada (e)" evidencia que houve um aumento no saldo de despesas que pode ser realizadas no exercício financeiro?

- Sim  Não  Não sei responder

15) O superávit de R\$ 35.702.001,47, na coluna das Despesas Pagas até o bimestre (j), indica que o governo teve mais despesas pagas no bimestre do que receitas realizadas.

- Sim  Não  Não sei responder

16) É necessária a utilização de complementos como: notas explicativas, glossários e gráficos para que se alcance o objetivo de trazer maior transparência às contas públicas?

- Sim  Não  Não sei responder

## ANEXO A – Balanço Orçamentário do Município de Pato Branco

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO	RECEITAS REALIZADAS				SALDO
		ATUALIZADA	No Bimestre (b)	% (a/b)	Até o Bimestre (c)	% (a/c)	(a-c)
		(a)					
RECEITAS (EXCETO INTRAORÇAMENTÁRIAS) (I)	312.594.383,84	312.594.383,84	50.828.293,14	16,26	104.091.291,50	33,3	208.503.092,34
<b>Receitas Correntes</b>	<b>312.229.383,84</b>	<b>312.229.383,84</b>	<b>50.694.035,72</b>	<b>16,24</b>	<b>103.788.774,08</b>	<b>33,24</b>	<b>208.440.609,76</b>
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	65.354.099,90	65.354.099,90	16.404.133,71	25,1	23.422.812,25	35,84	41.931.287,65
Impostos	59.406.099,90	59.406.099,90	13.189.534,65	22,2	19.289.641,28	32,47	40.116.458,62
Taxas	5.948.000,00	5.948.000,00	3.213.949,52	54,03	4.132.251,83	69,47	1.815.748,17
Contribuição de Melhoria	-	-	649,54	-	919,14	-	-919,14
Contribuições	4.735.000,00	4.735.000,00	1.262.291,61	26,66	2.279.070,42	48,13	2.455.929,58
Contribuição Custeio do Serviço de Iluminação Pública	4.735.000,00	4.735.000,00	1.262.291,61	26,66	2.279.070,42	48,13	2.455.929,58
<b>Receita Patrimonial</b>	<b>2.616.000,00</b>	<b>2.616.000,00</b>	<b>297.053,21</b>	<b>11,36</b>	<b>496.722,85</b>	<b>18,99</b>	<b>2.119.277,15</b>
Exploração do Patrimônio Imobiliário do Estado	250.000,00	250.000,00	52.394,02	20,96	100.664,77	40,27	149.335,23
Valores Mobiliários	2.366.000,00	2.366.000,00	244.659,19	10,34	396.058,08	16,74	1.969.941,92
<b>Receita Agropecuária</b>	<b>200.000,00</b>	<b>200.000,00</b>	-	-	-	-	<b>200.000,00</b>
<b>Receita de Serviços</b>	<b>3.020.000,00</b>	<b>3.020.000,00</b>	<b>65.168,54</b>	<b>2,16</b>	<b>134.087,52</b>	<b>4,44</b>	<b>2.885.912,48</b>
Serviços Administrativos e Comerciais Gerais	20.000,00	20.000,00	974,5	4,87	1.307,50	6,54	18.692,50
Serviços e Atividades Referentes à Navegação e ao Transporte	2.500.000,00	2.500.000,00	1.613,24	0,06	3.918,42	0,16	2.496.081,58
Serviços e Atividades Referentes à Saúde	500.000,00	500.000,00	62.580,80	12,52	128.861,60	25,77	371.138,40
<b>Transferências Correntes</b>	<b>230.346.283,94</b>	<b>230.346.283,94</b>	<b>31.451.520,10</b>	<b>13,65</b>	<b>73.835.492,95</b>	<b>32,05</b>	<b>156.510.790,99</b>
Transferências da União e de suas Entidades	114.475.392,94	114.475.392,94	15.612.029,06	13,64	34.578.141,56	30,21	79.897.251,38
Transfe. Estados e do DF e de suas Entidades	75.238.000,00	75.238.000,00	10.543.424,77	14,01	26.300.909,91	34,96	48.937.090,09
Transferências dos Municípios e de suas Entidades	-	-	66.398,88	-	116.480,82	-	-116.480,82
Transferências de Instituições Privadas	173.000,00	173.000,00	60.175,48	34,78	122.423,36	70,76	50.576,64
Transferências de Outras Instituições Públicas	40.425.000,00	40.425.000,00	5.169.491,91	12,79	12.716.037,30	31,46	27.708.962,70
Transferências de Pessoas Físicas	34.891,00	34.891,00	-	-	1.500,00	4,3	33.391,00
<b>Outras Receitas Correntes</b>	<b>5.958.000,00</b>	<b>5.958.000,00</b>	<b>1.213.868,55</b>	<b>20,37</b>	<b>3.620.588,09</b>	<b>60,77</b>	<b>2.337.411,91</b>
Multas Administrativas, Contratuais e Judiciais	780.000,00	780.000,00	241.280,53	30,93	563.218,38	72,21	216.781,62
Indenizações, Restituições e Ressarcimentos	-	-	710.989,56	-	2.560.999,77	-	-2.560.999,77
Demais Receitas Correntes	5.178.000,00	5.178.000,00	261.598,46	5,05	496.369,94	9,59	4.681.630,06
<b>Receitas de Capital</b>	<b>365.000,00</b>	<b>365.000,00</b>	<b>134.257,42</b>	<b>36,78</b>	<b>302.517,42</b>	<b>82,88</b>	<b>62.482,58</b>
Alienação de Bens	315.000,00	315.000,00	-	-	-	-	315.000,00
Alienação de Bens Móveis	315.000,00	315.000,00	-	-	-	-	315.000,00
Transferências de Capital	50.000,00	50.000,00	134.257,42	268,51	302.517,42	605,03	-252.517,42
Transferências da União e de suas Entidades	50.000,00	50.000,00	94.257,42	188,51	212.517,42	425,03	-162.517,42
Transfe. Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades	-	-	40.000,00	-	90.000,00	-	-90.000,00
<b>RECEITAS (INTRAORÇAMENTÁRIAS) (II)</b>	-	-	-	-	-	-	-
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)	312.594.383,84	312.594.383,84	50.828.293,14	16,26	104.091.291,50	33,3	208.503.092,34
OPERAÇÕES DE CRÉDITO / REFINANCIAMENTO (IV)	-	-	-	-	-	-	-
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV)	312.594.383,84	312.594.383,84	50.828.293,14	16,26	104.091.291,50	33,3	208.503.092,34
DÉFICIT (VI)¹	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL (VII) = (V + VI)	312.594.383,84	312.594.383,84	50.828.293,14	16,26	104.091.291,50	33,3	208.503.092,34
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	-	3.439.221,88	-	-	3.439.221,88	-	-
Superávit Financeiro Utilizado para Créditos Adicionais	-	3.439.221,88	-	-	3.439.221,88	-	-
RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO	RECEITAS REALIZADAS				SALDO
		ATUALIZADA	No Bimestre (b)	% (a/b)	Até o Bimestre (c)	% (a/c)	(a-c)
		(a)					
RECEITAS INTRAORÇAMENTÁRIAS							
RECEITAS (INTRAORÇAMENTÁRIAS) (II)							

DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS		SALDO (g)=(e-f)	DESPESAS LIQUIDADAS		SALDO (i)=(e-h)	DESPESAS PAGAS ATÉ O BIMESTRE	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
			No Bimestre	Até o Bimestre (f)		No Bimestre	Até o Bimestre (h)			
DESPESAS (EXCETO INTRAORÇAMENTÁRIAS) (VIII)	293.299.383,84	316.962.902,50	44.533.712,99	95.076.428,00	221.886.474,50	39.122.259,27	72.269.656,18	244.693.246,32	68.389.290,03	
DESPESAS CORRENTES	268.014.086,84	271.942.178,44	39.757.528,00	89.221.140,71	182.721.037,73	37.998.182,66	70.527.756,64	201.414.421,80	66.832.193,13	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	129.432.316,00	130.944.316,00	19.990.453,05	39.670.045,12	91.274.270,88	19.990.453,05	39.670.045,12	91.274.270,88	38.123.211,11	
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	3.750.000,00	3.750.000,00	306.828,58	839.464,50	2.910.535,50	375.952,69	839.464,50	2.910.535,50	839.464,50	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	134.831.770,84	137.247.862,44	19.460.246,37	48.711.631,09	88.536.231,35	17.631.776,92	30.018.247,02	107.229.615,42	27.869.517,52	
DESPESAS DE CAPITAL	24.145.297,00	43.880.724,06	4.776.184,99	5.855.287,29	38.025.436,77	1.124.076,61	1.741.899,54	42.138.824,52	1.557.096,90	
INVESTIMENTOS	18.245.297,00	37.980.724,06	4.179.439,27	4.687.445,53	33.293.278,53	499.389,80	574.057,78	37.406.666,28	389.255,14	
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA / REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA	5.900.000,00	5.900.000,00	596.745,72	1.167.841,76	4.732.158,24	624.686,81	1.167.841,76	4.732.158,24	1.167.841,76	
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	1.140.000,00	1.140.000,00	-	-	1.140.000,00	-	-	1.140.000,00	-	
DESPESAS (INTRAORÇAMENTÁRIAS) (IX)	18.765.000,00	17.213.500,00	-	-	17.213.500,00	-	-	17.213.500,00	-	
SUBTOTAL DAS DESPESAS (X) = (VIII + IX)	312.064.383,84	334.176.402,50	44.533.712,99	95.076.428,00	239.099.974,50	39.122.259,27	72.269.656,18	261.906.746,32	68.389.290,03	
AMORTIZAÇÃO DA DÍV. / REFINANCIAMENTO (XI)	530.000,00	530.000,00	-	-	530.000,00	-	-	530.000,00	-	
Amortização da Dívida Interna	530.000,00	530.000,00	-	-	530.000,00	-	-	530.000,00	-	
Outras Dívidas	530.000,00	530.000,00	-	-	530.000,00	-	-	530.000,00	-	
SUBTOTAL C/ REFINANCIAMENTO (XII) = (X + XI)	312.594.383,84	334.706.402,50	44.533.712,99	95.076.428,00	239.629.974,50	39.122.259,27	72.269.656,18	262.436.746,32	68.389.290,03	
SUPERÁVIT (XIII)	-	-	-	9.014.863,50	-	-	31.821.635,32	-	35.702.001,47	
TOTAL (XIV) = (XII + XIII)	312.594.383,84	334.706.402,50	44.533.712,99	104.091.291,50	-	39.122.259,27	104.091.291,50	-	104.091.291,50	
RESERVA DO RPPS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS		SALDO (g)=(e-f)	DESPESAS LIQUIDADAS		SALDO (i)=(e-h)	DESPESAS PAGAS ATÉ O BIMESTRE	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
			No Bimestre	Até o Bimestre (f)		No Bimestre	Até o Bimestre (h)			
DESPESAS (INTRAORÇAMENTÁRIAS) (IX)	18.765.000,00	17.213.500,00	-		17.213.500,00		-	17.213.500,00	-	
DESPESAS CORRENTES	18.765.000,00	17.213.500,00	-		17.213.500,00		-	17.213.500,00	-	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	18.765.000,00	17.213.500,00	-		17.213.500,00		-	17.213.500,00	-	